

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

---

Sanna Aalto

**KUNNAN OMISTAMIEN KIINTEISTÖJEN**

**ARVONLISÄVEROTUS**

---

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2018

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

AALTO, SANNA: Kunnan omistamien kiinteistöjen arvonlisäverotus

Pro gradu -tutkielma, XI + 74 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2018

---

Pro gradu -tutkielman aiheena on kunnan omistamien kiinteistöjen arvonlisäverotus. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää kuntien asemaa arvonlisäverotuksessa sekä tarkastella kuntien omistamien ja käyttämien kiinteistöjen arvonlisäverotusta.

Arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaan jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palvelujen myyntiä, on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverolain 6.1 §:n mukaan myös kunta on verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Kuntien arvonlisäverotus poikkeaa kuitenkin eräiltä osin yleisestä arvonlisäverovelvollisuudesta. Kunnalla on tietyin edellytyksin oikeus saada palautuksena hankintoihinsa sisältyvä sellainen vero, josta kunta ei saa tehdä vähennystä.

Kiinteistön vuokraaminen ja muu käyttöoikeuden luovuttaminen on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Poikkeuksena arvonlisäverolain 27 §:n pääsäännöstä lain 29 §:ään sisältyvät säännökset verollisista kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksista. Arvonlisäverolain 29 §:ssä luetellut käyttöoikeuden luovutukset tulee käsitellä arvonlisäverollisina riippumatta siitä, kuka on vuokralainen tai vuokrataanko kiinteistöä arvonlisäverolliseen vai -verottomaan käyttöön. Tutkimuksessa perehdytään kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksiin tilanteissa, joissa kunta vuokraa omistamaansa kiinteistöä tai on itse vuokralaisen asemassa.

Tutkimuksen metodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkimuksessa pyritään selvittämään voimassa olevan lainsäädännön kanta. Kuntien arvonlisäverovelvollisuutta ja kunnan omistamien ja käyttämien kiinteistöjen arvonlisäverotusta käsitellään tutkimuksessa kotimaisen oikeuskäytännön kautta.

Tutkimuksessa havaitaan, että kiinteistön käyttötarkoitus ratkaisee käsitelläänkö kuntien kiinteistöhoiton käyttökuluihin ja kiinteistöinvestointeihin sisältyvät arvonlisäverot vähennettävänä vai palautettavana verona vai vähennysrajoitteisena. Lisäksi tutkimuksessa todetaan, että kunnalla on oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta laissa säädettyjen edellytysten täytyessä.

# Sisällysluettelo

<b>LÄHTEET</b> .....	<b>III</b>
<b>LYHENTEET</b> .....	<b>VIII</b>
<b>OIKEUSTAPAUKSET</b> .....	<b>IX</b>
<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1. Tutkimusaiheen taustaa.....	1
1.2. Tutkimuskohde ja aiheen rajaus .....	4
1.3. Tutkimuksen metodi ja keskeiset lähteet.....	6
1.4. Tutkimuksen rakenne.....	7
<b>2. KUNNAN ARVONLISÄVEROTUKSEN ERITYISPIIRTEET</b> .....	<b>9</b>
2.1. Kunnan arvonlisäverovelvollisuus.....	9
2.1.1. Kunnan harjoittama liiketoiminta .....	9
2.1.2. Kunnan viranomaistoiminta.....	14
2.2. Palautusjärjestelmä.....	17
<b>3. KIINTEISTÖN KÄSITE</b> .....	<b>22</b>
3.1. Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa.....	22
3.2. Erityiskysymyksiä kiinteistön määritelmään liittyen .....	25
3.2.1. Maa-ala .....	25
3.2.2. Rakennus tai rakennelma .....	27
3.2.3. Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetut osat.....	31
3.2.4. Pysyvästi asennettu osa, laite tai kone .....	34
3.3. Kiinteistön määritelmän merkitys.....	35

<b>4.</b>	<b>KIINTEISTÖJEN ARVONLISÄVEROTUS KUNNISSA.....</b>	<b>39</b>
<b>4.1.</b>	<b>Kuntapalautukseen ja vähennykseen oikeuttavat kiinteistöt.....</b>	<b>39</b>
4.1.1.	Kunnan omassa käytössä olevat kiinteistöt.....	39
4.1.2.	Kiinteistön käyttöoikeuden verollinen luovutus .....	41
<b>4.2.</b>	<b>Palautusjärjestelmän ulkopuoliset ja vähennysrajoitteiset kiinteistöt.....</b>	<b>55</b>
4.2.1.	Edustustilat ja yksityiskäyttö .....	55
4.2.2.	Kiinteistön käyttöoikeuden veroton luovutus .....	59
<b>4.3.</b>	<b>Vapaaehtoinen hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.....</b>	<b>62</b>
4.3.1.	Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset .....	62
4.3.2.	Vapaaehtoisen verovelvollisuuden vaikutukset.....	68
<b>5.</b>	<b>YHTEENVETO.....</b>	<b>72</b>

## LÄHTEET

*Aarnio 1978*

*Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Tammi 1978.*

*Euroopan komissio 2015*

Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä, 26.10.2015. Osoitteessa: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_fi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_fi.pdf)  
(25.11.2017)

*Hakapää 2017*

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

*HE 88/1993*

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

*HE 76/1994*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

*HE 283/1994*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

*HE 130/2001*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäveron palautusten takaisinperinnästä kunnilta annetun lain kumoamisesta sekä arvonlisäverolain, verontilityslain ja tuloverolain 124 §:n muuttamisesta.

*HE 185/2013*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta.

*HE 110/2016*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenet-  
telystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.

*Hokkanen et al 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 nii-  
den tulkinta. Helsinki, KHT-Media 2013.*

*Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008*

*Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo: Kirjoitetaan juridiik-  
kaa. Talentum 2008.*

*Jokinen – Klemola – Takalo 2015*

*Jokinen, Miika – Klemola, Anne – Takalo, Tero: Käytännön arvonlisävero-  
tus. Helsinki, ST Akatemia 2015.*

*Juanto – Saukko 2014*

*Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8.,  
uud. p. Helsinki, Talentum 2014.*

*Kallio et al 2017*

*Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Säaskilahti,  
Juha – Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2017. Helsinki, Edita Publishing Oy  
2017.*

*Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017*

*Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nielsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäve-  
rotus. 6., uud. p. Helsinki, ST-Akatemia 2017.*

*Laitinen 2017*

*Laitinen, Juha:* Kiinteistöt arvonlisäverotuksessa. Teoksessa Vero-opintopäivät 2017. Helsinki 2017.

*Määttä 2015*

*Määttä, Kalle:* Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki, Kauppamari 2015.

*Määttä 2017*

*Määttä, Kalle:* Vero-oikeuden perusteet. Helsinki, Kauppakamari 2017.

*Nieminen et al 2018*

*Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika:* Arvonlisäverotus. Helsinki, Alma Talent 2018. Jatkuvatäydenteinen, päivitetty 8.1.2018

*Penttilä et al 2015*

*Penttilä, Seppo – Ruohonen, Janne – Uoti, Asko – Vahtera, Veikko:* Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa. Kunnallisalan kehittämissäätöön tutkimusjulkaisu 2015.

*Pikkujämsä 2001*

*Pikkujämsä, Mikko:* Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Helsinki, Lakimiesliiton kustannus 2001.

*Rother 2003*

*Rother, Eila:* Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. Helsinki, WSOY lakitieto 2003.

*Ruohonen – Vahtera – Penttilä 2017*

*Ruohonen, Janne – Vahtera, Veikko – Penttilä, Seppo:* Kuntayhtiö. Helsinki, Alma Talent 2017.

*Salomaa – Barck 2017*

*Salomaa, Petri – Barck, Merja:* Kiinteistön määritelmän muutos arvonlisäverotuksessa, 17.1.2017. Osoitteesta: <http://tilisanomat.fi/artikkeli/kiinteiston-maaritelman-muutos-arvonlisaverotuksessa> (1.11.2017)

*Suomen Kuntaliitto 2017*

*Suomen Kuntaliitto:* Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa, 11.1.2017. Osoitteesta: <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/rakentamispalveluiden-kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus-kunnissa> (22.5.2017)

*Suorto 2012*

*Suorto, Annika:* Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. 4., uud. p. Helsinki, Suomen Kuntaliitto 2012.

*Suulamo 2013*

*Suulamo, Antti:* Kiinteistöyhtiön arvonlisäverotus. Helsinki, Kiinteistöalan kustannus Oy 2013.

*Tuononen 2008*

*Tuononen, Tuulikki:* Kuntien käytössä olevien kiinteistöjen alv. Verotus 2/2008 s. 194–203.

*Verohallinto 2009*

Verohallinnon ohje 21.10.2009. Veneiden säilytyspaikkojen vuokrauksen arvonlisäverotuksesta. Dnro 1033/40/2009.

*Verohallinto 2010*

Verohallinnon ohje 15.11.2010. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus. Dnro 1113/40/2010.



### *Verohallinto 2012*

Verohallinnon ohje 1.3.2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Dnro A12/200/2012.

### *Verohallinto 2016a*

Verohallinnon ohje 21.12.2016. Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje. Dnro A94/200/2016.

### *Verohallinto 2016b*

Verohallinnon ohje 16.12.2016. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen. Dnro A111/200/2016.

### *Verohallinto 2017a*

Verohallinnon ohje 14.9.2017. Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta. Dnro A55/200/2016.

### *Verohallinto 2017b*

Verohallinnon ohje 27.10.2017. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Dnro A126/200/2016.

### *Äärilä et al 2017*

*Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: Arvonlisäverotus käytännössä. 11., uud. p. Helsinki, Alma Talent 2017.*

## LYHENTEET

ART.	Artikla
ALV	Arvonlisävero
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006
AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
T	Taltio
Täytäntöönpanoasetus	Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013
ULO	Uudenmaan lääninoikeus
v.	Vastaa
vp	Valtiopäivät
VH	Verohallinto

# **OIKEUSTAPAUKSET**

## **EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN**

- C-173/88 (ECLI:EU:C:1989:329) Skatteministeriet v. Henriksen
- C-446/98 (ECLI:EU:C:2000:691) Fazenda Pública
- C-315/00 (ECLI:EU:C:2003:23) Maierhofer
- C-428/02 (ECLI:EU:C:2005:126) Fonden Marselisborg Lystbådehavn
- C-288/07 (ECLI:EU:C:2008:505) Isle of Wight Council ym.
- C-532/11 (ECLI:EU:C:2012:720) Leichenich

## **KORKEIN HALLINTO-OIKEUS**

- KHO 1994-B-575
- KHO 1995-B-562
- KHO 28.8.1995 T 3219
- KHO 1995-B-561
- KHO 3.10.1995 T 3975
- KHO 1995-B-549
- KHO 1996-B-567
- KHO 2.7.1996 T 2237
- KHO 26.9.1996 T 3012
- KHO 14.10.1996 T 3184
- KHO 15.11.1996 T 3563
- KHO 1996-B-574
- KHO 1996-B-558
- KHO 31.12.1996 T 4151
- KHO 1997:7
- KHO 19.8.1997 T 1923
- KHO 1998:7
- KHO 12.4.1999 T 712

KHO 28.5.1999 T 1326  
KHO 21.6.1999 t 1652  
KHO 25.10.2002 T 2698  
KHO 7.2.2007 T 268  
KHO 2009:23  
KHO 2009:42  
KHO 2009:46  
KHO 2009:74  
KHO 21.9.2009 T 2291  
KHO 19.1.2012 T 52  
KHO 2014:67  
KHO 2014:71  
KHO 2014:160  
KHO 30.6.2015 T 1871

#### **KESKUSVEROLAUTAKUNTA**

KVL 261/1994  
KVL 5/1996  
KVL 76/2000  
KVL 80/2002  
KVL 9/2018  
KVL 11/2018  
KVL 12/2018  
KVL 13/2018

## **UUDENMAAN LÄÄNINOIKEUS**

ULO 29.12.1994 T 1427/1

ULO 13.6.1995 T 693/4

ULO 12.9.1995 T 772/7

ULO 10.10.1995 T 871/1

ULO 30.11.1995 T 1129/4

ULO 11.4.1996 T 209/4

# 1. JOHDANTO

## 1.1. Tutkimusaiheen taustaa

Arvonlisäveroa voidaan luonnehtia yleiseksi kulutusveroksi, sillä se on kaikkiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuva kulutusvero, ellei erikseen ole muuten säädetty. Lisäksi arvonlisävero on välillinen vero, jonka on tarkoitus siirtyä hintoihin ja siten viime kädessä kuluttajan maksettavaksi. Ensisijaisesti arvonlisävero on fiskaalinen vero, jonka tarkoitus on kerryttää verotuloja valtiolle. Laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuu periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Myynnin verollisuus on pääsääntö ja verottomuus poikkeuksellista. Tämä tarkoittaa sitä, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, ellei laissa nimenomaan toisin säädetä.<sup>1</sup>

Kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverojärjestelmää. Arvonlisäveron yhtenäistämisen perusdirektiivi on vuonna 2006 hyväksytty yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi. Harmonisoidusta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään nykyisin arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY. Direktiivi sitoo jäsenvaltioita ja näin ollen Suomen arvonlisäverolaki ei saa lähtökohtaisesti olla ristiriidassa direktiivin pakottavien säännösten kanssa. Suomi on jäsenvaltiona velvollinen saattamaan arvonlisäverodirektiivin ja siihen tehtävät muutokset kansallisesti voimaan, viranomaisten on näitä säännöksiä sovellettava ja tuomioistuinten valvottava, että säännöksiä noudatetaan<sup>2</sup>.

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisuuden käsiteellä on keskeinen merkitys. Verovelvollisuus merkitsee velvollisuutta tilittää myynnistä arvonlisävero ja se tuo mukanaan oikeuden eliminoida vähennysoikeuden kautta toimintaa varten suoritettuihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.<sup>3</sup> Pääsäännön mukaan jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palvelujen myyntiä, on arvonlisäverovelvollinen. Verovelvollisuutta

---

<sup>1</sup> Määttä 2017, s. 419.

<sup>2</sup> Hokkanen et al 2013, s. 8.

<sup>3</sup> Äärilä et al 2017, s. 34.

koskevat yleissäännökset sisältyvät arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 2, 2 a ja 2 b §:iin.

Arvonlisäverolain 6.1 §:n mukaan myös kunta on verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverolaissa kuntayhtymät ja Ahvenanmaan maakunta rinnastetaan kuntaan, ja niihin sovelletaan siten kuntia koskevia arvonlisäverolain poikkeussäännöksiä. Kuntien arvonlisäverotus poikkeaa eräiltä osin yleisestä arvonlisäverovelvollisuudesta. Kunta on julkisyhteisö sekä myös veronsaaja. Tämän vuoksi sen verotuksellinen asema ei voi olla samanlainen kuin yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden, kuten osakeyhtiön, asema.<sup>4</sup> Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan kuntia ei ole pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta, vaikka ne toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan osalta kuntia kohdellaan kuten muitakin verovelvollisia. Näin ollen liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero on myös kunnille vähennyskelpoinen.

Hankintaneutraalisuuden vuoksi kunnalla on tietyin edellytyksin oikeus saada palautuksena hankintoihinsa sisältyvä sellainen vero, josta kunta ei saa tehdä vähennystä. Kuntapalautusjärjestelmästä säädetään arvonlisäverolain 130, 130 a ja 133 §:ssä. Kuntapalautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kunnan välillä. Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly säännöstä, jonka perusteella kunnille palautettaisiin verotonta toimintaansa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero tai laskennallinen vero eräistä verottomista hankinnoista.<sup>5</sup> Suomen lisäksi vastaavanlainen kuntapalautusjärjestelmä on kuitenkin käytössä useissa jäsenvaltioissa. Euroopan komission mukaan arvonlisäveron palauttaminen on julkisyhteisöjen välinen rahoitusjärjestely, josta jäsenvaltiot voivat päättää kansallisesti.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Penttilä et al 2015, s. 99.

<sup>5</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>6</sup> HE 130/2001 vp, s. 3.

Kuntapalautusjärjestelmän avulla on pyritty ratkaisemaan kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välinen hankintaneutraalisuus. Palautusjärjestelmän myötä kunnalla on oikeus saada palautuksena verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Palautusoikeus vastaa laajuudeltaan verovelvollisen yrityksen oikeutta vähentää hankintoihinsa sisältyvä vero. Jos kunta harjoittaa arvonlisäverollista myyntitoimintaa, se saa arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan käsitellä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot vähennysjärjestelmässä. AVL 130 §:ssä säädetään tietyistä palautusoikeutta koskevista rajoituksista. Kuntapalautusoikeutta ei ole arvonlisäverosta, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen tapahtuvaan hankintaan. Palautusoikeuden ulkopuolelle säädetään lisäksi AVL 114 §:ssä vähennyskelvottomiksi säädettyt kustannukset. Kun verovelvolliset yritykset eivät voi arvonlisäverotuksessaan käsitellä näihin kuluihin sisältyviä veroja vähennettävänä veroina, niitä ei hyväksytä myöskään kunnan arvonlisäverotuksessa palautusjärjestelmän piiriin kuuluviksi. Merkittävä palautusoikeuden rajoitus, joka on myös säädetty AVL 130 §:ssä, koskee kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyjä tavara- ja palveluhankintoja. Rajoitus koskee nimenomaisesti niitä vuokrasopimuksia, joiden perusteella kunta perii verotonta vuokraa. Kunnalla on kuitenkin AVL 30 §:n perusteella oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi tilojen vuokraamisesta, mikäli laissa säädetty edellytykset täyttyvät.<sup>7</sup>

Laajan palautusoikeuden lisäksi kunnalla on oikeus laskennalliseen palautukseen eräistä verottomista hankinnoista. Kuntien verottomiin hankintoihin liittyvän neutraalisuusiongelman lieventämiseksi kunnilla on oikeus saada AVL 130 a §:n perusteella niin sanottu laskennallinen palautus siitä piilevästä verosta, joka sisältyy yksityiseltä sektorilta tehtyihin verottomiin ostoisiin. Laskennallista palautusta ei voi siis saada toiselta kunnalta tehdystä hankinnasta eikä työsuhteen perusteella maksetuista korvauksista. Kunnalla on oikeus saada laskennallinen palautus AVL 34 §:ssä tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvistä hankinnoista sekä AVL 37 §:ssä tarkoitettusta verottomana sosiaalihuoltona tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen ostoista.

---

<sup>7</sup> Suorto 2012, s. 33–34.



## 1.2. Tutkimuskohde ja aiheen rajaus

Tutkimus käsittelee kuntien omistamien kiinteistöjen arvonlisäverotusta. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää kuntien asemaa arvonlisäverotuksessa sekä tarkastella kuntien omistamien ja käyttämien kiinteistöjen arvonlisäverotuskohtelua. Arvonlisäverolaki on melko vaikeaselkoinen ja monelta osin tulkinnanvarainen. Lisäksi kuntien asema arvonlisäverotuksessa poikkeaa eräiltä osin yleisestä arvonlisäverovelvollisuudesta. Näin ollen arvonlisäverolaista ei läheskään aina löydy suoraa toimintaohjetta tai yksiselitteistä ratkaisua käytännön tilanteisiin. Tällä hetkellä kiinteistöt ovat kuntien merkittävimpiä omaisuuksia ja arvonlisäverotuksen kannalta kuntien omistamiin tai vuokraamiin kiinteistöihin liittyy taloudellisesti merkittäviä kysymyksiä.

Tutkimuskohdetta tarkastellaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

1. Millä edellytyksin kunta on arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan?
2. Mitä kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa?
3. Milloin kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa sovelletaan kuntapalautusjärjestelmää ja missä tilanteissa kunnalla on oikeus vähentää kiinteistöön kohdistuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero?
4. Milloin kunnan kannattaa vuokrata kiinteistö verollisena?

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on tarkastella kuntien asemaa arvonlisäverotuksessa ja selvittää, millä tavoin kuntien asema poikkeaa arvonlisäverotuksessa yleisestä verovelvollisuudesta. Tutkimuksen kannalta olennaista on myös selvittää kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa. Lisäksi tutkimuksessa syvennyttään tarkastelemaan kunnan taseessa olevien kiinteistöjen arvonlisäverotusta käytännössä. Tarkoituksena on nostaa esille tilanteita, joissa kunta voi soveltaa kuntapalautusjärjestelmää omistamiinsa tai käyttämiinsä kiinteistöihin sekä tarkastella vähennysoikeuden soveltumista kiinteistöön kohdistuviin hankintoihin. Tutkimuksessa selvitetään myös laissa säädettyjen palautus- ja vähennysrajoitusten vaikutusta kiinteistöjen arvonlisäverotukseen kuntien näkökulmasta. Lopuksi tarkastellaan kunnan mahdollisuutta vuokrata omistamansa tila arvonlisäverollisena.

Tutkimuksessa ei syvennyttä tarkastelemaan kiinteistöjen arvonlisäverotusta kansainvälisestä näkökulmasta eikä tutkimuksessa tehdä oikeusvertailua eri maiden välillä aiheen osalta. Tämä rajaus on tehty tutkimuksen laajuuden vuoksi sekä siksi, ettei maiden välinen vertailu ole aiheen kannalta välttämätöntä. Kiinteistöjen arvonlisäverotukseen liittyy useita erityispiirteitä, jotka aiheen riittoisuuden vuoksi on jouduttu rajaamaan tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu rakennustoiminta sekä rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että ostaja suorittaa palvelun myynnistä arvonlisäveron myyjän puolesta. Menettely on varsin yksinkertainen, kun tiedetään, milloin sitä sovelletaan. Käytännössä järjestelmän soveltaminen on kuitenkin tulkinnanvaraista etenkin silloin, kun ostaja ja myyjä eivät toimi varsinaisesti rakennusallalla. Järjestelmän soveltuvuudesta on myös osaltaan epäselvyyksiä johtuen siitä, että kunnan toimiala on hyvin laaja ja rakentamispalveluja ostetaan huomattavasti enemmän kuin myydään.<sup>8</sup> Tästä syystä tutkimuksessa ei syvennyttä tarkastelemaan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden erityispiirteitä eikä niiden käsittely pintapuolisesti ole tutkimuksen kannalta tarpeenmukaista.

Lisäksi kuntien kiinteistöinvestointeja ei käsitellä tutkimuksessa omassa luvussaan, vaan kiinteistöinvestoinnit kulkevat ikään kuin jatkuvasti tutkimuksen taustalla, kun tarkastellaan kuntien omistamien ja käyttämien kiinteistöjen arvonlisäverotusta. Kiinteistöihin liittyvien juoksevien kulujen ja kiinteistöinvestointien arvonlisäverojen palautus- ja vähennysoikeus on sidottu kiinteistön käyttötarkoitukseen ja vuokrautilanteissa siihen, onko vuokra käsitelty arvonlisäverollisena, ja onko siihen ollut oikeutta.

Kiinteistönluovutusten pääsääntönä on AVL 27.1 §:n mukaan verottomuus. Tämä kiinteistönluovutusten pääsääntö on itseasiassa poikkeussääntö, koska se merkitsee poikkeamista yleisenä sääntönä olevasta tavaroiden ja palveluiden myynnin verollisuudesta.<sup>9</sup> Lain sanamuodon mukaan kiinteistönluovutuksella tarkoitetaan kiinteistön myyntiä sekä

---

<sup>8</sup> Suomen Kuntaliitto 2017.

<sup>9</sup> Pikkujämsä 2001, s. 312.

kiinteistön vuokrausta. Kiinteistökaupat on rajattu tutkimusaiheen ulkopuolelle. Sen sijaan tutkimus painottuu tarkastelemaan tilanteita, joissa kunta vuokraa omistamiaan kiinteistöjä tai on itse vuokralaisen asemassa. Rajausten tarkoituksena on muodostaa tutkimuksen aihepiiristä tiivis ja hallittava kokonaisuus. Lisäksi aiheen valintaan on ennen kaikkea vaikuttanut tutkielman laatijan oma kiinnostus aihetta kohtaan sekä osaamisen syventäminen aihepiirin osalta.

### **1.3. Tutkimuksen metodi ja keskeiset lähteet**

Tutkielman lähestymistapa on oikeusdogmaattinen eli lakia tulkitseva. Lainopin tutkimusongelmana on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa.<sup>10</sup> Oikeusdogmatiikka, eli lainoppi, muodostuu oikeussäännösten systematisoinnista ja säännösten tulkitsemisesta, mikä tarkoittaa niiden sisällön selvittämistä<sup>11</sup>. Oikeusdogmatiikan näkökulmasta lainsäädäntö on tärkein oikeuslähde<sup>12</sup>. Tutkimuksessa käsitelläänkin kuntien arvonlisäverovelvollisuutta sekä kiinteistöjen arvonlisäverotusta nimenomaan voimassa olevan lainsäädännön kautta. Tästä syystä arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki muodostavat tärkeimmän osan lähdeaineistosta. Lisäksi lain esityöt ovat merkittävässä asemassa tutkimuksen lähdeaineistossa.

Merkittävimpiä säännöksiä tutkimuksen kannalta ovat esimerkiksi AVL 130 §, jossa säädetään kuntapalautusjärjestelmästä sekä AVL 114 §, jossa käsitellään vähennysoikeuden rajoituksia. Tutkimuksen kannalta erittäin olennainen säännös on myös AVL 28 §, joka sisältää kiinteistön määritelmän arvonlisäverotuksessa. Lisäksi kiinteistön vuokraukseen liittyvät säännökset AVL 27 § sekä AVL 29 § ovat hyvin olennaisia tutkimuksen aihepiirin kannalta.

Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain sekä lain esitöiden lisäksi tärkeä osa lähdeaineistoa ovat korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapaukset, joissa käsitellään kuntien

---

<sup>10</sup> Husa – Mutanen – Pohjalainen 2008, s. 20.

<sup>11</sup> Aarnio 1978, s. 52.

<sup>12</sup> Husa – Mutanen – Pohjalainen 2008, s. 32.

arvonlisäverovelvollisuutta sekä kiinteistöjen arvonlisäverotusta. Lisäksi tutkimuksessa viitataan muutamiin Euroopan unionin tuomioistuimen<sup>13</sup> ratkaisuihin, silloin kun niillä on kuntien näkökulmasta käytännön merkitystä. Lainsäädännön ja oikeustapausten lisäksi tutkimuksen lähdeaineistona käytetään Verohallinnon ohjeita sekä oikeuskirjallisuutta. Perinteisen oikeuskirjallisuuden ohella tutkimuksen lähdeaineistona hyödynnetään erilaisia artikkeleja ja eri oikeusasteiden kannanottoja. Lähdeaineisto koostuu kotimaisista teoksista ja artikkeleista, sillä tutkimusaihe on rajattu käsittelemään kuntien omistamien kiinteistöjen arvonlisäverotusta kansallisen oikeuskäytännön näkökulmasta.

## 1.4. Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa pääluvussa tarkastellaan kunnan asemaa arvonlisäverotuksessa. Kunnan arvonlisäverovelvollisuuteen liittyviä erityispiirteitä lähdetään selvittämään kunnan harjoittaman liiketoiminnan kautta. Luvussa selvitetään, mitä liiketoiminnan käsitteellä tarkoitetaan ja milloin kunnan katsotaan harjoittavan toimintaansa liiketoiminnan muodossa. Lisäksi toisessa pääluvussa tarkastellaan kunnan viranomaistoimintaa ja siihen liittyvää oikeuskäytäntöä. Luvun lopussa perehdytään kuntapalautusjärjestelmään, joka on arvonlisäverolaissa säädetty kuntia koskeva erityispiirre.

Tutkimuksen kolmannessa pääluvussa syvennyttään kiinteistön määritelmään arvonlisäverotuksessa ja tarkastellaan erityiskysymyksiä kiinteistön määritelmään liittyen. Määritelmän tarkastelu nojautuu vahvasti arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanotoimenpiteistä annettuun neuvoston täytäntöönpanoasetukseen. Luvussa pyritään selvittämään hyvin käytännönläheisesti sitä, mitä kiinteistöllä tarkoitetaan ja millainen vaikutus kiinteistön määritelmällä voidaan katsoa oikeuskäytännössä olevan.

Neljännessä pääluvussa tarkastellaan kiinteistöjen arvonlisäverotusta kuntien näkökulmasta. Luvussa esitetään käytännössä esiin tulevia verollisia ja verottomia kiinteistön

---

<sup>13</sup> Tuomioistuimen nimi oli vuoteen 2009 asti Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Tässä tutkimuksessa tuomioistuimeen viitataan kuitenkin Euroopan unionin tuomioistuimena myös ennen vuotta 2009 annettujen tuomioiden osalta.

käyttötilanteita sekä kiinteistön vuokraustoimintaa. Luvussa perehdytään lainsäädännön asettamiin rajoituksiin kiinteistön käyttöön ja vuokraustoimintaan liittyen sekä selvittää kunnan mahdollisuuksia vuokrata omistamiaan tiloja arvonalisäverollisena.

Tutkimuksen lopuksi viidennessä pääluvussa tehdään yhteenveto tutkimuksessa käsitellyistä asioista ja esitetään kootusti johtopäätökset johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

## **2. KUNNAN ARVONLISÄVEROTUKSEN ERITYISPIIRTEET**

### **2.1. Kunnan arvonlisäverovelvollisuus**

#### ***2.1.1. Kunnan harjoittama liiketoiminta***

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palvelujen myymistä, on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

Kunnat ja kuntayhtymät ovat julkisyhteisöjä, joiden arvonlisäverotus poikkeaa osittain muiden verovelvollisten arvonlisäverotuksesta<sup>14</sup>. Valtion ja kuntien tulee kilpailuneutraalisuussyistä olla verovelvollisia samojen sääntöjen mukaan kuin yksityisten yritysten<sup>15</sup>. AVL 6.1. §:n mukaan myös kuntien on suoritettava veroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Näin ollen kuntia ja kuntayhtymiä kohdellaan siis liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan osalta kuten muitakin verovelvollisia. Liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero on kunnalle vähennyskelpoinen.<sup>16</sup>

Arvonlisäverolain mukaan tavaran tai palvelun myynnin on tapahduttava liiketoiminnan muodossa aiheuttaakseen verovelvollisuuden. Laissa ei kuitenkaan ole määritelty liiketoiminnan käsitettä tai sitä, milloin myynnin katsotaan tapahtuneen liiketoiminnan muodossa. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana myyntinä pidetään ansiotarkoituksessa ta-

---

<sup>14</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>15</sup> HE 88/1993 vp, s. 18.

<sup>16</sup> Verohallinto 2016a.

pahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski<sup>17</sup>. Lisäksi myynnin tulisi kattaa kustannukset sekä olla suunnattu rajoittamattomalle tai ainakin laajahkolle asiakaspiirille.<sup>18</sup>

Kunnan harjoittaman myynnin katsotaan tapahtuvan ansiotarkoituksessa silloinkin, kun myynti tapahtuu omakustannushintaan, ellei kysymys ole viranomaistoiminnasta<sup>19</sup>. Selvästi alle omakustannushintaa tapahtuva myynti on sitä vastoin verotonta.<sup>20</sup> Hinnoittelulla, eli sillä seikalla, kattaako myyntihinta syntyvät kustannukset, on kuitenkin hyvin vähäinen merkitys silloin, kun myynti tapahtuu kilpailutilanteessa<sup>21</sup>. Kunnan harjoittaman toiminnan verollisuuden arvioinnissa kilpailuolosuhteille annetaan suurempi merkitys kuin sille, että toiminta ei kata kaikkia laskennallisia kustannuksia<sup>22</sup>. Jos siis myytävä hyödyke on sellainen, jota vastaavia hyödykkeitä myyvät myös verovelvolliset yritykset, katsotaan kunnan myynti verolliseksi, vaikka myyntihinta ei kattaisikaan kustannuksia<sup>23</sup>. Kuntien toimintaa koskevassa oikeuskäytännössä kilpailuneutraliteetin varmistamisen tavoitteella on ollut keskeinen merkitys<sup>24</sup>.

Oikeuskäytännöstä on löydettävissä runsaasti tulkintoja siitä, millä edellytyksin kunta on arvonlisäverollinen toiminnastaan<sup>25</sup>. Esimerkkitapauksena mainittakoon keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL 5/1996, jossa kunnan harjoittaman toiminnan katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, kun kaupunki ylläpiti uimahallia, jonka toiminta oli

---

<sup>17</sup> HE 88/1993 vp, s. 17.

<sup>18</sup> Liiketoiminnan käsitteestä ks. tarkemmin esim. Määttä 2015, s. 65 ss. ja Rother 2003, s. 253 ss.

<sup>19</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 31.12.1996 T 4151, jossa sairaanhoitopiirin kuntayhtymä harjoitti sairaalassaan kanttiinitoimintaa omakustannusperiaatteella. Asiakkaina olivat sairaalan potilaat ja heidän vieraansa. Kanttiinimyynti ei ollut arvonlisäverolain 34 §:n 2 momentissa tarkoitettua hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvien tavaroiden tai palvelujen luovuttamista. Koska myynti suunnautui rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja tapahtui muutenkin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa, siitä oli suoritettava arvonlisäveroa.

<sup>20</sup> HE 88/1993 vp, s. 18.

<sup>21</sup> Suorto 2012, s. 18.

<sup>22</sup> Äärilä et al 2017, s. 99.

<sup>23</sup> Suorto 2012, s. 18.

<sup>24</sup> Kallio et al 2017, s. 80.

<sup>25</sup> Ks. esimerkiksi Uudenmaan lääninoikeuden ratkaisut ULO 13.6.1995 T 693/4, ULO 30.11.1995 T 1129/4 ja ULO 11.4.1996 T 209/4, joissa kunnan harjoittama toiminta on katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, vaikka kunnan urheilutilojen (jäärheilukeskus ja uimahalli) käytöstä perimät käyttökorkaukset eivät kattaneet koko toiminnasta aiheutuneita kuluja.

selvästi alijäämäistä. Uimahallissa oli myös tilaussauna, jota vuokrattiin kokous-, koulutus- ja edustustarkoituksiin. Koska harjoitettu toiminta oli jatkuvaa, se suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailutilanteessa muiden vastaavien palvelujen kanssa, kunnan oli katsottava harjoittavan toimintaa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kunta oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa uimahallitoiminnan perusteella.<sup>26</sup> Toisena esimerkkitapauksena mainittakoon korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO 1995-B-549, jossa kunnan julkaiseman historiateoksen myynnin katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, vaikka teoksen myynnistä saatavat tuotot eivät kattaneet teoksen kustantamisesta aiheutuneita kuluja.

Toisaalta oikeuskäytännössä kuntia ei ole katsottu arvonlisäverovelvollisiksi kaikista mahdollisista toiminnoista. Esimerkkitaupauksena voidaan mainita ratkaisu KHO 26.9.1996 T 3012, jossa kunnan ylläpitämän kierrätyskeskustoiminnan ei katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Kunta harjoitti kierrätystoimintaa, jossa myytiin vain ilmaiseksi saatuja tavaroita, joita työllistämistuella palkatut henkilöt tarvittaessa kunnostivat myyntiä varten. Myyntihinta oli noin 5–6 % vastaavan uuden tavarann hinnasta. Kierrätyskeskustoiminnan oli katsottava liittyvän kunnan lakisääteiseen velvoitteeseen jätehuollon järjestämiseksi. Tarkoituksena oli jätteiden syntymisen ennaltaehkäisy, tavaroiden uudelleenkäyttö sekä kierrätyksen edistäminen. Huomioon ottaen kunnan ylläpitämän kierrätyskeskuksen tarkoituksen, toimintatavan ja rahoituksen, kunnostus- ja myyntitoimen ei katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.<sup>27</sup>

Eräissä poikkeustapauksissa kunta on verovelvollinen, vaikka toiminta ei tapahtuisi liiketoiminnan muodossa. Näitä laissa säädettyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Ks. samantapainen ratkaisu KHO 3.10.1995 T 3975, jossa uimalatoimintaa katsottiin harjoitettavan liiketoiminnan muodossa. Toiminta oli jatkuvaa, se suuntautui periaatteessa rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailutilanteessa muiden liikunta- ja vapaa-ajanviettopalvelujen kanssa. Merkitystä ei ollut sillä, että perittävät maksut eivät kattaneet kaikkia toiminnasta aiheutuvia kustannuksia.

<sup>27</sup> Ks. myös ratkaisu ULO 29.12.1994 T 1427/1, jossa kunta myi ostopalvelusopimuksen perusteella kuluttajaneuvontaa kuudelle muulle kunnalle perien neuvontatehtävien hoitamisesta kustannusten jakamiseen perustuvan korvauksen sopimuskunnilta. Toimintaa ei ollut pidettävä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana tavarann tai palvelun myyntinä eikä kunnan ollut suoritettava toiminnasta perimistään korvauksista arvonlisäveroa. Samoin ratkaisussa KHO 14.10.1996 T 3184 myynnin ei katsottu tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetuin tavoin liiketoiminnan muodossa.

<sup>28</sup> Määttä 2015, s. 175.



Kunnan verovelvollisuudesta on säädetty AVL 6 §:ssä. AVL 6.2 §:n mukaan kunta on verovelvollinen lain 33 §:ssä tarkoitettusta rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa<sup>29</sup>. AVL 6.3 §:n mukaan kunta on verovelvollinen lain 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutta-vaan käyttöön käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä. Merkitystä ei tällöin ole sillä, tapahtuuko myynti liiketoiminnan muodossa. Kuntiin sovellettavan palautusjärjes-telmän piiriin hankitun käyttöomaisuuden myynnistä on siten suoritettava veroa riippu-matta siitä, miten se on hinnoiteltu.<sup>30</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2014:67 mukaan kunnan oli suoritettava arvonlisäveroa sairaalakaluston myynnistä AVL 6.3 §:n perusteella. Verohallinnon ohjeessa on esimerkkinä mainittu tilanne, jossa kunta on hankkinut paloauton ja saanut ostohinnan sisältämästä arvonlisäverosta palau-tuksen. Kun kunta myy paloauton huutokaupalla on paloauton myynnistä suoritettava ar- vonlisäveroa. Kunnan on siten suoritettava arvonlisäveroa AVL 6.3 §:n perusteella esi-merkiksi käyttöomaisuudeksi hankittujen ajoneuvojen myynnistä, jos ajoneuvosta on hankintavaiheessa saatu palautus<sup>31</sup>. AVL 6.4 §:n mukaan kunta on verovelvollinen har-joittamastaan ja järjestämästään henkilökuljetustoiminnasta myös silloin, kun toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Neutraalisuussyistä ja verojärjestelmän toimivuuden vuoksi verollisen henkilökuljetustoiminnan veron perusteeseen luetaan kunnan saamat suoraan hintaan vaikuttavat tuet ja avustukset. Suoraan hintoihin vaikuttavana tukena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan alijäämää.<sup>32</sup> Kunnan ollessa verovelvollinen henkilökuljetustoiminnasta, saa kunta vähentää tuotanto-panoksiin sisältyvät arvonlisäverot<sup>33</sup>.

Kuntien tarjoamat erilaiset kulttuuri- ja viihdepalvelut, esimerkiksi teatteriesitykset ja konsertit, jäävät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei yleensä harjoiteta liiketoiminnan muodossa. Erilaisten tilaisuuksien pääsymaksut eivät

---

<sup>29</sup> Arvonlisäverolain 33.1 §:n mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perus parantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio tai kunta muissa kuin 31.1 §:n 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. AVL 31.1 §:n 1 kohdan mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinoharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallin-nassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten.

<sup>30</sup> HE 88/1993 vp, s. 46.

<sup>31</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>32</sup> Äärilä et al 2017, s. 101.

<sup>33</sup> HE 76/1994 vp, s. 2.

yleensä kata kustannuksia, vaan osa kustannuksista rahoitetaan julkisin varoin. Samalla perusteella verotonta on myös kunnan harjoittama kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta.<sup>34</sup> Kunnan on kuitenkin suoritettava arvonlisäveroa esimerkiksi kirjastosta itsepalveluperiaatteella tapahtuvasta valokopioiden myynnistä ja museoissa tapahtuvasta kioskimyynnistä. Kirjaston henkilökunnan maksua vastaan suorittamat palvelut ovat verotonta kirjastotoimintaa.<sup>35</sup>

Kuntayhtymät on arvonlisäverotuksessa rinnastettu kuntiin ja AVL 8 §:n mukaan myös kuntayhtymiin ja Ahvenanmaan maakuntaan sovelletaan kuntia koskevia arvonlisäverolain säännöksiä. Kukin kunta tai kuntayhtymä on erikseen verovelvollinen. Myynti toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle on siten arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan verollista. Merkitystä ei lähtökohtaisesti ole sillä, onko kunta sen kuntayhtymän jäsen, jolle tavara tai palvelu myydään.<sup>36</sup> Kunta on arvonlisäverovelvollinen kaikkien liiketoimintojensa osalta yhtenä yksikkönä, jolloin kunnan eri hallintokuntien<sup>37</sup> harjoittama liiketoiminta käsitellään kokonaisuutena<sup>38</sup>. Sen sijaan kunnan laitoksen ei ole suoritettava veroa myynnistään saman kunnan toiselle laitokselle, sillä kunnan sisällä tapahtuvaa las-  
kutusta ei pidetä arvonlisäverotuksessa myyntinä<sup>39</sup>.

Mikäli kunnan myynti ulkopuoliselle ostajalle tapahtuu liiketoiminnan muodossa, myynti on verollista ostajan asemasta riippumatta. Ostaja saattaa olla yksityishenkilö, yritys, toinen kunta, sellainen kuntayhtymä, jossa myyjä on osakkaana, valtion virasto tai laitos taikka kiinteistöyhtiö, jonka osakkeet kunta omistaa kokonaisuudessaan. Näille kaikille tapahtuva myynti on verollista, jos verollisuuden yleiset edellytykset muuten toteutuvat.

---

<sup>34</sup> HE 88/1993 vp, s. 45. Ks. myös KHO 1996-B-558, jossa kaupungin harjoittaman museotoiminnan ei katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa sekä KHO 12.4.1999 T 712, jossa kaupungin harjoittamasta musiikkijuhlien järjestämisestä ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

<sup>35</sup> Äärilä et al 2017, s. 100.

<sup>36</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 39.

<sup>37</sup> Hallintokunnalla tarkoitetaan kunnan eri hallinnonaloja, kuten sosiaali- ja terveys, opetus- ja kulttuuri, tekniikka ja ympäristö.

<sup>38</sup> Kallio et al 2017, s. 80.

<sup>39</sup> Verohallinto 2016a. Ks. myös ratkaisu KHO 2009:42, jossa kaksi kuntaa oli tehnyt yhteistoimintasopimuksen kunnallisten palvelujen tuottamisesta keskenään. Kunnat hoitivat toistensa puolesta palvelutuotannon lisäksi myös viranomaistehtävät ja osittain myös päätöksenteon. Palvelut tuotettiin kuntien yhteistoimintana kuntalain 2 ja 76 §:n puitteissa. Koska kuntien ei katsottu tuottavan yhteistoimintasopimuksessa tarkoitettuja palveluja toisilleen liiketoiminnan muodossa, kuntien ei ollut suoritettava niistä arvonlisäveroa.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana ei pidetä viranomaistoimintaa. Siten kunnan ei ole suoritettava veroa viranomaistoimintana tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen luovuttamisesta.<sup>40</sup>

### **2.1.2. Kunnan viranomaistoiminta**

Kilpailuneutraalisuussyistä kuntien on suoritettava arvonlisäveroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä ulkopuolisille ostajille, mikäli toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Pääosa kuntien harjoittamasta toiminnasta jää kuitenkin arvonlisäverotuksen ulkopuolelle joko siksi, että toiminta ei ole liiketoimintaa, tai koska toiminta<sup>41</sup> on vapautettu verosta<sup>42</sup>. Viranomaistoimintaa ei pidetä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana tavaran tai palvelun myyntinä eikä siitä näin ollen suoriteta arvonlisäveroa<sup>43</sup>. Arvonlisäverolaissa ei ole mainintaa viranomaistoiminnasta, vaan viranomaistoiminnan verottomuus perustuu siihen, ettei viranomaistoimintaa pidetä liiketoimintana<sup>44</sup>.

Arvonlisäverodirektiivissä on nimenomainen viranomaistoimintaa koskeva säännös. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan kuntia ja kuntayhtymiä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan ja liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Lisäksi direktiivin 13 artiklan 2 kohdassa on säädetty, että kyseisiä toimijoita on kuitenkin pidettävä verovelvollisina myös viranomaistoiminnasta, jos toiminnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi kilpailun vääristymiseen.

---

<sup>40</sup> Suorto 2012, s. 19.

<sup>41</sup> Esim. terveyden- ja sairaanhoito-, sosiaalihuolto- ja koulutustoiminta.

<sup>42</sup> Äärilä et al 2017, s. 98.

<sup>43</sup> Suorto 2012, s. 33.

<sup>44</sup> Verohallinto 2016a.

Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on tulkinnut arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaista viranomaissäännöstä siten, että viranomaistoimintaa voi harjoittaa vain julkisyhteisö sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä<sup>45</sup>. Viranomaistoiminta ei voi sisältää sellaista toimintaa, jota julkisyhteisöt harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. Asiassa C-288/07 Isle of Wight Council annetun tuomion mukaan kilpailun vääristyminen voi olla tämänhetkistä tai jatkossa mahdollista ja kilpailun vääristymisen on oltava merkitykseltään enemmän kuin vähäistä, jotta viranomaistoiminta voidaan katsoa verolliseksi. Euroopan unionin tuomioistuin perusteli ratkaisuaan verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteilla. Kun julkisoikeudellisen yhteisön verottomuus sallitaan siltä osin kuin se johtaa vain vähäiseen kilpailun vääristymiseen, tätä poikkeusta on sovellettava siten, että neutraalisuuden periaatetta loukataan mahdollisimman vähän.<sup>46</sup>

Hallituksen esityksen mukaan valtion maksuperustelain (150/92) 3 §:n 2 kohdassa mainitulla julkisoikeudellisella suoritteella on viranomaistoiminnan luonne<sup>47</sup>. Vaikka valtion maksuperustelakia ei sovelleta kuntiin, verottoman viranomaistoiminnan määrittelyssä noudatetaan vastaavia periaatteita<sup>48</sup>. Hallituksen esityksen mukaan julkisoikeudellinen suorite on viranomaisen suorite, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus. Lakiin tai asetukseen perustamisella tarkoitetaan sitä, että suorite antaa oikeuden johonkin, mikä muuten ei olisi sallittua tai mahdollista.<sup>49</sup> Tämän lisäksi muunlainenkin maksu voi olla viranomaistoiminnan maksu, jos toimintaa harjoitetaan erityisesti julkisyhteisöä koskevien lakien ja määräysten perusteella eikä sitä harjoiteta samoilla edellytyksillä kuin yksityiset toimijat<sup>50</sup>. Hallituksen esityksessä verottomaksi viranomaistoiminnaksi katsottavia julkisoikeudellisia suoritteita ovat muun muassa patentti, passi, henkilökortti, liikennelupa, haaste, ulosottotoimet ja lainhuuto sekä vaarallisten aineiden turvallisuusvalvonta<sup>51</sup>.

---

<sup>45</sup> Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 14.12.2000 Fazenda Pública C-446/98 sekä unionin tuomioistuimen tuomio 16.9.2008 Isle of Wight Council ym. C-288/07.

<sup>46</sup> Hokkanen et al 2013, s. 70–71.

<sup>47</sup> HE 88/1993 vp, s. 45.

<sup>48</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 38.

<sup>49</sup> HE 88/1993 vp, s. 45.

<sup>50</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>51</sup> HE 88/1993 vp, s. 45.

Kunnan on kuntalain (410/2015) mukaan hoidettava sille laissa määritetyt tehtävät. Verotonta viranomaistoimintaa on sellainen kunnan harjoittama toiminta, josta kunnan on lainsäädännön mukaan huolehdittava<sup>52</sup>. Se, että kunta on lainsäädännöllä velvoitettu huolehtimaan tietyistä toiminnoista, ei vielä tee niistä välttämättä viranomaistoimintaa<sup>53</sup>. Palvelun tulee olla lisäksi sellaista, että sitä ei voida hankkia muualta<sup>54</sup>. Esimerkiksi kuntien perimät maksut lain mukaan pakollisista tarkastuksista, joita ei voida hankkia muualta, ovat verottomia<sup>55</sup>. Tällaisia viranomaistoinnasta perittyjä maksuja ovat hallituksen esityksen mukaan esimerkiksi rakennustarkastusmaksut.<sup>56</sup> Sitä vastoin hallituksen esityksen mukaan viranomaistoimintaa ei katsota olevan esimerkiksi ammattiopetuksen yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynti eikä tilaajan pyynnöstä tapahtuvien maksullisten mittausten, kuten radonmittausten, suorittaminen. Kunnan harjoittama jakelu- ja huoltopalvelu, kuten veden toimittaminen sekä jätehuolto- ja nuohoustoimi, ei ole hallituksen esityksen mukaan viranomaistoimintaa vaan maksuperusteista liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa, josta on suoritettava veroa.<sup>57</sup>

Esimerkkitapauksena mainittakoon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 1994-B-575, jossa kaupungin katsottiin harjoittavan veden myyntiä ja jäteveden käsittelyä liiketoiminnan muodossa. Kysymys ei ollut viranomaistoinnasta vaan kaupungin maksuperusteisesta yksityisoikeudellisesta toiminnasta. Merkitystä ei ollut sillä, että veden myynnistä ja jäteveden käsittelystä perittävät maksut eivät kattaneet kaikkia toiminnasta

---

<sup>52</sup> Äärilä et al 2017, s. 101.

<sup>53</sup> HE 88/1993 vp, s. 45.

<sup>54</sup> Äärilä et al 2017, s. 101.

<sup>55</sup> HE 88/1993 vp, s. 45.

<sup>56</sup> Ks. ennakkoratkaisu KVL 57/2004. Kunnan lakiin perustuvan yksinoikeuden perusteella harjoittama kaavoitustoiminta ja kaavan toteuttamiseksi tehtävä yhdyskuntarakentaminen ovat kunnan viranomaistoimintaa. Maankäyttö- ja rakennuslain mukaan maanomistajalla on velvollisuus osallistua yhdyskuntarakentamisen kustannuksiin. Kunnan saadessa maanomistajalta osan yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvista kustannuksista maankäyttösopimuksen perusteella, maanomistajan suorittamaa korvausta oli pidettävä maankäyttö- ja rakennuslain perusteella perittävänä julkisoikeudellisena maksuna. Koska kunnan toiminta ei ollut arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa palvelun myyntiä, kunnan ei ollut suoritettava arvonlisäveroa maankäyttö- ja rakennuslain perusteella maanomistajalta perimistään kustannuksista.

<sup>57</sup> HE 88/1993 vp, s. 45–46.

aiheutuvia laskennallisia kustannuksia. Kaupungin oli suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan veden myynnistä ja jäteveden käsittelystä perimistään maksuista.<sup>58</sup>

Viranomaisen ominaisuudessa harjoitettuja toimintoja ei voida luetella tyhjentävästi. Toiminnan erityispiirteet ja muu kunnan toimintaa koskeva lainsäädäntö vaikuttavat siihen, voidaanko toiminta katsoa kunnan viranomaistoiminnaksi. Pääsääntöisesti veroton viranomaistoiminta on sellaista toimintaa, jota ei lainsäädännön mukaan voida ulkoistaa yksityisen toimijan hoidettavaksi. Jos jokin toiminta voidaan ulkoistaa yksityiselle toimijalle, sen katsominen verottomaksi viranomaistoiminnaksi voisi aiheuttaa kilpailun vääristymistä. Vaikka kilpailua ei tällä hetkellä tai tietyllä alueella olisi, mahdollisuus siihen, että toiminta kilpailee yksityisen toiminnan kanssa tulevaisuudessa tai jollain toisella alueella, estää toiminnan katsomisen verottomaksi viranomaistoiminnaksi.<sup>59</sup>

## 2.2. Palautusjärjestelmä

Laajapohjainen arvonlisäverojärjestelmä aiheuttaa kilpailuneutraliteettiongelman kuntien oman tuotannon ja ostopalvelujen välille<sup>60</sup>. Pääosa kuntien harjoittamasta toiminnasta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle joko sen vuoksi, että toiminta ei ole liiketoimintaa tai sen vuoksi, että kyseinen toiminta on vapautettu verosta. Verotonta myyntiä ovat muun muassa terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myynti, sosiaalihuoltona tapahtuva tavaroiden ja palvelujen myynti ja koulutuspalvelujen myynti. Se, mitä näillä kullakin tarkoitetaan, on säännelty arvonlisäverolaissa<sup>61</sup>. Kilpailuneutraliteettiongelmaa ei synny, koska

---

<sup>58</sup> Ks. samantapainen ratkaisu KVL 261/1994, jossa kunnan suoraan omistaman vesi- ja viemärlaitoksen toimintaa pidettiin liiketoimintana ja kunta oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa perimistään vesi- ja jätevesimaksuista, vaikka perityt maksut alittivat omakustannushinnan.

<sup>59</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>60</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 233.

<sup>61</sup> Poikkeuksista terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnin verollisuudesta on säännelty AVL 34–36 §:ssä. Poikkeukset sosiaalihuoltona tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnin verollisuudesta sisältyvät AVL 37–38 §:iin. AVL 39–40 §:ssä on säännelty poikkeuksista koulutuspalvelun myynnin verollisuudesta.

myös yksityisten palveluntarjoajien vastaavat tavaroiden ja palvelujen myynnit ovat verotonta myyntiä.<sup>62</sup> Verottomaan toimintaan kohdistuvat tuotantopanoshankinnat sisältävät lähes poikkeuksetta arvonlisäveron, joka jäisi yleistä vähennysoikeutta koskevien säännösten perusteella kunnan lopulliseksi kustannukseksi. Tämä voisi johtaa siihen, että kunnat yksinomaan arvonlisäverotuksellisista syistä tuottaisivat verottomassa toiminnassaan tarvitsemansa palvelut omalla henkilökunnallaan.<sup>63</sup>

Jotta kunnan ei olisi arvonlisäverotuksellisesti edullisempaa palkata verottoman toiminnan suorittamiseen omaa henkilökuntaa kuin ostaa palveluja tai tavaroita ulkopuoliselta, kuntia varten on luotu erityinen arvonlisäveron palautusmenettely<sup>64</sup>. Kuntapalautusjärjestelmästä säädetään arvonlisäverolain 130, 130 a ja 133 §:ssä. Arvonlisäverolain 130 §:n mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä lain 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa arvonlisäverolain 131 §:ssä tarkoitettua ulkomaankauppaa ja yritysten harjoittamaan verottomaan toimintaan liittyvää palautusta. Kunnalla on oikeus saada palautus myös suoraan tavarain tai palvelun hintaan liittyvästä AVL 79.1 §:ssä tarkoitettua tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta.

Palautusmenettelyssä kunta ostaa verotonta toimintaa varten tavarat ja palvelut verollisena, mutta kunnalla on oikeus saada hankintoihin sisältyvä vero takaisin<sup>65</sup>. Kunnan oikeus palautukseen vastaa periaatteessa yritysten vähennysoikeutta ja palautusoikeus vastaa laajuudeltaan verovelvollisen ostajan oikeutta vähentää hankintoihin sisältyvä vero. Näin on menetelty sen vuoksi, että tällöin kunnan ei ole edullisempaa palkata omaa henkilökuntaa arvonlisäverottomien toimintojen suorittamiseen kuin ostaa palvelut ja tavarat ulkopuoliselta yritykseltä. Jos sellainen hyödyke, josta on saatu kuntapalautus, myydään, on myynnistä suoritettava arvonlisävero, vaikka kysymys ei olisikaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> Ruuhonen – Vahtera – Penttilä 2017, s. 273.

<sup>63</sup> Kallio et al 2017, s. 794.

<sup>64</sup> Äärilä et al 2017, s. 106.

<sup>65</sup> Äärilä et al 2017, s. 106.

<sup>66</sup> Ruuhonen – Vahtera – Penttilä 2017, s. 274.

Verohallinnon ohjeessa korostetaan, että kunta voi saada palautuksen vain kunnan omista tavara- ja palveluostoista. Joissain tilanteissa voi olla tulkinnanvaraista, onko kyseessä kunnan oma tavara- tai palveluosto vai esimerkiksi kunnan asukkaan tekemä hankinta. Kunnan omasta tavara- tai palveluostosta ei ole kyse silloin, kun tavara- tai palvelulasku on osoitettu toimeentulotuen saajalle. Kunnan tekemästä hankinnasta ei ole myöskään kyse, jos kunta maksaa jälkikäteen kuntalaisen tavara- tai palveluostojen perustuen sellaiseen tositteseen, jota ei ole osoitettu kenellekään ja jotka kuntalainen on vapaasti valiten voinut ostaa miltä tahansa palveluntuottajalta. Sen sijaan kyse on kunnan omasta tavara- tai palveluostosta, jos toimeentulotuen saajalle myönnetään maksusitoumus tavaroiden tai palvelujen ostoon ja kunta osoittaa ne palveluntuottajat, joilta tavaran tai palvelun voi maksusitoumusta vastaan hankkia. Jotta kunta voi saada palautuksen, lasku tavarasta tai palvelusta tulee olla osoitettu kunnalle.<sup>67</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 1996-B-574 kaupungin harjoittama sosiaalihuoltotoiminta ja siihen kuuluva toimeentulotuen antaminen olivat sellaista kuntien palautusjärjestelmän piiriin kuuluvaa verotonta toimintaa, jota varten tapahtuviin tavara- ja palveluhankintoihin sisältyvä arvonlisävero kaupungilla oli oikeus saada takaisin arvonlisäverolain 130 §:n 1 momentissa tarkoitettuna palautuksena.<sup>68</sup> Keskusverolautakunnan antamassa ennakkoratkaisussa KVL 10/2016 katsottiin kunnan sosiaali- ja terveystalouden ulkoistustilanteessa, että toimintaan tarvittavat hoitotarvikkeet ja lääkkeet, jotka kunta maksoi sairaanhoitopiirin kuntayhtymälle, tulivat kunnalle kuntapalautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>68</sup> Vrt. ratkaisu KHO 21.6.1999 T 1652, jossa kunnalla ei ollut oikeutta saada takaisin arvonlisäverolain 130 §:n 1 momentissa tarkoitettuna palautuksena toimeentulotukena maksamiinsa tuen saajille osoitettuihin tavara- ja palvelulaskuihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska kysymys oli toimeentulotuen saajien eikä kunnan hankinnoista ja koska toimeentulotuen saajien laskujen maksamista oli pidettävä yhtenä suoran rahallisen toimeentulotuen muotona.

<sup>69</sup> Ko. ratkaisussa kunta oli ulkoistanut järjestämisvastuulleen kuuluvan sosiaali- ja terveystalouden tuottamisen osakeyhtiölle. Kunta osti tähän toimintaan liittyen hoitotarvikkeita ja lääkkeitä sairaanhoitopiirin kuntayhtymältä. Hoitotarvikkeet ja lääkkeet käytettiin luovutettaessa sosiaali- ja terveystalouden kuntalaisille. Hoitotarvikkeet ja lääkkeet säilyivät koko ajan kunnan omistuksessa. Hoitotarvikkeiden ja lääkkeiden hankinnassa oli kyse kunnan hankinnasta kuntapalautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Hoitotarvikkeiden ja lääkkeiden katsottiin siten tulevan kunnalle AVL 130 §:ssä tarkoitettuun kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön ja säilyvän tässä käytössä.



Kuntapalautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kunnan välillä. Menettelystä ei aiheudu valtiolle lopullisia menoja, koska valtion tulonmenetys otetaan huomioon muissa valtion ja kuntien välisissä rahavirroissa siten, että kuntien yhteisöveron jako-osuutta alennetaan ja valtionosuuksien perusteena olevista kustannuspohjista vähennetään arvonlisäveron osuus.<sup>70</sup> Yleensä voidaan todeta, että kunnalle on edullisempaa käsitellä hankintojen arvonlisäverot vähennysjärjestelmän kautta kuin kuntapalautuksena. Kunnalla ei kuitenkaan ole tällaista valinta-oikeutta. Se, kummassa järjestelmässä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero käsitellään, ratkeaa sillä perusteella, onko hankinta tehty arvonlisäverollista toimintaa varten vai ei.<sup>71</sup>

Mikäli kunta harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, saa kunta arvonlisäverolain yleisten periaatteiden mukaisesti vähentää arvonlisäverollista toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvät verot. Kunnalla on siis oikeus saada takaisin periaatteessa kaikkiin hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot joko palautus- tai vähennysmenettelyn avulla.<sup>72</sup> Palautusjärjestelmään sovelletaan samoja ajallisen kohdistamisen, maksamisen, ilmoittamisen ja muutoksenhaun menettelyitä kuin muuhun arvonlisäverolliseen toimintaan<sup>73</sup>.

Mikäli kunnan suorittama hankinta kohdistuu sekä vähennykseen oikeuttavaan että kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön, käyttö tulee jakaa näiden järjestelmien kesken. Jako tulee tehdä myös silloin, kun tavaraa tai palvelua käytetään osittain palautukseen oikeuttavaan ja osittain palautusoikeuden rajoitusten alaiseen toimintaan. Jako on tehtävä tavaran tai palvelun todellista käyttöä parhaiten kuvaavalla tavalla. Jaon perusteena voidaan käyttää esimerkiksi työtuntien, pinta-alojen tai henkilöstön lukumäärän suhdetta.<sup>74</sup>

Arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus ei koske kuitenkaan kaikkia kunnan tekemiä hankintoja, vaan palautusoikeutta on osin rajoitettu arvonlisäverolaissa. Käy-

---

<sup>70</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 234.

<sup>71</sup> Ruuhonen – Vahtera – Penttilä 2017, s. 274.

<sup>72</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 234.

<sup>73</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>74</sup> Verohallinto 2016a.

tännössä kunnan toiminnassa merkittävimmät palautusoikeuden rajoitukset liittyvät yksityis- tai edustuskäyttöön, henkilöautoihin sekä kiinteistöihin.<sup>75</sup> Arvonlisäverolain 130 §:n 2 momentissa oikeutta kuntapalautukseen on rajoitettu yksityiseen kulutukseen kohdistuvien hankintojen osalta sekä lain 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettujen vähennysrajoituksen alaiseen toimintaan tai kiinteistön verottomaan vuokraustoimintaan kohdistuvien hankintojen osalta.<sup>76</sup> Arvonlisäverolain 133.2 §:n mukaan kunnalla ei myöskään ole lain 130 §:ssä tarkoitettua palautusoikeutta verottomista hankinnoista, jotka on tehty lain 60a §:ssä tarkoitettulta yhteenliittymältä.

---

<sup>75</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>76</sup> Kiinteistöihin liittyviä kuntapalautusta koskevia rajoituksia käsitellään tarkemmin luvussa 4.2.

### 3. KIINTEISTÖN KÄSITE

#### 3.1. Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotuksen kiinteistön määritelmä yhdenmukaistettiin kaikissa EU-maissa vuoden 2017 alusta. Arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/EY) kiinteä omaisuus mainitaan useissa eri yhteyksissä<sup>77</sup>, mutta direktiivi ei sisällä kiinteistön määritelmää. Arvonlisäverodirektiivin soveltamisen yhtenäistämiseksi Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetukseen (282/2011) on 7.10.2013 annettulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muutoksella (EU) N:o 1042/2013 (myöhemmin myös ”asetus”) otettu kiinteistön määritelmää koskeva säännös. Asetuksen tavoitteena on, että EU-maiden kansallisten lainsäädäntöjen käsitteiden ja määritelmien sijaan säännöstä tulkittaisiin yhteisellä tavalla ja sovellettaisiin johdonmukaisesti koko EU:ssa.<sup>78</sup> Asetuksen yhtenäistävä vaikutus on merkittävä asetuksen ollessa jäsenvaltioissa sellaisenaan noudatettavaa lainsäädäntöä<sup>79</sup>. Asetuksen myötä kiinteistö on määritelty kaikissa EU:n jäsenmaissa samojen kriteereiden perusteella vuoden 2017 alusta lukien<sup>80</sup>. Kun arvonlisäverotuksessa käytetään yhdenmukaisia määritelmiä, voidaan kahdenkertainen verotus ja verottamatta jättäminen välttää<sup>81</sup>.

Kesäkuussa 2016 annetun hallituksen esityksen (HE 110/2016) tarkoituksena oli yhtenäistää kansallinen lainsäädäntö vastaamaan täytäntöönpanoasetuksen kiinteän omaisuuden määritelmää. Koska täytäntöönpanoasetus on EU-maissa sellaisenaan sovellettavaa oikeutta, muutettiin arvonlisäverolakia täytäntöönpanoasetuksen vaatimalla tavalla lailla 1064/2016. Arvonlisäverolain 28 §:ään ennen vuotta 2017 sisältynyt kansallinen kiinteistön määritelmä poistettiin ja lain 28 §:ssä viitataan täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kiinteän omaisuuden käsitteeseen<sup>82</sup>. Hallituksen esityksen (HE 110/2016) mukaan suoran

---

<sup>77</sup> Kiinteän omaisuuden käsitteeseen viitataan mm. artiklassa 135 ja 137.

<sup>78</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>79</sup> Laitinen 2017, s. 219.

<sup>80</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 16.

<sup>81</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>82</sup> Arvonlisäverolain 28 §:n aiemman sanamuodon (voimassa 31.12.2016 asti) mukaan 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.

viittauksen käyttämisellä varmistettiin, että kansallisen lainsäädännön kiinteistöjä koskevat säännökset olisivat yhdenmukaiset täytäntöönpanoasetuksen kanssa, eikä soveltamisongelmia tulisi ainakaan käytettyjen sanamuotojen takia.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan sovellettaessa arvonlisäverodirektiiviä kiinteänä omaisuutena pidetään:

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

Suomen osalta suurin muutos uudistuneessa kiinteistön käsitteessä on se, että rakennuksessa tai muussa kiinteistössä harjoitettavassa liiketoiminnassa käytettävää konetta, laitetta, kalustoa tai muuta lähtökohtaisesti irtainta esinettä voidaan kuitenkin arvonlisäverotuksessa pitää osana kiinteistöä<sup>83</sup>. Käytännössä siis Suomessa vuoden 2016 loppuun asti olleeseen kiinteistön käsitteeseen tuli lisäystä täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan d kohdan verran. Muilta osin säännöksen sanamuoto muuttui, mutta sisältö ja tarkoitusperä ovat pääosin kuten aikaisemmin voimassa olleen AVL 28.1 §:n sanamuoto.<sup>84</sup>

Kiinteän omaisuuden määritelmän lisäksi asetuksessa tarkennetaan arvonlisäverodirektiivin kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevaa verotuspaikkasääntöä. Täytäntöönpanoasetuksen keskeisin tavoite on muun muassa varmistaa kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen yhdenmukainen verokohtelu jäsenvaltioissa<sup>85</sup>. Uudistuneen kiinteistön käsitteen muutokset vaikuttavat kiinteistön luovutusten verovapauteen ja rakentamis-

---

<sup>83</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 15.

<sup>84</sup> Hakapää 2017, s. 62.

<sup>85</sup> HE 110/2016 vp, s. 3.

palvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalan laajuuteen sekä kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmään, mutta erityisesti kansainvälisissä tilanteissa kiinteistöön liittyvien palvelujen myyntimaahan<sup>86</sup>.

Kiinteistön määritelmää on tarkennettu Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muutoksella. Täytäntöönpanoasetuksen hyväksymisen jälkeen Euroopan komissio antoi 26.10.2015 selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuden liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä. Selittämissä huomautuksissa on taustatietoja sekä hyvin yksityiskohtaisia tulkintaohjeita asetuksesta. Komission huomautusten tavoitteena on tehdä EU:n lainsäädännön sisällöstä helpommin ymmärrettävää ja selventää kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan lainsäädännön soveltamista käytännössä. Komission ohjeet eivät ole miltään osin oikeudellisesti sitovia, ja ne sisältävät ainoastaan epävirallisia käytännön ohjeita siitä, miten EU:n lainsäädäntöä olisi komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston näkemysten mukaan sovellettava. Ohjeet eivät välttämättä kaikilta osin edusta jäsenvaltioiden näkemyksiä, eivätkä ne estä jäsenvaltioita ja verohallintoja antamasta kansallisia ohjeita samasta aiheesta.<sup>87</sup> On kuitenkin huomioitava, että selittävillä huomautuksilla on huomattava käytännön vaikutus konkreettisia tulkintoja tehtäessä. Vaikka lainsäädännön sitovuutta ei ole, on edellä mainittu ohjaava vaikutus kiistaton ja merkittävä.<sup>88</sup>

Koska täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa säädetty kiinteään omaisuuden määritelmä sisältää a-d alakohdissa esitetyt neljä luokkaa, se on oikeuskäytäntöä yksityiskohtaisempi ja sillä on tarkoitus erottaa toisistaan kiinteä omaisuus ja aineellinen irtain omaisuus arvonlisäverotuksen näkökulmasta<sup>89</sup>. Asetuksen mukainen kiinteään omaisuuden määritelmä perustuu hyvin pitkälti Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn antamaan tuomioon. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn kiinteään omaisuuden vuokrausta koskevan poikkeuksen suhteen julkisasiamies totesi kyseisessä asiassa, että kiinteä omaisuus voidaan määritellä

---

<sup>86</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>87</sup> HE 110/2016 vp, s. 5.

<sup>88</sup> Hakapää 2017, s. 61.

<sup>89</sup> Euroopan komissio 2015, s. 17.

”tietyksi maapinta-alaksi, mukaan lukien sille kiinteästi rakennetut rakennukset, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus”<sup>90</sup>.

Siitä huolimatta, että kiinteän omaisuuden käsitettä on harmonisoitu täytäntöönpanoasetuksella, arvonlisäverolaissa käytetään edelleen kiinteästä omaisuudesta termiä kiinteistö. Kun AVL 28 §:ssä viitataan kiinteistön käsitteen osalta täytäntöönpanoasetukseen, niin tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen käsitettä kiinteä omaisuus. Koska Verohallinnon ja tuomioistuimien päätöksiä yhä useammin perustellaan, tai niissä ainakin viitataan arvonlisäverodirektiiviin ja Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioihin, olisi toivottavaa, että arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain käsitteet yhtenäistettäisiin kokonaan.<sup>91</sup>

## **3.2. Erityiskysymyksiä kiinteistön määritelmään liittyen**

### **3.2.1. Maa-ala**

Säännöksen sanamuodon muutoksesta huolimatta kiinteistönä pidettävän maa-alan tai alueen määrittely säilyi arvonlisäverotuksessa käytännössä ennallaan<sup>92</sup>. Jotta omaisuutta voidaan pitää 13 b artiklan a alakohdan mukaisena kiinteänä omaisuutena, sen on täytettävä seuraavat kaksi kumulatiivista ehtoa:

- 1) sen olisi oltava tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla
- 2) siihen pitäisi olla mahdollista syntyä omistus- ja hallintaoikeus.<sup>93</sup>

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan a kohdan ilmaus maa-ala on merkitykseltään laaja. Se kattaa maapohjan lisäksi kaiken sen, mikä on kiinnittyneenä maaperään tai sijaitsee maan sisällä. Maapohja kattaa kaikki maa-alat, myös veden peittämät alueet, kuten meret, joet, järvet ja muut sisävesistöt. Omaisuus voi olla myös kiinnittynyt tai juurtunut maahan tai sisältyä siihen. Näin ollen puut ja viljelykasvit kuuluvat tämän säännöksen

---

<sup>90</sup> Ks. julkisasiamiehen asiassa C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn antaman ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

<sup>91</sup> Laitinen 2017, s. 220.

<sup>92</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 17.

<sup>93</sup> Euroopan komissio 2015, s. 17.

piiriin, mikäli ne ovat kiinni maaperässä. Maa kattaa myös kaiken maan pinnan alla olevan. Öljylähteet, pohjavedet, mineraalit ja muut maanalaiset resurssit katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Niin kauan kuin edellä mainittuja ei kaiveta maasta, niitä on pidettävä osana maata eli kiinteänä omaisuutena.<sup>94</sup> Arvonlisäverolaissa kiinteistönä pidettäviä maa-aloja ovat paitsi kiinteistörekisteriin merkittävässä olevat itsenäiset maanmittausyksiköt, kuten tilat ja tontit, mutta myös määräalat ja kiinteistön määräosat. Myös tilaan kuuluvia osuuksia yhteisistä alueista, kuten esimerkiksi osuus yhteiseen rantaan, pidetään arvonlisäverotuksessa kiinteistönä.<sup>95</sup>

Arvonlisäverolain 29 §:n mukaan erilaisten luonnonvarojen nautintaoikeuksien, kuten maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- tai kalastusoikeuden luovutuksissa ei kuitenkaan ole kysymys arvonlisäverolaissa tarkoitettusta verottomasta kiinteistöön liittyvän oikeuden luovutuksesta vaan verollisesta palvelun myynnistä. Arvonlisäverollista tavaran myyntiä on myös niin sanottujen irrotettujen maanantien myynti, kuten maapohjasta louhittujen mineraalien ja kaadettujen puiden myynti.<sup>96</sup>

Määritelmä kattaa vain sellaisen kiinteän omaisuuden, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus<sup>97</sup>. Omaisuutta voidaan pitää kiinteänä, vaikka arviointiajankohtana kenellekään ei olisi siihen omistus- tai hallintaoikeutta<sup>98</sup>. Lähtökohtaisesti vain sellainen kiinteä omaisuus, joka ei voi kuulua kenellekään, ei kuulu säännöksen piiriin<sup>99</sup>. Kuitenkin myös luovuttamattomissa oleva kiinteä omaisuus, kuten yhteiskunnan omaisuus<sup>100</sup>, kuuluu 13 b artiklan a alakohdan piiriin, vaikka niiden omistusoikeutta ei lähtökohtaisesti voida siir-

---

<sup>94</sup> Euroopan komissio 2015, s. 17–18.

<sup>95</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 17.

<sup>96</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 21.

<sup>97</sup> Joissain täytäntöönpanoasetuksen kieliversioissa viitataan ”omistus- ja hallintaoikeuteen” (näin esim. Suomen versiossa), kun taas toisissa puhutaan ”omistus- tai hallintaoikeudesta”. Tämä osoittaa, että vaikka useimmissa tilanteissa tosiasiallinen omistus- ja hallintaoikeus on samalla henkilöllä, voi myös olla niin, että omistusoikeus kuuluu yhdelle ja hallintaoikeus toiselle henkilölle. Tästä syystä ”omistus- ja hallintaoikeus” voidaan tulkita Komission ohjeiden mukaan ”omistus- tai hallintaoikeudeksi” tai ”omistus- ja hallintaoikeudeksi”.

<sup>98</sup> HE 110/2016 vp, s. 8.

<sup>99</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 17.

<sup>100</sup> Esim. järvet, sisävesistöt, satamat ja yleiset puistot.

tää. Sen lisäksi, että niiden oikeudellinen asema voi muuttua viranomaisten päätösten mukaan, ne voivat myös olla palvelusuoritusten kohteena<sup>101</sup>. Tällaiset palvelut katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi.<sup>102</sup>

### **3.2.2. Rakennus tai rakennelma**

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan b alakohdan mukaan rakennus tai rakennelma tulee perustaa kiinteästi maaperään eikä se saa olla helposti purettavissa tai siirrettävissä. Kummankin ehdon on täytyttävä yhtäaikaaisesti<sup>103</sup>. Arvonlisäverotuksessa kiinteistönä pidettävä rakennuksen ja rakennelman muotoilu ei käytännössä muuta vuoden 2016 loppuun asti sovellettuja rakennusta ja pysyvää rakennelma koskevia arvonlisäverotulkintoja. Asiaa koskevaa aiempaa kotimaista oikeuskäytäntöä voidaan siis hyödyntää myös vuoden 2017 alusta lukien.<sup>104</sup>

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan b kohdan rakennus voidaan määritellä ihmisen tekemäksi rakenteeksi, jossa on katto ja seinät, kuten talo tai tehdas. Termin rakennelma merkitys on laajempi ja se käsittää muut ihmisen tekemät rakenteet. Rakennelmat voivat olla maa- ja vesirakennuskohteita, kuten teitä, siltoja, lentokenttiä, satamia, oja, kaasujohtoja tai vesi- ja viemäröintijärjestelmiä. Rakennukset ja rakennelmat katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi kaikkine rakenteellisine osineen. Ilmauksella rakenteelliset osat tarkoitetaan rungon lisäksi kaikkia rakennukseen tai rakennelmaan asennettuja ja siihen kiinteästi kuuluvia tai siihen pysyvästi asennettuja osia, jotka muodostavat kokonaisuuden siten, että ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen.<sup>105</sup> Kiinteistönä pidetään myös sellaisia rakennuksia tai rakennelmia, joista puuttuu osia eivätkä ne siten ole asuinkelpoisia tai käyttötarkoitukseen sopivia, mikäli se on perustettu kiinteästi maapohjaan<sup>106</sup>.

---

<sup>101</sup> Esim. rakennustyöt ja käyttöoikeuslisenssit.

<sup>102</sup> Euroopan komissio 2015, s. 19.

<sup>103</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>104</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 18.

<sup>105</sup> Euroopan komissio 2015, s. 19–20.

<sup>106</sup> Verohallinto 2016b.



Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rakennuksen tai rakennelman ei tarvitse liittyä erottamattomasti maaperään, jotta sitä voitaisiin pitää kiinteänä omaisuutena<sup>107</sup>. Arvioitaessa sitä, onko rakennus tai rakennelma kiinteistö, ratkaisevaa on se, onko kyseinen rakennus tai rakennelma helposti purettavissa tai siirrettävissä<sup>108</sup>. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön<sup>109</sup> mukaisesti kysymyksessä voidaan katsoa olevan rakennus tai rakennelma, vaikka se voitaisiin irrottaa maaperästä. Merkitystä sen sijaan on sillä, voidaanko kiinnityslaitteet, joilla rakennus tai rakennelma on kiinnitetty, poistaa helposti eli ilman huomattavia ponnistuksia ja vähäistä suurempia kustannuksia.<sup>110</sup> Ratkaisussaan C-532/11 Leichenich unionin tuomioistuin totesi muun muassa, että yhtenä kiinteistön vuokrauskokonaisuutena oli pidettävä maa- ja vesialuetta niille sijoittuvine jokilaivoineen. Jokilaiva oli tarkoitettu vain ravintolaivaksi eikä sitä ollut helppo irrottaa sen ollessa kiinnitetty sekä pohjaan että rantatörmään ja kytkettynä sähkö- sekä vesiverkkoon. Vaikka kyseinen tuomio on ajalta ennen täytäntöönpanoasetusta, kuvaa se asetuksen tarkoitusta ottamatta kantaa siihen, että ponnistusten huomattavuus ja kustannusten suuruus ovat subjektiivisia mittareita<sup>111</sup>.

Verohallinnon ohjeen mukaan luonteeltaan siirrettäväksi tarkoitettuja esimerkiksi elementeistä pystytettyjä rakennuksia, kioskeja ja kouluparakkeja on yleensä tarkoitus käyttää pysyvästi samassa paikassa ja ne kiinnitetään maahan tavalla, joka tekee niistä tosiasiallisesti vaikeita siirtää. Vaikka niitä periaatteessa voitaisiin myöhemmin siirtää niiden liikutettavan luonteen vuoksi, niitä on pidettävä kiinteistönä, jos niitä ei voi helposti eikä ilman ponnistuksia ja kustannuksia purkaa tai siirtää. Tapauskohtaisesti tulee ratkaistavaksi, mitä käytännössä tarkoitetaan sillä, että jotakin ei voi helposti purkaa tai siirtää. Merkitystä voidaan myös antaa sille, onko rakennus tai rakennelma tarkoitettu tilapäisluonteiseksi, jolloin rakennusta tai rakennelmaa ei yleensä ole kiinnitetty maahan siten, että sitä on erittäin vaikea purkaa tai siirtää. Esimerkiksi työmaaparakit ja yleisötapahtumiin rakennettavat teltat ovat luonteelta tilapäiseksi tarkoitettuja ja ne on helppo irrottaa ja siirtää.<sup>112</sup>

---

<sup>107</sup> Euroopan komissio 2015, s. 21.

<sup>108</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>109</sup> Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2012 Leichenich C-532/11.

<sup>110</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>111</sup> Laitinen 2017, s. 223.

<sup>112</sup> Verohallinto 2016b.

Asiassa C-315/00, Rudolf Maierhofer, oli kyse rakennuksista, jotka voitiin purkaa myöhempää uudelleenkäyttöä varten. Tuomiossaan EUT katsoi, että sellaisen rakennuksen vuokraus, joka on rakennettu maapohjaan kiinteästi liittyvistä valmisosista siten, että kyseiset valmisosat eivät ole helposti purettavissa eivätkä siirrettävissä, on arvonlisäverodirektiivin mukaista kiinteän omaisuuden vuokrausta, vaikka kyseinen rakennus tullaan poistamaan vuokrasopimuksen päätyttyä ja vaikka sitä tullaan käyttämään uudelleen jollain toisella kiinteistöllä. Lisäksi tuomioistuin katsoi, että merkitystä ei ole sillä seikalla, antaako vuokranantaja vuokralaisen käyttöön sekä maapohjan että rakennuksen vai pelkän rakennuksen, jonka hän on rakentanut vuokralaisen maapohjalle.<sup>113</sup>

Pysyväisluonteiset perustukset eivät kuitenkaan yksinään tee rakennelmasta kiinteistöä, jos rakennelma on hyvin kevytrakenteinen<sup>114</sup>. Korkeimman hallinto-oikeuden antaman vuosikirjaratkaisun KHO 2014:71 mukaan kevytrakenteiset PVC-hallit, joiden käyttöikä oli 20 vuotta ja joiden pystytystapa vaihteli rungon koon, maaperän ja käyttötarkoituksen perusteella, eivät olleet arvonlisäverolaissa tarkoitettuja rakennuksia tai pysyviä rakennelmia hallien rakenne ja siirrettävyys huomioon ottaen.

Täyttääkseen arvonlisäverotuksen kiinteistön tunnusmerkit tulee rakennuksen tai rakennelman olla pysyväksi tarkoitettu. Korkeimman hallinto-oikeuden antamassa ratkaisussa KHO 19.8.1997 T 1923 kaupungin omistamalle puistoalueelle pystytetty lumilinna ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettu kiinteistönä pidettävä rakennus tai pysyvä rakennelma. Lumilinnassa olevan ravintolatilán vuokraaminen ei siten ollut arvonlisäverolain 27.1 §:ssä tarkoitettua kiinteistöön kohdistuvan oikeuden verotonta luovuttamista, vaan lain 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettua kokous-, näyttely- tai urheilutilán tai muun sellaisen tilán käyttöoikeuden tilapäisluonteista luovuttamista. Täten kaupungin oli suoritettava arvonlisävero lumilinnassa olevan ravintolatilán vuokratulosta.

Kiinteistön määritelmän uudistuttua Verohallinto täsmensi aiempaa rakentamisen käännetyn verovelvollisuuden yhteydessä muodostamaansa kantaa kouluparakkien luonteesta

---

<sup>113</sup> Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 16.1.2003 Maierhofer C-315/00.

<sup>114</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 19.

kiinteänä omaisuutena<sup>115</sup>. Kiinteistön käsitettä arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen koskevassa ohjeessaan Verohallinto esittää esimerkin 1,5 vuodeksi pystytettävästä tilapäisestä kouluparakista, jota käytetään opetustiloina varsinaisen koulurakennuksen korjaustyön ajan. Koulurakennuksen korjaustyön valmistuttua kouluparaki puretaan ja vietään pois. Parakki kootaan moduuleista, asennetaan harkkoperustuksille ja kytketään sähkö-, vesi- ja viemäriverkkoon. Perustamistapa huomioon ottaen parakki on Verohallinnon mukaan kiinteistö, jos sitä ei voida helposti irrottaa ja siirtää.<sup>116</sup> Verohallinnon aiemmassa ohjeessa parakkien kohdalla määrittely katsottiin riippuvan hankkeen tarkoituksesta. Jos pystytyshetkellä oli ilmeistä, että parakki ei jää tilapäiseksi, sitä voitiin Verohallinnon mukaan pitää kiinteistönä. Tällöin kouluparakin pystytystyöhön tuli soveltaa käännettä verovelvollisuutta. Mikäli taas tarkoituksena oli parakin väliaikaisuus, parakin tiedettiin olevan käytössä esimerkiksi vain korjaustyön ajan, ei parakkia ollut Verohallinnon mukaan pidettävä arvonlisäverolaissa tarkoitettuna kiinteistönä, koska parakkia ei ollut tarkoitettu pysyväksi. Tällöin kouluparakin pystytystyöhön ei tullut soveltaa käännettä verovelvollisuutta.<sup>117</sup> Sen sijaan Verohallinnon kiinteistön määritelmää käsittelevässä ohjeessa<sup>118</sup> sillä, kuinka kauan parakkia käytetään kyseissä paikassa, ei ole ratkaisevaa merkitystä määritettäessä sitä, sovelletaanko kouluparakin pystytystyöhön käännettä verovelvollisuutta vaan merkitystä on parakin perustamistavalla. Ohjeen mukaan huomioon on otettava rakennelman asennustapa, siirrettävyys ja käyttötapa. Kun kouluparakkia pidetään Verohallinnon voimassa olevan ohjeistuksen mukaisesti pääsääntöisesti kiinteistönä, voidaan rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalan katsoa laajentuneen tältä osin. Näin ollen voidaankin puhua ennemminkin Verohallinnon tulkintamuutoksesta kuin kouluparakeja koskevasta täsmennyksestä.

Samoin Verohallinnon voimassaolevassa ohjeessa on esimerkki kunnan kiinteistölle sijoitettavasta moduulipäiväkodista, joka sisältää leikki- ja lepohuoneet, wc- ja peseytymis-

---

<sup>115</sup> Vrt. Verohallinnon aikaisempi ohje 1.3.2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Dnro A12/200/2012. Ohjeen mukaan noin kahden vuoden tilapäistä käyttöä varten pystytettävää kouluparakkia ei pidetä kiinteistönä. Sitä vastoin 5-10 vuoden käyttöä varten pystytettävää kouluparakkia voidaan Verohallinnon mukaan pitää kiinteistönä, koska pystytyshetkellä on ilmeistä, että parakki ei jää tilapäiseksi.

<sup>116</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>117</sup> Verohallinto 2012.

<sup>118</sup> Ks. Verohallinnon ohje 16.12.2016. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen. Dnro A111/200/2016.

tilat sekä henkilökunnan tilat. Moduulipäiväkoti on käytössä kuusi vuotta. Moduulipäiväkoti kiinnitetään maahan teräskiinnikkeillä. Perustamistapa huomioon ottaen moduulipäiväkoti on Verohallinnon mukaan kiinteistö, koska sitä ei voida helposti irrottaa tai siirtää. Sen sijaan purettavat ja siirrettävät jääkiekkokaukalot ja monitoimikenttien elementtilaidat, jotka tuetaan pinta-asenteisesti terästukijaloilla ja betonipainoilla, joita ei kiinnitetä maaperään ja ovat helposti purettavissa ja siirrettävissä eivät Verohallinnon mukaan ole kiinteistön osia eikä niitä pidetä kiinteistönä.<sup>119</sup>

Verohallinnon tulkintaa tukee myös keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL 9/2018 (ei lainvoimainen), jossa siirrettävät rakennukset tulkittiin kiinteistöiksi. Osakeyhtiö vuokrasi moduuleista koottavia siirtokelpoisia rakennuksia kunnille käytettäväksi esim. päiväkotaina ja kouluina. Siirtokelpoiset rakennukset voitiin purkaa, kun niitä ei enää tarvittu ja moduulit voitiin käyttää uudelleen uuteen siirtokelpoiseen rakennukseen. Siirtokelpoiset rakennukset lepäsivät maahan kiinnitettyjen perustusten päällä ja ne oli liitetty sähkö-, vesi- ja viemäriverkkoon. Siirtokelpoisten rakennusten pystyttäminen kesti muutamasta viikosta muutamaa kuukauteen. Siirtokelpoiset rakennukset katsottiin perustetun kiinteästi maaperään. Niitä ei voitu myöskään pitää helposti purettavina ja siirrettävinä. Siirtokelpoisia rakennuksia oli keskusverolautakunnan mukaan pidettävä täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan b alakohdassa tarkoitettuina rakennuksina. Ne olivat siten AVL 28 §:ssä tarkoitettuja kiinteistöjä. Siirtokelpoisten rakennusten pystyttämisessä oli kyse AVL 119 §:ssä tarkoitettusta kiinteistöinvestoinnista. Kiinteistöinvestoinnin arvoon luettiin siirtokelpoisen rakennuksen pystyttämiskulut, moduulien hankintakulut, vanhojen moduulien arvo sekä vanhoihin moduuleihin liittyvät perusparannusmenot.

### ***3.2.3. Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetut osat***

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan c alakohdan mukaan kaikki rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, jos ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvia. Kiinteällä tarkoitetaan sitä, että ilman osaa rakennus

---

<sup>119</sup> Verohallinto 2016b.

tai rakennelma olisi puutteellinen. Säännöksen perusteella kaikkia osia, jotka muuten olisivat irtainta omaisuutta, kohdellaan kiinteänä omaisuutena vain siksi, että ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvia osia.<sup>120</sup>

Säännöksessä mainituilla osilla tarkoitetaan osia, joiden asentaminen ei muodosta rakennuksen tai rakennelman runkoa, vaan joilla täydennetään tai varustellaan rakennusta tai rakennelmaa. Tällaisia ovat esimerkiksi ovet, ikkunat, katot, portaikot, hissit, eristys, väliseinät sekä seinien ja lattioiden pinnoitteet. Erityisten rakennelmien osalta ratkaisevaa on se, onko osan asentaminen oleellista tai erittäin tarpeellista. Asentaminen tarkoittaa sitä, että osa sijoitetaan tai kiinnitetään paikalleen käytettäväksi kyseisessä rakennuksessa tai rakennelmassa.<sup>121</sup>

Kiinteistön käyttötarkoitus määrittelee sen, mikä on siihen kiinteästi kuuluva osa. Jos esimerkiksi rakennusta käytetään asuntona, siihen asennettujen ovien, ikkunoiden ja muiden vastaavien osien katsotaan muodostavan yhdessä rakennuksen kanssa kokonaisuuden, koska nämä osat ovat tarpeen, jotta rakennusta voidaan pitää asuntona. Tällaiset osat eivät välttämättä ole samoja kuin varastossa tai tehtaassa tarvittavat osat tai voimalaitosten, siltojen tai tunnelien kaltaisissa rakennelmissa tarvittavat osat. Tietyissä tilanteissa tarvitaan erityisiä osia, jotta rakennuksesta tai rakennelmasta saadaan käyttötarkoitukseensa sopiva. Esimerkkinä tällaisista erityisistä osista voidaan mainita suojaavat osat vankilassa.<sup>122</sup>

Verohallinnon ohjeessa on runsaasti esimerkkejä erilaisista kiinteistön muodostavista verkoista, verkostoista ja niiden osista<sup>123</sup>. Ohjeen mukaan rakennelmia ovat esimerkiksi rautatieverkosto, vesi- ja viemäriverkot, kaukolämpöverkot, sähköverkot, kunnalliset runkoverkot ja teollisuusalueella sijaitsevat laajat putkistot. Näiden osat ovat pääsääntöisesti osa rakennelmaa ja siten kiinteistön osa. Rautatie- tai metroverkosto on liikennöintiin liittyvä rakennelma, jota ei ole tarkoitettu siirrettäväksi tai purettavaksi ja täten niiden

---

<sup>120</sup> Euroopan komissio 2015, s. 22.

<sup>121</sup> HE 110/2016 vp, s. 9.

<sup>122</sup> Euroopan komissio 2015, s. 22–23.

<sup>123</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 19.

katsotaan olevan pysyviä rakennelmia. Paikalleen asennetut raidenäytöt, opasteet, raide-näyttöjen tolpat ja aikataulukaa pit perustuksineen ovat kiinteä osa rautatie- tai metroverkkoa ja siten kiinteistön osia. Erilaisten laitosten kuten vesi- ja viemärlaitosten, energia-laitosten ja tuotantolaitosten toimintaa palvelevat tuotannossa käytettävät ohjaus- ja valvontajärjestelmät, jotka ovat tietotekniikkalaitteita, eivät ole kiinteistön osia. Kunnan yleiseen vesijohtoon liitetty tonttijohto ja vesimittari ovat kiinteistön osia, samoin esimerkiksi katuvalaisinpylväät ovat pysyviä rakennelmia ja valaisimet niiden osia.<sup>124</sup>

Harkittaessa, katsotaanko rakennus tai rakennelma kiinteäksi omaisuudeksi, on tarkastettava, muuttuisiko näiden osien puuttuessa tai poistettaessa rakennuksen tai rakennelman luonne sinänsä siten, ettei sitä voitaisi käyttää siihen tehtävään, johon se suunniteltiin. On syytä muistaa, että osan kuuluminen kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan ei merkitse sitä, että ilman tätä osaa rakennusta tai rakennelmaa ei katsottaisi kiinteäksi omaisuudeksi. Se merkitsee sitä, että kun nämä osat on asennettu rakennukseen tai rakennelman, nekin olisi katsottava kiinteäksi omaisuudeksi, koska ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen.<sup>125</sup>

Verohallinnon ohjeessa pyritään konkretisoimaan 13 b artiklan c alakohtaa useilla esimerkeillä. Ohjeen mukaan esimerkiksi kokouskeskuksen auditorioon asennetut kiinteät kalusteet, istuimet ja pöydät ovat rakennuksen käyttötarkoitus huomioon ottaen kiinteistön osa. Jos auditorion istuimen selkänoja on rikki ja korjausliike käy sen korjaamassa, kyse on kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta.<sup>126</sup> Kiinteästi rakennukseen kuuluvia osia ei kuitenkaan voida luetteloida tyhjentävästi. Tapauskohtaisuuden vuoksi saattaa aiheutua tulkintaongelmia sen suhteen, mihin osiin esimerkiksi kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuutta tulee soveltaa.

---

<sup>124</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>125</sup> Euroopan komissio 2015, s. 23.

<sup>126</sup> Verohallinto 2016b.

### ***3.2.4. Pysyvästi asennettu osa, laite tai kone***

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan d alakohdan mukaan osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan, katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, jos sitä ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Kyseinen artiklan kohta on olennaisin muutos arvonlisäverolain 28 §:n aiempaan kiinteistön kansalliseen määritelmään. Aiemmin voimassa olleessa arvonlisäverolain pykälässä kaikki erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet tulkittiin irtaimiksi omaisuudeksi. Vuoden 2017 alusta lukien kiinteistössä harjoitetussa erityisessä toiminnassa käytettävät koneet, laitteet tai kalusteet ovat kuitenkin arvonlisäverotuksessa osa kiinteistöä, jos ne on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan eikä laitetta, konetta tai muuta kiinteistössä harjoitettua toimintaa palvelevaa tarpeista voida siirtää rakennusta tai rakennelmaa tuhoamatta tai muuttamatta<sup>127</sup>.

Säännöksessä viitataan nimenomaisesti laitteisiin ja koneisiin, mutta mikä tahansa muu osa voi kuulua säännöksen piiriin. Ratkaisevaa soveltamisessa on se, aiheuttaisiko rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan poistaminen vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle. Pysyvästi asennettujen osien ei tarvitse olla kiinnitetty kiinnikkeillä, liittimillä tai muun tyyppisellä kiinnityksellä. Koneen poistaminen voi muun muassa mittojen ja painon vuoksi aiheuttaa rakennuksen tai sen osan tuhoutumisen. Tuhoaminen kattaa tilanteet, joissa rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan poistaminen aiheuttaa sille vakavaa vahinkoa tai huomattavan fyysisen muutoksen<sup>128</sup>. Muuttaminen merkitsee vähäisempää muutosta.<sup>129</sup>

Komission kanta selittävässä huomautuksissa on, että muutoksen merkittävyyttä arvioitaessa merkitystä voi olla myös sillä, aiheuttaako koneen tai laitteen poistaminen vahinkoa itse koneelle tai laitteelle siten, että se on korjattava, se menettää arvonsa tai sitä ei enää

---

<sup>127</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 20.

<sup>128</sup> Komission ohjeiden mukaan vain vähäinen vahinko tai muutos ei riitä d kohdan soveltamiseksi. Soveltaminen edellyttää rakennuksen tai rakennelman merkittävää muuttamista. Muutos on merkityksetön, kun poistaminen jättää vain helposti peitettäviä tai korjattavia jälkiä lattiaan tai seiniin. Korjaamiseen tarvittavan työn, ajan ja kustannusten määrä saattaa olla hyödyksi määriteltäessä, onko muutos merkittävä. Myös sillä, aiheuttaako poistaminen vahinkoa itse osalle, voi olla merkitystä.

<sup>129</sup> HE 110/2016 vp, s. 9.

voida käyttää samaan tarkoitukseen tai siitä tulee käyttökelvoton<sup>130</sup>. Verohallinnon kanta eroaa komission kannasta siltä osin, kun tarkastellaan itse koneelle tai laitteelle tapahtunutta muutosta<sup>131</sup>. Verohallinnon kanta on, että muutoksen tai tuhoamisen on kohdistuttava itse rakennukseen tai rakennelmaan.<sup>132</sup>

Säännöksessä on kysymys osista, laitteista ja koneista, jotka palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa. Ne eivät toisin sanoen palvele kiinteistön yleistä käyttötarkoitusta, vaan tiettyä esimerkiksi kiinteistöllä harjoitettavaa teollista toimintaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita ei pidetä kiinteistönä, jos ne voidaan siirtää tuhoamatta tai merkittävästi muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Verohallinnon ohjeen mukaan esimerkiksi kaupungin sairaalan keittiöön asennettavat suurkeittiökalusteet katsotaan kiinteistön osaksi, mikäli kalusteet on poistettavissa vain siten, että rakennusta jouduttaisiin tuhoamaan tai merkittävästi muuttamaan. Osan, koneen tai laitteen luovutuksen arvonlisäverokäsittely riippuu siitä, onko kyse irtaimen esineen vai kiinteistön osan myynnistä. Tämän vuoksi jo investointihetkellä olisi hyvä selvittää tuhoaisiko tai muuttaisiko osan, laitteen tai koneen siirtäminen rakennusta tai rakennelmaa merkittäväällä tavalla. Tällä on merkitystä myynnin arvonlisäverokäsittelyn, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn ja myyntimaasäännösten soveltamisen kannalta.<sup>133</sup>

### 3.3. Kiinteistön määritelmän merkitys

Kiinteistön määritelmä arvonlisäverolaissa poikkeaa merkittävästi siviilioikeudessa ja myös muissa verolajeissa omaksutuista kiinteistökäsitteistä. Varainsiirtoverotuksen, kiinteistöverotuksen ja tuloverotuksen termeillä ei ole merkitystä kiinteistön käsitteen tulkin-  
nalle arvonlisäverotuksessa.<sup>134</sup> Sinänsä erot koskevat yleensä hyvin pieniä yksityiskohtia

---

<sup>130</sup> Euroopan komissio 2015, s. 25.

<sup>131</sup> Hakapää 2017, s. 63.

<sup>132</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>133</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>134</sup> Laitinen 2017, s. 221.



ja usein voikin olla mahdollista, että joltain osin erilaisesta kiinteistön käsitteen määritelmästä huolimatta päädytään tulkitsemaan jotain kohdetta yhdenmukaisesti. Siitä huolimatta eroavaisuuksien mahdollisuus on pidettävä mielessä<sup>135</sup>. Esimerkiksi kirjanpitoon kiinteistön hankintamenoksi kirjattujen erien perusteella ei vielä voida välttämättä tehdä lopullista johtopäätöstä siitä, ovatko kaikki kirjatut erät sellaisia, jotka tulee ottaa arvonlisäverotuksessa huomioon esimerkiksi määritettäessä ostajalle siirtyvän arvonlisäverolain 121 e §:n mukaisen tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden laajuutta.<sup>136</sup>

Arvonlisäverotuksessa kiinteistö on koko EU:ssa samalla tavalla tulkittava käsite, eikä sille saa antaa kansallisia tulkintoja<sup>137</sup>. Vuoden 2016 loppuun asti voimassa ollut AVL 28 §:n kiinteistön määritelmä ja säännöksen oikeus- ja verotuskäytäntö vastasivat täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan a–c kohtia. Muutosta aiheutti sen sijaan säännöksen d kohta. Sen mukaan kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.<sup>138</sup> Kiinteistön määritelmän muutoksella on vaikutuksia kiinteistönluovutusten verovapauteen, rakentamispalvelujen oman käytön verotukseen, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn ja kiinteistöön liittyvien palvelujen verotuspaikkasäännöksen soveltamisalaan<sup>139</sup>. Lisäksi uusi määritelmä ja uusi ohjeistus muuttivat rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa kouluparakkien tai vastaavien rakennelmien osalta.<sup>140</sup>

Arvonlisäverolain 27 §:n mukaan kiinteistön luovutukset ovat verovapaita. Kiinteistön määritelmän muutoksen myötä myynnistä ei suoriteta veroa, kun kiinteistönä pidettävä kiinteistöön pysyvästi asennettu siinä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleva kone tai laite myydään yhdessä rakennuksen tai pysyvän rakennelman kanssa. Muutoksella ei kuitenkaan ole vaikutusta tilanteisiin, joissa kiinteistöön pysyvästi asennettu kone tai laite

---

<sup>135</sup> On syytä ottaa huomioon, että verolain tavoitteet ja tarkoitukset eroavat verolajien kesken, jolloin soveltamiskäytännöt ja määritelmät, kuten kiinteistön määritelmä, eivät ole verotuksessa kaikilta osin yhteisiä.

<sup>136</sup> Kallio et al 2017, s. 223.

<sup>137</sup> Laitinen 2017, s. 221.

<sup>138</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>139</sup> HE 110/2016 vp, s. 11.

<sup>140</sup> Verohallinto 2016b.

irrotetaan rakennuksesta ja myydään erikseen. Näissä tilanteissa myynti on arvonlisäverolain yleisten säännösten perusteella verollista, jos kone tai laite on hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, tai niistä on tehty vähennys kiinteistöinvestointeja koskevassa tarkistusmenettelyssä.<sup>141</sup>

Kiinteistönä pidettäviin koneisiin ja laitteisiin sovelletaan uudistuksen myötä kiinteistöinvestointeja koskevaa kymmenen vuoden tarkistusmenettelyä. Siten kiinteistöiksi katsottavien koneiden tai laitteiden hankinnat ja niihin kohdistuvat perusparannusinvestoinnit ovat jatkossa kiinteistöinvestointeja, joihin tulee soveltaa tarkistusmenettelyä.<sup>142</sup> Perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön tai kiinteistönä pidettävän koneen tai laitteen laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Käytännössä perusparantamisena pidetään kaikkia niitä muutos- tai parannustöitä, joista aiheutuvat menot tuloverotuksessa on aktivoitava eli joiden hankintamenoa ei voida poistaa käyttöönottovuoden aikana. Perusparantamista on siten esimerkiksi kiinteistön tai siihen kuuluvan koneen tai laitteen laajennus-, muutos- ja uudistustyöt. Muuta kiinteistön tai siihen kuuluvien koneiden tai laitteiden korjaamista kuin perusparantamista ei pidetä kiinteistöinvestointina, joten tarkistusmenettely ei koske näitä korjauksia.<sup>143</sup>

Lisäksi muutos vaikuttaa palvelujen myyntimaasäännöksiin. Aiemmin erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin liittyvät palvelut oli pääsääntöisesti myyty ja verotettu palvelun ostajan maassa palvelujen myyntimaata koskevan yleissäännön mukaisesti. Vuoden 2017 alusta lähtien kiinteäksi omaisuudeksi katsottaviin koneisiin ja laitteisiin liittyvät asennus-, korjaus-, huolto- ja muut vastaavat palvelut verotetaan sen sijaan koneen tai laitteen sijaintivaltiossa kyseisen valtion arvonlisäverosäännösten mukaan. Myynteihin ei myöskään sovelleta EU-tasoista pakollista käännettyä verovelvollisuutta, vaan verovelvollisuus ja arvonlisäverokäsittely ratkeavat jatkossa maa- ja tapauskohtaisesti. Täten muutos saattaa aiheuttaa ulkomailla koneisiin ja laitteisiin liittyviä palveluita suorittaville suomalaisille yrityksille aiempaa useammin rekisteröinti- ja raportointivelvoitteita toisissa EU-maissa.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> HE 110/2016 vp, s. 11–12.

<sup>142</sup> Salomaa – Barck 2017.

<sup>143</sup> Verohallinto 2016b.

<sup>144</sup> Salomaa – Barck 2017.

Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala ei juurikaan muuttunut uusien säännösten vuoksi, lukuun ottamatta rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa kouluparakkien tai vastaavien rakennelmien osalta. Samoin kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisala säilyi entisellään. Kiinteistön käsitteen muutos ei myöskään vaikuta asuinirtaimiston arvonnäköverotukseen. Liittymisperiaatteen mukaan asuinrakennuksen tai -huoneiston vuokraus kalustettuna on edelleen AVL 27 §:n mukaan verotonta. Myöskään kiinteistön myyntiin tavanomaisesti liittyvän asuinirtaimiston myynnistä ei tule suorittaa veroa.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> Verohallinto 2016b.

## 4. KIINTEISTÖJEN ARVONLISÄVEROTUS KUNNISSA

### 4.1. Kuntapalautukseen ja vähennykseen oikeuttavat kiinteistöt

#### 4.1.1. Kunnan omassa käytössä olevat kiinteistöt

Arvonlisäverolain 130 §:ssä säädettyssä kuntapalautusjärjestelmässä käsitellään ne kunnan kiinteistöt, joita käytetään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävässä toiminnassa sekä kiinteistöt, joihin ei kohdistu vähennysoikeuden rajoituksia<sup>146</sup>. Tyypillisiä palautusjärjestelmässä käsiteltäviä kiinteistöjä ovat esimerkiksi keskushallinnon käytössä olevat tilat, sosiaali- ja terveystoimen käytössä olevat tilat, koulut, päiväkodit ja vanhustentalot sekä kulttuuri- ja nuorisotilat<sup>147</sup>.

Kiinteistöjen käyttö arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävien palvelujen tuottamiseen sekä kunnan sisäisten palvelujen tuottamiseen oikeuttaa hankintojen ostohintoihin sisältyvän arvonlisäveron käsittelemiseen palautusjärjestelmässä. Mikäli siis kunta omistaa edellä mainitussa käytössä olevia tiloja tai on vuokrannut tilat ulkopuoliselta arvonlisäverollisella vuokrasopimuksella, kunnalla on oikeus käsitellä tiloihin liittyvät hankinnat ja kustannukset palautusjärjestelmässä.<sup>148</sup>

Kunnan yhtenä perustehtävänä on järjestää palvelu- ja tukiasumista muun muassa vanhuksille ja vammaisille. Tällöin kunta järjestää asiakkaan asumisen ja muut tukipalvelut.<sup>149</sup> Oikeuskäytännön mukaan sosiaalilainsäädännön perusteella järjestetty palvelu- ja tukiasuminen ei ole AVL 27 §:ssä tarkoitettua kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta, vaan asumispalvelu on osa kunnan järjestämää verotonta sosiaalihuoltoa. Ratkaisussa

---

<sup>146</sup> Suorto 2012, s. 156.

<sup>147</sup> Tuononen 2008, s. 197. Ks. myös kattava lista kuntapalautusjärjestelmässä käsiteltävistä kiinteistöistä Suorto 2012, s. 156.

<sup>148</sup> Suorto 2012, s. 156.

<sup>149</sup> Tuononen 2008, s. 198.

KVL 80/2002 kaupunki järjesti sosiaalihuoltolain (710/82) sekä sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien perusteella palvelu- ja tukiasumista vanhuksille, vammaisille, kehitysvammaisille, nuorille ja asunnottomille. Keskusverolautakunta katsoi asumispalvelujen järjestäminen olevan AVL 37 ja 38 §:n mukaista sosiaalihuoltoa<sup>150</sup>. Kaupungilla oli oikeus saada AVL 130 §:ssä tarkoitettuna palautuksena asumispalvelutoimintaan kohdistuviin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero. Lisäksi kaupungilla oli oikeus käsitellä myös kiinteistöön kohdistuvat kustannukset palautusjärjestelmässä.

Siitä huolimatta, että asuminen vanhustentalossa perustuu asukkaan ja kunnan väliseen vuokrasopimukseen, asuntojen luovuttaminen asukkaiden käyttöön voidaan katsoa sosiaalihuoltopalveluksi ja palautusjärjestelmään kuuluvaksi. Oikeuskäytännössä merkitystä on ollut sillä, että asukasvalinnan tekee sosiaaliviranomainen ja että asukas on oikeutettu kunnan tarjoamiin tukipalveluihin.<sup>151</sup> Kysymys ei tällöin ole vähennysrajoitteisesta asuntojen vuokraamisesta. Näin ollen kiinteistöjen käyttömenot ja kiinteistöihin kohdistuvat investoinnit oikeuttavat kuntapalautukseen. Samoin palautusjärjestelmässä käsitellään esimerkiksi päihdeongelmallisten asunnoiksi osoitetut kiinteistöt. Kun kunnan vastuulla on järjestää asumispalveluita päihdeongelmallisille tai muuten syrjäytyneille ihmisille, voidaan toimintaa pitää sosiaalihuoltopalvelujen piiriin kuuluvana. Näin ollen kunta voi käsitellä kiinteistöt palautuskelpoisina kohteina. Edelleen ratkaisevaa on, että asukasvalinnan tekee sosiaaliviranomainen ja että asukkaat ovat oikeutettuja kunnan tarjoamiin sosiaalihuollon tukipalveluihin.<sup>152</sup> Tilanteessa, jossa kunta vuokraa käyttöönsä kiinteistön ja edelleen vuokraa kiinteistön asunnot valitsemilleen sosiaalipalveluihin oikeutetuille henkilöille siten, että kunta tuottaa itse tai ostaa yksityiseltä palveluntuottajilta palveluasumiseen liittyvät sosiaalihuoltopalvelut, katsotaan tilojen olevan myös kunnan palau-

---

<sup>150</sup> Arvonlisäverolain 37 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden mynnistä. Lain 38 §:n mukaan sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta. Hallituksen esityksen (HE 88/1993) mukaan verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ovat asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito.

<sup>151</sup> Tuononen 2008, s. 198.

<sup>152</sup> Suorto 2012, s. 158.

tukseen oikeuttavassa sosiaalihuollon käytössä. Merkitystä ei ole sillä, että kunnan vuokraama asuinkiinteistö on vuokrattu samalta toimijalta, joka tuottaa myös asumiseen liittyvän sosiaalihuoltopalvelun.<sup>153</sup>

Kunnan teknisen toimen käytössä olevat kiinteistöt voidaan katsoa kuuluvan osittain palautusjärjestelmän ja osittain vähennysjärjestelmän piiriin. Kuntapalautusjärjestelmässä käsitellään virasto- ja toimitilat, joissa tuotetaan ilmaiseksi tuotettavia kuntapalveluja, kunnan sisäiseen tarkoitukseen tulevia palveluja taikka niin sanottuja viranomaispalveluja, jotka sinällään voivat olla maksullisia tai maksuttomia. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi kaavoitus ja mittauspalvelut sekä pelastuspalvelut. Osa teknisen toimen toiminnosta tuotetaan keskitettyinä palveluina siten, että ne palvelevat sekä palautuksen piiriin kuuluvia toimintoja ja osittain verollista ja siten vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Vähennysjärjestelmässä käsitellään kiinteistöt, joita käytetään arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen tuotannossa. Näin ollen vähennysjärjestelmään kuuluvat verollista liiketoimintaa harjoittavien liikelaitosten toimitilat, kuten sähkö-, lämpö- ja vesilaitokset sekä jäteveden puhdistus ja jätehuolto. Arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaan verollista liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista on vähennysoikeus, olipa kyse investoinneista taikka vuosikuluinakäsiteltävistä hankinnoista.<sup>154</sup>

#### ***4.1.2. Kiinteistön käyttöoikeuden verollinen luovutus***

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisella tarkoitetaan yleensä maa-alueen, rakennuksen, huoneiston tai rakennuksen osan vuokraamista joko arvonlisäverolliseen tai -verottomaan käyttöön<sup>155</sup>. Kiinteistön vuokraaminen ja muu käyttöoikeuden luovuttaminen on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. AVL 27.1 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta

---

<sup>153</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>154</sup> Suorto 2012, s. 159–160.

<sup>155</sup> Verohallinto 2017b.

kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden<sup>156</sup> luovuttamisesta. Poikkeuksena AVL 27 §:n pääsäännöstä lain 29 §:ään sisältyvät säännökset verollisista kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksista. AVL 29 §:ssä luetellut käyttöoikeuden luovutukset tulee käsitellä arvonlisäverollisina riippumatta siitä, kuka on vuokralainen tai vuokrataanko kiinteistöä arvonlisäverolliseen vai -verottomaan käyttöön. AVL 29 §:ssä siis säädetään tilanteista, joissa sen estämättä, mitä lain 27 §:ssä säädetään, on suoritettava arvonlisävero. Säännöksessä luetellaan myös sellaisia luovutuksia, jotka eivät välttämättä ole 27 §:ssä tarkoitettuja kiinteistöluovutuksia, mutta joiden verollisuus on selkeyden vuoksi syytä nimenomaisesti todeta.<sup>157</sup>

Arvonlisäverolain 29 §:ään sisältyvä luettelo verollisista kiinteistöluovutuksista helpottaa osittain verottomien ja verollisten kiinteistön käyttöoikeuden luovutusten välistä rajanvetoa<sup>158</sup>. Osa luettelon kohdista perustuu arvonlisäverodirektiiviin ja osa poikkeuksista on säädetty käyttäen kansallista lainsäädäntövaltaa. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Artiklan 2 kohdan mukaan 1 kohdan 1 alakohdassa säädettyä vapautusta ei kuitenkaan sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

- a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarjoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;
- b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;
- c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;
- d) säilytyslokeroiden vuokraus.

Lisäksi artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista. Tällaista kansallisen lainsäädäntövallan perusteella arvonlisäverolliseksi säädettyä toimintaa ovat esimerkiksi kokous-, näyttely- ja urheilutilan käyttöoikeuden tilapäinen luovuttaminen sekä

---

<sup>156</sup> Hallituksen esityksen (88/1993) mukaan lainkohdassa lueteltujen oikeuksien lisäksi muu kiinteistöön kohdistuva oikeus on esimerkiksi asunto-osakkeen antaman hallintaoikeuden myynti, joka on siis pääsäännön mukaisesti verotonta. Myös maa-ainesten otto-oikeus on kiinteistöön kohdistuva oikeus, mutta sen luovuttaminen on kuitenkin AVL 29 §:n 2 kohdan perusteella verollista.

<sup>157</sup> HE 88/1993 vp, s. 55.

<sup>158</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 27.

rakentamispalvelun myynti. AVL 29 §:ssä mainituista käyttöoikeuden luovutuksista yleisimmät kuntia koskevat luovutukset ovat:

- leirintäaluetoiminnassa tai siihen verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen;
- kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden luovuttaminen;
- pysäköintitoiminnassa tapahtuva pysäköintipaikkojen luovuttaminen;
- ilmoitus- tai mainostilan luovuttaminen;
- sataman tai lentokentän luovutus vesi- tai ilma-alusten käyttöön.<sup>159</sup>

Arvonlisäverolain 29 §:n 3 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta. Elinkeinopoliittisista syistä majoitustoimintaan sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa<sup>160</sup>. Kunnalla voi olla oma leirintäalue ja -keskus, jota käytetään esimerkiksi kunnan nuorisotoiminnassa. Nuorisotoimen toimitilat kuuluvat palautusjärjestelmän piiriin siltä osin, kuin niitä käytetään varsinaisen nuorisotoimen palvelujen tuottamiseen<sup>161</sup>. Kunnan itsensä ja yhteistyössä muiden tahojen kanssa järjestämä leiritoiminta ja siihen liittyvä tilojen luovutus käsitellään arvonlisäverottomina, jolloin mahdollisista leirimaksuista ei tilitetä arvonlisäveroa ja leirikeskukseen liittyvät kustannukset käsitellään palautusjärjestelmässä. Yleensä kysymys on pienimuotoisesta toiminnasta, jossa perittävät leirimaksut eivät kata niiden järjestämisestä aiheutuneita kustannuksia eikä toiminta kilpaile verollisten palvelujen kanssa. Kysymys on kuitenkin arvonlisäverollisesta toiminnasta, jos kunnan järjestämä toiminta kilpailee muiden palvelun tuottajien tarjoamien palvelujen kanssa.<sup>162</sup>

---

<sup>159</sup> Tuononen 2008, s. 195.

<sup>160</sup> HE 88/1993 vp, s. 92.

<sup>161</sup> Suorto 2012, s. 159.

<sup>162</sup> Tuononen 2008, s. 195–196.



Kunta voi periä mökkivuokria leirintäalueella vierailevilta satunnaisilta käyttäjiltä tai korvauksia telttapaikasta tai matkailuautoille tai matkailuperävaunulle luovutetusta paikasta<sup>163</sup>. Ulkopuolisilta perittävät leirintätilojen vuokrat tulee käsitellä verollisina 10 prosentin verokannan mukaan ja vastaavalta osalta hankintoihin sisältyvä arvonlisävero käsitellään vähennysjärjestelmässä. Jos kunta järjestää lisäksi tarjoilu- tai ruoan valmistuspalveluja, niiden myynti käsitellään verollisena 14 prosentin verokannan mukaan<sup>164</sup>. Leirintätiloja voidaan luovuttaa ulkopuolisten käyttöön myös korvauksetta, jolloin tiloista aiheutuvia kustannuksia ei voida käsitellä vähennysjärjestelmässä, vaan kuntapalautusjärjestelmässä. Leirikeskuksen rakennuksiin ja rakennelmiin tehtävistä investoinneista aiheutuneet kustannukset käsitellään vähennys- tai palautusjärjestelmässä tilojen käyttöön perustuen. Tämän edellytyksenä on, että tilojen käytöstä on seurantatiedot, esimerkiksi varausjärjestelmän tiedot, joiden perusteella voidaan todentaa kunnan oma käyttö sekä maksullinen ja maksuton ulkoinen käyttö.<sup>165</sup>

Arvonlisäverolain 29 §:n 4 kohdan mukaan kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen on arvonlisäverollista. Kokoustilan luovutukset ovat verollisia hotellitoimintaan liittyvinä. Neutraalisuussyistä kokoustilan ja muiden kokouspalvelujen luovuttaminen on verollista silloinkin, kun se ei liity hotellitoimintaan. Rajanvetovaikeuksien välttämiseksi myös näyttelytilan luovuttaminen on verollista. Erilaisten peli- ja salivuorojen, kuten tennis-, golf-, jäähalli- ja liikuntasalivuorojen luovuttamisessa on ensisijaisesti kysymys tilaan kuuluvien järjestelyjen hyväksi käyttämisestä eikä niinkään määräysvallan hankkimisesta itse tilaan. Tällaiset luovutukset ovat siten verollisia.<sup>166</sup> Verollinen tilapäisluovutus on kysymyksessä esimerkiksi silloin, kun kunta luovuttaa valtuustosalin, teatterin tilat, konserttisalin tai muun vastaavan tilan ulkopuolisen tilaisuuden järjestäjän käyttöön. Tyypillisiä kunnan ulkopuolisille vuokraamia tiloja ovat myös koulujen liikunta- ja juhlasalit, kirjastojen ja museoiden näyttelytilat sekä uima- ja jäähallien sekä erilaisten palloiluhallien urheilutilat.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup> Suorto 2012, s. 167.

<sup>164</sup> Arvonlisäverolain 85 §:n mukaan ravintola- ja ateriapalvelujen myyntiin, lukuun ottamatta alkoholi- ja tupakkavalmisteiden myyntiä, sovelletaan 14 prosentin verokantaa.

<sup>165</sup> Suorto 2012, s. 167–168.

<sup>166</sup> HE 88/1993 vp, s. 56.

<sup>167</sup> Suorto 2012, s. 168.

Vaikka periaatteessa kiinteistön vuokraukselta ei vaadita tiettyä ajallista kestoa, nimenomaan vuokrauksen tilapäisyys voi johtaa siihen, että suorite tulkitaankin verolliseksi kiinteistönluovutukseksi. Jos esimerkiksi omalta toiminnalta vapaita tiloja vuokrataan jatkuvasti ennalta määräämättöminä ajanjaksoina siten, että vuokralainen suorittaa tuntivuokraa toteutuneen käytön perusteella, voidaan tilanne tulkita tilan verolliseksi tilapäiseksi luovutukseksi.<sup>168</sup> Korkein hallinto-oikeus päätyi tällaiseen tulkintaan ratkaisussaan KHO 2009:23, jossa oli kyse liikuntavuorojen luovuttamisesta toistaiseksi voimassa olevan vuokrasopimuksen perusteella. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi, että nuorisoseuran, joka vuokrasi toistaiseksi voimassa olevalla vuokrasopimuksella osan omistamastaan nuorisoseurantalonsa tiloista kunnalle käytettäväksi koulun liikuntatunteihin sekä nuorisotoimen liikuntakerhoihin ja muihin kunnan järjestämiin tapahtumiin erillisen käyttötuntiselvityksen mukaisesti, oli suoritettava arvonlisäveroa näiden tilojen käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta.<sup>169</sup>

Edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteella sopimuksen pitkäaikaisuus ei muuta tiloissa harjoitetun toiminnan luonnetta pitkäaikaiseksi. Sen sijaan vuokrasopimuksen ehto, jolla vuokralaisen oikeus käyttää kiinteistöä rajoitetaan esimerkiksi vain tiettyyn vuorokaudenaikaan, ei muuta muuten luonteeltaan jatkuvaluonteista kiinteistön vuokrausta verolliseksi kiinteistönluovutukseksi. Tilapäisen ja jatkuvaluonteisen käyttöoikeuden rajanvetoon vaikuttavat luovutuksen kokonaisolosuhteet.<sup>170</sup> Vuosikirjaratkaisussa KHO 1997:7 kyse ei ollut arvonlisäverolain 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettua tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta vaan lain 27 §:n mukaisesta kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kaupunki vuokrasi toriltaan myyntipaikkoja kirjallisina vuokrasopimuksin vuoden tai kolmen vuoden vuokra-ajaksi. Vuokrasuhteessa sovittiin noudatettavaksi maanvuokralain (258/66) 5 luvun säännöksiä. Kaupungin järjestyssääntö rajoitti toripaikan käytön tiettyihin vuorokaudenaikoihin.

---

<sup>168</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 25.

<sup>169</sup> Ks. myös ratkaisu KHO 19.8.1997 T 1923, jossa kaupungin omistamalle puistoalueelle pystytetyssä lumilinnassa olevan ravintolatilan vuokraaminen ei ollut korkeimman hallinto-oikeuden mukaan arvonlisäverolain 27 §:n 1 momentissa tarkoitettua kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamista vaan lain 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettua kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteista luovuttamista.

<sup>170</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 25.

Vuokrasopimuksen ehdon mukaan kaupungilla oli oikeus luovuttaa vuokrattu toripaikka päiväpaikkana kolmannelle, ellei vuokralainen saapunut tiettyyn aikaan mennessä harjoittamaan torikauppaa. Pitkäaikainen vuokrasopimus antoi vuokralaiselle pysyvän oikeuden hallita toripaikkaa järjestyssäännössä ja sopimuksessa mainituin rajoituksin. Kaupungin ei ollut suoritettava pitkäaikaisin vuokrasopimuksin luovutettujen torimyyntipaikkojen vuokraamisesta arvonlisäveroa.

Urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden tilapäisluonteiseen luovutukseen sovelletaan 10 prosentin verokantaa, jos tilaa käytetään liikuntatarkoituksiin<sup>171</sup>. Hallituksen esityksen mukaan liikuntatoimintaan sovellettavan alennetun verokannan säätämisen tarkoituksena on ollut lieventää ei-kaupallisten ja kaupallisten liikuntapalvelujen erilaista verokohtelua<sup>172</sup>. Kun liikuntatila luovutetaan tilapäisesti selkeästi muuhun tarkoitukseen kuin liikunnan harjoittamiseen, luovutukseen sovelletaan yleistä 24 prosentin verokantaa. Jos kunta vuokraa esimerkiksi urheiluhallin yritykselle messuja tai pikkujouluja varten, vuokraukseen sovelletaan yleistä verokantaa. Näissä tilanteissa liikuntatilan käyttöoikeuden luovuttamisen tarkoituksena ei ole antaa mahdollisuutta liikunnan harjoittamiseen eikä vuokralaisen ensisijaisena tarkoituksena ole käyttää hyväksi tilan liikunnan harjoittamiseen tarkoitettuja järjestelyjä, kuten urheiluhallin ratoja<sup>173</sup>. Näissä tilanteissa kyse ei ole liikunnan mahdollistavan palvelun luovuttamisesta AVL 85 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla.<sup>174</sup>

Liikunnan tai liikunnan mahdollistavan palvelun käsitteitä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Liikuntamahdollisuuden tarjoaminen voi olla liikuntaan soveltuvan tilan ja tilaan liittyvien järjestelyjen luovutus, kuten peli- tai salivuoro, tai kyse voi olla ohjatusta liikunnasta. Kun myytävän palvelun sisällön pääpaino on opetuksessa, valmennuksessa tai

---

<sup>171</sup> Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan alennettua 10 prosentin verokantaa sovelletaan palveluun, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

<sup>172</sup> HE 283/1994 vp, s. 19.

<sup>173</sup> Ks. ratkaisu KHO 30.6.2015 T 1871, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että hallin vuokraus koirien agilityä varten ei ollut palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tilojen luovuttamisen tarkoitus oli korkeimman hallinto-oikeuden mukaan koiraharrastukseen liittyvä koiran kouluttaminen tai koiran liikuntaa edellyttävä koiran esteradan suorittaminen. Tämän suhteen ei ollut merkitystä sillä, että koiran ohjaaja koiraa kouluttaessaan ja ohjatessaan liikkui esteradalla. Tilojen luovuttamiseen piti soveltaa yleistä verokantaa.

<sup>174</sup> Verohallinto 2017a.

huvien, virkistykseen ja ajanvietteen tarjoamisessa, harjoitettava toiminta ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua liikunnan mahdollistavaa palvelua. Näin on, vaikka palvelun suorittaminen olisi fyysisesti vaativaa ja vaikka kyseinen palvelu välillisesti liittyisi liikunnan harjoittamiseen. Tällaiseen toimintaan sovelletaan yleistä verokantaa, ellei kyse ole muusta alennetun verokannan alaisesta palvelusta, kuten kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksusta. Palvelun sisältö määrittää, katsotaanko myynti alennetun verokannan alaiseksi vai ei. Oikeuskäytännössä on katsottu, että alennettua verokantaa sovelletaan urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisen luovuttamisen lisäksi ohjattuun liikuntaan.<sup>175</sup> Alennettua verokantaa sovelletaan korkeimman hallinto-oikeuden mukaan esimerkiksi kamppailulajeihin, ohjattuun vatsatanssiin ja ohjattuun ratsastukseen<sup>176</sup>. Sitä vastoin koulutus- ja opetuspalvelut, mukaan lukien liikunta- ja urheilulajien opettaminen kuten hiihtokoulut ja tenniskurssit, ovat yleisen verokannan alaisia palveluja<sup>177</sup>. Monet aiemmin liikuntapalveluiksi katsotut harrastukset on oikeuskäytännössä katsottu opetustoiminnaksi, jolloin niitä koskee yleinen 24 prosentin arvonlisävero aiemman 10 prosentin asemasta<sup>178</sup>. Liikuntatilojen vuokraukseen sovellettavaan verokantaan vaikuttaa siis se, katsotaanko tiloissa harjoitettu toiminta liikunnan harjoittamiseksi vai liikunnan opetuspalveluksi. Lisäksi kunnan tulee seurata vuokraamiensa tilojen käyttöä asianmukaisesti, sillä tilojen käyttö määrittelee kustannusten ja investointien käsittelyn kuntapalautus- tai vähennysjärjestelmässä<sup>179</sup>.

---

<sup>175</sup> Verohallinto 2017a.

<sup>176</sup> Ks. tarkemmin ratkaisut KHO 2014:160, KHO 2.7.1996 T 2237 sekä KHO 21.9.2009 T 2291, joissa ohjattuun liikuntaan on katsottu sovellettavan alennettua verokantaa. Sen sijaan keskusverolautakunta katsoi ennakkoratkaisussa KVL 76/2000, että tanssin ohjaus oli erityistaitoihin perustuvaa yleisen verokannan alaista opetusta. Tanssisalin luovutus oli kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteista luovuttamista. Koska tanssisalin luovutusta ei ollut katsottava palveluksi, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, tanssisalin luovutuksesta oli suoritettava veroa yleisen verokannan mukaisesti.

<sup>177</sup> Ks. tarkemmin ratkaisut KHO 19.1.2012 T 52 sekä KHO 25.10.2002 T 2698, joissa liikunta- ja urheilulajien opettaminen on tulkittu yleisen verokannan alaisiksi palveluiksi.

<sup>178</sup> Ks. keskusverolautakunnan ratkaisu KVL 5/1996, jossa lasten uimakoulutoimintaa oli pidettävä palveluna, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tähän toimintaan oli sovellettava alennettua verokantaa. Sen sijaan ratkaisussa KVL 12/2018 (ei lainvoimainen) keskusverolautakunta katsoi, että uimakoulut olivat luonteeltaan opettavia keskittyen osallistujien mahdollisuuksiin oppia uintiliikunnan vaatimat tekniset valmiudet, joten niitä ei pidetty palveluina, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Näin ollen palvelun myyntiin ja liikuntatilojen vuokraukseen oli sovellettava 24 prosentin verokantaa. Samankaltaiseen ratkaisuun keskusverolautakunta päätyi myös ratkaisussa KVL 13/2018 perheinnin ja perheumakoulun osalta.

<sup>179</sup> Suorto 2012, s. 168.

Arvonlisäverolain 29 §:n 5 kohdan mukaan alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten on arvonlisäverollista. Verollisuuden edellytyksenä on, että luovuttaja harjoittaa pysäköintitoimintaa. Asuin- tai liikehuoneiston luovutukseen liittyvä autotallin tai pysäköintipaikan luovuttaminen on kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta.<sup>180</sup> Toisin sanoen tältä osin arvonlisäverotuksessa sovelletaan liittymisperiaatetta<sup>181</sup>. Merkitystä ei ole sillä, veloitetaanko autopaikan käyttöoikeudesta erillinen korvaus vai sisältykö veloitus varsinaiseen tilavuokraan<sup>182</sup>. Pysäköintitoiminnan verokohtelua on käsitelty lain esitöissä melko suppeasti ja lainkohdan osalta rajanvetoa on käyty koko arvonlisäverolain voimassaolon ajan<sup>183</sup>. Säännös on osoittautunut käytännössä erittäin vaikeasti sovellettavaksi ja tästä syystä myös korkein hallinto-oikeus on joutunut ratkomaan pysäköintitoimintaan liittyviä ongelmia useissa vuosikirjaratkaisuisaan<sup>184</sup>. Koska sekä kiinteistöjen käyttöoikeuden verovapaus että pysäköintipaikkojen luovutuksen verollisuus ovat molemmat EU-oikeuteen perustuvia normeja, tulee verotomuussäännöstä tulkita suppeasti poikkeuksena pääsäännöstä. Lisäksi tulkinnassa tulee ottaa huomioon yhteisön oikeus sekä erityisesti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.<sup>185</sup> Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-173/88 Skatteministeriet vastaan Henriksen antama tuomio on yksi merkittävimmistä pysäköintitilan ja muun kiinteän omaisuuden vuokrauksen välistä suhdetta käsittelevä EUT:n ratkaisu.<sup>186</sup>

Kunnan pysäköintitoiminta voi olla eriytetty liikelaitokseen tai yhtiöön tai se voi olla kunnan tilapalvelujen vastuulla<sup>187</sup>. Hallituksen esityksen mukaan pysäköintitoiminnan verollisuudessa ei tehdä eroa yksityisen ja kunnallisen pysäköintitoiminnan kesken toiminnan

---

<sup>180</sup> HE 88/1993 vp, s. 56.

<sup>181</sup> Määttä 2015, s. 265.

<sup>182</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 82.

<sup>183</sup> Määttä 2015, s. 265.

<sup>184</sup> Ks. esim. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 28.8.1995 T 3219, jossa verottoman vuokrasopimuksen yhteydessä luovutettu pysäköintipaikka katsottiin arvonlisäverottomaksi luovutukseksi.

<sup>185</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 83–84.

<sup>186</sup> Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 13.7.1989 Skatteministeriet v. Henriksen C-173/88. Tapauksessa EUT katsoi, että pysäköintitilojen luovuttaminen on verotonta, mikäli vuokraus liittyy läheisesti kiinteän omaisuuden verottomaan vuokraukseen siten, että nämä kaksi vuokrausta muodostavat taloudellisesti yhtenäisen liiketoimen. Edellytyksenä taloudelliselle yhtenäisyydelle katsottiin olevan pysäköintipaikan kuuluminen vuokrattavan tilan kanssa samaa rakennuskokonaisuuteen ja lisäksi vuokraamisen edellytettiin tapahtuvan samalta henkilöltä. Erillisen korvauksen perimisellä ei ollut merkitystä. Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt tätä EUT:n ratkaisua laajasti oman ratkaisunsa perusteluissa esimerkiksi vuosikirjaratkaisuisaan KHO 2009:46.

<sup>187</sup> Tuononen 2008, s. 196.

tapahtuessa liiketoiminnan muodossa (pysäköintiliiketoiminta)<sup>188</sup>. Pysäköintipaikkojen luovuttamisesta perityt maksut käsitellään arvonlisäverollisina riippumatta siitä, harjoittaako toimintaa kunta vai yksityinen yritys<sup>189</sup>. Kuitenkin Euroopan unionin tuomioistuinten antaman ratkaisun C-446/98 Fazenda Pública mukaan julkisen vallankäytön perusteella harjoitettu pysäköintitoiminta on kunnalle verotonta, ellei verottomuus aiheuta olennaista pysäköintialan kilpailun vääristymistä<sup>190</sup>. Kunnan harjoittama pysäköintitoiminta on useimmiten luokiteltavissa sinällään viranomaistoiminnaksi, sillä kunnalla on valta lähestulkoon yksipuolisesti määrätä pysäköintiin käytettävistä alueista ja muista pysäköinnin ehdoista<sup>191</sup>. Kunnan toiminta on tällöin verotonta, jos verottomuudesta ei aiheudu huomattavaa kilpailun vääristymää<sup>192</sup>. Kilpailun vääristymistä koskevan kysymyksen osalta Suomessa ei toistaiseksi ole EUT:n tuomioiden C-446/98 ja C-288/07 jälkeistä oikeuskäytäntöä, joten kuntien verovelvollisuus pysäköintitoiminnan osalta ratkeaa yhä tapauskohtaisesti<sup>193</sup>.

Kaupungin harjoittama asukaspysäköinti on katsottu kuitenkin verolliseksi pysäköintitoiminnaksi korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 1998:7. Tapauksessa kaupungin asukaspysäköintijärjestelmässä määrätyillä kaupungin alueilla asuvat henkilöt voivat lunastaa ajoneuvoonsa oman alueensa asukastunnuksen. Tunnus oikeutti pysäköimään alueen liikennemerkein merkityille, vapaana oleville asukaspysäköintipaikoille pysäköintirajoituksista huolimatta. Asukaspysäköintitoimintaa ei ollut säädetty kaupungin tehtäväksi. Kaupunki oli oman harkintansa mukaan ottanut asukaspysäköintijärjestelmän käyttöönsä tietyillä kaupungin alueilla. Koska asukaspysäköintitoiminta ei ollut lainsäädäntöön perustuvaa toimintaa eikä toimintaa, jota voitiin harjoittaa vain viranomaisen ominaisuudessa, se ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua verotonta viranomaistoimintaa. Kaupungin kuukausi- tai vuosimaksua vastaan luovuttama asukaspysäköintitunnus oikeutti määrätyillä kaupungin alueella asuvan henkilön pysäköimään tietyille vapaana olevalle pysäköintipaikalle. Pysäköintipaikka luovutettiin siten vastiketta

---

<sup>188</sup> HE 88/1993 vp, s. 56.

<sup>189</sup> Tuononen 2008, s. 196.

<sup>190</sup> Viranomaistoiminnan verottomuutta ja kilpailun vääristymistä koskevia kysymyksiä on käsitelty myös EUT:n tuomiossa 16.9.2008 Isle of Wight Council ym. C-288/07.

<sup>191</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 90.

<sup>192</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 83.

<sup>193</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 90.

vastaan asukkaan tietyn kulkuneuvon pysäköintiä varten. Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus katsoi, että asukaspysäköintiin oikeuttavien paikkojen luovuttaminen oli arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua pysäköintitoiminnassa tapahtuvaa pysäköintipaikkojen luovuttamista. Koska asukastunnuksen luovuttaminen ei liittynyt arvonlisäverolain 27 §:ssä tarkoitetun kaupungin kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutukseen eikä muodostanut sen kanssa taloudellisesti yhtenäistä liiketoimintaa, asukaspysäköintitunnuksen luovutus ei tuolla perusteella ollut verotonta. Niin ollen ja ottaen huomioon, että kaupunki harjoitti myös muuta pysäköintitoimintaa, asukaspysäköintiin oikeuttavien paikkojen luovuttamisesta oli suoritettava arvonlisäveroa. Vaikka tämä kaupungin asukaspysäköintijärjestelmää koskenut KHO:n ratkaisu on annettu ennen EUT:n ratkaisua C-446/98 Fazenda Pública, voidaan KHO:n ratkaisun mukaista tulkintaa pitää edelleen pätevänä<sup>194</sup>.

Oikeuskäytännössä on katsottu, että kunnan henkilökunnalta perityt pysäköintimaksut voidaan käsitellä verottomina, koska niiden on katsottu liittyvän läheisemmin kunnan omistaman ja hallitseman kiinteistön verottomaan käyttöön kaupungin liiketoimipaikana ja henkilökunnan työpaikkana kuin verolliseen pysäköintitoimintaan<sup>195</sup>. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL 11/2018 (ei lainvoimainen) kysymys oli tilanteesta, jossa kaupunki luovutti pysäköintipaikkoja omalle henkilökunnalleen vastiketta vastaan. Kyse ei ollut henkilökunnalle tapahtuvasta verottomasta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, vaan verollisesta alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten. Kun kyse oli arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten, kaupungilla oli oikeus vähentää tähän suoraan ja välittömästi liittyvien kulujen sisältämät arvonlisäverot. Kaupungilla ei näin ollen ollut oikeutta saada kuntapalautusta.

Arvonlisäverolain 29 §:n 9 kohdan mukaan ilmoitus- ja mainostilan luovuttaminen on arvonlisäverollista. Erilaisista mainospaikoista perittävät maksut käsitellään siis arvonlisäverollisina. Oikeuskäytännön mukaan tällaisia maksuja ovat esimerkiksi musiikki- ja

---

<sup>194</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 83.

<sup>195</sup> Tuononen 2008, s. 196. Ks. myös ratkaisu KHO 1996-B-567, jossa henkilökuntapysäköintiä ei pidetty pysäköintitoiminnassa tapahtuvana pysäköintipaikkojen luovuttamisena eikä kaupungin ollut suoritettava arvonlisäveroa henkilökunnalta pysäköintitunnuksista perittävistä maksuista.

urheilutapahtumien yhteydessä perittävät korvaukset mainospaikoista ja käsiohjelmien mainostilasta<sup>196</sup>. Mainospaikan vuokra käsitellään verollisena, vaikka kysymys olisi pitkäaikaisesta mainospaikan luovutuksesta, esimerkiksi urheilutalon seinän vuokraamisesta mainostilaksi usean vuoden ajaksi. Samoin verollisena käsitellään esimerkiksi valaisinpylväiden, linja-autokatosten ja muiden kunnan omistamissa rakennuksissa ja rakennelmissa olevien mainospaikkojen vuokraus.<sup>197</sup> Sen sijaan maa-alueen luovuttaminen mainostelineen tai pylvään sijoittamista varten voidaan käsitellä arvonlisäverottomana<sup>198</sup>. Verollista vuokrausta tulisi harkita siinä tapauksessa, että kunnalle syntyy luovutettavaan maapohjaan verollisia kustannuksia<sup>199</sup>.

Arvonlisäverolain 29 §:n 6 kohdan mukaan sataman tai lentokentän luovuttaminen erilaisine palveluineen vesi- tai ilma-alusten käyttöön on arvonlisäverollista. Satamalla tarkoitetaan sekä kauppa- että pienvenesatamaa<sup>200</sup>. Satamapaikan luovuttaminen ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen käyttöön sekä lentokenttäpaikan luovuttaminen sellaisen yhtiön käyttöön, joka harjoittaa maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, on kuitenkin säädetty arvonlisäverottomaksi arvonlisäverolain 71 §:n kohdissa 3 ja 4. Näin ollen AVL 29 §:n 6 kohdan mukainen verollisuus koskee satamapaikan luovuttamista kotimaan liikenteessä olevan matkustaja- tai rahtilaitaan käyttöön sekä koti- tai ulkomaisten yksityisveneilijöiden käyttöön<sup>201</sup>. Joissakin kunnissa satamatoiminnasta saatavat tulot muodostavat merkittävän osan kunnan tuloista<sup>202</sup>. Lentokentän luovuttaminen on verollista matkustajakoneen tai rahtikoneen käyttöön elinkeinoharjoittajalle, joka ei harjoita pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä sekä koti- tai ulkomaisen yksityisessä käytössä olevan lentokoneen käyttöön<sup>203</sup>.

---

<sup>196</sup> Ks. ULO 10.10.1995 T 871/1, jossa kaupunki järjesti sotilasmusiikkitapahtuman yhteistyössä muiden järjestäjien kanssa ja luovutti pääyhteistyökumppanille muun ohessa ilmoitus- ja mainostilaa sekä näkyvyyttä tapahtumapaikoilla, painotuotteissa ja TV-mainonnassa. Tapahtuman ei ollut tarkoitus tuottaa voittoa. Kaupungin luovutusten katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa ja niistä oli suoritettava arvonlisävero.

<sup>197</sup> Suorto 2012, s. 170–171.

<sup>198</sup> Tuononen 2008, s. 197.

<sup>199</sup> Suorto 2012, s. 171.

<sup>200</sup> HE 88/1993 vp, s. 56–57.

<sup>201</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO 1995-B-561, jossa kaupungin pienvenesatama-alueellaan harjoittamaa venepaikkojen vuokrausta pidettiin liiketoiminnan muodossa tapahtuvana ja kaupungin oli näin ollen suoritettava arvonlisävero harjoittamastaan venepaikkojen vuokrauksesta.

<sup>202</sup> Tuononen 2008, s. 197.

<sup>203</sup> Äärilä et al 2017, s. 661.



Lain esitöiden mukaan muiden satamassa tai lentoasemalla olevien tilojen, esimerkiksi terminaalirakennuksen vuokraaminen on kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Samoin korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 1995-B-562 yhtiön harjoittamaa telakka-alueella sijaitsevien veneiden talvi- ja kesäsäilytyspaikkojen vuokrausta pidettiin verollisen sataman luovuttamisen sijaan verottomana muuna kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisena. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan säilytyspaikkojen vuokraustoiminta ei ollut arvonlisäverolain 29 §:n 5 kohdassa tarkoitettua pysäköintitoiminnassa tapahtuvaa pysäköintipaikkojen luovuttamista. Kysymys ei myöskään ollut lain 29 §:n 6 kohdassa tarkoitettua sataman luovuttamisesta vesialusten käyttöön tai siihen liittyvästä palvelusta eikä verollisesta säilytyspalvelun tai muun lain 17 §:ssä tarkoitetun palvelun myynnistä, vaan vuokrausta oli pidettävä lain 27 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden luovuttamisena, josta ei ollut suoritettava arvonlisävero.

Korkein hallinto-oikeus muutti linjaansa vuosikirjaratkaisussa KHO 2009:74, jossa puolestaan katsottiin, että A Oy:n harjoittama veneiden talvisäilytys/-telakointitoiminta oli arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua pysäköintitoiminnassa tapahtuvaa pysäköintipaikkojen verollista luovuttamista. Kannanmuutoksen syynä oli Euroopan unionin tuomioistuimen antama tuomio asiassa C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, jonka mukaan arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että kiinteän omaisuuden vuokraus käsittää vedessä olevien venepaikkojen vuokrauksen samoin kuin näiden alusten satama-alueen maa-alueella olevien säilytyspaikkojen vuokrauksen. Verohallinnon 21.10.2009 antamassa ohjeessa veneiden säilytyspaikkojen vuokrauksen arvonlisävero-kohteluun liittyen selvennetään KHO 2009:74 ratkaisun soveltamista. Kyseinen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu oli merkittävä kannanmuutos aiempaan Suomessa vallinneeseen oikeus- ja verotuskäytäntöön, sillä ratkaisun myötä veneiden sekä muiden kuljetusvälineiden kuten moottoripyörien ja moottorikelkkojen talvi- ja kesäsäilytyspaikkojen vuokraus muuttui arvonlisäverolliseksi 1.1.2010 alkaen.<sup>204</sup> Täten venei-

---

<sup>204</sup> Verohallinto 2009.

den sekä muiden kuljetusvälineiden säilytyspaikkoja vuokraava verovelvollinen saa vähentää vuokraustoimintaan varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän veron arvonlisäverolain mukaisesti. Lisäksi säilytyspaikkojen vuokraustoimintaa varten hankittujen kiinteistöjen uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen sovelletaan kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä.<sup>205</sup>

Arvonlisäverolain 29 §:n 7 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta. Arvonlisäverotuksen kiinteistömääritelmä muuttui vuoden 2017 alussa, kun kiinteään omaisuuteen liittyvien palveluiden arvonlisäverotusta yhtenäistettiin lisäämällä kiinteään omaisuuden määritelmä EU-täytäntöönpanoasetukseen<sup>206</sup>. Kiinteistön käsitteen yhdenmukaistamisen myötä Suomen arvonlisäverolaissa kiinteistön käsite laajeni koskemaan eräitä kiinteistöinä pidettäviä osia, koneita ja laitteita. Vuoden 2017 alusta kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.<sup>207</sup>

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan d kohdan mukaan kiinteistönä pidetään myös osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Kiinteistökaupan yhteydessä tapahtuva kiinteistöön pysyvästi asennetun koneen tai laitteen myynti on arvonlisäverotonta<sup>208</sup>. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteään omaisuuden luovutusten vapautusta ei kuitenkaan sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen. Arvonlisäverodirektiivin mukaan siis kiinteistöön pysyvästi asennetun koneen ja laitteen vuokraus on verollista myös silloin, kun se tapahtuu kiinteistön vuokrauksen yhteydessä. Tästä syystä lakiin otettiin direktiivin mukainen säännös, AVL 29 §:n 7 kohta, jonka mukaan veroa suoritetaan kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta. Vuoden 2016 loppuun saakka voi-

---

<sup>205</sup> Määttä 2015, s. 271–272.

<sup>206</sup> Kiinteistön määritelmää on käsitelty luvussa 3.

<sup>207</sup> Verohallinto 2017b.

<sup>208</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 97.

massa olleen arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuuluneet kiinteistöön, minkä vuoksi niiden vuokraus oli verollista.<sup>209</sup> Arvonlisäverotuksen kiinteistön määrätelmän muutos ei siis muuttanut kiinteistöön pysyvästi asennetun koneen tai laitteen vuokrauksen verotuskohtelua vaikka täytäntöönpanoasetuksen vuoksi kansalliseen arvonlisäverolakiin oli välttämättä tehtävä muutoksia.

Toisinaan kunnat luovuttavat kiinteistöjään kuntalaisten ja esimerkiksi erilaisten yleishyödyllisten yhteisöjen kuten urheiluseurojen käyttöön ilman vastiketta<sup>210</sup>. Tavallisimmin kyse on kiinteistöistä, joille kunnalla itsellään ei ole käyttöä, ja joiden kunnan säilyttäminen voidaan turvata siten, että niillä ylipäätään on jokapäiväistä käyttöä. Tyypillisiä vastikkeettomia luovutuksia kunnassa ovat esimerkiksi ulkoilualueiden, liikunta- ja urheiluhallien sekä koulujen liikuntatilojen luovutus urheiluseurojen ja kuntalaisten käyttöön. Liikuntatilan vastikkeeton luovutus on verrattavissa muihin kunnan tuottamiin maksuttomiin palveluihin ja sen katsotaan kuuluvan kunnan yleiseen toimialaan. Vastikkeeton kiinteistön luovutus ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa eikä siitä siten tilitetä arvonlisäveroa. Kiinteistön vastikkeetonta luovuttamista ei voida myöskään pitää kiinteistön vuokrauksena. Kun kiinteistöä ei ole solmittu verollista vuokrasopimusta, kunnan kiinteistönhoitomenot tämän kiinteistön osalta eivät oikeuta vähennykseen. Käyttömenot eivät myöskään ole vähennysrajoitteisia, koska kiinteistöä ei ole solmittu verotonta vuokrasopimusta. Jäljelle jää oikeus palautukseen, eli kunta saa kiinteistön omistajana käsitellä tähän kiinteistöön kohdistuvat käyttökulut kuntapalautusjärjestelmässä.<sup>211</sup> Kunnassa tulee kuitenkin olla seurantajärjestelmä, jonka avulla voidaan todentaa tilojen oma käyttö sekä vastikkeellinen ja vastikkeeton ulkopuolinen käyttö, jotta tiloista aiheutuvat kustannukset voidaan käyttöön perustuen käsitellä vähennys- tai palautusjärjestelmässä tai vähennyskelvottomana<sup>212</sup>.

---

<sup>209</sup> HE 110/2016 vp, s. 11.

<sup>210</sup> Tuononen 2008, s. 197.

<sup>211</sup> Suorto 2012, s. 171–172.

<sup>212</sup> Tuononen 2008, s. 198.

## 4.2. Palautusjärjestelmän ulkopuoliset ja vähennysrajoitteiset kiinteistöt

### 4.2.1. Edustustilat ja yksityiskäyttö

Arvonlisäverolain 114 § sisältää tyhjentävän luettelon vähennysoikeuden rajoituksista. Nämä rajoitukset koskevat kuntien lisäksi myös yrityksiä. Lainkohdassa mainituista hankinnoista ei saa tehdä vähennystä eikä kunta saa niistä myöskään AVL 130 §:ssä säädettyä kuntapalautusta. AVL 114 §:n mukaan kunta ei voi vähentää arvonlisäveroa sellaisten tilojen kustannuksista, jotka liittyvät kunnan oman henkilökunnan yksityis- ja/tai vapaa-ajan käyttöön, esimerkiksi asunnoiksi, lastentarhaksi, harrastustilaksi tai vapaa-ajan vietto paikaksi.<sup>213</sup> Yksityisellä kulutuksella tarkoitetaan sitä, että tavara tai palvelu tulee jonkun henkilön omaan henkilökohtaiseen käyttöön. Käyttäjä voi olla kunnan henkilökuntaan kuuluva, sidosryhmään kuuluva henkilö tai esimerkiksi kuntalainen.<sup>214</sup>

Kiinteistöt, joita käytetään kunnan henkilökunnan asuntoina taikka kiinteistöt, jotka on tarkoitettu vuokra-asunnoiksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen. Siten kunnan työsuhdeasuntoihin, esimerkiksi talonmiehen ja kiinteistöhoitajan asuntoihin liittyvät hankinnat, eli investoinnit ja käyttömenot, ovat vähennys- ja palautuskelvottomia. Vähennys- ja palautuskelvottomuus ei kuitenkaan koske tilapäiseen yöpymiseen tarkoitettuja tiloja, joten esimerkiksi koulujen yhteydessä olevat vierasmajoitukseen käytettävät tilat samoin kuin vanhainkodeissa olevat yöpymistilat kuuluvat verotuskäytännön mukaan palautusjärjestelmään. Vähennysrajoituksesta johtuen sellaiset koulukiinteistöt, joista on vuokrattu asuntoja opettajille, talonmiehille taikka ulkopuolisille asukkaille, tulee hankintojen osalta jakaa palautukseen oikeuttavaan ja vähennysrajoitteeseen osaan. Olipa sitten kysymys uusien koulukiinteistöjen rakentamisesta taikka vanhojen perusrantamisesta, asuinhuoneistoihin kohdistuvista investoinneista ei ole kunnalla vähennys- eikä palautusoikeutta.<sup>215</sup>

---

<sup>213</sup> Suorto 2012, s. 163.

<sup>214</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>215</sup> Suorto 2012, s. 163–164.

Sosiaalihuollon asunnot sekä oppilajasuntolat ovat poikkeuksia asuinkäyttöön vuokrattujen tilojen vähennysrajoitteisuudesta<sup>216</sup>. Sosiaalihuollon asumispalvelujen osalta kunnalla on oikeus hakea investointien ja muiden hankintojen arvonlisäverot kuntapalautuksena, koska kyseessä ei katsota olevan veroton vuokraustoiminta vaan kunnan palautukseen oikeuttava sosiaalihuollon asumispalvelu<sup>217</sup>. Mikäli oppilaitoksen yhteydessä toimii oppilajasuntola, asuntolakiinteistö on kunnan palautukseen oikeuttavassa käytössä. Jos oppilailta peritään korvauksia majoituksesta, niitä käsitellään koulutukseen tavanomaisesti liittyvänä palvelun luovutuksena ja verottomana. Silloin, kun vuokraus liittyy koulutukseen, verottomuus perustuu AVL 39 §:n 2 momenttiin eikä yleiseen kiinteistöjen verotonta vuokraustoimintaa koskevaan AVL 27 §:n mukaiseen säännökseen. Verottomuusperusteella on merkitystä, koska kunnalla ei ole oikeutta saada verottomaan AVL 27 §:n mukaan tapahtuvaan kiinteistön vuokraustoimintaan liittyvistä kustannuksista palautusta, mutta verottomaan koulutustoimintaan liittyvistä kustannuksista kunnalla on oikeus saada AVL 130 §:ssä säädetty kuntapalautus. Mikäli oppilajasuntolaa käytetään myös muuhun majoitukseen, esimerkiksi kesähotellina, majoitusveloituksen käsitellään 10 prosentin mukaan arvonlisäverollisena ja asuntolakiinteistön kustannusten veron saa tämän käytön osalta käsitellä vähennettävänä verona.<sup>218</sup>

Kunnan henkilökunnan käyttöön tarkoitetut harrastustilat, kuten kuntosalit, tenniskentät ja muut vastaavat vapaa-ajanviettopaikat ovat vähennys- ja palautusrajoitteisia tiloja ja jäävät siten vähennys- ja palautusjärjestelmän ulkopuolelle<sup>219</sup>. Näin ollen palautuskelvottomia kustannuksia ovat kaikki henkilökunnan loma-asunnoista, vapaa-ajantiloista ja harrastustiloista syntyvät kustannukset sekä myös niiden käyttöön liittyvät kustannukset. Koska verovelvolliset yritykset eivät voi arvonlisäverotuksessaan käsitellä näihin kuluihin sisältyviä veroja vähennettävänä veroina, niitä ei hyväksytä myöskään kunnan arvonlisäverotuksessa palautusjärjestelmän piiriin kuuluviksi.<sup>220</sup>

---

<sup>216</sup> Ks. tarkemmin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL 80/2002.

<sup>217</sup> Suorto 2012, s. 79.

<sup>218</sup> Suorto 2012, s. 107.

<sup>219</sup> Suorto 2012, s. 164.

<sup>220</sup> Suorto 2012, s. 34.

Edustuskulun käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa eikä myöskään lain esitoissa<sup>221</sup>. Siksi edustusmenon käsitteen määrittelyssä on turvaututtava oikeus- ja verotuskäytäntöön. Määrittelyssä voidaan tukeutua myös tuloverotusta koskevaan oikeus- ja verotuskäytäntöön sekä tuloverotusta koskevan sääntelyn valmisteluaineistoon, sillä lähtökohtaisesti edustusmenon käsitettä tulisi tulkita yhdenmukaisesti tulo- ja arvonlisäverotuksessa.<sup>222</sup> Hallituksen esityksen mukaan edustusmenoina pidetään elinkeinotoimintaan liittyviä, yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin, kuten asiakkaisiin tai liiketuttaviin, kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja<sup>223</sup>. Edustusmenoihin luetaan kaikki edustustarkoituksessa syntyneet menoerät. Siten esimerkiksi edustamiseen käytetyn auton, kiinteistön tai muun sellaisen omaisuuden hankinta- ja käyttökustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia.<sup>224</sup>

Kunnan toiminnassa edustamisella ei tarkoiteta pelkästään liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvaa edustamista. Kunnan toiminnassa edustaminen on esimerkiksi yhteistyösuhteiden edistämistä toisten kuntien, muiden viranomaisten, yritysten tai muiden yhteisöjen välillä. Edustamisella pyritään esimerkiksi uusien suhteiden luomiseen tai entisten suhteiden säilyttämiseen ja parantamiseen. Edustuskulut kohdistuvat kunnan ulkopuolisiin tahoihin. Vastaavat hankinnat henkilökunnalle tarjottuina ovat arvonlisäverotuksessa yleensä yksityiskulutusta ja siten palautukseen oikeuttamattomia. Edustamisella ei kunnan toiminnassa kuitenkaan tarkoiteta tavanomaista kokoustarjoilua.<sup>225</sup>

Käytännössä edustaminen keskittyy erilaisiin tilaisuuksiin. Edustustilaisuus on usein suljettu tilaisuus, johon on kutsuttu tietyt henkilöt ja jossa tarjoilu ylittää tavanomaisen kahvi- tai lounastarjoilun. Tilaisuuksien jako edustus ja muihin tilaisuuksiin on tapauskohtaista ja siihen vaikuttaa tilaisuuden tarkoitus, ohjelma, osallistujat sekä tarjoilu.<sup>226</sup> Mikäli kunnalla on tiloja, jotka on tarkoitettu varsinaisiksi edustustiloiksi, näihin tiloihin

---

<sup>221</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>222</sup> Kallio et al 2017, s. 709.

<sup>223</sup> HE 185/2013 vp, s. 14.

<sup>224</sup> Kallio et al 2017, s. 710.

<sup>225</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>226</sup> Verohallinto 2016a.

kohdistuvat investoinnit ja käyttömenot tulee käsitellä vähennysrajoitteisina<sup>227</sup>. Varsinaisilla edustustiloilla tarkoitetaan tiloja, jotka on tarkoitettu edustusvieraiden vastaanottoon ja erityisten juhlatilaisuuksien järjestämiseen. Jos tällaisia tiloja käytetään myös esimerkiksi henkilökunnan koulutukseen, tätä käyttöä vastaava osa kiinteistöön kohdistuvista hankinnoista saadaan käsitellä palautusjärjestelmässä.<sup>228</sup> Koska edustusmenon käsitteen rajaaminen saattaa olla tulkinnanvaraista, tulee kustannusten vähennyskelpoisuus selvittää aina tapauskohtaisesti kaikki olosuhteet huomioon ottaen<sup>229</sup>.

Kunnan henkilökunnan käyttöön tarkoitetut tilat samoin kuin edustuskäyttöön tarkoitetut tilat ja verottomalla vuokrasopimuksella vuokratut tilat ovat vähennysrajoitteisia tiloja ja jäävät siten vähennys- ja palautusjärjestelmän ulkopuolelle. Kunta joutuu kuitenkin suorittamaan näihin kiinteistöihin kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista oman käytön veroa.<sup>230</sup> Kiinteistöön kohdistuvia palveluita, joista tulee suorittaa oman käytön veroa, ovat rakentamispalvelut ja kiinteistönhallintapalvelut. AVL 31 §:n mukaan rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Myös edellä mainittuun työhön liittyvä suunnittelu ja valvonta sekä muu niihin verrattava palvelu katsotaan rakentamispalveluksi. Kiinteistönhallintapalveluita ovat esimerkiksi kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito kuten siivous, lumen auraus, hiekoitus sekä muut tällaiset rakennukseen, rakennuksen maapohjaan ja piha-alueeseen kohdistuvat työt ja talonmiehen tehtävät. Lisäksi kiinteistön talous- ja hallintopalvelut kuten isännöinti ja kirjanpitolpalvelu ovat kiinteistönhallintapalveluita.<sup>231</sup> Käytännössä oman käytön verotus tarkoittaa sitä, että ulkopuolelta tehdyistä hankinnoista ei tehdä vähennystä eikä oteta palautusta. Vähennysrajoitteisessa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvista rakentajien, kiinteistönhoitajien ja siivoojien palkoista henkilöstösisivukuluineen tulee suorittaa arvonnlisäveroa.<sup>232</sup>

---

<sup>227</sup> Ks. ratkaisu ULO 12.9.1995 772/7, jossa kaupunki järjesti pääasiassa omissa tiloissaan erilaisia tilaisuuksia muun muassa kuntalaisille, kaupungin yhteistyökumppaneille, kutsuvieraille, yrityksille ja erilaisen tapahtumien osanottajille. Näitä tilaisuuksia varten tehtyjen edustusmenoina pidettävien hankintojen osalta kaupungilla ei ollut vähennysoikeutta eikä oikeutta saada palautusta.

<sup>228</sup> Suorto 2012, s. 164.

<sup>229</sup> Kallio et al 2017, s. 709.

<sup>230</sup> Tuononen 2008, s. 197.

<sup>231</sup> Verohallinto 2010.

<sup>232</sup> Suorto 2012, s. 165.

Kiinteistöhallintapalvelujen arvonlisäverotus poikkeaa arvonlisäverotuksen yleisistä periaatteista siten, että niiden tuottamisesta suoritetaan arvonlisäveroa, vaikka se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa ja yhteydessä. Kiinteistöhallintapalveluja verotetaan myös silloin, kun työt on tehnyt kiinteistön haltija itse tai hän on teettänyt ne omalla henkilökunnallaan. Näissä tilanteissa verotetaan kiinteistöhallintapalvelujen omaa käyttöä. Kiinteistöhallintapalvelujen verotusta koskevan erityissääntelyn tarkoituksena on turvata kiinteistöhallintapalvelujen arvonlisäverotuksen neutraalisuus.<sup>233</sup> Kunnat suorittavat oman käytön veroa kiinteistöistä, jotka ovat vuokra-asuntoina, kunnan edustuskäytössä, kunnan henkilökunnan vapaa-ajan käytössä tai vuokrattuna ulkopuolisille verottomalla vuokrasopimuksella. Kunta ei suorita oman käytön veroa kiinteistöistä, joita käytetään palautukseen oikeuttavaan toimintaan, esimerkiksi koulukiinteistöistä, terveyskeskuksesta, kunnanvirastosta tai kehitysvammaisten asuntolasta.<sup>234</sup>

#### ***4.2.2. Kiinteistön käyttöoikeuden veroton luovutus***

Käytännössä merkittävin palautusoikeuden rajoitus, joka myös on säädetty arvonlisäverolain 130 §:ssä, koskee kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyjä hankintoja<sup>235</sup>. AVL 27.1 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ollessa veroton veroa ei myöskään suoriteta luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta (AVL 27.2 §). Hallituksen esityksen mukaan verottomuus koskee tilanteita, joissa verottomuudelle ei ole hallinnollisia syitä ja joissa verotuksen neutraalisuus tai veron kertaantumisen estäminen edellyttävät luovutuksen verollisuutta<sup>236</sup>. Kiinteistön vuokrauksen vakiintuneen käsitteen peruspiirteenä on siten se, että vuokranantaja antaa vuokralaiselle joko määräajaksi tai toistaiseksi vastiketta vastaan oikeuden hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja

---

<sup>233</sup> Verohallinto 2010.

<sup>234</sup> Suorto 2012, s. 183–184.

<sup>235</sup> Suorto 2012, s. 34.

<sup>236</sup> HE 88/1993 vp, s. 55.



sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle. Tämän määritelmän täytäviin kiinteistön arvonlisäverottomiin vuokraussopimuksiin kohdistuvien hankintojen osalta kunnalla ei ole palautusoikeutta.<sup>237</sup>

Palautusoikeuden rajoitus koskee nimenomaisesti niitä vuokrasopimuksia, joiden perusteella kunta perii verotonta vuokraa. Asuinkäyttöön tarkoitetuista huoneistoista perittävä vuokra on pääsääntöisesti veroton. Myös toimisto- ja muut liiketilat kunta saattaa vuokrata verottomana, jolloin niidenkin tilojen kustannukset jäävät palautusoikeuden ulkopuolelle.<sup>238</sup> Näin ollen kunnalla ei ole oikeutta saada palautuksena verottomassa vuokraustoiminnassa käytettävien kiinteistöjen rakentamis- ja rakennuttamiskustannuksiin sisältyvää veroa eikä myöskään verottomassa vuokraustoiminnassa käytettävien kiinteistöjen perusparannus-, korjaus- ja hoitokustannuksiin sisältyvää veroa. Lisäksi verottomassa vuokraustoiminnassa käytettävien kiinteistöjen vesi-, sähkö- ja lämpökulut ovat palautuskelvottomia.<sup>239</sup> AVL 111 §:n mukaan verovelvollinen saa tehdä vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä silloinkin, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähennys voidaan tehdä riippumatta siitä, veloitetaanko siitä verottomana erikseen vai sisältyykö se verottomaan yhtiövastikkeeseen tai vuokraan<sup>240</sup>. Jos kunta on vuokralaisena tiloissa, jotka on vuokrattu verottomalla vuokrasopimuksella, sillä on oikeus tehdä vähennys ostetusta energiahyödykkeestä. Tällöin vuokranantajan on annettava kunnalle selvitys vuokraan sisältyvästä energiahyödykkeestä tai veron määrästä.<sup>241</sup>

Palautusoikeutta koskevan rajoituksen kannalta ei ole merkitystä sillä, omistaako kunta verottomassa vuokraustoiminnassa käytettävän kiinteistön itse vai hallitsee kunta kiinteistöä keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tai asunto-osakeyhtiön osakeomistuksen perusteella. Palautusoikeuden rajoitus koskee kaikkea kunnan harjoittamaa arvonlisäverotonta kiinteistön vuokraustoimintaa riippumatta siitä, onko kyse asuin- vai liikehuoneistoista

---

<sup>237</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>238</sup> Suorto 2012, s. 34.

<sup>239</sup> Kallio et al 2017, s. 797.

<sup>240</sup> Suulamo 2013, s. 60.

<sup>241</sup> Tuononen 2008, s. 197.

tai onko vuokralainen yksityishenkilö tai yhteisö.<sup>242</sup> Verottomalla vuokrasopimuksella vuokrattujen tilojen kustannukset käsitellään vähennys- ja palautuskelvottomina<sup>243</sup>.

Kunnan ulkoistaessa toimintaansa ulkopuolisille palveluntuottajille toimintaa voidaan harjoittaa kunnan omistamalla kiinteistöllä. Tällöin palautusoikeutta arvioitaessa on merkitystä sillä onko kiinteistö tosiasiallisesti luovutettu vastiketta vastaan palveluntuottajan hallintaan vai onko kiinteistö edelleen kunnan käytössä. Vuokraa ei tarvitse aina periä rahana, vaan vastikkeena voidaan pitää myös sitä, että ulkoistetun palvelun hintaa alennetaan sen vuoksi, että kunta antaa kiinteistön ulkoistetun palvelun tuottajan hallintaan. Pelkkä vuokrasopimuksen laatiminen tai laatimatta jättäminen ei siten yksinään määritä sitä, onko kiinteistön katsottava olevan vuokraustoiminnan käytössä.<sup>244</sup>

Hallituksen esityksessä kiinteistön myynnin verottomuutta on perusteltu sillä, että suuri osa kiinteistökaupoista tehdään yksityishenkilöiden välillä ja ne ovat usein kertaluonteisia, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista jättää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen jää hallinnollisista syistä sekä vuokra- ja omistusasumisen yhtäläisen verokohtelun saavuttamiseksi verotuksen ulkopuolelle.<sup>245</sup> Kiinteistön luovutuksen verottomuus merkitsee sitä, että esimerkiksi vuokralle annetun kiinteistön omistajalla ei ole oikeutta vähentää kiinteistönhallinnan ja luovutuksen verollisia kustannuksia, vaan vero jää kiinteistön omistajan kustannukseksi<sup>246</sup>. Käytännössä verottomuus merkitsee kiinteistöön kohdistuvien kulujen vähennyskelvottoman arvonlisäveron siirtymistä piilevänä tiloista perittävään vuokraan tai vastikkeeseen. Jos tiloissa toimii verovelvollinen yritys, tämän harjoittaman verollisen toiminnan kuluihin sisältyy piilevää ja kertaantuvaa veroa, mikä ei ole arvonlisäverolain tarkoitus.<sup>247</sup>

---

<sup>242</sup> Kallio et al 2017, s. 797.

<sup>243</sup> Suorto 2012, s. 166.

<sup>244</sup> Verohallinto 2016a.

<sup>245</sup> HE 88/1993 vp, s. 54.

<sup>246</sup> Äärilä et al 2017, s. 585.

<sup>247</sup> Äärilä et al 2017, s. 620.

Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistön omistajalla tai haltijalla on AVL 30 §:ssä määritellyissä tilanteissa oikeus hakeutua vapaaehtoisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi. Piilevän veron syntymisen estämiseksi säännöksen tarkoituksena on myös saattaa verovelvolliset kiinteistön hallinta- ja omistussuhteista riippumatta keskenään samanarvoiseen asemaan.<sup>248</sup> Vapaaehtoinen verovelvollisuus kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ei koske ainoastaan rakennusten ja huoneistojen käyttöoikeuden luovutusta, vaan ulottuu lähtökohtaisesti muunkin arvonlisäverotuksessa kiinteistönä pidettävän omaisuuden vuokraukseen. Huomion arvoista kuitenkin on, että osana kiinteistöä pidettävän koneen ja laitteen vuokraus on aina arvonlisäverollista toimintaa, myös silloin, kun se tapahtuu kiinteistön vuokrauksen yhteydessä.<sup>249</sup>

### **4.3. Vapaaehtoinen hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta**

#### ***4.3.1. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset***

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen jää AVL 27 §:n mukaan pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle. Silloin kun kiinteistössä harjoitetaan arvonlisäverollista toimintaa, kiinteistön pääsäännön mukainen verokohtelu on yleensä rasite<sup>250</sup>. Kiinteistön omistajan tulee sisällyttää perimäänsä liikehuoneiston vuokraan se arvonlisäverokustannus, joka sisältyy rakennuskustannuksiin sekä korjaus- ja huoltotöiden ja muiden toimintaa varten hankittujen hyödykkeiden hintoihin. Arvonlisäverovelvollinen vuokralainen ei voi vähentää ei-verovelvollisen vuokranantajan veloittamaan vuokraan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa, joka siten muodostuu vuokralaiselle kustannukseksi.<sup>251</sup> Piilevää verokustannusta syntyy kuitenkin vain tilanteessa, jossa verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaa

---

<sup>248</sup> HE 88/1993 vp, s. 54.

<sup>249</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 31.

<sup>250</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>251</sup> HE 88/1993 vp, s. 57.

muissa kuin itse omistamissaan tiloissa. Sen sijaan hankintoihin sisältyvä vero on vähenskelpoinen, jos kiinteistö on verovelvollisen suorassa omistuksessa. Täten verokohtelu ei ole neutraali, koska kiinteistöön kohdistuvien kulujen vähennysoikeus riippuu liiketoiminnassa käytettävän kiinteistön hallintatavasta.<sup>252</sup>

Jotta neutraalisuus toteutuisi vuokratuissa ja itse omistetuissa kiinteistöissä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan välillä, vuokranantajalle on myönnetty oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi kiinteistöjen vuokraamisesta. Tällöin kiinteistön omistaja voi vähentää kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin se kohdistuu arvonlisäverollisina vuokrattaviin huoneistoihin. Verovelvollinen vuokralainen voi puolestaan vähentää vuokramaksuun sisältyvän veron, joten hankintoihin sisältyvä arvonlisävero ei miltään osin muodostu kustannukseksi.<sup>253</sup>

Vastaava epäneutraalisuus syntyy itse omistetussa kiinteistössä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan ja osakkeiden perusteella hallituissa tiloissa harjoitetun toiminnan välillä. Jotta kiinteistöosakeyhtiön tiloissa toimivat yritykset eivät olisi verotuksellisesti epäedullisemmässä asemassa kuin itse omistetuissa kiinteistöissä toimivat yritykset, hakeutumismahdollisuus on myönnetty myös kiinteistöosakeyhtiöille ja muille vastaaville yhteisöille. Vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksenä on, että kiinteistönluovuttaja hakeutuu toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain sitä kiinteistöä tai sen osaa, joka on mainittu hakemuksessa.<sup>254</sup> Pienin yksikkö, jota hakeutuminen voi koskea, on huoneisto tai tätä pienempi muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava osa<sup>255</sup>. Verovelvolliseksi ei siis tarvitse hakeutua koko kiinteistön osalta, vaan hakeutuminen voi koskea esimerkiksi vain yhtä kiinteistössä sijaitsevaa huoneistoa tai muuta selvästi erottuvaa tilaa tai jopa autopaikkaa.<sup>256</sup>

---

<sup>252</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>253</sup> HE 88/1993 vp, s. 57.

<sup>254</sup> HE 88/1993 vp, s. 57.

<sup>255</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 15.11.1996 T 3563, jossa katsottiin, että hakeutumisen kohteeksi voidaan ottaa kokonaisen kiinteistön tai huoneiston ohella myös muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila, mikäli suoritettavan veron peruste ja hakeutumisesta johtuvat vähennysoikeudet voidaan selvittää.

<sup>256</sup> Kallio et al 2017, s. 238.

Arvonlisäverolain 30 §:ssä säädetään mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Hakeutumismahdollisuus koskee vain tilanteita, joissa verotuksen neutraalisuus ja veron kertautumisen estäminen sitä edellyttävät. Hakeutumiselle on asetettu sen vuoksi eräitä edellytyksiä, jotka koskevat toisaalta kiinteistössä harjoitettavaa toimintaa ja toisaalta verovelvolliseksi hakeutuvaa.<sup>257</sup> AVL 30.1 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan lain 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi.

Hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja (kuten kunta), osakas, heidän vuokralaisensa tai vuokralaisen vuokralainen<sup>258</sup>. Vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksenä on, että huoneistoa käyttävä vuokralainen tai kiinteistöosakeyhtiön osakas harjoittaa huoneistossa arvonlisäverolain 10 luvussa tarkoitettua vähennykseen oikeuttavaa toimintaa eli arvonlisäverollista liiketoimintaa<sup>259</sup>. Vähennykseen oikeuttavaan toimintaan rinnastetaan arvonlisäverolaissa valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto, ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö sekä 1.1.2018 alkaen opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 32 i §:ssä tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä. Myös kunnan kuntapalautukseen oikeuttava toiminta rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön<sup>260</sup>. Kiinteistön käyttöön kohdistuva vaatimus koskee siis luovutetun käyttöoikeuden haltijaa eli niin sanottua kiinteistön loppukäyttäjää. Tämän vaatimuksen suhteen ei riitä, että loppukäyttäjänä on verovelvollinen, vaan kiinteistöllä tapahtuvan toiminnan tulee olla vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa.<sup>261</sup>

Oikeuskäytännössä on hyväksytty hakeutuminen myös silloin, kun vuokralainen tai osakas on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa mutta jonka muualla harjoittamaan liiketoimintaan tilojen vuokraus kuitenkin liittyy.

---

<sup>257</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>258</sup> Verohallinto 2017b.

<sup>259</sup> HE 88/1993 vp, s. 57.

<sup>260</sup> Äärilä et al 2017, s. 621.

<sup>261</sup> Nieminen et al 2018.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta voi siis hakeutua verovelvolliseksi myös silloin, kun vuokralainen on ulkomainen yritys, jolla on oikeus AVL 122 §:ssä tarkoitettuun palautukseen.<sup>262</sup> Hakeutumiselle ei ole edellytyksiä, mikäli tiloissa toimii verotonta toimintaa harjoittava yhteisö, kuten esimerkiksi yleishyödyllinen yhteisö, lääkärikeskus, pankki tai vakuutusyhtiö<sup>263</sup>. Hakeutumisen edellytykset täyttyvät kuitenkin, jos kiinteistössä harjoitettu toiminta on edes osittain arvonlisäverollista. Näin ollen myös esimerkiksi lääkärikeskukselle vuokrattavasta kiinteistöstä voi hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, mikäli kiinteistöä käytetään osittain vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Hakeutumiselle ei myöskään ole edellytyksiä, jos kysymys on tilojen käyttämisestä yksityiseen kulutukseen, edustukseen tai muuhun AVL 114 ja 114 a §:ssä tarkoitettuun vähennyksiellön alaiseen tarkoitukseen tai verottomaan edelleen vuokraukseen. Rajoitus koskee verovelvollisten lisäksi myös palautuksensaajia ja kuntia. Sitä vastoin valtion tai yliopistojen osalta kyseistä rajoitusta ei voitane asettaa.<sup>264</sup> Tilojen tosiasiallinen loppukäyttö on ratkaisevassa asemassa tulkittaessa hakeutumisedellytysten täyttymistä. Lähtökohtaisesti hakeutumiselle ei myöskään ole edellytyksiä kiinteistön ollessa pelkästään asuinikäytössä. Toisaalta keskusverolautakunnan ratkaisun KVL 80/2002 perusteella voidaan katsoa hakeutumisedellytysten täyttyvän, jos asuminen liittyy esimerkiksi kunnan järjestämään sosiaalitoimintaan.

Arvonlisäverolain 30 §:ssä edellytetään lisäksi, että tiloja käytetään *jatkuvasti* arvonlisäverolliseen tai palautukseen oikeuttavaan toimintaan<sup>265</sup>. Lain esitöistä ilmenee, että hakeutumismahdollisuuden ulkopuolelle on ollut tarkoitus jättää lähinnä kiinteistön tilapäisluonteiset luovutukset vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen<sup>266</sup>. Sen sijaan ha-

---

<sup>262</sup> Kallio et al 2017, s. 242.

<sup>263</sup> Äärilä et al 2017, s. 621.

<sup>264</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>265</sup> Ks. ratkaisu KHO 7.2.2007 T 268, jossa korkein hallinto-oikeus on tulkinnut jatkuvan vähennykseen oikeuttavan käytön käsitettä. Päätöksessään korkein hallinto-oikeus totesi, että arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentissa käytettyä sanontaa jatkuvasti ei voida tulkita niin, että se edellyttäisi kiinteistön tai sen osan kokoaikaista tai ajallisesti edes pääasiallista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.

<sup>266</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO 2009:23, jossa tilanne katsottiin kiinteistön käyttöoikeuden tilapäiseksi luovutukseksi, eikä nuorisoseuralla siten ollut oikeutta hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi kunnalle vuokraamiensa tilojen osalta.

keutumisen edellytyksenä ei ole, että loppukäyttäjä käyttäisi tilaa yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön<sup>267</sup>. Hakeutumisen edellytykset täyttyvät, kunhan osakin kiinteistöllä harjoitettavasta toiminnasta oikeuttaa vähennykseen<sup>268</sup>. Toiminnan osittainen verottomuus vaikuttaa vuokralaisen vähennysoikeuteen, ei sitä vastoin kiinteistön omistajan verovelvollisuuteen tai vähennysoikeuteen<sup>269</sup>. Jos loppukäyttäjän eli vuokralaisen toiminta on osittain vähennykseen oikeuttamatonta, hän jättää vuokran sisältämästä verosta vähentämättä sen osuuden, joka kohdistuu vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan<sup>270</sup>. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja suorittaa hakeutumisen kohteena olevien tilojen vuokrista tai vastikkeista arvonnalisäveroa ja vähentää kuluihinsa sisältyvän arvonnalisäveron täysimääräisenä.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on hakeuduttava aina erikseen arvonnalisäverovelvolliseksi, vaikka kiinteistön omistaja tai haltija – mukaan lukien myös kunta – olisi jo harjoittamastaan liiketoiminnasta arvonnalisäverovelvollinen. Vastaavasti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonnalisäverovelvolliseksi hakeutuneen on erikseen rekisteröidyttävä arvonnalisäverovelvolliseksi, jos hän ryhtyy harjoittamaan kiinteistön käyttöoikeuden lisäksi muuta arvonnalisäverollista liiketoimintaa. Vuoden 2017 alusta AVL 29 §:ään on lisätty kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrausta koskevan säännös. Säännöksen mukaan kyseisten koneiden ja laitteiden vuokrauksesta suoritetaan arvonnalisäveroa. Tästä seuraa, että vuokranantajan on hakeuduttava erikseen arvonnalisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta vuokrattavan toimitalan osalta ja arvonnalisäverovelvolliseksi liiketoiminnan harjoittajana kiinteistönä pidettävien koneiden osalta.<sup>271</sup>

Samaa tilaa voidaan vuokrata edelleen useita kertoja, jolloin kiinteistön luovutukset ketjuuntuvat. Vuokrauksen ketjuuntuessa on hakeutumisen edellytyksenä se, että myös vuokralainen, joka vuokraa tilan edelleen, on hakeutunut verovelvolliseksi. Hakeutumis-

---

<sup>267</sup> Äärilä et al 2017, s. 621.

<sup>268</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>269</sup> HE 88/1993 vp, s. 58.

<sup>270</sup> Äärilä et al 2017, s. 621.

<sup>271</sup> Verohallinto 2017b.

ketjun on oltava katkeamaton ensimmäisestä hakeutuneesta vuokranantajasta ketjun viimeiseen vuokranantajaan.<sup>272</sup> Hakeutumisketju voi kuitenkin olla alkupäästä avoin. Näin ollen esimerkiksi kiinteistön edelleen vuokraajan hakeutumisen edellytyksenä ei ole se, että kiinteistön omistaja on hakeutunut verovelvolliseksi. Siinä tapauksessa, että edelleen vuokraaja luovuttaa kiinteistön toiselle edelleen vuokraajalle, verovelvollisuuden edellytyksenä on kuitenkin se, että myös jälkimmäinen vuokraaja hakeutuu verovelvolliseksi.<sup>273</sup>

Hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas tai näiden vuokralainen. Muiden kuin keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden<sup>274</sup> hakeutumisen edellytyksenä on, että loppukäyttäjä käyttää tilaa ainakin osittain arvonlisäverollisen liiketoiminnan tai palautukseen oikeuttavan toiminnan käytössä. Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutumisen edellytyksenä on, että osakas voi vähentää vastikkeen sisältämän veron täysimääräisesti.<sup>275</sup> Vastikkeen täysimääräisen vähennysoikeuden vaatimus johtuu siitä, että verovelvolliseksi hakeutunut kiinteistöosakeyhtiö ei suorita veroa osakkaaltaan veloittamistaan pääomasuorituksista, muun muassa rahoitusvastikkeesta, vaikka se on voinut vähentää esimerkiksi uudisrakentamiskustannuksiin sisältyvän veron, vaan ainoastaan kiinteistön käyttökustannuksia kattavasta hoitovastikkeesta. Osaksi verotonta toimintaa harjoittava osakas voisi näin ollen ilman tätä lisävaatimusta toimia verottomissa tiloissa myös verottoman toimintansa osalta. Tämä taas olisi vastoin vapaaehtoisen verovelvollisuuden tarkoitusta ja antaisi verotonta toimintaa harjoittavalle osakkaalle perusteettoman veroedun ja olisi epäneutraalia verrattuna muunlaisissa tiloissa verotonta toimintaa harjoittaviin.<sup>276</sup> Kun kunta omistaa keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita ja vuokraa näiden osakkeiden perusteella hallitsemiaan tiloja, vuokranantajana ja vuokran saajana on tällöin kunta<sup>277</sup>.

---

<sup>272</sup> Verohallinto 2017b.

<sup>273</sup> Määttä 2015, s. 278.

<sup>274</sup> Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiöllä on kiinteistöyhtiö, jonka osakkeet yhtiöjärjestyksen mukaan antavat oikeuden hallita yhtiön omistamaa kiinteistöä tai sen osaa. Tavallisessa kiinteistöosakeyhtiössä vuokratulot vuokralle annetuista tiloista kertyvät kiinteistöosakeyhtiölle, kun taas keskinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä, kuten asunto-osakeyhtiössä, vuokratulot kertyvät osakkaalle.

<sup>275</sup> Verohallinto 2017b.

<sup>276</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>277</sup> Suorto 2012, s. 173.



Ainoastaan vastikkeellisesta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Tilapäinen vastikkeettomuus ei kuitenkaan ole käytännössä estänyt verovelvollisuutta, jos muut hakeutumisen edellytykset ovat voimassa.<sup>278</sup> Tästä esimerkkinä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 28.5.1999 T 1326, jossa keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ei perinyt vastiketta kahdelta vuodelta, mutta tilanne tulkittiin tilapäiseksi, jolloin hakeutumiseen perustuva verovelvollisuus tulkittiin olevan voimassa vastikkeettomuudesta huolimatta.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta suoritettavan veron peruste on AVL 73 §:n pääsäännön mukaan saadun vastikkeen määrä ilman veron osuutta. Vuokramaksun tai yhtiövastikkeen lisäksi veron perusteeseen luetaan vuokranantajan tai kiinteistöyhtiön esimerkiksi vedestä, lämmöstä, sähköstä, kaasusta ja jätehuollosta veloittamat korvaukset. Sen sijaan kiinteistöyhtiölle maksettuja pääomasuorituksia ei lueta veron perusteeseen, vaikka ne perittäisiin yhtiövastikkeeseen sisältyvinä.<sup>279</sup>

#### ***4.3.2. Vapaaehtoisen verovelvollisuuden vaikutukset***

Verovelvollisuus alkaa yleensä siitä päivästä, jona verovelvollisuuden edellytykset täytävä hakemus saapuu Verohallintoon (AVL 173.2 §), tai hakemukseen merkitystä myöhemmästä ajankohdasta<sup>280</sup>. Verovelvollisuuden alkamispäiväksi on yleensä tarkoituksenmukaista ilmoittaa kuukauden ensimmäinen päivä, jotta verovelvollisuuden alkamiskauden vuokria ei tarvitse jakaa verolliseen ja verottomaan osaan<sup>281</sup>. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen ajankohdalla on rakennuskustannusten hankintahintaan sisältyvien verojen vähennyskelpoisen määrän kannalta merkitystä<sup>282</sup>. Arvonlisäverollisen kiinteistötoiminnan aloittamista edeltävät usein huomattavat uudisrakentamis- ja perusparanusunvestoinnit. Kun kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta hakeudutaan arvonlisäverolliseksi, hakeutujalla ei pääsääntöisesti ole oikeutta saada takaisin veroa, joka liittyy

---

<sup>278</sup> Kallio et al 2017, s. 243.

<sup>279</sup> HE 88/1993 vp, s. 58.

<sup>280</sup> Nieminen et al 2018.

<sup>281</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 33.

<sup>282</sup> Verohallinto 2017b.

ennen verovelvollisuuden alkamisesta syntyneisiin kiinteistön kustannuksiin. Näin ollen mahdollisimman aikaisella verovelvolliseksi hakeutumisella voidaan turvata vähennys-oikeus myös kiinteistöön kohdistuviin veroa sisältävistä kustannuksista.<sup>283</sup> Verovelvolliseksi voidaan siis hakeutua jo siinä vaiheessa, kun ryhdytään verollista kiinteistön luovutusta valmisteleviin toimiin eli esimerkiksi jo uudisrakennus- ja perusparannustöiden alkamisesta lukien. Edellytyksenä on hakeutujan selvitys siitä, että vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytykset tulevat täyttymään kiinteistöä käyttöön otettaessa.<sup>284</sup> Mikäli vuokralaista ei voida hakeutumisasiässä nimetä, tulee hakeutujan selvittää muut asiaan vaikuttavat tosiseikat, joiden perusteella voidaan todeta kiinteistön soveltuvan verolliseen vuokraukseen ja hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi voidaan hyväksyä. Tällaisia selvityksiä ovat esimerkiksi kiinteistön käyttötarkoitus ja alueella voimassa olevat kaavamääräykset. Jos arvonlisäverovelvollisuus alkaa jo silloin, kun rakennushankkeen ensimmäisiin valmisteleviin toimiin ryhdytään, vähennykset voidaan tehdä sitä mukaa, kun kustannuksia syntyy. Merkitystä ei ole, onko kyse uudisrakentamisesta, peruskorjauksesta vai korjaustyöstä.<sup>285</sup>

Arvonlisäverolain 173 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva voidaan pääsäännöstä poiketen merkitä rekisteriin myös takautuvasti niin sanotun kuuden kuukauden säännön perusteella. Takautuva rekisteröinti voi koskea sellaista kiinteistöä, jolla on suoritettu uudisrakentamis- tai perusparannustöitä. Jos hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa uudisrakentamis- tai perusparannustöiden kohteena olleen kiinteistön käyttöönotosta eli hakeutumisen edellytykset täyttävän toiminnan alkamisesta, hakeutuja merkitään takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöönottopäivästä. AVL 106 §:n mukaan hakeutuja saa vähentää takautuvasti uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Vähennys kohdistetaan arvonlisäverovelvollisuuden alkamiskuukaudelle. Vuokrasta tai vastikkeista suoritetaan arvonlisävero tässä tapauksessa takautuvasti kiinteistön käyttöönottopäivästä eli verovelvollisuuden alkamiskuukaudesta alkaen. Kun vuokrasta tai vastikkeista suoritetaan arvonlisäveroa, vuosi- ja käyttömenojen sisältämät

---

<sup>283</sup> Kallio – Korpelainen – Nielsen 2017, s. 33.

<sup>284</sup> Jokinen – Klemola – Takalo 2015, s. 35.

<sup>285</sup> Verohallinto 2017b.

arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia tästä samasta ajankohdasta alkaen. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva voidaan merkitä rekisteriin kuuden kuukauden säännön perusteella takautuvasti, jos kiinteistö ei ole ollut uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistumisen jälkeen arvonlisäverottoman toiminnan käytössä. Muussa tapauksessa arvonlisäverovelvollisuus alkaa ilmoituksen saapumisajankohdasta.<sup>286</sup> Arvonlisäverolaki siis mahdollistaa sen, että kunta voi kiinteistönhaltijana hakeutua verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, kun kysymyksessä on kiinteistön uudisrakentaminen tai perusparannus<sup>287</sup>.

Hakeuduttuaan kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, kunta suorittaa arvonlisäveroa veloittamastaan vuokran määrästä sekä muusta perimästään korvauksesta, kuten sähköstä, lämmöstä ja vedestä yleisen verokannan mukaisesti. Vastaavasti kunnalla on AVL 102 §:n perusteella oikeus vähentää kiinteistöä tai sen osaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvä arvonlisävero. Vähennyksen voi tehdä vain siihen kiinteistöön tai sen osaan kohdistuvista hankinnoista, jota hakeutuminen koskee. Tällöin vähennyksen voi tehdä kunnan maksamista kiinteistön rakennuskustannuksista, perusparannus- ja remonttikustannuksista sekä kiinteistön hoito- ja ylläpitokustannuksista.<sup>288</sup> Kiinteistöön kohdistuvia juoksevia kuluja ovat esimerkiksi huolto-, siivous- ja korjauskulut<sup>289</sup>. Jos samassa kiinteistössä on esimerkiksi kunnan edustiloja tai verottomalla vuokrasopimuksella vuokrattuja tiloja, näihin kohdistuvista hankinnoista ei ole vähennysoikeutta<sup>290</sup>. Kun hakeutuminen ei koske koko kiinteistöä, kiinteistön yhteisiin tiloihin, esimerkiksi porraskäytäviin, kohdistuvien hankintojen arvonlisävero jaetaan vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan. Jakoperusteena voidaan käyttää esimerkiksi vähennyskelpoisessa ja vähennyskelvottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alojen suhdetta. Jakoperuste on valittava niin, että jakosuhte vastaa hankintojen mahdollisimman oikeaa kohdistumista.<sup>291</sup>

---

<sup>286</sup> Verohallinto 2017b.

<sup>287</sup> Tuononen 2008, s. 199.

<sup>288</sup> Tuononen 2008, s. 199.

<sup>289</sup> Suorto 2012, s. 179.

<sup>290</sup> Tuononen 2008, s. 199.

<sup>291</sup> Verohallinto 2017b.

Kunnan virastoja ja laitoksia saatetaan sijoittaa myös vuokrattuihin tiloihin. Kuntien virastojen ja laitosten käytössä olevat tilat ovat AVL 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vuokranantajalla olisi siten oikeus hakeutua näistä vuokrasopimuksista arvonlisäverovelvolliseksi. Jos vuokranantaja ei ole hakeutunut, se ei voi käsitellä vuokrattujen tilojen korjaus-, kunnostus-, kiinteistönhoito-, siivous- ja vesimaksuihin sisältyviä arvonlisäveroja vähennettävänä veroina. Nämä verot jäävät piilevinä veroina kunnan maksamiin vuokriin ja kunnalla ei ole mahdollisuutta käsitellä näitä veroja vähennettävänä tai palautettavina veroina. Näin ollen kunnan maksamien verottomien vuokrien muuttaminen verolliseksi on kunnan kannalta tarkoituksenmukaista, etenkin jos kunta saa samassa yhteydessä neuvoteltua veron perusteena käytettävän vuokran pienemmäksi sillä perusteella, että vuokranantajan kustannukset alenevat, kun hän voi vähentää kiinteistön kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron.<sup>292</sup>

Kunnan on tarkoituksenmukaista käsitellä arvonlisäverollisena kaikki ne vuokrasopimukset, jotka kunta on tehnyt arvonlisäverollisten yritysten, toisten kuntien tai kuntayhtymien taikka valtion virastojen tai laitosten kanssa. Kun kunta hakeutuu verovelvolliseksi, se voi vähentää verollisena luovutettavien tilojen rakennuskustannusten verot, perusparannuskustannusten verot, kiinteistön hoito- ja ylläpitokustannuksiin sisältyvät verot sekä erilaisiin hallintokustannuksiin sisältyvät verot. Kunnalle ei myöskään aiheudu oman käytön arvonlisäveroa kunnan omalla henkilökunnallaan suorittamista, näihin tiloihin kohdistuvista töistä. Uuden vuokrattavaksi rakennettavan rakennuksen osalta kunta voi hakeutua verovelvolliseksi jo rakennustöiden alkuvaiheessa, jos se pystyy esittämään selvityksen tilojen tulevasta käyttötarkoituksesta.

---

<sup>292</sup> Suorto 2012, s. 180.

## 5. YHTEENVETO

Arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan kunnat ovat arvonlisäverollisia liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta ja niillä, kuten muillakin verovelvollisilla, on oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Koska liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty laissa, ei aina ole yksiselitteistä milloin kunnan katsotaan harjoittavan toimintaa liiketoiminnan muodossa. Oikeuskäytännössä onkin usein jouduttu ratkomaan kunnan arvonlisäverovelvollisuutta. Kilpailuluolosuhteilla voidaan katsoa olevan olennainen vaikutus kunnan harjoittaman toiminnan verovelvollisuutta arvioitaessa. Hyvin usein kunnan harjoittamaa toimintaa pidetäänkin kilpailuneutraalisuussyistä liiketoimintana.

Huomattava osa kuntien toiminnasta on kuitenkin sellaista peruspalvelutoimintaa, joka on laissa säädetty arvonlisäverottomaksi. Näin ollen valtaosa kunnan harjoittamasta toiminnasta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tällaista arvonlisäverotonta toimintaa on esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto sekä koulutuspalvelut. Lisäksi kunnilla on lainsäädäntöön perustuvia viranomaistehtäviä, joita ei pidetä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana tavarain tai palvelun myyntinä eikä niistä sen vuoksi suoriteta arvonlisäveroa. Verotonta toimintaa varten kunnat voivat tuottaa tavaroita ja palveluita joko itse tai hankkia niitä toisilta kunnilta tai ulkopuolisilta yrityksiltä. Yrityksiltä ostettuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyy luonnollisesti arvonlisäveroa toisin kuin kunnan itse tuottamiin tavaroihin ja palveluihin. Ilman kuntapalautusjärjestelmää kuntien olisi edullisempaa tuottaa verottomaan toimintaansa liittyvät tuotantopanokset itse, kuin hankkia niitä ulkopuolisilta. Kilpailuvääristymän estämiseksi ja hankintaneutraalisuuden edistämiseksi kunnilla on oikeus saada palautuksena sellaiseen hankintaan sisältyvä vero, josta se ei saa tehdä vähennystä. Kuntapalautusoikeus on verrattavissa yritysten oikeuteen vähentää verolliseen toimintaan tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

On kuitenkin otettava huomioon, että vaikka palautusmenettelyn ansiosta kunnilta poistuu piilevää veroa koskeva verorasitus tavarain tai palvelun hankintavaiheessa, jää arvon-

lisävero kuitenkin kuntien lopulliseksi kustannukseksi, sillä palautettava vero huomioidaan kuntien yhteisöveron tuoton ja valtionosuuksien jaossa jako-osuutta pienentävänä tekijänä. Sen vuoksi käytännössä kunnalle on edullisempaa käsitellä hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot vähennysjärjestelmässä aina, kun kyseessä on vähennykseen oikeutettava toiminta. Kunnalla ei kuitenkaan ole oikeutta valita, sovelletaanko palautus- vai vähennysjärjestelmää. Silti kunnan näkökulmasta on olennaista tunnistaa, milloin esimerkiksi kiinteistöön kohdistuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on nimenomaan vähennyskelpoinen.

Kiinteistön käsite on arvonlisäverolaissa määritelty viittaamalla lain 28 §:ssä täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kiinteän omaisuuden käsitteeseen. Tiivistetysti voidaan todeta, että kiinteistöllä tarkoitetaan maa-alaa, rakennusta tai rakennelmaa sekä niiden osaa ja lisäksi rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennettua osaa, laitetta tai konetta. Kiinteistön käsitteen osalta kuntien näkökulmasta olennaista on rajanveto siitä, mikä katsotaan pysyväksi rakennukseksi tai rakennelmaksi. Kouluparakit ja moduulipäiväkodit ovat esimerkkejä kuntien omistamista tai vuokraamista rakennuksista ja rakennelmista, joiden osalta on syytä selvittää, onko kyseinen rakennus tai rakennelma kiinteistö.

Vaikka arvonlisäverolaissa on vain yksi kiinteistön käsite, jota tulisi soveltaa yhdenmukaisesti koko unionin alueella, vaikuttaa käsitteen soveltamisen laajuuteen useat erilliset säännökset. Kaiken kaikkiaan arvonlisäverolakiin sisältyy huomattava määrä kiinteistöä koskevia säännöksiä, ja ne muodostavat suhteellisen monimutkaisen sekä osittain tulkinanvaraisenkin kokonaisuuden. Kunnan kiinteistöhoiton käyttökuluihin ja kiinteistöinvestointeihin sisältyvä arvonlisävero käsitellään joko vähennettävänä tai palautettavana verona taikka vähennysrajoitteisena, sen mukaan, minkälaiseen tarkoitukseen kiinteistöä käytetään. Verotuskohtelun ratkaisemiseksi ei siis riitä vain se, että selvitetään, onko kyseessä kiinteistö, vaan myös kiinteistön käyttötarkoituksella on verotuskohtelun kannalta olennainen merkitys ja vaikutus.

Kuntien omistamista kiinteistöistä valtaosaa käytetään kunnan peruspalvelutoiminnan luonteisessa käytössä, jolloin kunnalla on kuntapalautusoikeus kiinteistöön kohdistuvista hankinnoista ja investoinneista. Tyypillisimpiä kuntapalautusjärjestelmässä käsiteltäviä

kiinteistöjä ovat esimerkiksi koulut ja päiväkodit, vanhustentalot sekä sosiaali- ja terveystoimen käytössä olevat tilat. Usein kunnan omistamia tiloja luovutetaan kuitenkin ulkopuolisille joko vastikkeetta tai korvausta vastaan. Korvaus voidaan tilanteesta riippuen periä arvonlisäverollisena tai -verottomana. Mikäli tiloja luovutetaan ulkopuolisille vastikkeetta, ei kunta voi käsitellä tiloista aiheutuvia kustannuksia vähennysjärjestelmässä vaan kustannukset käsitellään vakiintuneen käytännön mukaan kuntapalautusjärjestelmässä.

Pääsääntöisesti kiinteistön vuokraaminen on arvonlisäverotonta. Arvonlisäverolakiin sisältyy kuitenkin poikkeussäännöksiä koskien arvonlisäverollista kiinteistön vuokraustoimintaa. Kunnan periessä arvonlisäverollista vuokraa, sillä on oikeus vähentää kiinteistön hoidon käyttökuluihin ja kiinteistöinvestointeihin sisältyvät arvonlisäverot. Arvonlisäverolaissa säädetään myös vähennysoikeutta koskevista rajoituksista. Kunnan henkilökunnan käyttöön samoin kuin edustuskäyttöön tarkoitetut tilat ja verottomalla vuokrasopimuksella vuokratut tilat ovat vähennysrajoitteisia tiloja ja jäävät siten vähennys- ja palautusjärjestelmän ulkopuolelle.

Kunta voi kuitenkin hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta laissa säädettyjen edellytysten täytyessä. Hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan toimintaan, tai että vuokralaisena on valtio. Hakeutumalla verovelvolliseksi kunta voi varmistaa, että se voi vähentää kiinteistöä varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Lähtökohtaisesti kunnan kannattaa hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, kun hakeutumisen edellytykset täyttyvät. Hakeuduttuaan verovelvolliseksi kunta voi käsitellä tiloihin liittyvät korjaus-, kunnostus- ja kunnossapitokustannukset vähennysjärjestelmässä, samoin kuin perusparannuskustannukset sekä siivous- ja muut ylläpitokustannukset. Lisäksi kunnan ei tarvitse suorittaa tiloista oman käytön veroa, silloin kun ne vuokrataan arvonlisäverollisina. Kunnan tulee kuitenkin tapauskohtaisesti selvittää, että tilan arvonlisäverollinen vuokraus on taloudellisesti kannattavaa ja että hakeutumiselle arvonlisäverolaissa säädetyt edellytykset tosiasiasa täyttyvät.