

Sirja Noponen

Arvonlisävero-opas

Isännöinti X Oy

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Marraskuu 2017

Tekijä Otsikko Sivumäärä Aika	Sirja Noponen Arvonlisävero-opas Isännöinti X Oy 29 sivua + 1 liite Marraskuu 2017
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Laskentatoimi ja rahoitus
Ohjaaja	Lehtori Raija Olkkola
<p>Opinnäytetyön tarkoitus oli tehdä opas kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta. Opinnäytetyö tehtiin isännöitsijätoimistolle toimeksiantona, mutta opas on käytettävissä myös muuhun tarkoitukseen. Opas on hyvä tietopaketti muun muassa uudelle työntekijälle, sijaiselle tai kiinteistöalalle tulevalle. Tavoitteena oli luoda opas, joka on mahdollisimman informatiivinen, mutta helposti luettava ja selkeä.</p> <p>Opinnäytetyöhön sopivin toteutusmuoto oli toiminnallinen opinnäytetyö. Opinnäytetyö koostuu toiminnallisesta osuudesta ja raportista. Opinnäytetyön toiminnallinen osuus on opas, jota raportti täydentää. Raportissa on käsitelty tarkemmin kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksessa esiintyviä tilanteita, kiinteistöyhtiöitä ja niihin liittyvää lainsäädäntöä. Raportissa käsitellään myös hiukan arvonlisäverotusta yleisesti. Raportin teoriaosuus on koottu alan kirjallisuudesta, lainsäädännöstä ja verohallinnon sekä kirjanpitolautakunnan ohjeista.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tuloksena syntyi selkeä ja kattava arvonlisävero-opas. Oppaaseen on koottu kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksessa tyypillisesti esiin tulevia tilanteita. Opas sisältää myös perustietoa arvonlisäverotuksesta. Esimerkkien avulla on pyritty selvittämään asiaa käytännönläheisimmin. Opas antaa hyvän kuvan kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta.</p>	
Avainsanat	arvonlisävero, kiinteistöyhtiö, kiinteistöala, opas

Author Title	Sirja Noponen Value Added Tax Guide
Number of Pages Date	Isännöinti X Oy 29 pages + 1 appendix November 2017
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Raija Olkkola, Senior Lecturer
<p>The purpose of the thesis was to compile a guidebook on the taxation of real estate companies. The thesis was commissioned by a building management company, but the guide is also applicable for other purposes. The guide is a good information package for a new employee, a substitute employee or a person entering the real estate sector for. The goal was to create a guide that is as informative as possible but easily readable and clear.</p> <p>The most appropriate implementation of the thesis was a project based thesis. The thesis consists of a project section and a report. The project based part of the thesis is a guide supplemented by the report. The report deals in more detail with property taxation, real estate companies and related legislation. The report also deals with valued added tax (VAT) a little in general terms. The theoretical part of the report is compiled using literature, legislation and the instructions of the Tax Administration and the Accounting Board.</p> <p>The outcome of the thesis is a clear and comprehensive value added tax guide. The guide summarizes the situations that typically arise in dealing with the value added tax of real estate companies. The guide also contains basic information on VAT and also very pragmatic and clear examples. The guide provides a good picture of the value added tax of real estate companies.</p>	
Keywords	value added tax, real estate company, real estate sector, guide

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Aiheen valinta ja tavoitteet	1
1.2	Työn muoto, rajaus ja aineisto	1
2	Kiinteistöyhtiöt	3
2.1	Yhtiömuotojen erot	3
2.2	Sovellettava lainsäädäntö	4
3	Arvonlisäverotus	5
3.1	Arvonlisävero yleisesti	5
3.2	Arvonlisäverolain kiinteistökäsite	7
3.3	Arvonlisävero kiinteistöyhtiöissä	8
3.4	Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisävero	8
3.5	Verottomat kiinteistönluovutukset	10
3.6	Verolliset kiinteistönluovutukset	11
4	Vapaaehtoinen hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi	12
4.1	Perusteet	12
4.2	Hakeutumisen edellytykset	13
4.3	Vaikutus vastikkeisiin ja vuokriin	15
4.4	Hakeutumismenettely	16
4.5	Verovelvollisuuden loppuminen	17
4.6	Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen yhtiön kirjanpito	17
5	Kiinteistöinvestointeihin liittyvien arvonlisäverovähennysten tarkistaminen	19
5.1	Kiinteistöinvestointi	19
5.2	Tarkistusjärjestelmä	20
5.3	Tarkistuksen laskeminen	22
5.4	Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto	23
5.5	Tarkistuksen huomioiminen tilinpäätöksessä	24
6	Opas	25
6.1	Oppaan suunnittelu	25
6.2	Oppaan sisältö ja rakenne	26
7	Johtopäätökset ja arviointi	26

Liitteet

Liite 1. Arvonlisävero-opas, Isännöinti X Oy

1 Johdanto

1.1 Aiheen valinta ja tavoitteet

Opinnäytetyön aiheeksi valikoitui kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotus. Työhöni idean sain ollessani työharjoittelussa isännöintitoimistossa. Aiheeseen tutustumisen jälkeen, totesin aihealueen mielenkiintoiseksi ja lopulta päädyin tekemään työharjoittelupaikkaani oppaan kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta.

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona Helsingin keskustassa toimivalle isännöintialan yritykselle. Yrityksessä työskentelee kolme kirjanpitäjää ja viisi sihteerä sekä seitsemän isännöitsijää. Yrityksen asiakkaana on noin 100 erikokoista- ja ikäistä Helsingissä tai sen lähialueilla toimivaa kiinteistöyhtiötä. Asiakkaista pääosa on asunto-osakeyhtiöitä ja liikekiinteistöjä. Yritys tarjoaa kaikki hallinnolliset, taloudelliset ja tekniset tehtävät sekä myös asiakaspalvelun.

Tavoitteena on muodostaa selkeä ja tiivis opas kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta, joka on räätälöity yrityksen omaan käyttöön. Oppaan tarkoituksena on antaa perustietoa kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta ja verovelvollisuudesta esimerkiksi uudelle työntekijälle tai sijaiselle. Oppaasta on helppo perehtyä kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksen perusasioihin ja raportista voi lukea aiheesta laajemmin. Kirjanpidon osalta on käsitelty vain niitä asioita, joita kiinteistöyhtiön on huomioitava.

Opinnäytetöitä arvonlisäverotukseen liittyen on tehty monenlaisia ja eri näkökulmista. Työn tuloksena syntyneitä oppaita on tehty kohdennetusti erilaisille yrityksille. Kiinteistöyhtiöihin ja kiinteistöalaaan liittyviä arvonlisävero-oppaita on vain muutamia ja nämä oppaat on tehty myös eri näkökulmista kuin itse teen.

1.2 Työn muoto, rajaus ja aineisto

Opinnäytetyön muoto on toiminnallinen opinnäytetyö, koska kyseessä on oppaan tekeminen. Opinnäytetyö koostuu raportista ja oppaasta. Varsinaisessa raportissa käsitel-

lään aihetta koskevaa teoriaa. Opas käsittelee kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotusta ohjeiden ja esimerkkien kannalta. Oppaaseen on koottu myös olennaisia perusasioita tiivistetysti.

Toiminallisen opinnäytetyön tarkoituksena on tyypillisesti jonkin käytännössä tapahtuvan toiminnan ohjeistaminen tai järjeistäminen. Useimmiten toiminnallisen opinnäytetyön tuloksena syntyy ammatilliseen käyttöön suunnattu ohjeistus tai opas. Opinnäytetyön tunnusmerkkejä ovat käytännönläheisyys ja työelämälähtöisyys sekä sen tulisi näyttää ammatillisen tietojen ja taitojen hallintaa. (Vilka & Airaksinen 2003, 9-10.)

Arvonlisäverotus on aiheena todella laaja, joten opinnäytetyössä käsiteltyjen asioiden rajaaminen selvästi on tärkeää. Opinnäytetyön sisältö kohdistuu erityisesti kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotukseen. Kaikkia aihealueita kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta ei ole oppaassa, koska kiinteistöalaa koskeva arvonlisäverotus on myöskin kokonaisuudessaan laajahko. Muun muassa rakennusalan käännetty verovelvollisuus on jätetty pois kokonaan työstä. Raportissa käsitellään myös arvonlisäverotusta yleisesti.

Opas sisältää yrityksen erityisesti toivomia aihealueita kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksessa. Oppaassa on myös perustietoa arvonlisäverotuksesta, jotka on myös hyvä ymmärtää. Laskumerkinnät, vähennysoikeuden rajoitukset ja arvonlisäverokannat käsitellään yleisellä tasolla, ei pelkästään kiinteistöyhtiöiden näkökulmasta. Oppaan tekemiseen hyödynnän omaa havainnointia työharjoittelun ajalta. Näin pyrin saamaan oppaaseen juuri sellaisia asioita, joita uusi työntekijä voisi tarvita aloittaessaan.

Lähdekirjallisuus koostuu lähtökohtaisesti aiheesta kirjoitettuun kirjallisuuteen ja arvonlisäverolakiin. Lähdekirjallisuudeksi olen valinnut vain luotettavia ja ajankohtaisia teoksia. Lähteenä käytän myös kirjanpitolautakunnan ohjetta ja Verohallinnon ohjeistuksia. Verohallinto on antanut paljon kiinteistöalan arvonlisäverotukseen liittyviä ohjeistuksia mm. kiinteistön käsitteestä arvonlisäverotuksesta, kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksesta, kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta.

2 Kiinteistöyhtiöt

2.1 Yhtiömuotojen erot

Kiinteistöyhtiöiksi kutsutaan asunto-osakeyhtiöitä ja kiinteistöosakeyhtiöitä, jotka voivat olla yhtiömuodoltaan keskinäisiä tai tavallisia kiinteistöosakeyhtiöitä. Yleisimmät erot kiinteistöyhtiömuotojen välillä johtuvat kirjanpidosta, verotuksesta ja yhtiöoikeudesta. Yleisimmin kiinteistöyhtiömuoto on asunto-osakeyhtiö. (Suulamo 2012, 14.)

Kiinteistöosakeyhtiöt ovat osakeyhtiöitä, jotka omistavat yhtä tai useampaa kiinteistöä tai kiinteistöllä olevia rakennuksia. Yleensä kiinteistöosakeyhtiöillä ei ole muuta elinkeinotoimintaa. Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö eroaa tavallisesta kiinteistöyhtiöstä sillä, että yhtiöjärjestyksessä on määritelty osakkeiden hallintaoikeudet rakennukseen tai johonkin sen osaan. Tavallisessa kiinteistöosakeyhtiössä yhtiöjärjestys ei määritä osakkeille hallintaoikeutta vaan yhtiö hallinnoi kaikkia tiloja itse. (Kasso 2014, 2-3.)

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tilat tai huoneistot ovat liiketiloja, myymälöitä, toimistoja, varastoja ja erilaisia tuotantotiloja sekä asuinhuoneistoja. Yleensä asuinhuoneistot ovat vuokrattavia tai vapaa-ajan asuntoja. Keskinäisissä kiinteistöosakeyhtiöissä rakennuksen pinta-alasta korkeintaan puolet voi olla asumiseen tarkoitettuja huoneistoja. Suurin eroavaisuus keskinäisen ja tavallisen kiinteistöosakeyhtiön välillä on huoneistojen vuokrauksessa. Tavallinen kiinteistöosakeyhtiö päättää itse tilan vuokraamisesta ja tällöin se saa myös vuokratuoton, kun taas keskinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä osakkeenomistajalla on päätösvalta vuokrauksessa, joten silloin vuokratuoton saa osakkeenomistaja. (Kasso 2014, 2-3.)

Asunto-osakeyhtiö on osakeyhtiö, joka hallitsee ja omistaa rakennusta tai useita rakennuksia, joista yhtiöjärjestyksen perusteella yli puolet pinta-alasta on määritelty asuinhuoneistoiksi. Asunto-osakeyhtiö koostuu osakkeista, jotka muodostavat hallintaoikeuden johonkin rakennuksen osaan, yleensä huoneistoon. Hallintaoikeuden kohteena voi olla esimerkiksi myös rakennuksen jokin osa tai autopaikka. Asunto-osakeyhtiön perustarkeisuus ei ole liiketaloudellinen toiminta tai voiton tuottaminen. (Kasso 2014, 17-18.)

Myös asunto-osakeyhtiö on keskinäinen yhtiö. Asunto-osakeyhtiöissä ja keskinäisissä kiinteistöosakeyhtiöissä osakkeenomistajan on maksettava yhtiövastiketta, jolla kate-taan yhtiön kulut. Jos kiinteistö-osakeyhtiö tuottaa voittoa, on osakkeenomistajalla oi-keus yhtiön jaettavaan osinkoon. (Suulamo 2013, 14.)

2.2 Sovellettava lainsäädäntö

Osakeyhtiöt, jotka on rekisteröity asunto-osakeyhtiöiksi ovat asunto-osakeyhtiölain pii-rissä. Asunto-osakeyhtiölakia sovelletaan myös sellaisiin asunto-osakeyhtiöihin, jotka on rekisteröity ennen 1.3.1926 ja joissa huoneistot on merkitty yhtiökokouksessa asuinkäyt-töön. Joissain tapauksissa osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä asunto-osakeyhtiölain tai jonkin lain säännösten noudattamista. Tällöin yhtiön osakkeet muo-dostavat hallintaoikeuden huoneistoon tai muuhun osaan yhtiön kiinteistössä tai raken-nuksessa. Muilta osin tällaisiin yhtiöihin sovelletaan osakeyhtiölakia. (Suulamo 2012, 16.)

Tavallisiin kiinteistöosakeyhtiöihin sovelletaan ainoastaan osakeyhtiölakia. Tavallisessa kiinteistöosakeyhtiössä voi olla osakkeita, joilla on hallintaoikeus huoneistoon. Yhtiöjär-jestyksessä voidaan määrätä, että tällöin sovelletaan asunto-osakeyhtiölakia. (Kasso 2014, 6.)

Keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt voivat kuulua joko asunto-osakeyhtiölain tai osakeyh-tiölain piiriin. Asunto-osakeyhtiölain piiriin kuuluvat 1.1.1992 jälkeen perustetut keskinäi-set kiinteistöosakeyhtiöt, jos muuta ei yhtiöjärjestyksessä määrätä. Tällöin asunto-osa-keyhtiölaki ei ole pakottavaa oikeutta. Edellä mainittua päivää ennen perustettujen kes-kinäisiin kiinteistöosakeyhtiöihin ei asunto-osakeyhtiölakia oletusarvoisesti sovelleta. Asunto-osakeyhtiölakia sovelletaan vain, jos siitä on määräys yhtiöjärjestyksessä. Kes-kinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä sovellettava laki voidaan määrätä yhtiöjärjestyk-sessä. (Kasso 2014, 6-7.)

3 Arvonlisäverotus

3.1 Arvonlisävero yleisesti

Suomen verojärjestelmässä on kahdenlaisia veroja, välillisiä tai välittömiä. Arvonlisävero on välillinen vero, jota maksetaan erilaisten hyödykkeiden eli tavaroiden tai palveluiden vaihdannasta. Arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero, jonka lopullisia maksajia ovat tavaroiden tai palveluiden ostajat eli kuluttajat. Arvonlisävero sisältyy tuotteen myyntihintaan. Tavaroita ja palveluita myyvät yritykset tilittävät arvonlisäveron valtiolle. (Äärilä & Nyrhinen & Hyttinen 2015, 31.)

Arvonlisäveroa on maksettava jokaisessa vaihdannan vaiheessa eli verovelvollisia ovat kaikki tuotteiden tai palveluiden tarjoajat. Verojen kertaantuminen estetään vähennysoikeudella eli kaikki yritykset tilittävät arvonlisäveron valtiolle. Vähennysoikeus tarkoittaa sitä, että yritys voi vähentää valtiolle tilitettävästä myynnin arvonlisäverosta ostoihin sisältyneen arvonlisäveron. Yrityksen täytyy itse laskea kuukausittain tilitettävä arvonlisäveron määrä, jonka yritys myös maksaa oma-aloitteisesti valtiolle. Arvonlisävero on luonteeltaan oma-aloitteinen vero. (Äärilä ym. 2015, 31-32.)

Arvonlisäveron verokausi on useimmiten kuukausi. Kun verokausi on kuukausi, arvonlisävero maksetaan ja ilmoitetaan viimeistään kohdekuukautta toista seuraavan kuukauden 12. päivänä eli esimerkiksi joulukuun arvonlisäveroilmoituksen on oltava ilmoitettu ja maksettu helmikuun 12. päivänä. Verokausi voi olla myös neljänneskalenteri vuosi tai kalenterivuosi. Kun verokausi on neljänneskalenterivuosi, arvonlisäveron maksaminen ja ilmoittaminen on neljänneskalenterivuoden toista seuraavan kuukauden 12. päivä. Verokauden ollessa kalenterivuosi, arvonlisävero maksetaan ja ilmoitetaan viimeistään tulevan vuoden helmikuun viimeisenä päivänä. Jos kyseinen päivä pyhäpäivä tai lauantai, eräpäivä siirtyy seuraavaan arkipäivään. Arvonlisävero ilmoitetaan internetin OmaVero-palvelussa tai poikkeustapauksista paperisella lomakkeella. Eräpäivä on sama riippumatta ilmoitustavasta. (Verohallinto 2017a.)

Arvonlisäverotuksessa on keskeistä verovelvollisuus eli onko yrityksellä velvollisuus tilittää verot myynnistä ja oikeus vähentää ostoihin sisältynyt vero. Jotta voidaan selvittää, onko myynti verollista tai osto vähennyskelpoista, on ensin selvitettävä henkilön tai yrityksen verovelvollisuus. Pääsääntö on, että Suomessa tavaran tai palvelun myynnistä

liiketoiminnassa suoritetaan arvonlisäveroa. Poikkeuksena tästä on muun muassa oman käytön verotus kiinteistönhallintapalveluissa. (Äärilä ym. 2015, 34.) Luvussa 3.4. käsitellään tarkemmin kiinteistönhallintapalveluiden verotusta.

Arvonlisäverolakia sovelletaan vain Suomessa tapahtuvan tavaran tai palvelun myyntiin, maahantuontiin ja yhteisöhankintaan. Arvonlisäverolaissa on myyntimaasäännökset, jotka määrittelevät myynnin maan. Suomessa ulkomaalaisten liiketoiminnan harjoittajien on suoritettava Suomeen arvonlisävero. Suomessa tapahtuvaan liiketoimintaan ei vaikuta liiketoiminnan harjoittajan kotipaikka. (Äärilä ym. 2015, 35.)

Arvonlisäverolaissa on määritetty verovelvollisuudelle 10 000 euron alaraja, mikäli liikevaihto ei ylitä tätä summaa, myyjä ei ole lain perusteella verovelvollinen. Alaraja koskee vain Suomalaisia yksityisiä toiminimiä, yhtiöitä tai muita yhteisöjä eli ulkomaalaisella yrityksellä on oltava kiinteä toimipaikka Suomessa. Verottomia myyntejä ei oteta huomioon laskettaessa alarajaa muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. (Äärilä ym. 2015, 56-57.)

Yleisesti ottaen kaikkien tavaroiden tai palveluiden myynti on verollista, jos se tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Verottomasta myynnistä on erikseen säädetty laissa. (Äärilä ym. 2015, 92.) Luvuissa 3.5 ja 3.6 käsitellään tarkemmin verollisuutta kiinteistöyhtiöissä.

Lähes kaikki kiinteistöyhtiöiden ostamat tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverovelvollisia. Näitä ovat esimerkiksi kiinteistöhoito, siivouspalvelut ja isännöinti, jotka ovat yleisen arvonlisäverokannan alaisia. (Suulamo 2012, 280.) Alla olevassa taulukossa 1 on tällä hetkellä voimassa olevat verokannat.

Taulukko 1. Tavaroiden ja palveluiden verokannat (Verohallinto 2017b.)

24 %	yleinen verokanta: useimmat tavarat ja palvelut
14 %	alennettu verokanta: elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut
10 %	alennettu verokanta: kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsy, henkilökuljetus, majoituspalvelut ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset

3.2 Arvonlisäverolain kiinteistökasite

Euroopan Unionin antaman arvonlisäverodirektiivin mukaisesti kiinteistön uusi määritelmä astui voimaan 1.1.2017. Kiinteistön määritelmää sovelletaan muun muassa myyntimaasäännöksissä ja kiinteistöihin kohdistuviin oikeuksien luovutuksiin. Arvonlisäverodirektiivin mukaisesti kiinteää omaisuutta ovat:

- maa-ala, johon voidaan muodostaa hallinta- ja omistusoikeus
- kiinteästi maaperässä oleva rakennus tai rakennelma, joita ei ole mahdollista siirtää tai purkaa
- rakennukseen tai rakennelmaan olennaisesti kuuluva osa, joita ovat esimerkiksi ikkunat, ovet, katot, hissit ja portaikot
- rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennettu kone, laite tai jokin muu osa, jota ei voida poistaa vahingoittamatta rakennusta tai rakennelmaa. (Nieminen & Anttila & Äärilä & Jokinen 2017.)

Maa-ala käsittää maan ja vesistöt, kuten järvet, meret ja joet. Maa-alueeseen kuuluu kaikki puut ja kasvit, jotka ovat maaperässä kiinni. Kiinteää omaisuutta ovat myös mineraalit, öljylähteet ja muut maan alla olevat resurssit, kun niitä ei ole kaivettu maasta pois. (Nieminen ym. 2017.)

Rakennukset tarkoittavat muun muassa taloja ja tehtaita, kun taas rakennelmiin sisältyvät esimerkiksi tiet, sillat, lentokentät, satamat ja ojat. Kiinteäksi omaisuudeksi luetaan kuuluvaksi kaikki rakennuksen osat, joita ilman rakennuksen tai rakennelman voidaan nähdä olevan puutteellinen. Rakennuksia ei voida siirtää tai purkaa helposti ja niiden on oltava kiinteästi maassa kiinni. Tämä ratkaisee sen, onko rakennus tai rakennelma kiinteää omaisuutta. (Nieminen ym. 2017.)

Arvonlisädirektiivin mukaisesti rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat ovat kiinteää omaisuutta, jos rakennus tai rakennelma olisi vaillinainen ilman niitä. Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvat osat ratkaisevat rakennuksen tai rakennelman käyttötarkoituksen. Esimerkiksi asuinrakennukseen katsotaan kuuluvan kiinteästi mm. ikkunat ja ovet. Kiinteistön osaksi voidaan katsoa esimerkiksi tulisijat, ilmanvaihto- ja vartiointijärjestelmät tai portit. (Nieminen ym. 2017.)

Rakennukseen tai rakennelmaan asennut koneet tai esimerkiksi laitteet katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, vaikka niitä ei olisi kiinnitetty erillisillä kiinnikkeillä tai liittimillä. Oleellista on, että voidaanko konetta, laitetta tai muuta osaa poistaa kiinteistöstä vahingoittamatta tai tekemättä suurta fyysistä muutosta rakennukselle. (Nieminen ym. 2017.)

3.3 Arvonlisävero kiinteistöyhtiöissä

Arvonlisäverolain pääsääntö on, että kiinteistön myynti ja luovutukset ovat arvonlisäverottomia. Poikkeuksena on joitakin kiinteistönluovutuksia, jotka ovat arvonlisäverollisia. (Nieminen ym. 2017.) Verollisia ja verottomia kiinteistön luovutuksia käsitellään luvuissa 3.5 ja 3.6 tarkemmin.

Kiinteistöyhtiöt voivat hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tietyin edellytyksin. Tällöin voidaan tehdä arvonlisäverovelvolliseksi haetun tilan hankinnoista arvonlisäverovähennyksiä, jolloin arvonlisäveron rasitus poistuu. Vuokralainen tai osakas voi tehdä energiahyödykkeistä vähennyksen, vaikka tila ei ole arvonlisäverovelvollisuuden piirissä. Energiahyödykkeistä vähennyksen voi tehdä, jos se sisältyy kiinteistöstä maksettavaan verottomaan vastikkeeseen tai vuokraan. Myyjän on annettava ostajalle selvitys veron määrästä, jonka myyjä on suorittanut. (Suulamo 2012, 281.) Luvussa 4 käsitellään laajemmin vapaaehtoista hakeutumista arvonlisäverovelvolliseksi.

Kiinteistön myynti on yleisesti arvonlisäverotonta myyntiä, mutta myyntiin voi liittyä kiinteistöön tehtyihin kiinteistöinvestointeihin liittyen arvonlisäverojen tarkistamisvelvollisuus. Kiinteistöinvestointien hankintoja kohdellaan samalla tavalla kuin muita hankintoja niiden hankintavaiheessa. Kun investointi on tehty, investointiin sisältyneistä arvonlisäveroista suoritettuja vähennyksiä on tarkistettava 10 vuoden ajan. Tämä mahdollistaa taannehtivasti mahdolliset arvonlisäverosta tehtävät vähennykset. (Suulamo 2012, 281.) Kiinteistöinvestointeja ja niihin liittyviä arvonlisäverovähennyksien tarkistamista käsitellään luvussa 5 tarkemmin.

3.4 Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisävero

Kiinteistöhallintapalvelut ovat arvonlisäverollisia. Jos kiinteistöä käytetään arvonlisäverottomassa käytössä, niin verotuksellisesti tulisi halvemmassi palkata omia työntekijöitä sen sijaan, että ostettaisiin palvelu ulkopuolisilta. Ilman sääntelyä arvonlisäverotus ei

olisi tasapuolista. Tämän vuoksi arvonlisäverolaissa on säännöksiä kiinteistönhallintapalveluiden omasta käytöstä. Myös Verohallinto on laatinut ohjeen kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotukseen liittyen. (Äärilä ym. 2015, 507-508.)

Yleisimpiä kiinteistönhallintapalveluja ovat kiinteistönhuolto ja puhtaanapito, talous- ja hallintopalvelut sekä rakentamispalvelut. Kiinteistön toimintaan liittyvät tehtävät eivät ole kiinteistönhallintapalveluja. Näitä ovat mm. asuntojen myynti ja vuokraus. Yleisten periaatteiden mukaan arvonlisäveroa pitää suorittaa, jos toimitaan liiketoiminnan muodossa. Kiinteistönhallintapalveluista suoritetaan arvonlisäveroa, vaikka niitä ei tuotettaisi liiketoiminnan muodossa. Kun työn tekee oma henkilökunta tai kiinteistön haltija, ovat nämä työt kiinteistönhallintapalveluiden omaa käyttöä ja siten verotettavia. (Manner & Ruuhonen 2010.)

Mikäli kiinteistöä käytetään lähinnä haltijan tai omistajan vakituisena asuntona, sen oma käyttö ei ole arvonlisäverollista. Verottomaksi katsotaan esimerkiksi osakkaan tekemät tai teettämät työt asuinhuoneistossaan. Kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön verotukseen ei sisälly rakentaminen omaan käyttöön. Jos kiinteistö on arvonlisäverollisessa toiminnassa, ei oman käytön arvonlisäveroa suoriteta. (Manner & Ruuhonen 2010.)

Jos kiinteistönhallintapalvelut palkka- ja sosiaalikulunnuksineen jäävät alle 50 000 euron rajan kalenterivuoden aikana, ei omaan käyttöön liittyvää arvonlisäveroa tarvitse suorittaa. Edellä mainittuun summaan lasketaan ennakonpidätyksen alaiset palkat, luontoisedut ja sosiaalikulunnukset. Palkkakustannuksiin ei voida huomioida hallituksen kokouspalkkioita, kilometrikorvauksia tai päivärahoja. Palkkakustannukset voivat syntyä esimerkiksi isännöitsijän, talomiehen, siivoojan tai remonttimiesten palkkaamisesta. (Suulamo 2012, 285.)

Mikäli kiinteistön haltijalla on useita kiinteistöjä, 50 000 euron raja koskee kaikkia kiinteistöjä eli raja ei ole kiinteistökohtainen. Jos jokin kiinteistö on arvonlisäverollisessa käytössä, tähän tilaan kohdistuvia kuluja ei voida ottaa huomioon rajaa laskettaessa. Euro määräistä rajaa ei voida soveltaa, jos kiinteistönhallintapalveluja myydään ulkopuolisille. (Suulamo 2012, 285-286.)

Veron perustetta laskettaessa huomioidaan kiinteistönhallintapalvelun tuottamisesta kointuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Veroa suoritetaan yleisen verokannan eli 24 prosentin mukaisesti. Veron perusteessa huomioidaan vain kiinteistönhallintapalveluihin

kohdistuneet palkka- ja sosiaalikulut. Jos palkkakustannuksiin sisältyy muihin työtehtäviin liittyviä kuluja, ne on poistettava veron perusteesta. Veron perusteeseen lasketaan myös kaikki ne sosiaalikulut, joita ei huomioida 50 000 euron rajan. Tällaisia muita sosiaalikulut ovat esimerkiksi työntekijöiden työterveyshuolto tai vapaaehtoiset vakuutukset. Työntekijöille maksettavat kulukorvaukset on otettava myös mukaan veron perusteeseen. (Manner & Ruuhonen 2010.)

Arvonlisäveroa suoritetaan 50 000 euron rajan ylittyessä kaikista palkkakustannuksista, ei ainoastaan rajan ylittävistä osuudesta. Kiinteistönhallintapalvelujen tuottamista varten tehdyistä hankinnoista voidaan tehdä arvonlisäverovähennyksiä. Jos vähennyksiä tehdään, on hankintojen arvonlisäveroton ostohinta luettava veron perusteeseen. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan vähennyksiä ei suositella tekemään. (Manner & Ruuhonen 2010.)

Kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverot suoritetaan silloin, kun palvelu otetaan käyttöön. Jos jokin palvelu toistuu jatkuvasti, kohdistetaan verot niihin kuukausiin, jolloin palvelua suoritetaan. Arvonlisäverot palkanmaksuista ja sosiaalikulutuksista voidaan kohdistaa palkkojen maksupäivän perusteella. (Manner & Ruuhonen 2010.)

3.5 Verottomat kiinteistönluovutukset

Arvonlisäverolain mukaan verotonta on kiinteistöiden myynti, huoneenvuokraoikeuden, maanvuokraoikeuden ja kiinteistön rasiteoikeuden luovuttaminen. Verottomia ovat myös muut edellä mainittuihin luovutuksiin verrattavat oikeudet. Kiinteistön myynti on omistusoikeudellinen vastikkeen luovutus, joten se on helppo erottaa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Epäselviä tilanteita voi syntyä, jos kiinteistöä rahoitetaan leasingilla. Leasing sopimuksessa voi olla määritelty, että vuokraajalla on oikeus vuokraoikeuden loputtua lunastaa kiinteistö. Tällöin kysymyksessä on kiinteistön vuokraus. Mikäli leasing sopimuksessa on veloitettu vuokraoikeuden päätyttyä lunastamaan kiinteistö, tämä katsotaan silloin kiinteistön myynniksi. (Kallio & Korpelainen & Nielsen 2015.) Erilaisten hyödykkeiden, kuten sähkön, veden, kaasun, lämmön tai muun hyödykkeen luovuttaminen on verotonta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen yhteydessä. (Ossa 2017, 389.)

Kiinteistön myynnin verottomuutta perustellaan niin, että ne ovat yksityishenkilöiden välisiä ja useimmiten kertaluonteisia. Jotta vuokraamisella olisi yhtäläinen verokohtelu kiinteistön myyntiin nähden, on vuokraaminen verotonta. Kiinteistönhaltija voi kuitenkin hakeutua käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi veron kertaantumisen estämiseksi. (Määttä 2015, 250.) Vapaaehtoisesta hakeutumisesta arvonlisäverovelvolliseksi käsitellään tarkemmin luvussa 4.

Huoneenvuokralaissa säädettyistä huoneenvuokra- ja maanvuokrasopimuksista ei suoriteta arvonlisäveroa. Maanvuokraussopimukset voivat kohdistua muun muassa tonttiin, rakennettuun viljelmään ja maatalousmaahan. Arvonlisäveroa ei suoriteta myöskään alivuokrasuhteessa. Mikäli vuokraoikeus siirretään kolmannelle osapuolelle, siirtyy myös kiinteistöinvestointeihin liittyvien tarkistamisen velvollisuus ja oikeudet kolmannelle osapuolelle. (Kallio ym. 2015.) Kiinteistöinvestointeja ja niihin liittyviä arvonlisäverovähennyksien tarkistamista käsitellään luvussa 5.

Yleensä kiinteistön vuokrauksessa ei vaadita mitään tiettyä ajallista kestoa. Joissain tilanteissa tilapäinen vuokraus voidaan katsoa verolliseksi kiinteistöluovutukseksi. Tällainen tilapäinen verollinen kiinteistöluovutus voi olla kyseessä, jos tilaa vuokrataan samalle vuokralaiselle säännöllisesti, mutta ei ennalta määritettynä. Tämän lisäksi vuokralainen maksaa vuokraa ainoastaan toteutuneen käytön mukaisesti. Jos vuokrasopimuksessa on rajoitettu kiinteistön käyttöä tiettyä vuorokauden aikana, ei tällä ole vaikutusta verottoman kiinteistöluovutuksen muuttumiseen verolliseksi. (Kallio ym. 2015.)

3.6 Verolliset kiinteistöluovutukset

Arvonlisäverolaissa on säädetty eräiden kiinteistöluovutuksien olevan verollisia. Verollisia kiinteistöluovutuksia ovat esimerkiksi:

- hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa tapahtuvan huoneiden, mökkien, leirintäpaikkojen ja muun tilan käyttöoikeuden luovutus
- kokous-, urheilu- tai näyttelytilan tilapäinen käyttöoikeuden luovutus
- pysäköintipaikkojen vuokraus
- säilytyslokeroiden vuokraus
- ilmoitus- tai mainostilan, laitteen kuten virvoitusjuoma-automaatin tarvitsevan tilan luovutus

- pysyvästi kiinteistöön kiinnitetyn laitteen tai koneen vuokraus. (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 29 §.)

Kuten edellä mainitsin, että kokous-, urheilu- tai näyttelytilan tilapäinen käyttöoikeuden luovutus on verollista. Esimerkiksi ravintolan kabinetin vuokraus tai kokoustilan tilavuokra on verollista käyttöoikeuden luovutusta. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että yleishyödyllisten yhteisöjen tilojen käyttöoikeuden luovutus ei ole kuitenkaan verollista. Vaikka yleishyödyllinen yhteisö toimii liiketoiminnan muodossa, käyttöoikeuden luovutus ei ole verollista, koska toiminnasta saatua tuloa ei lasketa yhteisön elinkeinotuloksi. (Äärilä ym. 2015, 442.)

Asuin- ja liikehuoneistoihin liittyvän pihapysäköinti- tai autotallipaikan luovuttaminen on lähtökohtaisesti verotonta. Tämän katsotaan olevan kiinteästi huoneiston hallintaan liittyvä oikeus. Verollisuuteen sovelletaan myös liittymisperiaatetta eli, jos yhtiö on hakeutunut verovelvolliseksi käyttöoikeuden luovuttamisesta, tällöin myös pysäköintipaikan veroitus on verollinen. Pysäköintitoiminta on verollista, pysäköintitoiminnan harjoittajien koskee verovelvollisuus. Maksut pysäköintitalosta, yleisiltä pysäköintialueilta ja kadun varsien pysäköinnistä ovat siis arvonlisäverollisia. (Nieminen ym. 2017.)

Arvonlisäverollisuus määräytyy pääsuoritteiden mukaisesti. Jos käyttöoikeuden luovutus eli esimerkiksi asunnon vuokraus on arvonlisäverollista ovat myös erilaiset hyödykkeet, kuten vesi, lämpö, kaasu tai sähkö myös arvonlisäverollisia. Mikäli asunnon vuokraus on verotonta, niin silloin myös vuokrauksen yhteydessä luovutetut hyödykkeet ovat verottomia. Myös muita kiinteistönluovutuksia määrittelee liittymisperiaate. (Suulamo 2012, 282-283.)

4 Vapaaehtoinen hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi

4.1 Perusteet

Lähtökohtaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on arvonlisäverotonta. Tämän vuoksi vuokratiloihin tehdyissä hankinnoissa oleva arvonlisävero on kustannus vuokranantajalle ja tämä siten korottaa vuokria. Koska vuokra on arvonlisäveroton, ei vuokralaisella ole vähennettävää arvonlisäveroa. (Suulamo 2013, 23.)

Alla on esitetty esimerkkejä tilanteista, joissa kiinteistön haltija tai omistaja ei voi vähentää kuluihin sisältyvää arvonlisäveroa:

- rakennuksen tiloja antaa vuokralle rakennuksen omistava henkilö tai yhteisö
- tilat vuokraa tavallinen kiinteistöosakeyhtiö
- keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön omistuksessa oleva tila annetaan osakkaan hallintaa tai jos osakas antaa tilan vuokralle
- vuokrasopimuksen perusteella yhteisön tai henkilön hallinnassa oleva tilan annetaan vuokralle. (Äärilä ym. 2015, 442.)

Hyvän arvonlisäverojärjestelmän periaatteisiin ei kuulu verottomuus ja vähennysoikeuden puuttuminen. Tämän vuoksi kiinteistöyhtiöillä on mahdollisuus hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Tällä pyritään minimoimaan piilevän veron syntymistä. Tarkoituksen on myös verovelvollisten tasapuolinen kohtelu riippumatta kiinteistön hallinta- tai omistussuhteista. Verovelvolliseksi voi hakeutua jonkin tietyn kiinteistön osalta tai kokonaan. Verovelvollisuus voi koskea minimissään huoneistoa tai muun selvän toiminnallisen kokonaisuuden muodostavaa tilaa. (Suulamo 2013, 23-24.)

Kiinteistön omistaja tai haltija voi harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, mutta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta täytyy hakeutua erikseen arvonlisäverovelvolliseksi. Siten myös arvonlisäverovelvolliseksi käyttöoikeuden luovutuksesta hakeutuneen on rekisteröitävä arvonlisäverovelvolliseksi, jos kiinteistön omistaja harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa käyttöoikeuden luovuttamisen lisäksi. (Kukkonen & Tamminen 2007.)

4.2 Hakeutumisen edellytykset

Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen edellyttää, että kiinteistö on vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Kiinteistön käyttäjä voi olla myös yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai valtio. Verovelvollisuuden edellytyksenä on luovutuksen saajan hakeutuminen verovelvolliseksi, mikäli käyttöoikeus luovutetaan eteenpäin. (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 30 §.)

Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden ja asunto-osakeyhtiöiden verovelvolliseksi hakeutumiseen on asetettu lisäedellytys. Kiinteistöyhtiön osakas voi hakeutua verovelvolliseksi. Tällöin osakkaalla on täysimääräinen oikeus vastikkeessa olevan veron vähentämiseen. Osakas voi olla myös valtio, yliopisto tai ammattikorkeakouluosakeyhtiö. (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 30 §.)

Verovelvollisuutta voi hakea kiinteistön omistaja, kiinteistöyhtiö tai kiinteistöyhtiön osakas ja kiinteistöä käyttöoikeudella hallitseva vuokralainen. Luovutuksen tulee olla pysyvää, ei tilapäistä luovutusta. Vuokralaisen tulee saada täysi määräysvalta kiinteistön tai sen osan hallintaan ja käyttöön. Loppukäyttäjän eli vuokralaisen tai osakkaan on käytettävä tilaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vaikka vuokralainen olisi arvonlisäverollinen yritys, se ei ole riittävä edellytys vaan vuokralaisen on harjoitettava tässä nimen omaisessa tilassa arvonlisäverollista toimintaa. Vähennykseen oikeuttavaa toimintaa on myös esimerkiksi vienti, nollaverokannan alainen myynti ja yhteisömyynti. (Suulamo 2013, 24-25.)

Kiinteistön käyttö arvonlisäverollisessa toiminnassa on oltava jatkuvaa. Riittäväksi on katsottu, että vuosittain tietynä ajankohtana harjoitetaan arvonlisäverollista toimintaa. Ajankohdan oltava sama vuosittain, esimerkiksi 1.5.-31.8. (Suulamo 2013, 25.)

Kiinteistön luovutukset voivat ketjuuntua. Kiinteistön vuokrannut vuokralainen voi vuokrata kiinteistön edelleen eteenpäin ja tämän vuokrannut vielä edespäin. Tai esimerkiksi kiinteistöyhtiön osakas vuokraa kiinteistöä ja tämän vuokrannut vuokraa sitä edelleen. Hakeutumisketju ei saa katketa, sen on oltava katkeamaton alkuperäiseltä vuokraajalta loppukäyttäjälle asti. Luovutuksien ketjuuntuessa edellytetään vuokralaisen tai osakkaan hakeutumista verovelvolliseksi, jos tämä vuokraa kiinteistöä edelleen. Koko hakeutumisketjussa olevien ei tarvitse hakeutua. Esimerkiksi keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ei tarvitse hakeutua, jos keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas hakeutuu verovelvolliseksi. (Kukkonen & Tamminen 2007.)



Kuvio 1. Hakeutumisketju. (Suulamo 2013, 27.)

Kiinteistönluovutusketju voi muuttua arvonlisäverottomaksi, jos hakeutuminen katkeaa. Hakeutumisketju katkeaa myös, jos loppukäyttäjää koskevat vaatimukset eivät täyty. Luovutusketju voi olla pitkä, sen pituudella ei ole rajoituksia, mikäli edellytykset täyttyvät. (Suulamo 2013, 26.)

4.3 Vaikutus vastikkeisiin ja vuokriin

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen jälkeen vastikkeet on perittävä arvonlisäverollisena. Yhtiöjärjestykseen merkitään tarkat tiedot vastikkeiden määrittelystä ja kuinka vähennettävät arvonlisäverot huomioidaan. Näillä määräyksillä on vaikutusta siihen, miten hyöty arvonlisäveroista kohdennetaan osakkaille. Hyötyä voi tulla kaikille osakkaille tai vain verollisille osakkaille. (Suulamo 2012, 296-297.)

Hyöty-osakkaalle-yhtiöjärjestysmallia sovelletaan useimmiten asunto-osakeyhtiöihin ja keskinäisiin kiinteistöosakeyhtiöihin. Hyöty-osakkaalle mallissa hyöty arvonlisäverovähennyksistä tulee vain verolliselle osakkaalle, jolloin näiltä peritään arvonlisäverovastiketta. Jokaiseen hoito- ja pääomavastikkeeseen määritellään omat arvonlisäverovastikkeet. Osakkaat, jotka ovat verovelvollisia voivat vähentää vastikkeisiin sisältyvät arvonlisäverot. (Suulamo 2013, 68.)

Arvonlisäverolliset osakkaat saavat vähennyshyödyn, joten näiden osakkaiden on myös vastattava verollisten tilojen kustannuksista. Arvonlisäverovastikkeen tarkoituksena on kattaa kustannukset, jotka tulevat verovelvolliseksi hakeutumisesta. Näitä kustannuksia ovat arvonlisäveron laskentakustannukset ja tilitettävä vero. Verottomille osakkaille ei saisi tulla ylimääräisiä kustannuksia arvonlisäverovelvollisuudesta. (Suulamo 2013, 70.)

Hyöty-yhtiölle mallia käytettäessä arvonlisävero kohdennetaan kaikille huoneistoille, kun vastikkeita määritellään. Tämä tarkoittaa sitä, että arvonlisäverovähennyksien hyöty tulee kaikille osakkaille. Tällöin arvonlisäverovastike määritellään esimerkiksi hoitovastikkeesta yleisen verokannan mukaisesti. (Kallio ym. 2017.)

Vuokrasopimuksia tehdessä, sopimukseen olisin hyvä sisällyttää hakeutumislauseke. Tällöin vuokranantajalla on oikeus hakeutua verovelvolliseksi ja vuokraan voidaan lisätä arvonlisävero. Aina verovelvolliseksi hakeutuminen ei ole kannattavaa, sillä hallinto- ja laskentakustannukset voivat nousta hyötyä suuremmiksi. Jos vuokrasopimuksessa ei ole hakeutumislauseketta, täytyy vuokranantajan neuvotella veronlisäveron lisäämisestä

vuokraan. Täysimääräisen vuokran päälle lisättyä arvonlisäveroa ei vuokralaisen tarvitse hyväksyä. (Kallio ym. 2017.)

4.4 Hakeutumismenettely

Hakeutumisesta verovelvolliseksi ilmoitetaan veroviranomaisille. Hakeutuminen ilmoitetaan joko perustamisilmoituslomakkeella tai muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella. Jos hakeutujalla ei ole vielä y-tunnusta, tehdään ilmoitus perustamisilmoituslomakkeella. Hakemukseen liitetään selvitys, jossa ilmoitetaan mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee. Veroviranomaisen tulee varmistaa, että edellytykset hakeutumiseen on. (Suulamo 2012, 294.)

Suosittelavaa on, että arvonlisäverovelvolliseksi hakeudutaan mahdollisimman ajoissa. Esimerkiksi kiinteistön rakennusvaiheessa jo hakeutuminen arvonlisäverolliseksi on kannattavaa, koska arvonlisäverot voidaan vähentää ja näin saada palautuksia. Vuokrista ja vastikkeista suoritetaan arvonlisäveroa vasta, kun kiinteistö otetaan käyttöön uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistuessa. (Suulamo 2012, 294.)

Arvonlisäverolliseen toimintaan voi tulla myös uusia kiinteistöjä. Näistä ei tarvitse hakeutua uudelleen arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä ei tarvitse myöskään ilmoittaa veroviranomaisille. Kirjanpidossa täytyy olla selvitys kiinteistöiden arvonlisäverovelvollisuudesta. (Suulamo 2012, 294.)

Osakkaalta on suositeltavaa saada kirjallinen sitoumus ja hyväksyntä, kun kiinteistöyhtiö hakeutuu verovelvolliseksi osakastiloista. Osakkaalle on ilmoitettava hakeutumisen edellytyksistä, tälle kuuluvista velvollisuuksista ja oikeuksista. Hyväksynnän antaessaan osakas sitoutuu, että tilassa harjoitetaan toimintaa, joka täyttää hakeutumisen edellytykset. Osakkaan on ilmoitettava, jos hakeutumisen edellytyksiin tulee muutoksia. (Suulamo 2013, 294.)

4.5 Verovelvollisuuden loppuminen

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen kiinteistöyhtiön verovelvollisuus päättyy vasta, kun hakeutumisen edellytykset päättyvät. Hakeutumisen edellytykset täytyy loppua kaikkien arvonlisäverovelvolliseksi haettujen kiinteistöjen osalta. Arvonlisäverovelvollisuus voi päättyä esimerkiksi:

- vuokralaisen vaihduttua, kiinteistöä ei käytetä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan
- kiinteistön omistaja vaihtuu eli kiinteistö myydään
- keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön myy osakkeet, jotka oikeuttavat huoneiston hallintaan eli tällöin osakkaan verovelvollisuus päättyy
- kiinteistössä vuokralla oleva ottaa kiinteistön muuhun käyttöön, joka ei oikeuta vähennykseen. (Myllymäki & Rabinä 2016, 540.)

Arvonlisäverovelvollisuus ei pääty, jos vuokralainen vaihtuu ja uusi vuokralainen harjoittaa kiinteistössä vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Mikäli tilaan haetaan uutta vuokralaista eli kiinteistö on tilapäisesti tyhjänä, ei myöskään hakeutuminen pääty. Kun arvonlisäverovelvollisuus halutaan päättää, on kaikkien hakeutumisen edellytyksien oltava päättytty. Tällöin tehdään muutos- ja lopettamisilmoitus, jolla ilmoitetaan arvonlisäverovelvollisuuden loppuminen. Verovelvollisuus loppuu silloin, kun hakemus jätetään Verohallinnolle eli sitä ei voi tehdä jälkikäteen. Ilmoituksessa täytyy olla myös selostus verovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksien päättymisestä. (Myllymäki & Rabinä 2016, 540.)

4.6 Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen yhtiön kirjanpito

Kiinteistöyhtiön hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi vaikuttaa kirjanpitoon. Arvonlisäverolaissa ilmoitetut vaatimukset on täytettävä. Myös dokumentointivaatimukset kasvavat arvonlisäverovelvollisuuden myötä. Kirjanpidon tililuettelo tulisin muokata arvonlisäverolain vaatimuksien mukaisesti. Arvonlisäverolliset tuotot kirjataan erillisille tileille ja tilit on nimettävä siten, että nimestä näkee verollisuuden. (Suulamo 2012, 295.)

Kun toiminta on arvonlisäverollista, on kirjaamista nopeampaa. Joka kuukausi laskeaan vähennettävä ja suorittava arvonlisävero eli liiketapahtumat on kirjattava kuukausit-

tain. Kirjaustapavaihtoehtoja on kaksi, jotka ovat bruttokirjausmenettely tai nettokirjausmenettely. Kumpaakin kirjaustapaa voidaan käyttää yhtä aikaa. Mikäli näin tehdään, on valittu kirjaustapa merkittävä kullekin tilille. (Suulamo 2013, 33-34.)

Arvonlisäveroa ei peritä vastikkeista, jotka rahastoidaan taseeseen. Jos vastikkeiden rahastoinneista päätetään vasta tilikauden lopussa, täytyy vastikkeista suorittaa arvonlisävero. Mikäli vastikkeita rahastoidaan myöhemmin, on arvonlisävero oikaistava ja arvonlisävero vähennetään ajankohtana, jolloin päätös rahastoinnista on tehty. (Salin 2011,158.)

Bruttokirjausmenetelmässä arvonlisäverolliset myynnit ja ostot kirjataan tulo- ja menotileille arvonlisäverollisena eli veroa ei vähennetä. Vähennettävä ja suoritettava arvonlisävero kirjataan tulonsiirroksi tai menonsiirroksi. Siirtokirjaukset on suoritettava kirjanpidossa kuukausittain. Nettokirjausmenettelyssä arvonlisävero kirjataan suoraan velaksi tai saamisiksi eli osto- ja myyntihinnoissa olevaa arvonlisäveroa ei kirjata meno- ja tulo- tileille. (Suulamo 2013, 34.)

Arvonlisäverotuksessa on pääsäännön mukaan noudatettava suoriteperusteisuutta. Myynnin arvonlisävero suoritetaan sen kuukauden perusteella, milloin tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Ostosta tehtävä arvonlisäverovähennys tehdään sen kuun aikana, jolloin tavara tai palvelu on vastaanotettu. Ennakkomaksujen arvonlisävero suoritetaan tai vähennetään maksuajan perusteella. Saatuja ja maksettuja ennakkomaksuja sekä niistä vähennettäviä tai suoritettavia veroja varten on oltava omat tilit kirjanpidossa, ellei tietoja voida muuten nähdä. (Suulamo 2013, 37.) Suoriteperusteen sijasta voi käyttää laskutusperustetta. Tällöin myyntien kohdistus tapahtuu sen mukaan, milloin ostajaa on veloitettu suoritetusta palvelusta tai toimitetusta tavarasta. (Verohallinto 2017c.)

Arvonlisäverot voidaan myös kirjata maksuperusteen mukaisesti eli vähentää ja suorittaa sen kuukauden aikana, jolloin maksu on maksettu tai veloitettu. Maksuperustetta voidaan käyttää, jos yrityksen tilikauden liikevaihto on korkeintaan 500 000. Maksuperustetta voivat käyttää myös sellaiset yritykset, jotka eivät kuulu kirjanpitolain piiriin. Tällaiset yritykset ovat useimmiten yksityisiä maa-, metsä- tai kalatalouden harjoittajia. Maksuperustetta voivat käyttää myös ammatin- ja liikkeenharjoittajat, joilla oikeus tehdä tilinpäätös maksuperusteisesti riippumatta siitä, että paljonko liikevaihto on. (Verohallinto 2017c.)

5 Kiinteistöinvestointeihin liittyvien arvonlisäverovähennysten tarkistaminen

5.1 Kiinteistöinvestointi

Kun rakennuspalveluja ostetaan tai suoritetaan kiinteistön uudisrakentamisen tai perusparantamisen yhteydessä, tällöin kyseessä on arvonlisäverolain mukainen kiinteistöinvestointi. Kiinteistöinvestoinniksi katsotaan myös, jos rakennus rakennetaan myyntiä varten tai, jos rakennus luovutetaan rakennuspalveluiden suorittamisen jälkeen, mutta sitä ei ole otettu vielä käyttöön. Rakennuspalveluja ovat kiinteistöön suoritettut rakennus- ja korjaustyöt tai niiden yhteydessä asennetun tavaran luovutus. Myös näihin kohdistuvat valvonta, suunnittelu tai muu niiden kaltainen palvelu katsotaan rakennuspalveluksi. (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 31, 33 §; 11 luku 119 §.)

Käsitteenä uudisrakentaminen on selkeää, mutta perusparannus tulee erottaa peruskorjauksista. Perusparannus tarkoittaa sitä, että kiinteistöä esimerkiksi laajennetaan, käyttötarkoitusta muutetaan tai rakennuksen tasoa parannetaan merkittävästi. Nämä korjaustoimenpiteet lisäävät rakennuksen käyttöarvoa ja ne vaikuttavat rakennuksen toimintaan ja kuntoon pitkällä aikavälillä. Kirjanpitolaki ja tuloverosäännökset vaativat, että perusparannus on aktivoitava taseeseen. (Suulamo 2013, 95-96.)

Peruskorjaukset ovat luonteeltaan suuria ja irrallisia hankkeita. Useimmiten peruskorjauksissa uusitaan tai korjataan kiinteistössä olevia rakenteita tai koneita ja laitteita. Esimerkkinä peruskorjauksista voidaan mainita parvekkeisiin, ikkunoihin, vesi- ja viemärijärjestelmiin kohdistuvat korjaukset. (Suulamo 2013, 96.)

Vain perusparannuskorjaukset ovat kiinteistöinvestointeja. Verotuskäytännössä perusparannuksella korotetaan kiinteistön laatutasoa olennaisesti alkuperäisestä. Kaikki perusparannukseen liittyvät muutos- ja parannustyöt on aktivoitava kiinteistön hankintameroon, koska kulut eivät ole tavanomaisia vuosikuluja. Esimerkkinä perusparannuksista voidaan mainita rakennuksen laajennus, hissien rakentaminen rakennukseen, jossa ei ole hissiä tai painovoimaisen ilmanvaihdon korvaaminen koneellisella. (Suulamo 2013, 96-97.)

5.2 Tarkistusjärjestelmä

Arvonlisäverolain 11 luku käsittelee kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverotusta ja niihin tehtäviä oikaisuja. Mikäli vähennykseen oikeuttavan kiinteistön käyttö vähenee tai kasvaa tarkistuskauden aikana on vähennyksen määrä tarkistettava. Arvonlisäverottomassa käytössä olevasta kiinteistöstä voi tehdä vähennyksiä, mikäli kiinteistö tulee vähennykelpoiseen käyttöön tarkistuskauden aikana. Tarkistukset vaikuttavat tehtäviin poistoihin. (Kukkonen & Sinisalo 2007.)

Arvonlisäveron tarkistusmenettely koskee liiketoiminnassa oleviin kiinteistöihin tehtyjä perusparannus- ja uudisrakennustöitä. Tarkistusmenettelyn piiriin kuuluvat kaikki rakennuspalvelun ostot ja niiden suorittaminen itse tai hankinnat, joihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Investoinneista, joista on tehty hankintahetkellä arvonlisäverovähennys, tulee myös soveltaa tarkistusmenettelyä. Tarkistusmenettelyn piiriin kuuluvat myös sellaiset investoinnit jotka tulevat liiketoiminnan käyttöön, vaikka investointi on ensimmäiseltä käyttötarkoitukseltaan vähennykseen oikeuttamaton. (Jokinen & Kojonkoski & Takalo 2017.)

Luvussa 3.2 käsiteltiin kiinteistön määritelmää. Uudella kiinteistön määritelmällä on vaikutuksia kiinteistöinvestointien tarkistamiseen. Uudisrakentaminen tai perusparannus katsotaan kiinteistöinvestoinniksi, jos se kohdistuu kiinteistöksi luokiteltaviin koneisiin tai laitteisiin. Tarkistusmenettelyn piiriin kuuluvat kaikki kiinteistön laitteet ja koneet, jotka on asennettu samaan aikaan uudisrakentamisen kanssa. Koneita ja laitteita ei voida poistaa vahingoittamatta rakennelmaa tai rakennusta. Myös vanhaan rakennukseen uusien laitteiden tai koneiden osto on kiinteistöinvestointi. Uudella kiinteistön määritelmällä ei ole vaikutusta, jos pysyvästi kiinteistöön kiinnitetty kone myydään ja tämänkaltainen myynti ei edellytä tarkistamista. (Jokinen & Kavonius 2017.)

Perusteettomia arvonlisäverovähennyksiä säädellään oman käytön verotusta koskevilla säännöksillä eli kiinteistöinvestoinneista tehdyt arvonlisäverovähennykset on tarkastettava. Tarkistuksen vuoksi investoinnista vähennettyjä arvonlisäveroja voi joutua palauttamaan. Oman käytön verotuksen edellytyksenä on investoinnin toteuttaminen kiinteistöön, joka on oikeuttaa kokonaan tai osittaiseen vähennykseen. Omaa käyttöä verotetaan myös, jos investointi suoritetaan kokonaan vähennykseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen. Tällöin edellytetään myös, että elinkeinoharjoittaja tekee kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennyksen tarkistuksen. (Kasso 2017, 435-436.)

Kiinteistöinvestointien tarkistuskausi on kymmenen vuotta ja määräaika alkaa sen vuoden alusta jolloin kiinteistöinvestointi tulee valmiiksi. Eli käytännössä tarkistuskauden pituus voi olla vain yhdeksän vuotta, jos investointi valmistuu tarkistuskauden lopussa. Esimerkiksi 2016 valmistunut investoinnin tarkistuskausi loppuu vuoden 2025 loppuun mennessä. Kiinteistöinvestointeihin liittyvät tositteet tulee säilyttää 13 vuotta, mutta kuu- den vuoden jälkeen tositteet on mahdollista korvata eräänlaisella selvityksellä. Urakka- sopimukset, kauppakirjat ja muut kiinteistöinvestoinnin hankintaan liittyvät asiakirjat on säilytettävä myös vaaditun määräajan. (Äärilä ym. 2015, 636-637.)

Tarkistusjakso on kalenterivuosi, tarkistuskauden aikana kiinteistön käyttöön tapahtu- neet muutokset velvoittavat ja oikeuttavat tekemään tarkistuksia vähennykseen. Tarkis- tukset suoritetaan vain, jos kiinteistön käyttö on muuttunut kalenterivuoden aikana. Tar- kistuksen kohteena on jokaisena vuonna kymmenesosa arvonlisäverosta, joka sisältyy kiinteistöinvestoinnin hankintaan. Rakennuspalvelun katsotaan valmistuneen silloin, kun palvelu tai hankittu rakennus hyväksytään vastaanotetuksi. Jos rakennuspalvelu suori- tetaan itse, valmistusajankohta on silloin rakennuksen käyttöön ottamisen ajankohta. (Kukkonen & Sinisalo 2007.)

Kuten aiemmin mainitsin, jos kiinteistön käyttöön tulee muutoksia, on tarkistus suoritet- tava. Useimmiten kiinteistön käytön osuus muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttava käyttö pienenee tai suurenee. Verovelvollisuuden loppuminen johtaa myös vähennyk- sien tarkistamiseen. Arvonlisäverovähennys on tarkistettava myös kiinteistöstä, jos se poistetaan liikeomaisuudesta. Tarkistaminen on suoritettava kiinteistön luovutuksen yh- teydessä. Elinkeinoharjoittajan täytyy suorittaa kiinteistöinvestointi liiketoimintaa varten, jotta vähennyksiä voidaan tarkistaa. Tarkistamista ei suoriteta kiinteistöinvestointiin, joka on tarkoitettu yksityisomaisuudeksi, vaikka kiinteistö siirrettäisiin verollisen liiketoimin- taan. Jos kiinteistö puretaan, palaa tai tuhoutuu niin tarkistusta ei tarvitse suorittaa. (Juanto & Saukko 2014, 215.)

Investointi voidaan suorittaa myös kiinteistöön, joka on osittain vähennyskelpoisessa käytössä. Tällöin voidaan vähentää vain osuus, joka kohdistuu vähennyskelpoiseen ti- laan. Usein kiinteistön omistaja hakeutuu verovelvolliseksi vain osasta kiinteistöä, jolloin kiinteistöinvestoinnin vähennysoikeus koskee vain näitä verovelvollisia kiinteistön osia. Ne kiinteistön osat, jotka ovat vähennyskelvottomassa käytössä jäävät kiinteistöinves-

toinnin osalta kokonaan vähentämättä. Vähennysoikeutta voidaan jakaa myös neliömäärien avulla, jos koko kiinteistöön tehdään investointi. Tällaisia investointeja ovat muun muassa kattoremontit. (Nieminen ym. 2017.)

Mikäli kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu täysin vähennyskelvottomaksi tai arvonlisäverollista toimintaa ei ole enää, on tarkistus suoritettava kertatarkistuksena. Tämä tarkoittaa sitä, että tarkistuskaudesta jäljellä olevat vähennykset on maksettava kokonaisuudessaan. Tarkistus suoritetaan siinä kuussa, kun muutos tapahtuu. Kertatarkistus suoritetaan myös silloin, kun kiinteistö siirtyy yksityiseen omaisuuteen tai liiketoiminta lopetetaan kokonaan. Jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu ja se otetaan uudelleen vähennysoikeudelliseen käyttöön, tällöin omistaja voi suorittaa kertatarkistukseen oikaisun. Jäljellä olevalta tarkistuskaudelta voidaan vähentää siihen kohdistuvat verot. Tämän edellytyksenä on, että kiinteistö on liikeomaisuutta ja liiketoiminta ei ole katkennut eli liiketoiminta on ollut väliaikaisesti verotonta. Kertatarkistuksesta tulleet verot on pitänyt myös maksaa. (Nieminen ym. 2017.)

5.3 Tarkistuksen laskeminen

Kun tarkistusta suoritetaan, vähennysoikeudellinen käyttö tulee laskea koko tarkistusvuodelta. Tarkistuksen laskenta voidaan suorittaa joko kuukausittaisesti tai päiväkohtaisesti. Kuukausikohtaista laskentaa käytettäessä käytön tarkoitus määrittelee vähennyskelpoisuuden eli kumpaa käyttöä on ollut enemmän. Esimerkiksi kiinteistö on ollut yli puolet kuukaudesta vähennyskelpoisessa käytössä, jolloin koko kuukauden katsotaan olleen vähennyskelpoinen. Mikäli kiinteistö on pitkään sekä vähennyskelpoisessa että vähennyskelvottomassa käytössä, suoritetaan laskenta käytön suhteessa. (Suulamo 2012, 310-311.)

Joskus kiinteistöjä tai huoneistoja voi suuri määrä, jolloin tarkkaan laskeminen kuukausikohtaisesti tai päiväkohtaisesti on mahdotonta. Tällöin verollinen käyttö voidaan määritellä tarkistuskauden lopputilanteen perusteella, mutta edellytyksenä on, että laskentatapa antaa todellisen kuvan lopputuloksesta. Valittua laskentatapaa on käytettävä systemaattisesti kuhunkin investointiin eli laskentatapa ei voi muuttua kesken kaiken. Tarkistus ilmoitetaan joulukuun veroilmoituksella, vähennettäviä veroja korjataan tarkistuksen määrällä. (Suulamo 2012, 310-311.)

Tyhjän tilan verovelvollisuuden määrittelee sen aiempi käyttö. Jos tila on ollut vähennyskelpoisessa käytössä ennen tyhjenemistä, niin tilan katsotaan olevan vähennyskelpoinen. Samoin toimitaan vähennyskeltottoman tilan kanssa. Tilan käytön katsotaan jatkuvan niin kauan, että tilan käyttöön tulee muutos. (Kukkonen & Sinisalo 2007.)

$$1/10 \times (\text{alkup. vähennyksen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} - \text{tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintaan sisältyvä vero}$$

Kuvio 2. Tarkistuksen laskentakaava. (Kukkonen & Sinisalo 2007.)

Vuosittainen tarkistusmäärä on kymmenesosa hankintaan sisältyneestä verosta, joka on alkuperäisen vähennyksen oikeuttavan käytön osuus vähennettynä tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttava käytön osuus. Edellä olevassa kaavassa hankintaan sisältyvä vero koostuu uudisrakentamisen tai perusparantamisen hankittujen rakentamispalveluiden myyjän suorittamaa veroa. Hankintaan sisältyvää veroa on myös rakentamispalveluiden oman käytön vero tai sellaiset verot, jotka on suoritettu tai tulee suorittaa kiinteistöinvestoinnista, jonka alkuperäinen käyttötarkoitus ei ollut vähennysoikeudellinen käyttö. Myös kiinteistöinvestoinnin yhteydessä asennettavan tarkoitettun tavaran oston, maahantuontiin, yhteisöhankeintaan tai siirtoon sisältyvä vero lasketaan hankintaan sisältyväksi veroksi. (Kukkonen & Sinisalo 2007; Kallio ym. 2015.)

5.4 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

Arvonlisäverolaissa on säädökset tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta. Lain mukaan kiinteistöinvestoinnin tarkistaminen velvollisuus ja oikeus siirtyvät luovutuksensaajalle seuraavin edellytyksin. Luovuttajan tulee olla elinkeinoharjoittaja tai kunta, luovutuksensaajan on hankittava kiinteistö liiketoiminnalliseen käyttöön tai luovutuksensaaja on valtio tai kunta. Tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät myös, jos luovutuksen yhteydessä ei sovita, että tarkistaminen jää luovuttajalle. (Arvonlisäverolaki 1993, 11 luku 121 e §.)

Tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät useimmiten uudelle omistajalle kiinteistön myynnin myötä. Siirtymiseen vaikuttaa kiinteistön ostajan verovelvollisuus. Myyjä ei suorita vähennyksen tarkistamista, jos ostaja on arvonlisäverovelvollinen, ellei sitten ole muuta

sovittu. Tällöin myyjälle ei tule minkäänlaisia arvonlisäveroseuraamuksia. Ostajan on käsiteltävä kiinteistöinvestointia kuten olisi itse suorittanut sen, jolloin uusi omistaja suorittaa vuosittaiset tarkistukset kiinteistön käyttötarkoituksen perusteella. Luovuttajalle on annettava selostus, että kiinteistö tulee liiketoiminnan harjoitusta varten. Uudelle kiinteistön omistajalle on annettava myös selvitys niistä kiinteistöinvestoinneista, joissa on tarkistuskausi kesken. (Äärilä ym. 2015, 645.)

Luovutuksenantajan on suoritettava kertatarkistus, jos luovutuksensaaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, mutta hankkii kiinteistön kuitenkin liiketoiminnan harjoittamista varten. Kertatarkistuksen vuoksi myyjän on tilitettävä valtiolle vähennykset, jotka kohdistuvat jäljellä olevaan tarkistuskauteen. Jos ostaja ottaa kiinteistön arvonlisäverolliseen käyttöön myöhemmin, ostaja suorittaa kertatarkistukseen oikaisun. Tämän vuoksi myyjän on annettava ostajalle selvitys kertatarkistuksen tarkasta määrästä. (Äärilä ym. 2015, 647.)

Erikseen voidaan sopia, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus ei siirry uudelle kiinteistön omistajalle. Myyjän on suoritettava tällöin kertatarkistus, koska kiinteistön katsotaan olevan vähennyskelvottomassa käytössä koko lopun tarkistuskauden. Tällaisen myyjän ja ostajan välisen sopimuksen vuoksi kertatarkistukseen ei voida tehdä enää oikaisua, jolloin kiinteistöinvestoinnin tarkistusoikeus menetetään. Samoin menetellään, jos kiinteistö myydään muuhun toimintaan kuin liiketoiminnan harjoittamista varten. (Äärilä ym. 2015, 648.)

5.5 Tarkistuksen huomioiminen tilinpäätöksessä

Tilinpäätöksessä täytyy huomioida kiinteistöinvestointien vähennyksien ja tarkistuksien osalta, kuinka ne käsitellään taseessa ja liitetiedoissa. Riittäväksi katsotaan, että seuraavan tilikauden tarkistuksen määrä kirjataan taseeseen velaksi. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on kuitenkin, että seuraavien tarkistuskausien tilitettävien verot merkitään taseeseen, jos niitä pidetään olennaisina. Esimerkiksi jonkin tilan verollinen käyttö laskee ja pidetään todennäköisenä, ettei se nouse enää tarkistuskauden aikana, tällöin on hyvä kirjata tulevien vuosien verot velaksi taseeseen. Mikäli kiinteistön arvo muuttuu olennaisesti, poistosuunnitelma on päivitettävä uuden arvon mukaisesti. (Suulamo 2013, 103.)

Tilinpäätöksen liitetietoihin tulee liittää selvitys arvonlisäverotarkistuksista. Mikäli tulevien tilikausien verojen määrä ei ole olennaista verrattuna taseen ja markkinoiden arvoon, ei oikaisu taseessa ole tarpeellista. Liitetietoihin tulee tässäkin tilanteessa antaa tiedot tarkistuksen määrästä ja ajankohdista. (Kirjanpitolautakunta 2008, 23.)

Myös poikkeavaa tilikautta käytettäessä, arvonlisäverotarkistus suoritetaan tilinpäätöksen yhteydessä. Mahdolliset suoritettavat tai vähennettävät verot tarkistuksista käsitellään kuitenkin seuraavan joulukuun arvonlisäverotilityksessä. Tilinpäätösvaiheessa tilitettävää veroa ei kirjata tilitettävän veron tilille vaan ne on hyvä kirjata omalle tilille. (Kirjanpitolautakunta 2008, 23.)

Jos tarkistusvastuut nousevat olennaiseksi, liitetietoihin on lisättävä tarkempi selvitys. Erittelyyn laitetaan muun muassa vuosittaiset investointien määrät ja tiedot niistä, investointiin alun perin sisällynyt arvonlisävero sekä vähennetty arvonlisävero ja kiinteistökohtainen tarkistusvastuun määrä. Erittelyssä olisi hyvä olla myös tarkistusvastuun määrä tilikauden alussa ja sen muutos tilikauden ajalta. Liitetietoihin on hyvä liittää myös kiinteistökohtainen selvitys, jota voidaan tarvittaessa hyödyntää kiinteistön luovutustilanteessa. (Kirjanpitolautakunta 2008, 23.)

6 Opas

6.1 Oppaan suunnittelu

Oppaan suunnittelu käynnistyi samaan aikaan opinnäytetyön raportin tekemisen kanssa. Arvonlisäverotuksen perusasiat olivat minulle jo tuttuja, mutta kiinteistöyhtiöihin liittyvä arvonlisäverotus oli minulle melko uusi asia. Tämän vuoksi alkuun oli perehdyttävä aihealueeseen lukemalla siihen liittyvää kirjallisuutta ja samalla hahmottelemalla sisällysluetteloa raporttiin ja oppaaseen. Oppaan suunnittelussa hyödynsin myös omaa havainnointia työharjoittelun ajalta ja pohdin, että millainen opas minua olisi hyödyttänyt aloittaessani uutena työntekijänä.

Raportti oli tehtävä ennen oppaan aloitusta, jotta minulla olisi tarpeeksi tietoa ja tunteista oppaan tekoon. Raporttia tehdessä kirjoitin ylös aina sellaisia aiheita tai asioita, joita oppaassa olisi hyvä olla. Raportin valmistuessa minulla oli alustava sisällysluettelo

valmiina. Tämän alustavan sisällysluettelon perusteella lähdin kirjoittamaan ja kokoomaan opasta.

Oppaan ulkoasulle ei ollut asetettu vaatimuksia. Ulkoasun oppaaseen olen suunnitellut kokonaan itse. Halusin ulkoasun olevan selkeä ja yksinkertainen. Ulkoasussa olen hyödyntänyt Microsoft Wordin työkaluja ja kuvaa sekä valmista kansilehteä, jota olen muokannut mieleiseksi.

6.2 Oppaan sisältö ja rakenne

Oppaan alussa on sisällysluettelo, joka helpottaa tiedon etsintää sekä siitä on helppo nähdä oppaan keskeinen sisältö. Ihan aluksi olen koonnut keskeisiä käsitteitä, jotka on hyvä ymmärtää lukiessa opasta. Oppaassa on myös tiivistetysti kiinteistöyhtiöiden tunnusmerkit ja niitä koskeva lainsäädäntö. Raportissa on käsitelty laajemmin kiinteistöyhtiöiden eroista ja lainsäädännöistä. Opas löytyy liitteestä 1.

Opas sisältää keskeiset kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotusta koskevat asiat. Oppaaseen olen myös koonnut perusasioita arvonlisäverosta, jotka on myös hyvä tietää kiinteistöalalla. Olen laittanut oppaaseen myös aihetta koskevaa kirjallisuutta, ohjeita ja internetlähteitä, jos jostain aihe-alueesta tarvitaan lisää tietoa.

Opas on selkeä ja helposti luettava, opasta on helppo käydä läpi myös silmäilemällä. Pyrin aina havainnollistamaan käsiteltyä asiaa esimerkkien kautta, joko laskemalla tai tekemällä kirjausesimerkit. Tällöin asia on helposti ymmärrettävissä. Oppaassa on vain asioita siitä näkökulmasta, mitä arvelin uuden työntekijän tarvitsevan. Jotkut asiat on käsitelty hyvin pintapuolisesti, muuten oppaasta olisi tullut todella laaja.

7 Johtopäätökset ja arviointi

Opinnäytetyön tavoitteena oli tehdä selkeä ja helppolukuinen opas kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuksesta. Opas tehtiin uudelle työntekijälle, joka ei välttämättä ole ollut aiemmin tekemisissä kiinteistöyhtiöisen arvonlisäverotuksen kanssa. Oppaan tarkoituksena on antaa hyvä ja kattava tietopaketti yleisimmistä kiinteistöyhtiöiden arvonlisäverotuk-

sessä esiin tulevista asioista, kuten kiinteistön luovutuksista, vapaaehtoisesta verovelvollisuudesta, kiinteistöinvestointien arvonnäköveron tarkistamisesta ja kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä.

Raportin viitekehys oli kirjoitettava ennen kuin aloin opasta kirjoittamaan. Suurin osa asioista oli vieraita, joten tärkeää oli, että luin ja perehdyin aiheeseen hyvin. Viitekehystä kirjoittaessa pohdin mitä asioita oppaassa olisi hyvä olla. Oppaan sisältöön vaikutti myös oma havainnointi työharjoittelun ajalta, muuten oppaasta olisi tullut varmasti hyvin erilainen.

Raporttia kirjoittaessa pyrin etenemään johdonmukaisesti ja kirjoittamalla yhden luvun kerralla, jotta siitä tulisin mahdollisimman yhtenäinen ja looginen. Yhteen asiaan perehtyminen oli muutenkin järkevää, koska useimmat asiat olivat uusia, joten asiaan perehtyminen vei myös paljon aikaa. Näin sain muodostettua hyvän kuvan käsiteltävästä asiasta. Valitsin sellaista kirjallisuutta ja aineistoa, joka on mahdollisimman uutta ja ajankohtaista sekä luotettavaa.

Opinnäytetyön rajaus onnistui hyvin. Kirjallisuutta aiheesta oli todella paljon saatavilla. Sain pidettyä viitekehysten selkeänä ja johdonmukaisena. Tähän auttoi aiheeseen liittyvän kirjallisuuden lukeminen ja aiheeseen perehtyminen sekä alustavan sisällysluettelon tekeminen. Lähtökohdat oppaan aloittamiseen oli hyvät selvän rajauksen myötä. Oppaasta tuli selkeä ja informatiivinen, mutta kuitenkin tiivis.

Suurimman haasteen toi aikataulutuksen. Pyrin aina tekemään opinnäytetyötä useampia tunteja kerralla ja ajatuksen kanssa. Loppujen lopuksi onnistuin aikataulutuksen kanssa ihan hyvin ja en missään vaiheessa jättänyt opinnäytetyötä taka-alalle. Tasapainon löytäminen työn ja opinnäytetyön tekemiseen oli tärkeää.

Kaiken kaikkiaan olen tyytyväinen opinnäytetyöhöni. Asetetut tavoitteet saavutin hyvin. Oppaasta tuli suurin piirtein sellainen kuin suunnittelinkin. Vaikka opas onkin loppujen lopuksi pintapuolinen, mutta oppaan tarkoituksena olikin antaa perustietoja. Ja vaarana olisi voinut olla, että oppaasta tulee liian laaja ja rönsyilevä. Opinnäytetyöprosessi opetti minulle todella paljon uutta kiinteistöyhtiöiden arvonnäköverotuksesta. Moni asia työharjoittelun ajalta selkeni ja sai erilaisen merkityksen, kun on perehtynyt siihen kunnolla.

Lähteet

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Edilex. <https://www-edilex-fi.ezproxy.metropolia.fi/lainsaadanto/19931501>. Luettu 7.7.2017.

Jokinen, Mika & Kavonius, Iris 2016. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen. Syventävät vero-ohjeet. Verohallinto. Päivitetty 20.4.2017. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteiston_kasite_arvonlisaverotuksess/. Luettu 7.7.2017.

Jokinen, Miika & Kojonkoski, Mervi & Takalo, Tero 2017. Käytännön arvonlisäverotus. ST-Akatemia Oy, Helsinki.

Juanto, Leila & Saukko, Petri 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum Media Oy, Helsinki.

Kallio, Mika & Korpelainen, Tuija & Nielsen, Ari 2015. Kiinteistöiden arvonlisäverotus. 5 uud. painos. ST-Akatemia Oy, Helsinki.

Kasso, Matti 2014. Asunto- ja kiinteistöosakkeen kauppa ja omistaminen. Talentum, Helsinki.

Kirjanpitolautakunta 2008. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö. [Http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/all/93F9B2587F219587C225756100540EEF?openDocument](http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/all/93F9B2587F219587C225756100540EEF?openDocument). Luettu 2.8.2017.

Kukkonen, Anneli & Sinisalo, Soili 2007. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Syventävät vero-ohjeet. Verohallinto. Päivitetty 1.1.2017. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47984/kiinteist%C3%B6investointien-arvonlis%C3%A4verotus/>. Luettu 31.7.2017

Kukkonen, Anneli & Tamminen, Kati 2007. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen. Syventävät vero-ohjeet. Verohallinto. Päivitetty 20.4.2017. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47957/kiinteiston_kayttooikeuden_luovuttamise/. Luettu 31.7.2017.

Manner, Pia & Ruuhonen, Pekka 2010. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotus. Syventävät vero-ohjeet. Verohallinto. Päivitetty 1.1.2017. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47855/kiinteistohallintapalvelun_oman_kayton_2/. Luettu 31.7.2017.

Myllymäki, Janne & Räbinä Timo 2016. Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus. Talentum Media Oy, Hyvinkää.

Määttä, Kalle 2015. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsingin Kamari Oy, Helsinki.

Nieminen, Auvo & Anttila, Raimo, Leena & Jokinen, Mika 2017. Arvonlisäverotus. Talentum Media Oy, Helsinki. Luettu 7.8.2017.

Ossa, Jaakko 2017. Taloushallinnon Verolait 2017. 2 uud. painos. Talentum Media Oy, Helsinki.

Salin, Marjo 2011. Asunto-osakeyhtiön kirjanpito- ja verokirja. Verotieto, Helsinki.

Suulamo, Antti 2012. Kiinteistöyhtiön kirjanpito ja tilinpäätös. 10 uud. painos. Kiinteistöalan Kustannus Oy, Helsinki.

Suulamo, Antti 2013. Kiinteistöyhtiön arvonnisäverotus. Kiinteistöalan Kustannus Oy, Helsinki.

Verohallinto 2017a. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen ja maksaminen. Päivitetty 24.4.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Omaaloitteiset_verot. Luettu 27.4.2017.

Verohallinto 2017b. Tavaroiden ja palveluiden verokannat. Päivitetty 2.1.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonnisaverotus. Luettu 19.4.2017.

Verohallinto 2017c. Maksuperusteinen alv. Päivitetty 10.5.2017. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonnisaverotus/pienyrytykset_voivat_tilittaa_arvonnisa/. Luettu 19.10.2017.

Vilka, Hanna & Airaksinen, Tiina 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva & Hyttinen, Pekka 2015. Arvonnisäverotus käytännössä. 10 uud. painos. Talentum Media Oy, Helsinki.

Arvonlisävero-opas



Kuvan lähde: Wordin kuvat

SISÄLLYSLUETTELO

1	Keskeiset käsitteet	1
2	Kiinteistöyhtiöt ja lainsäädäntö	1
3	Arvonlisävero	2
3.1	Laskumerkinnät	2
3.2	Vähennysoikeuden rajoitukset	3
3.3	Arvonlisäverokannat	4
3.4	Arvonlisäveron laskeminen, maksaminen ja ilmoittaminen	6
4	Kirjanpito	8
4.1	Kirjausvaihtoehdot	8
4.2	Tililuettelo	10
5	Verottomat ja verolliset kiinteistön luovutukset	11
6	Vapaaehtoinen verovelvollisuus	11
7	Kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron tarkistaminen	12
7.1	Tarkistuksen laskeminen	13
7.2	Kiinteistöinvestoinnin sisältämä vero	14
8	Kiinteistönhallintapalveluiden oma käyttö	14
9	Kirjallisuutta ja ohjeita	15

1 Keskeiset käsitteet

Veron peruste: on tavaran tai palvelun veroton hinta.

Suoritettava vero: myyntiin sisältynyt arvonlisävero, suoritettava vero on verokanta x veron peruste.

Vähennettävä vero: arvonlisäverovelvollinen saa vähentää hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron myynnin arvonlisäverosta.

Tilitettävä vero: valtiolle tilitettävä verojen määrä, joka saadaan vähentämällä myynnin arvonlisäveroista ostojen arvonlisävero.

Vähennyskelvoton: meno, jonka arvonlisäveroa ei voida laskea vähennettävään veroon.

Kiinteistöinvestointi: kiinteistön perusparantamiseen tai uudisrakentamiseen liittyvän rakennuspalvelun osto tai suorittaminen itse.

Uudisrakentaminen: kokonaan uuden kiinteistön rakentaminen.

Perusparannus: on sellaista korjaustoimintaa, jolla laajennetaan kiinteistöä, muutetaan käyttötarkoitusta tai parannetaan kiinteistön tasoa olennaisesti.

2 Kiinteistöyhtiöt ja lainsäädäntö

Asunto-osakeyhtiö

Asunto-osakeyhtiö on osakeyhtiö, joka omistaa ja hallinnoi yhtä tai useampaa rakennusta. Asuinhuoneistoja on yli puolet pinta-alasta. Osake tai osakkeet tuottavat hallintaoikeuden huoneistoon, joka on yhtiöjärjestyksessä merkitty. Asunto-osakeyhtiöt ovat keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä.

Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö

Keskinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä osakkeet tuottavat hallintaoikeuden yhtiöjärjestyksessä määriteltyyn huoneistoon. Osakas voi vuokrata tilan, jolloin se saa vuokratuoton tai voi käyttää sitä itse. Osakkailta peritään yhtiövastiketta kulujen kattamiseksi.

Tavallinen kiinteistöosakeyhtiö

Tavallisessa kiinteistöosakeyhtiössä osakkeiden omistus ei tuota hallintaoikeutta mihinkään tiettyyn tilaan. Osakkaalta ei peritä yhtiövastiketta. Yhtiö vuokraa tilat itse ja saa näin vuokratuoton.

Yhtiö	Yhtiölainsäädäntö	Tuloslaskelmakaava
Asunto-osakeyhtiö	asunto-osakeyhtiölaki	kiinteistökaava tai kaikkien osakkaiden suostumuksella liikekaava
Tavallinen kiinteistöosakeyhtiö	osakeyhtiölaki	liikekaava
Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö	osakeyhtiölaki	liikekaava
a) perustamisilmoitus ennen 1.1.1992 paitsi jos yhtiöjärjestyksen mukaan sovelletaan asunto-osakeyhtiölakia	asunto-osakeyhtiölaki	kiinteistökaava tai kaikkien osakkaiden suostumuksella liikekaava
b) perustamisilmoitus 1.1.1992 tai sen jälkeen paitsi jos yhtiöjärjestyksen mukaan sovelletaan osakeyhtiölakia	asunto-osakeyhtiölaki	kiinteistökaava tai kaikkien osakkaiden suostumuksella liikekaava
	osakeyhtiölaki	liikekaava

3 Arvonlisävero

3.1 Laskumerkinnät

Laskut ovat keskeisessä asemassa arvonlisäverojärjestelmässä. Lasku sisältää kaikki tarvittavat tiedot arvonlisämenettelyä varten. Viranomaiset voivat harjoittaa valvontaa laskujen avulla. Laskulla ostaja voi perustella oikeuden tehdä verovähennyksen ja lasku antaa tietoa myynnin arvonlisäverokäsittelystä.

Arvonlisäverolaissa on säädetty pakolliset laskumerkinnät. Kevennetyt laskuvaatimukset on esitetty tummetusti kotimaan kaupan laskumerkinnöistä.

Kevennetyjä laskuvaatimuksia voidaan käyttää, jos:

- laskun loppusumma on korkeintaan 400 euroa
- kyseessä on vähittäiskauppa tai muu sen kaltainen yksityishenkilölle tapahtuva myynti
- kyseessä ravintola- tai ateriapalvelu, henkilökuljetus
- pysäköintimittareiden ja muiden sellaisten laitteiden tulostama tosite.

Kotimaan kaupan laskut:

- **laskun antamispäivä**
- laskunnumero tai muu juokseva tunnistus
- **alv-tunnus, jolla elinkeinoharjoittaja myy tavaran tai palvelun (alv-tunnus on kotimaankaupassa y-tunnus)**
- ostajan alv-tunnus, ostajan ollessa arvonlisäverovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella
- ostajan ja **myyjän osoite- ja nimitiedot**
- **myytyjen tavaroiden määrä ja laji, palvelun laajuus ja laji**
- tavaran toimituspäivä, palvelun suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä
- **veron perusteet verokannoittain ja verottomuuden osalta yksilöitynä**
- yksikköhinta ilman veroa
- hyvitykset ja alennukset mikäli niitä ei ole huomioitu yksikkö hinnassa
- verokanta
- **suoritettavan veron määrä tai merkintä verottomuudesta**
- jos ostaja on myynnistä verovelvollinen, niin merkintä ”käännetty verovelvollisuus”
- jos myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä, niin merkintä esimerkiksi ”voittomarginaalijärjestelmä-käytetyt tavarat”
- jos myyntiin sovelletaan matkatoimistopalvelun marginaaliverotusmenettelyä, niin merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä-matkatoimistot”
- jos sijoituskullan myyjä myy verollisena, myynnin verollisuuden kertova merkintä
- **jos laskulla muutetaan aiempaa annettua laskua, viittaus tähän edelliseen laskuun.**

Jos myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, laskuun ei merkitä verokantaa eikä veron määrää.

Myyjän verovelvollisuus on hyvä aina tarkistaa. Ostajalla on vähennysoikeus, jos tavaran tai palvelun myyjä on arvonlisäverovelvollinen ja merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tarkistuksen voi suorittaa osoitteessa: www.ytj.fi.

3.2 Vähennysoikeuden rajoitukset

Tyypillisesti verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, jos laissa ei ole muuta säädetty. Tällöin ostohintaan sisältynyt vero ei ole ostajan kustannus. Arvonlisäverolaissa on määritelty ostot, jotka ovat verollisia ja liittyvät liiketoimintaa, mutta eivät ole vähennyskelpoisia. Ja silloin vero on ostajalle kustannus. Mikäli tavara tai palvelu ostetaan muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, ostoon sisältyvän veron katsotaan olevan vähennyskeltoton. Yleensä vähennyskeltottomia ovat henkilökunnan tai omistajan yksityiskäyttöön liittyvien ostojen arvonlisäverot. Joskus tilanteet ovat tulkinnanvaraisia.

Seuraavat hankinnat ovat vähennyskeltottomia:

- verovelvollisen tai henkilökunnan asuntoon, lastentarhaan, harrastustilaan tai vapaa-ajanviettopaikkaan käytettyyn kiinteistöön tai sen käyttöön liittyvät tavarat tai palvelut
- asunnon ja työpaikan välinen kuljetus ja siihen liittyvät palvelut ja tavarat

- edustuskäyttöön tarkoitetut tavarat ja palvelut
- henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, huvi- ja urheilukäyttöön tarkoitetut vesi-alukset ja niihin liittyvät tavarat ja palvelut

Mitä voin vähentää?

- työvälineet- ja vaatteet
- työterveyshuoltoon liittyvät kustannukset, mikäli kyseessä on työnantajan oma työterveysasema
- koulutus- ja neuvottelutilaisuudet (sisältäen kuljetuskustannukset, koulutustilan vuokra, tavanomainen tarjoilu, vähäinen alkoholitarjoilu)
- puhelin- ja internet-etu, vain siltä osin, kun käytetään työkäyttöön
- virkistysmenot, kuten pikkujoulut tai kesäjuhlat edellyttäen, että tilaisuuteen voi osallistua koko henkilökunta tai osasto (sisältäen kaikki tilaisuuden järjestämiskustannukset)
- mainoslahja, arvoltaan vähäinen, joka on samanlainen kaikille ja annetaan usealle
- kulkuneuvot, jotka on säädetty vähennyskelpottomiksi, ovat vähennyskelpoisia, jos ne on hankittu
 - myytäväksi
 - vuokrattaviksi
 - ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai
 - ajo-opetukseen.

Mitä en voi vähentää?

- työntekijän vapaa-aikana tapahtunut kulutus, esimerkiksi työnantajan kustantamat liikuntamenot kuten uimahalli- tai kuntosalimaksut
- työmatkan hotellilaskuun sisältynyt aamiainen
- lahjat henkilökunnalle, edustuslahjat
- kodin ja työpaikan välinen matka
- edustusmenot, edustusmatkat.

3.3 Arvonlisäverokannat

Yleistä verokantaa sovelletaan, mikäli arvonlisäverolaissa ei säädetty erikseen alempaa verokantaa tavaralle tai palvelulle. Nollaverokannan alaisia tuotteita tai palveluja myyvät yritykset on oikeus vähentää hankintoihin sisältynyt vero, vaikka myynti on verotonta.

24 %	Yleinen verokanta
14 %	Elintarvikkeet
	Rehuaineet
	Tarjoilupalvelut
10 %	Henkilökuljetus
	Majoitustilan käyttöoikeuden luovuttaminen
	Liikuntapalvelut

	Teatteri-, sirkus-, musiikki- ym. kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksut
	Lääkkeet
	Kirjat
	Tekijäoikeusjärjestön oikeuden luovuttamiset tai oikeuden perusteella saamat tekijänkorvaukset
	Taide-esineen myynti tietyin edellytyksin
	Tilatut sanoma- ja aikakauslehdet
0 %	Tavaroiden yhteisömyynti
	Tavaroiden vienti EU:n ulkopuolelle
	Palvelukaupan pääsäännön alaisten palveluiden myynti ulkomaille
	Tiettyjen vesialusten myynti, vuokraus ja rahtaus
	Verottomaan vesialukseen kohdistuvat työsuoritukset
	Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustaminen
	Painoksen myynti yleishyödyllisille yhteisöille tietyin edellytyksin

Myynti voi olla täysin verotonta, arvonlisäverolaissa on säädetty joidenkin tavaroiden ja palveluiden jäämisestä verotuksen ulkopuolelle. Tällöin ei myöskään hankintoihin sisältynyttä veroa voida vähentää.

Verottomia tavaroita ja palveluita ovat muun muassa:

- kiinteistönluovutukset (voivat olla myös verollisia, aihetta käsitellään tarkemmin luvussa 5)
- kiinteistön myynti
- terveyden- ja sairaanhoito
- sosiaalihuolto
- koulutus
- hengellinen apu
- rahoituspalvelut
- vakuutustoiminta
- tekijäoikeuskorvaukset
- esiintymiskorvaukset
- arpajaiset ja rahapelit
- postipalvelu
- luonnonvaraiset marjat ja sienet
- yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehden painos
- vähennysrajoituksen alaiset tavarat ja palvelut

3.4 Arvonlisäveron laskeminen, maksaminen ja ilmoittaminen

Arvonlisäveron määrä saadaan selville kertomalla verokanta verottomalla myyntihinnalla eli hinnalla, joka ei sisällä veroa.

- Esimerkki: Vuokran veroton määrä on 500 € ja tämän on yleisen verokannan alainen (24 %). Arvonlisäveron määrä on $500 \text{ €} \times 24 / 100 = 120 \text{ €}$, joten verollinen vuokra on 620 €.

Jos halutaan saada selville arvonlisäveron määrä bruttovuokrasta, se saadaan seuraavalla kaavalla: verollinen hinta x sovellettava verokanta / (100+sovellettava verokanta).

- Esimerkki: Vuokran verollinen hinta 1000 €, ja tähän sovelletaan yleistä verokantaa. Arvonlisäveron määrä on tällöin $1000 \text{ €} \times 24 / 124 = 193,55 \text{ €}$. Veroton vuokra on $1000 \text{ €} - 193,55 \text{ €} = 806,45 \text{ €}$.

Arvonlisäverot myynnistä suoritetaan yleensä siltä kalenterikuukaudelta, jolloin myyty tavara tai palvelu suoritettu. Ostoihin sovelletaan myös yleensä suoriteperustetta eli vähennys kohdistetaan siihen kuuhun, jolloin tavara tai palvelu on vastaanotettu. Yritys voi käyttää myös laskutusperustetta. Tällöin kohdistetaan myynnit sille verokaudelle, jonka aikana ostajaa on veloitettu toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta.

Vuokriin sisältyvä arvonlisävero on suositeltavaa ilmoittaa siinä kuussa, jolloin vuokratulo on tullut. Ennakko-maksuihin sisältynyt arvonlisävero käsitellään maksuajankohdan perusteella.

Joissain tapauksissa suoriteperusteen sijasta voidaan käyttää myös maksuperustetta. Maksuperustetta käytettäessä tapahtumat kirjataan vasta, kun raha on saatu tai maksettu. Arvonlisäverot voidaan suorittaa maksuperusteisesti, jos tilikauden liikevaihto on korkeintaan 500 000 euroa tai yritykseen ei sovelleta kirjanpitolakia.

Suoritettavan arvonlisävero laskeminen:

Lasketaan yhteen myynnistä suoritettavien verojen perusteet ja oman käyttöön otettujen tavaroiden ja palveluiden veron perusteet. Yhteenlasketusta määrästä lähennetään myynnin oikaisuerät. Tämä summa kerrotaan verokannalla, jolloin saadaan suoritettava vero. Jokaiselle verokannalle tehdään edellä mainittu laskenta ja summat lasketaan yhteen, jolloin saadaan kohdekuukauden koko suoritettava vero.

Vähennettävän arvonlisäveron laskeminen:

Lasketaan kaikki kohdekuukauden ostoihin sisältyneiden veron määrä, tämä sisältää maahantuontiin sisältyneet verot ja vähennykseen oikeuttavasta yhteisöhankesta suoritettavat verot. Vähennettävään arvonlisäveroon lasketaan myös rakentamispalveluihin sisältyvät verot ja käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettu vero ostosta, joka hankittu ulkomaalaiselta myyjältä. Vähennettäviä veroja pienentävät mahdolliset ostajalle annetut alennukset.

Tilitettävä arvonlisäveron laskeminen:

Suoritettavasta arvonlisäverosta vähennetään vähennettävä arvonlisävero. Jos summa on negatiivinen, se tarkoittaa sitä, että tulee palautettavia veroja.

Vähennyskelpoisen ja -kelvottoman osuuden laskeminen:

Kiinteistöyhtiö voi vähentää vain arvonlisäverollisten tilojen hankintojen arvonlisäverot. Hankinnat kohdistetaan verolliseen tai verottomaan tilaan, jolloin vähennykset voidaan tehdä täysimääräisinä tai jättää tekemättä. Aina tämä ei kuitenkaan onnistu, koska osa kuluista kohdistuu yhteisiin tiloihin tai koko kiinteistöön. Tällaisia kuluja ovat muun muassa isännöintitoimiston veloitukset tai porraskäytävän siivous. Tällaiset kulut on jaettava vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomiin.

Verollisuusasteen laskennassa jakoperusteena voidaan käyttää vähennyskelvottomassa käytössä ja vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevien tilojen suhdetta. Laskelmassa otetaan huomioon vuokraa tai vastiketta luovuttavien pinta-alat. Jakosuhteella määrittää myös jyvittämällä todelliset neliöt todellisen käytön perusteella tai tilan tilavuuden mukaisesti.

Verollisuusasteen laskenta

$$\frac{\text{verollista vuokraa/vastiketta vastaan luovutettavat tilat m}^2/\text{m}^3/\text{tmv.}}{\text{kaikki vuokraa/vastiketta vastaan luovutettavat tilat m}^2/\text{m}^3/\text{tmv.}} \times 100 = \text{verollisuusaste \%}$$

Esimerkki verollisuusasteen laskennasta:

Kiinteistöyhtiössä on yhteensä tilaa 1500 m², jotka jakautuvat seuraavasti

- arvonlisäverollisia osakastiloja 150 m²
- arvonlisäverollinen vuokrattu tila 200 m², jonka kulut ovat suuremmat, joten neliöt jyvitetään verollisuusastetta laskettaessa 1,3:lla, jyvitysperusteet on dokumentoitava.
- muita tiloja 1150 m²

$$150 \text{ m}^2 + 200 \text{ m}^2 \times 1,3$$

$$\frac{150 \text{ m}^2 + 200 \text{ m}^2 \times 1,3}{150 \text{ m}^2 + 200 \text{ m}^2 \times 1,3 + 1150 \text{ m}^2} \times 100 \% = 25,57 \%$$

Arvonlisäveron maksaminen ja ilmoittaminen:

Verokausi	Ilmoitus- ja maksupäivä
Kalenterikuukausi	verokautta toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä
Neljänneskalenterivuosi	kalenterivuosineljännestä toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä
Kalenterivuosi	seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä

Mikäli määräpäivä on lauantai tai pyhäpäivä, määräpäivä on seuraava arkipäivä. Viitenumero maksamiseen löytyy OmaVerosta. Arvonlisäverot voidaan maksaa verkkopankissa ja OmaVeron tai taloushallintojärjestelmän kautta.

Arvonlisävero ilmoitetaan lähtökohtaisesti OmaVero-palvelussa, joka löytyy osoitteesta: www.vero.fi/oma-vero.

Paperilomakkeella ilmoittaminen on mahdollista vain erityisistä syistä, esimerkiksi sähköinen ilmoittaminen on teknisesti mahdotonta.

Jos arvonlisävero maksetaan eräpäivän jälkeen, on veron lisäksi maksettava myös seitsemän prosenttia korkoa. Jos arvonlisäverot maksetaan ennen eräpäivää, maksetulle summalle kertyy hyvityskorkoa eräpäivään saakka. Tällä hetkellä hyvityskorko on puoli prosenttia.

4 Kirjanpito

4.1 Kirjausvaihtoehdot

Arvonlisäveron kirjaamiseen on kaksi vaihtoehtoja, brutto- tai nettokirjaus. Kirjaustapaa ei voida vaihdella, vaan valittua kirjaustapaa on käytettävä johdonmukaisesti. Kirjaustavan on valittavat jokaiseen yhtiöön tapauskohtaisesti. Valintaa voivat vaikuttaa seuraavat asiat:

- yrityksen koko
- kirjanpitojärjestelmä
- tilikartan rakenne
- rinnakkaistilien määrä
- arvonlisäverokirjausten nopeus ja luotettavuus
- kustannuslaskennan vaatimukset
- eri verokantojen alaisten liiketapahtumien määrä.

Bruttokirjausmenettely:

Osto- ja myyntihinnat kirjataan tulo- ja menotileille bruttomääräisinä, jolloin arvonlisäveroa ei vähennetä. Tällöin suoritettava ja vähennettävä vero kirjataan tulon- tai menonsiirroksi.

Nettokirjausmenettely:

Ostoihin ja myynteihin sisältynyt arvonlisävero kirjataan arvonlisäverosaamiseksi tai -velaksi. Tällöin tulo- ja menotileille kirjataan ostot ja myynnit nettomääräisinä.

Myyntilasku nro	Veroton hinta	Alv	Verollinen hinta	Ostolasku nro	Veroton hinta	Alv	Verollinen hinta
1	500	120	620	1	400	96	496
2	700	168	868	2	600	144	744
3	1000	240	1240	3	900	216	1116
4	1100	264	1364	4	1300	312	1612
	3300	792	4092		3200	768	3968

Esimerkki bruttokirjaamisesta:

	Myynnit 24 %	Myynnin alv.	Suoritettava alv.	Myyntisaamiset
1	620			620
2	868			868
3	1240			1240
4	1364			1364
	4092	792	792	4092

	Ostot 24 %	Ostojen alv.	Ostojen alv-saaminen	Ostovelat
1	496			496
2	744			744
3	1116			1116
4	1612			1612
	3968	768	768	

Jakson lopussa oikaistaan vastaamaan nettokirjaustapaa

	Myynnit 24 %	Myynnin alv.	Myyntisaamiset
1	620		620
2	868		868
3	1240		1240
4	1364		1364
	4092		4092
Alv-kirjaus	792	792	

	Ostot 24 %	Ostojen alv.	Ostovelat
1	496		496
2	744		744
3	1116		1116
4	1612		1612
	3968		3968
Alv-kirjaus	768	768	

Esimerkki nettokirjaamisesta:

	Myynnit 24 %	Suoritettava alv.	Myyntisaamiset
1	500	120	620
2	700	168	868
3	1000	240	1240
4	1100	264	1364

	Ostot 24 %	Ostojen alv-saaminen	Ostovelat
1	400	96	496
2	600	144	744
3	900	216	1116
4	1300	312	1612

4.2 Tililuettelo

Kirjanpidon tililuettelon täytyy olla selkeä ja eritelty, sen on oltava myös laaja ja yksityiskohtainen. Tililuettelon tarkkuus ja yksityiskohtaisuus käsitellään jokaisen yhtiön kohdalla erikseen. Hyvä kirjanpito tapa vaatii kuitenkin sellaista tarkkuutta, että pääkirjatilit voidaan siirtää suoraan tuloslaskelmaan tai taseeseen tilinpäätöstä laadittaessa.

Kirjanpidossa on oltava tarvittavat tilit arvonlisäverojärjestelmää nähden ja kirjanpidosta on saatava arvonlisäverojen lähteet helposti selville. Kuukausittaista arvonlisäveron määrää laskettaessa on kirjanpidosta saatava ne liiketapahtumat, jotka vaikuttavat tilitettävän veron määrään. Tililtä olisi hyvä nimetä niin, että tilin nimestä ilmenee verollisuus. Eri verokannan alaiset myynnit ja ostot ovat suositeltavaa kirjata kukin omalle nimetylle tilille, mikäli kirjanpito-ohjelmassa tämä on mahdollista.

Tililuettelossa on oltava tilit, joille suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero kirjataan, tarvittavat tilit voivat olla esimerkiksi:

- suoritettava arvonlisävero
- ostojen alv-saamiset
- tilitettävä arvonlisävero.

5 Verottomat ja verolliset kiinteistön luovutukset

Verottomia kiinteistönluovutuksia ovat:

- tontin ja muun maa-alueen myynti ja vuokraus

- asuin- ja liikerakennuksen myynti
- asuin- ja liikerakennuksen vuokraus tai niiden osien, esimerkiksi asuinhuoneiston tai liikehuoneiston vuokraus
- osakkeiden myynti, osakkeiden välitys on verollista
- irtaimisto (asuinhuoneiston vuokraus kalustettuna)
- rasiteoikeudet, kuten oikeus käyttää toisen omistaman maan läpi kulkevaa tietä.

Verotonta on myös verottoman kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen yhteydessä luovutettu sähkö, vesi, lämpö tai muu niiden kaltainen.

Verollisia kiinteistönluovutuksia ovat:

- rasiteoikeudet
 - maa- ja kiviainesten otto-oikeus
 - metsän hakkuuoikeus
 - metsästys- tai kalastusoikeuden myynti
- hotelli- ja leirintäaluetointa
 - mökkien vuokraus (vuokraajalla vähintään kaksi mökkiä, vuokraus lyhytaikaista, yksityiskäyttö vähäistä)
- kokous-, näyttely- ja urheilutilat
- pysäköintitoiminta, kuten maksullinen asiakaspysäköinti, kuntien ja pysäköintilaitoksien harjoittama pysäköintitoiminta
 - asuin- ja liikehuoneiston luovutukseen liittyvä pysäköintipaikan tai autotallin on kuitenkin verotonta
- venepaikat
- sataman tai lentokentän luovuttaminen
- säilytyslokerot, kuten pankkien tallelokero, kaupan tai rautatieaseman säilytyslokero
- ilmoitus- ja mainostila, kuten mainostaulut ja mainoksien kiinnitys rakennuksien seinään
- automaattien tilavuokrat, kuten juoma-, levy ja puhelinautomaatit
- yleisen tien tai rautatien kokonaisuushoitopalvelu.

6 Vapaaehtoinen verovelvollisuus

Kuka voi hakeutua vapaaehtoiseksi verovelvolliseksi?

- Hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, kiinteistöyhtiö, vuokralainen tai kiinteistöyhtiön osakas.

Miten arvonlisäverovelvolliseksi hakeudutaan?

- perustamisilmoituslomakkeella, jos hakeutujalla ei ole y-tunnusta
- muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella Y4-Y6, jos on ennestään y-tunnus.

Lomakkeeseen liitetään selvitys, jossa kerrotaan mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee.

Hakeutumiseen tarvittavat lomakkeet löytyvät seuraavasta osoitteesta: www.ytj.fi

Osakeyhtiöt voivat myös tehdä ilmoitukset internetin YTJ-asiointipalvelussa: www.ytj.fi

Millä ehdoin?

- luovutuksen on oltava pysyvää
- kiinteistöä käytetään vähennykseen oikeuttavaan toimintaan
- kiinteistön arvonlisäverollisen käyttö on jatkuvaa
- osakkaalla on täysimääräinen vähennysoikeus
- hakeutumisketju ei saa katketa.

Jos edellä mainitut ehdot täyttyvät, hakeutuja merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Milloin verovelvollisuus alkaa?

Verovelvollisuus alkaa silloin, kun ilmoitus saapuu verohallintoon. Verovelvolliseksi ei voi hakeutua takautuvasti.

Milloin verovelvollisuus lakkaa?

- vuokralaisen vaihduttua, jos uusi vuokralainen ei käytä kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan
- kiinteistön omistaja myy kiinteistön
- keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas myy huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet, jolloin osakkaan hakeutuminen päättyy
- kiinteistön käyttäjä lopettaa vähennykseen oikeuttavan käytön.

Arvonlisäverovelvollisuus lakkaa sitten, kun kaikki edellytykset ovat loppuneet. Muutoin verovelvollisuus ei lakkaa, esimerkiksi kun niin halutaan. Kun edellytykset lakkaavat, ilmoita siitä verottajalle muutos- ja lopettamisilmoituksella (lomake Y4). Liitä ilmoitukseen selvitys edellytyksien päättymisestä.

7 Kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron tarkistaminen

Milloin kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennys on tarkistettava?

- tarkistuskauden aikana vähennykseen oikeuttavan kiinteistön käyttö vähenee tai suurenee
- kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta tai luovutetaan
- verovelvollisuuden päätyttyä tarkistuskauden aikana.

Milloin tarkistusoikeus- ja velvollisuus siirtyvät kiinteistön ostajalle?

- myyjä on elinkeinoharjoittaja tai kunta
- ostaja hankkii kiinteistön liiketoiminnan harjoittamista varten tai ostaja on kunta tai valtio
- ostaja ja myyjä eivät sovi, että myyjä suorittaa tarkistuksen.

Mitkä ovat tarkistuskausi ja tarkistusvuosi?

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta ja se alkaa sen kalenterivuoden alusta, jolloin peruseräparannus tai uudisrakentaminen on valmistunut. Tarkistuskauteen ei lasketa mukaan valmistumista ennen olevaa kalenterivuotta. Tarkistusvuosi on kalenterivuosi, jokaisena vuonna tarkistuksen kohteeksi otetaan kymmenesosa kiinteistöinvestointiin sisältyvästä arvonlisäverosta.

7.1 Tarkistuksen laskeminen

Vuosittain tarkistettava arvonlisäveron määrä voidaan laskea seuraavalla kaavalla:

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

Tarkistusvuoden verollisuusaste on mahdollista laskea päivittäin, kuukausittain tai vuosittain.

Esimerkki tarkistuksen laskennasta:

Kiinteistöyhtiö suorittaa kiinteistöinvestoinnin arvoltaan 1 240 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 240 000 €.

Kiinteistön verollinen käyttö hankintahetkellä on 85 %, josta on suoritettu vähennys 204 000€ (240 000 € x 85 %)

Investointi valmistui 10.2.2010. Tästä alkaa kymmenen vuoden tarkistuskausi (10.2.2010-31.12.2019).

Tarkistusvuodet 1-2: (10.2.2010-31.12.2011)

Kiinteistön verollisessa käytössä ei ole tapahtunut muutoksia. Tarkistamista ei tarvitse suorittaa.

Tarkistusvuosi 3: (1.1.2012-31.12.2012)

Verollisen käytön osuus laskee ja vuoden lopussa verollisuusaste on 60 %. Muutos aiheuttaa tarkistuksen.

Tarkistus lasketaan seuraavasti: $1/10 \times (85 \% - 60 \%) \times 240\,000\text{€}$

Tarkistuksen määrä on: 6 000 €

Joulukuun vähennettäviä arvonlisäveroja siis pienennetään 6 000€.

Tarkistusvuosi 4: (1.1.2013-31.12.2013)

Kiinteistön verollisessa käytössä ei ole tapahtunut muutoksia. Tarkistamista ei tarvitse suorittaa.

Tarkistusvuosi 5: (1.1.2014-31.12.2014)

Verollisen käytös osuus kasvaa ja vuoden lopun verollisuusaste on 90 %. Muutos aiheuttaa tarkistuksen.

Tarkistus lasketaan seuraavasti: $1/10 \times (85 \% - 90\%) \times 240\,000\text{ €}$

Tarkistuksen määrä on: - 1 200 €

Joulukuun vähennettäviä arvonlisäveroja lisätään 1 200€.

Tarkistusvuodet 6-10: (1.1.2015-31.12.2019)

Kiinteistön verollisen käytön osuus on 85 % eli verollisuusaste on sama kuin investoinnin valmistumisvuonna.

Tarkistamista ei tarvitse suorittaa.

Milloin tarkistus ilmoitetaan?

Tarkistuksen määrä ilmoitetaan aina tarkistusvuoden viimeisen eli joulukuun vähennettävissä veroissa. Kertatarkistuksen ilmoitetaan kuitenkin siinä kuussa, jossa kertatarkistus on suoritettu.

Positiivinen tarkistuksen määrä ➡ vähennettäviä veroja pienennetään.

Negatiivinen tarkistuksen määrä ➡ vähennettäviä veroja lisätään.

7.2 Kiinteistöinvestoinnin sisältämä vero

Tarkistuksen kohteena on yksittäisen kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverosta tehdyt vähennykset. Investointiin lasketaan kaikki ne työsuoritukset, jotka ovat tarpeellisia investoinnin valmistumiseen. Tarkistaminen kohdistuu kaikkeen kiinteistöinvestoinnin sisältämään veroon.

Kiinteistöinvestoinnin sisältyvää arvonlisäveroa ovat seuraavat:

- ostetun rakentamispalvelun sisältynyt vero
- kiinteistön myyjän suoritettavaksi tuleva vero tai tulevat rakentamispalveluiden oman käytön vero
- ostettujen rakennusmateriaalien sisältämä vero tai maahantuonnista sekä yhteisöhankesta suoritettava vero
- itse suoritettujen rakentamispalvelujen vero, jos se olisi suoritettu vähennyskelvottomaan käyttöön.

8 Kiinteistönhallintapalveluiden oma käyttö

Kiinteistönhallintapalveluista oman käytön veroa on maksettava mikäli

- kiinteistöä käytetään muussa kuin arvonlisäverollisessa toiminnassa
- kiinteistö on arvonlisäverottomassa käytössä
- kiinteistö ei ole pääasiallisesti asuinkäytössä
- kiinteistönhallintapalveluiden palkkakulut ja henkilösivukulut ylittävät 50 000 euron rajan kalanterivuoden aikana. Palkat sisältävät rahapalkan lisäksi luontoisedut ja henkilösivukuluja ovat eläke- ja muut vakuutusmaksut ja sosiaaliturvamaksut.

Kiinteistönhallintapalveluja ovat rakentamispalvelut ja niihin liittyvät valvonta- ja suunnittelupalvelut, kiinteistön puhtaanapito, kiinteistöhoito, talous- ja hallintopalvelut.

Esimerkki kiinteistöyhtiön henkilöstökulujen oman käytön veron laskemisesta:

Palkat koostuvat seuraavasti:

Talonmiehen palkka	30000
Siivoojan palkka	5000
Isännöitsijän palkka	10000
Korjaustöistä maksettu palkka	5000
	<hr/>
	50000
Henkilösivukulut 25% palkoista	12500
Yhteensä	<hr/>
	62500
Maksettava arvonlisävero vuodessa (24%)	15000

Jos yhtiön tiloista 10 % on verollisessa käytössä ja 90 % verottomassa käytössä

Verottomiin tiloihin kohdistuneet palkat 50 000 raja ylittyä edelleen	56250
--	-------

Arvonlisäveroa olisi maksettava	13500
---------------------------------	-------

Jos yhtiön tiloista 25% olisi verollisessa käytössä ja 75 % verottomassa käytössä, palkkakustannukset jäisivät alle 50 000 euron. Tällöin kiinteistöyhtiön ei tarvitse maksaa oman käytön veroa.

Joskus hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi voi pysäyttää oman käytön verotuksen kokonaan tai ainakin osittain.

9 Kirjallisuutta ja ohjeita

Mikäli kaipaat lisätietoa ja haluat syventyä aiheeseen tarkemmin, tässä on muutamia hyviä internetlähteitä, kirjallisuutta ja ohjeistuksia.

- www.vero.fi, internetsivuilta löytyy paljon hyviä verohallinnon ohjeistuksia.
- Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Kirjanpitolautakunta. Työ- ja elinkeinoministeriö. [Http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/60144D2E65BEE850C22574560028066A?openDocument](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/60144D2E65BEE850C22574560028066A?openDocument)
- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
- Kiinteistöyhtiön arvonlisäverotus, Antti Suulamo, Kiinteistöalan Kustannus Oy
- Arvonlisäverotus käytännössä, Leena Äärilä, Ritva Nyrhinen, SanomaPro
- Kiinteistöyhtiön kirjanpito ja tilinpäätös, Antti Suulamo, Kiinteistöalan Kustannus Oy
- Kiinteistöiden arvonlisäverotus, Mika Kallio, Tuija Korpelainen, Ari Nielsen, ST-Akatemia.