KUNTALIITTO | Kommunförbundet

Kuntien arvonlisäverotuksen erityispiirteet sektoreittain

Arvonlisäverotuksen käsikirja kunnille –koulutustilaisuus

12.11.2026

Pekka Montell ja Henrik Rainio

Alv-käsikirjan koulutustilaisuudet

- **5.11.2026 (9-11) Arvonlisäverotuksen yleiset periaatteet ja kuntien asema**
  - Soveltamisala, laajuus, keskeiset käsitteet
  - Vähennys- ja palautusjärjestelmät
  - Henkilöstömenot, edustusmenot ja kansainväliset luovutukset
- **12.11.2026 (9-11) Kuntien arvonlisäverotuksen erityispiirteet sektoreittain**
  - Keskushallinto ja keskitetyt palvelut
  - Opetus- ja sivistystoimi, varhaiskasvatus
  - Kulttuuri- liikunta- ja nuorisotoimi
  - Tekninen toimi
- **19.11.2026 (14-16) Kuntien kiinteistöihin liittyvät arvonlisäveroperiaatteet**
  - Verottomat, verolliset ja vapaaehtoisuuteen perustuvat verollisuudet
  - Kiinteistöjen vuokraaminen, osto ja myynti
  - Kiinteistöinvestointien vähennys/palautus
  - Oman käytön verotus
  - Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus

Koulutukset ovat kunnille veloituksettomia ja järjestetään Teams-yhteydellä.

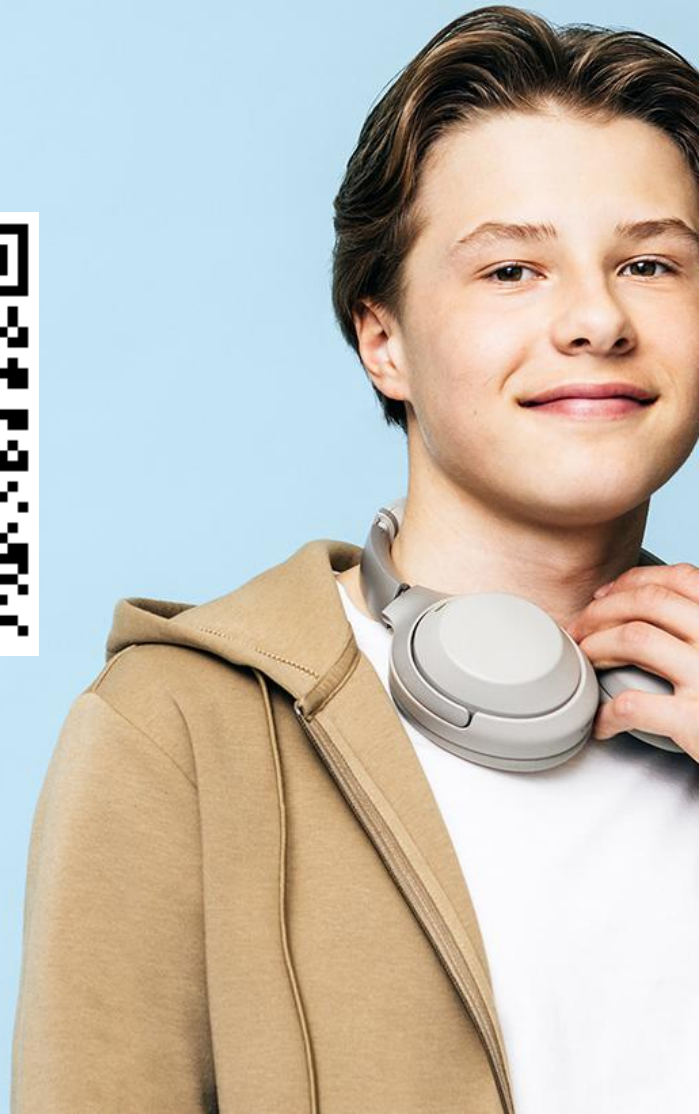
ALV-käsikirjan koulutus:

Kuntien kiinteistöihin liittyvät arvonlisäveroperiaatteet

To 19.11. klo 14-16

Koulutuksen sisältö

- Verottomat, verolliset ja vapaaehtoisuuteen perustuvat verollisuudet
- Kiinteistöjen vuokraaminen, osto ja myynti
- Kiinteistöinvestointien vähennys/palautus
- Oman käytön verotus
- Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus



Tervetuloa mukaan maksuttomaan koulutukseemme!

KUNTALIITTO

Kuntien arvonlisäverotuksen erityispiirteet sektoreittain

Teemat

- Keskushallinto ja keskitetyt palvelut
- Opetus-, sivistys- ja varhaiskasvatustoimi
- Kulttuuri-, liikunta- ja nuorisotoimi
- Tekninen toimi

Samassa kunnassa voi olla samanaikaisesti

- ✅ verollista liiketoimintaa (esim. liikuntapalvelut)
- ✅ verotonta toimintaa (koulutus, varhaiskasvatus)
- ✅ viranomaistoimintaa (ei liiketoimintaa)
- ✅ vähennysrajoitteista toimintaa (esim. veroton vuokraustoiminta)

Seurauksena

- erilaiset arvonlisäverokäsittelyt
- erilaiset raportointivelvoitteet
- erilaiset vähennys- ja palautusoikeudet

Kunnilla on laaja vähennys- ja palautusoikeus

VÄHENNYS
Kunnat saavat vähentää liiketoimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden ostohinnan sisältämän veron (AVL 102 §).

- Verollinen liiketoiminta
- AVL 102 §
- Ostojen vero vähennetään

PALAUTUS
Kunnilla on lisäksi oikeus saada palautuksena viranomaistoiminnan ja verottoman toiminnan hankintojen sisältämä arvonlisävero, jotta kunnalle ei olisi edullisempaa tuottaa kaikkia palveluita itse (AVL 130 §).

- Viranomaistoiminta ja veroton toiminta
- AVL 130 §
- Ostojen vero palautetaan

EI VÄHENNYSTÄ, EI PALAUTUSTA

Vähennys tai palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai **verottomaan kiinteistön vuokraustoimintaa** varten tehtyyn hankintaan.

Osa I

Keskushallinto ja keskitetyt palvelut

Kunnan keskushallinto ja keskitetyt palvelut

Kunnan keskushallinto palvelee koko kuntaorganisaatiota ja usein keskushallinnon yhteydessä tuotetaan keskitetysti joitakin palveluita koko kunnalle tai joskus koko kuntakonsernille.

Varsinaisen keskushallinnon (mm. kunnanvaltuusto ja kunnanhallitus) lisäksi tuotetaan koko kaupungille esimerkiksi talous- ja henkilöstöpalveluita, viestintä- ja markkinointipalveluita, ICT- ja tietohallintopalveluita, hankintapalveluita sekä yleisiä hallinnon tukipalveluita.

Lisäksi keskushallinnon yhteydessä tuotetaan joskus tiettyjä erityispalveluita, kuten esimerkiksi matkailuneuvontaa.

Keskushallinnon kustannukset pääosin palautusjärjestelmään

AVL 130 §

Hyvinvointialueella ja **kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä** tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös 79 §:n 1 momentissa tarkoitetusta tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan.

✅Eli palautusoikeus on ”kaatoluokka” – kulusta saa palautuksen, jos ei saa vähennystä tai kyse ole vähennysrajoitteisesta toiminnasta.

Keskushallinto ja viranomaistoiminta

Kunta ei ole verovelvollinen viranomaistoiminnastaan

- kunta toimii julkisen vallan käyttäjänä
- toiminta perustuu lakiin
- toimintaa ei harjoiteta markkinoilla kilpailutilanteessa

Tyypillisiä viranomaistehtäviä

- valvonta- ja tarkastustehtävät
- viranomaispäätösten tekeminen

Huomio

Lakisääteinen tehtävä ei automaattisesti ole viranomaistoimintaa.

Keskushallinnon asema alv-järjestelmässä

Tyypillisiä keskushallinnon tehtäviä

- taloushallinto
- henkilöstöhallinto
- tietohallinto
- hankintatoimi
- lakipalvelut
- konserniohjaus

Erityiskysymykset

- sisäiset veloitukset
- hallintopalvelujen myynti
- yhteiskustannukset
- kuntakonserni

Kunta on yksi verovelvollinen

Kunnan sisällä ei ole arvonlisäverollista myyntiä

Esimerkiksi:

- keskushallinto → sivistystoimi
- tietohallinto → tekninen toimi
- henkilöstöhallinto → liikuntatoimi

➞ ei arvonlisäverollista myyntiä

Miksi?

Kunta on yksi arvonlisäverovelvollinen.

Palvelukeskukset

On tavanomaista, että keskitettyjä palveluja kunnalle tuotetaan palvelukeskuksen kautta, joka voi olla muodoltaan kunnan toimintoyksikkö, taseyksikkö, liikelaitos tai osakeyhtiö.

✅ Jos palvelukeskus on juridisesti osa kuntaa (toimintayksikkö, taseyksikkö tai liikelaitos), sisäinen veloitus ei sisällä arvonlisäveroa. Myynti ulkopuolisille on verollista.

✅ Jos palvelukeskus on kunnan tai kuntien ja muiden tahojen omistama osakeyhtiö, käsitellään osakeyhtiötä arvonlisäverotuksessa kuten mitä tahansa yhtiötä. Kunta saa käsitellä osakeyhtiömuotoiselta palvelukeskukselta tekemänsä hankinnat joko vähennys- tai palautusjärjestelmässä sen mukaan kohdistuuko hankinta kunnan vähennykseen vai palautukseen oikeuttavaan toimintaan.

Milloin hallintopalvelu on verollinen?

Tilanne 1

Keskushallinto tuottaa palvelun omalle hallintokunnalle

➞ ei myyntiä

➞ ei arvonlisäveroa

Tilanne 2

Kunta myy palvelun osakeyhtiölle

➞ yleensä verollinen palvelu

Esimerkkejä

- kirjanpito
- palkanlaskenta
- laskutus
- ICT-palvelut

Keskushallinnon kiinteistöt

Lähtökohtaisesti keskushallinnon tilat eivät ole arvonlisäverollisessa käytössä, joten näihin liittyvät kustannukset käsitellään palautusjärjestelmässä.

Keskushallinnon tiloja, kuten valtuusto- ja juhlasalia, auditoriota jne. saatetaan luovuttaa verollista korvausta vastaan ulkopuoliseen kokous-, näyttely- tai seminaarikäyttöön. Kunnan perimä korvaus on arvonlisäverollinen ja verokanta on 25,5 % (seminaari- tai kokouskäyttö) tai joissakin tilanteissa 13,5 % (jos esim. pääsymaksu näyttelyyn).

Jos tilaa vuokrataan verollisena ulkopuolisille, tulee tältä osin tilaan kohdistuvat kustannukset käsitellä vähennysjärjestelmässä

Eräät keskushallinnon yhteydessä tuotettavat palvelut

✅ Matkailu-, neuvonta- ja infopalvelut tai verkkokauppa = Voi sisältää verollisia myyntejä, joiden osalta kustannukset vähennysjärjestelmään (kalastusluvat, opaskartat, muistoesineet).

✅ Pääsylippujen myynti = Kunnan järjestämisiin tapahtumiin, verollisuus määräytyy suoritteen mukaan (kulttuuri, liikunta, museo yms.). Pääsylippujen välittämisestä saadusta välitys- tai toimenpidepalkkiosta suoritetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan.

✅ Kokous- ja kongressipalvelut = Kokous- ym. tilojen vuokraus ulkopuolisten käyttöön on verollista. Veroa suoritetaan kaikista tilaisuuksien järjestäjille myydyistä palveluista, kuten tarjoilusta, naulakkopalveluista ja siivouksesta.

Yhteiskustannusten alv-käsittely

Tyypillisiä yhteiskustannuksia

- ERP-järjestelmä
- asianhallinta
- henkilöstöhallinto
- vakuutukset
- toimistotilat

Ongelmana

Sama kustannus palvelee:

- verollista toimintaa
- verotonta toimintaa
- viranomaistoimintaa

samanaikaisesti.

Keskitettyjen palveluiden kustannukset

Keskitetyn palvelutuotannon hankintojen kustannusten sisältämä arvonlisävero Saadaan käsitellä käytännössä aina joko vähennys- tai palautusjärjestelmässä.

Jos kunnan hankinta kohdistuu sekä vähennykseen oikeuttavaan että Palautukseen oikeuttavaan käyttöön, käyttö tulee jakaa näiden järjestelmien kesken. Jako tehdään tavaran tai palvelun todellista käyttöä parhaiten kuvaavalla tavalla.

Keskushallinnon ja keskitettyjen palveluiden kustannukset käsitellään palautusjärjestelmässä, jos niillä ei ole selvää yhteyttä verollisiin myynteihin.

Jakoperusteet käytännössä

Mahdollisia jakoperusteita

- käyttäjämäärä
- työaika
- kustannukset
- pinta-ala
- liikevaihto

Periaate

Jakoperusteen tulee kuvata hyödykkeen todellista käyttöä.

Kuntien yhteistoiminta

Pääsääntö

Kuntien välinen palvelumyynti on verollista.

Poikkeus

Laaja kuntalain mukainen yhteistyöjärjestely.

Oikeuskäytäntö

KHO 23.4.2009 T 966

Tuet ja avustukset

Hintaan liittyvä tuki

➞ kuuluu veron perusteeseen

Yleistuki

➞ ei kuulu veron perusteeseen

Ratkaiseva kysymys

Maksetaanko tuki:

- toiminnan tukemiseen? vai
- yksittäisen palvelun hinnan alentamiseen?

Case: Joukkoliikenteen tuki

Tilanne

Kunta maksaa liikennöitsijälle tukea.

Tuen tarkoituksena on alentaa kuntalaisen lipun hintaa.

Arvonlisävero-käsittely

Tuki on suoraan hintaan liittyvä tuki.

➞ kuuluu veron perusteeseen

➞ sisältää arvonlisäveron

OSA I Yhteenveto

Keskushallinnon tärkeimmät ALV-opit

1. Kunnan keskushallinnon kustannukset kuuluvat pääosin palautusjärjestelmään.
2. Keskushallintoon voi kuitenkin kuulua myös verollisia tavaroita tai palveluita myyviä yksikköjä (kustannukset vähennysjärjestelmään).
3. Kunnan sisäiset laskut ovat verottomia.
4. Keskitettyjen palveluiden (tietohallinto, talous- ja henkilöstöhallinto yms.) kustannukset käsitellään palautusjärjestelmässä, jos niillä ei ole suoraa yhteyttä verolliseen toimintaan.
5. Osakeyhtiölle myydyt hallintopalvelut yms. ovat verollisia.
6. Yleistuki ei sisällä arvonlisäveroa, mutta suoraan hintaan liittyvä tuki sisältää arvonlisäveron.

Osa II

Opetus- ja sivistystoimi sekä varhaiskasvatus

KUNTALIITTO | Kommunförbundet

Kiinteistöluovutukset ja arvonlisävero

AVL 27 §: veroton pääsääntö

- Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta.
- Esimerkiksi rakennusten, huoneistojen ja muiden tilojen vuokraus kuuluu yleensä verottomuuden piiriin

AVL 29 § 1 mom. 4 kohta: verollinen käyttöoikeuden luovutus

- Kokous-, näyttely- tai urheilutilan käyttöoikeuden luovutus on verollista.
- Esimerkkejä:
  - kokoustilan vuokraaminen tapahtumaa varten
  - näyttelyhallin tai näyttelytilan käyttöoikeuden luovutus
  - liikuntasalin, jäähallin tai uimahallin käyttövuoro

AVL 30 §: hakeutuminen verovelvolliseksi

- Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja voi tietyin edellytyksin hakeutua verovelvolliseksi.
- Hakeutuminen mahdollistaa kiinteistöön kohdistuvien hankintojen alv:n vähentämisen tai kuntapalautuksen siltä osin kuin edellytykset täyttyvät

Opetus-, sivistys- ja varhaiskasvatuspalvelut

- milloin kyse on AVL 39 §:n mukaisesta koulutuspalvelusta?
- kuinka laaja koulutuspalvelun verottomuus on?
- missä kulkee koulutuspalvelun ja muun toiminnan raja?
- miten varhaiskasvatus eroaa koulutuspalveluista?

Kuinka pitkälle verottoman koulutuspalvelun piiri ulottuu?

Veroton koulutuspalvelu

Veroton koulutuspalvelu (AVL 39 §)

Veroa ei suoriteta:

- lain nojalla järjestetystä koulutuksesta
- lain nojalla avustettavasta koulutuksesta
- koulutuksen yhteydessä tavanomaisesti luovutettavista tavaroista ja palveluista
- oppilaitoksessa tapahtuvasta tavanomaisesta tarjoilusta

Käytännössä

- perusopetus
- lukiokoulutus
- ammatillinen koulutus
- vapaa sivistystyö

Verottoman koulutuspalvelun laajuus

- Verottomana käsitellään tavallisesti:
  - oppikirjat ja opetusmateriaalit
  - opiskelussa käytettävät välineet
  - koe- ja tutkintomaksut
  - kirjastopalvelut
  - opiskelijoille järjestettävä tavanomainen tarjoilu
  - opiskeluun liittyvä majoitus

- Arvioinnissa huomioitava:
  - kenelle suoritus luovutetaan
  - liittyykö suoritus välittömästi opiskeluun
  - onko luovuttajana koulutuksen järjestäjä

Koulutuksen yhteydessä luovutetut tavarat ja palvelut

Tyypillisiä tilanteita:

- oppimateriaalit
- harjoitusmateriaalit
- opiskeluvälineet
- majoitus
- kirjastopalvelut

Perusperiaate

Liitännäissuoritus seuraa yleensä pääsuorituksen verokohtelua.

Oikeuskäytäntö

- EUT C-434/05 Horizon College

Käytännön esimerkki: opiskelijan tietokone

Tyypillinen toimintamalli:

- opiskelija saa tietokoneen opintojen ajaksi
- kunta hankkii tai lunastaa laitteen
- opiskelijalle tarjotaan mahdollisuus ostaa laite opintojen päättyessä

Pohdittavaksi

- koulutukseen liittyvä tavara (AVL 39 § 2 mom.)
- käyttöomaisuuden luovutus (AVL 6 §)

Kunnan näkökulmasta

- yhteys AVL 130 §:n mukaiseen palautusoikeuteen

Oppilaitoksen muu toiminta

Oppilaitos voi harjoittaa myös verollista toimintaa.

Esimerkkejä:

- tavaroiden myynti
- palvelujen myynti
- asiantuntijapalvelut
- konsultointi
- tilojen luovutukset

Muistettava

Kaikki oppilaitoksen toiminta ei ole koulutuspalvelua.

Oppilastyöt

Oikeuskäytäntöä

- KHO 2018:115
- KHO 2021:21

Arvioinnissa merkitystä voi olla esimerkiksi:

- mitä myydään
- kenelle myydään
- mikä on suorituksen tosiasiallinen sisältö

Perusajatus

Oppilastyö voi olla verollinen tai veroton tilanteesta riippuen.

Oppilaitosruokailu

AVL 39 § 3 mom.

Veroa ei suoriteta oppilaitoksessa tapahtuvasta tavanomaisesta tarjoilusta.

Käytännössä

Arvioitavia kysymyksiä:

- kuka palvelun tuottaa?
- kenelle palvelu luovutetaan?
- mikä on koulutuksen järjestäjän rooli?

KVL 2021/12

Ratkaisussa arvioitiin:

- oppilaitosruokailua
- ulkopuolisen palveluntuottajan asemaa
- AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin suhdetta

Havainnot

- EU-oikeus vaikuttaa koulutuspalvelujen tulkintaan
- direktiivi ja kansallinen sääntely eivät aina ole ongelmattomassa suhteessa
- AVL 39 §:ää ei ole muutettu ratkaisun jälkeen

Työvoimakoulutus

- työvoimakoulutusta voidaan toteuttaa omana toimintana, ostopalveluna tai yhteishankintana
- työvoimakoulutuksen alv-käsittely ei määräydy ostajan perusteella
- ratkaisevaa on koulutuksen sisältö ja koulutuksen järjestäjän asema

Veroton koulutuspalvelu

- koulutus kuuluu koulutuksen järjestäjän lakisääteiseen koulutustehtävään
- kyse on järjestämisluvassa tarkoitetusta työvoimakoulutuksesta
- koulutuspalvelun myynti rinnastuu muuhun AVL 39 §:n mukaiseen koulutukseen

Verollinen koulutuspalvelu

- myynti ei liity järjestämisluvassa määriteltyyn koulutustehtävään
- palvelu voidaan hankkia myös muilta markkinatoimijoilta
- koulutuksen myynnin katsotaan tapahtuvan kilpailuolosuhteissa

Käytännön esimerkki: työvoimakoulutuksen toteuttaminen

Kunta hankkii työnhakijoille suunnatun 5 kuukauden ohjelmistokehittäjäkoulutuksen.

Vaihtoehto A

Ammatillinen oppilaitos toteuttaa koulutuksen järjestämisluvan nojalla.

→ veroton koulutuspalvelu

Vaihtoehto B

Yritys toteuttaa osaamiskartoitukset, mentoroinnin, rekrytointituen ja uravalmennuksen.

→ palvelu voi olla arvonlisäverollinen asiantuntija- tai valmennuspalvelu

Sama tavoite ei merkitse samaa alv-käsittelyä.

Varhaiskasvatus

Kunnan järjestämisvastuu, yksityinen palveluntuottaja

Tyypillisiä malleja:

- kunnan oma tuotanto
- ostopalvelu
- palveluseteli

alv:n näkökulmasta

- palvelu on verotonta
- kunta voi saada AVL 130 a §:n mukaisen 5 %:n laskennallisen palautuksen yksityiseltä hankitusta palvelusta

Yhteenveto

Kun arvioit opetus-, sivistys- tai varhaiskasvatustoimen alv-käsittelyä, kysy:

1. Onko kyse AVL 39 §:n mukaisesta koulutuspalvelusta?
2. Onko suoritus osa verotonta koulutuskokonaisuutta?
3. Myydäänkö koulutuspalvelua vai jotakin muuta?
4. Miten järjestämistapa vaikuttaa alv-menettelyyn?

Muistettavaa

- koulutuspalvelujen verottomuus on laaja, mutta ei rajaton
- oikeuskäytäntö määrittää jatkuvasti verottomuuden ulottuvuutta
- rajanvetokysymykset liittyvät usein koulutuksen oheistoimintaan

Osa III

Kulttuuri-, liikunta- ja nuorisotoimi

Kulttuuripalvelut arvonlisäverotuksessa

- Kuntien tarjoamat erilaiset kulttuuri- ja viihdepalvelutjäävät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei yleensä harjoiteta liiketoiminnan muodossa
- Pääsymaksut eivät yleensä kata kustannuksia, vaan osa kustannuksista rahoitetaan julkisin varoin
- Alv-direktiivissä julkisoikeudellisten laitosten tarjoamat kulttuuripalvelut säädetty verottomiksi
- Markkinoilla kilpailutilanteessa harjoitettava toiminta käsiteltävä verollisena
- Arviointi perustuu toiminnan tosiasialliseen luonteeseen
- Samaan kokonaisuuteen voi sisältyä myös verollisia luovutuksia

Kulttuuripalvelut arvonlisäverotuksessa

Veroton kulttuuritoiminta

- Orkesterien konsertit ja esiintymispalkkiot
- Teatteriesitysten pääsyliput ja niihin kiinteästi liittyvät käsiohjelmat ja naulakkopalvelut
- Kunnan järjestämät musiikki- ja kulttuuritapahtumat sekä niiden pääsyliput
- Museoiden peruspalvelut, pääsymaksut, normaalit opastukset ja konservointipalvelut
- Kirjastojen peruspalvelut, tietopalvelut ja kirjaston kokoelmista otetut jäljenteet

Verolliset luovutukset

- Mainos- ja sponsorointipaikat sekä yhteistyökumppaneille myytävä näkyvyys
- Oheistuotteiden, julkaisujen ja kirjojen myynti
- Kulttuuritilojen ja -laitteiden vuokraus ulkopuolisille
- Museoiden erityispalvelut, kuten asiantuntijapalvelut ja erityisopastukset
- Kahvila-, ravintola- ja muu tarjoilutoiminta
- Kirjastojen maksulliset erityispalvelut ja yleiskäyttöiset kopiopalvelut

Kirjasto: mikä on verollista?

Verollisia

- poistokirjojen myynti
- kahvilatoiminta
- tilapäinen tilavuokraus

Esimerkki

Kunnan kirjasto vuokraa kokoushuoneen yritykselle päivän ajaksi.

➞ verollinen myynti

Kulttuuriyhdistys järjestää kunnalle tapahtuman

- Kunta hankkii kulttuuriyhdistykseltä kesäfestivaalin toteutuksen, korvaus 50 000 €
- Yhdistys vastaa:
  - esiintyjistä
  - markkinoinnista
  - tapahtumajärjestelyistä
- Onko maksu yleisavustusta vai palvelun ostoa?
- Jos yhdistys päättää toiminnan sisällöstä ja kuntaa vain raportoidaan ➔ avustus
- Mikäli kunta määrittelee tapahtuman sisällön ja tuotetun palvelun volyymin ➔ verollista

Liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksen lähtökohdat

- Kunnan liikuntapalveluihin voi sisältyä sekä verollista toimintaa että arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa
- Arviointi tehdään palvelu- ja toimintokohtaisesti
- Maksullisuus, palvelun käyttäjäryhmä ja toiminnan järjestämistapa vaikuttavat arviointiin, mutta mikään yksittäinen tekijä ei ratkaise asiaa
- Eri käyttäjäryhmille ja eri tarkoituksiin tapahtuvat luovutukset voivat saada erilaisen arvonlisäverokohtelun

Liikuntapalvelujen verokanta

13,5 % Alennettu verokanta

- Liikuntatilojen käyttö liikuntaan
- Liikuntatilojen käyttövuorot ja harjoitusvuorot
- Ohjatut liikuntatunnit ja liikuntapalvelut, joissa pääasiallinen sisältö on liikunnan harjoittaminen
- Esimerkiksi uimahallin, kuntosalin, jäähallin ja urheilukentän käyttö liikuntaan

25,5 % Yleinen verokanta

- Liikunnan opetus ja valmennus
- Erillinen liikuntavälineiden vuokraus
- Liikuntatilan käyttö muuhun kuin liikuntaan, esimerkiksi messuihin tai juhlatilaisuuteen
- Viihde-, elämys- tai virkistyspalvelut, jotka eivät ole arvonlisäverotuksessa tarkoitettuja liikuntapalveluja

Liikuntatilojen käyttökorvaukset ja tilavuokrat

- Liikuntatilojen tilapäinen luovuttaminen liikuntakäyttöön on lähtökohtaisesti verollista
- Liikuntakäyttöön luovutettavan liikuntatilan käyttökorvaukseen sovelletaan yleensä 13,5 prosentin verokantaa
- Jos tila luovutetaan muuhun käyttöön, sovelletaan yleensä 25,5 prosentin verokantaa
- Kiinteistön käyttöoikeuden veroton vuokraus edellyttää erilaista luovutustilannetta kuin tavanomainen liikuntatilan käyttövuoro
- Esimerkkejä:
  - Jäähallin harjoitusvuoro 13,5 %
  - Urheilukentän käyttövuoro 13,5 %
  - Liikuntasali messukäyttöön 25,5 %

Liikuntatilat ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

AVL 27 § - pääsääntö

- kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on lähtökohtaisesti verotonta
- koskee esimerkiksi tilojen vuokraamista

AVL 29 § 1 mom. 4 kohta - poikkeus

- liikuntatilojen ja liikuntapaikkojen käyttöoikeuden luovutus liikunnan harjoittamista varten on verollista
- esimerkiksi uimahallit, liikuntasalit, jäähallit ja kenttävuorot

AVL 30 § - hakeutuminen verovelvolliseksi

- kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja voi tietyin edellytyksin hakeutua verovelvolliseksi
- hakeutuminen mahdollistaa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen
- merkitys korostuu investoinneissa ja toimitiloissa

Käyttövuoro vai kiinteistön vuokraus?

- Arvioinnissa keskeistä on, saako käyttäjä tilan yksinomaiseen hallintaansa vai luovutetaanko hänelle oikeus käyttää liikuntatilaa tiettynä aikana
- Säännöllinen tai pitkäaikainen käyttövuoro ei sellaisenaan merkitse kiinteistön verotonta vuokrausta
- Liikuntatilojen käyttöön liittyy usein myös ylläpitoa, valvontaa, siivousta ja muita palveluja
- Sopimuksen nimike ei ratkaise arvonlisäverokohtelua

Esimerkki: Urheiluseuralle myönnetty viikoittainen harjoitusvuoro on yleensä liikuntatilan verollista käyttöoikeuden luovutusta, vaikka vuorosta olisi sovittu koko toimintakaudeksi

Liikuntapaikkojen käyttökorvauksen kuittaaminen avustuksella

- Kun kunta myöntää urheiluseuralle avustuksen ja kuittaa sillä seuran liikuntapaikkojen käyttökorvauksia, kyse on tosiasiallisesti vastikkeellisesta liikuntapaikan luovutuksesta
- Käyttökorvaus on verollinen samalla tavalla kuin tilanteessa, jossa kunta maksaisi avustuksen seuralle rahana ja seura maksaisi käyttökorvauslaskun kunnalle
- Jos avustusta ei makseta seuran tilille, vaan se käytetään suoraan käyttökorvauslaskun kuittaamiseen, kuittaaminen ei muuta suorituksen arvonlisäverokohtelua
- Kunnan on suoritettava alv verollisesta käyttökorvauksesta

Liikuntatilojen hankintojen alv-käsittely

- Liikuntatilojen hankintoihin sisältyvän alv:n käsittely määräytyy tilojen tosiasiallisen käyttötarkoituksen perusteella
- Verolliseen liiketoimintaan kohdistuvat hankinnat oikeuttavat vähennykseen (AVL 102 §)
- Kunnan muuhun palautukseen oikeuttavaan toimintaan kohdistuvat hankinnat voivat oikeuttaa kuntapalautukseen (AVL 130 §)
- Verottomaan tai palautukseen oikeuttamattomaan käyttöön kohdistuvista hankinnoista ei ole vähennys- eikä palautusoikeutta
- Jos tiloja käytetään useisiin tarkoituksiin, hankintojen alv on kohdistettava käyttötarkoitusten mukaisesti

Nuorisotoiminnan arvonlisäverotus

- Kunnan tavanomainen nuorisotyö ja nuorten ohjaaminen vapaa-ajan harrastuksiin eivät yleensä ole liiketoimintaa
- Osallistumismaksut voidaan käsitellä verottomina
- Toimintaan liittyvät hankinnat kuuluvat kuntapalautukseen
- Työpajojen markkinaehtoinen palvelumyynti on verollista ja hankinnat vähennyskelpoisia, KHO 30.11.1995 T 4976

Leirit ja retket

- Kunnan omatoimiset leirit, retket ja tapahtumat: osallistumismaksut yleensä verottomia.
- Hankintojen alv käsitellään kuntapalautuksena.
- Kaupallisten palvelujen kanssa kilpailevat retkipaketit (konserttiretket, lasketteluretket hiihtokeskuksiin) voivat olla verollisia.
- Kokonaispaketissa voi tulla sovellettavaksi myös matkailupalvelujen marginaaliverotus.

Nuorisotilat ja niihin liittyvä toiminta

- Nuorten maksuton tilankäyttö ja ohjaus: hankintojen alv kuntapalautukseen
- Tilojen luovutus ulkopuolisille korvausta vastaan: AVL 29.4 §, verokanta yleensä 25,5 %
- Kahvila- ja välinevuokraustoiminta: verollista myyntiä silloinkin kun pienimuotoista
- Kurssimaksut ja diskojen pääsylipputulot: lähtökohtaisesti verottomia
- Nuorisotilakiinteistöjen käyttömenojen ja investointien alv-kohtelu tulee selvittää kiinteistökohtaisesti (käytön jakautuminen selvitettävä esim. varauskirjojen avulla) ➔ vähennys/palautusjärjestelmä
- Käyttömaksujen kohdistettu perimättä jättäminen ei aiheuta oman käytön veron tilannetta

OSA III Yhteenveto

Muista nämä

1. Kulttuuripalvelut eivät automaattisesti ole verollisia eivätkä verottomia.
2. Museoiden oheistoiminta voi olla verollista.
3. Kirjaston kaikki maksut eivät ole verottomia.
4. Liikuntapalvelut ovat usein verollisia.
5. Käyttötarkoitus ratkaisee liikuntatilojen verokohtelun.
6. Liikuntaleirit nostavat esiin liittymis- ja jakamisperiaatteen.
7. Työpajatoiminta voi olla liiketoimintaa sosiaalisesta tavoitteesta huolimatta.

Osa IV

Tekninen toimi

KUNTALIITTO | Kommun-förbundet

Tekninen toimi alv-järjestelmässä

Tekninen toimi sisältää samanaikaisesti

✅ viranomaistoimintaa

✅ palautusjärjestelmän toimintaa

✅ verollista liiketoimintaa

Tämän vuoksi

saman toimialan hankinnat voivat kuulua:

- vähennysjärjestelmään
- palautusjärjestelmään
- osittain molempiin

Teknisen toimen toimintojen alv-kartta (1)

Tyypillisesti arvonlisäverottomia palveluita ja tavaroita ovat:

- erilaiset rakennuslupamaksut
- kaavoitukseen liittyvät maksut
- kiinteistöjen muodostumiseen liittyvät maksut
- hylätyn ajoneuvon siirtomaksu.

Tyypillisesti arvonlisäverollisia palveluita ja tavaroita ovat:

- erilaisten tontti-, pohja- ja opaskarttojen myynti
- erilaiset kopio- ja tulostemaksut
- tuntihinnaston mukaan perittävät asiantuntija- ja suunnittelutyöt ja vastaavat.

Teknisen toimen toimintojen alv-kartta (2)

Aina verollista:

Tekniseen toimeen varsinkin aiemmin yleisesti kuuluneet veden toimittaminen, jätevedenpuhdistus, jätehuolto ja energiahyödykkeiden myynti on arvonlisäverollista.

Nykyään nämä palvelut tuotetaan entistä useammin kunnan omistaman erillisen osakeyhtiön kautta.

Viranomaistoiminta teknisessä toimessa

Tyypillisiä esimerkkejä

- katujen rakentaminen
- puistojen ylläpito
- yleisten alueiden kunnossapito

ALV-käsittely

➞ toiminta ei yleensä ole liiketoimintaa

➞ hankinnat palautusjärjestelmässä

Vesihuolto (esim. liikelaitoksena)

Vesihuolto on verollista toimintaa

Seuraukset

- myyntiin sisältyy arvonlisävero
- hankintoihin liittyy vähennysoikeus

Tyypillisiä hankintoja

- verkostot
- pumppaamot
- mittarit
- kunnossapito

Kaavoitus- ja suunnittelupalvelut

Kaavoituksessa kunta toimii viranomaisena, jolla on tässä monopoliasema. Vaikka yksityinen maanomistaja hankkisi kaavoitustyön yksityiseltä arkkitehtitoimistolta, kunnan kaavoitusviranomainen hyväksyy ja vahvistaa kaavan. Kaavoituksesta perittävät palkkiot, myös korvaus lisääntyneestä rakennusoikeudesta, voidaan katsoa viranomaistoiminnassa perityiksi eikä niistä makseta arvonlisäveroa.

Kaavoitus- ja suunnittelupalvelujen kulut käsitellään palautusjärjestelmässä.

Kiinteistö- ja mittauspalvelut

Mittaus- ja kartoituspalvelut tuottavat kaavoitusta ja maankäytön suunnittelua tukevia palveluja. Kysymys on ensisijaisesti kunnan omaa toimintaa palvelevasta toiminnasta.

Palkkiot muusta kuin viranomaistoiminnasta laskutetaan verollisena ja niihin liittyvät kustannuksen käsitellään vähennysjärjestelmässä. Viranomaistoiminnan ulkopuolella mittaus- ja kartoituspalvelut voi tuottaa mm. seuraavia palveluja:

- maapohjan pohjatutkimukset
- johtokarttojen laatiminen ja ylläpito lämpö-, vesi- ja puhelinyhtiölle
- karttatietopalvelujen ja karttojen myynti
- tilaustyöt toisille kunnille
- yksityisteiden tieyksiköiden laskeminen
- yksityisen maanomistajan tilauksesta tehtävät tontti- ym. maastomerkinnät.

Maan hankinta ja maa-ainesten otto-oikeus

Maan hankinta koskee pääasiassa kunnan sisäisiä toimintoja. Kyse on kunnan tarpeisiin tapahtuvasta maan hankinnasta. **Toiminnasta syntyvät kulut käsitellään palautusjärjestelmässä.**

Maa- ja kiviainesten myynti on lähtökohtaisesti tavaran myyntinä arvonlisäverolain mukaan verollista. Neutraalisuussyistä myös niiden otto-oikeuden luovuttamisesta on suoritettava veroa.

Metsän hakkuuoikeuden myynti on verollista. Hakkuuoikeuden myynnillä tarkoitetaan ns. pystykauppaa eli metsänhakkuusopimukseen perustuvaa puun hakkuuoikeuden luovutusta.

Verollista on myös metsästys- ja kalastusoikeuden myynti.

Rakennusvalvonta

Rakennusvalvonnan tehtävät sisältävät pääosin verotonta viranomaistoimintaa.

- edistää terveellisen, turvallisen ja viihtyisän rakennetun ympäristön muodostumista
- neuvonnan ja valvonnan kautta ylläpitää rakennuskannan teknistä laatua
- huolehtia suunnittelijoiden ja rakennustyön johtotehtävissä toimivien kelpoisuuden toteutumisesta
- rakentamislupapäätökset ja niitä edeltävät suunnitteluvaiheen neuvottelut
- rakennustyömaiden katselmukset sekä tonttien ja rakennusten kunnon yleinen valvonta
- suorittaa rakennusten arviointeja niiden kunnosta ja korjattavuudesta viranomaisia varten
- antaa lausuntoja, joissa edellytetään rakennustarkastajan kannanottoa
- ohjata rakentamista maisemalliset ja ympäristölliset asiat huomioon ottaen.
- rakentamislupa-asiakirjojen pitkäaikainen arkistointi.
- ympäristö-, maa-ainesten ottamis-, louhinta- ym. lupamaksut ovat verottomia.

Jos lausuntoa pyydetään asioissa, joissa ei vaadita viranomaisen kannanottoa, vaan lausunnonantajan yleistä asiantuntemusta, perittävät palkkiot tulee käsitellä verollisina.

Kunnallistekniset palvelut (1)

Kunnallisteknisiin palveluihin voidaan katsoa kuuluvan mm. katujen ja

teiden, puistojen ja muiden yleisten alueiden rakentaminen, kunnostaminen ja muu hoito.

Verotonta

- romuajoneuvojen siirtokorvaus tai lunastusmaksu; verotonta kunnalle syntyneiden ylimääräisten kulujen korvausta
- maa-alueen luovuttaminen mainostelineen tai pylvään sijoittamista varten; voidaan käsitellä verottomana kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisena (AVL 27.1 §).

Kunnallistekniset palvelut (2)

Kunnallisteknisiin palveluihin voidaan katsoa kuuluvan mm. katujen ja

teiden, puistojen ja muiden yleisten alueiden rakentaminen, kunnostaminen ja muu hoito.

Verollista

- lumenkaatopaikkamaksut; verollista jätehuoltopalvelua
- pylväs- tms. mainospaikat; mainostilan luovuttaminen valaisinpylväistä, linja-autokatoksista tai muista kunnan omistamista rakennelmista on verollista ilmoitus- tai mainostilan luovutusta (AVL 29 § 9 kohta)
- yleisö-WC-maksut; verollista palvelua
- tapahtumaluvat; kunta voi periä erilaisten yleisötilaisuuksien järjestäjiltä korvauksen järjestää tapahtumia kunnan alueilla (puistot, urheilukentät, torit jne.). Kysymys on verollisesta kokous-, näyttely-, urheilu- taikka muun sellaisen tilan tilapäisluontoisesta luovuttamisesta (AVL 29 § 4 kohta)
- venepaikkamaksut; veneiden laituripaikkamaksut on säädetty verollisiksi

Rahoituskumppanuus liikennehankkeissa

Kunnalla on palautusoikeus silloin, kun kunta osallistuu vapaaehtoisesti valtion tiehankkeisiin tai muihin väylähankkeisiin ja valtiolla ja kunnalla on yhteistoimintasopimus urakasta.

Puhtaissa rahoitussopimuksissa, joissa kunta osallistuu vain hankkeen rahoittamiseen, palautusoikeutta ei ole, sillä kyseessä ei ole osto- ja myyntitapahtuma. Esimerkiksi viimeaikaisista raidekehityshankkeissa kunnat ovat rahoittaneet suunnittelutyötä oman pääoman ehtoisesti, jolloin suorituksiin ei ole sisältynyt arvonlisäveroa.

Maankäyttösopimukset

Maankäyttösopimukset katsotaan verotuksessa julkisoikeudellisiksi maksuiksi, jotka ovat **arvonlisäverolain mukaan verottomia**. Alueidenkäyttölain 12 a luvussa säädetään kunnalle Yhdyskuntarakentamisesta aiheutuvien kustannusten korvaamisesta.

Yksityistiet

Kunnan myöntämät raha-avustukset eivät aiheuta arvonlisäveroseuraamuksia avustuksen maksajalle eivätkä saajalle. Raha-avustus on antajalleen veroton eikä saajana oleva tiehoitokunta ole velvollinen siitä suorittamaan arvonlisäveroa.

Jos kunta veloittaa suorittamastaan tienhoitopalvelusta korvauksen tiehoitokunnalta, korvauksesta tulee maksaa arvonlisäveroa. Tässä tapauksessa kunta on myynyt tiehoitokunnalle arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvan verollisen palvelun.

Toisinaan kunnat ovat tehneet yleisluontoisen päätöksen siitä, että kunta osallistuu tietyn määrärahan puitteissa yksityisteiden kunnossapitoon. Päätös koskee kaikkia yksityisteitä, eikä asiasta ole tehty tiekuntakohtaisia avustuspäätöksiä. Vaikka kunnalla ei ole lakisääteistä velvollisuutta hoitaa omalla kustannuksellaan yksityisteitä, se saa käsitellä tähän toimintaan kohdistuvat verolliset hankinnat palautusjärjestelmässä.

Joukkoliikenne

Arvonlisäverolain 6 §:ssä on erikseen säädetty, että **kunta on verovelvollinen** harjoittamastaan tai järjestämästään henkilökuljetustoiminnasta silloinkin, kun toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Joukkoliikenteeseen ja muihin henkilöliikennepalveluihin sovelletaan alennettua 13,5 prosentin verokantaa.

Joukkoliikennettä tuetaan julkisin varoin eri muodoin. Tällöin tulee arvioitavaksi, onko kyseessä yleistuki, jota ei lueta veron perusteeseen vai AVL 79 §:n mukainen palvelun hintaan liittyvä tuki tai avustus, joka luetaan veron perusteeseen.

Konekeskus ja varikko, keskusvarasto

Tavanomainen menettely lienee sellainen, että konekeskuksen kustannukset veloitetaan sisäisillä laskuilla palveluja käyttäviltä hallintokunnilta ja toimintayksiköiltä. Kun näin menetellään, konekeskuksen hankintojen arvonlisäverokohtelu määräytyy sen mukaan, kuinka suuren osan ulkoinen verollinen ja sisäinen vähennykseen oikeuttava laskutus yhteensä muodostaa konekeskuksen kokonaislaskutuksesta vuositasolla.

Keskusvaraston hankintojen arvonlisäverokohtelu määräytyy tarvikkeiden loppukäyttäjän vähennys- ja palautusoikeuden mukaan. Vähennykseen ja palautukseen oikeuttavaa käyttöä kuvaavat suhdeluvut tulee tarkistaa vuosittain vastaamaan varastotavaroiden todellista käyttötarkoitusta.

Vesijohto- ja viemäriverkon liittymismaksut

Liittymismaksujen arvonlisäverokäsittely riippuu siitä, onko liittymämaksu palautuskelpoinen eli voidaanko maksu sopimuksen mukaisesti palauttaa liittymän maksajalle, mikäli liittymä irtisanotaan.

Liittymismaksujen, jotka ovat sekä siirto- että palautuskelpoisia, verotuskäytäntö on vakiintunut. Ne kirjataan vesilaitoksen (kunnan) taseeseen vieraan pääoman ryhmään omana eränään, eikä niistä suoriteta arvonlisäveroa.

Kunnan pysäköintitoiminta ja pysäköintivirhemaksut

Alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten on arvonlisäverolain 29 §:n 5 kohdan nojalla **arvonlisäverollista**. Pysäköinti voi tapahtua erilaisissa halleissa, pysäköintilaitoksissa tai maa-alueilla (mm. parkkipaikat ja kadunvarsipysäköinti). Pysäköinti voi olla lyhyt- tai pitkäaikaista ja maksu määräytyy ajan kulumisen perusteella.

Kun kunta käsittelee pysäköintimaksut arvonlisäverollisina, pysäköintialueiden hankinnat ja muut pysäköintitoimen kustannukset käsitellään vähennysjärjestelmässä.

HUOM! Pysäköintipaikan luovuttaminen on kuitenkin kiinteistönluovutuksia koskevan Yleissäännöksen perusteella verotonta, jos se liittyy asuin- tai liikehuoneiston luovutukseen.

Kunta valvoo pysäköintimääräysten noudattamista kunnan alueella pysäköinnin valvojien avulla ja määrää virheellisestä pysäköinnistä pysäköintivirhemaksuja. **Maksut käsitellään arvonlisäverottomina ja kustannuksiin sisältyvä vero käsitellään palautettavana verona.**

OSA IV Yhteenveto

Muista nämä

1. Tekninen toimi sisältää sekä palautus- että vähennysjärjestelmän toimintaa.
2. Viranomaistoiminta on teknisessä toimessa vain osa toimintaa.
3. Vesihuolto, jätehuolto sekä energian myynti on aina verollista liiketoimintaa.

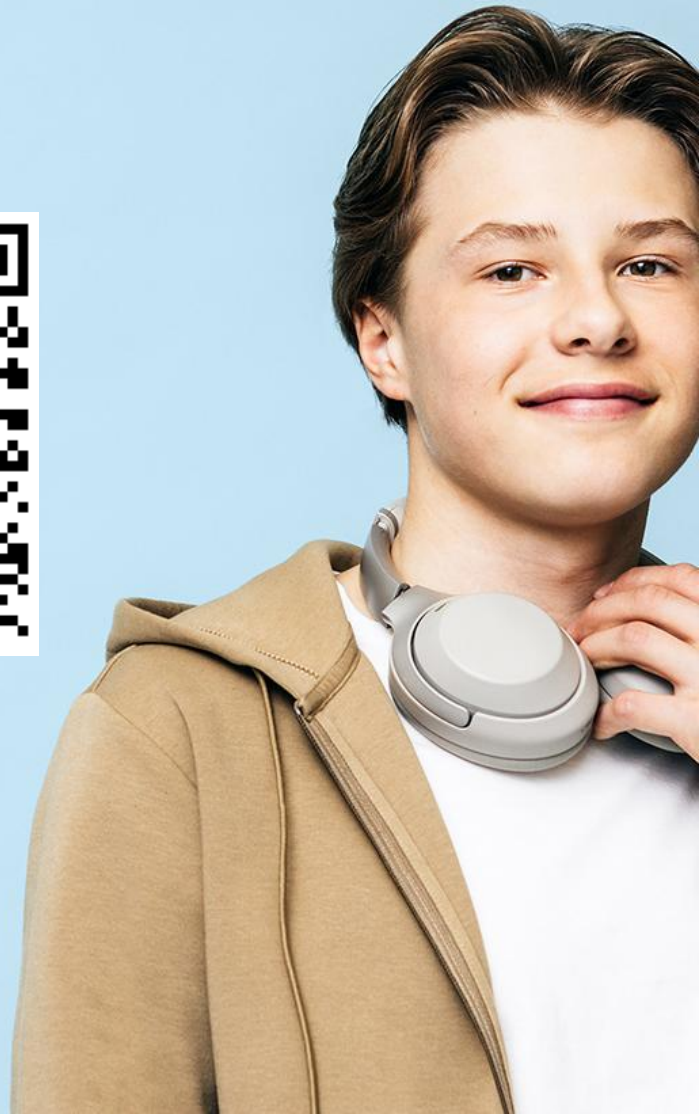
ALV-käsikirjan koulutus:

Kuntien kiinteistöihin liittyvät arvonlisäveroperiaatteet

To 19.11. klo 14-16

Koulutuksen sisältö

- Verottomat, verolliset ja vapaaehtoisuuteen perustuvat verollisuudet
- Kiinteistöjen vuokraaminen, osto ja myynti
- Kiinteistöinvestointien vähennys/palautus
- Oman käytön verotus
- Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus



Tervetuloa mukaan maksuttomaan koulutukseemme!

KUNTALIITTO