



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Ronja Granberg

## **Kiinteistön käsite verolainsäädännössä**

Laskentatoimen ja rahoituksen  
akateeminen yksikkö  
Talousoikeuden pro gradu -  
tutkielma  
Kauppatieteiden  
maisteriohjelma

Vaasa 2023

---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

|                          |  |                   |    |
|--------------------------|--|-------------------|----|
| <b>Tekijä:</b>           | Ronja Granberg                         |                   |    |
| <b>Tutkielman nimi:</b>  | Kiinteistön käsite verolainsäädännössä |                   |    |
| <b>Tutkinto:</b>         | Kauppatieteiden maisteri               |                   |    |
| <b>Oppiaine:</b>         | Talousoikeus                           |                   |    |
| <b>Työn ohjaaja:</b>     | Kalle Määttä                           |                   |    |
| <b>Valmistumisvuosi:</b> | 2023                                   | <b>Sivumäärä:</b> | 83 |

---

**TIIVISTELMÄ:**

Vero-oikeus ja yksityisoikeus ovat toisiinsa nähden sidoksissa, mutta pääsäännön mukaan yksityisoikeudelliset käsitteet ovat verotuksen perusteena sellaisinaan. Tästä sidoksesta kuitenkin poiketaan, mikäli verolainsäädäntö nimenomaan sisältää yksityisoikeudesta poikkeavan säännöksen. Kiinteistön käsite on esimerkki yksityisoikeuden ja vero-oikeuden sidoksen poikkeavuudesta, sillä verolainsäädännössä kiinteistön käsite poikkeaa yksityisoikeudessa määritellystä. Koska kiinteistö on käsitteenä monia verolajeja ja -lakeja koskeva, on tutkielmassa tarkoituksenmukaista tutkia yhden verolajin sijaan useampaa. Tässä pro gradu -tutkielmassa kiinteistön käsitettä tarkastellaan kiinteistöverolain, varainsiirtoverolain, tuloverolain sekä arvonlisäverolain näkökulmista. Tutkielman tarkoituksena on selvittää kiinteistön käsitteiden sisältöä tarkastelluissa verolajeissa ja löytää niistä yhteneväisyyksiä ja eroja tarkasteltavien verolajien kesken.

Kiinteistöverotuksessa kiinteistön käsite on määritelty KiVL 2.1 §:ssä, jonka mukaan kiinteistö on tontti, tila tai muu kiinteistörekisteriin merkittävä itsenäinen maanomistuksen yksikkö. Käsite on laajennettu koskemaan myös muulle kuin maanomistajalle kuuluvaa rakennusta ja rakennelmaa, erottamatonta määrääalaa sekä yhteisalueeseen tai -metsään kuuluvaa rakennusmaata. VSVL:ssä kiinteistön käsitettä ei ole määritelty tarkasti, joten varainsiirtoverotuksessa sovelletaan yksityisoikeuden mukaista määritelmää. Kuitenkin VSVL 5.1 §:n mukaan kiinteistöksi luetaan myös määrääosa ja -ala sekä yhteisalueosuus, vuokra- ja käyttöoikeus sekä kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma. Myöskään TVL:ssä kiinteistön käsitettä ei ole määritelty tarkasti, joten tuloverotuksessa sovelletaan varainsiirtoverotuksen tapaan yksityisoikeudellista kiinteistön määritelmää. TVL 6 §:n mukaan kiinteistöksi katsotaan kuitenkin myös toisen maalla sijaitseva rakennus, rakennelma tai muu laitos, joka voidaan luovuttaa kolmannelle henkilölle maanomistajaa kuulematta. AVL 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta. Arvonlisäverotuksessa kiinteistönä pidetään näin ollen maan pinnalla tai sen alla olevaa maa-alaa, kiinteästi perustettua rakennusta tai rakennelmaa sekä rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvaa osaa sekä koneita ja laitteita, jotka ovat pysyvä osa kiinteistöä.

Tutkielmassa todetaan, että kiinteistön käsitteet ovat osittain hyvin erilaisia eikä nykyisellään voida muodostaa täysin yhtenevää määritelmää tutkimuksessa tarkasteltujen verolajien käsitteiden pohjalta. Määritelmistä on löydettävissä samoja piirteitä, mutta myös paljon eroavaisuuksia. Rajanvetoa kiinteistön käsitteestä on tutkielmassa tutkittu tarkastelemalla oikeuskäytännön ratkaisuja. Tutkielma on toteutettu oikeusdogmaattisena tutkielmana, jonka tarkoituksena on olemassa olevan oikeuden tulkinta ja systematisointi. Lähteinä tutkielmassa on käytetty oikeuskäytäntöä, Verohallinnon ohjeita, hallituksen esityksiä, oikeuskirjallisuutta, asiantuntija-artikkeleita sekä muita tieteellisiä tutkimuksia.

---

**AVAINSANAT:** vero-oikeus, kiinteistöt, kiinteistövero, varainsiirtovero, tulovero, arvonlisävero

## Sisällys

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1     | Johdanto  | 6  |
| 1.1   | Johdatus aiheeseen  | 6  |
| 1.2   | Tutkimuskysymykset, aiheen rajaus ja tutkielman tavoite             | 11 |
| 1.3   | Tutkimusmetodi ja lähteet   | 12 |
| 1.4   | Tutkielman rakenne  | 15 |
| 2     | Kiinteistön käsite kiinteistöverotuksessa                           | 18 |
| 2.1   | Yleistä kiinteistöverotuksesta                                      | 18 |
| 2.2   | Kiinteistö kiinteistöverotuksessa                                   | 20 |
| 2.2.1 | Rakennelma ja rakennus  | 23 |
| 2.2.2 | Kiinteistöön kuuluva erottamaton määräala                           | 25 |
| 2.2.3 | Yhteisalueeseen tai yhteismetsään kuuluva rakennusmaa               | 26 |
| 2.3   | Verosta kokonaan tai osittain vapautetut kiinteistöt                | 27 |
| 2.4   | Kiinteistöjen arvostaminen ja veroprosentin määräytyminen           | 29 |
| 3     | Kiinteistön käsite varainsiirtoverotuksessa                         | 31 |
| 3.1   | Varainsiirtoverotuksesta yleisesti                                  | 31 |
| 3.2   | Kiinteistö varainsiirtoverotuksessa                                 | 33 |
| 3.2.1 | Kiinteistön määräosa ja -ala sekä yhteisalue                        | 35 |
| 3.2.2 | Vuokra- ja käyttöoikeus   | 38 |
| 3.2.3 | Käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma                 | 39 |
| 3.3   | Verovelvollisuuden syntyminen, veron määräytyminen ja suorittaminen | 41 |
| 4     | Kiinteistön käsite tuloverotuksessa                                 | 44 |
| 4.1   | Tuloverotuksen yleispiirteet  | 44 |
| 4.2   | Kiinteistön määritelmä  | 46 |
| 4.3   | Kiinteistön myynnin verotus   | 48 |
| 4.4   | Kiinteistön verovapaat luovutusvoitot                               | 50 |
| 4.5   | Kiinteistöstä saatu vuokratulo                                      | 52 |
| 4.6   | Yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä oleva kiinteistö          | 53 |
| 5     | Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa                            | 55 |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 5.1   | Yleistä arvonlisäverotuksesta                        | 55 |
| 5.2   | Kiinteistön määritelmä                               | 57 |
| 5.2.1 | Maan pinnalla tai sen alla oleva maa-ala             | 60 |
| 5.2.2 | Kiinteästi perustettu rakennus tai rakennelma        | 60 |
| 5.2.3 | Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa | 61 |
| 5.2.4 | Koneet ja laitteet kiinteänä omaisuutena             | 63 |
| 5.3   | Kiinteistön luovutus                                 | 64 |
| 6     | Johtopäätökset                                       | 67 |
| 6.1   | Lainoppi   | 67 |
| 6.2   | Veropolitiikka                                       | 72 |
|       | Lähteet  | 76 |
|       | Oikeustapausero                                      | 82 |

## Kuviot

Kuvio 1. Kiinteistön käsite kiinteistöverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa. s. 69

Kuvio 2. Kiinteistön käsite tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. s. 70

## Lyhenteet

|         |  |
|---------|--|
| ArvL    | Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)   |
| AVL     | Arvonlisäverolaki (1501/1993)                          |
| EU      | Euroopan unioni  |
| HE      | Hallituksen esitys                                     |
| JB      | Jordabalken 17.12.1970 (Ruotsi)                        |
| KML     | Kiinteistönmuodostamislaki (554/1995)                  |
| KiintRL | Kiinteistörekisterilaki (392/1985)                     |
| KHO     | Korkein hallinto-oikeus                                |
| KiVL    | Kiinteistöverolaki (654/1992)                          |
| KKO     | Korkein oikeus   |
| KVL     | Keskusverolautakunta                                   |
| LO      | Lääninoikeus   |
| MK      | Maakaari 540/1995                                      |
| MRL     | Maankäyttö- ja rakennuslaki (132/1999)                 |
| OECD    | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| TVL     | Tuloverolaki (1535/1992)                               |
| VSVL    | Varainsiirtoverolaki (931/1996)                        |

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Valtion, kuntien ja muiden julkisten yhteisöjen tärkein tulolähde muodostuu veroista sekä veronluonteisista maksuista. Vuonna 2022 Suomen valtio keräsi veroja yhteensä 56,3 miljardia euroa, mikä tarkoittaa kasvun olleen noin 8,6 prosenttia vuoteen 2021 verrattuna. Suurin osa verokertymästä muodostuu tuloverosta, jota kotitaloudet maksavat. Kotitalouksien maksamien tuloverojen määrä kasvoi noin 7,3 prosenttia vuonna 2022. Vertailun vuoksi todettakoon, että yhteisöjen maksamat tuloverot kasvoivat 17,7 prosenttia, mikä johtui esimerkiksi parantuneesta työllisyystilanteesta. Toisaalta yhteisöjen tuloverokertymästä suuri osa on liitännäisiä aiempiin verovuosiin, mikä ilmenee muun muassa merkittävinä jäännösveromäärinä.<sup>1</sup>

Verojärjestelmä Suomessa sisältää monia eri veroja, jotka voidaan jakaa tulojen ja varallisuuden perusteella kerättäviin veroihin, valmisteveroihin, liikevaihtoon pohjautuviin veroihin ja muihin veroihin. Tulojen perusteella kerätään esimerkiksi ansio- ja pääomatulovero sekä kunnallisvero.<sup>2</sup> Julkisyhteisöjen tärkein rahoituslähde on luonnollisten henkilöiden maksama tulovero, jota kerättiin vuonna 2022 yhteensä noin 35,5 miljardia euroa<sup>3</sup>. Perintö- ja lahjavero, kiinteistövero sekä varainsiirtovero ovat esimerkkejä varallisuuden perusteella kerättävistä veroista eli niin sanotuista omaisuusveroista. Liikevaihtoon pohjautuvaksi veroksi puolestaan luetaan esimerkiksi arvonlisävero, jota maksetaan tavaroista ja palveluista.<sup>4</sup> Verotulojen jakautuminen eri veronsaajien kesken on pysynyt viime vuosina melko muuttumattomana. Suomessa veronsaajia ovat valtio, kunnat, evankelisluterilaiset ja ortodoksiset seurakunnat, Kansaneläkelaitos sekä muut sosiaalivakuutusrahastot. 1.1.2023 voimaan tullut sosiaali-

---

<sup>1</sup> Tilastokeskus 2023

<sup>2</sup> Rabinä & Myllymäki 2016, s. 4

<sup>3</sup> Verohallinto 2023a

<sup>4</sup> Veronmaksajat 2023

ja terveydenhuollon uudistus muutti kuitenkin verotulojen jakautumista veronsaajien kesken merkittävästi. Uudistuksen myötä kuntien tuloja siirtyy valtiolle ja näin ollen tuloverojen osuus valtion verotuloista kasvaa. Myös valtion verojen osuus kokonaisverotuotoista kasvaa uudistuksen myötä.<sup>5</sup>

Verot ovat aiemmin todetusti yhteiskunnan julkisen talouden tärkein tulon lähde ja ne ovat käytännössä vastikkeettomia suorituksia, minkä vuoksi ne aiheuttavat paljon keskustelua ja mielipiteitä. Veropolitiikka on finanssipolitiikan osa-alue, jonka suunnittelusta ja valmistelusta vastaa valtiovarainministeriö.<sup>6</sup> Sekä EU että OECD kannattavat verojärjestelmiä, joissa on laaja veropohja ja matala verokanta. Tällaisten järjestelmien soveltamisen uskotaan takaavan parhaiten läpinäkyvä ja oikeudenmukainen verotus.<sup>7</sup> Suomessa verotuksen kohteita onkin runsaasti ja veropohja suhteellisen laaja. Yksi verotuksen kohteista on kiinteistöt, joita koskee useampi verolaki tilanteen mukaan.

Kiinteistön käsitettä tarkasteltaessa on tärkeä ymmärtää, mitä aineellinen omaisuus tarkoittaa. Aineellista omaisuutta on kahdenlaista; kiinteää ja irtainta. Kiinteäksi omaisuudeksi luetaan kiinteistöt sekä eräät oikeudet kiinteistöön tai muuhun maa- ja vesialueeseen. Irtaimeksi omaisuudeksi puolestaan katsotaan kaikki sellainen omaisuus, joka ei ole kiinteää omaisuutta, eli esimerkiksi arvopaperit.<sup>8</sup> Lisäksi on olemassa aineettomia oikeuksia kuten patentteja ja tekijänoikeuksia, jotka oikeusjärjestelmä Suomessa tuntee<sup>9</sup>. Tässä tutkielmassa keskitytään nimenomaan kiinteään omaisuuteen, tarkemmin kiinteistöihin, ja kiinteistöosakkeet sekä muut osakkeet ja arvopaperit rajautuvat tutkielman ulkopuolelle.

---

<sup>5</sup> Valtiovarainministeriö 2023a, s. 19–21

<sup>6</sup> Niskakangas 2011, s. 15 ja 21

<sup>7</sup> Elinkeinoelämän keskusliitto 2015

<sup>8</sup> Myllymäki & Rabinä 2016, s. 10

<sup>9</sup> Kasso 2014, s. 1

Kun kiinteää omaisuutta luovutetaan, tulee tarkasteltavaksi maakaaren säännökset. Maakaari määrää muun muassa oikeudet ja velvollisuudet koskien lainhuutoa tai siirtokelpoista vuokraoikeutta, jotka tulee hakea kiinteistön vaihtaessa omistajaa. Näin ollen kiinteistön luovutustilanteissa noudatetaan perinteisesti maakaaren mukaisia sopimuksia, jotka asettavat tietyt raamit luovutukselle. Huomionarvoista on myös se, että kiinteistön luovutus katsotaan lahjaksi, mikäli luovutus tapahtuu ilman vastiketta.<sup>10</sup>

Kiinteistöjen verotuskohtelua tutkittaessa on väistämätöntä huomata yksityisoikeuden ja julkisoikeuteen kuuluvan vero-oikeuden suhde, jolla voidaan katsoa olevan pitkä historia. Jo roomalaisen oikeuden aikaan käytössä olivat käsitteet *ius publicum* ja *ius privatum*. *Ius publicum* merkitsi kaikkea sellaista oikeutta, joka oli peräisin valtiosta tai oli sen hyväksymää, ja siten velvoitti kaikkia kansalaisia. Käsite *ius privatum* puolestaan tarkoitti yksityisten ihmisten välillä olevia oikeussuhteita ja velvoitteita, jotka oli luotu oikeustoimilla. Alkujaan nämä kaksi käsitettä eivät kuitenkaan suoraan tarkoittaneet koko objektiivisen oikeuden jakamista yksityiseen ja julkiseen oikeuteen. Roomalaiset kuitenkin tiesivät käsitteen *ius publicum* tarkoittavan nimenomaan valtion toimia ja toisaalta *ius privatum* merkitsevän yksityisten tahojen asioita, ja tämä jako on ollut olemassa tietävästi jo Ciceron ei-juridisista kirjoituksista lähtien. Oikeuden systematiikassa jako yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen oli kuitenkin pitkään olematon, ehkä johtuen merkantilistisesta talouspolitiikasta. Vahvempi jako yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen alkoi muodostua 1700-luvulla, ja myöhemmin jaon kasvua lisäsi oletettavasti taloudellisen liberalismiin voimistuminen.<sup>11</sup>

Tieteenalaksi julkisoikeus muodostui 1800-luvulla. Julkisen oikeuden ja yksityisoikeuden välisen rajan ei kuitenkaan voida nykypäivänäkään sanoa olevan täysin muuttumaton. Yksi keskeinen ero näiden kahden välillä on oikeuden ratkaisuihin sisällyttäminen. Toisin kuin yksityisoikeudessa, julkisoikeudessa punnitaan sekä julkista että yksityistä etua

---

<sup>10</sup> Isotalo 2014, s. 44 ja 46

<sup>11</sup> Björne 2006, s. 1094, 1096 ja 1098



ratkaisuja tehtäessä. Vero-oikeus luetaan julkisoikeuteen, ja valtion toimiessa verottajana on kyse julkisoikeudellisesta oikeussuhteesta.<sup>12</sup>

Vero-oikeuden tehtävänä on säännellä verovelvollisten välisen verorasituksen jakautumista, kun taas yksityisoikeudella tarkoitetaan nykyään oikeussubjektien välisten suhteiden, velvollisuuksien ja oikeuksien järjestelyä<sup>13</sup>. Yksityisoikeus yhdessä muun oikeusjärjestelmän kanssa muodostaa sen perustan, johon verolainsäädännön soveltaminen pohjautuu<sup>14</sup>. Vero-oikeuden ja yksityisoikeuden välisen suhteen pääsääntönä on, että yksityisoikeudelliset käsitteet ovat verotuksen perusteena sellaisinaan. Yksityisoikeudellisia käsitteitä ovat esimerkiksi velkasuhde ja tutkielmassa käsiteltävä kiinteistö. Yksityisoikeudellinen oikeustositseikasto ja siitä johtuva oikeusvaikutus muodostavat yhdessä vero-oikeudellisen oikeustositseikaston. Verolainsäädäntö määrää tälle oikeustositseikastolle oikeusvaikutuksen, eli käytännössä veroseuraamukset. Näin ollen vero-oikeuden lopputuloksena on vero-oikeudellinen oikeusvaikutus. Vero-oikeuden ja yksityisoikeuden sidos ei kuitenkaan ole aina poikkeamaton. Sidoksesta voidaan poiketa esimerkiksi silloin, kun verolainsäädännössä on nimenomaan yksityisoikeudesta poikkeava säännös asiaa koskien.<sup>15</sup> Oikeusjärjestyksessä lähtökohtana on, että yksityisoikeus on vero-oikeuteen nähden etusijalla<sup>16</sup>.

Kiinteistön käsite on esimerkki verolainsäädännön ja yksityisoikeuden sidoksen poikkeuksesta. Verolainsäädännössä kiinteistön käsite poikkeaa nimittäin yksityisoikeudellisesta kiinteistön käsitteestä. Yksityisoikeuden kiinteistön käsite määritellään kiinteistönmuodostamislain (12.4.1995/554) 2 §:n 1 kohdassa. Lainkohdan mukaan kiinteistönä pidetään seuraavaa.

*Tässä laissa tarkoitetaan:*

---

<sup>12</sup> Norri 2014, s. 38–39

<sup>13</sup> Rabinä 2022, s. 447

<sup>14</sup> Isotalo 2014, s. 38

<sup>15</sup> Myllymäki & Rabinä 2016, s. 10

<sup>16</sup> Lindgren 2016, s. 1

*1) kiinteistöllä sellaista itsenäistä maanomistuksen yksikköä tai muuta yksikköä, joka kiinteistörekisterilain (392/1985) nojalla on merkittävä kiinteistönä kiinteistörekisteriin [- -].*

Edellä KML:n otteessa viitataan kiinteistörekisterilakiin (16.5.1985/392), jonka 2.1 §:ssa todetaan seuraavasti:

*Kiinteistörekisteriin merkitään kiinteistöinä tilat, tontit, yleiset alueet, valtion metsämaat, valtion omistamalle alueelle luonnonsuojelulain (9/2023) tai sitä ennen voimassa olleen lainsäädännön mukaisesti perustetut suojelualueet (luonnonsuojelualue), lunastuksen perusteella erotetut alueet (lunastusyksikkö), yleisiin tarpeisiin erotetut alueet, erilliset vesijätöt sekä yleiset vesialueet.*

Kiinteistö- ja kaavoitusoikeus muodostavat esimerkiksi maakaaren, kiinteistönmuodostamislain sekä maankäyttö- ja rakennuslain pohjalta yksityisoikeudellisen kokonaisuuden. Tätä kokonaisuutta sovelletaan verotuksen pohjana. Kokonaisuuden voidaan sanoa olevan osaltaan haastava, mutta toisaalta siksi juuri myös kiinnostava.<sup>17</sup>

Lähtökohtana pidetään sitä, että verotuksessa rekisteriyksikkökiinteistö ajatellaan yhtenä esineenä. Haastavuutta lisää kuitenkin se, että kiinteistön käsite ei ole yhtenevä eri verolajeissa, vaan käsite saa erilaisen sisällön esimerkiksi kiinteistöverotuksessa ja tuloverotuksessa. Kiinteistön käsite poikkeaa yksityisoikeudellisesta kiinteistön määritelmästä kiinteistöverolain 2.1 §:ssä, varainsiirtoverolain 5.1 §:ssä, tuloverolain 6 §:ssä sekä arvonlisäverolain 28 §:ssä. Kyseiset lainkohdat ovat tässä tutkielmassa keskeisessä asemassa ja niiden kautta tarkastellaan kiinteistön käsitteen erilaista määritelmää eri verolajeissa ja tutkitaan verolainsäädännön ja yksityisoikeudellisten säännösten eroavaisuuksia. Eri oikeudenalat on lähes väistämätöntä huomioida esimerkiksi lainvalmistelussa ja toisaalta verolajien rajoja on toisinaan ylitettävä

---

<sup>17</sup> Isotalo 2014, s. 38

laintulkinnassa.<sup>18</sup> Oikeudenalana kiinteistöoikeutta voidaan pitää vahvasti kulttuuriin sidonnaisena. Sen muutokset tapahtuvat usein hitaasti ja perinteillä on vahva rooli<sup>19</sup>.

## 1.2 Tutkimuskysymykset, aiheen rajausta ja tutkielman tavoite

Tässä tutkielmassa pyritään vastaamaan pääasiassa neljään erikseen määriteltyyn tutkimuskysymykseen, jotka on esitetty alla.

1. Miten vero-oikeuden mukainen kiinteistön käsite eroaa yksityisoikeudellisesta kiinteistön käsitteestä?
2. Miten kiinteistön käsite määritellään eri verolajeissa?
3. Miten eri verolajeissa määritellyt kiinteistön käsitteet eroavat toisistaan?
4. Milloin kiinteistöstä tulee eri verolajien mukaan maksaa veroa ja miten veron peruste määräytyy?

Tutkielman tarkoituksena on siis selvittää, miten kiinteistön käsite eroaa tutkielmassa tarkasteltavissa verolajeissa. Koska tutkielmassa tarkastellaan kiinteistöverotusta, varainsiirtoverotusta, tuloverotusta sekä arvonlisäverotusta, ovat olennaiset verolait, tarkemmin lainkohdat, edellä todetusti KiVL 2.1 §, VSVL 5.1 §, TVL 6 § ja AVL 28 §. Tarkoituksena on tutkia kiinteistön käsitteeseen liittyvän sääntelyn nykytilaa edellä mainituissa verolajeissa ja -lajeissa sekä nostaa esiin seikkoja, joiden näkökulmasta jokin kiinteistö voidaan lukea kiinteistöksi lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella ja toisaalta, milloin taas ei. Tarkasteltavat verolait käydään verolajeittain läpi kiinteistön käsite etusijalla ollen. Kiinteistön käsite tarkasteltavissa verolajeissa on osittain yhtäläinen, mutta käsitteet sisältävät myös huomattavan paljon eroavaisuuksia, joita tutkielmassa tuodaan esiin. Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan kiinteistön käsitettä koskevia erityistapauksia, joita eri verolajeissa on havaittavissa.

---

<sup>18</sup> Isotalo 2014, s. 39 ja 44

<sup>19</sup> Niemi 2010, s. 271

Tutkielman aiheen vuoksi erityistä merkitystä on myös yksityisoikeuden tulkinnalla. Verolajien kiinteistön käsitteen kannalta siviilioikeuden tarkasteleminen on välttämätöntä, sillä johdannossa todetusti yksityisoikeus muodostaa myös kiinteistön käsitettä tarkasteltaessa pohjan verolainsäädännön soveltamiselle. Siviilioikeuden ja julkisoikeuden suhdetta on tarkasteltu tarkemmin johdatus aiheeseen -kappaleessa. Verolainsäädännössä yksityisoikeudellinen kiinteistön käsite tulee esiin muun muassa maakaaren ja kiinteistönmuodostamislain kautta. Olennaista tutkielmassa on näin ollen selvittää sekä yksityisoikeudellinen kiinteistön määritelmä että sitä kautta johdettavat verolaeissa määritellyt kiinteistön käsitteet ja pohtia näiden eroja sekä yhtäläisyyksiä.

Toisaalta tutkielmassa käydään myös läpi, milloin kiinteistön määritelmän täyttämästä kiinteistöstä tulee veroa maksettavaksi ja millaisia eroja tässä on eri verolajien kohdalla. Veron määräytymiselle ja perusteelle ei kuitenkaan anneta tutkielmassa liikaa painoarvoa, sillä pääkohteena on itse kiinteistön käsitteen määrittely ja siitä johdettava tarkastelu. Jotta tutkielmasta on mahdollista muodostaa yhtenevä ja kattava kokonaisuus, on muun muassa veron perusteen ja verovelvollisten osittainen läpikäynti kuitenkin välttämätöntä.

### **1.3 Tutkimusmetodi ja lähteet**

Ari Hirvonen jakaa oikeuden tutkimuksen kolmeen kokonaisuuteen, joita ovat lainoppi, oikeusteoria ja oikeuden monitieteet eli niin sanotut oikeuden yleistieteet. Lainoppi eli oikeusdogmatiikka on oikeustieteen ydintä, ja sen tarkoituksena on tutkia voimassaolevan oikeuden tilaa sekä sitä, mitä laista ja muista oikeuslähteistä seuraa ja merkitsee.<sup>20</sup> Oikeuslähteillä tarkoitetaan kaikkia sellaisia argumentteja, joilla oikeudellisia kannanottoja ja ratkaisuja perustellaan tai jolla ne löydetään<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Hirvonen 2011, s. 21 ja 23

<sup>21</sup> Miettinen 2016, s. 114

Oikeuslähteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään; pakottaviin tai vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin. Pakottavilla tai vahvasti velvoittavilla, eli yhteisnimellä primaarisilla, oikeuslähteillä tarkoitetaan kirjoitettua lakia ja maan tapaa. Heikosti velvoittavat, eli sekundääriset, oikeuslähteet ovat oikeuskäytäntöä, lakien esitöitä sekä ennakkopäätöksiä. Sallittujen oikeuslähteiden käsitteen alle voidaan puolestaan katsoa kuuluvan kaikki muut oikeuslähteet, jotka on hyväksytty. Oikeusperiaatteet ovat esimerkkejä sallituista oikeuslähteistä.<sup>22</sup> Sallittujen oikeuslähteiden sivuuttaminen on mahdollista ilman seuraamuksia. Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden huomiotta jättäminen voi johtaa tehdyn päätöksen muuttumiseen sitä ylemmässä oikeusasteessa ratkottaessa. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ei sen sijaan ole mahdollista sivuuttaa missään tilanteessa.<sup>23</sup>

Oikeusdogmaattisessa tutkielmassa tutkimuskohteena ovat oikeusnormit, joita tulkitaan ja systematisoidaan <sup>24</sup> . Oikeusnormin merkitys on käytännössä kaksijakoinen: oikeusnormeilla tarkoitetaan periaatteita ja sääntöjä, jotka sisältävät oikeuslähteen, sekä toisaalta myös sitä merkitystä, joka oikeuslähteen tulkinnasta seuraa. Oikeusnormilla voidaan tarkoittaa myös näiden yhdistelmää. <sup>25</sup> Systematisoinnilla puolestaan tarkoitetaan hajanaisen tiedon yhdistämistä ja käsittelemistä kokonaisuudeksi, joka voidaan nähdä yhteneväisenä kohdetekstinä <sup>26</sup> .

Tämän tutkielman tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen, joten pääpaino tutkielmassa on voimassaolevan oikeuden tarkastelemisessa ja tutkielman aiheeseen liittyvien lakien ja oikeuslähteiden sekä niiden merkityssuhteiden tulkinnassa. Lainopillisessa tutkimuksessa on mahdollista tutkia myös kansainvälistä oikeusjärjestystä ja etsiä sekä löytää eroja vastaavaan kotimaiseen, mutta tässä tutkielmassa se ei ole

---

<sup>22</sup> Virolainen 2012, s. 4

<sup>23</sup> Hirvonen 2011, s. 42–43

<sup>24</sup> Miettinen 2016, s. 113

<sup>25</sup> Hirvonen 2011, s. 23

<sup>26</sup> Miettinen 2016, s. 40–41

tarkoituksenmukaista. Tutkielma keskittyy lähinnä kotimaisiin tilanteisiin ja kansainväliset rajanvedot on jätetty siten tutkielman ulkopuolelle.

Oikeuslähdeopin voidaan kuvata olevan oikeudellisen ajattelun keskiö, sillä se ottaa kantaa nimenomaan siihen, mihin oikeuden tulkinnassa sekä systemoinnissa on mahdollista ottaa kantaa<sup>27</sup>. Lainsoveltajien aikaansaattamien lainmukaisten ratkaisujen perustelujen tutkiminen onkin perinteinen oikeuslähdeopin tehtävä. Ilman oikeuslähteitä ja oikeuslähdeoppia olisi käytännössä mahdotonta ajatella oikeusvaltiota sekä tunnistaa ylipäänsä oikeutta, oli kyseessä sitten tavallinen kansalainen tai tuomioistuin.<sup>28</sup>

Vero-oikeudellisten kysymysten ratkominen toteutetaan yleensä lainopillisella tutkimuksella<sup>29</sup>. Koska tämä tutkielma on vero-oikeudellinen, on sen laatimisessa keskeisessä asemassa verolait sekä niiden tulkinta. Vero-oikeutta tarkasteltaessa voidaan verolakien lähtökohtien nähdä olevan Suomen perustuslaissa, jonka 81 § sisältää säännökset verolakien vähimmäisisällöistä. Koska Suomi on oikeusvaltio, jossa noudatetaan oikeusvaltioperiaatetta, tulee säädetyt lakien säännöksiä noudattaa poikkeuksetta täsmällisesti. Vero-oikeuden oikeuslähdeopin voidaan näin ollen nähdä koostuvan verolakien tarkasta noudattamisesta sekä näitä lakeja koskevasta tulkinta-asenteesta, joka on legalistinen sekä ankara.<sup>30</sup> Lainopissa merkittävässä roolissa olevan oikeuslähdeopin tehtävänä on lisäksi rajata lainopin tulkinnassa ja systemoinnissa käytettävissä oleva materiaali.<sup>31</sup> Lainopillisessa tutkimuksessa tärkeää on oikeuslähteiden tunnistamisen lisäksi niiden etusijajärjestyksen tunteminen<sup>32</sup>.

Lainopillisessa tutkimuksessa oikeuskirjallisuudella on merkittävä rooli. Oikeudellisia kysymyksiä ratkottaessa oikeuskirjallisuuden painoarvon on jopa sanottu olevan

---

<sup>27</sup> Tikkanen & Yli-Hemminki 2022, s. 1287–1288

<sup>28</sup> Myrsky 2011, s. 17

<sup>29</sup> Myrsky 2011, s. 181

<sup>30</sup> Wikström 2007, s. 273

<sup>31</sup> Hirvonen 2011, s. 41

<sup>32</sup> Tikkanen & Yli-Hemminki 2022, s. 1287

suurin.<sup>33</sup> Oikeuslähteiden hyödyntäminen lähdemateriaalina lainopillisessa tutkielmassa on myös tyypillistä<sup>34</sup>. Tässä tutkielmassa lähteinä on käytetty edellä esitettyjä oikeuslähteitä. Merkittävässä asemassa on oikeuskirjallisuus, erityisesti koskien kiinteistöverotusta, varainsiirtoverotusta, tuloverotusta sekä arvonlisäverotusta, mutta väistämättä myös yksityisoikeutta. Lisäksi tärkeitä lähteitä ovat voimassa oleva lainsäädäntö sekä oikeuskäytäntö. Oikeuskäytännön tarkastelulla on suuri painoarvo sen osoittaessa oikeusdogmaattiselle tutkielmalle tyypillisesti tapahtuneita lainsäädännön tapauksia. Voimassaolevan lainsäädännön ymmärtäminen on myös välttämätöntä, jotta kiinteistön käsittely ja sitä kautta tutkielman laatiminen on mahdollista. Tutkielmassa lähteinä on käytetty myös hallituksen esityksiä nykyisiä voimassa olevia lakeja koskien, mutta tarkasteluun on kuulunut myös aiemmin voimassa olleita lakeja koskevat hallituksen esitykset. Lisäksi lähteinä tutkielmassa ovat Verohallinnon syventävät ohjeet sekä Verotus-, Defensor Legis- ja Lakimies -lehtien artikkelit. Lähteinä on käytetty myös muita viranomaislähteitä sekä asiantuntija-artikkeleita käsiteltäviä aiheita koskien.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäinen luku on johdanto, joka sisältää johdatuksen tutkielmaan, aiheen rajauksen, tutkielman tavoitteiden ja tutkimuskysymysten esittelyn, lähteiden ja tutkimusmetodin läpikäymisen sekä tutkielman rakenteen selvittämisen. Johdatus aiheeseen -luvussa käydään läpi tutkielman kannalta erittäin merkittävä yksityisoikeuden ja julkisoikeuden suhde ja osittain sen vaikutukset kiinteistön määritelmää koskien. Tätä edellä mainittua suhdetta tuodaan väistämättä esille myös muissa tutkielman pääluvuissa, kun tarkastellaan kutakin verolajia erikseen.

---

<sup>33</sup> Virolainen 2012, s. 5

<sup>34</sup> Hirvonen 2011, s. 44

Tutkielman luvut kahdesta viiteen käsittelevät kiinteistön käsitettä kunkin tutkielmassa tarkasteltavan verolajin näkökulmasta ja verolajia koskevien säännösten valossa. Jokaista verolajia koskevan luvun ensimmäinen kappale koostuu kyseisen verolajin yleispiirteiden esittelystä, millä pohjustetaan kiinteistön käsitteen tutkimista. Tutkielman toinen luku käsittelee kiinteistön käsitettä kiinteistöverotuksessa. Tarkastelussa on näin ollen erityisesti kiinteistöverolain säännökset ja niistä johdetut tulkinnat. Kiinteistöverotuksessa kiinteistön määritelmä löytyy KiVL 2.1 §:stä, joka onkin tutkielman kiinteistöverotusta koskevissa kappaleissa merkittävin lainkohta. Kiinteistöverolain mukaista kiinteistön käsitettä tarkasteltaessa tutkitaan myös oikeuskäytäntöä kyseistä lakia koskien kuten muidenkin tarkasteltavien verolajien kohdalla on tehty.

Tutkielman kolmannessa luvussa tutkitaan kiinteistön käsitettä varainsiirtoverotuksen näkökulmasta. Varainsiirtoverotusta koskevassa osiossa tärkeimpänä on varainsiirtoverolaki ja erityisesti lain 5.1 §, joka koskee suoraanaisesti kiinteistöä. Neljännessä luvussa tarkastellaan tuloverotuksen säännöksiä kiinteistön käsitettä koskien. Tuloverotuksessa merkittävin kiinteistöä koskeva lainkohta on tuloverolain 6 §. Tämän lainkohdan tarkasteleminen suhteessa oikeuskäytäntöön on neljännen luvun merkittävin sisältö. Tutkielman viides luku käsittelee kiinteistön käsitettä arvonlisäverolain säännösten näkökulmasta. Arvonlisäverotuksellisia kysymyksiä tulkittaessa erityistä merkitystä annetaan arvonlisäverolain 28 §:lle, joka on nimenomaan kiinteistön käsitettä koskeva lainkohta. Arvonlisäverotuksessa tutkitaan myös jossain määrin kiinteistöjen luovutuksia koskevaa lainsäädäntöä.

Kuudes ja viimeinen luku sisältää johtopäätökset ja niiden tarkastelemisen. Luku on jaettu lainoppia ja veropolitiikkaa koskeviin alalukuihin, joissa käydään läpi kiinteistön käsitettä molemmista näkökulmista. Johtopäätökset tarkastelevat tutkielmassa olennaisten verolakien nykytilan tarkoituksenmukaisuutta ja mahdollisia kehityskohteita sekä lainsäädännön yhtenäistämismahdollisuuksia kiinteistön käsitteen näkökulmasta. Johtopäätöksiä koskevassa luvussa todetaan tutkielmassa havaitut keskeisimmät seikat



ja huomiot. Lisäksi johtopäätöksissä tuodaan esiin tulevaisuuden pohdintoja ja mahdollisia muutoskohteita kiinteistöjen verotusta koskien.

Jokainen pääluku sisältää alalukuja, joiden tarkoituksena on jakaa käsitelty aihe pienempiin kokonaisuuksiin. Tutkielman alussa on myös lyhenneluettelo tutkielmassa käytetyistä lyhenteistä. Ennen johdanto-lukua tutkielmassa on tiivistelmä koko tutkielmasta. Työn lopussa on lähdeluettelo, johon on merkitty kaikki tutkielmassa käytetyt lähteet. Tutkielmassa käytettyjä lakeja ei ole virallisen ohjeistuksen mukaisesti kuitenkaan merkitty lähdeluetteloon erikseen. Aivan tutkielman lopusta löytyy oikeustapausluettelo, joka sisältää kaikki tutkielmassa tarkastellut oikeustapaukset tuomioistuinjärjestyksessä ajallisesti jaoteltuna.

## 2 Kiinteistön käsite kiinteistöverotuksessa

### 2.1 Yleistä kiinteistöverotuksesta

Kiinteistöverotus pohjautuu kiinteistöverolakiin, joka tuli voimaan elokuun ensimmäisenä päivänä 1992. Ensimmäisen kerran kiinteistövero määrättiin vuonna 1993. Kiinteistövero korvasi aiemmat kiinteistöjen verotuksessa käytetyt kiinteistöjen harkintaverotuksen, kunnallisen katumaksun, kiinteistöjen manttaalimaksun sekä asuntotulon verotuksen<sup>35</sup>. Kiinteistöt ovat kuitenkin olleet verotuksen kohteena jo kauan ennen kiinteistöverolain säätämistä. 1900-luvulle asti kiinteistöjen verotuksesta saadut tulot olivat tullimaksujen jälkeen tärkein tulonlähde julkiselle taloudelle, mikä kertoo kiinteistöjen olleen merkittävä verotuksen kohde tuolloin. Teollistumisen myötä kiinteistöjen merkitys vero-objektina kuitenkin väheni samalla, kun rahatalous Suomessa kehittyi.<sup>36</sup>

Kiinteistövero on objektivero, joka suoritetaan KiVL 1 §:n mukaan vuosittain ja, jonka saajana on kiinteistön sijaintikunta. Jokaista saman omistajan kiinteistöä verotetaan itsenäisesti eikä verovelvollisen maksukyky vaikuta määrättävän veron määrään.<sup>37</sup> Lähtökohtana pidetään sitä, että kaikki kiinteistöt kuuluvat kiinteistöverolain soveltamisalan piiriin. Poikkeuksien tekemisen voidaan katsoa olevan suppeaa ja vastaavasti kiinteistöveron soveltamisalan olevan laaja ja yleinen. Kiinteistövero koskee kuitenkin ainoastaan Suomessa sijaitsevia kiinteistöjä. Laajalla kiinteistöveropohjalla tavoitellaan kiinteistöjen oikeudenmukaista kohtelua sekä neutraliteettiperiaatteen noudattamista. Neutraliteettiperiaatteen toteuttaminen näkyy kiinteistöverotuksessa siinä, että kiinteistöverolain tulkinnan tulee olla samanlaista riippumatta siitä, millainen kiinteistö on kyseessä. Lain sanamuoto toki asettaa erityiset raamit kiinteistöverolain soveltamiselle tiettyjen kiinteistöjen kohdalla.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Kasso 2014, s. 291

<sup>36</sup> Niskakangas 2011, s. 129

<sup>37</sup> Myrsky 2013, s. 238

<sup>38</sup> Määttä 2018, s. 16

Koska kiinteistöverovelvollisuus on yleinen, määrätään kiinteistövero myös niille, jotka ovat tuloverotuksesta vapautettuja. Rajoitettu verovelvollisuus ei vaikuta kiinteistöveron määräämiseen, vaan vero määräytyy samojen perusteiden mukaan kuin yleisesti verovelvollisellekin. Näin ollen myös valtio, kunta, kuntayhtymä, säätiö, yleishyödylliset yhteisöt, seurakunta sekä muut uskonnolliset yhdyskunnat ovat velvollisia suorittamaan kiinteistöveroa. Lisäksi kiinteistöverovelvollisiksi katsotaan muun muassa urheiluseurat sekä Oy Yleisradio Ab.<sup>39</sup>

KiVL 6 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöstä maksettavan veron on velvollinen suorittamaan kiinteistön omistaja, jollei jäljempänä toisin säädetä. Mikäli kiinteistö on vuokrattu, on veron suorittamisesta velvollinen kiinteistön omistaja eikä haltija. Verovelvollisuuteen ei vaikuta vuokrasuhteen laatu. Kiinteistön omistajaksi katsotaan myös omistajan veroinen haltija, joka tarkoittaa kiinteistöverolain 5 §:n 2 momentin mukaan sitä, jolla on kalenterivuoden alkaessa pysyvä hallintaoikeus kiinteistöön tai vastikkeeton hallintaoikeus perintökaaren (40/1965) 3 luvun 1 a §:n 2 momentin, testamentin tai muun sellaisen perusteen nojalla, jonka voimassaolo ei perustu kiinteistön omistajan tai aikaisemman omistajan tekemään sopimukseen. Kiinteistön omistajan tuloverotuskohtelu ei vaikuta kiinteistöverovelvollisuuteen, vaan kiinteistövero määräytyy yksityisoikeudellisen omistajan mukaan. Mikäli kiinteistön omistaa useampi henkilö yhdessä, määrätään kiinteistövero kullekin omistajalle hänen omistamaansa kiinteistöosuuteen KiVL 9 §:n mukaisesti.<sup>40</sup> Kiinteistöverolain 6 §:n 2 momentin mukaan kuolinpesän kiinteistöstä menevän veron on velvollinen suorittamaan kuolinpesä<sup>41</sup>.

Kiinteistöverotus on tällä hetkellä muutosvaiheessa ja sitä on tarkoitus uudistaa. Pyrkimyksenä on saada kiinteistöjen verotusarvot vastaamaan paremmin alueen hintatasoa ja rakentamiskustannuksia, jotka ovat yleisesti ottaen jääneet kustannus- ja

---

<sup>39</sup> Niskakangas 2014, s. 168–169

<sup>40</sup> Verohallinto 2023b, kohta 4.2

<sup>41</sup> Määttä 2018, s. 37

hintakehityksestä jälkeen. Uudistuksen myötä verorasituksen jakautuminen kiinteistöjen kesken tulee muuttumaan, mutta uudistuksella ei pyritä ensisijaisesti kiinteistöveron nostamiseen tai laskemiseen.<sup>42</sup> Kiinteistöverouudistus oli lausuntokierroksella keväällä 2022, jolloin uudistus sai laajalti kannatusta. Syksyllä 2022 kuitenkin tiedotettiin, että hallituksen esitystä kiinteistöverotuksen arvostamisuudistusta koskien ei anneta eduskunnalle, vaan uudistus siirtyy.<sup>43</sup> Tällä hetkellä muutokset odottavat siis toteutumistaan ja uudistus tulee todennäköisesti muokkautumaan vielä selkeästi matkan varrella.

## 2.2 Kiinteistö kiinteistöverotuksessa

Kiinteistön käsitteen määrittely on merkittävää kiinteistöverolain tulkinnan ja soveltamisalan kannalta. KiVL 2 §:n 1 momentissa kiinteistö on määritelty seuraavalla tavalla.

*Kiinteistöllä tarkoitetaan tässä laissa tonttia, tilaa ja muuta Suomessa olevaa itsenäistä maanomistuksen yksikköä, joka on merkitty tai olisi merkittävä kiinteistönä kiinteistörekisterilaissa (392/1985) tarkoitettuun kiinteistörekisteriin.*

Kiinteistöverolain kiinteistön käsitteen määritelmän voidaan edellä mainitulta osalta huomata vastaavan yksityisoikeudellista kiinteistön käsitettä, joka on määritelty kiinteistönmuodostamislaisissa. Lähtökohtana on edellä mainitusti se, että kiinteistöt ovat kiinteistöveron alaisia, ellei toisin nimenomaisesti säädetä. Osa kiinteistöistä kuuluu periaatteessa KiVL:n soveltamisalan piiriin, mutta niistä ei kuitenkaan makseta veroa. Tällaisia ovat muuhun maatilatalouden maahan kuuluvat maa- ja metsätalouden alueet, esimerkiksi joutomaat, leveät ojat ja johtoalueet. Niiden arvoksi katsotaan nolla, joten vaikka ne kuuluvat kiinteistöveron piiriin, ei niistä tule kiinteistöveroa maksettavaksi. Huomattavin poikkeus kiinteistöverolain mittavasta soveltamisalasta onkin juuri verovapaus koskien metsiä ja maatalousmaita, joista ei KiVL:ssa ole erikseen säännöksiä.

---

<sup>42</sup> Valtiovarainministeriö n.d.

<sup>43</sup> Valtiovarainministeriö 2022

Poikkeuksen tekevät alle kahden hehtaarin kokoiset tilat, joita ei vakiintuneen verotuskäytännön mukaan katsota itsenäisiksi maataloiksi eikä siten kiinteistöverosta vapaiksi maatalous- tai metsämaiksi. Muut poikkeukset ovat merkitykseltään huomattavasti vähäisempiä niiden taloudellisen arvon ollessa suhteellisen pieni.<sup>44</sup>

Koska edellä luetellut kokonaan tai osittain verovapaat kiinteistöt ovat poikkeussäännöksiä laissa, on kiinteistöverolain tulkinnan oltava suppeaa. KiVL 3 §:n, jossa säädetään verosta kokonaan tai osittain vapaista kiinteistöistä, soveltamisessa ei näin ollen ole mahdollista käyttää harkintavaltaa, vaan kyseisiä säännöksiä on sovellettava tyhjentävästi. Mikäli kiinteistö ei lukeudu KiVL 3 §:ssä lueteltuihin kiinteistöihin tai kyse on tulkinnanvaraisesta asiasta, tulee säännöksiä tulkita niin, että kyse on verollisesta kiinteistöstä. Lähtökohtana tulee epäselvissä tapauksissa pitää kiinteistön veronalaisuutta.

Ratkaisussa KHO:2021:85 oli kyse rikastushiekka- ja kaivosvesien selkeytysaltaita sisältävän kiinteistön veronalaisuudesta. Tapauksessa yhtiö A Oy omisti kiinteistön, jolla oli kaivostoimintaan kuuluvia rakennuksia sekä rakennelmia. KHO katsoi, että kaivosteollisuuden käytössä oleva kiinteistö kuului kiinteistöveron perusteeseen ja siitä tuli suorittaa veroa, sillä kiinteistöä ei ollut säädetty kiinteistöverosta vapaaksi. Maapohjan ei puolestaan voitu katsoa olevan maa- ja metsätalouden joutomaata eikä muutakaan maatilatalouden maata. KHO katsoi, ettei maapohjaa tullut myöskään laskea maa-ainesten ottopaikaksi. Näin ollen maapohja tuli katsoa rakennusmaana kiinteistöveron perusteeseen ja arvostaa sen mukaisesti. Myös kiinteistöllä sijaitsevat rikastushiekka- ja kaivosvesien selkeytysaltaat tuli katsoa kiinteistöveron perusteeseen, sillä ne olivat kiinteistön käyttötarkoitusta palvelevia ja siihen pysyvästi liitettjä, ja niistä tuli siten suorittaa kiinteistöveroa. Oikeuskäytännössä todetusti kiinteistö katsotaan lähtökohtaisesti kiinteistöveron alaiseksi, jos sitä ei ole nimenomaisesti säädetty laissa kiinteistöverosta vapaaksi.

---

<sup>44</sup> Myrsky 2013, s. 240 ja 242

KiVL 2 §:n mukaan kiinteistön käsitettä on kiinteistöverotuksessa laajennettu koskemaan myös alla olevaa. Kiinteistöihin rinnastettavat kohteet eivät kuitenkaan ole siviilioikeudellisesti kiinteistöjä <sup>45</sup>.

*Tämän lain säännöksiä kiinteistöstä sovelletaan myös:*

- 1) muulle kuin maanomistajalle kuuluvaan sellaiseen rakennukseen ja rakennelmaan, joka arvostetaan 15 §:ssä mainittujen perusteiden mukaan;*
- 2) kiinteistöön kuuluvaan erottamattomaan määräalaan;*
- 3) rakennusmaahan, joka kuuluu yhteisalueissa (758/89) tarkoitettuun yhteisalueeseen tai yhteismetsälaissa (37/91) tarkoitettuun yhteismetsään.*

KiVL 2 §:n 3 momentissa todetaan lisäksi seuraava.

*Rakennuksen ja muiden kiinteistön ainesosien katsotaan kuuluvan kiinteistöön siltä osin kuin ne otetaan huomioon 15 §:ssä mainittuja arvostamisperusteita sovellettaessa.*

Kiinteistövero on maksettava myös keskeneräisistä rakennuksista, sillä rakennus tulee kiinteistöveron piiriin heti rakennustöiden alkaessa. Rakennuksen keskeneräisyys otetaan kuitenkin huomioon, ja verotusarvo on tällöin rakennuksen valmiusastetta vastaava osuus koko rakennuksen jälleenhankinta-arvosta. Jos rakennelman jälleenhankinta-arvo määräytyy sen rakennuskustannusten perusteella, pidetään rakennelman jälleenhankinta-arvon määräytymisperusteena 75 prosenttia valmiin rakennelman arvioiduista keskimääräisistä rakennuskustannuksista. Verotusarvoksi vahvistetaan valmiusastetta vastaava osuus jälleenhankinta-arvosta. Rakennuksen valmiusaste määräytyy verovuotta edeltävän vuoden lopun tilanteen mukaan, eli useimmiten tarkastelupäivä on joulukuun viimeinen päivä. Mikäli rakennuksen valmistuspäivää ei tiedetä, katsotaan valmiusasteeksi 50 prosenttia muun selvityksen puuttuessa. <sup>46</sup> Rakennusten ja rakennelmien ulottaminen kiinteistöveron piiriin jo rakennusvaiheessa on perusteltua, sillä muutoin vaarana olisi kiinteistöveron välttämisen kannustinten luominen. Rakennusprojektit ovat usein pitkiä ja mikäli

---

<sup>45</sup> Määttä 2018, s. 17

<sup>46</sup> Verohallinto 2023c, kohta 3.5.16

rakennukset tulisivat kiinteistöveron alaisiksi vasta valmistuttuaan, jäisi niistä saatava verokertymä huomattavasti nykyistä pienemmäksi rakennusaikana.

### 2.2.1 Rakennelma ja rakennus

Tavallisesti rakennukset ja rakennelmat, joiden omistaja ei ole sama kuin maapohjan omistaja, eivät ole esineoikeudelliseen kiinteistön käsitteeseen lukeutuvia. Kiinteistöverotuksessa tilanne on kuitenkin perustellusti toinen.<sup>47</sup> Maapohjan lisäksi verotuksen kohteena ovat nimittäin myös kiinteistöllä sijaitsevat rakennukset, vaikka maapohja olisi vuokrassa.<sup>48</sup> Kiinteistöveron piiriin kuuluvat siten sekä rakennukset että rakennelmat riippumatta maahan liittyvän hallintaoikeuden laadusta. Rakennuksen tai rakennelman omistaja on velvollinen suorittamaan kiinteistöveron, eikä verovelvollisuus ole liitännäinen omistajan oikeuteen maapohjaan, jolla rakennus tai rakennelma sijaitsee. Rakennukset ja rakennelmat ovat näin ollen kiinteistöveron kohteena huolimatta siitä, millainen oikeus maahan niihin kohdistuu.<sup>49</sup> Kiinteistöverolaissa kiinteistöihin rinnastetaan siten myös vuokralla sijaitsevat rakennukset ja rakennelmat. Vuokranantaja on velvollinen ainoastaan maapohjaa koskevasta kiinteistöverosta ja maapohjan vuokralleottaja puolestaan vastaa omistamiensa rakennusten ja rakennelmien kiinteistöveron suorittamisesta.<sup>50</sup> Vuokralla olevien rakennusten ja rakennelmien verottaminen on välttämätöntä, jotta verotuksen voidaan katsoa olevan tasapuolista. Tällaisten rakennusten ja rakennelmien verottaminen takaa myös verotuksen neutraliteetin toteutumisen.<sup>51</sup>

Kiinteistöverolaissa ei ole määritelty rakennusta tai rakennelmaa. KiVL 2 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistönä pidetään kuitenkin sellaista rakennusta tai rakennelmaa, joka kuuluu muulle kuin maanomistajalle ja jonka arvostus tapahtuu KiVL 15 §:n

---

<sup>47</sup> Määttä 2018, s. 17

<sup>48</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 158

<sup>49</sup> Myrsky 2013, s. 239

<sup>50</sup> Myrsky 2013, s. 240

<sup>51</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 158

perusteiden mukaan. KiVL 15 §:ssä viitataan kiinteistöjen arvostamiseen arvostamislain säännösten puitteissa, jolloin myös rakennukseen kuuluva tarpeisto katsotaan kiinteistöveron kohteeksi niin kuin se arvostettaisiin osaksi rakennusta<sup>52</sup>. Kiinteistöverotuksessa vero kohdistuu näin ollen maapohjan lisäksi kiinteistöllä oleviin rakennuksiin ja rakennelmiin. Toisin kuin kiinteistöverolaki, maankäyttö- ja rakennuslaki sisältää rakennuksen määriteltämän lain 113 §:ssä, joka vastaa lähestulkoon kiinteistöverotuksessa yleisesti pidettyä rakennuksen määritelmää. Verotuskäytännössä rakennukseksi tai rakennelmaksi on katsottu sellainen rakennus, rakennelma tai laitos, joka on kiinteä tai vaihtoehtoisesti paikallaan pidettäväksi tarkoitettu<sup>53</sup>.

Koska kiinteistöverolain soveltamisalaan kuuluu irtaimesta omaisuudesta ainoastaan KiVL 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettut rakennukset ja rakennelmat, ja muutoin irtain omaisuus on lain soveltamisalan ulkopuolella, on laissa tarkoitettujen rakennusten ja rakennelmien määrittely merkittävää. Oikeuskäytännössä rakennelmaksi on katsottu esimerkiksi tuulivoimala. Turun hallinto-oikeus katsoi, että tuulivoimalan torni ja roottori muodostavat kiinteistöverolain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettun rakennelman, josta tulee maksaa kiinteistövero.<sup>54</sup>

Rakennelmaksi on myös oikeuskäytännössä luettu antennimasto. Ratkaisussa KHO:1997:75 yli 200 metrin korkuinen lähetyssantennimasto katsottiin vieressä sijaitsevasta laiteasemarakennuksesta erilliseksi rakennelmaksi, josta tuli KiVL 2 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan suorittaa kiinteistövero. Toisaalta voimansiirtolinjaa ei eräässä KHO:n ratkaisussa katsottu kiinteistöverolaissa tarkoitetuksi rakennelmaksi. Kyseinen rakennelma koostui pylväistä, johtimista, eristimistä ja muista voimansiirtolinjaan kuuluvista laitteista. Johtoja ja pylväitä oli mahdollista siirtää ja uudelleen käyttää toisen voimansiirtolinjan osana. Tällainen rakennelma ei täyttänyt KiVL:n rakennelman määritelmää eikä siitä siten tullut kiinteistövero maksettavaksi.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Myrsky 2013, s. 241

<sup>53</sup> Verohallinto 2023b, kohta 2.3

<sup>54</sup> Turun HAO 8.5.2003 03/0381/3

<sup>55</sup> KHO:2000:48



Ratkaisussa KHO:2016:102 oli kyse siitä, katsotaanko A Oy:n vuokraamat PVC-hallit KiVL 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetuiksi rakennuksiksi tai rakennelmiksi, ja sovelletaanko niihin siten KiVL kiinteistöä koskevia säännöksiä. A Oy omisti kaksi PVC-hallia, joita se vuokrasi asiakkaiden hallitsemilla kiinteistöillä. Vuokra-aika oli tyypillisesti pituudeltaan vuodesta kahteen vuoteen, minkä jälkeen hallit siirrettiin seuraaville asiakkaille tai tarpeettomina varastoitiin. KHO katsoi ratkaisussaan, että koska hallit oli pystytetty asiakkaan hallitsemalle kiinteistölle vain väliaikaisesti, eikä niitä ollut tarkoitettu kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleviksi, ei halleja tullut pitää KiVL:ssa tarkoitettuina rakennuksina tai rakennelmina eikä niistä siten ollut määrättävä kiinteistövero. Painoarvoa ratkaisussa annettiin myös hallien helpolle siirrettävyydelle sekä purettavuudelle ja niiden maapohjaan kiinnittämistavalle.

### **2.2.2 Kiinteistöön kuuluva erottamaton määräala**

KiVL 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan lain säännöksiä kiinteistöstä sovelletaan myös ”kiinteistöön kuuluvaan erottamattomaan määräalaan”. Verohallinnon mukaan määräalalla tarkoitetaan rajoiltaan määrättyä aluetta, joka on osa kantatilaa eikä sitä ole vielä erotettu eri tilaksi lohkomalla.<sup>56</sup> Vaikka tällaiset erottamattomat määräalat eivät siviilioikeudellisesti, tarkemmin esineoikeudellisesti, ole kiinteistöjä, luetaan ne kiinteistöverotuksessa kiinteistön käsitteen alle. Kiinteistöverolaissa tarkoitettun kiinteistön määritelmän voidaan huomata olevan yksityisoikeudessa tarkoitettua kiinteistön määritelmää kattavampi myös tältä osin.

Ratkaisussa Hämeen LO 5.10.1995 863/2 katsottiin, että rannalla sijaitsevaan tilaan kuuluva 0,8 hehtaarin kokoinen maa-ala katsottiin määräalaksi, josta tuli suorittaa kiinteistövero. Verovelvollinen itse vaati, että määräala tulisi katsoa maatalousmaaksi. Verotuksen oikaisulautakunta kuitenkin totesi, että tilan ollessa alle yhden hehtaarin kokoinen luokitellaan se tontiksi. Koska tilan ei voitu kokonsa vuoksi katsoa olevan

---

<sup>56</sup> Verohallinto 2023b, kohta 2.2

maatila, ei sitä voitu myöskään lukea maatalousmaaksi. Verovelvollisella ei ollut poikkeuslupaa määräalan rakentamiseen. Siten tila katsottiin määräalaksi, josta tuli suorittaa veroa kiinteistöverolain mukaan.

KiVL 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuihin lohkomattomiin määräaloihin sovelletaan edellä esitetysti kiinteistöverolain kiinteistöjä koskevia säännöksiä. Toisin sanoen erottamattomia määräaloja kohdellaan kiinteistöverotuksessa samalla tavalla kuin kokonaisia tiloja.<sup>57</sup> KiVL 6 §:n 4 momentin mukaan erottamattoman määräalan kiinteistöveron suorittamisvelvollisuus kuuluu määräalan omistajalle. Kantatilan omistaja ei siten ole missään tilanteessa velvollinen suorittamaan kiinteistöveroa erottamattomasta määräalasta.

### **2.2.3 Yhteisalueeseen tai yhteismetsään kuuluva rakennusmaa**

Yhteisalueita ja yhteismetsiä ei lueta itsenäisiksi maanomistuksen yksiköiksi, eivätkä ne siten ole osa kiinteistöverolain soveltamispiiriä. Molempiin edellä mainituista voi kuitenkin sisältyä myös rakennusmaata, jonka verotuskohtelu poikkeuksellisesti noudattaa kiinteistöjen verotuskohtelua. Yhteismetsälain mukaan yhteismetsää on nimittäin mahdollista käyttää muuhunkin tarkoitukseen kuin vain metsätalouden harjoittamiseen, mikäli se voidaan perustella taloudellisesti tai muulla tavoin.<sup>58</sup> Kiinteistöverolain 2 §:n 2 momentin 3 kohdassa säädetään yhteisalueeseen kuuluvasta rakennusmaasta. Lainkohdan mukaan kiinteistöverolain säännöksiä sovelletaan myös ”rakennusmaahan, joka kuuluu yhteisalueissa (758/89) tarkoitettuun yhteisalueeseen tai yhteismetsälaissa (37/91) tarkoitettuun yhteismetsään”.<sup>59</sup> Koska yhteisiin alueisiin kuuluvista alueista on erikseen säädetty, eivät muunlaiset yhteiset alueet kuulu kiinteistöverolain soveltamisalan piiriin. Oikeuskäytännössä on katsottu,

---

<sup>57</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 158

<sup>58</sup> Määttä 2018, s. 20

<sup>59</sup> Verohallinto 2023b, kohta 2.4

että yleisen tien liitännäisalueen maapohja ei ole kiinteistöveron piiriin kuuluva eikä siitä siten tullut suorittaa kiinteistöveroa.<sup>60</sup>

Yhteisalueisiin ja yhteismetsiin kuuluvien rakennusmaiden ulottaminen kiinteistöveron piiriin on peräisin hallituksen esityksestä HE 159/1993. Esityksessä ehdotettiin, että myös kyseisiin alueisiin sovellettaisiin kiinteistöverotuksen säännöksiä ja lakiin lisättäisiin säännös yhteisalueeseen ja yhteismetsään kuuluvaa rakennusmaata koskien. Verotuksen ulottamista tällaista rakennusmaata koskien perusteltiin sillä, että rakennusmaan verokohtelun ei ole tarkoituksenmukaista poiketa muun rakennusmaan verotuskohtelusta. Hallituksen esityksessä esitetysti KiVL 6 §:n 5 momentin mukaan yhteisalueeseen tai yhteismetsään kuuluvasta rakennusmaasta on verovelvollinen yhteisalue tai yhteismetsä.

### **2.3 Verosta kokonaan tai osittain vapautetut kiinteistöt**

Kiinteistöverolaissa on erikseen säädetty sellaisista kiinteistöistä, jotka ovat kokonaan tai osittain verosta vapaita. Kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1–2 kohtien mukaan kiinteistöveroa ei ole suoritettava metsästä, maatalousmaasta, autiokirkosta, linnasta, linnoituksesta eikä luostarista. Pohjois-Suomen hallinto-oikeuden ratkaisussa 14.5.2020 20/0222/2 oli kyseessä Lapin maakunnassa sijaitseva kiinteistö, jonka pinta-ala oli noin 150 hehtaaria. Kaivospiiritoimituksessa kiinteistöstä oli lunastettu noin 35 hehtaarin alueeseen käyttöoikeus, joka oikeutti hyödyntämään alueella olevaa malmia. Kyseistä aluetta oli aiemmin pidetty kiinteistöverosta vapaana metsänä. Kaivospiirin perustamisen jälkeen kiinteistön osan katsottiin kuitenkin olevan rakennusmaata, josta tuli maksaa kiinteistöveroa eikä alue siten enää ollut kiinteistöverosta vapaaksi katsottavaa aluetta. Verohallinto oli arvostanut kiinteistön rakennusmaan laskentaperusteiden mukaan niin sanotun tavoitearvon mukaisesti, jolloin kiinteistön arvo muodostui selvästi käypää arvoa korkeammaksi. Hallinto-oikeus kuitenkin katsoi,

---

<sup>60</sup> KHO:2001-T-1715

ettei rakennusmaan verotusarvoa tullut pitää merkittävästi keskimääräistä Lapin maakunnassa olevaa metsämaan arvoa korkeampana, vaikka se tulikin kiinteistöveron alaisuuteen.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan kiinteistöveron alaisia eivät ole Suomen aluevalvontaan käytettävät rakennukset, rakennelmat tai muut kiinteistöt siltä osin kuin niitä käytetään Puolustusvoimien tarpeisiin. KiVL 3.1 §:n 4 kohdan mukaan kiinteistöverosta vapaita ovat myös luonnonsuojelulain (9/2023) 47 §:n nojalla suojeltu alue, pois lukien sillä olevat rakennukset ja rakennelmat rakennuspaikkoineen. Ratkaisussa Oulun HAO 28.6.2002 02/0282/1 noin kahden hehtaarin suuruista rantakaavoitettua tilaa pidettiin metsänä, josta ei tullut maksaa kiinteistöveroa. Tilalla oli mäntytukkimetsää eikä sillä sijainnut yhtäkään rakennusta. Lähimmälle tielle oli matkaa 100 metriä.

Pykälän 5 kohdan mukaan myös vesialueet ovat kiinteistöveron soveltamisalan ulkopuolella. Kiinteistöveroa ei ole suoritettava KiVL 3.2 §:n 1–2 kohtien mukaan kiinteistöstä siltä osin, kun sitä käytetään torina, katuaukiona, katuna, rakennuskaavatienä, yleisenä tienä, yleisen raideliikenteen väylänä, yleisen lentokentän kiitotienä, evankelisluterilaisen kirkon tai ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnan tai muutoin asianomaisella luvalla perustettuna hautausmaana, jollaisena ei pidetä yksityistä hautausmaata. Kuntien ei myöskään KiVL 3.3 §:n mukaan tule suorittaa veroa omistamastaan kiinteistöstä, joka sijaitsee kunnan omalla alueella.

Myös golfkenttien kuulumisen kiinteistöveron piiriin on ollut ratkaistavana korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Ratkaisussa KHO:2015:90 tarkasteltiin kiinteistöä, joka oli noin 160 hehtaarin kokoinen. 32,5 hehtaaria kiinteistöstä oli metsäalueita ja kiinteistön omistava golfkenttätoimintaa harjoittava yhtiö oli tehnyt näitä alueita varten metsänhoitosuunnitelman. Kyseisten alueiden hoitamista varten yhtiöllä oli myös henkilökuntaa. Lisäksi yhtiö oli myynyt noin kuuden vuoden ajan puuta. KHO katsoi ratkaisussaan, että yhtiö harjoittaa metsätaloutta. Ratkaistavana oli se, kuinka paljon

kiinteistöstä oli katsottava KiVL 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuksi metsäksi. KHO katsoi, että golfkentän ulkoreunalla olevat metsäalueet, jotka eivät kuulu itse golfkenttään, ovat metsää, eikä niistä siten tullut veroa maksettavaksi. Golfväylien välissä olevien metsälohkojen ei kuitenkaan katsottu olevan metsää, joten ne kuuluivat kiinteistöveron piiriin.

## 2.4 Kiinteistöjen arvostaminen ja veroprosentin määräytyminen

KiVL 15 §:n mukaan kiinteistön arvona pidetään varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 5 luvun ja sen nojalla annettujen säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaa arvoa kiinteistöveron määäämisvuotta edeltävältä kalenterivuodelta. ArVL 28 §:n mukaan kiinteistön verotusarvo määrätään erikseen sekä maapohjan että rakennusten osalta. ArVL 29 §:n 4 momentin mukaan Verohallinto vahvistaa vuosittain verotusta varten jokaisen kunnan osalta tarkemmat laskentaperusteet, joiden mukaan rakennusmaan verotusarvo lasketaan. Rakennusmaan verotusarvo lasketaan Verohallinnon vuosittaisessa päätöksessä aluehintojen, jotka perustuvat kuntakohtaisiin tonttihintakarttoihin, perusteella <sup>61</sup>. Maapohjan verotusarvon laskentaan vaikuttavia asioita ovat esimerkiksi kiinteistön sijainti ja käyttötarkoitus kuten ArVL 29 §:n 1 momentissa todetaan.

ArVL 30 §:n mukaan rakennuksen, rakennelman ja vesivoimalaitoksen arvoksi katsotaan jälleenhankinta-arvo, josta on vähennetty vuotuiset ikäalennukset. Ikäalennukset vaihtelevat rakennustyypeittäin 1,0–10 välillä. ArVL 30.4 §:n mukaan käytössä olevan rakennuksen arvoksi katsotaan joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta aina vähintään 20 prosenttia jälleenhankinta-arvosta, jolloin ikäalennusten yhteismäärä voi olla enintään 80 prosenttia jälleenhankinta-arvosta. ArVL 30.3 §:n mukaan, mikäli rakennus tai rakennelma on vaurioitunut tai muulla tavalla menettänyt arvoaan enemmän kuin ikäalennukset edellyttävät, vähennetään jälleenhankinta-arvoa arvon alenemista

---

<sup>61</sup> Verohallinto 2023c, kohta 1

vastaavalla määrällä. Vastaavasti ikälennuksia tulee alentaa ja ikälennusvuosi määritellä uudestaan, mikäli rakennukseen tai rakennelmaan on valmistumisen jälkeen tehty perusparannuksia tai huomattavia kunnossapitotöitä. Parannusten ja korjausten vaikutus rakennuksen arvoon on arvioitava tapauskohtaisesti.<sup>62</sup>

Kiinteistöstä maksettava kiinteistöveron määrä on kiinteistöveroprosentin mukainen osuus kiinteistön eri osien verotusarvosta. Kiinteistöveroprosentti määrätään erikseen maapohjan ja sillä sijaitsevan rakennuksen tai rakennelman osalta. Kiinteistöveroprosentin tulee olla KiVL:ssä säädettyjen vaihteluvälien rajoissa ja vähintään kiinteistöverolaissa määrättyjen alimpien prosenttien mukainen. Kiinteistöverolain mukaan jokaisen kunnan tulee määrätä vähintään kaksi kiinteistöveroprosenttia; yleinen kiinteistöveroprosentti ja vakituisen asunnon kiinteistöveroprosentti, jotka voivat olla myös samansuuruiset. Yleistä kiinteistöveroprosenttia sovelletaan rakennuksiin sekä rakennelmiin, joihin kunta ei ole erikseen määrännyt veroprosenttia, esimerkiksi sairaaloihin ja kirkkoihin, sekä kaikkiin maapohjiin, joihin ei sovelleta yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöveroprosenttia tai rakentamattoman rakennuspaikan veroprosenttia.<sup>63</sup> Oikean kiinteistöveroprosentin määrääminen ei kuitenkaan aina ole täysin selkeää. Vakituksessa asuinkäytössä olevan kiinteistön maapohjalle määrättävä vero on myös yleisen kiinteistöveroprosentin mukainen.<sup>64</sup> KiVL 12 §:n 2 momentin mukaan rakennusta katsotaan käytettävän pääasiassa vakituiseen asumiseen, mikäli sen huoneistojen pinta-alasta vähintään puolet on kyseisessä käytössä.

---

<sup>62</sup> Määttä 2018, s. 63

<sup>63</sup> Myllymäki & Rabinä 2016, s. 498

<sup>64</sup> Verohallinto 2023b, kohta 5.3

### 3 Kiinteistön käsite varainsiirtoverotuksessa

#### 3.1 Varainsiirtoverotuksesta yleisesti

Varainsiirtovero tuottaa vuosittain vajaa miljardi euroa<sup>65</sup>. Nykyinen varainsiirtoverotus perustuu maakaareen, joka toimii varainsiirtoverotuksen lähtökohtana. Vuonna 1734 säädettiin niin kutsuttu vanha maakaari, joka sisälsi vain vähäisesti säännöksiä kiinteistön kauppaa koskien. Nykyinen maakaari saatettiin voimaan alkuvuonna 1997, mutta jo kauan sitä ennen oli ollut selvää, että lainsäädäntö omaisuuden vaihdantaa koskien kaipasi uudistusta ja lisää sääntelyä. Suomen maakaari sisältää selkeitä yhteneväisyyksiä Ruotsin vuonna 1972 säädettyyn maakaareen (JB – jordabalken), vaikka molempien valtioiden maakaarissa on myös hyvin omalaatuisia piirteitä.<sup>66</sup>

Uuden maakaaren säätäminen merkitsi mittavia muutoksia Suomen kiinteistöoikeuteen. JB sisältää kuitenkin enemmän säännöksiä kiinteistöoikeudesta kuin MK.<sup>67</sup> Samaan aikaan maakaaren kanssa 1.1.1997 Suomessa voimaan astui kiinteistönmuodostamislaki, joka korvasi sekä jakolain että kaavoitusalueiden jakolain<sup>68</sup>. Kiinteistönmuodostamislaki sisältää säännökset, jotka koskevat kiinteistötoimituksia. Esimerkkinä kiinteistötoimituksesta voidaan tässä yhteydessä mainita lohkominen, jolla tarkoitetaan toimitusta, jossa määräaloista muodostetaan uusi kiinteistö. Kasso pitää lohkomista tärkeimpänä kiinteistötoimituksen muodoista.<sup>69</sup>

Varainsiirtoverolaki on 1.1.1997 voimaan tulemisensa jälkeen kokenut historiansa aikana suhteellisen usein muutoksia<sup>70</sup>. Lain taustalla on leimaverolaki, joka oli käytössä jo 1660-luvulta lähtien niin kutsutussa Ruotsi-Suomessa. Suomen itsenäistyttyä säädettiin sen ensimmäisestä itsenäisestä leimaverolaista vuonna 1918. Vuonna 1943 voimaan tullut

---

<sup>65</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 165

<sup>66</sup> Niemi 2002, s. 1

<sup>67</sup> Jokela, Kartio & Ojanen 2010, s. 1 ja 4

<sup>68</sup> Markkula 2002, s. 3

<sup>69</sup> Kasso 2010, s. 41 ja 92

<sup>70</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 15

leimaverolaki oli voimassa useita vuosikymmeniä. Kun varainsiirtoverolaki säädettiin 1990-luvun lopulla, korvasi se leimaverolain lainhuudatusleimaveron sekä osakkeiden ja vuokraoikeuden siirtoleimaveron säännökset. Käytännössä varainsiirtoverolaki korvasi näin ollen arvopapereiden ja kiinteistöjen luovutuksia koskevat säännökset.<sup>71</sup> Leimaverolaki jäi tuolloin kuitenkin muilta osin voimaan, ja kumoutui kokonaisuudessaan neljä vuotta myöhemmin vuosituhannen vaihteen jälkeen vuonna 2001.<sup>72</sup>

Varainsiirtoverojen keräämisen verotuotto pohjautuu veron kohdistumiseen koko kiinteistön tai arvopaperin kauppahintaan, jolloin suhteellisen pienillä veroprosenteilla on mahdollista saada kerättyä merkittäviä verotuloja<sup>73</sup>. Koska varainsiirtoverolaki on täysin fiskaalinen laki ja sen tavoitteena on ensisijaisesti kerryttää verotuloja, ei varainsiirtoverotuksella pyritä vaikuttamaan käyttäytymiseen. Varainsiirtoverotuksessa erityistä painoarvoa on sillä, että verosuunnittelumahdollisuudet ovat mahdollisimman vähäiset ja verokohtelu neutraalia. Kiinteistön käsitettä tarkasteltaessa huomattavaa on se, että toisin kuin tuloverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa vero tulee maksettavaksi riippumatta siitä, syntyykö luovutuksessa voittoa tai tappiota tai onko luovutuksen toinen osapuoli verosta vapautettu.<sup>74</sup>

Varainsiirtovero liittyykin perintö- ja lahjaveron lailla omistajanvaihdostilanteisiin. Varainsiirtoveroa tulee kuitenkin suorittaa ainoastaan vastikkeellisista omistajanvaihdossaannoista, sillä vastikkeettomista saannoista suoritettavaksi tulee perintö- ja lahjaverot.<sup>75</sup> Perinnönjaossa tai osituksessa ilmenee kuitenkin toisinaan osittain vastikkeellisia ja osittain vastikkeettomia saantoja, jolloin varainsiirtovero tulee suorittaa ainoastaan saannon vastikkeellisesta osasta. Mikäli perinnönjaossa tai

---

<sup>71</sup> Hietala & Pettersson 2013, s. 24

<sup>72</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 15

<sup>73</sup> Myrsky & Svensk 2016, s. 369

<sup>74</sup> Määttä & Torkkel, 2022, s. 18

<sup>75</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 50



osituksessa on käytetty vastikkeena varoja pesän ulkopuolelta, tulee siltä osin suorittaa varainsiirtovero.<sup>76</sup>

VSVL 2 §:ssä säädetään varainsiirtoverosta vapaista yhteisöistä. Tällaisia yhteisöjä ovat lain mukaan valtio, Kansaneläkelaitos, Suomen Pankki, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto, Kera Oy ja Teollisen yhteistyön rahasto Oy. Saman lainkohdan mukaan myös valtion liikelaitokset sekä vakuusrahasto ovat varainsiirtoverosta vapaita. VSVL 3 §:ssä säädetään puolestaan sellaisesta varainsiirtoverovapaudesta, joka perustuu kansainväliseen sopimukseen. Lainkohdan mukaan Suomessa sijaitsevan EU:n toimielimen ei tule maksaa varainsiirtoveroa, mikäli se luovutuksensaaja. Omaisuus tulee olla hankittu toimielimen viralliseen käyttöön. Tällainen verovapaus edellyttää EU:n toimivaltaisen toimielimen antamaa todistusta luovutuksen tarkoituksesta. Kiinteistön luovutuksessa todistus tulee esittää lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa kirjaamisviranomaiselle.

### **3.2 Kiinteistö varainsiirtoverotuksessa**

Koska kiinteistöä ei ole määritelty varainsiirtoverolaissa tarkasti, sovelletaan varainsiirtoverotuksessa vakiintunutta kiinteistön määritelmää. Vakiintuneesti kiinteistönä pidetään kiinteistönmuodostamislain mukaisesti rekisteriyksikköä tai sellaista yksikköä, joka kelpaa kiinteistörekisterilain nojalla merkittäväksi kiinteistörekisteriin. Johdannossa todetusti KiintRL 2.1 §:n mukaan kiinteistörekisteriin tulee merkitä tilat, tontit, yhteiset alueet sekä muut maa- ja vesialueiden yksiköt. Koska kiinteistö määritellään varainsiirtoverotuksessa kiinteistörekisterilain ja kiinteistönmuodostamislain mukaan, on kiinteistön käsite näin ollen varainsiirtoverotuksessa yksityisoikeudellisen sääntelyn mukainen.<sup>77</sup> Tämän takia esimerkiksi maatilakokonaisuus voi muodostua useasta erillisestä kiinteistöstä<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 164

<sup>77</sup> Torkkel 2020, s. 127–128

<sup>78</sup> Verohallinto 2022b, kohta 2

VSVL 5.1 §:ssä kiinteistöstä säädetään seuraavasti.

*Mitä kyseisessä laissa säädetään kiinteistöstä, koskee myös:*

- 1) sen määräosaa ja määrääalaa sekä kiinteistöjen yhteistä aluetta ja sen määrääalaa sekä yhteisalueosuutta;*
- 2) vuokra- tai käyttöoikeutta, jonka haltija on maakaaren (540/95) 14 luvun 2 §:n mukaan velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista; sekä*
- 3) kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa.*

Edellä esitettyä varainsiirtoverolain 5.1 §:ssä säädettyä kiinteistön määritelmää tarkasteltaessa voidaan määritelmän huomata olevan aiemman leimaverolain veropohjan määritelmää kattavampi. Leimaverolain aikana veroa tuli suorittaa ”kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirjasta”, kun taas varainsiirtoverolain mukaan veron suorittamisvelvollisuus koskee ”kiinteistön luovutusta”. Leimaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen voidaankin todeta perustuvan eri periaatteille, sillä leimaverotus pohjautui bruttoperiaatteeseen ja varainsiirtoverotus puolestaan pohjautuu nettoperiaatteeseen.<sup>79</sup>

Maakaaren 1 luvun 1 §:n mukaan kiinteistön luovutuksena pidetään omistusoikeuden muutosta, joka tapahtuu kaupalla, vaihdolla, lahjana tai muulla luovutuksella kuten mainitussa laissa säädetään. Koska kiinteistön luovutukseksi katsottavat tilanteet on erikseen määritelty edellä mainitussa lainkohdassa, eivät muunlaiset kiinteistön saannot näin ollen ole lain soveltamisalan piiriin kuuluvia. Edellä mainitun maakaaren kohdan mukaan erikseen säädetään luovutuksesta, joka perustuu perintöön, testamenttiin, ositukseen, lunastukseen tai muuhun kuin luovutukseen. MK 1 luvun 2 §:n mukaan kiinteistön luovutusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaisiin ”luovutuksiin, jotka koskevat kiinteistön määräosaa ja määrääalaa sekä kiinteistöjen yhteistä aluetta ja sen määrääalaa ja yhteisalueosuutta”.

---

<sup>79</sup> Torkkel 2020, s. 45

Maakaaren soveltaminen koskee kiinteistöjä riippumatta siitä, onko kiinteistön ostaja tai myyjä yksityishenkilö vai elinkeinonharjoittaja. MK:n soveltamisessa merkitystä ei myöskään anneta sille, mikä on kiinteistön käyttötarkoitus. Näin ollen samat säännökset soveltuvat asuin-, maatalous- ja teollisuuskiinteistöihin. Kiinteistön käsitettä käytetään maakaarella näin ollen laajassa merkityksessä. Kiinteistönä pidetään kaikkia maa- ja vesialueita sekä maanomistusyksikköä, jolla tarkoitetaan tiloja, tontteja ja muita maa- ja vesialueiden yksiköitä. Keskeistä kiinteistölle on se, että se voidaan merkitä kiinteistönä kiinteistörekisteriin. Sillä, onko kiinteistö tosiasiallisesti rekisterissä, ei puolestaan ole merkitystä kiinteistön käsitteen soveltuvuutta tarkasteltaessa.<sup>80</sup> Varainsiirtoverotuksessa kiinteistörekisteriin tehtävillä merkinnöillä on näin ollen erityistä painoarvoa. Itse kiinteistön määritelmää tarkasteltaessa ei tosiasiallisella rekisterimerkinnällä kuitenkaan ole merkitystä, sillä merkitystä on ainoastaan rekisteröintimahdollisuudella.

### 3.2.1 Kiinteistön määräosa ja -ala sekä yhteisalue

Vuonna 1895 säädetyt määräalaa koskevat säännökset, jotka pohjautuivat saksalaiseen oikeuteen, olivat voimassa noin sadan vuoden ajan ennen kuin vuonna 1997 saatettiin voimaan aiemmin mainitusti nykyisinkin voimassa oleva maakaari. Tuona ajanjaksona määräalaksi katsottavia maa- ja vesialueita pidettiin irtaimeen oikeuteen kuuluvina, minkä vuoksi määräaloja koskevat säännökset poikkesivat muita kiinteistöjä koskevista säännöksistä merkittävästi.<sup>81</sup> Nykyisin Maanmittauslaitoksen mukaan määräalalla tarkoitetaan käsitteenä ”kiinteistön rajoiltaan määrättyä aluetta”. Määräalan luovutuksen voi tehdä kiinteistön omistaja tai usean omistajan tapauksessa myös osanomistajat yhteisellä päätöksellä. Aiemmin lainhuudatetusta määräalasta on myös mahdollista luovuttaa uusi määräala.<sup>82</sup> Näin määräalojen määrä voi lisääntyä alkuperäisestä selvästikin.

---

<sup>80</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 75

<sup>81</sup> Niemi 2010, s. 2

<sup>82</sup> Maanmittauslaitos n.d.

Leimaverolain mukaan varainsiirtoveroa tuli maksaa arvopapereiden luovutuksen lisäksi kiinteistön ja sen määräosan luovutuksesta. Ratkaisussa KHO 2.11.1995/4437 A ja B olivat ostaneet puoliksi kiinteistön määräosan sekä sillä olevasta noin 230 neliömetrin suuruisesta paritalosta sen toisen puolikkaan. KHO katsoi A:n ja B:n ostaneen leimaverolain 30 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitetun kiinteistön sekä asuinrakennuksen. A:n osalta kyseessä oli ensiasunnon ostos, joten A:n ostama määräosa sekä osuus rakennuksesta katsottiin vapaaksi leimaverosta.<sup>83</sup>

Hallituksen esityksessä HE 121/1996 vp ehdotettiin, että varainsiirtovero tulisi lisäksi suoritettavaksi kiinteistön määrääalaa koskevissa luovutuksissa ja näin määrääala katsottaisiin myös kiinteistöksi. Hallituksen esityksessä todetusti leimaverolain aikaan kiinteistön määrääalasta vero tuli maksettavaksi vasta määrääalan lohkomisen jälkeen eli määrääalan tuli muodostaa itsenäinen kiinteistö ennen kuin vero maksuunpantiin. Hallituksen esityksessä ehdotettu koski näin ollen veron kertymisajankohdan aikaistamista, kun kyseessä on määrääalan luovutus. Veron suorittamisajankohdan muutos ei kuitenkaan nimenomaan laajentanut veropohjaa, sillä myös määrääaloista veroa oli suoritettu jo ennen varainsiirtoverolain voimaan saattamista. Pohjimmiltaan määrääalan luovutusta koskeva muutos veron suorittamisessa juonsi juurensa uudesta maakaaresta. Maakaaren uusien säännösten mukaan määrääalan saanto tuli lainhuudatuksen piiriin ja lainhuudatus tulee tehdä samassa ajassa, eli kuuden kuukauden kuluessa luovutuksesta, kuin muidenkin kiinteän omaisuuden saantojen huudatukset. Lainhuudatusvelvollisuuden ulottaminen määrääaloihin sai näin ollen myös määrääalat kiinteistön käsitteen alle ja muutti verotettavan kiinteistön käsitettä.

---

<sup>83</sup> Ensiasunnon varainsiirtoverovapaus tuli Suomessa käyttöön vuonna 1991 lailla leimaverolain muuttamisesta (1167/1990). Vapautuksen mukaan 18–39-vuotiaiden, jotka eivät ole ennen luovutussopimuksen allekirjoittamista omistaneet vähintään 50 prosenttia Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta asuinrakennuksesta tai asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavista osakkeista, ei tule suorittaa varainsiirtoveroa. Verovapaus koskee myös esimerkiksi perinnönjakotilanteita. Verohallinto 2022a. Ensiasunnon verovapaus kuitenkin poistuu vuonna 2024. HE 64/2023:ssä esitettiin varainsiirtoverolain muuttaminen, mikä sisältäisi ensiasunnon verovapauden poistumisen. Muutosta sovellettaisiin 1.1.2024 alkaen. Verokertymälle muutos tarkoittaisi noin 70 miljoonan euron alenemistä vuositasolla tarkasteltuna. Valtiovarainministeriö 2023c.

Maakaaren 11 luvun 1 §:n 1 momentissa säädetään lainhuudatusvelvollisuudesta seuraavasti: ”jokainen on velvollinen hakemaan kiinteistön taikka sen määräosan tai määräalan saannolleen lainhuudon”. Vaikka maakaarella on useita viittauksia määräosaan, ei se kuitenkaan sisällä määräosan varsinaista määritelmää. Mali määrittelee kiinteistön määräosan olevan ”lainhuudatettu, itsellinen murtoluvulla osoitettava määräosuus kiinnityskelpoisesta kiinteistöstä tai sen määräalasta”. Mali kuitenkin toteaa määritelmänsä olevan vain arvioinnin apuväline, eikä sitä hänen mukaansa pidä pitää yleispätevänä. Malin johtamasta määritelmästä seuraantona on se, että jokainen määräosa muodostaa oman kiinteistönsä, vaikka määräosat olisi huudatettu samasta kiinteistöstä ja lainhuudatukset olisi tehty ajallisesti eri hetkinä.<sup>84</sup> Luovutettaessa määräosa kiinteistöstä katsotaan luovutuksen kohdistuvan nimenomaan tiettyyn murto-osaan koko kiinteistöstä, ja siten määräosan voidaan käsitteenä katsoa vastaavan Malin määritelmää.

Edellä mainittujen lisäksi VSVL 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa kiinteistöstä säädetty koskee myös yhteisaluetta. KML 2 §:ssä yhteisellä alueella tarkoitetaan ”aluetta, joka kuuluu yhteisesti kahteen tai useampaan kiinteistöön tietyn perusteen mukaisin osuuksin”. Yhteisaluella yhteisen alueen määritelmä vastaa kiinteistönmuodostamislainsäädännössä esitettyä määritelmää. Kyseisen lain mukaan yhteisellä alueella tarkoitetaan sanatakkasti ”kahdelle tai useammalle kiinteistölle yhteisesti kuuluvaa aluetta”. Yhteisalueita ovat edellä esitetyn perusteella esimerkiksi yhteiset vesialueet, yhteismetsäosuudet ja soranotto-alueet<sup>85</sup>. Yhteinen alue ei voi sijaita asemakaava-alueella, sillä yhteisen alueen muodostaminen asemakaava-alueelle ei ole sallittua<sup>86</sup>. Kiinteistöihin rinnastettavien kohteiden ei katsota yksityisoikeudellisesti olevan kiinteistöjä, mutta ne kuitenkin luetaan varainsiirtoverotuksessa kiinteistöiksi.

---

<sup>84</sup> Mali 2004, s. 290 ja 294–295

<sup>85</sup> Laitinen 2006, s. 875

<sup>86</sup> Rummukainen & Salila 2011, s. 45

### 3.2.2 Vuokra- ja käyttöoikeus

Toisen omistamaa kiinteistöä koskeva vuokraoikeus katsotaan irtaimeksi omaisuudeksi. Maakaaren mukaan osaan vuokra- ja käyttöoikeuden luovutuksista sovelletaan kuitenkin kiinteistön luovutusta koskevia säännöksiä.<sup>87</sup> Lähtökohtaisesti varainsiirtovero tulee maksaa sellaisten vuokra- ja käyttöoikeuksien luovutuksista, jotka ovat kirjaamisvelvollisuuden alaisia<sup>88</sup>. Varainsiirtoverotuksessa kiinteistön luovutukseen rinnastetaan kuitenkin VSVL 5 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan myös kiinteistön vuokra- ja käyttöoikeuden luovutus, sillä kiinteistön käsitteen määritelmää on lainkohdassa hieman löysennetty.<sup>89</sup>

Ratkaisussa KHO:2001:25 oli kyse vesivoiman käyttöoikeuden luovutuksen varainsiirtoverokohtelusta. KHO katsoi ratkaisussaan, ettei vesivoiman käyttöoikeutta lueta osaksi maanvuokraoikeutta, joka luovutuskirjalla luovutettiin. Vesivoimaa koskevan käyttöoikeuden luovutuksesta ei siten tullut varainsiirtovero maksettavaksi. Näin ollen käyttöoikeuden luovutuksen ei voida automaattisesti katsoa aiheuttavan varainsiirtoverovelvollisuutta.

Maakaaren 14 luvussa on säädetty erityisenä pidettävien oikeuksien kirjaamisesta. Erityisellä oikeudella tarkoitetaan Kasson mukaan sellaista määräaikaista oikeutta kiinteistöön, joka on perustettu toisen kiinteistön tai henkilön hyväksi. Erityiset oikeudet tulee kirjata sekä lainhuuto- että kiinnitysrekisteriin. Esimerkki erityisestä oikeudesta on kiinteistön käyttöoikeus, toisin sanoen maanvuokraoikeus, kun kyseessä on asuntokauppa.<sup>90</sup> MK 14 luvun 2 §:ssä kirjaamisvelvollisuudesta säädetään seuraavasti.

*Maanvuokraoikeuden ja muun toisen maahan kohdistuvan määräaikaisen käyttöoikeuden haltija on velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista, jos oikeus saadaan siirtää kolmannelle kiinteistön omistajaa kuulematta ja jos alueella on tai sille saadaan sopimuksen mukaan rakentaa oikeudenhaltijalle kuuluvia rakennuksia*

---

<sup>87</sup> Torkkel 2020, s. 129

<sup>88</sup> Maanmittauslaitos 2014

<sup>89</sup> Torkkel 2020, s. 128

<sup>90</sup> Kasso 2010, s. 141

*tai laitteita. Kirjaamista on haettava, kun käyttöoikeus on perustettu tai kun oikeudenhaltija on saanut käyttöoikeuden luovutuksen tai muun saannon perusteella.*

Haltija on maakaaren mukaan velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista Maanmittauslaitokselta. Esimerkkinä tällaisesta kirjaamisvelvollisuuden piiriin kuuluvasta luovutuksesta on luovutus, jossa kohteena on määräaikaisella vuokrasopimuksella vuokrattu tontti, jolla on tai jolle voidaan rakentaa vuokralaiselle kuuluvia rakennuksia ja vuokraoikeus on mahdollista siirtää kolmannelle osapuolelle ilman kiinteistön omistajan kuulemista. Vuokraoikeuden perustamista ei katsota verolliseksi luovutukseksi.<sup>91</sup>

### **3.2.3 Käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma**

Kolmas kiinteistön luovutukseen rinnastettava tapaus on sellaisen rakennuksen tai rakennelman luovutus, joka palvelee kiinteistön käyttöä pysyvästi ja jonka luovutus tapahtuu ilman rakennuksen maapohjan omistusoikeuden luovutusta. Kyseessä on tällöin rakennuksen erillisluovutus.<sup>92</sup> Ratkaisussa KHO 14.12.2016/5287 moduuleista koostuvan koulun väistötilana käytettävän rakennuksen ei katsottu olevan VSVL 5 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus. KHO katsoi ratkaisussaan rakennuksen olevan väliaikainen huolimatta siitä, että rakennuksen oli määrä olla kiinteistöllä useamman vuoden ajan. Merkitystä annettiin sille, että rakennuksessa ei ollut perustuksia ja moduulien siirtäminen oli helppoa. Näin ollen KHO katsoi, ettei rakennuksen luovutuksesta tullut varainsiirtoveroa maksettavaksi.

Ratkaisussa Oulun HAO 27.12.2011 11/0608/2 hallinto-oikeus puolestaan katsoi, etteivät jätevedenpumppaamot ole VSVL 5 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuja kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevia rakennelmia eikä niiden luovutukseen siten kohdistunut

---

<sup>91</sup> Verohallinto 2022b, kohta 2

<sup>92</sup> Verohallinto 2022b, kohta 2

varainsiirtoveroa. Pumppaamojen katsottiin olevan osa suurempaa jätevesiviemäriverkostokokonaisuutta eikä suoraan palvelevan tiettyjä kiinteistöjä.

Maakaari ei sisällä säännöksiä kiinteistöön kuuluvista ainesosista ja tarpeistoista. Koska kiinteistöön luettavia aineistoja ja tarpeistoja ei ole määritelty laissa, sovelletaan hallituksen esityksen HE 120/1994 vp, joka johti maakaaren säätämiseen, mukaan oikeuskäytännössä syntyneitä sääntöjä. Ainesosina pidetään näin ollen muun muassa laitteita ja koneita, jotka on asennettu kiinteistöllä pysyvää käyttöä varten sekä rakennuksia, jotka kuuluvat maanomistajalle. Nämä ainesosat siirtyvät kiinteistön luovutuksen yhteydessä pääsäännön mukaan aina kiinteistön uudelle omistajalle. Tarpeistona puolestaan pidetään esimerkiksi rakennustarvikkeita, jotka on hankittu keskeneräistä rakennusta varten. Myös tarpeisto siirtyy kiinteistön luovutuksen yhteydessä kiinteistön mukana, jollei muuta ole sovittu.<sup>93</sup>

Ratkaisussa KKO:1982-II-87 oli kyse kiinteistön pakkohuutokaupan yhteydessä siirtyvistä aineistoista ja tarpeistoista. Ostaja A Oy oli ostanut toisella kauppakirjalla tilan ja yhtiön toimitusjohtaja X puolestaan toisella tilalla sijaitsevan irtaimiston, johon kuului muun muassa siltanosturi. Myöhemmin X oli ostanut tilalla olevaan asuinrakennukseen jääkaapin ja sähkölieden, ja tehdasrakennukseen loistevalaisimia. B Oy puolestaan oli vuokrannut A Oy:ltä osan rakennuksista ja asentanut yhden niistä ulkopuolelle kaksi öljysäiliötä tarkoituksenaan varastoida niihin jäteöljyä. Pakkohuutokaupassa C Oy osti A Oy:n, minkä jälkeen X oli kuljettanut päärakennuksessa sijaitsevan jääkaapin ja sähkölieden, tehdasrakennuksessa olleet 15 loistevalaisinta sekä siltanosturin pois tilalta. Ratkaisussaan KKO linjasi, että siltanosturi tuli katsoa kuuluvaksi kiinteistöön, koska se oli hankittu aikanaan kiinteistöllä pysyvästi käytettäväksi. Sen sijaan sähkölieden, jääkaapin, loistevalaisinten eikä öljysäiliöiden katsottiin olevan osa kiinteistöä.

Myös ratkaisussa KKO:1978-II-19 ravintolahuoneistoon remontin yhteydessä asennetut loisteputket, koriste-paneelit, valaisinritilät sekä ilmastointilaitteet katsottiin kiinteistön

---

<sup>93</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 76



osiksi ja siten rakennukseen kuuluviksi ainesosiksi ja tarpeistoiksi. Ratkaisussa KKO:1966-II-108 puolestaan leivinuunin, jota ei ollut liitetty kiinteästi rakennukseen, ei katsottu kuuluvaan kiinteistöön. Leivinuunin todettiin olevan irtain esine, jota ei ollut hankittu rakennuksen pysyvää käyttöä varten. Edellä esitetysti kiinteistöön kuuluvat osat eivät ole yksiselitteisiä. Pääasiassa kuitenkin sellainen tarpeisto ja irtaimisto, joka voidaan katsoa olevan hankittu kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaksi, katsotaan osaksi kiinteistöä ja siten laajentavan kiinteistön käsitettä.

Edellä mainittujen kiinteistöihin rinnastettavien tilanteiden lisäksi kiinteistön omistusoikeuden luovutukseen rinnastetaan VSVL 5 §:n 2 momentin mukaan yhtiön perustamisoikeuden luovutus, mikäli kiinteistö on hankittu perustettavan yhtiön lukuun.<sup>94</sup> Leimaverotuksen aikaan oikeuskäytännössä oli vahvistettu, että perustettavan yhtiön lukuun hankitun kiinteistön ja sen perustamisoikeuden eteenpäin luovuttaminen ennen yhtiön perustamista katsotaan leimaveron alaiseksi. Kyseessä katsottiin näin ollen olevan kiinteistön omistusoikeuden luovutus, jonka leimaveron suorittaminen tapahtui lainhuudon hakemisen yhteydessä.<sup>95</sup> Varainsiirtoverolain 5 §:n 2 momentin säännös on näin ollen käytännössä varainsiirtoverolakia edeltäneen leimaverolaista johdetun oikeuskäytännön mukainen.

### **3.3 Verovelvollisuuden syntyminen, veron määräytyminen ja suorittaminen**

Leimaverolain aikaan, eli ennen vuotta 2001, verovelvollinen oli lainhuudon hakija, kun kyseessä oli kiinteistösaanto<sup>96</sup>. Nykyisessä VSVL 4 §:n 1 momentissa todetaan, että kiinteistön omistusoikeuden luovutuksessa verovelvollinen on luovutuksensaaja. Mikäli kiinteistön kaupassa on useita ostajia, on jokainen luovutuksensaaja, eli ostaja, varainsiirtoverovelvollinen oman osuutensa mukaisesti. Kaupan kohteena voi

---

<sup>94</sup> Verohallinto 2022b, kohta 7.8

<sup>95</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 89

<sup>96</sup> Torkkel 2020, s. 107

luonnollisesti olla myös useampia kiinteistöjä ja näin ollen määräosia olla useita. Luovutuksensaajat eivät missään tapauksessa vastaa toistensa varainsiirtoveroista.<sup>97</sup> Vaikka varainsiirtoverovelvollisuudesta on säädetty laissa, on tyypillistä, että varainsiirtoveron suorittamisesta sovitaan erikseen osapuolten kesken. Kyseessä on nimittäin yksityisoikeudellisen sopimuksen tekeminen. Verohallinto katsoo lähtökohtaisesti kiinteistön luovutuksensaajan olevan varainsiirtoverovelvollinen. Koska asiasta on kuitenkin sopimusoikeudellisesti mahdollista sopia toisin, voidaan varainsiirtoverosta velvolliseksi kirjata luovutuksensaajan sijaan luovuttaja, tai varainsiirtovero voidaan jakaa luovutuksensaajan ja luovuttajan kesken tasaosuuksin.<sup>98</sup> Näin ollen kiinteistön luovutustilanteessa luovuttajalla ja luovutuksensaajalla on laajalti mahdollisuuksia sopia molempia osapuolia miellyttävästä ratkaisusta.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2011:46 oli kyse varainsiirtoveron maksamatta jättämisestä johtuneesta viivästyskorotuksesta. Tapauksessa A ja B olivat ostaneet kiinteistön toukokuussa 2006 ja maksaneet molemmat erikseen 450 euron varainsiirtoveron tammikuussa 2007. Lainhuutohakemuksen he olivat tehneet toukokuussa 2007, mutta se hylättiin puutteellisena maaliskuussa 2008. A ja B olivat laiminlyöneet lainhuutohakemuksen täydennyskehotukset jatkuvasti. Vaikka lainhuutohakemus hylättiin ja se lakkasi olemasta vireillä, oli A:n ja B:n velvollisuus hakea lainhuutoa saannolleen kuitenkin jäänyt voimaan. Viivästyskorotus voitiin näin ollen maksuunpanna molemmille kiinteistön omistajille erikseen. Varainsiirtovero sekä siitä mahdollisesti aiheutuva viivästyskorotus on henkilökohtainen suoritus, josta mahdollinen toinen luovutuksensaaja ei voi olla vastuussa.

---

<sup>97</sup> Myllymäki & Rabinä 2016, s. 26

<sup>98</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 61–62

VSVL 6 §:n 1 momentin mukaan varainsiirtoveron määrä kiinteistön luovutuksessa on 4 prosenttia<sup>99</sup> kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Sillä, onko vastike sovittu käypää hintaa alhaisemmaksi, ei ole vaikutusta suoritettavan varainsiirtoveron määrään. VSVL 4 §:n 4 momentissa esitetään kuitenkin poikkeus edellä mainittuun pääsääntöön. Lainkohdassa tarkoitetuissa tilanteissa varainsiirtovero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä VSVL 6 §:n 2 momentin mukaisesti. Tällaisia VSVL 4 §:n 4 momentissa tarkoitettuja tilanteita ovat omaisuuden siirrot, joissa ei ole käytetty vastikkeena rahaa. Kiinteistön luovutus kommandiittiyhtiöön yhtiön osakkeita vastaan on esimerkki VSVL 4 §:n 4 momentissa tarkoitettusta varojen jakoon perustuvasta omaisuuden siirrosta.<sup>100</sup> Lähtökohtaisesti veron laskentaperusteena on näin ollen kiinteistöstä maksettu kauppahinta, joka on merkitty rahamääräisenä kauppakirjaan<sup>101</sup>. Maakaaren säännöksistä seuraten VSVL 7 §:ssä säädetään varainsiirtoveron suorittamisajankohdasta. VSVL 7 §:n mukaan vero on suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa. Mikäli lainhuutoa tai kirjaamista ei ole haettu määräajassa, tulee varainsiirtovero maksaa kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä.

---

<sup>99</sup> Hallituksen esityksessä HE 64/2023 vp varainsiirtoverolakia ehdotetaan muutettavaksi ja muutosten on tarkoitus tulla voimaan tammikuun ensimmäisenä päivänä 2024. Esityksessä varainsiirtoprosentti kiinteistöjen luovutustilanteissa esitetään alennettavaksi nykyisestä 4,0 prosentista 3,0 prosenttiin. 2,0:sta ja 1,6 prosentista 1,5 prosenttiin ehdotetaan alennettavan asunto-osakeyhtiöiden ja muiden kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden sekä muiden arvopaperien luovutukset. Esityksessä esitetään, että näitä muutettuja veroprosentteja sovellettaisiin sellaisiin luovutuksiin, jotka ovat tapahtuneet 12.10.2023 tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella.

<sup>100</sup> Myrsky ja Svensk 2016, s. 373–374

<sup>101</sup> Määttä & Torkkel 2022, s. 92

## 4 Kiinteistön käsite tuloverotuksessa

### 4.1 Tuloverotuksen yleispiirteet

Nykyinen tuloverolaki (TVL 1535/1992) on ollut voimassa vuodesta 1993 alkaen, mutta tuloverotuksella on Suomessa pitkä historia<sup>102</sup>. Ensimmäinen yleinen kokonaistuloihin perustuva tulovero Suomessa säädettiin vuonna 1865, jolloin käyttöön otettiin niin kutsuttu suostuntavero. Suostuntaveroksi kutsuttiin kaikkia sellaisia veroja, joiden hyväksymiseen ei riittänyt ainoastaan hallitsijan määräys vaan lisäksi vaadittiin suostumus säädyltä. Vuonna 1865 säädetty suostuntavero oli kuitenkin voimassa vain 20 vuoden ajan, sillä sen perusteena olevien tulojen valvominen oli hankalaa. Myöhemmin säädettiin erilaisia sota- sekä suostuntaveroja, joiden kohteina oli niin ikään tulojen verotus. Vuonna 1920 voimaan saatettiin Ruotsista mallia ottanut tulo- ja omaisuusverolaki, minkä jälkeen tuloja on verotettu pysyvästi Suomessa tähän päivään saakka. Nykyisen tuloverotusta koskevan järjestelmän pohjana on pohjoismainen eriytetty verojärjestelmä.<sup>103</sup>

Tuloverolain alaiset tulot jaetaan eriytetyn verojärjestelmän mukaan ansio- ja pääomatuloihin, joiden verotuskohtelu poikkeaa toisistaan. Ansiotuloverotus on progressiivista, kun pääomatulot taas verotetaan suhteellista verokantaa käyttäen. Ansiotuloihin kohdistuu kuitenkin myös pieni progressio, joka otettiin käyttöön vuonna 2013.<sup>104</sup> TVL 1 §:n mukaan ansiotuloverotuksessa veronsaajina ovat valtio, kunnat ja seurakunnat. Pääomatulojen veronsaajana on puolestaan ainoastaan valtio. Tuloverolain 29 §:n 2 momentista käy ilmi tulojen jakautuminen ansio- ja pääomatuloihin. Lainkohdassa tästä kaksijaottelusta todetaan seuraavasti:

*Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän tulo jaetaan kahteen tulolajiin, joita ovat pääomatulo ja ansiotulo. Yhteisön ja yhteisetuuden muuhun tuloon kuin elinkeinotuloon ja maatalouden tuloon noudatetaan soveltuvien osin pääomatulon laskemista koskevia säännöksiä.*

---

<sup>102</sup> Nieminen & Nykänen 2021, kappale ”Tuloverotuksen ja tuloverolain ajallisesta rakenteisuudesta”

<sup>103</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 1

<sup>104</sup> Kasso 2014, s. 342

Tuloverolain 32 §:ssä pääomatulo määritellään seuraavasti.

*Veronalaista pääomatuloa on, siten kuin siitä jäljempänä tarkemmin säädetään, omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa korkotulo, osinkotulo siten kuin 33 a–33 d §:ssä säädetään, vuokratulo, voitto-osuus, henkivakuutuksen tuotto, kapitalisaatiosopimuksen tuotto, metsätalouden pääomatulo, maa-aineksista saadut tulot, luovutusvoitto ja osakesäästötililtä nostettu tuotto. Pääomatuloa on myös jaettavan yritystulon, yhtymän osakkaan tulo-osuuden sekä porotalouden tulon pääomatulo-osuus.*

Ansiotulo puolestaan on määritelty TVL 61 §:ssä seuraavasti.

*Ansiotuloa on muu tulo kuin 2 luvussa tarkoitettu pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus.*

Tuloverojärjestelmän mukaan luonnollisten henkilöiden tulot jaetaan kolmeen eri tulolähteeseen, joita ovat henkilökohtaiset tulot, elinkeinotulot ja maataloustulot. Tutkielmassa tarkasteltava tuloverolaki koskee nimenomaan pääoma- ja ansiotuloja. Yhteisöjen verotuksessa jaottelulla ansio- ja pääomatuloihin ei ole merkitystä, koska yhteisöjen tuloverotus on suhteellista 20 prosentin verokannan mukaan.<sup>105</sup> Myös tuloista tehtävät vähennykset ovat erilaisia ansio- ja pääomatuloverotuksessa. Vähennykset saa tehdä vain sen tulolajin tuloista, jonka tuloon vähennys liittyy.<sup>106</sup>

Tuloverotuksessa täytyy olla selkeää, onko kyseessä verovelvollisen saama ansiotulo vai onko kyse yritystoimintaan tai ammattitoimintaan liittyvästä tulosta eli elinkeinotulosta. Mikäli kyseessä on elinkeinotuloksi katsottava tulo, verotetaan verovelvollista elinkeinotuloverolain mukaisesti. Merkittävää on siis määrittää se, onko tulo elinkeinotuloverolain vai tuloverolain mukaan verotettavaa. Vastaavanlainen rajanvetotilanne koskee ammattimaista kiinteistönmyyntiä. Mikäli kyseessä on

---

<sup>105</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 6–7

<sup>106</sup> Määttä 2023a, s. 78

elinkeinotoiminnaksi luokiteltavasta toiminnasta syntynyt tulo, verotetaan myyntihinta elinkeinoverolain mukaan elinkeinotoiminnan tulona. Toisaalta jos tulon katsotaan olevan omaisuuden luovutusvoittoa, verotetaan myyntivoitto tuloverolain säännösten mukaan.<sup>107</sup> Hallituksen esityksessä HE 257/2018 vp on todettu, että mikäli kiinteistön pääasiallinen käyttötarkoitus on elinkeinotoimintaa palveleva, kuuluu kiinteistö elinkeinotulolähteeseen.

## 4.2 Kiinteistön määritelmä

Tutkielman edellisissä luvuissa on käsitelty kiinteistön käsitettä kiinteistöverotuksen ja varainsiirtoverotuksen näkökulmista. Näiden lisäksi tutkielman viidennessä luvussa käsiteltävä arvonlisäverotuksessa käytettävä kiinteistön käsite eroaa tuloverotuksessa sekä muissa veromuodoissa määritellystä kiinteistön käsitteestä. Kiinteistön käsitteen voidaankin aiemmin todetusti nähdä olevan hyvinkin erilainen eri verolajeja koskevissa laeissa. Tuloverotuksessa kiinteistön käsite oli merkittävä vuoteen 1993 asti sen kytkeytyessä luovutusvoiton veronalaisuutta koskeviin säännöksiin. Nykyään kiinteistön määritelmä ei ole tuloverotuksessa yhtä tärkeä.<sup>108</sup> Osittain verovapaita luovutusvoittoja käsittelevässä TVL 49 §:ssä on kuitenkin edelleen maininta kiinteistön käsitteestä, mihin palataan tutkielman seuraavassa luvussa. Tuloverotuksessa kiinteistön käsite liittyy erityisesti kiinteistöjen luovutustilanteisiin, esimerkiksi kiinteistön myyntiin.

Lähtökohtaisesti kiinteistön käsite on tuloverotuksessa yksityisoikeudellista kiinteistön käsitettä vastaava. Yksityisoikeudessa kiinteistönä pidetään aiemmin todetusti KML 2 §:n mukaisesti ”itsenäistä maanomistuksen yksikköä, joka on merkittävä kiinteistörekisterilain nojalla kiinteistönä kiinteistörekisteriin”. Näin ollen kiinteistönä on pidettävä yksityisoikeudellisesti ja siten tuloverotuksessa itsenäistä rekisteriyksikköä, joka voi ilmetä tilana tai kaava-alueella tonttina.<sup>109</sup> Yleisesti tonteista puhuttaessa tontin

---

<sup>107</sup> Kasso 2014, s. 342–343

<sup>108</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 2

<sup>109</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 2

käsite on laaja tontin voidessa tarkoittaa esimerkiksi rakennuksen alla ja ympärillä sijaitsevaa maa-aluetta. Tässä yhteydessä tontilla tarkoitetaan kuitenkin lohkottua kiinteistöä, joka sijaitsee muodollisesti asemakaava-alueella ja joka on asemakaavaan perustuvan tonttijaon mukainen. MRL:ssa on erotettu toisistaan sitova ja ohjeellinen tonttijako. Lain mukaan tonttijako tulee laatia sitovana silloin, kun ”alueen keskeinen sijainti, korttelin rakennustehokkuus tai kiinteistöjärjestelmän selkeys sitä edellyttävät”. Ollakseen kiinteistö tontin tulee myös olla kiinteistörekisterissä.<sup>110</sup> Tilalla puolestaan tarkoitetaan sellaista kiinteistöä, joka ei sijaitse asemakaava-alueella. Esimerkiksi rakennuspaikka voi olla tilaksi laskettava kiinteistö.<sup>111</sup> Sekä tila että tontti muodostetaan yleisimmin lohkomalla. Ennen tontti muodostettiin tontinmittauksella ja tontin rekisteröimisellä, mutta enää tuo kaksivaiheinen menettely ei ole käytössä.<sup>112</sup>

Tuloverotuksessa kiinteäksi omaisuudeksi katsotaan kaikki se, mikä on yksityisoikeudellisesti kiinteään omaisuuteen kuuluvaa. Näin ollen kiinteää omaisuutta tuloverotuksessa ovat aiemmin mainittujen tonttien lisäksi maa-alat, erottamattomat määräalat, maa- ja metsätilat, rakennetut kiinteistöt sekä koskiosuudet.<sup>113</sup> Näiden lisäksi tuloverotuksessa yksityisoikeudellista kiinteistön käsitettä on hieman laajennettu TVL 6 §:ssä.

Tuloverotuksessa kiinteistön käsite ei rajoitu siviilioikeudelliseen määritelmään, vaan käsitettä on laajennettu edelleen. Kiinteistön siviilioikeudellista käsitettä laajempi määritelmä on ilmaistu TVL 6 §:ssä seuraavasti.

*Tämän lain kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle.*

---

<sup>110</sup> Kasso 2010, s. 40

<sup>111</sup> Kasso 2010, s. 39

<sup>112</sup> Kartio, Koulu, Lindfors & Tepora 2010, s. 21

<sup>113</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 225

TVL 6 §:n myötä kiinteistöiksi luetaan tuloverotuksessa maapohjan lisäksi rakennukset, rakennelmat ja muut laitokset tietyin edellytyksin. Olennaista pykälän kannalta on, että rakennuksen, rakennelman tai laitoksen tulee sijaita toisen omistamalla maa-alueella. Lisäksi tällainen toisen maalla sijaitseva rakennus, rakennelma tai laitos pitää pystyä luovuttamaan hallintaoikeuksineen kolmannelle osapuolelle ilman maanomistajan kuulemista. Kuulematta tapahtuva luovutus tarkoittaa käytännössä sellaista vuokraoikeutta rakennettuun tonttiin tai vaihtoehtoisesti muuhun maa-alueeseen, joka pohjautuu vuokrasopimukseen tai lakiin perustuvaan siirtokelpoiseen vuokraoikeuteen. Mikäli kolmannelle luovuttaminen ilman vuokranantajan kuulemista ei ole mahdollista vuokrasopimuksen puitteissa, ei maa-aluetta katsota tuloverotuksessa tarkoitetuksi kiinteistöksi.<sup>114</sup>

Maanvuokralain 30 §:n mukaan ”vuokramiehellä on oikeus vuokranantajan suostumuksetta siirtää tontinvuokraoikeus toiselle”, mistä ilmenee mahdollisuus luovutukseen ilman erillistä kuulemista. TVL 6 §:n mukaisen laajennetun kiinteistön käsitteen käyttäminen tuloverotuksessa on asianmukaista, koska lainkohdassa tarkoitetuilla vuokraoikeuksilla käytävä kauppa on verrattavissa kiinteistöillä käytävään kauppaan<sup>115</sup>. Näin on helppo nähdä, miksi TVL 6 §:ssä tarkoitettut siirtokelpoiset oikeudet rinnastetaan tuloverotuksessa kiinteistöihin.

### 4.3 Kiinteistön myynnin verotus

Kiinteistöstä tulee suorittaa veroa, mikäli sen myynnistä syntyy luovutusvoittoa. Luovutusvoitosta verovelvollinen on omistaja. Kiinteän omaisuuden tapauksessa omistajaksi katsotaan se, joka on merkitty lainhuutorekisteriin omistajaksi. Vertailun vuoksi todettakoon, että irtaimen omaisuuden omistajana pidetään sitä, jonka hallussa esine on. Omistusaika lasketaan pääsäännön mukaan kaupantekopäivästä toiseen

---

<sup>114</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 2

<sup>115</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 225



kaupantekopäivään, eli luovutuspäivään. Sitovan kauppakirjan solmimisen ajankohta on näin ollen merkitsevässä asemassa omistusaikaa määrittäessä. Mikäli kauppakirjaan on otettu sopimuksenvaraisia ehtoja koskien esimerkiksi omistusajan myöhempää siirtymisajankohtaa, ei se yleensä vaikuta omistusajan päättymis- tai toisaalta alkamisajankohtaan <sup>116</sup>.

TVL 110 §:n mukaan luovutusvoitto tulee katsoa sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty. Esimerkiksi A voisi myydä vuonna 2023 omistamansa kiinteistön, jonka kauppahinta on 300 000 euroa. Kauppakirjaan olisi merkitty ehdoksi ostajan maksavan kauppahinnasta puolet vuonna 2024 ja toiset puolet vuonna 2025. Kiinteistön kaupasta mahdollisesti syntynyt luovutusvoitto verotettaisiin kuitenkin vuoden 2023 tulona, vaikkei kiinteistön myyjä saa kiinteistön myynnistä tuona vuonna vielä ollenkaan euromääräistä suoritusta. Huomionarvoista kuitenkin on, että omistusajalla ei veroseuraamusten näkökulmasta ole vaikutusta.<sup>117</sup>

Luovutusvoittojen verotus on Suomessa nykyisen lainsäädännön puitteissa kattavaa, mutta tilanne ei ole aina ollut sama. Useissa Euroopan maissa luovutusvoittojen verotus on edelleenkin vähäistä, ja joissain tapauksissa sitä ei ole ollenkaan. Kovan luovutusvoittoverotuksen on pelätty johtavan lukkiutumislukkiin, joka tarkoittaa tilannetta, jossa omistaja ei ole halukas realisoimaan omaisuuttaan verotuksellisista syistä. Tällaisissa tilanteissa talouden realiteettien kannalta olisi kuitenkin lähes välttämätöntä, että omistuksen kohde vaihdettaisiin esimerkiksi osakkeisiin kiinteistöstä. <sup>118</sup> TVL 32 §:n mukaan luovutusvoitot, mukaan lukien kiinteistöjen myynnistä syntyneet luovutusvoitot, ovat pääomatuloa, joista tulee siten maksaa 30 % tai 34 % verokannan mukaan veroa.

---

<sup>117</sup> Ossa 2020b, s. 173–175

<sup>118</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 40

Yleensä kiinteistöstä saatava luovutusvoitto saadaan vähentämällä luovutushinnasta hankintameno. Hankintamenon katsotaan pääsäännön mukaan koostuvan kauppahinnasta sekä luovutetun omaisuuden, esimerkiksi kiinteistön, hankintaan suoraan liittyvistä kuluista. Tällaisia ostoon liittyviä kuluja ovat esimerkiksi varainsiirtovero ja lainhuudatuksesta aiheutuneet menot, jotka lisätään hankintamenuon eivätkä ne siten ole verovelvollisen verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Mahdollista on käyttää myös hankintameno-olettamaa, mikäli se on verovelvolliselle edullisempi vaihtoehto<sup>119</sup>. Hankintameno-olettama on 20 % kiinteistön myyntihinnasta. Mikäli omaisuus on omistettu yli 10 vuoden ajan yhtäjaksoisesti, on hankintameno-olettama kuitenkin 40 % myyntihinnasta.<sup>120</sup> Hankintameno-olettaman käytölle on veropoliittinen peruste, sillä vanhoja hankintamenoja on toisinaan hankala selvittää eivätkä esimerkiksi kustannukset ole myyjän muistissa, saati todisteet niistä tallessa<sup>121</sup>.

#### 4.4 Kiinteistön verovapaat luovutusvoitot

Verovapaita ja osittain verovapaita luovutusvoittoja koskevat säännökset ovat TVL 48 ja 49 §:ssä. Lainkohdissa käytetään käsitettä kiinteä omaisuus, jonka merkityksen voidaan lähtökohtaisesti katsoa vastaavan käsitettä kiinteistö<sup>122</sup>. Luovutusvoiton määrittelyssä omaisuus jaetaan kiinteään ja irtaimeen. Kaikki omaisuus, jota ei lueta TVL 6 §:n tai esineoikeudellisten säännösten perusteella kiinteäksi, on katsottava irtaimeksi. Esimerkiksi siirtokelvoton vuokraoikeus katsotaan irtaimeksi omaisuudeksi.<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> Hankintameno-olettaman käyttöön ovat oikeutettuja luonnolliset henkilöt, kuolinpesät sekä yhteisetuudet. Hankintameno-olettama on sovellettavissa myös tilanteisiin, joissa omaisuus on saatu lahjana, perintönä tai testamentilla. Kaikki verovelvolliset eivät näin ollen voi soveltaa hankintameno-olettamaa, vaikka se olisi heille edullisempi vaihtoehto.

<sup>120</sup> Ossa 2020b, s. 175–177

<sup>121</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 41–42

<sup>122</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 2

<sup>123</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 226

TVL 48 §:n 4 momentin mukaan verovapaana luovutuksena käsitellään sellaisen suojelualueen, jota luonnonsuojelulaissa tarkoitetaan, luovutus, kun kiinteistö vaihdetaan toiseen kiinteistöön. Käytännössä mahdollisia luovutustapoja ovat vaihto sekä kauppa.<sup>124</sup> Kiinteän omaisuuden antaminen vastikkeeksi kiinteistön luovutuksessa ei myöskään estä verovapautta. Kuitenkin kiinteistön luovutusta, joka on tehty välirahaa vastaan, ei voida katsoa tuloverotuksessa verovapaaksi.<sup>125</sup>

Yhtenä poikkeuksena asunnon myynnin verotukselliseen kohteluun on oman asunnon myynti ja tarkemmin siitä syntynyt luovutusvoitto. Verovapauden edellytysten täytyessä oman asunnon myynti on verovapaa eli asunnon arvonnousu ei joudu verotuksen kohteeksi asunnon luovutustilanteessa. TVL 48 §:ssä verovapauden edellytykseksi on asetettu vähintään kaksi vuotta kestävä yhtäjaksoinen vakituinen asuminen kyseisessä asunnossa ennen luovutuksen tekemistä. Asunnon tulee olla ollut kahden vuoden ajan omassa tai perheen käytössä, joten esimerkiksi asunnon vuokraaminen tuon kahden vuoden ajanjakson aikana estää luovutusvoiton verovapauden hyödyntämisen. Asumisaika katsotaan verovelvollisen väestörekisteriin tekemän muuttoilmoituksen perusteella. Tilapäinen poissaolo asunnosta ei vielä estä kahden vuoden vakituisen asumisen katkeamista.<sup>126</sup>

Ratkaisussa KHO:2015:75 KHO katsoi, ettei oman asunnon myynnistä syntyvä luovutusvoitto ollut verovapaa, kun puolisoiden aikeissa oli myydä määräaloina 3300 neliömetrin kokoinen tontti kolmelle eri ostajalle. Tontista oli aiemmin vuokrattu tonttiosuudet kahdelle lapselle perheineen, ja niille oli rakennettu asuinrakennukset. KHO:n mukaan kyse oli rakennusten rakennuspaikoista eikä tontinosia siten voitu pitää puolisoiden omana asuntona käyttämänä rakennukseen rinnastettavana rakennuspaikkana. Näin ollen luovutukseen ei voitu soveltaa TVL 48 §:n 1 momentin mukaista oman asunnon luovutusvoiton verovapaussäännöstä.

---

<sup>124</sup> Määttä 2023a, s. 158

<sup>125</sup> Myrsky & Rabinä 2014, s. 225

<sup>126</sup> Veronmaksajat 2022

#### 4.5 Kiinteistöstä saatu vuokratulo

Kiinteistötuloa on TVL 6 §:ssä tarkoitettua kiinteistöltä saatu tulo, esimerkiksi vuokratulo ja metsätalouden tulo. Kiinteistötulona ei voida siten pitää maa-alueesta ja sillä sijaitsevasta rakennuksesta muodostunutta tuloa, mikäli maa-alueen ja rakennuksen hallinta perustuu muuhun kuin siirtokelpoiseen vuokrasopimukseen.<sup>127</sup> Tuloverotuksessa kiinteistöjä koskevat rajanvetotilanteet ovat yleensä liittyneet kiinteistöliiketoimintaan ja tarkemmin ottaen vuokraustoiminnan verotukseen. Vuosikymmeniä vanhan hallituksen esityksen HE 172/1967 vp mukaan laaja kiinteistön vuokraustoiminta oli mahdollista katsoa elinkeinotoiminnaksi. Kyseinen hallituksen esitys johti elinkeinoverolain säätämiseen ja lain säätämisen jälkeen kiinteistön vuokraustoiminnasta syntyneeseen tuloon on sovellettu tuloverolakia. Tällöin pääsäännöksi oikeuskäytännössä vakiintui se, että tuloverolain soveltaminen koskee laajaankin vuokraustoimintaa. Mikäli verovelvollinen kuitenkin harjoittaa kiinteistöjen vuokrauksen lisäksi esimerkiksi kiinteistöpalvelujen tarjoamista tai kiinteistöjen rakentamista, voidaan kiinteistön vuokraus lukea elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaksi. Tällaisissa tilanteissa olennaista on se, että kiinteistön vuokrauksen lisäksi verovelvollisen toiminta kattaa myös muuta kiinteistöjen vuokraukseen liittyvää toimintaa.<sup>128</sup>

Vuokraustoiminta on nähty enemmänkin sijoitusluonteiseksi toiminnaksi, eikä sitä näin ollen voida pitää aktiivisena liiketoimintana. Se, katsotaanko toiminta kiinteistösijoitustoiminnaksi vai kiinteistöliiketoiminnaksi, määritellään käytännössä samalla tavalla kuin arvopaperikaupassa. Olennaista on liikevaihdon ja sen jakautumisen tutkiminen.<sup>129</sup> Yksityshenkilöiden harjoittaman kiinteistösijoitustoiminnan on katsottu rinnastuvan arvopaperisijoittamiseen, ja siten kiinteistöistä saatuja luovutusvoittoja ja vuokratuloja pidetään verotuksessa pääomatuloina TVL:n mukaan.<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 3

<sup>128</sup> HE 257/2018 vp, kohta 1.1.5

<sup>129</sup> Ossa 2020a, s. 42

<sup>130</sup> HE 257/2018 vp, kohta 1.1.5

#### 4.6 Yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä oleva kiinteistö

Vaikka yhteisöt ovatkin lähtökohtaisesti verovelvollisia tuloistaan, katsotaan osa yhteisöistä tuloverotuksesta vapautetuiksi. Tällaisia TVL 20 §:n mukaan verovapaita yhteisöjä ovat esimerkiksi Kansaneläkelaitos, Yleisradio Oy ja Suomen Pankki. Tuloverosta vapaille yhteisöille yhteistä on se, että niiden katsotaan hoitavan tarkkarajaista yhteiskunnallista tehtävää, jonka hoitaminen jäisi muutoin julkisyhteisöjen hoidettavaksi. Näiden tehtävien rahoitus myös tapahtuu julkisilla varoilla.<sup>131</sup> Lisäksi osa yhteisöistä on TVL 21 §:n mukaisesti osittain verovapaita, mikä käytännössä tarkoittaa niiden olevan vapaita valtion tuloverosta, mutta verovelvollisia kunnalle TVL 124 §:n 3 momentin mukaan. Tällaisia osittain verovapaita yhteisöjä ovat muun muassa valtio sekä sen laitokset. Osittain tai kokonaan verovapaiden yhteisöjen verovapauden perustelu on usein vähäistä, sillä näiden yhteisöjen verottaminen olisi hankala nähdä tarkoituksenmukaisena.<sup>132</sup>

TVL 21 §:ssä säädetään osittain verovapaista yhteisöistä. Lainkohdassa ei kuitenkaan ole vaatimusta, että kiinteistön tulisi olla täysin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä ollakseen tuloverosta vapaa. Edellä mainitusta seuraten TVL 21 §:ää on mahdollista soveltaa koskemaan kiinteistön jostakin osasta saatua tuloa. Kiinteistön katsotaan olevan yleishyödyllisessä käytössä, kun sen omistava yhteisö käyttää sitä yleishyödyllisessä toiminnassaan tai kiinteistö on annettu yleishyödylliseen käyttöön toiselle yhteisölle. Tällaista toimintaa on esimerkiksi tilojen vuokraaminen yleishyödyllistä harrastustoimintaa harjoittavalle yhteisölle. Yleisessä käytössä olevaksi kiinteistöksi katsotaan puolestaan sellainen kiinteistö, joka on vuokrattu julkisyhteisölle ja toiminta siellä on yhteiskunnan tarpeita hyödyttävää.<sup>133</sup> Yleishyödyllisessä tai yleisessä käytössä olevasta osasta ei seuraisi veron määräämistä, vaan ainoastaan muussa käytössä olevien osien tuottamat vuokratulot olisivat kiinteistön veronalaista tuloa.<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> Ossa 2020a, s. 259

<sup>132</sup> Andersson, Frände & Linnakangas 2016, s. 42–43

<sup>133</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 3

<sup>134</sup> Andersson, Linnakangas & Frände 2016, s. 45

Lainkohdassa ei näin ollen ole määritelty, kuinka suuri osa kiinteistöstä tulee olla yleishyödyllisessä käytössä pääasiassa tai jossain määrin, jotta siitä saatu tulo voitaisiin katsoa verovapaaksi kiinteistötuloksi.<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> Nieminen & Nykänen 2021, luku 3

## 5 Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa

### 5.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta

Suomessa otettiin vuonna 1941 käyttöön yleinen kulutusverotus, jolla pyrittiin kohentamaan toisen maailmansodan aiheuttamaa valtion talouden rappeumaa. Lakia uudistettiin useampaan otteeseen vuoteen 1991 asti, jolloin voimaan astui liikevaihtoverolaki. Uusi laki oli ensiaskel liikevaihtoverotuksen kannalta kohti nykyistä arvonlisäverojärjestelmää. Kesäkuun ensimmäisenä päivänä 1964 voimaan tuli arvonlisäverolaki (1501/1993), jota sovelletaan tänäkin päivänä. Liikevaihtoverotuksen aikana ongelmana oli kertaantuvan veron ja piilevän veron muodostuminen suppean veropohjan ja verovelvollisen rajallisten vähennysmahdollisuuksien vuoksi.<sup>136</sup> Nykyisen arvonlisäverojärjestelmän veropohja on kuitenkin laaja eikä piilevää tai kertaantuvaa veroa enää aiheudu <sup>137</sup>.

Arvonlisäverotuksen kohteena ovat tavarat ja palvelut, ja veroa suoritetaan käytännössä niiden vaihdannasta. Arvonlisäverotuksen soveltamisalaan eivät kuulu sellaiset tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset, joiden ei voida katsoa olevan korvausta omistusoikeuden luovuttamisesta.<sup>138</sup> Arvonlisäverolain 17 §:ssä tavara on määritelty aineelliseksi esineeksi, minkä lisäksi tavaraksi katsotaan sähkö, kaasu, jäähdytysenergia sekä muu näihin verrattava energiahyödyke. Saman lainkohdan mukaan palvelu tarkoittaa kaikkea muuta, mitä on mahdollista myydä liiketoiminnan muodossa. Helsingin HAO linjasi ratkaisussaan 13.10.2010 10/0831/4, että runkokaapelin sisällä sijaitsevat kuitukaapelit tulee katsoa AVL:ssä tarkoitetuksi tavaraksi. Kyse ei näin ollut AVL 28 §:ssä tarkoitettusta pysyvästä rakennelmasta tai rakennelman osasta, joka voitaisiin tulkita kiinteistöksi. Lain sanamuoto on toki jäljempänä esitellysti muuttunut eikä nykyinen AVL 28 § vastaa ratkaisun aikaista lain sanamuotoa.

---

<sup>136</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 25–26

<sup>137</sup> Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 3–4

<sup>138</sup> Anttila ja muut 2023, luku 3

Arvonlisäverolain 1 §:

*Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:*

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä;*
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarán maahantuonnista;*
- 3) Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettusta tavarán yhteisöhankinnasta;*
- 4) Suomessa tapahtuvasta 72 l §:ssä tarkoitettusta tavarán siirrosta varastointimenettelystä.*

Lähtökohtana on, että kaikki, jotka harjoittavat liiketoiminnaksi katsottavaa tavaroiden ja palveluiden myyntiä, ovat velvollisia suorittamaan arvonlisäveroa<sup>139</sup>. Tämä pääsääntö sisältää kuitenkin useampia poikkeuksia eikä sitä voida soveltaa suoraan ilman lisätietoa. Vaikka myynti olisi niin sanotusti liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa, ei sen kohteena olevat tavarat ja palvelut välttämättä aiheuta arvonlisäverovelvollisuutta. Toisaalta toiminta voi olla arvonlisäverovelvollisuuden synnyttävää, vaikka kyse ei olekaan tavaroiden ja palvelujen myynnistä liiketoiminnaksi katsottavassa muodossa. Edes se, että arvonlisäverolaki ei sisällä mainintaa jostakin toiminnanharjoittajasta, ei tarkoita, etteikö tämä toiminnanharjoittaja tosiasiallisesti olisi velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Osaa arvonlisäverovelvollisista koskee yleisen verovelvollisuuden periaatteet, jolloin verovelvollisen tulee maksaa veroa alkutuotteiden myynnistä. Toisaalta verovelvollinen voi tällöin vähentää alkutuotannon harjoittamisesta syntyneet arvonlisäverot.<sup>140</sup>

Arvonlisäveroa maksetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa, mutta vähennysoikeuden ansiosta verovelvolliset voivat vähentää verollisen toiminnan hankkimiseen sisältyneen veron siitä myynnin verosta, jonka verovelvollinen valtiolle suorittaa<sup>141</sup>. Arvonlisäverotukselle tyypillistä on laaja veropohja, jonka tarkoituksena on toteuttaa neutraalisuustavoitetta ja toisaalta estää verotuksen kertaantuminen.

---

<sup>139</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 121

<sup>140</sup> Määttä 2015, s. 125–126

<sup>141</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 122



Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on näin ollen verollisuus, ja verottomuutta voidaan pitää vain poikkeuksena.<sup>142</sup> Tämän takia arvonlisäveron sanotaan olevan yleinen kulutusvero<sup>143</sup>.

Suomen arvonlisäverojärjestelmää muutettiin Suomen liittyessä Euroopan unioniin vuonna 1995, sillä EU:n jäsenvaltioiden tulee noudattaa unionissa sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää<sup>144</sup>. Unioniin liittymisen myötä Suomesta tuli osa Euroopan unionin sisämarkkina-alueetta, jossa sovelletaan tiettyjä sisämarkkinoita koskevia säännöksiä. Jäsenmaita velvoittavien säännösten määrä on ollut perinteisesti kasvussa vuodesta toiseen.<sup>145</sup> Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitua, mikä on toteutettu arvonlisäverotusta koskevilla direktiiveillä. Näin ollen unionin jäsenvaltioiden arvonlisäverotusta koskeva lainsäädäntö on käytännössä yhdenmukaista. Alun perin unionin yhtenäisestä arvonlisäverotusta koskevasta järjestelmästä sovittiin vuonna 1967. Arvonlisäverojärjestelmä Suomessa perustuu Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY.<sup>146</sup>

## 5.2 Kiinteistön määritelmä

Euroopan unionin jäsenvaltioita sitova direktiivi 2006/112/EY ei sisältänyt lainkaan määritelmää kiinteistöstä, vaikka direktiivissä viitataan kiinteään omaisuuteen monessa kohdin. Tarve yhdenmukaiselle kiinteistön määritelmälle oli näin ollen olemassa, joten EU:n neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muutoksella (EU) N:o 1042/2013 saatettiin voimaan täytäntöönpanoasetus 282/2011, joka koski kiinteistön uutta määritelmää. Muutostarpeen perustana oli kiinteistöön liittyvien palvelujen yhdenmukainen verokohtelu unioniin kuuluvissa valtioissa. EU:n alueella kiinteistöä koskevien säännösten tulkinnan tulee olla yhtenevää ja soveltamisen johdonmukaista, ja siten

---

<sup>142</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 133

<sup>143</sup> Määttä 2007, s. 43

<sup>144</sup> Sirpoma & Tannila 2014, s. 20

<sup>145</sup> Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 14–15

<sup>146</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 121

estää verottamatta jättäminen ja toisaalta kahdenkertainen verottaminen.<sup>147</sup> Hallituksen esityksessä HE 110/2016 esiteltiin kiinteistön määritelmää koskevat muutokset, jotka olivat seurausta täytäntöönpanoasetuksen voimaantulosta. Esityksen tavoitteena oli muuntaa arvonlisäverolain säännökset yhdenmukaisiksi täytäntöönpanoasetuksen säännösten kanssa. Täytäntöönpanoasetus, joka annettiin 7.10.2013, merkitsi muutosten tekemistä jäsenvaltioiden lainsäädännössä, sillä täytäntöönpanoasetus on sellaisenaan sovellettavaa oikeutta EU-maissa. Edellä mainitussa hallituksen esityksessäkin todetusti ristiriitaiset säännökset arvonlisäverolain ja täytäntöönpanosäännöksen välillä eivät näin ollen ole mahdollisia.

Täytäntöönpanoasetuksen takia direktiiviä 2006/112/EY sovellettaessa kiinteänä omaisuutena pidetään direktiivin 13 b artiklan mukaan seuraavaa.

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

Täytäntöönpanoasetuksen myötä arvonlisäverolakia muutettiin kiinteän omaisuuden käsitteen osalta vastaamaan asetuksessa määriteltyä ja näin saatettiin säännökset yhdenmukaisiksi. AVL 28 §:stä poistettiin kokonaan kiinteistön määritelmä, ja lainkohta sai viittauksen täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklaan kuten hallituksen esityksessä aiemmin esitettiin. Merkittävin muutos Suomen kannalta oli 13 b artiklan d-kohta<sup>148</sup>. Kyseinen kohta koskee rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennettuja koneita, laitteita tai niiden osia. Suomessa uudet säännökset esiteltiin hallituksen esityksessä kesäkuussa 2016 ja hyväksyntä lainmuutokselle tapahtui marraskuussa 2016. Myös

---

<sup>147</sup> Verohallinto 2018, kohta 1

<sup>148</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 624

Verohallinto antoi uuden ohjeen kiinteistön määritelmää koskien loppuvuodesta 2016. Kiinteistön määritelmä muuttui vuonna 2017 ainoastaan arvonlisäverotuksen osalta, eikä lakimuutoksella ollut vaikutusta muihin verolajeihin. Kirjanpitoon yltävät vaikutukset koskivat myös vain arvonlisäverotusta, joten muutos ei aiheuttanut toimenpiteitä kiinteistöverotuksen, varainsiirtoverotuksen ja tuloverotuksen kirjanpitokäsittelyä koskien. Muutosten vaikutukset ovat kirjanpidossa näkyneet vuodesta 2017 alkaen siten, että arvonlisäverotuksessa kiinteäksi omaisuudeksi katsottava omaisuus tulee eritellä kirjanpidossa. Tällainen omaisuus, jolla tarkoitetaan erityisesti kiinteistöön pysyvästi asennettuja koneita ja laitteita, voi muissa verolajeissa olla irtainta omaisuutta ja siten sen käsittely olla erilainen.<sup>149</sup>

Tammikuun 1. päivästä 2017 alkaen arvonlisäverolaissa on viitattu vahvasti täytäntöönpanoasetuksen artiklaan ja kiinteistönä on näin ollen AVL 28 §:n mukaan pidetty seuraavaa.

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

Arvonlisäverotuksessa kiinteistön käsite on nykyisen lainsäädännön puitteissa edellä esitetysti laaja. Kiinteistön käsitteen ollessa vähärajainen aiheuttaa se toisinaan tulkintaongelmia verovelvollisille. Ratkaisussa KVL:2018/9 oli kyse siitä, pidetäänkö A Oy:n omistamia siirtokelpoisia rakennuksia täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa tarkoitettuina rakennuksina. Rakennukset olivat moduuleista koottavia ja A Oy vuokrasi niitä esimerkiksi koulukäyttöön kunnille. Rakennukset olivat liitettynä sähkö-, vesi- ja viemäriverkoissa ja ne olivat purettavissa käyttötarpeen loputtua. KVL katsoi, että rakennukset eivät ole helposti siirrettäviä tai purettavia, ja että niiden perustukset olivat kiinteästi maaperässä. Näin ollen KVL totesi ratkaisussaan, että siirtokelpoiset rakennukset tulee katsoa AVL 28 §:ssä tarkoitetuiksi kiinteistöiksi.

---

<sup>149</sup> Barck & Salomaa 2017

### 5.2.1 Maan pinnalla tai sen alla oleva maa-ala

Artiklan 13 b kohdan a mukaan direktiiviä sovellettaessa kiinteäksi omaisuudeksi katsotaan sellainen maa-ala joko maan pinnalla tai sen alla, johon on mahdollista syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Maa-ala on määritelty säännöksessä laajasti, sillä maa-alaksi katsotaan säännöksen mukaan sekä maapohja että kaikki sen päällä ja alla oleva.<sup>150</sup> Kiinteistön osana pidetään näin ollen esimerkiksi puita, jotka ovat maaperässä kiinni sekä pohjavesiä ja muita resursseja maan alla. Koska maa-alaan luetaan kuuluvaksi kaikki maapohjan allakin olevat alueet, katsotaan myös sellaiset alueet, jotka ovat veden peittämiä, osaksi maa-alaa. Esimerkiksi meret, joet ja järvet ovat artiklan 13 b kohdassa a tarkoitettuja maa-aloja. Kiinteäksi omaisuudeksi luettavan omaisuuden ei siten tarvitse olla erillinen osa kiinteistöä, vaan se voi sisältyä maahan tai olla juurtunut siihen. Aivan loputon ei kiinteistön osankaan määritelmä kuitenkaan ole, sillä mikäli esimerkiksi mineraaleja kaivetaan maasta, ei niiden enää katsota olevan säännöksessä tarkoitettuja kiinteistön osia.<sup>151</sup>

### 5.2.2 Kiinteästi perustettu rakennus tai rakennelma

Kiinteänä omaisuutena pidetään myös sellaisia rakennuksia ja rakennelmia, jotka on perustettu maaperään kiinteästi joko merenpinnan ylä- tai alapuolelle. Jotta artiklan kohta b tulisi sovellettavaksi, on ehtona edellä mainitulle myös se, että rakennusta tai rakennelmaa ei voida purkaa tai siirtää helposti. Säännöksessä tarkoitettun rakennuksen tulee olla ihmisen tekemä ja sisältää sekä katto että seinät. Rakennelma on kuitenkin käsitteenä edellä mainittua laajempi. Rakennelmiksi katsotaan maa- ja vesirakenteet, esimerkiksi satamat ja sillat. Näin ollen käsitteenä rakennelma kattaa ihmisen tekemät erilaiset rakenteet eikä ole rakennuksen käsitteen tavoin suhteellisen tarkkarajainen. Artiklan 13 b kohdassa b tarkoitettun rakennuksen ei tarvitse olla asuinkelpoinen tai muutoin sen käyttötarkoitukseen soveltuva. Rakennuksesta tai rakennelmasta voi myös

---

<sup>150</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.1

<sup>151</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 624

esimerkiksi puuttua osia ja se katsotaan silti kiinteistöksi. Rakennuksen tai rakennelman tulee kuitenkin sisältää kaikki siihen kuuluvat rakenteelliset osat, millä tarkoitetaan siihen asennettuja ja pysyvästi tai kiinteästi kuuluvia osia. Rajanvetona voidaan Verohallinnon mukaan pitää sitä, että osa on kiinteä tai pysyvä, mikäli ilman sitä rakennus tai rakennelma olisi katsottava puutteelliseksi.<sup>152</sup>

Ratkaisussa EUT C-315/00, Maierhofer, oli kyse siitä, katsotaanko jäljempänä esitetyn mukaisten rakennusten vuokraus arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi kiinteän omaisuuden vuokraamiseksi. Rakennukset olivat yksi- tai kaksitasoisia betoniperusteisia betonisokkelin päällä olevia valmisosista koottuja taloja, jotka oli pystytetty tilapäiseen käyttöön turvapaikanhakijoille. Rakentamisessa oli käytetty tiiltä, laattoja sekä levyjä. Kevyen rakennusmenetelmän ansiosta talot oli mahdollista purkaa kymmenen päivän aikana, kun purkamassa oli vajaa kymmenen henkilöä. Mahdollisen purkamisen jälkeen rakennusten uudelleenkäyttö oli mahdollista. Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että rakennuksia ei voitu pitää helposti purettavina ja siirrettävinä niiden vaatiman purkutyövoiman perusteella. Rakennukset tuli tuomioistuimen mukaan katsoa direktiivin 13 artiklan b kohdan b alakohdan mukaiseksi kiinteäksi omaisuudeksi ja vuokraustoiminta näin ollen arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi vuokraamiseksi. Tuomioistuin linjasi, ettei merkitystä ole sillä, olivatko rakennukset erottamattomalla tavalla maapohjaan liittyviä.

### **5.2.3 Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa**

Aiemmin mainitusti direktiivin 2006/112/EY artiklan 13 b kohdassa c mainitaan rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa. Tällaisena osana pidetään rakennuksen tai rakennelman käyttöä palvelevia osia. Huomionarvoista on, että kyse ei ole osista, jotka palvelevat itse kiinteistössä harjoitettava toimintaa vaan nimenomaan rakennusta tai rakennelmaa. Säännöksessä tarkoitettun osan tehtävänä on täydentää tai

---

<sup>152</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.2

varustaa rakennusta tai rakennelmaa eivätkä osat voi siten olla esimerkiksi rungon muodostamiseen tarvittavia osia. Esimerkiksi täydentäviä osia ovat rakennuksen väliseinät, jotka katsotaan säännöksessä tarkoitetuiksi osiksi ja joihin säännös näin ollen soveltuu.<sup>153</sup>

Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetuiksi osiksi, ja siten myös kiinteistöiksi, katsotaan myös esimerkiksi hissit, ovet, portaat, katot ja ikkunat. Nämä osat ovat olennaisia kiinteistön käyttöä ajatellen, eikä rakennuksen tai rakennelman voitaisi katsoa olevan niin sanotusti täydellinen ilman niitä. Huomionarvoista on se, että rakennuksen tai rakennelman käyttötarkoitus lopulta ratkaisee sen, mitkä osat voidaan katsoa kiinteästi siihen kuuluviksi. Esimerkiksi asuinkäytössä olevaan omakotitaloon ja liikennöintiin käytettävään siltaan kiinteästi kuuluvat osat voivat luonnollisesti olla hyvinkin erilaisia.<sup>154</sup> Sellaisia muita koneita ja laitteita, joita käytetään kiinteistöllä harjoitettavaan erityiseen toimintaan, ei katsota arvonlisäverotuksessa kiinteistöksi<sup>155</sup>. Sen sijaan rakennukseen sisään asennetut koneet ja laitteet ovat kiinteistön osiksi katsottavia, mikäli nämä osat hyödyttävät rakennuksen käyttötarkoitusta<sup>156</sup>.

Verohallinnon ohjeessa *Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen* esimerkkinä arvonlisäverodirektiivin 13 b artiklan c alakohdassa tarkoitettua kiinteästä omaisuudesta on käytetty rakennuksen katolle asennettuja aurinkopaneeleja. Paneelien tulee toimia kattona ja olla osa sitä. Lisäksi aurinkopaneelien vaaditaan olevan integroituja kyseisen rakennuksen sähkölaitteistoon. Näin asennettujen aurinkopaneelien voidaan katsoa olevan artiklassa tarkoitettua kiinteää omaisuutta. Direktiivi 2006/112/EY 13 b artiklan c-kohdassa tarkoitetuksi kiinteäksi omaisuudeksi luetaan myös esimerkiksi metro- ja rautatieverkostot sekä sähkö- ja viemäriverkot. Näihin liittyvät osat katsotaan yleensä rakennusten ja rakennelmien osiksi ja siten osaksi kiinteistöä. Toisaalta esimerkiksi ydin- ja tuulivoimaloiden katsotaan muodostuvan

---

<sup>153</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 625

<sup>154</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.3

<sup>155</sup> Verohallinto 2017, kohta 2

<sup>156</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.3

rakennuksista ja rakennelmista sekä niihin liittyvistä osista eli olevan kokonaisuuksista muodostuvia. Koska koneet ja laitteet muodostavat usein ison osan tällaisista kiinteistöistä, ei kaikkia koneita ja laitteita niissä voida yleensä pitää kiinteistön osina. Esimerkiksi sellaiset laitteet, jotka ovat energiantuotantoon liittyviä, mutta jotka voidaan siirtää kiinteistöä tuhoamatta, jäävät kiinteistön käsitteen ulkopuolelle.<sup>157</sup>

#### **5.2.4 Koneet ja laitteet kiinteänä omaisuutena**

Täytäntöönpanoasetuksen myötä muuttuneen arvonlisäverolain selkein muutos Suomessa oli direktiivin artiklan 13 b kohdasta d johtuva. Aiemman lainsäädännön mukaan irtaimiksi omaisuudeksi luettiin kaikki koneet ja laitteet, jotka palvelivat kiinteistön toimintaa. Muutosten myötä direktiivin 13 b artiklan d-kohdan mukaan kiinteäksi omaisuudeksi katsotaan kuitenkin myös koneet ja laitteet, jotka ovat pysyvä osa rakennusta tai rakennelmaa, ja joita ei ole mahdollista siirtää siten, että rakennus tai rakennelma ei muuttuisi tai tuhoutuisi.<sup>158</sup> Merkitystä ei ole koneiden, laitteiden tai niiden osien asennustavalla tai koolla<sup>159</sup>. Olennaista on artiklan sanamuodonkin mukaan se, aiheuttaako pysyvästi asennetun koneen tai laitteen irrottaminen haittaa sille rakennukselle tai rakennelmalle, johon se liittyy.

Koneen tai laitteen irrottamisesta aiheutuvan vahingon tulee olla merkittävä ja koneen tai laitteen side rakennukseen tai rakennelmaan selkeä ja epäilemätön. Vaatimuksena ei kuitenkaan ole koneiden tai laitteiden tietynlainen kiinnitysmekanismi, sillä niiden ei tarvitse olla rakennuksessa tai rakennelmassa kiinnitettyinä liittimillä, kiinnikkeillä tai muilla mainitun tyyppisillä kiinnityksillä. Selkeä yhteys on esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa kone voidaan poistaa rakennuksesta ainoastaan purkamalla rakennuksen katto. Rakennukselle koituva vahinko on tällaisessa tilanteessa selkeästi huomattava. Mikäli koneen tai laitteen poistaminen aiheuttaa ainoastaan sellaisia jälkiä,

---

<sup>157</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.3

<sup>158</sup> Hyttinen, Lamppu & Nyrhinen 2019, s. 626

<sup>159</sup> Barck & Salomaa 2017

jonka ovat helposti korjattavissa, ei vahingoittumista pidetä merkittävänä eikä kyse näin ollen ole 13 b artiklan d-kohdassa tarkoitettusta tilanteesta.<sup>160</sup> Ratkaisujen tekeminen on kuitenkin jokaisessa tilanteessa tapauskohtaista, joten yleispätevien ohjeiden antaminen, saati laatiminen, ei ole mahdollista. Tismalleen sama kone voidaan katsoa kiinteäksi tai irtaimeksi omaisuudeksi, sillä merkittävää on tilanteen arvioiminen.

### 5.3 Kiinteistön luovutus

Tutkielmassa aiemmin käsitellyissä verolajeissa kiinteistön luovutuksen verollisuus ei ole ollut yhtenevää. Kiinteistöverotuksessa veron suorittaa kiinteistön omistaja vuosittain, mutta varsinaiseen kiinteistön luovutustilanteeseen ei kohdistu veroa maksettavaksi. Varainsiirtoverotuksessa vero puolestaan maksetaan juurikin kiinteistön luovutuksesta ja maksajana on yleensä kiinteistön ostaja. Kolmannessa tutkitussa verolajissa, tuloverotuksessa, veroa maksetaan kiinteistön myynnin yhteydessä mahdollisesti muodostuvasta luovutusvoitosta. Arvonlisäverotuksessa kiinteistön luovutuksen verollisuudesta on säädetty AVL 27 §:ssä. Lainkohdan mukaan kiinteistön luovutuksesta määrätään seuraavasti.

*Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.*

AVL 28 §:n muutos vuonna 2017 vaikutti kiinteistöluovutuksia koskevan verovapauden soveltamisalaan. Lainmuutoksen seurauksena kiinteistön myynnistä ei muodostu suoritettavaa veroa, kun kone tai laite, joka katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, myydään yhdessä rakennuksen tai pysyvän rakennelman kanssa. Mikäli kiinteistöön asennettu

---

<sup>160</sup> Verohallinto 2018, kohta 2.4



kone tai laite irrotetaan esimerkiksi rakennuksesta ja myydään itsenäisenä, tulee myynnistä kuitenkin suorittaa veroa.<sup>161</sup>

Ratkaisussa KHO:2022:40 oli ratkaistavana, katsotaanko vuokrasopimuksen koskevan kiinteistön myyntiä vai vuokrausta. A Oy oli vuokranantaja, joka oli tehnyt teollisuusrakennusta koskevan vuokrasopimuksen. Vuokramäärässä oli otettu huomioon pääoman lyhennys, joka perustui rakennuksen 450 000 euron hankintahintaan. Lisäksi huomioon otettiin pääomalle laskettava korko sekä hallintoon liittyvä osuus. 10 vuoden vuokrasopimuksen mukaan vuokralaisella oli lunastusoikeus kiinteistöön, jonka mukaisesti vuokrissa huomioon otetut pääoman lyhennysosuudet vähennettäisiin kauppahinnasta, mikäli vuokralainen käyttäisi lunastusoikeuttaan. KHO katsoi ratkaisussaan, että arvioinnin lähtökohtana tulee pitää osapuolten välisen sopimuksen oikeudellista muotoa ja tarkoitusta. EUT:n oikeuskäytännön perusteella merkittävää oli se, onko lunastusmahdollisuus todellinen vaihtoehto vai tuleeko sitä pitää ainoana järkevänä vaihtoehtona taloudellisesti ajatellen. KHO totesi, että sopimusta tuli pitää liiketoimena, joka koski kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Kyseessä ei ollut kiinteistön myyntiä koskeva sopimus ja A Oy:n tuli suorittaa vuokranmaksusta arvonlisäveroa AVL 30 §:n edellytysten täytyessä. AVL 30 §:n 1 momentin mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tulee suorittaa veroa 27 §:stä poiketen, mikäli luovuttaja hakeutuu toiminnasta verovelvolliseksi.

Toisessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa, KHO:2020:110, oli kysymys siitä, katsotaanko palvelukokonaisuus AVL 27 §:ssä tarkoitetuksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseksi. Kyseinen palvelukokonaisuus muodostui konesalipalvelusta, jossa asiakkaat omistivat yhtiön konesaleissa olevia servereitä. Salit oli rakennettu palvelemaan servereitä ja niissä oli tarpeelliset tietoliikenneyhteydet. Palvelu koostui servereille optimaalisen ympäristön lisäksi sähköstä ja lukittavasta laitekaapista, jonka avaimenhaltijana toimi vahtimestari. KHO katsoi ratkaisussaan, ettei kysymyksessä ollut AVL 27 §:ssä tarkoitettu kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen. KHO pyysi asiasta

---

<sup>161</sup> Barck & Salomaa 2017

myös ennen ratkaisunsa antamista unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua, jossa todettiin, ettei palvelukokonaisuuden katsota olevan kysymys täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan mukaisesta kiinteistöön liittyvästä palvelusta.

## 6 Johtopäätökset

### 6.1 Lainoppi

Yksityisoikeudellinen kiinteistöoikeus ja julkisoikeuteen kuuluva vero-oikeus ovat kiinteistön käsitettä määriteltäessä toisiinsa nivoutuneita. Rajanveto näiden kahden välillä on kuitenkin vaikea, sillä kiinteistöoikeuden ja vero-oikeuden lähtökohdat ovat toisistaan poikkeavat. Verolainsäädäntöä sovelletaan nimenomaan kiinteistöoikeuden muodostamaan tosiseikastoon, joka toimii pohjaraamina verolakien käytölle. Isotalon mukaan suomalaisessa lainsäädännössä ongelmana on epäilemättä eri oikeudenalojen lainsäädännön liian kapeakatseinen muuttaminen, jossa uusien tai muutettujen säädösten vaikutuksia muihin oikeudenaloihin ei tehdä riittävän perusteellisesti. Hän toteaa lakien muutosten tapahtuvan pääasiassa vain yhtä lakia katsomalla, jolloin muita oikeudenaloja koskevien vaikutusten pohtiminen jää käytännössä tekemättä. Yhteistyö eri ministeriöiden ja viranomaisten kesken on puutteellista, mikä voi johtaa toisinaan toista viranomaista tai verolakia koskeviin ongelmiin.<sup>162</sup>

Tutkielmassa todetusti kiinteistöjen käsitteet eroavat eri verolaeissa. Kiinteistöverotuksessa kiinteistöksi katsotaan KiVL 2.1 §:n mukaan tontti, tila ja muu Suomessa oleva itsenäinen maanomistuksen yksikkö, joka on merkitty tai olisi merkittävä kiinteistörekisteriin. Lisäksi käsite on laajennettu koskemaan muulle kuin maanomistajalle kuuluvaa rakennusta ja rakennelmaa, kiinteistöön kuuluvaa erottamatonta määräalaa sekä yhteisalueeseen tai yhteismetsään kuuluvaa rakennusmaata.

Varainsiirtoverotuksessa eikä tuloverotuksessa ole tarkkaa kiinteistön määritelmää, joten niissä sovelletaan yksityisoikeuden mukaista määritelmää. Yksityisoikeuden mukainen kiinteistön käsite on määritelty kiinteistönmuodostamislaisissa, jonka mukaan

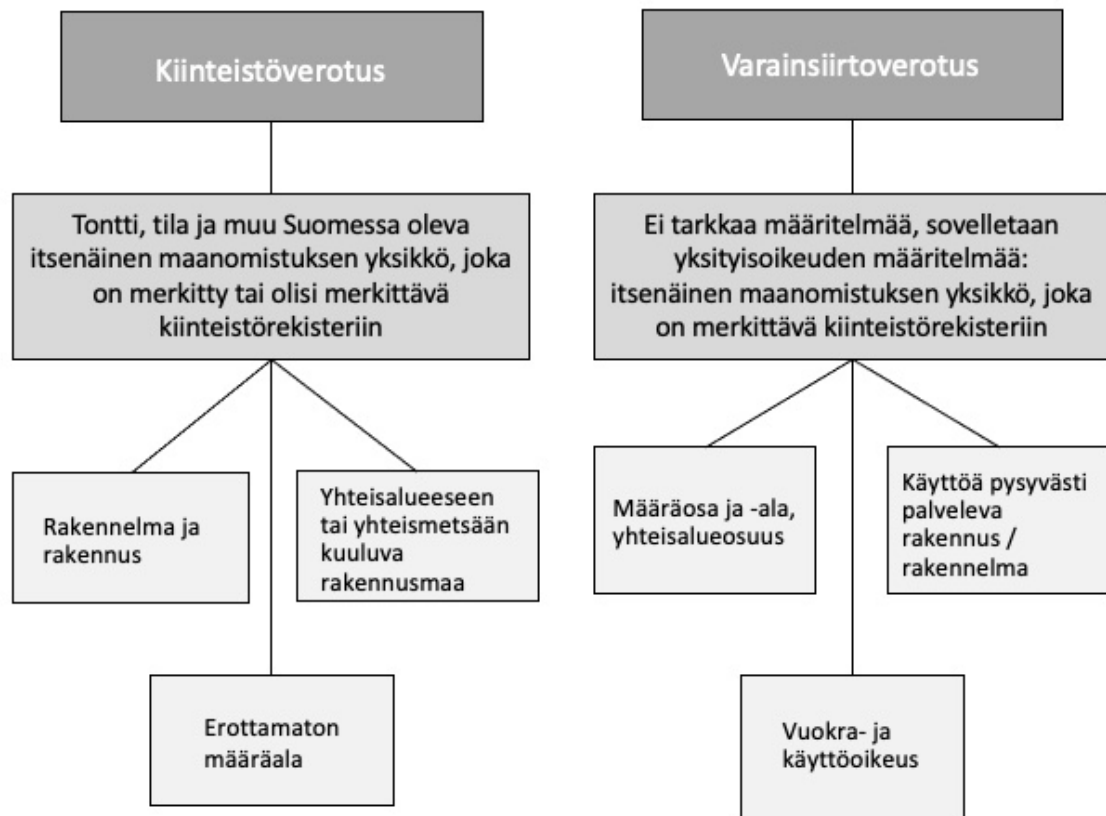
---

<sup>162</sup> Isotalo 2014, s. 67–68

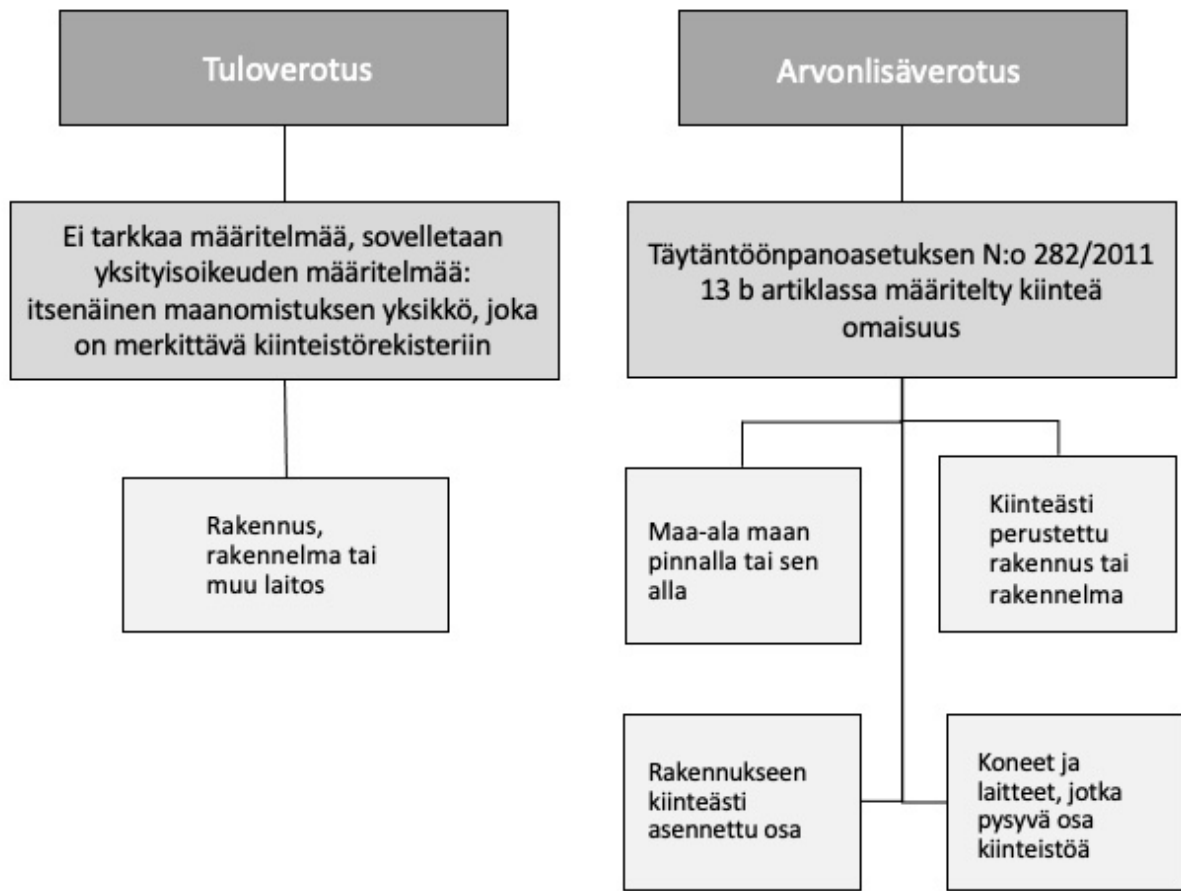
kiinteistö on itsenäinen maanomistuksen yksikkö, joka on merkittävä kiinteistörekisteriin. VSVL 5.1 §:n mukaisesti kiinteistöksi katsotaan kuitenkin myös määräosa, määräala ja yhteisalueosuus, kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma sekä vuokra- ja käyttöoikeus tietyin ehdoin. Tuloverotuksessa puolestaan kiinteistön käsite on laajennettu TVL 6 §:ssä, jonka mukaan kiinteistöksi luetaan myös toisen maalla sijaitseva rakennus, rakennelma tai muu laitos, joka on mahdollista luovuttaa maanomistajaa kuulematta hallintaoikeuksineen kolmannelle henkilölle.

Arvonlisäverolaissa viitataan kiinteistöä koskien arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 13 b artiklaan, jossa on määritelty kiinteä omaisuus. Arvonlisäverotuksessa kiinteistön käsite pohjautuu näin ollen EU-oikeuteen. Kiinteistönä pidetään arvonlisäverotuksessa maan pinnalla tai sen alla olevaa maa-alaa, maaperään kiinteästi perustettua rakennusta tai rakennelmaa, rakennukseen kiinteästi kuuluvaa osaa sekä pysyväksi osaksi kiinteistöä katsottavia koneita ja laitteita.

Seuraavilla sivuilla 69 ja 70 on esitetty kiinteistön käsitteen eri määritelmät nykyisen lainsäädännön puitteissa tutkielmassa tarkasteluissa verolajeissa kuvioiden muodossa. Kiinteistöverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa, tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa on kiinteistön käsitettä koskien huomattavissa niin yhteneväisyyksiä kuin selkeitä eroavaisuuksiakin. Myös määritelmän tarkkuus vaihtelee eri verolajeissa melko paljonkin.



**Kuvio 1.** Kiinteistön käsite kiinteistöverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa.



**Kuvio 2.** Kiinteistön käsite tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa.

Tutkielmassa tarkastelluissa verolajeissa kiinteistön käsitteen huomataan olevan epäyhteneväinen eivätkä käsitteet ole suoraan toisiinsa verrattavia, mikä on osaltaan luonnollista ja johtuu lakien erilaisuudesta. Tutkielmasta on huomattavissa, että verolakien sisältämät määritelmät sinänsä samasta aiheesta, tässä yhteydessä tarkoitetaan kiinteistön käsitettä, eivät ole linjassa toisiinsa eivätkä lait välttämättä käsitteen osalta edes tue toisiaan. Jokaisessa verolajissa kiinteistöksi luetaan edellä todetusti esimerkiksi rakennus ja rakennelma, joskin eroavaisuuksia näiden rajausten suhteen löytyy. Kiinteistöverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa myös määräala on kiinteistöksi katsottava, mutta näin ei ole tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksen erikoisuutena voidaan nähdä sellaiset koneet ja laitteet, joiden katsotaan olevan pysyvä osa kiinteistöä sekä rakennukseen kiinteästi asennetut osat.

Verovelvollisen kannalta kiinteistön käsitteen epäyhtenäinen määrittelemine voi aiheuttaa tulkintavaikeuksia ja tarvetta lisäselvityksille. Kuten esimerkiksi Määttä on vuonna 2008 todennut, liittyy verolakeihin aina epätäydellisyyttä, sillä ne eivät koskaan voi olla täydellisiä. Tämä johtuu luonnollisestikin siitä, ettei verolain säädön yhteydessä ole mahdollista ennakoida kaikkia mahdollisia tapahtumia, jotka jollain tavalla tulevaisuudessa mahdollisesti liittyvät lain soveltamisalaan.<sup>163</sup> Näin ollen jo verolakien ja -säännösten ainainen epätäydellisyys johtaa väistämättä lain tulkintaongelmiin myös kiinteistöjen kohdalla. Tutkielmassa käsiteltyjen oikeustapausten kautta on nähtävissä, että vaikka kiinteistö on määritelty tarkastelluissa verolajeissa tavalla tai toisella, ei määrittelemistä ole voitu tehdä missään laissa tyhjentävästi, vaan jokaiseen liittyy tulkintaongelmia ja siten niitä koskien on ollut tarpeellista antaa ratkaisuja eri tuomioistuimissa.

Nykytilassa verovelvollinen ei voi ajatella yhden kiinteistön käsitteen määritelmän ymmärtämisen riittävän ja tukeutua sen varaan toistenkin verolajien kohdalla. Kuten tutkielmassa on todettu, kiinteistön käsite poikkeaa merkittävästi esimerkiksi kiinteistöverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. Toisaalta aivan yhtenäinen kiinteistön käsite ei olisi välttämättä mahdollinenkaan, sillä jokaisen verolajin kohdalla kiinteistön määritelmä on määritelty nimenomaan kyseistä lakia ja sen soveltamisympäristöä silmälläpitäen.

Mikäli kiinteistön käsitettä kuitenkin yhtenäistettäisiin, olisi se muun muassa verovelvollisten kannalta varmasti ainoastaan lain tulkintaa selkeyttävämpi muutos. Ehkä tällainen yhteneväisempi määritelmä olisikin mahdollista luoda, vaikka se toki vaatisi lakien muuttamista kiinteistöjen osalta melko paljonkin ja selvitystyötä sitäkin enemmän. Ratkaistavaksi jäisi myös, mitä verolakia pidettäisiin pohjana uudistuksille ja miten juuri siihen päädyttäisiin. Miksi juuri jokin tietty verolaki olisi paras vaihtoehto pohjaksi kiinteistön yhtenevälle määritelmälle? Tähän oman haasteensa tuo esimerkiksi EU-oikeus, johon arvonlisäverotuksessa käytettävä kiinteistön määritelmä pohjautuu.

---

<sup>163</sup> Määttä 2007, s. 11

Oikeuskäytännön kannalta syntyisi todennäköisesti myös haasteita, sillä pohdittavaksi tulisi aiemmin annetut ratkaisut ja niiden soveltuminen uuteen lainsäädäntöön. Voitaisiinko jotain tiettyä verolakia ja siihen liittyviä annettuja ratkaisuja korostaa yhtenevää määritelmää luotaessa?

## 6.2 Veropolitiikka

Kansainvälinen verokilpailu tulee mitä todennäköisimmin vain kiihtymään myös tulevaisuudessa. Kiinteistöt ovat olleet verotuksen kohteena jo hyvin kauan eikä niiden merkitys vakaana verokohteena tule verokilpailun lisääntyessä luultavimmin ainakaan vähentymään. Vaikka yritykset ja taloudellinen toiminta niiden mukana jatkaisivat siirtymistään kansainvälisille markkinoille, ei kiinteistöjen verotukseen kohdistu samanlaista huolta. Kiinteistöjen verottaminen esimerkiksi kiinteistöverotuksessa tapahtuu niiden sijaintikunnissa, eikä kiinteistöjen siirtäminen ole tavanomaista tai tarkoituksenmukaista juuri ikinä.<sup>164</sup> Näin kiinteistöjen voidaankin katsoa olevan ja lähes varmuudella pysyvän vakaina verotuskohteina, vaikka kansainvälistymistä taloudellisella kentällä tulee varmasti tapahtumaan jatkossa vähintään yhtä paljon kuin aiemmin.

Petteri Orpon hallituksen veropolitiikalla tullaan tavoittelemaan julkisen talouden vahvistamista ja lisäksi pyritään vahvistamaan talouskasvun edellytyksiä. Muun muassa yleistä kiinteistöveroprosenttia maapohjia koskien tullaan nostamaan vuonna 2024 ja varainsiirtoverotusta muuttamaan, mikä osoittaa osaltaan kiinteistöjen verotukseen kohdistuvan kiinnostusta. Ainakin jonkinlaisia muutoksia kiinteistöihin liittyen on siis luvassa tulevalla hallituskaudella. Hallitus on kuitenkin todennut, ettei tarkoituksena ole kiristää kokonaisveroastetta.<sup>165</sup> Toisaalta todellisuudessa heikosta taloudellisesta tilanteesta kiinteistöjä koskevan verotuksen kiristämiseen saattaa olla paineita. Kiinteistöjen

---

<sup>164</sup> Hokkanen, Niskakangas & Viitala 2020, s. 157

<sup>165</sup> Valtiovarainministeriö 2023b



verotuksessa voidaan nähdä olevan paljon mahdollisuuksia, sillä niiden verotuksen ei lähtökohtaisesti katsota olevan haitaksi talouskasvulle <sup>166</sup>.

Veropolitiikka muuttuu jatkuvasti ja uusia mahdollisia verotettavia kohteita nousee keskusteluun silloin tällöin. Koska tarve suuremmille verotuloille on jatkuvasti olemassa, nähtäväksi jää, aletaanko tulevina vuosina verottamaan kokonaan uusia kohteita, jotka katsottaisiin kiinteistöiksi. Esimerkiksi maa-ainesveron mahdollisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta on nostettu esille valtiovarainministeriön puolesta jo yli kymmenen vuotta sitten vuonna 2012.<sup>167</sup> Muun muassa Ruotsissa ja Tanskassa maa-ainesten käyttöä koskeva verotus on ollut jo pitkään käytössä. Soraverot otettiin Ruotsissa käyttöön vuonna 1996 ja Tanskassa maa-aineksista on tullut maksaa raaka-ainevero vuodesta 1990 lähtien.<sup>168</sup>

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisussa vuonna 2011 tutkittiin ydinvoimaa koskevan uraaniveron mahdollisuutta Suomessa. Samassa julkaisussa nostettiin esiin windfall-vero, jota käsiteltiin jo vuonna 2009 talouspoliittisessa ministerivaliokunnassa ja joka astui voimaan keväällä 2023 osittain myös takautuvasti.<sup>169</sup> Edellä mainitut maa-aines- ja uraanivero ovat esimerkkejä siitä, että kiinteistöt ja maa ovat verotuksessa mielenkiinnon kohteina. Niiden merkityksen ei ole syytä epäillä ainakaan vähenevän tulevaisuudessa. Päinvastoin, sillä uudessa hallitusohjelmassa verotuksen painopistettä on tarkoitus siirtää kiinteistöihin ja kulutukseen tuloverotuksen sijaan <sup>170</sup>.

---

<sup>166</sup> Kaleva, Niemi & Törnroos 2014, s. 7

<sup>167</sup> Myrsky 2013, s. 248

<sup>168</sup> Parikka 2006, s. 27 & 39

<sup>169</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisussa vuonna 2011 mahdollisen windfall-veron esiteltiin olevan ”valtiollinen kiinteistövero, joka perustuisi voimalaitoksen jälleenhankinta-arvoon”. Windfall-voittoa voidaan vero-objekteina pitää houkuttelevina, sillä niiden tarkoituksena on verottaa niukkuusvuokria. Termillä tarkoitetaan tulojen osaa, joka ylittää vaihtoehtokustannukset. Näin ollen windfall-voittojen verottaminen ei lähtökohtaisesti aiheuta hyvinvointitappioita. Joulukuussa 2022 hallitus antoi esityksen HE 320/2022 vp windfall-verosta, joka koski sähköalan yhtiöiden voittoja. Holm, Kerkelä & Ollikainen 2011, s. 9–10 ja Määttä 2023b, s. 290–291

<sup>170</sup> Ropponen & Kuusi 2023

Vaikka kiinteistöt ovatkin melko varmoja verotuskohteita ja niiden kautta lisäverotulojen saaminen periaatteessa melko helppoa, tulee asiaa tarkastella kansainvälistä verotusta silmällä pitäen. Mikäli kiinteistöjen verokustannukset kasvavat ja ylittävät esimerkiksi naapurimaiden verotuksen tason, voi se vähentää Suomen houkuttelevuutta muun muassa kiinteistösijoittamisen kannalta. Myös Suomen sisällä kiinteistöjen verotuksen kiristäminen vaikuttaa väistämättä kotitalouksiin. Asumiskustannukset ovat jo nykyisellään etenkin pääkaupunkiseudulla melko korkeat ja asumismenojen kasvaminen vähentäisi kotitalouksien kulutukseen käytettävissä olevaa rahamäärää. Toisaalta osa asumiskustannusten kasvusta johtuu esimerkiksi energiakustannusten kasvusta. Varainsiirtoverolla nähdään kuitenkin olevan osittain kielteisiä vaikutuksia kiinteistötransaktioihin, sillä se saattaa osaltaan vähentää niiden syntymistä <sup>171</sup>.

Kiinteistöjen osalta mielenkiintoinen on lokakuussa 2023 annettu hallituksen esitys HE 64/2023 vp, jossa esitettiin varainsiirtoverokantojen alentaminen ja ensiasunnon verovapauden poistuminen. Hallituksen esityksessä esitetään, että muutokset alentaisivat verokertymää noin 70 miljoonalla eurolla vuositasolla tarkasteltuna. Kiinteistö- ja asuinhuoneistokauppojen varainsiirtoverokustannusten alenemisen takia asuntojen vaihdannan uskotaan kuitenkin hallituksen esityksen mukaan lisääntyvän noin seitsemän prosentin verran. Tällaisilla muutoksilla kiinteistötransaktioiden muutokset ovat mahdollisia.

Kuten tutkielmassa on todettu, ovat eri verolajien ja -lakien määritelmät kiinteistöstä perustuneet eri lähtökohtiin, kun esimerkiksi arvonlisäverotuksessa kiinteistön määritelmä pohjautuu täytäntöönpanoasetuksen artiklaan, joka on EU-tasoista oikeutta. Aivan yhtenäistä käsitettä kiinteistöstä tulee siis todennäköisesti ainakaan lähiaikoina muodostumaan, sillä sen tapahtuminen vaatisi usean lain muutosta, myös Suomen rajojen ulkopuolelta. Toisaalta kiinteistön käsitteen yhtenäistämisen pohtiminen Suomen lakien tasolla olisi todennäköisesti mahdollista siten, että lait olisivat kuitenkin

---

<sup>171</sup> Lyytikäinen 2013, s. 1

linjassa esimerkiksi EU-oikeuden säännösten kanssa. Se, onko tälle halukuutta tai resursseja, on kuitenkin asia erikseen.

Yhtenevän kiinteistön määritelmän laajempi pohtiminen nykyisen lainsäädännön pohjalta ja erilaisten mahdollisuuksien vertaileminen voisi olla oiva jatkotutkimusaihe tämän pro gradu -tutkielman aihepiiriä ajatellen. Aiheesta olisi paljon tutkittavaa erityisesti tulevaisuuden näkökulmia silmälläpitäen. Kiinteistöjen kiinnostavuus verotuksessa ei nimittäin tule katoamaan mihinkään, sillä niiden voidaan aiemmin mainitusti todeta olevan melko vakaita verotuksen kohteita ja siten verotuloja tasaisesti tuovia.

## Lähteet

- Andersson, E., Frände, J. & Linnakangas, E. (2016). *Tuloverotus*. (8. uudistettu painos). Talentum Pro.
- Anttila, R., Jokinen, M., Nieminen, A. & Äärilä, L. (2023). *Arvonlisäverotus*. WSOYpro.
- Barck, M. & Salomaa, P. (2017). Kiinteistön määritelmän muutos arvonlisäverotuksessa. *Tilisanomat*, 1/2017. Noudettu 20.5.2023 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/verotus/kiinteiston-maaritelman-muutos-arvonlisaverotuksessa>
- Björne, L. (2006). Yksityisen ja julkisen muuttuva suhde. *Lakimies*, 7–8/2006, 1093–1103.
- Elinkeinoelämän keskusliitto. (2015). *Laajat pohjat, matalat kannat: Veropohja ja verokanta*. Noudettu 8.5.2023 osoitteesta <https://ek.fi/ajankohtaista/uutiset/laajat-pohjat-matalat-kannat-veropohja-ja-verokanta/>
- HE 172/1967 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 159/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kiinteistöverolain muuttamisesta.
- HE 120/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle maakaareksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 121/1996 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 110/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.
- HE 257/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.
- HE 64/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta.
- Hietala, R. & Pettersson, H. (2013). Muuttuneet varainsiirtoverolain säännökset ja niiden tulkinta. *Verotus*, 3/2013, 245–253.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. <http://hdl.handle.net/10138/225264>

- Hokkanen, M., Niskakangas, H. & Viitala, T. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. (4. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Holm, P., Kerkelä, L. & Ollikainen, M. (2011). *Uraaniveron käyttöönotto Suomessa*. Työ- ja elinkeinoministeriö. Energia ja ilmasto 11/2011.
- Isotalo, K. (2014). Kiinteistöoikeuden ja vero-oikeuden suhde. *Ympäristöjuridiikka*, 3–4/2014, 38–68.
- Jokela, M., Kartio, L. & Ojanen, I. (2010). *Maakaari*. (5. uudistettu painos). Talentum.
- Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. (9. uudistettu painos). Alma Talent.
- Kaleva, H., Niemi, J. & Törnroos, J. (2014). *Kiinteistön omistamisen verotus*. KTI Kiinteistötieto Oy raportti. Noudettu 15.6.2023 osoitteesta <https://kti.fi/wp-content/uploads/Kiinteist%C3%B6n-omistamisen-verotus.pdf>.
- Kartio, L., Koulu, R., Lindfors, H. & Tepora, J. (2010). *Kiinteistön kauppa, muu luovutus ja kirjaus*. (6. uudistettu painos). Talentum.
- Kasso, M. (2010). *Näin teet asuntokaupan*. Edilex.
- Kasso, M. (2014). *Kiinteistön kauppa ja omistaminen*. (2. uudistettu painos). Talentum Media.
- Keinonen, M. (2011). Kiinteistön omistus ja vaihdanta verotuksen kohteena – kiinteistö- ja transaktioverot. *Verotus*, 4/2011, 387–398.
- Laitinen, H. (2006). Yhteisalueosuuden, erityisesti yhteismetsäosuuden saannon kirjaamisesta ja osuuden kiinnitysvastuusta. *Defensor Legis*, 5/2006, 874–884.
- Lindgren, J. (2016). *Yhtiöoikeus ja verolain tulkinta*. Edilex.
- Lindgren, J. (2020). Vero-oikeudellinen informaatio – sisällön luotettavuus, läpinäkyvyys ja julkisuus. *Verotus*, 5/2020, 655–667.
- Lyytikäinen, T. (2013). *Muuttamisen verottaminen jumiuttaa asuntomarkkinoita*. VATT Policy Brief, 3/2013. Noudettu 20.8.2023 osoitteesta [https://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/148948/vatt\\_policybrief\\_32013.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/148948/vatt_policybrief_32013.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

- Maanmittauslaitos. (2022). *Kirjaamismenettelyn käsikirja*. Noudettu 15.12.2022  
[https://www.maanmittauslaitos.fi/sites/maanmittauslaitos.fi/files/attachments/2022/09/Kirjaamismenettelyn\\_käsikirja\\_16.02.2022.pdf](https://www.maanmittauslaitos.fi/sites/maanmittauslaitos.fi/files/attachments/2022/09/Kirjaamismenettelyn_käsikirja_16.02.2022.pdf)
- Maanmittauslaitos. (2014). *Varainsiirtovero*. Noudettu 25.5.2023 osoitteesta  
[https://www.maanmittauslaitos.fi/sites/maanmittauslaitos.fi/files/old/e3010\\_varainsiirtovero.pdf](https://www.maanmittauslaitos.fi/sites/maanmittauslaitos.fi/files/old/e3010_varainsiirtovero.pdf)
- Maanmittauslaitos. (n.d.). *Uusi määräala kiinteistöstä tai määrälasta*. Noudettu 9.5.2023 osoitteesta  
[https://www.kiinteistoasiat.fi/help\\_items/service\\_descriptions/create/content/new\\_property\\_script\\_transfer?locale=fi](https://www.kiinteistoasiat.fi/help_items/service_descriptions/create/content/new_property_script_transfer?locale=fi)
- Mali, J. (2004). Näkökohtia määräosasta kiinnityksen kohteena uuden maakaaren mukaan. *Lakimies*, 2/2004, 286–309.
- Malmgren, M & Myrsky, M. (2020). *Elinkeinotulon verotus*. (5. uudistettu painos). Alma Talent.
- Markkula, M. (2002). *Oikeudenkäynti maa- ja kiinteistöasioissa – tyyppillistä siviiliprosessiako?* Edilex.
- Miettinen, T. (2016). *Oikeustieteellinen opinnäyte: artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta*. Edilex.
- Myllymäki, J. & Rabinä, T. (2016). *Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus*. Talentum Pro.
- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Talentum Media.
- Myrsky, M. (2013). Kiinteistöistä vero-objektina. *Defensor Legis*, 2/2013, 234–249
- Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.
- Määttä, K. (2007). *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edilex.
- Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsingin Kamari Oy.
- Määttä, K. (2018). *Kiinteistöverolaki pähkinänkuoressa*. Edilex.
- Määttä, K. (2023a). *Metsänomistajan verotus*. Kauppakamari.
- Määttä, K. (2023b). Sähköalan väliaikainen voittovero. *Verotus*, 3/2023, 290–298.
- Määttä, K. & Torkkel, T. (2022). *Varainsiirtoverolain perusteet*. Kauppakamari.

- Niemi, M. (2002). *Maakaaren järjestelmä: vuoden 1995 maakaari systematisoituna, kiinteistön kauppa ja muut luovutukset, lainhuudatus, erityisen oikeuden kirjaaminen, panttioikeus. Osa 1, Kiinteistön kauppa ja muut luovutukset.* (2. uudistettu painos). Talentum.
- Niemi, M. (2010). *Kiinteistön määräala ja oppi irrottamisoikeudesta – Tarina epäonnistuneesta oikeudellisesta siirännäisestä.* Edilex.
- Nieminen, M. & Nykänen, P. (2021). *Tuloverolain kommentaari.* Alma Talent Oy.
- Niskakangas, H. (2011). *Veropolitiikka.* Talentum Media.
- Niskakangas, H. (2014). *Johdatus Suomen verojärjestelmään.* (3. uudistettu painos). Talentum.
- Norri, M. (2014). *Laki ja miten sitä luetaan.* Helsingin kamari Oy.
- Hyttinen, P. & Lamppu, K. & Nyrhinen, R. (2019). *Arvonlisäverotus käytännössä.* (12. uudistettu painos). Alma.
- Ossa, J. (2020a). *Yritystoiminnan verotus.* 3. uudistettu painos. Kauppakamari.
- Ossa, J. (2020b). *Tuloverolaki käytännössä.* 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy.
- Parikka, K. (2006). *Maa-ainesvero – Ruotsin, Tanskan ja Iso-Britannian kokemuksia.* Suomen ympäristökeskus. <http://hdl.handle.net/10138/38713>
- Ropponen, O. & Kuusi, T. (2023). *Vuoden 2024 tuloveroasteikko sekä tuloverolain ja eräiden muiden verolakien muuttaminen.* ETLA. Noudettu 20.9.2023 osoitteesta <https://www.etla.fi/ajankohtaista/lausunnot/vuoden-2024-tuloveroasteikko-seka-tuloverolain-ja-eraiden-muiden-verolakien-muuttaminen/>
- Rummukainen, A. & Salila, J. (2011). Erityinen etuus osana kiinteistöjärjestelmää. *Ympäristöjuridiikka*, 1/2011, 32–56.
- Räbinä, T. (2022). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku.* (8. uudistettu painos). Alma Talent.
- Sirpoma, P. & Tannila, E. (2014). *Arvonlisäverotus käytännönläheisesti.* Helsingin seudun kauppakamari.
- Tikkanen, V. & Yli-Hemminki, E. (2022). Lainopillinen ja monitieteinen tulkinta tieteenrajat ylittävissä lain käsitteissä. *Lakimies*, 7–8/2022, 1285–1304.

- Tilastokeskus. (2023). *Verokertymä kasvoi vuonna 2022, eniten kasvoivat yhteisöjen tuloverot*. Noudettu 3.5.2023 osoitteesta <https://www.stat.fi/uutinen/verokertyma-kasvoi-vuonna-2022-eniten-kasvoivat-yhteisöjen-tuloverot>
- Torkkel, T. (2020). *Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus*. Kauppakamari.
- Valtiovarainministeriö. (n.d.). *Kiinteistöverotus*. Noudettu 19.6.2023 osoitteesta <https://vm.fi/verotus/kiinteistöverotus>
- Valtiovarainministeriö. (2022). *Kiinteistöverotuksen arvostamisuudistus siirtyy*. Noudettu 15.11.2022 osoitteesta <https://vm.fi/-/kiinteistöverouudistuksen-valmistelua-jatketaan-seuraavalla-hallituskaudella>
- Valtiovarainministeriö. (2023a). *Verokartoitus 2023*. Noudettu 3.5.2023 osoitteesta [https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/164690/2023\\_VM\\_15.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/164690/2023_VM_15.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Valtiovarainministeriö. (2023b). *Valtiovarainministeri Riiikka Purran budjettiehdotus toimeenpanee julkista taloutta vahvistavia päätöksiä*. Noudettu 25.9.2023 osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10623/vm-n-budjettiehdotus-2024>
- Valtiovarainministeriö. (2023c). *Varainsiirtoveroa lasketaan, ensiasunnon verovapaus poistuu*. Noudettu 15.10.2023 osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10623/varainsiirtovero>
- Verohallinto. (2017). *Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus*. Verohallinnon ohje 30.5.2017. Diaarinumero A59/200/2017. Noudettu 20.8.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47984/kiinteist%C3%B6investointien-arvonlis%C3%A4verotus/#2-kiinteist%C3%B6investoinnin-m%C3%A4%C3%A4ritelm%C3%A4>
- Verohallinto. (2018). *Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen*. Verohallinnon ohje 25.9.2018. Diaarinumero A116/200/2018. Noudettu 15.5.2023 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteistön-käsite-arvonlisäverotuksessa-1.1.2017alkaen/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteist%C3%B6n-k%C3%A4site-arvonlis%C3%A4verotuksessa-1.1.2017alkaen/)
- Verohallinto. (2021). *Kiinteistöjen arvostaminen kiinteistöverotuksessa*. Verohallinnon ohje 29.12.2021. Diaarinumero VH/6056/00.01.00/2021. Noudettu 29.4.2023



- osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48219/kiinteistöjen-arvostaminen-kiinteistöverotuksessa5/>
- Verohallinto. (2022a). *Ensiasunnon varainsiirtoverovapaus*. Verohallinnon ohje 22.4.2022. Diaarinumero VH/1195/00.01.00/2022. Noudettu 15.9.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/79875/ensiasunnon-varainsiirtoverovapaus3/>
- Verohallinto. (2022b). *Varainsiirtovero kiinteistön luovutuksessa*. Verohallinnon ohje 12.5.2022. Diaarinumero VH/1196/00.01.00/2022. Noudettu 29.5.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/79873/varainsiirtovero-kiinteistön-luovutuksessa3/>
- Verohallinto. (2023a). *Verotulojen kehitys vuonna 2022*. Noudettu 3.5.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/aiemmat-vuodet/vuosi-2022/>
- Verohallinto. (2023b). *Kiinteistöverolain soveltamisohje*. Verohallinnon ohje 6.7.2023. Diaarinumero VH/1133/00.01.00/2023. Noudettu 10.8.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48453/kiinteistöverolain-soveltamisohje5/>
- Verohallinto. (2023c). *Kiinteistöjen arvostaminen kiinteistöverotuksessa*. Verohallinnon ohje 1.8.2023. Diaarinumero VH/2390/00.01.00/2023. Noudettu 1.9.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48219/kiinteistöjen-arvostaminen-kiinteistöverotuksessa6/>
- Veronmaksajat. (2022). *Oman asunnon myynti*. Noudettu 20.5.2023 osoitteesta <https://www.veronmaksajat.fi/neuvot/henkilöverotus/asuminen-ja-auto/asunnon-myynti/oman-asunnon-myynti/#c07af365>
- Veronmaksajat. (2023). *Verokertymä Suomessa*. Noudettu 3.5.2023 osoitteesta <https://www.veronmaksajat.fi/tutkimus-ja-tilastot/suomen-verot-ja-menot/verotuotot/#c7478fc7>
- Virolainen, J. (2012). Oikeuskirjallisuus oikeuslähteenä ja tuomion perusteluissa. *Lakimies*, 1/2012, 3–33.
- Wikström, K. (2007). *Kuka tarvitsee oikeuslähdeoppia?* Edilex.

## Oikeustapausluettelo

### Korkein oikeus

|                        |                 |       |
|------------------------|-----------------|-------|
| 18.12.1981 taltio 5009 | KKO:1982-II-87  | s. 40 |
|                        | KKO:1978-II-19  | s. 40 |
|                        | KKO:1966-II-108 | s. 41 |

### Korkein hallinto-oikeus

|                        |                    |       |
|------------------------|--------------------|-------|
| 28.3.2022 taltio H900  | KHO:2022:40        | s. 65 |
| 23.6.2021 taltio 379   | KHO:2021:85        | s. 21 |
| 29.10.2020 taltio 4159 | KHO:2020:110       | s. 65 |
| 14.12.2016 taltio 5287 | KHO:2016:5287      | s. 39 |
| 28.6.2016 taltio 2828  | KHO:2016:102       | s. 25 |
| 11.6.2015 taltio 1623  | KHO:2015:90        | s. 28 |
| 20.5.2015 taltio 1327  | KHO:2015:75        | s. 51 |
| 20.5.2011 taltio 1348  | KHO:2011:46        | s. 42 |
| 20.07.2001 taltio 1715 | KHO:2001-T-1715    | s. 26 |
| 10.5.2001 taltio 1036  | KHO:2001:25        | s. 38 |
| 20.7.2000 taltio 2060  | KHO:2000:48        | s. 24 |
| 14.8.1997 taltio 1857  | KHO:1997:75        | s. 24 |
| 2.11.1995 taltio 4437  | KHO 2.11.1995/4437 | s. 36 |

### Keskusverolautakunta

|                                      |            |       |
|--------------------------------------|------------|-------|
| 16.2.2018 diaarinumero A65/8210/2017 | KVL:2018/9 | s. 59 |
|--------------------------------------|------------|-------|

### Helsingin hallinto-oikeus

|                             |               |       |
|-----------------------------|---------------|-------|
| 13.10.2010 taltio 10/0831/4 | HAO 10/0831/4 | s. 55 |
|-----------------------------|---------------|-------|

### Hämeen läänioikeus

|                        |                |       |
|------------------------|----------------|-------|
| 5.10.1995 taltio 863/2 | LO 493/1500/95 | s. 25 |
|------------------------|----------------|-------|

Oulun hallinto-oikeus

27.12.2011 taltio 00964/10/8504 HAO 11/0608/2 s. 39

28.6.2002 taltio 02/0282/1 HAO 00968/01/1500 s. 28

Turun hallinto-oikeus

8.5.2003 taltio 03/0381/3 HAO 03/0381/3 s. 24

Pohjois-Suomen hallinto-oikeus

14.5.2020 taltio 20/0222/2 HAO 00695/19/8111 s. 27

Euroopan unionin tuomioistuin

16.1.2003, asia C-315/00, Maierhofer EUT C-315/00 s. 61