

KIRJANPITOLAUTAKUNTA
Työ- ja elinkeinoministeriö
31.10.2017

YLEISOHJE ARVONLISÄVERON KIRJAAMISESTA

- 1 JOHDANTO
- 2 KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELY
- 3 ARVONLISÄVEROLAINSÄÄDÄNNÖN KIRJANPIDOLLE ASETTAMAT VAATIMUKSET
 - 3.1 Yleistä
 - 3.2 Kirjausvaihtoehdot
 - 3.3 Eri verokantojen alaiset myynnit ja ostot
 - 3.4 Toisesta jäsenvaltiosta työsuoritusta varten lähetetyt tavarat
 - 3.5 Kirjaamisjakso ja kirjaamista koskevat määräajat
 - 3.6 Tositevaatimukset
 - 3.7. Erityiset menettelytavat
 - 3.7.1 Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettely
 - 3.7.2 Ns. marginaaliverotusmenettely
- 4 ARVONLISÄVERO KIRJANPIDOSSA
 - 4.1 Tililuettelon sopeuttaminen arvonlisäverolaskentaan
 - 4.2 Kirjaamisperuste
Maksuperusteinen ajallinen kohdistaminen
 - 4.3 Oikaisuerät ja luottotappiot
 - 4.4 Verollisen liiketoiminnan alkaessa tehtävä vähennys
 - 4.5 Osittainen vähennysoikeus
 - 4.6 Vähennyskelvottomuus arvonlisäverotuksessa
 - 4.7 Yhteisöhankinnat Euroopan unionissa ja käännetty verovelvollisuus
 - 4.8 Maahantuonti Euroopan yhteisön ulkopuolelta
 - 4.9 Oma käyttö
 - 4.10 Virheiden korjaaminen
 - 4.11 Veronlisäykset, veronkorotukset, viivekorot, laiminlyöntimaksut, myöhästymismaksut ja arvonlisäveron maksuunpanot myöhempinä vuosina
- 5 ARVONLISÄVERO TILINPÄÄTÖKSESSÄ
 - 5.1 Arvonlisäveron määrään vaikuttavien tapahtumien kirjaaminen tilinpäätöstä laadittaessa
 - 5.2 Pysyvät vastaavat ja vaihto-omaisuus
 - 5.3 Arvonlisäverovelan ja -saamisen esittäminen taseessa
 - 5.4 Arvonlisäverollisten ennakkomaksujen esittäminen taseessa
 - 5.5 Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettely tilinpäätöksessä

LIITTEET

- Liite 1 Esimerkit myyntien kirjaamisesta
- Liite 2 Esimerkit ostojen kirjaamisesta
- Liite 3 Esimerkit omaan käyttöön oton kirjaamisesta
- Liite 4 Esimerkit yhteisöhanhinnan ja käännetyn verovelvollisuuden kirjaamisesta
- Liite 5 Esimerkki maahantuonnin kirjaamisesta
- Liite 6a Esimerkki kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksesta johtuvasta arvonlisäveron tarkistuksesta. Aiemmin tehtyjä vähennyksiä joudutaan palauttamaan.
- Liite 6b Esimerkki kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksesta johtuvasta arvonlisäveron tarkistuksesta. Käyttötarkoituksen muutoksesta johtuen saadaan tehdä lisää vähennyksiä arvonlisäverotuksessa.
- Liite 7 Esimerkki maksuperusteisesta ajallisesta kohdistamisesta

1 JOHDANTO

1.1. Tämä yleisohje korvaa 6.5.2008 annetun yleisohjeen otsikkoasiassa. Yleisohjeen tarkoituksena on yhtenäistää tilinpäätösinformaatiota arvonlisäverosta sekä tilikauden aikaisia arvonlisäverojen kirjauskäytäntöjä. Tavoitteena on myös varmentaa, että kirjanpidosta saadaan veron määrittämistä varten tarpeelliset tiedot.

1.2. Vuoden 2017 alussa on tullut voimaan laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, OVML), joka sisältää muun muassa yleiset säännökset arvonlisäveron ja muiden oma-aloitteisten verojen kuten arvonlisäveron ilmoittamisesta Verohallinnolle. Tämän lisäksi yleisohjeessa on otettu huomioon arvonlisäverolakiin (1501/1993, AVL), kirjanpitolakiin (1336/1997, KPL) ja kirjanpitoasetukseen (1339/1997, KPA) tehdyt muutokset samoin kuin pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksestä annettu asetus (1753/2015, PMA). Niin ikään vuoden 1994 arvonlisäveroasetus on kumottu ja sen tilalle on säädetty uusi asetus arvonlisäverosta (1356/2016, AVA).

1.3. Lainsäädäntömuutoksia on seurattu ohjeen antamispäivään saakka. Ohjeessa on myös joitakin viittauksia Verohallinnon ohjeisiin. Käyttäjien on aina syytä tarkistaa www.vero.fi-osoitteesta, ovatko nämä ohjeet vielä voimassa.

2 KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELY

Suoritettava vero

AVL 1 §:n mukaan arvonlisäveroa on suoritettava muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarankäytöstä ja palvelun myynnistä, jona pidetään myös tavarankäytön omaan käyttöön ottamista (AVL 20 §), ja täällä tapahtuvasta tavarankäytöstä ja yhteisöhankinnasta.

Suoritettavalla verolla tarkoitetaan sitä verokannan mukaista arvonlisäveroa, joka myynnistä, omaan käyttöön ottamisesta, tavarankäytöstä ja yhteisöhankinnasta on suoritettava. Suoritettava vero sisältyy myytävän verollisen hyödykkeen myyntihintaan. Veron peruste, josta vero lasketaan, ei sisällä veron osuutta.

Vähennettävä vero

Vähennettävällä verolla tarkoitetaan sitä verokannan mukaista arvonlisäveroa, joka sisältyy hyödykkeen hankintahintaan ja jonka verovelvollinen saa vähentää ostaessaan toiselta verovelvolliselta tavarankäytöstä tai palvelun. Verovelvollinen saa vähentää samoin niin sanotun käännetyin verovelvollisuuden, maahantuonnin ja yhteisöhankinnan perusteella suoritettavan veron.

Kiinteistöinvestointien tarkistettava arvonlisävero käsitellään aina vähennettävän veron ryhmässä riippumatta siitä, onko kyseessä aiemmin tehtyihin investointeihin kohdistuva vähennysten lisäys vai niiden palautus valtiolle.

Tavarasta tai palvelusta suoritettava vero saadaan vähentää arvonlisäverolain säännösten mukaisesti (yleinen vähennysoikeus AVL 102 – 113 §, vähennysoikeuden rajoitukset 114 – 116 §).

Tilitettävä vero

Tilitettävällä verolla tarkoitetaan sitä maksettavan veron määrää, joka saadaan, kun verokaudelle kohdistettavista suoritettavista veroista vähennetään samalle kaudelle kohdistettavat vähennettävät verot (OVML 11.1 § säättää kalenterikuukauden pituudesta verokaudesta ja 11.2 § kalenterivuodesta verokautta).

Ostot

Ostoilla tarkoitetaan tässä ohjeessa kaikkia tavaroiden ja palveluiden ostomenoja riippumatta siitä, onko kysymys aktivoitavasta vai kuluna vähennettävästä menosta.

Tilikohtainen tuloslaskelma

Tilikohtaisella tuloslaskelmalla tarkoitetaan raporttia, jossa esitetään kaikki tuloslaskelmaan päätettävät pääkirjatilit.

Tilikohtainen tase

Tilikohtaisella taseella tarkoitetaan raporttia, jossa esitetään kaikki taseeseen päätettävät pääkirjatilit.

3 ARVONLISÄVEROLAINSÄÄDÄNNÖN KIRJANPIDOLLE ASETTAMAT VAATIMUKSET

3.1 Yleistä

3.1.1. Arvonlisäverotuksella on kiinteä yhteys kirjanpitoon, sillä OVML 26.1 § edellyttää kirjanpidon olevan sellainen, että ”- *siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot.*” Tämä vastaa KPL 2:6 §:ää, jonka mukaan ”- *kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjain tehtävää ilmoitusta.*”

3.1.2. Arvonlisäverotuksessa tarvittavat tiedot voidaan kerätä joko suoraan pääkirjanpidosta tai eri osakirjanpidoista taikka näistä molemmista. Oleellista ei ole se, miten tiedot tuotetaan, vaan se, että ne johdetaan kirjanpidosta ja että niiden oikeellisuus voidaan tarkistaa.

3.1.3. Eräissä tilanteissa kirjanpitovelvollinen laatii itse laskelman, jonka perusteella veron määrään vaikuttavat erät kirjataan kirjanpitoon. Näin toimitaan muun muassa omaan käyttöön otoksi katsottavissa tapahtumissa sekä komissionäarin myynnin käsittelyssä. Myös tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehdyt muistiotositteet vä-

hennyskelpoisista hankinnoista, joista ei ole vielä vastaanotettu laskua, ovat tällaisia poikkeuksia.

3.1.4. Tarkemmat säännökset liiketapahtumien kirjaamisesta ja tositteille säädetyistä vaatimuksista arvonlisäverotuksessa sisältyvät AVL 22 lukuun sekä OVMA 1 – 2 §:ään.

3.1.5. KPL 2:9 § velvoittaa säilyttämään kirjanpitoaineistoa ”-- *huolellisesti - - siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheutonta viivettä.*” Tätä vastaavasti OVML 24.1 § säättää, että ”*[v]erovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitonsa, muistiinpanonsa sekä kaikki se toimintaan liittyvä ja muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.*”

3.1.6. Ottaen huomioon edellä mainittu KPL 2:6 §:n vaatimus kirjausketjun eheydestä, pitää kirjanpitolautakunta hyödyllisenä myös kunkin verokauden arvonlisäveroilmoituksen säilyttämistä, sen perusteena olevien asiakirjojen ohella.

3.2 Kirjausvaihtoehdot

3.2.1. Suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero voidaan kirjata brutto- tai nettokirjausta tai niiden yhdistelmää käyttäen. Käytetyllä kirjaustavalla ei ole vaikutusta tuloslaskelmassa esitettävien tuottojen ja kulujen suuruuteen.

3.2.2. Nettokirjausta käytettäessä myynnit kirjataan pääkirjanpitoon tulo- ja ostot menotileille nettomääräisinä ilman suoritettavaa tai vähennettävää arvonlisäveroa. Arvonlisävero kirjataan samalla arvonlisäverovelaksi tai -saamiseksi. Arvonlisäveroa ei käsitellä myyntituloja tai hankintamenoja vähentävänä oikaisueränä vaan rahoitustapahtumana.

3.2.3. Bruttokirjausta käytettäessä tavaroiden ja palveluiden myyntitulot ja ostomenot kirjataan pääkirjanpitoon bruttomääräisinä arvonlisäveroa vähentämättä. Suoritettava arvonlisävero kirjataan tulonsiirtona kuukausikohtaisesti arvonlisäverovelaksi ja vähennettävä arvonlisävero menonsiirtona arvonlisäverosaamiseksi. Siirtokirjaukset voidaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella (ks. 3.5 Kirjaamisjakso). Liikevaihtoa laskettaessa arvonlisävero vähennetään myyntituloista myynnin oikaisueriin kuuluvana tulonsiirtona. Vähennettävä arvonlisävero on ostomenojen oikaisuerä. Tilikohtaisessa tuloslaskelmassa ja taseessa oikaisuerät käsitellään samassa tiliryhmässä kuin niiden perusteena olevat suoritettavan tai vähennettävän arvonlisäveron sisältävät liiketapahtumat. Kirjanpitoasetuksen mukaisessa tuloslaskelmassa ja taseessa arvonlisäverokirjauksista syntyneitä oikaisueriä ei merkitä näkyviin.

3.2.4. Suoritettavan ja vähennettävän veron tilien bruttosaldoja käsitellään omilla pääkirjatileillään. Kuukausittain tilitettävän arvonlisäveron määrä on suoritettavan ja vähennettävän veron nettosumma. Ne eivät ole erillisiä ja itsenäisiä velka- tai saa-

tavaeriä. Tämän johdosta taseen eri puolille ei erikseen kirjata suoritettavasta arvonlisäverosta velkaa ja vähennettävistä arvonlisäverosta saamista.

3.2.5. Tilinpäätöksessä arvonlisäveron tilitysten määrät (suoritettavan ja vähennettävän veron erotus) esitetään niiden taloudellisen luonteen mukaisesti veloissa tai saamisissa. Tilitettävä vero esitetään taseen vastattavaa-puolella lyhytaikaisissa veloissa yhtenä eränä, jos on kyse pääsäännön mukaisesta tilanteesta, jossa kirjanpitovelvollisella on ainoastaan arvonlisäverovelkaa. Kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan luonne sekä tilinpäätöstä edeltävien kahden kuukauden tilitettävän arvonlisäveron määrään vaikuttaneet liiketapahtumat ratkaisevat kuitenkin viime kädessä arvonlisäveron esittämispaikan tilinpäätöksessä. Jos vähennettävä vero on suoritettavan veron määrää suurempi, esitetään arvonlisäverosaatava vastaavaapuolen eränä edellä sanotun mukaisesti. Tällöinkin on huomattava, että jos yhtäältä tilikauden viimeistä edeltävän kuukauden tilitettävä arvonlisävero on velkaa valtiolle ja toisaalta viimeisen kuukauden tilitettävä vero on saaminen valtiolta, esitetään erät erillisinä veloissa ja saamisissa luonteensa mukaisesti. Näin tulee menetellä, koska kyseisiä eriä ei niiden syntymisjärjestyksen johdosta voida netottaa, vaan velka tulee maksaa verokaudelta lasketun määränsä mukaisena.

3.2.6. Tapahtumakohtainen bruttokirjaus voidaan oikaista vastaamaan nettokirjausta kirjaamalla suoritettavan tai vähennettävän arvonlisäveron määrä kyseisen verollisen liiketapahtuman sisältävältä tililtä oikaisueränä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella.

3.2.7. Netto- ja bruttokirjausta voidaan käyttää samanaikaisesti. Esimerkiksi myynnit ja ostot voidaan kirjata tapahtumakohtaisesti nettomääräisenä, samalla kun näihin tuloihin ja menoihin liittyvien alennusten ja muiden oikaisuerien sisältämä suoritettava tai vähennettävä vero kirjataan bruttomenetelyä käyttäen enintään kuukausikohtaisesti.

3.2.8. Liitteissä 1 ja 2 on esimerkkejä eri kirjausvaihtoehdoista.

3.3 Eri verokantojen alaiset myynnit ja ostot

3.3.1. Eri verokantojen alaisten myyntien ja ostojen on oltava vaikeuksitta erotettavissa toisistaan asijärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa eli pääkirjanpidossa (OVMA 1.2 §). Verovelvollisen on pystyttävä esimerkiksi myyntien osalta johtamaan kirjanpidosta kuukausittain annettavaan arvonlisäveroilmoitukseen suoritettavan veron määrä verokannoittain.

3.3.2. Tililuettelon sopeuttamista arvonlisäverolaskentaan eri verokantojen alaisten liiketapahtumien osalta tarkastellaan kohdassa 4.1.

3.4 Toisesta jäsenvaltiosta työsuoritusta varten lähetetyt tavarat

3.4.1. Yhteisökauppaan liittyen säädetään OVMA 1.6 §:ssä että kirjanpidosta on voitava tunnistaa sellaiset irtaimet esineet, jotka toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollisten

rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja on verovelvolliselle tästä jäsenvaltiosta lähettänyt esineeseen kohdistuvaa työsuoritusta tai arvonmäärittystä varten.

3.4.2. Edellä tarkoitettuja hyödykkeitä varten voidaan avata oma pääkirjatili, mutta se ei ole välttämätöntä, sillä niistä voidaan pitää esimerkiksi luetteloa, joka säilytetään osana kirjanpitoaineistoa.

3.5 Kirjaamisjako ja kirjaamista koskevat määräajat

Yleiset määräajat

3.5.1. KPL 2:4.1 §:n mukaan ”[k]irjanpito on järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä.” Lisäksi sen ohella, että KPL 2:4.3 § edellyttää käteissuoritusten viipymätöntä kirjaamista, mainittu lainkohta vaatii, että kirjaukset muista kuin käteissuoritukset tehdään ”-*siinä ajassa, että [KPL:ssa] tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta [KPL 2:6 §:n] toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla.*”

3.5.2. Edellä mainitussa KPL 2:4.3 §:n tarkoitettu muun lain säännös on AVL 135 §, joka velvoittaa arvonlisäveron kohdistamiseen kalenterikuukausittain. Lisäksi OVMA 2 §:n nojalla sellaisen verovelvollisen, jonka verokausi on kalenterikuukausi tai neljänneskalenterivuosi on kirjattava arvonlisäveron määrään vaikuttavat liiketapahtumat kuukausikohtaisesti verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä. Puolestaan sellaisen verovelvollisen, jonka verokausi on kalenterivuosi, on kirjattava suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat KPL:n mukaisesti, kuitenkin kuukausikohtaisesti viimeistään verokautta seuraavan helmikuun viimeiseen päivään mennessä.

3.5.3. Täyttäkseen edellä mainittujen lainkohtien vaatimukset verovelvollisen tulee esimerkiksi osa- tai pääkirjanpidon avulla kyetä tuottamaan arvonlisäveron oikean määrän selvittämiseksi tarvittavat laskelmat.

Erityiset määräajat kiinteistöinvestoinneista

3.5.4. Kiinteistöinvestointien osalta käyttötarkoituksen muutoksesta johtuva arvonlisäveron tarkistus kirjataan vähennettävään veroon vaikuttavasti vuosittain joulukuussa. Tämä koskee myös tilannetta, jossa kirjanpitovelvollisen tilikausi on muu kuin kalenterivuosi. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittelyä kuvataan tarkemmin jaksossa 5.5.

3.5.5. Kiinteistöinvestointien vuotuinen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuva tarkistus kirjataan joulukuun vähennettäviin veroihin ja se vaikuttaa helmikuun tilittävänä verona arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettavaan määrään. Menettely on riippumaton kirjanpitovelvollisen tilikaudesta.

3.5.6. Mikäli kirjanpitovelvollisen tilikausi ei ole kalenterivuosi, tehdään kiinteistöinvestointien arvonlisäverotarkistuksen edellyttämät kirjaukset kirjanpitoon ja tilinpäätökseen viimeistään tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Tällöin on kirjausten osalta

otettava huomioon, että ne tehdään muulle pääkirjanpidon tilille kuin vähennettäviin arvonlisäveroihin. Tämä sen johdosta, että kyseessä ei ole tapahtumakuukauden tilitettävän veron määrään vaikuttava erä.

3.6 Tositevaatimukset

3.6.1. Tässä jaksossa kuvataan arvonlisäverotusta varten säädetyt tositevaatimukset sellaisina kuin ne olivat tätä yleisohjetta annettaessa. Ottaen huomioon niiden merkitys tositeiden hyväksymiselle arvonlisäverotuksessa, kirjanpitolautakunta kehottaa varmistamaan ajantasaisista säädöksistä kulloinkin voimassa olevat vaatimukset.

3.6.2. Tosite todentaa liiketapahtuman (KPL 2:5 §). Pääsääntöisesti sen tulee olla ulkopuolisen antama silloin, kun on kysymys muusta kuin siirto- tai aikaisutositteesta. Joillakin aloilla on vakiintunut menettely, jossa ostaja laatii tositteen myyjän puolesta. Näin tapahtuu yleisesti muun muassa puukaupassa johtuen siitä, että ostajalla on hallussaan kaikki se tieto, johon veloitus perustuu. Menettelyä voidaan pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Arvonlisäverolain mukaan ostajan laatima lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos myyjä ja ostaja ovat sopineet asiasta ja jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun (AVL 209b §).

3.6.3. Arvonlisäverovelvollinen ostaja saa vähentää verollista liiketoimintaansa varten toiselta verovelvolliselta ostamaansa tavarahan tai palveluun sisältyvän arvonlisäveron. Koska menettely on määrämuotoinen muun ohella tositteen sisältövaatimusten suhteen, on arvonlisäverolainsäädännön tositevaatimukset käsitelty jäljempänä suhteellisen seikkaperäisesti. Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka AVL:n mukaan aiheuttaa tavarahan tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden (AVL 102 §). Arvonlisäverolain 103 §:ssä puolestaan säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää verollista liiketoimintaansa varten hankkimastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta se vero, joka luovuttajan on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31, 31a tai 33 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen luovutusta ollut otettu luovuttajan käyttöön. Vähennysoikeuden edellytyksenä on luovuttajan luovutuksen saajalle antama selvitys luovuttajan suoritettavan veron määrästä.

3.6.4. Voimassa oleva AVL sisältää tositteita ja niiden säilyttämistä koskevat erittäin yksityiskohtaiset säännökset. AVL 102 a §:ssä säädetään vähennysoikeuden edellytykseksi muun ohella, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama AVL 209 e ja 209 f §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Edellytys koskee myös ennakkolaskuja. Lasku oikeuttaa vähennykseen vain, jos laskun tiedot vastaavat todellisuutta. Jos lasku on virheellinen, ostajalla ei ole vähennysoikeutta tämän laskun perusteella vaan vasta myyjän antaman korjatun laskun perusteella. Arvonlisäverolain 209 b §:ssä puolestaan säädetään laskun antamisvelvollisuudesta eri myyntitilanteissa.

3.6.5. Arvonlisäverolain 22 luvussa on säädetty tietosisältövaatimukset myös muille arvonlisäveroaiikutuksia omaaville asiakirjoille kuin varsinaisille myyntilaskuille.

3.6.6. Kiinteistöhankinnan ja rakentamispalvelun luovuttamisen yhteydessä on annettava selvitys, josta on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne sekä veron määrä, joka myyjän on suoritettava (AVL 209 h §). Vastaavasti luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys tarkistusmenettelyn siirrosta (AVL 209 k §). Selvityksen sisältövaatimukset on määritelty AVL 209 l §:ssä. Elinkeinonharjoittajan on luovutuksensaajana ilmoitettava luovuttajalle, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten (AVL 209 m §). Liiketoiminnan jatkajalla on velvollisuus antaa liikkeen tai sen osan luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja tavaroita ja palveluita ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen (AVL 209 j §).

3.6.7. Verohallinto on antanut ohjeen koskien laskuille asetettavia vaatimuksia arvonlisäverotuksessa (dnro A214/200/2016 –Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa). Siinä käsitellään muun ohella tilanteita, joissa verovelvollinen voi itse korjata tositteessa olevan vähäisen virheen.

3.6.8. AVL 209 n §:n nojalla verovelvollisen tulee säilyttää arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvien myyntilaskujen jäljennökset sekä ostolaskut vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Lain edellyttämien tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava laskun antamishetkestä säilytysajan loppuun. Koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

3.6.9. AVL 209 q §:n mukaan verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestointiin liittyvät laskut ja tositteet sekä selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Tositteiden yleisen kuuden vuoden säilyttämismääräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallinnon määräämät tarpeelliset seikat. Verohallinnon ohjeen (dnro A59/200/2017 – Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus) mukaan selvityksestä tulee käydä ilmi:

1. selvityksen laatimispäivä,
2. kiinteistöinvestoinnin hankkijan nimi, osoite sekä Y-tunnus,
3. hankinnan luonne,
4. rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta,
5. kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero ja
6. se osa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvästä verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys.

Jos edellä mainitut tiedot muuttuvat, selvitykseen on merkittävä muutoksen syy ja ajankohta, muuttuneet tiedot sekä muutoksen merkitsemispäivä.

3.6.10. Verovelvollisen on lisäksi säilytettävä kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvän arvonlisäveron määräytymiseen liittyvät urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat.

3.6.11. Kirjanpitolautakunta suosittelee, että edellä viitattu selvitys ja muut asiakirjat säilytetään tase-crittelyjen yhteydessä.

3.7. Erityiset menettelytavat

3.7.1 Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettely

3.7.1.1. Arvonlisäverosäännökset kiinteistöjen uudisrakentamisesta ja perusparantamisesta tehtävistä oikaisuksista sisältyvät AVL 11 lukuun. Arvonlisäverotuksessa kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset ja pysyvät rakennelmat sekä niiden osat. Lisäksi kiinteistönä pidetään kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai merkittävästi muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Muita kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita ei pidetä kiinteistönä. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista.

3.7.1.2. Kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistetaan, jos vähennykseen oikeuttava kiinteistön käyttö kasvaa tai vähenee tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana (AVL 120 §). Kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Tarkistuskausi on 10 vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistöinvestointiin liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut (AVL 121a §). Kiinteistön käytön muuttuessa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyneen veron vähennystä tarkistetaan vuosittain kunakin tarkistuskauteen kuuluvana kalenterivuonna (AVL 121c §). Vuosittain tarkistettava määrä on yksi kymmenesosa siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkupe- räisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta (AVL 121d §). Mahdolliset oikaisut kirjataan tarkistusvuoden joulukuun vähennettäviin veroihin ja siten kyseisen kuukauden tili- tettävään veroon vaikuttavaksi eräksi.

3.7.1.3. Kun kiinteistö luovutetaan, pääsääntöisesti tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ostajalle jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Myyjän on annettava ostajalle tällöin selvitys, josta tulee käydä muun muassa ilmi alkupe- räisen investoinnin kuvaus ja valmistumisajankohta, vähennyskelpoisen veron määrä sekä myyjän suorittamat mahdolliset tarkistukset (AVL 209 k—l §). Ostaja käsittelee jäljellä olevan tarkistus- kauden ikään kuin se olisi itse tehnyt investoinnin.

3.7.1.4. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelystä johtuvaa arvonlisäveron tilin- päätöskäsittelyä kuvataan jaksossa 5.5.

3.7.2 Ns. marginaaliverotusmenettely

3.7.2.1. OVMA 1.3 §:ssä säädetään käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiik- kiesineiden ostojen ja myyntien kirjaamisesta. Sellaisten käytettyjen tavaroiden ostojen ja myyntien, joihin verovelvollinen soveltaa ns. marginaaliverotusmenettelyä, on oltava

vaikeuksista erotettavissa niistä myynneistä ja ostoista, joiden osalta elinkeinonharjoittaja ei sovelle tätä menettelyä. Marginaaliverotusmenettelyssä hyödykkeiden veron perusteena pidetään voittomarginaalia ilman veron osuutta (AVL 79a, 79j ja 79k §). Voittomarginaali lasketaan vähentämällä yksittäisen tavaran ostohinta sen myynnistä saadusta vastikkeesta tai vähentämällä koko verokauden tavaroiden yhteenlasketut ostohinnat verokauden myynneistä saaduista vastikkeista. Jälkimmäisenä mainittu ns. yksinkertaistettu menettely on pääsääntöisesti verovelvollisen kannalta suotuisampi, sillä siinä yksittäisen kauden negatiivinen marginaali voidaan vähentää marginaalimenettelyn piiriin kuuluvien tavaroiden myyntihinnoista myöhempinä kausina (AVL 79k §). Ensiksi mainittu yksittäistä tavaraa koskeva menettely ei mahdollista kyseisen tavaran negatiivisen marginaalin vähentämistä muista tavaroista (AVL 79j §).

3.7.2.2. Verovelvollinen voi valita marginaaliverotusmenettelyn tai vaihtoehtoisesti jättää vähennyksen kokonaan tekemättä ja suorittaa veron koko myyntihinnasta. AVL 80 §:n tarkoittama, matkanjärjestäjiin sovellettava marginaaliverotusmenettely on sitä vastoin pakollinen.

3.7.2.3. Jos kirjanpitojärjestelmä ei pysty rekisteröimään myyntien ja ostojen lajia ja verokantaa, edellyttää erotettavuuden vaatimus sitä, että nämä myynnit ja ostot on kirjattava omille tileilleen varaamalla tarvittaessa eri verokantaisille liiketapahtumille omat tilinsä.

3.7.2.4. KILA:n lausunnossa **1779/2006** on käsitelty marginaaliveromenettelyä koskevia kysymyksiä ja niiden suhdetta KPL:n liikevaihto-käsitteeseen. Lautakunta katsoi hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi menettelyn, joka on kuvattu marginaaliveromenettelyn ensisijaisena kirjanpitomenettelynä aiemmassa KILAn lausunnossa **1400/1996**. Kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan marginaaliveromenettelyn piiriin kuuluvia ostoja ja myyntejä tulee käsitellä omilla tileillään, joilta voidaan verokausittain laskea ja kohdistaa oikeamääräinen vero bruttokäsittelyn mukaisesti toisaalta myyntien oikaisuksi ja toisaalta ostojen oikaisuksi.

3.7.2.5. KILA:n lausunnossa **1400/1996** ensisijaisena esitetty menettely tarkoittaa, että laskennallinen arvonlisävero-osuus vähennetään oikaisuena niin myynneistä kuin ostoista erillisille tileille sekä merkitään taseeseen suoritettavan veron ja vähennettävän veron tileille. Siten liikevaihtoa laskettaessa suoriteperusteisista verollisista myyntituotoista vähennettäväksi tulee arvonlisäverokannan edellyttämä laskennallinen osuus. Kun toisaalta laskennallinen arvonlisävero vähennetään ostoista, on tilinpäätöstä laadittaessa myös vaihto-omaisuuden hankintamenojen yleisten arvostusperiaatteiden mukaisesti aktivoitavasta määrästä vähennettävä laskennallisen arvonlisäveron osuus. Tällöin marginaaliverotusmenettelyn tarkoittama arvonlisävero käsitellään kirjanpidossa läpikulkuerän luonteisena siten, että kirjanpidollinen tulos tulee oikein laskettua. Kirjanpitovelvollisen on kuitenkin syytä huomata, että tuloverotuksessa vaihto-omaisuuden arvostus ostomenosta tehdyn laskennallisen arvonlisäveron osalta saattaa mennä toisin.

4 ARVONLISÄVERO KIRJANPIDOSSA

4.1 Tililuettelon sopeuttaminen arvonnalisäverolaskentaan

4.1.1. Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (kirjaus). KPL 2:2 § velvoittaa pitämään jokaisen tilin sisällöltään samana. Sisältöä saadaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kultakin tilikaudelta tulee kirjanpitotileistä olla selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo). – Nämä säännökset ja hyvään kirjanpitotapaan kuuluva menettelytapojen soveltamisen jatkuvuuden periaate edellyttävät, että kaikkien samalle tilille kirjattavien liiketapahtumien osalta sovelletaan samaa arvonnalisäveron kirjausmenettelyä.

4.1.2. Liiketapahtumat, jotka vaikuttavat tilitettävän veron määrään, tulee kyetä poimimaan pää- tai osakirjanpidosta laskettaessa kuukausittain arvonnalisäveron määrää. Jos kirjanpitojärjestelmä on sellainen, että siinä voidaan ohjaustietojen avulla erottaa verokannoittain suoritettavaa tai vähennettävää arvonnalisäveroa sisältävät veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat, ei tililuetteloon tarvitse varata omia tilejä eri verokantojen alaisille liiketapahtumille. Jos järjestelmä ei tätä mahdollista, tulee tililuetteloon varata tilitettävän arvonnalisäveron määrään vaikuttavia tuloja ja menoja sekä tarvittaessa niiden oikaisueriä varten omat tilinsä, joiden avulla nämä erät pidetään erillään muuten saman lajisista, mutta veron määrään vaikuttamattomista tuloista, menoista ja niiden oikaisueristä.

4.1.3. Tililuettelo on varattava erikseen tilit suoritettavan arvonnalisäveron velaksi kirjaamista ja vähennettävän arvonnalisäveron saamiseksi kirjaamista varten riippumatta siitä, mitä kirjausmenettelyä sovelletaan. Nämä ovat:

1. suoritettava arvonnalisävero
2. vähennettävä arvonnalisävero.

4.1.4. Verokauden päättyessä suoritettavan ja vähennettävän arvonnalisäveron tilit yhdistellään, jolloin verokaudelta muodostuu joko saatava tai velka.

4.2 Kirjaamisperuste

4.2.1. KPL 2:3.1 §:n tarkoittama suoriteperuste on kirjanpidossa pääsääntönä. Sen mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen. Kuitenkin kirjaukset saadaan tehdä myös veloitukseen (laskuperuste) tai maksuun perustuen (maksuperuste, KPL 2:3.2 §). Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

4.2.2. Vastaavasti arvonnalisäveron ajallisessa kohdistamisessa on pääsääntönä, että myynnistä suoritetaan arvonnalisävero siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu (ajallinen kohdistaminen AVL 135 §, veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta AVL 15, 16 ja 16 a §). Vähennykset puolestaan kohdistetaan pääsääntöisesti sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana os-

tettu tavara tai palvelu on vastaanotettu (AVL 141 §). Tilikauden aikana vero saadaan kuitenkin suorittaa ja vähentää siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana ostaja on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu (laskutettu). Jos veloitusta ei käytetä, vero saadaan suorittaa ja vähennys tehdä tilikauden aikana siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavarantoimittajan tai palvelun hinta taikka sen osa on maksettu. Riippumatta tilikauden aikana käytetystä menettelytavasta tulee arvonlisäverolaskenta oikaista suoriteperusteiseksi tilikauden viimeiselle kuukaudelle (AVL 136 ja 142 §), poikkeuksena seuraavassa käsitelty arvonlisäveron maksuperusteisen ajallisen kohdistamisen tilanne. Kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista johtuvien kiinteistöinvestointitarkistusten vähennettävän veron määrään vaikuttavat kirjaukset tehdään joulukuussa.

Maksuperusteinen ajallinen kohdistaminen

4.2.2.1. Seuraavat verovelvolliset saavat laskea tilitettävän veron maksuperusteisesti eikä arvonlisäveron laskentaa tarvitse oikaista suoriteperusteiseksi myöskään tilinpäätöksessä (AVL 137.1 §):

- 1) verovelvollinen, jonka tilikauden liikevaihto on enintään 500 000 euroa,
- 2) verovelvollinen, johon ei sovelleta KPL:ia eli luonnollinen henkilö maatilatalouden ja kalastuksen harjoittajana (KPL 1:1a,1 §)
- 3) verovelvollinen, jolla on KPL:n nojalla oikeus olla laatimatta tilinpäätöstä eli mikrokokoinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja (KPL 1:1a.3 §)
- 4) verovelvollinen, jolla on KPL:n nojalla oikeus laatia tilinpäätöksensä maksuperusteisesti eli mikrokokoinen säätiö ja yhdistys (KPL 3:4.2 §).

4.2.2.2. Jos kohdistamisessa käytetään maksuperustetta, myynnistä suoritettava vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt, viimeistään kuitenkin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana on kulunut 12 kuukautta tavarantoimittamisesta tai palvelun suorittamisesta, jollei kyse ole myynnin luottotappiosta (AVL 137.2 §) sekä ostoista vähennettävä vero sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostohinta tai sen osa on maksettu (AVL 143 §).

4.2.2.3. Edellä esitetystä riippumatta lautakunta suosittelee, että myös sellainen verovelvollinen, joka saa AVL 137.1 §:n nojalla laskea suoritettavan ja vähennettävän veron maksuperusteisesti, merkitsee suoriteperusteiseen tilinpäätökseensä – siirto-velkoihin ja -saataviin – kohdistamattomat (”erääntymättömät” eli kertymättömiin myyntisaataviin ja maksamattomiin ostovelkoihin sisältyvät) arvonlisäverovelat ja -saatat, vaikka ne eivät vielä vaikuta minkään verokauden suorittavien tai vähennettävien arvonlisäverojen määriin. Näitä ajallisesti kohdistamattomia arvonlisäverovelkoja ja -saatavia ei voida netottaa keskenään tai käsitellä niitä yhdessä niiden arvonlisäverojen kanssa, jotka ovat tapahtuneiden maksusuoritusten johdosta jo AVL:n mukaisesti kohdistettavissa tietyille verokausille.

4.2.2.4. Aiemmassa tilinpäätöksessä suoriteperusteisesti kirjatut myynnit ja ostot, jotka arvonlisäverotuksessa kohdistetaan AVL:n sallimalla tavalla ajallisesti vasta myöhemmin joko maksuperusteisesti tai myyntejä koskevan 12 kuukauden säännön mukaan suoritettaviin ja vähennettäviin arvonlisäveroihin, voidaan käsitellä kirjanpidossa kirjanpitolain 2 luvun 6 §:n mukaisen dokumentointi- ja kirjausketjuvelvoitteen toteuttamiseksi esimerkiksi liitteessä 7 ilmenevää kirjausmenettelyä käyttäen.

4.2.3. Mikäli käyttötarkoituksen muutoksia on tapahtunut jo aiemmin samana kalenteri-vuonna, kirjaukset tehdään pääkirjanpitoon tapahtumakuukaudelle kuitenkin muulle tilille kuin kyseisen kuukauden vähennettävien verojen määrään vaikuttavalle tilille.

4.2.4. Kuten edellä kohdassa 4.2.1 todettiin, KPL 3:4.1 § sallii, ettei merkityksellään vähäisiä liiketapahtumia oikaista ja täydennetä suoriteperusteiden mukaisiksi, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen. Toisaalta arvonlisäverolaissa ei ole vastaavaa, olennaisuuden periaatteen huomioon ottavaa säännöstä.

4.2.5. Arvonlisävero on suoritettava saatujen ja se vähennetään maksettujen ennakkomaksujen perusteella (AVL 15 ja 141 §). Ennakkomaksut ja niiden perusteella suoritettavat tai vähennettävät verot tulee kirjata kirjanpidossa omille pääkirjatililleen tai muuten tulee huolehtia siitä, että veron perusteet ovat myös tältä osin vaikeuksitta tarkastettavissa.

4.3 Oikaisuerät ja luottotappiot

4.3.1. Hyvän kirjanpitotavan mukaan erilaiset alennukset kirjataan kirjanpitoon sille tilikaudelle, jonka aikana ostajalle on syntynyt oikeus alennuksen saamiseen. Oikeus voi perustua sopimukseen, kauppaehtoihin tai muuhun sellaiseen perusteeseen. Milloin alennuksesta tai muusta hyvityksestä laaditaan hyvityslasku tai muu ostajalle annettava tosite, on kirjaus tehtävä viimeistään sille kuukaudelle, jolle lasku on päivätty. Jos oikeus hyvitykseen syntyy sopimusehtojen mukaan aiemmin kuin hyvityslasku kirjoitetaan, kirjaus voidaan perustaa oikeuden syntymisajankohdalle laadittavaan muistiotositteeseen, jossa hyvityksen määrä ja peruste on selvitetty. Kirjaus on vähäisiä hyvityksiä lukuun ottamatta tehtävä viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä.

4.3.2. Myynnissä käytetyistä maksuehdoista johtuvat annettavat käteisalennukset tai muut sellaiset oikaisuerät, jotka realisoituvat maksun yhteydessä, kirjataan sille kuukaudelle, jona suoritus on saatu. Vastaavasti ostovelkojen maksuehtojen perusteella saadut käteisalennukset ja muut sellaiset oikaisuerät, jotka realisoituvat maksun yhteydessä, kirjataan sille kuukaudelle, jona maksu on suoritettu.

4.3.3. Arvonlisäverovelvollinen saa vähentää veron perusteesta muun muassa ostajalle annetut, verollista myyntiä koskevat vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset ja verollisena ilmoitettua myyntiä koskevat luottotappiot (AVL 78 §). Vaikka luottotappiot käsitellään arvonlisäverotuksessa myynnin veron perusteiden vähennyksinä, kirjataan ne liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään tuloslaskelmassa sisältyvään pääkirjatiiliin. Kuluksi kirjatusta luottotappiosta mahdollisesti myöhemmin kertyvä

suoritus esitetään vastaavasti tuloslaskelman ”liiketoiminnan muut kulut”-ryhmässä. Edellä mainitut oikaisuerät ja aiemmin luottotappiona vähennetystä saatavasta kertynyt määrä kohdistetaan arvonlisäverotuksessa sille kalenterikuukaudelle, jolle ne hyvän kirjanpitotavan mukaan on kirjattava (AVL 139 §).

4.3.4. Myyntisaamisista syntynyt luottotappio kypsyä kirjattavaksi hyvän kirjanpitotavan mukaan silloin, kun on todennäköistä, että saamisesta ei saada suoritusta. Luottotappiokirjaus voidaan tehdä jo tilikauden aikana ja se on tehtävä viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa. Kirjauksen perustana voi olla esimerkiksi velallisen konkurssi, hakeutuminen saneerausmenettelyyn, tulokseton perintä ja siihen liittyvä tieto velallisen maksukyvyttömyydestä tai velallisen osoitteen muuttuminen tuntemattomaksi. Luottotappiota kirjattaessa on arvioitava saamisesta todennäköisesti kertyvä määrä. Mikäli saamisesta on saatu vakuus tai kirjanpitovelvollisella on saamisen kanssa kuittauskelpoinen velka, on nämä seikat otettava huomioon luottotappion määrää arvioitaessa.

4.3.5. Laskutuksen tai maksun yhteydessä suoritetusta rahamäärän pyöristyksestä tai veron laskentatavasta johtuen liiketapahtumaan saattaa liittyä merkitykseltään vähäinen oikaisuerä. Hyvän kirjanpitotavan sisältämä olennaisuuden periaate huomioon ottaen tällainen erä voidaan merkitä liiketoiminnan muihin kuluihin.

4.4 Verollisen liiketoiminnan alkaessa tehtävä vähennys

4.4.1. Arvonlisäverovelvollinen saa tehdä vähennyksen niistä verollisena hankkimistaan tai valmistamistaan tavaroista ja palveluista, jotka ovat hänen hallussaan verovelvollisuuden alkaessa ja jotka tulevat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähennystä ei saa tehdä kiinteistöstä. Vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen vähennyskelpoiseen käyttöön ottohetkellä laatima tosite. Lisäksi verovelvollisen ostaman tavaran tai palvelun taikka maahantuoman tavaran osalta sovelletaan, mitä 102a §:ssä säädetään (AVL 112 §). Tällainen tilanne saattaa syntyä esimerkiksi arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen yhteydessä.

4.4.2. Kirjanpidossa tulee oikaista näiden niin sanottuun alkuvarastovähennykseen oikeuttavien hyödykkeiden hankintamenoja vähennettävän veron määrällä. Vähennettävä vero kirjataan arvonlisäverosaamiin ja vastaavasti hyvitetään sitä tiliä, jolle kyseinen osto on kirjattu. Verovelvollisen hallussa jo edellisen tilikauden päättyessä olleen omaisuuden osalta vähennettävä veron määrä kirjataan sen tilin hyvitykseksi, jolle ostomeno aikanaan on kirjattu. Jos tällainen aikaisempiin tilikausiin kohdistuva oikaisu ei ole merkitykseltään vähäinen, on mikroyritystä suuremman kirjanpitovelvollisen esitettävä siitä selvitys liitetiedoissa (KPA 2:2.1 § 5 kohta ja PMA 1:3 §).

4.4.3. Jos ns. alkuvarastovähennys kohdistuu pysyviin vastaaviin, pienennetään alun perin aktivoitua hankintamenoa vähennettävän veron määrällä.

4.4.3. Verohallinto on antanut ohjeen vähennysoikeudesta (dnro A80/200/2015 – Arvonlisäveron vähennysoikeudesta).

4.5 Osittainen vähennysoikeus

4.5.1. Sellaisesta tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen (AVL 117 §). Jos tällainen hyödyke myöhemmin myydään, on myynnistä suoritettava vero samassa suhteessa, kuin kyseisen hyödykkeen hankinnasta on tehty vähennys (alkuperäinen vähennys ja mahdollisesti myöhemmin eri käyttötarkoitusten suhteen muuttuessa tehdyt muutokset AVL 21 ja 112 §).

4.5.2. Arvonlisäveron laskemisessa tarvittavat tiedot on pystyttävä KPL 2:6 §:n kirjausketjusäännöksen mukaisesti johtamaan kirjanpidosta riippumatta siitä, onko kyseessä kokonaan vai osittain vähennyskelpoinen osto. Osittain vähennyskelpoisten ostojen osalta on säilytettävä laskelmat jakoperusteesta osana kirjanpitoaineistoa.

4.6 Vähennyskelvottomuus arvonlisäverotuksessa

Jos ostomenoon sisältyvää arvonlisäveroa ei saada vähentää, kirjataan koko verollinen hankintameno asianomaiselle pääkirjatilille. Näin tehdään esimerkiksi silloin, kun hyödyke tulee sellaiseen käyttöön, joka ei oikeuta vähennyksen tekemiseen, tai kun harjoitettava toiminta ei ole arvonlisäverollista.

4.7 Yhteisöhankeinnot Euroopan unionissa ja käännetty verovelvollisuus

4.7.1. Yhteisöhankeinnoista EU:sta on pääsääntöisesti suoritettava arvonlisäveroa (AVL 1.1 § 3 kohta). Jos yhteisöhanointa tulee täyteen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, siitä ei synny tilitettävää veroa, koska suoritettavan ja vähennettävän veron määrät ovat yhtä suuret ja ne kohdennetaan samalle verokaudelle.

Arvonlisäveroilmoituksen tietoihin tulee kuitenkin tällöinkin sisällyttää erikseen suoritettavan ja vähennettävän veron määrät. Mikäli nämä tiedot johdetaan pääkirjanpidon tileiltä, tulee eri verokannan alaisille yhteisöhankeinnoille ja niiden mahdollisille oikaisuierille varata tililuetteloon omat tilinsä.

4.7.2. Myös ns. yleissäännön mukaisen palvelun ostosta on suoritettava arvonlisäveroa (käännetty verovelvollisuus, AVL 64—65§). Merkitystä ei ole sillä, tapahtuuko palvelun osto EU:hun tai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelta myyjältä (tarkemmin ks. Verohallinnon ohje Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen). Arvonlisäveron saa vähentää, jos osto tulee vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

4.7.3. Jos palveluja tai tavaroita ostetaan sellaiselta ulkomaalaiselta, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai joka ei ole hakeutunut täällä arvonlisäverovelvolliseksi, on näiden hyödykkeiden ostaja verovelvollinen kyseisestä liiketapahtumasta AVL 9.1 §:ssä säädetyin edellytyksin ja 9.2 §:ssä säädetyin rajoituksin (käännetty verovelvollisuus). Myös siinä tapauksessa, että ulkomaalaisen Suomessa oleva kiinteä toimipaikka ei osallistu kyseiseen myyntiin, ostaja soveltaa ostoon käännettä verovelvollisuutta (AVL 9.3 §). Mikäli halutaan selvittää suoritettavan ja vähennettävän veron määrät suoraan pääkirjatileiltä, menetellään vastaavasti kuin yhteisöhanointojen kirjaamisessa.

4.7.4. Liitteessä 4 on esimerkkejä yhteisöhankinnan ja käännetyn verovelvollisuuden kirjaamisesta.

4.8 Maahantuonti Euroopan yhteisön ulkopuolelta

4.8.1. Arvonlisäverotuksessa maahantuonnilla tarkoitetaan tavarantoimittajan tuontia Euroopan yhteisön alueelle sen ulkopuolelta (AVL 86 ja 86a §). Maahantuontia on myös tavarantoimittajan tuonti Ahvenanmaan verorajan yli manner-Suomeen sekä tavarantoimittajan tuonti Ahvenanmaalle yhteisöstä, sen ulkopuolelta tai manner-Suomesta (L 1266/1996, 18 §). Ilmoittaja on velvollinen suorittamaan veroa maahantuonnista (AVL 86 b §).

4.8.2. Vuoden 2018 alusta tavaroiden maahantuonti siirtyy Tullilta Verohallinnolle arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tekemien tuontien osalta (laki 523/2017). Veroviranomaisena on kuitenkin luonnollisten henkilöiden tuonnin osalta Tulli, jos tuonti ei liity tuojan liiketoimintaan. Uudessa menettelyssä arvonlisäverovelvollinen maahantuojana laskee ja ilmoittaa tuonnista suoritettavan veron ja veron perusteen oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoituksessaan niin kuin muutkin verokaudelle kohdistettavia liiketoimia koskevat tiedot. Arvonlisäveron laskentaa ja kirjanpitoa varten arvonlisäverovelvollisella tulee olla Tullin tullauspäätös. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste on tullauspäätökselle merkitty tullausarvo (AVL 88 §) lisättyä AVL 91 §, 93 § ja 93 a §:ssä tarkoitetuilla erillä. Maahantuonnista Verohallinnolle suoritettava (AVL 135a. 2 §) ja vähennettävä vero (AVL 141 § 4 kohta) kohdennetaan sille kuukaudelle, jonka aikana maahan tuotua tavaraa koskeva tullauspäätös on annettu. Jos tuodut tavarat käytetään kokonaan vähennyskelpoiseen tarkoitukseen (AVL 102.1 § 2 kohta), ei tuonnin osalta jää veroa maksettavaksi. Tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat tulee säilyttää osana kirjanpitoaineistoa. Ne ovat myös arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä (AVL 102a §). Ahvenanmaan ja manner-Suomen välisessä tuonnissa Tulli ei tee tullauspäätöstä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen osalta. Näissä tuonneissa tuojan tulee laskea tullausarvon määrä. Ahvenanmaan ja manner-Suomen välisessä tuonnissa vero kohdistetaan kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt (AVL 87 §).

4.8.3. Liitteessä 5 on esimerkki maahantuonnin kirjaamisesta.

4.9 Oma käyttö

4.9.1. Kirjanpidossa omana käyttönä pidetään hyödykkeen ottamista liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön. Toisaalta oman käytön käsite arvonlisäverotuksessa on kirjanpidossa käytettyä laajempi, joten oman käytön kirjaustarve voi syntyä myös esimerkiksi tilanteessa, jossa alun perin vaihtoomaisuutena myytäväksi tarkoitettu hyödyke otetaan muuhun kuin vähennyksen oikeuttavaan käyttöön.

Oma käyttö arvonlisäverotuksessa

4.9.2. Arvonlisäverotuksessa tarkoituksena on saattaa vähennykseen oikeuttamattomat omaan käyttöön tulevat, alun perin pysyviin vastaaviin luokitellut hankinnat ja niiden luovutukset tai vaihto-omaisuutena myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet veronalaisiksi. Näissä tilanteissa hyödykkeiden käyttötarkoitus on muuttunut alkuperäisestä.

4.9.3. Arvonlisäverotuksessa tavarán ja palvelun ottamista omaan käyttöön pidetään myyntinä (AVL 20 §), ja siitä on suoritettava arvonlisävero. Jos myytäväksi tarkoitettu hyödyke otetaan käytettäväksi muuhun arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiseen toimintaan, ei sitä pidetä omaan käyttöön ottamisena.

4.9.4. Tavarán omaan käyttöön ottamisena pidetään muun muassa tavarán ottamista yksityiseen kulutukseen, sen luovuttamista vastikkeetta tai tavarán siirtämistä tai muulla tavalla ottamista muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja tavarán käyttötarkoituksen muuttamista siten, ettei se ole vähennyskelpoinen AVL:n mukaan (AVL 21 §). Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun AVL 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tai ottaa ostetun palvelun muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 22 §).

Alivastikkeelliset luovutukset

4.9.5. Huomattavasti käypää arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvat tavarán ja palvelun luovutukset verotetaan myyntinä eikä omana käyttönä, jos ostajalla ei ole vähennysoikeutta. Veron perusteena pidetään vastikkeen sijasta käypää markkina-arvoa, jos myyjän ja ostajan välillä on etuyhteys (AVL 73c-e §).

4.9.6. Tällaisen alivastikkeellisen luovutuksen arvonlisäveron laskemiseksi toteutettava käsittely kirjanpidossa on seuraava.

Arvonlisäverottomalta hankintamenoilta 100 euron arvoinen tavara, jonka arvonlisäveroton markkina-arvo on 130 euroa, luovutetaan henkilökunnalle (etuyhteystaho) arvonlisäverolla lisättyyn hankintamenoonsa. Käyvän arvon ja maksetun vastikkeen erotuksesta 30 euroa johtuva vero 7,20 euroa (verokannalla 24 %) kirjataan hyvittäen suoritettavan veron tiliä ja veloittaen vastatilinä tulolaskelmassa liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään sisältyvää tiliä (esimerkissä kyseessä henkilöstöstä aiheutuva muu kulu). Muu osa tilitettävästä verosta (24,00 euroa) kirjataan hyvittäen suoritettavan veron tiliä ja veloittaen raha/saatava tiliä.

4.9.7. Lisäksi eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen ja henkilökunnalle luovutetun tarjoilupalvelun katsotaan joissakin tapauksissa tulevan otetuksi omaan käyttöön (AVL 23, 24, 25a ja 31-33 §). Elinkeinonharjoittajan ottaessa vähäisessä määrin ta-

varoita tai palveluita omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen ei omaan käyttöön ottamisesta tarvitse suorittaa veroa (AVL 22a §).

Veron peruste arvonlisäverotuksessa

4.9.8. Kirjanpidossa hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista vaihto-omaisuuteen hyödyke siirretään hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä (KPL 5:19 §). Hyödykkeen ottaminen kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan tasearvostaan eli poistamattoman hankintamenon määräisenä.

4.9.9. Arvonlisäverotuksessa veron peruste voi poiketa niistä arvoista, joilla siirtäminen toteutetaan kirjanpidossa. Arvonlisäverotuksessa omaan käyttöön ottamisen veron perusteena on ostetun tavaran tai palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta (AVL 74 - 75 §). Itse valmistetun tavaran ja itse suoritettun palvelun veron perusteena ovat tavaran valmistamisesta ja palvelun suorittamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset (AVL 74 - 75 §). Jos omaan käyttöön otetaan itse maahan tuotu tavara, on veron perusteena kyseisen tavaran maahantuonnin veron peruste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta (AVL 74 §).

4.9.10. Otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön AVL 33 §:ssä tarkoitetulla tavalla on veron peruste ostetun rakentamispalvelun ostohinta, itse suoritettusta rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset tai hankitusta kiinteistöstä sen veron perusteena oleva arvo, joka edeltävän luovuttajan on ollut luovutuksen johdosta suoritettava kiinteistöllä suoritettusta rakentamispalvelusta (AVL 76 §).

4.9.11. Kun on kyse arvonlisäverolain tarkoittamasta myyntinä pidettävästä omaan käyttöön ottamisesta, kirjataan suoritettavaa veroa vastaava määrä toisaalta arvonlisäverovelkatilille ja toisaalta sille menotilille, jolle se luonteensa mukaisesti kuuluu, tai sille yksityistilille, jolle kirjanpitolaissa tarkoitettu oma käyttö kirjataan.

4.9.12. Omaan käyttöön ottaminen kirjataan tapahtumakuukaudelle.

Oman käytön arvonlisävero perustajaurakoinnissa

4.9.13. Rakentamispalveluiden myynnistä on AVL 29 §:n mukaan suoritettava veroa. Perustajaurakoitsijan tulee suorittaa arvonlisäveroa uudisrakentamiseen liittyvistä rakentamispalveluista ns. oman käytön verona (AVL 31 §). Tämä vero luetaan KPL 4:5 §:n mukaisesti hyödykkeen hankinnasta ja valmistamisesta aiheutuneisiin muuttuviin menoihin eikä sitä voida vähentää liikevaihdosta KPL 4:1 §:n pakottavan säännöksen nojalla (oman käytön osalta määräytyvä arvonlisävero ei ole lainkohdassa tarkoitettu välittömästi myynnin määrään perustuva vero).

4.9.14. Liitteessä 3 on esimerkkejä omaan käyttöön ottamisen kirjaamisesta

4.10 Virheiden korjaaminen

4.10.1. Verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus (OVML 25 §). Verovelvollinen voi ilman aiheetonta viivytystä korjata taloudelliselta merkitykseltään vähäisen virheen muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää tai muuta tietoa vastaavasti. Verohallinto voi kohdistaa virheen korjauksen oikealle verokaudelle, jos tämä on verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen erityisestä syystä perusteltua.

4.10.2. Verohallinnon 19.12.2016 antaman päätöksen (dnro A196/200/2016) mukaan, virhe on taloudelliselta merkitykseltään vähäinen, jos verokaudelle liikaa ilmoitetun tai ilmoittamatta jääneen veron määrä on enintään 500 euroa. Verovelvollinen voi korjata samalla kertaa useaa verokautta koskevan saman verolajin virheen, jos yhdelle verokaudelle kohdistuneiden virheiden määrä on enintään 500 euroa.

4.10.3. Verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe kolmen vuoden kuluessa OVML 4 §:ssä tarkoitettusta ajankohdasta (OVML 25.5§).

4.10.4. Veronsaajan vahingoksi tapahtunutta virhettä ei voida oikaista samalla menettelyllä. Liian pienenä ilmoitettu suoritettava vero tai liian suurena ilmoitettu vähennettävä vero korjataan antamalla uusi valvontailmoitus ja kohdistamalla korjattujen tietojen mukainen maksu arvonlisäverotuksessa oikealle kuukaudelle.

4.10.5. KPL 2:6 §:n perusteluissa selvennetään kirjanpidollista menettelyä oikaisuisa, jotka tehdään aikaisemmin annettuun viranomaisilmoitukseen (hallituksen esitys 89/2015 s. 44—45): ” - jos myöhemmin kauden aikana muutetaan tai korjataan kauden aikaisempia kirjauksia, joiden perusteella on jo annettu tällaisia ilmoituksia, niin tämä pitää tehdä korjausositteen tai selkeästi erottuvan korjausmerkinnän avulla siten, että kirjausketju säilyy eheänä sekä jo annettuun ilmoitukseen että myöhemmin muutetun tiedon perusteella tehtyyn tilinpäätökseen ja muihin ilmoituksiin ja raportteihin.”

4.11 Veronlisäykset, veronkorotukset, viivekorot, laiminlyöntimaksut, myöhästymismaksut ja arvonlisäveron maksuunpanot myöhempinä vuosina

4.11.1. Arvonlisäverotuksen ilmoittamis- ja maksumenettelyn virheisiin ja laiminlyönteihin perustuvat veronlisäykset ja -korotukset, laiminlyönti- ja myöhästymismaksut kirjataan kirjanpitoon suoriteperusteisesti viimeistään tilinpäätöksessä. Merkitykseltään vähäiset erät saadaan kirjata maksuun perustuen (KPL 3:4 §). Veronlisäys, joka on koron luonteinen, aikaan sidottu erä, kirjataan korkomenoksi. Sanktionluonteiset maksut - laiminlyönti-, myöhästymismaksu, veronkorotus merkitään tuloslaskelmaan liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään.

4.11.2. Jos määrätään maksettavaksi aikanaan maksamatta jäänyt tai liikaa palautettu arvonlisävero (OVML 40 §), kirjataan veron määrä tilille, jolle se olisi alun perin tullut kirjata. Jos esimerkiksi verottomana käsitellystä myynnistä joudutaan myöhemmin maksuunpanolla suorittamaan arvonlisävero, kirjataan veron määrä kyseiselle

myyntitilille myyntien vähennykseksi (tai jollekin muulle tilille samassa tiliryhmässä). Vastaavasti, jos ostojen perusteella on tehty aiheeton vähennys, joka myöhemmin maksuunpannaan, kirjataan veron määrä kyseisten ostojen tilille (tai jollekin muulle tilille samassa tiliryhmässä). Jos maksuunpano kohdistuu pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintaan, joiden hankintameno on aktivoitu, lisätään veron määrä menojäännökseen. Tarvittaessa oikaistaan suunnitelman mukaisia poistoja.

4.11.3. Jos aikaisempiin tilikausiin kohdistuvan maksuunpanon tai palautuksen merkitys ei ole vähäinen, siitä on esitettävä tilinpäätöksessä liitetieto (KPA 2:2.1 § 5 kohta). Tämä ei kuitenkaan koske mikroyritystä (PMA 1:3.2 §).

4.11.4. Jos aikaisempiin tilikausiin kohdistuva virheeseen perustuva maksuunpano tai palautus on kirjanpitovelvollisen kannalta olennainen, tehdään oikaisu taseen omassa pääomassa edellisten tilikausien voitto/tappio -tiliä veloittaen tai hyvittäen eikä enää tulosvaikutteisesti (ks. tarkemmin KILA 1750/2005).

4.11.5. Verohallinto määrää verovelvollisen maksettavaksi myöhästymismaksun, jos veroilmoitus annetaan säädetyn ajankohdan jälkeen (OVML 35 §). Myöhästymismaksua ei määrätä, jos myöhässä ilmoitetulle verolle määrätään veronkorotus.

4.11.6. Veronkorotus määrätään, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta (OVML 37§).

4.11.7. Verovelvolliselle määrätään laiminlyöntimaksu, jos Verohallinnon kehotuksesta huolimatta jättää täyttämättä velvollisuuden antaa perustamis-, muutos- ja lopettamisilmoitus, AVL 209 b §:ssä velvollisuuden antaa lasku, AVL 134 e §:ssä tai OVML 26 §:ssä säädetyn verotusta koskevan kirjanpitovelvollisuuden taikka 27 §:ssä säädetyn verotusta koskevan muistiinpano-velvollisuuden tai AVL 209 e tai 209 f §:ssä säädetyn laskumerkintöjen tekemistä koskevan velvollisuuden (OVML 39 §).

4.11.8. Verohallinto on 19.6.2017 antanut ohjeen (dnro A144/200/2017) Seuramusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa.

5 ARVONLISÄVERO TILINPÄÄTÖKSESSÄ

5.1 Arvonlisäveron määrään vaikuttavien tapahtumien kirjaaminen tilinpäätöstä laadittaessa

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (KPL 3:6 §). Arvonlisävero on ilmoitettava ja maksettava viimeistään verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä (OVML 2 § 3 kohta). Suoritettavien ja vähennettävien verojen määrään vaikuttavat tapahtumat tulee kirjata samaan ajankohtaan mennessä (OVMA 2 §). Tilikauden viimeisen kuukauden arvonlisävero on usein maksettu ja arvonlisäveroilmoitus annettu ennen kuin tilinpäätös valmistuu. Tilinpäätöstä laadittaessa kirjataan KPL 3:3.1 § 5 kohdan mukaisesti kaikki tilikaudelle kuuluvat tuotot

ja kulut riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Samalla oikaistaan myös kirjanpitoon aiemmin mahdollisesti virheellisinä merkityt arvonlisäveron määrään vaikuttavat tapahtumat.

5.2 Pysyvät vastaavat ja vaihto-omaisuus

Sellaisen pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintameno, johon sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää, merkitään taseeseen ja mahdollisesti erillisenä pidettävään pysyvien vastaavien kirjanpitoon verolla vähennettynä. Poistot lasketaan tällöin hankintamenoista, josta on vähennetty arvonlisävero. Verollista liiketoimintaa varten hankitun vaihto-omaisuuden hankintameno merkitään taseeseen vastaavasti.

5.3 Arvonlisäverovelan ja –saamisen esittäminen taseessa

5.3.1. Tilinpäätöksessä suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero yhdistetään ja taseeseen merkitään niiden erotus tilitettävänä arvonlisäverona. Sikäli kun kysymys on velasta, tämä erä merkitään taseeseen muiden (lyhytaikaisten) velkojen ryhmään (KILA lausunto 1561/1999) ja saaminen vastaavasti muiden (lyhytaikaisten) saamisten ryhmään.

5.3.2. Tilinpäätöstä laadittaessa on kuitenkin huomattava, että jos yhtäältä tilikauden viimeistä edelliseltä kuukaudelta on syntynyt arvonlisäverovelka ja toisaalta viimeiseltä kuukaudelta saatava, esitetään erät erillisinä veloissa ja saatavissa luonteensa mukaisesti. Näin tulee menetellä, koska kyseisiä erä ei niiden syntymisjärjestyksen johdosta voida netottaa, vaan velka tulee maksaa eräpäivänään ja määränsä mukaisena.

5.3.3. Kun kyse on edellä jaksossa 4.2.2.3. käsitellyn maksuperusteisen arvonlisäveron kohdistamisesta, merkitään ajallisesti kohdistamattomat erät siirtosaataviin tai -velkoihin niitä keskenään netottamatta taikka jo kohdistettuihin arvonlisäveroihin yhdistämättä.

5.4 Arvonlisäverollisten ennakkomaksujen esittäminen taseessa

5.4.1. Ennakkomaksut, joiden perusteella on tullut suorittaa arvonlisäveroa tai joihin on sisältynyt vähennettävää veroa, saadaan KPA 1:10.2 §:n ja PMA 2:7.2 §:n toisen virkkeen nojalla esittää taseessa nettomääräisinä, kun osapuolten tarkoituksena on toteuttaa kyseiset liiketoimet loppuun siten, ettei ennakkomaksuja jouduta palauttamaan.

5.4.2. Jos tilinpäätöstä laadittaessa on tiedossa, että ennakkomaksun palauttamisvelvollisuus realisoituu, ennakkomaksu esitetään tilinpäätöksessä bruttomääräisenä. Saatuu ennakkomaksuun sisältyvä arvonlisävero merkitään taseeseen siirtosaamiisiin ja maksettuun ennakkomaksuun sisältyvä arvonlisävero siirtovelkoihin. Näitä ennakkomaksuihin liittyviä arvonlisäveroeriä ei yhdistetä tilinpäätöksessä niihin arvonlisäverovelkoihin ja –saamiisiin, jotka ovat syntyneet suoritettavien ja vähennettävien arvonlisäverojen kirjaamisesta.

5.5 Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettely tilinpäätöksessä

5.5.1. Kirjanpitolautakunta katsoo tarpeelliseksi ohjeistaa kiinteistöinvestointien arvonlisäverotarkistusten tilinpäätöskäsittelyä erityisesti siltä osin, mikä määrä tarkistuksesta johtuvaa saatavaa tai velkaa tilinpäätöksessä ilmoitetaan.

5.5.2. Arvonlisäverolaki edellyttää vuotuista tarkistusta, minkä voidaan katsoa sallivan menettelyn, jossa vain seuraavaa tilikautta koskeva tarkistuksen määrä kirjataan velaksi. Jos tulevien tilikausien tilitettävän veron määrä on olennainen, hyvän kirjanpitotavan mukaista on merkitä taseeseen muuksi velaksi myös myöhempinä tilikausina maksuun tuleva kiinteistöinvestointien tarkistukseen perustuva arvonlisäverosinä tilikautena, jolloin se on tullut ilmeiseksi. Mikäli kiinteistön arvonmuutos on olennainen, tulee kiinteistön poistosuunnitelmaa vastaavasti muuttaa vastaamaan uutta arvostusta. Arvonlisäverotarkistuksista tulee antaa selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Esimerkkinä voidaan tarkastella tilannetta, jossa 1.1.2016 käyttöön otettu ja 1 vuoden ajan täysin verollisessa käytössä ollut kiinteistö vuokrataan 10 vuoden pituisella sopimuksella 1.1.2017 täysin verottomaan käyttöön, josta johtuen kirjanpitovelvollinen joutuu palauttamaan aiemmin tekemiään vähennyksiä jäljellä olevina tarkistusvuosina. Arvonlisäverona alun perin vähennetty määrä on ollut 10 miljoonaa euroa. Alv-tarkistuksen johdosta palautettava määrä on 9/10 verosta eli 9 miljoonaa euroa. Joulukuun 2017 09 alv-tilityksessä otetaan huomioon vuoden 2017 palautettavan veron määrä 1 miljoonaa euroa. Kuten aiemmin on esitetty, myös palautettava vero käsitellään kirjanpidossa ja alv-tilityksessä vähennettävän veron eränä.

Varovaisuuden periaate huomioon ottaen merkitään tilinpäätöksessä myöhemmin vähennettävän veron määrä 8 miljoonaa euroa taseen muihin velkoihin. Samalla oikaistaan kiinteistön tase-arvoa koko tarkistuksen määrällä (9 milj. euroa) ja tehdään tätä vastaavat muutokset poistosuunnitelmaan. (Ks. liite 6a).

5.5.3. Kirjanpitolautakunta katsoo, että kirjanpitovelvollinen voi soveltaa edellä kuvattua menettelyä käänteisesti myös lisävähennyksiin oikeuttavien tarkistusten osalta. Tällainen arvonlisäverosaatava kirjataan taseen muihin saamisiin. Tällöin tulee kuitenkin ottaa huomioon kirjanpidon varovaisuuden periaate, mikä edellyttää muun muassa sitä, että kyseessä olevien verosaatavien peruste ei todennäköisesti muutu jäljellä olevana tarkistuskautena.

5.5.4. Jos myöhempinä tilikausina suoritettavien tai vähennettävien verojen määrä ei ole katsottava olennaiseksi kiinteistön tase- eikä markkina-arvoon nähden, ei tasearvon oikaisu ole välttämätöntä. Tarkistuksen määristä ja ajankohdista tulee tällaisessakin tilanteessa antaa selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

5.5.5. Silloinkin, kun kirjanpitovelvollisen tilikausi on kalenterivuodesta poikkeava, tehdään arvonlisäverotarkistus tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Tällöin tulee ottaa huomioon, että tarkistuksen aiheuttama vähennettävä tai suoritettava vero kä-

sitellään vasta seuraavan joulukuun alv-tilityksessä. Sitä ei päätetä tilinpäätös vaiheessa tilitettävän veron tilille. Tämä erä on suositeltavaa kirjata omalle pääkirjatililleen.

Tilinpäätöksen liitetiedot

Kirjanpitovelvollinen, jolla on kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistusmenettelystä johtuva muu kuin vähäinen vastuu – valmiista tai tilinpäätöksessä keskeneräisenä olevasta kiinteistöinvestoinnista johtuen – voi muotoilla valmiita kiinteistöinvestointeja koskevan tilinpäätöksen liitetiedon esimerkiksi seuraavasti:

Muut taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen (KPA 2:7.2 § 5 kohta, PMA 3.7.1 § 2 kohta)

Kiinteistöinvestoinnit

Yhtiö on velvollinen tarkistamaan vuonna 2016 valmistuneesta kiinteistöinvestoinnista tekemiään arvonlisäverovähennyksiä, jos kiinteistön verollinen käyttö vähenee tarkistuskauden aikana. Viimeinen tarkistusvuosi on 2025. Vastuun enimmäismäärä on 54 120 euroa.

Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kohdalla ja tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointeihin liittyvät tarkistusvastuut saattavat muodostua olennaisiksi, laatii kirjanpitovelvollinen edellä olevan esimerkin tarkoittamin tavoin liitetiedoissa esitetystä tarkistusvastuusta tarkemman liitetietotositteen.

Taulukko-osa sisältää mm. vuotuiset investointien kokonaismäärä ja tiedot sekä investoinnin alun perin sisältämästä että vähennetystä arvonlisäverosta tulevia tarkistustarpeita varten. Erittelystä on syytä käydä ilmi myös tilikauden alussa ollut tarkistusvastuun määrä ja vastuun muutos tilikaudella.

Esimerkki liitetietojen erittelystä:

	10 vuoden tarkistuskausi 2016
Kiinteistöinvestointimeno (netto)	2 000 000
Kiinteistöinvestoinnin alv	484000
Vuotuinen osuus investoinnin alv:stä	48 400
Vähennetty alv	484000
Vuotuinen osuus vähennetystä alv:stä	48 400
Jäljellä tarkistuskauteen sisältyviä vuosia	9
Palautuksen alainen määrä vähennyksestä 31.12.2016	43 200
Tarkistusvastuu 31.12.2016	43 200
Tarkistusvastuu 31.12.2015	0
Muutos	43 200

Liitetietosisiteisiin on tarpeen liittää myös kiinteistökohtaisesti laadittu selvitys. Tätä selvitystä voidaan kiinteistön luovutustilanteessa hyödyntää täydentämällä siihen verohallituksen ohjeen edellyttämät tiedot. Esimerkki kiinteistökohtaisesta selvityksestä:

KPA 5:2 §:n tarkoittama kiinteistöinvestointien kirjanpito (tietovaatimukset verohallituksen ohjeessa 1845/40/2007)

Laatimispäivä: 15.2.2008
Kohteen yksilöinti: Teollisuushalli, Untamontie 78, 00620 Helsinki

	Nimi	Osoite	Y-tunnus
Kiinteistöinvestoinnin hankkija:	Esimerkki Oy	Untamon tie 11, 00620 Helsinki	08-72093-2
Hankinnan luonne:	Uudisrakennus		
Rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta:	1.10.2006		
Hankintaan sisältyvä vero/:	90 200		

TARKISTUSOIKEUDEN JA VELVOLLISUUDEN SIIRTO AVL 209 k h

	Nimi	Osoite	Y-tunnus
Saaja:			
Luovutuksen ajankohta:			
Luovutuksen luonne:			
Selvityksen antamispäivä:			
VÄHENNYKSEEN OIKEUTTAVA KÄYTTÖ***	100 %	100 %	90 200
Tarkistuskausi:**	3kk/2012	2013	2014 2015 2016
Ansaittu määrä	18 040		-18 040
Ansaittu määrä	18 040		-18 040
		18 040	
		18 040	
			18 040
			Tarkistusvastuuta jäljellä 54 120

*****KIINTEISTÖINVESTOINNIN TARKISTUKSEN LASKENTAKAAVA:**

$1/10 \times (\text{alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} \cdot \text{tarkistusvuoden oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintahintaan sisältyvä vero}$

Liitteissä 6a ja 6b on esimerkkejä kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverotarkistuksesta.