

## Verohallinto

Viite: Lausuntopyyntönnö 16.2.2024, diaarinumero VH/253/00.01.02/2024

### Lausunto Verohallinnon ohjeluonnokseen Kiinteistöinvestointien arvonnisäverotus

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa ohjeluonnoksesta Kiinteistöinvestointien arvonnisäverotus.

SVA kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

#### *1. Yleiset kommentit ohjeesta*

SVA pitää yleisesti tärkeänä, että kiinteistöinvestointien arvonnisäverotusta koskevaa ohjetta ajantasaistetaan ja samalla laajennetaan merkittävästi arvonnisäveroperiaatteita kuvaavien esimerkkien ja soveltuvan oikeuskäytännön avulla. Ohje on laaja ja valtaosin myös selkeä, vaikka käsiteltävät asiat ovat monilta osin aineellisesti vaikeita ja monimutkaisia.

SVA pitää samalla hyvänä, että Verohallinto esittää ohjeessaan esimerkkejä sellaisistakin mahdollisesti haastaviksi tai tulkinnallisiksi koettavista tilanteista, joista ei ole olemassa aiempaa oikeuskäytäntöä eikä luultavasti vakiintunutta verotuskäytäntöäkään. Sellaisissa tilanteissa, joissa Verohallinnon ohjeessa esittämää kantaa ei voi suoraan johtaa arvonnisäverodirektiivistä, arvonnisäverolaista, lain esitöistä tai oikeuskäytännöstä, SVA pitää kuitenkin toivottavana, että Verohallinnon ohjeesta ilmenisi tällöin selvästi, että kysymys on Verohallinnon omasta tulkinnasta. SVA nostaa esimerkinomaisesti esille muutaman tällaisen tilanteen jäljempänä tässä lausunnossa.

Lausuttavan ohjeen alussa todetaan, että ohjeessa käsitellään kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä ja tuodaan esille, että tarkistusmenettelyssä ei ole kyse kiinteistöinvestoinnin arvonnisäveron alkuperäisestä vähentämisestä. SVA huomauttaa, että tosiasiallisesti ohjeen useassa kohdassa ja esimerkissä käsitellään kuitenkin nimenomaisesti myös kiinteistöinvestoinnin arvonnisäveron vähentämistä, eikä tarkistamista, mikä käytännössä varmasti onkin perusteltua (ks. esimerkiksi luku 12).

SVA esittää jäljempänä seuraavat yksityiskohtaisemmat kommentit ohjeen tietyistä kohdista.

## *2. Tarkemmat kommentit ohjeluonnokseen Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus*

### *Luku 1 Yleistä*

Koko ohjeen ensimmäiseen kappaleeseen tulisi lisätä AVL 102 §:n ja 103 §:n lisäksi viittaus AVL 106 §:ään, koska AVL 106 §:n 1 momentissa tarkoitettussa ns. takautuvassa vähennyksessä on nimenomaisesti kysymys kiinteistöinvestoinnin arvonlisäveron alkuperäisestä (ja täysimääräisestä) vähentämisestä. SVA toivoo lisäksi, että ohjetta viimeisteltäessä AVL 106 §:n merkitys tuotaisiin nykyistä laajemmin esille (ks. myös jäljempänä).

### *Luku 2 Kiinteistöinvestoinnin määritelmä*

Ohjeen luku 2 käsittelee tarkistusmenettelyn kannalta olennaista kiinteistöinvestoinnin käsitettä ja on siksi ensiarvoisen tärkeä. Uudessa ohjeessa ilmeisesti uudelleen linjataan, että perusparantamisen edellytykseksi ei (enää) aseta, että kiinteistön laatutasoa paranee **olennaisesti**. Jos olennaisen parantumisen vaatimusta ei ole, Verohallinto tehnee vastaavan tarkennuksen myös muihin arvonlisäverotusta koskeviin ohjeisiinsa, jossa perusparannusta käsitellään (esim. Verohallinnon ohje ”Rakentamispalvelun myynti ja oma käyttö arvonlisäverotuksessa”).

Ohjeen tässä luvussa esitetään myös, että osana perusparannushanketta suoritettavat korjaustyöt ovat osa kiinteistöinvestointia, ja myös silloin, kun korjaustyö ostetaan erillisesti sellaiselta palveluntarjoajalta, joka ei osallistu perusparannustyön suorittamiseen (näin myös esimerkiksi 1). Tämä linjaus lienee useissa tilanteissa käytännöllinen, ja mahdollisesti myös verovelvollisten näkökulmasta tarkoituksenmukainen. Tämä on kuitenkin samalla esimerkki lausunnon ensimmäisellä sivulla mainitusta tilanteesta, jossa Verohallinnon esittämä linjauksen tueksi ei liene, ainakaan vielä, julkaistua oikeuskäytäntöä, vaan kysymys on nimenomaan Verohallinnon tulkinnasta. Vastaava koskee myös esimerkiksi luvussa 4 tarkastuskaudesta esitettyä (esim. tilanteet, joissa useat eri urakoitsijat tekevät samassa kohteessa eri aikaan valmistuvia uudisrakentamis- tai perusparannustöitä).

### *Luku 3 Tarkistusoikeus ja -velvollisuus*

SVA ehdottaa, ettei ohjeeseen sisällytetä Korkeimman hallinto-oikeuden ennen kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn voimaantuloa antamaa päätöstä KHO 28.4.2003 taltio 1049 ja selvästikin tämän päätöksen pohjalta mukailtua esimerkkiä 2 ainakaan nykyisessä muodossaan. Mainitun tapauksen merkitys kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksessa sovellettavana oikeusohjeena lienee kyseenalainen ja päätöksen kautta tehty johtopäätös luultavasti riskitiriidassa arvonlisäverodirektiivin 168a artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kanssa. Jos esi-

merkki päätetään kuitenkin jättää ohjeeseen, siitä tulisi selvästi ilmetä, millä tavoin tilat luovutetaan yhtiön omistajien yksityiskäyttöön (esimerkiksi vuokraamalla, joka siis olisi yhtiön taloudellista toimintaa, vaiko luontoisetuna tai muutoin vastikkeetta), ja muokata johtopäätöksiä vastaavalta osin.

SVA kehottaa Verohallintoa harkitsemaan, onko kiinteistöinvestointien arvonlisäverotusta koskevaan ohjeeseen tarkoituksenmukaista sisällyttää esimerkkiä 8, joka todelliselta luonteeltaan koskee periaatteellisesti erittäin tärkeää myynnin (vaihdon) käsitettä arvonlisäverotuksessa. Joka tapauksessa esimerkistä 8 ohjeessa esitetty johtopäätös on hyvin suoraviivainen ja kategorinen, ja voi herättää nykyisessä muodossaan enemmän kysymyksiä kuin antaa selvittäviä vastauksia. Jos tämänkaltaisen esimerkki kuitenkin halutaan sisällyttää ohjeeseen, olisi toivottavaa, että Verohallinto kuvaisi auki tarkemmin, missä tilanteissa ja millä edellytyksin rahallisesta vuokrasta poikkeaminen vuokralaisen tekemien toimenpiteiden vuoksi katsotaan arvonlisäverotuksessa vaihdoksi (ks. myös AVL 121f § 2 momentti ja sitä koskevat periaatteet kiinteistön käyttöoikeuden päättymistilanteissa).

### ***Luku 5.3 Kiinteistö luovutetaan***

Ohjeen luvussa 5.3 (samoin kuin luvussa 8.1) esitetään liikkeen tai liikkeen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvia kiinteistöjen luovutuksia koskien, että luovuttaja ja luovutuksensaaja voisivat sopia, että luovuttaja tarkistaa kiinteistöinvestoinnista tehtyä vähennystä. Verohallinnon esittämä tulkinta, jonka mukaan pakottavasti sovellettavan AVL 19c §:n yhteydessä siirtyvien kiinteistöjen osalta osapuolet voisivatkin tahdonvaltaisesti sopia, ettei tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirry luovutuksensaajalle, on SVA:n näkemyksen mukaan uusi ja ainakin arvonlisäverolain valossa kyseenalainen sekä perustelematon.

### ***Luku 5.5 Kiinteistön käyttöoikeuden haltijan tarkistus-oikeus ja -velvollisuus***

Ohjeen luvun 5.5 viimeisen kappaleen viimeisen virkkeen viimeinen lause on kirjoitettu epä-tarkasti ("voi siirtää"). Tässä tilanteessa tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyy luovutuksensaajalle, jos siirtymisen yleiset edellytykset täyttyvät, elleivät osapuolet nimenomaisesti sovi toisin.

SVA ehdottaa, esimerkiksi juuri ohjeen tämän luvun loppuun, ohjeeseen lisättäväksi selvy-yden vuoksi maininnan yhdestä käytännössä varsin usein väärinkäsityksiä herättävästä tilan-teesta. Kun keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön (tai asunto-osakeyhtiön) osakkeet myydään, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön (tai asunto-osakeyhtiön) osakkeiden myynti ei sellaisenaan aiheuta keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön (tai asunto-osakeyhtiön) tekemien kiinteistöinves-tointien tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden syntymistä tai siirtymistä kenellekään taholle. Tällaisessa tilanteessa ei aiheudu myöskään velvollisuutta antaa AVL 209k §:n mukaista sel-vitystä, vaikka osakkeiden myyjä ja osakkeiden ostaja muutoin sopisivatkin keskenään, että osakkeiden myyjä antaa osakkeiden ostajalle informaatiota myytävän kohdeyhtiön tekemistä kiinteistöinvestoinneista.

### ***Luku 8.1 [Tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden] Siirron edellytykset***

Ohjeessa esitetään, että jos luovutuksensaaja hankkii kiinteistön osittain yksityisomaisuudeksi ja osittain liikeomaisuudeksi, tarkistus-oikeus ja -velvollisuus voidaan siirtää [vain] siltä osin

kuin ne kohdistuvat liikeomaisuudeksi hankittuun [pitäisi kai lukea ”hankittavaan”] kiinteistön osaan. SVA:n näkemyksen mukaan tämä linjaus on vähintäänkin tulkinnallinen eikä sitä voi johtaa suoraan laista ja sen sanamuodosta. Pikemminkin päinvastainen tulkinta olisi loogisempi ottaen huomioon, että alun perin toteutettu kiinteistöinvestointi kuuluu tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden piiriin, jos kiinteistöinvestointi on toteutettu vähintäänkin osittain liike-toimintaa varten (lain esitöissä HE 44/2007 nimenomaisesti mainittu, että tarkistamista ei suoriteta, jos kiinteistöinvestointi on alun perin suoritettu toimintaan, joka jää **kokonaan** arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, ks. myös em. arvonlisäverodirektiivin 168a artiklan 1 kohdan toinen alakohta).

### ***Luku 8.2 Tarkistuksen laskeminen tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle***

SVA pitää hyvänä ja käytännöllisenä, että ohjeeseen on nostettu esille varsin yleinen tilanne, jossa luovutuksensaajaa ei ole vielä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön luovutushetkellä mutta luovutuksensaajan ilmoitus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä on tällöin jo vireillä.

SVA:n näkemyksen mukaan ohjetta tulisi täydentää luvun 8.2 viimeisen kappaleen osalta. Kyseissä kappaleissa ainoastaan mainitaan, että EUT on antanut tarkastusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta tuomiot C-622/11 ja C-787/18, mutta ohjeessa ei sanallakaan mainita tarkemmin näiden tuomioiden sisällöstä ja vaikutuksista erityisesti, kun mitä ilmeisemmin Suomen kansallinen lainsäädäntö ja Verohallinnon ohje ovat tietyiltä osin arvonlisäverodirektiivin pakottavien säännösten ja niitä koskevan oikeuskäytännön vastaisia. Vaikka asia on kiistatta monin tavoin hankala ja monimutkainen, asian tarkempi käsittely olisi verovelvollisten oikeus-suojan varmistamiseksi tarpeen. SVA lisäksi toteaa, että Verohallinto on muussakin asiassa, jossa Suomen arvonlisäverolain on katsottu olevan ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa, ohjeistanut konkreettisesti verovelvollisia, ja myös nimenomaisesti antanut tällöin ohjeessaan verovelvollisille mahdollisuuden ”valita”, toimiiko verovelvollinen arvonlisäverolain vai arvonlisäverodirektiivin mukaisesti (ks. esim. Verohallinnon ohje, Koulutustoiminnan arvonlisäverotus, kohta 7.3. Oppilasruokailu).

Jos valtionvarainministeriössä meneillään oleva hanke VM100:00/2023 (VN/24055/2023), jossa tarkastellaan EUT:n Sögarð Fastigheter AB- tuomion (C-787/18) vaikutuksia kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn Suomessa, ja jossa tämänhetkisen julkisen hankeaikatauluarvion mukaan on tarkoitus antaa asiaa koskeva hallituksen esitys arvonlisäverolain muuttamiseksi myöhemmin tänä vuonna (viikolla 24), nähtäisiin ehdottomaksi esteeksi ohjeistaa tuomion vaikutuksista Suomen arvonlisäverokohteluun tällä hetkellä, SVA esittää harkittavaksi, tulisiko ohjeen julkaiseminen lykätä tuonnemmaksi.

### ***Luku 12.1 Alkuperäinen vähennys***

Ohjeen esimerkissä 22 esitetään, kuinka vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä määritetään tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointi kohdistuu sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäverottomaan toimintaan. SVA:n näkemyksen mukaan esimerkki on joko lopputulokseltaan osin virheellinen tai esimerkin taustatietoja tulisi täsmentää. Esimerkissä todetaan, että yhteiset tilat ja tekniset tilat on luettava osaksi vähennykseen oikeuttamattomia tiloja. Tulkinta on väärä, sikäli kun yhteistilat ovat myös verollisten vuokralaisten käytössä, ja sikäli kun rakennuksen

tekniset tilat (esimerkiksi sähköpääkeskus) ymmärrettävästi palvelevat rakennuksen kaikkia tiloja (ml. verollisia liiketiloja).

Samassa luvussa käsitellään myös periaatteellisesti tärkeää AVL 106 §:ää. SVA:n näkemyksen mukaan olisi tärkeää, että ohjeen tässä tai tyhjiä tiloja käsittelevässä yhteydessä mainittaisiin myös se vakiintunut periaate, että arvonlisäveron alkuperäisen vähennysoikeuden laajuus kiinteistöinvestoinnista määräytyy yleensä kunkin tilan ensimmäisen konkreettisen käyttöönottoajankohdan mukaisen käyttötarkoituksen perusteella. Tämä periaate koskee myös yksittäisiä kiinteistöinvestoinnin valmistumisen jälkeen tyhjilleen jääviä mutta myöhemmin verolliseen käyttöön vuokrattavia tiloja. AVL 106 § ilmentää tätä periaatetta ja tämän mukaisesti verovelvollisella on oikeus täysimääräiseen arvonlisäverovähennykseen kyseiseen tilaan kohdistuvista uudisrakentamisen tai perusparantamisen arvonlisäveroista viimeistään sinä ajankohdana, kun kyseinen aiemmin käyttöönottamaton tila otetaan uudisrakentamisen tai perusparantamisen valmistumisen jälkeen verollisen toiminnan käyttöön edellyttäen, että kiinteistönhaltija hakeutuu tämän tilan käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilan käyttöönotosta.

## ***Luku 12.2 Tyhjätilat***

Ohjeen luku 12.2 käsittelee kiinteistöinvestoinnin jälkeen tyhjilleen jääneitä tiloja. SVA pitää myönteisenä, että Verohallinto hyväksyy ohjeessaan, että kiinteistöinvestoinnin valmistumisen jälkeen tyhjilleen jäävien tilojen voidaan katsoa olevan vähennykseen oikeuttavassa käytössä, jos elinkeinonharjoittaja suunnittelee käyttävänsä tiloja arvonlisäverollisessa toiminnassa ja tilat soveltuvat suunnittelun toiminnan käyttöön. Tältä osin SVA pitää kuitenkin tärkeänä, että vastaavasti sellainen verovelvollinen, jolla ei ole tällaista selvää tietoa tai suunnitelmaa kaikkien tilojen tulevasta käyttötarkoituksesta, on oikeutettu noudattamaan aiemmin vakiintunutta menettelyä, jossa arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy vasta sinä ajankohdana, kun verovelvollinen pystyy konkreettisesti osoittamaan, tulevatko tilat verollisen tai verottoman vuokraustoiminnan käyttöön. Vähennyksen tekemättä jättäminen tyhjilleen jäävistä tiloista ei ole osoitus tilojen tulevasta verottomasta käytöstä, vaan siitä, ettei tuleva käyttötarkoitus ole varmaa, ja verovelvollisella on oikeus vähentää tyhjilleen jääneisiin tiloihin liittyvä arvonlisävero kokonaan, kun tuleva verollinen vuokraustarkoitus on selvinnyt.

SVA:n näkemyksen mukaan ohjeen esimerkki 24, jonka ilmeisesti on tarkoitus kuvata poikkeustilannetta, on käytännön kannalta varsin hankala ja lopputulokseltaan mahdollisesti kyseenalainen. Esimerkkiin pitäisi asian selventämiseksi vähintäänkin tehdä lisäys, jossa kuvattaisiin, miten esimerkkitalanteessa menetellään myöhemmin, jos kaikki alun perin tyhjilleen jääneet tilat (20 %) tullaan vuokraamaan arvonlisäverollisena. Näistä aiemmin käyttöönottamattomista tiloista arvonlisäveroa ei tällöin vähennetä arvonlisäveron tarkistusmenettelyn kautta vaan AVL 106 §:n 1 momentin sanamuodon mukaisesti verovelvollinen on oikeutettu vähentämään näihin tiloihin liittyvän uudisrakentamisen arvonlisäveron kokonaan AVL 106 §:ssä tarkoitettuna vähennyksenä. Tämän seurauksena kiinteistöinvestoinnista lopulta tehtävän (alkuperäisen) arvonlisäverovähennyksen kokonaismäärä on 40 % koko investoinnin arvonlisäveron määrästä.

***Luku 15 Esimerkkejä tarkastettavan määrän laskemisesta ja ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksella***

Esimerkkeihin 15.1 ja 15.3. olisi hyvä täsmentää, millä perusteella ollaan vuositarkistusmenettelyn (eikä kertatarkistuksen) piirissä – ilmeisesti siis tarkistusvelvollisuuden piiriin kuuluva yhtiö on yhä jostain muusta toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen.

Esimerkki 15.5 koskee nimenomaisesti sellaista tilannetta, jossa EUT:n Sögård Fastigheter AB:ta koskevan tuomion C-787/18 perusteella tarkistusvelvollisuutta ei ilmeisesti pitäisi syntyä elinkeinonharjoittaja A:lle. Verohallinnon ohjeen mukaan A:lle kuitenkin syntyy tarkistusvelvollisuus eikä ohjeen tässä yhteydessä lainkaan mainita EUT:n tuomiota. SVA viittaa edellä tässä lausunnossa tästä asiasta esittämäänsä.

Helsingissä 8. päivänä maaliskuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Virpi Pasanen

Hallituksen puheenjohtaja

Marko Ojala

Hallituksen jäsen