

Finanssiala ry

VH/253/00.01.02/2024

Luonnos Verohallinnon ohjeeksi Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus

Viitaten 16.2.2024 päivättyyn lausuntopyyntöön haluamme tuoda esille seuraavia huomioita ohjeluonnoksesta.

2 Kiinteistöinvestoinnin määritelmä

Sivulla 6 olevan esimerkin (esimerkki 1) perusteella näyttäisi siltä, että Verohallinto katsoo, että myös korjaustyö, joka itsenäisesti tarkasteltuna ei muodosta kiinteistöinvestointia, on kuitenkin laskettava osaksi laajempaa peruskorjausta, joka katsotaan kiinteistöinvestoinniksi silloinkin, kun korjaustyön myy eri urakoitsija. Tältä osin haluamme huomauttaa, että tämä on erittäin tulkinnallinen ja epäselvä kysymys ja että tämä tulkinnallisuus tulisi tuoda esille ohjeessa.

8.2 Tarkistuksen laskeminen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle

Verohallinto mainitsee keskeisen EUT:n Sögård Fastigheter -ratkaisun vain kerran, todeten seuraavaa: ”EUT on antanut tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta tuomiot C-622/11 (Pactor Vastgoed) ja C-787/18 (Sögård Fastigheter).”

Verohallinnon tulisi nähdäksemme pelkän tapausviittauksen lisäksi ottaa kantaa päätöksen vaikutukseen Suomessa siltä osin, kun lakimuutoksia ei vielä ole voimassa. Aivan vähintäänkin tulisi todeta, että ohjetta tullaan päivittämään, kun VM:n hanke lainsäädännön uudistamiseksi etenee.

8.3 Luovuttajan oikaisuvelvollisuudesta

Toisessa kappaleessa lienee jokin kirjoitusvirhe tai tekstistä on jäänyt puuttumaan osa:

” Kyse on esimerkiksi tilanteesta, jossa luovuttaja on ilmoittanut kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron liian suurena. Tällöin luovuttajan on tehtävä puuttuvista tai vääristä tiedoista johtuvat tarkistukset tai **oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan**. Jos luovutuksensaaja on luovuttanut...”

8.4 Verovelvollisuusryhmä

Verovelvollisuusryhmien osalta ohjeessa olisi hyvä tarkentaa selvyyden vuoksi tarkistusoikeuden siirtymisestä myös kiinteistöyhtiöiden osalta eli miten tarkistusvastuu siirtyy silloin, kun kiinteistöyhtiö tai sen osakas/vuokralainen poistuu verovelvollisuusryhmästä. Esimerkiksi jos keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas jää verovelvollisuusryhmään teetettyään aikanaan perusparannuksen, ja kiinteistöyhtiö

poistuu ryhmästä, milloin tarkistusvastuu siirtyy poistuvan yhtiön mukana ja milloin se pysyy verovelvollisuusryhmällä, johon osakas jää.

Lisäksi katsomme, että kappaleessa 4 mainittua ”Tässä luvussa käsiteltyjä kiinteistöinvestoinnin tarkistus- ja oikaisusäännöksiä sovelletaan, kun verovelvollisuusryhmään liitytään ja kun siitä erotaan.” tulisi selventää sen osalta, mitä tarkoitetaan ”tässä luvussa” (koko kohtaa 8 vaiko vain kohtaa 8.4?).

12.1 Alkuperäinen vähennys

Ohjeluonnoksen esimerkki 22:n mukaan myös tekniset tilat olisi katsottava osaksi vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, kun rakennettava uudisrakennus tulee sekä verolliseen että verottomaan käyttöön. Käsityksemme mukaan tekniset tilat on kuitenkin katsottava yleistiloiksi, joissa vähennysoikeus määräytyy koko kiinteistön verollisen ja verottoman toiminnan suhteessa.

Verohallinnon ohjeessa Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta 20.5.2021 on todettu, että tila on luovutettava vuokralaisen yksinomaiseen käyttöön, jotta sen vuokrauksesta voi hakeutua verovelvolliseksi. Tilan pinta-alalle tai muille teknisille rajauksille ei ole erityisiä vaatimuksia. Ohjeluonnoksessa tilojen verollinen ja veroton käyttö vaikuttaa laajentuvan myös yhteisiin tiloihin ja teknisiin tiloihin (ohjeluonnoksen esimerkki 22), jotka eivät ole vuokrattavissa. Esimerkin mukaan myös ei vuokrattavat yhteiset tilat tulisi huomioida verollisuusastelaskentaan mukaan. Ohjeluonnoksen kohdan 12.1. toisessa kappaleessa on kuitenkin todettu, että jakoperuste on valittava niin, että jakosuhte vastaa kiinteistöinvestoinnin mahdollisimman oikeaa kohdistumista vähennykseen oikeuttavaan ja vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Jos ohjeluonnoksen esimerkin 22 on tarkoitus olla vain esimerkki ja erilaisia laskentatapoja on edelleen mahdollista käyttää, kohdan 12.1. tekstiä ja esimerkkiä 22 voisi tältä osin selventää.

Lisäksi toivoisimme ohjeen selvennystä/esimerkkiä, millaiset pysäköintipaikat (rakennuksen sisällä olevat autotallit ja autohallit, autokatokset, ulkoautopaikat) tulisi ottaa huomioon verollisuusasteen laskennassa. Lisäksi toivoisimme ohjeistusta siitä, miten pysäköintioikeudet huomioidaan laskennassa. Pysäköintioikeuksia voi olla enemmän kuin autopaikkoja. Jos verollisuuslaskennan perusteena käytetään pinta-alan perustuvaa laskentaa, tulisi mielestämme ohjeistaa, miten kappalemäärinä tai pysäköintioikeuksina vuokratut autopaikat yhdistetään neliöinä vuokrattaviin tiloihin vai käsitelläänkö pysäköintipaikoillekin varattua tilaa kokonaisuudessaan pinta-alaperusteisesti.

Ohjeluonnos ohjaa tekemään myös ensivuokrausten alv-tarkistukset joulukuussa. Tämä on muutos nykyiseen toimintatapaan. Nykyisessä oikeuskirjallisuudessa on ohjeistettu, että vähennys näiden tilojen osalta kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana tilojen käyttö vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen tulee ilmeiseksi esim. solmitun vuokrasopimuksen tai esisopimuksen kautta (Ritva Nyrhinen, Pekka Hyttinen, Kaisa Lamppu Arvonlisäverotus käytännössä 10.4.3.7 (v. 2019 sivu 686).

Verohallinnon ohjeluonnoksessa vähennys ohjeistaan vähentämään arvonlisävero tarkistuskauden eli rakentamispalvelun valmistumis-/vastaanottohetken mukaisen vähennykseen oikeuttavan käytön perusteella, jos elinkeinonharjoittaja vastaanottaa ostolaskuja kiinteistöinvestoinnin valmistumisen jälkeen. Jos kiinteistöinvestoinnin

valmistumisen jälkeen kiinteistöinvestointiin kohdistuvista laskuista alv tulee vähentää valmistumishetken alv-asteen mukaisina, tulisi ohjeistaa, minkä verollisuusasteen mukaan arvonlisävero vähennetään kiinteistöjen kuluista.

Kappaleessa 5 on kirjoitusvirhe: "Jos elinkeinonharjoittaja vastaanottaa rakentamispalvelun ostojalaskuja.."

12.2 Tyhjät tilat

Ohjeluonnoksessa todetaan, että tilat voivat olla tyhjiään kiinteistöinvestoinnin valmistumisen jälkeen. Jos elinkeinonharjoittaja suunnittelee käyttävänsä tiloja arvonlisäverollisessa toiminnassa ja tilat soveltuvat suunnitellun toiminnan harjoittamiseen, tyhjien tilojen voidaan katsoa olevan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. EUT on todennut, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että vähennyksen myöntämisen edellytykset täyttyvät, ja erityisesti, että hän täyttää verovelvollisen tunnusmerkit. Ohjeluonnoksen mukaan elinkeinonharjoittajan on Verohallinnon pyynnöstä esitettävä selvitys kiinteistön suunnitellusta vähennykseen oikeuttavasta käytöstä. Verohallinnon mukaan "käytöstä on tällöin esitettävä luotettavaa näyttöä, jotta vähennysoikeus syntyy." Ohjeessa olisi hyvä tarkentaa vaikkapa esimerkkien kautta, millaista näyttöä Verohallinto käytännössä edellyttää.

Ohjeluonnoksen esimerkki 24:n mukaan tyhjiään olevia tiloja ei voi rinnastaa arvonlisäverottomaan tai arvonlisäverolliseen toimintaan, sillä niiden tuleva loppukäyttö ei ole tiedossa ja niitä voidaan vuokrata sekä arvonlisäverollisena että arvonlisäverottomana. Näin ollen tyhjiään olevat tilat jätetään pois laskelmasta. Tältä osin toivoisimme ohjeessa tarkennettavan, tarkoittaako tämä sitä, että sellaisen uudisrakennuksen, jota yritetään vuokrata kokonaan arvonlisäverolliseen käyttöön, kuluista saa vähentää koko arvonlisäveron, vaikka osa tiloista tai kaikki tilat ovat tyhjiään. Vaikka ohjeluonnoksessa kyse on kiinteistöinvestoinnista, tulevassa ohjeessa tulisi selvyden vuoksi mielestämme olla myös ohjeistus kulujen arvonlisäveron vähennysoikeudesta: minkä verollisuusasteen mukaan arvonlisävero saadaan kuluista vähentää ja mistä alkaen.

FINANSSIALA RY

Hannu Ijäs