

LAUSUNTO

Kiinteistöverotuksen arvostamisuudistusta koskevasta luonnoksesta hallituksen esitykseksi

Lausuntopyyntö: VM115:00/2018

Lausunnon antaja: Ramboll Finland Oy
Varatuomari Siiri Aula
Diplomi-insinööri Aleksis Muukkonen

1 LAUSUNNON ANTAJA

Ramboll Finland Oy on johtava kansainvälinen suunnittelu- ja konsultointialan yritys. Säätiöomisteisessa yhtiössämme työskentelee 14 000 eri alojen ammattilaista globaalisti. Suomessa toimimme maanlaajuisesti 2 300 asiantuntijan voimin. Tarjoamme asiantuntijapalveluja infrastruktuurin, ympäristön ja rakennusten suunnitteluun, rakennuttamiseen, rakentamiseen ja ylläpitoon sekä johdon konsultointiin. Työmme tavoitteena on luoda aidosti koko yhteiskunnan toimintaa kehittäviä ratkaisuja.

Lausunnon ovat laatineet Rambollin johtavat kiinteistöveroasiantuntijat Siiri Aula (VT) ja Aleksi Muukkonen (DI), joilla on kummallakin pitkä kokemus kiinteistöverotuksen parissa. Aula on toiminut kiinteistöveroasiantuntijana Rambollilla vuodesta 2015 alkaen ja tätä ennen työskennellyt Verohallinnossa varainsiirtoverotuksen ja kiinteistöverotuksen asiantuntijana. Muukkonen on toiminut vuodesta 2010 kiinteistöveroasiantuntijana Rambollilla ja on erikoistunut laaja-alaisesti yleisen kiinteistöveroproosentin alaisten rakennusten ja maapohjien kiinteistöverotukseen.

Kiitämme mahdollisuudesta lausua hallituksen esitysluonnoksesta.

2 LAKIUUDISTUKSEN MERKITYS

Lakiuudistus vastaa pitkään tiedossa olleeseen uudistustarpeeseen kiinteistöverotuksessa. Ramboll kannattaa kiinteistöverotuksen uudistamista ja avoimuuden lisäämistä arvostamisperusteissa. Verotuksen yksinkertaisuus, ymmärrettävyys ja arvostamisperusteiden julkisuus ovat omiaan lisäämään kiinteistöverotuksen tasapuolisuutta ja legitimitettä.

Verrattuna nykyiseen, monimutkaiseen arvostamisjärjestelmään, ehdotettu uusi järjestelmä on selkeä parannus. Nykyinen kiinteistöverotus perustuu monelta osin tietoihin, joita ammattimainen kiinteistönomistaja ei muutoin kerää tai hyödynnä liiketoiminnassaan (esim. hissikuilujen pinta-ala). Tällaisten tietojen määrittäminen vain verotusta varten tuo aiheetonta hankaluutta verovelvollisille. Tiedoissa, joita käytetään vain kiinteistöverotuksen perusteena, on myös merkittävän paljon virheitä, koska tietojen tarkastaminen on verovelvollisille työlästä. Lisäksi entistä selkeämmät ja yksinkertaisemmat arvostamisperusteet helpottavat tulevan kiinteistöveron määrän arvioimista kiinteistöinvestointeja suunniteltaessa.

Uudistuksessa on sääntelyn yksinkertaistamisen ohella tavoitteena myös useita muita parannuksia. Esimerkiksi maapohjan yleisen veroproosentin erottaminen rakennusten veroproosentista mahdollistaa kuntakohtaisten erityispiirteiden huomioimisen kiinteistöverotuksessa. Myös maatalouden rakennusten arviointiperusteiden uudistaminen vastaamaan muiden rakennusten arvostamista on omiaan selkeyttämään verotusta.

Verovelvollisten kannalta eräs kiinteistöverotuksen tärkeimpiä ominaisuuksia on ennustettavuus, joka on läpinäkyvän verojärjestelmän merkittävä osa. Kannettavan veron tasoon vaikuttavat kuntien päätökset veroproosenttien osalta vuosittain ja poliittinen päätöksenteko. Kokonaisuutena verojärjestelmän tavoitteena tulisi kuitenkin olla ennustettavuus, jotta kiinteistönomistajat voivat ennakoida lähitulevaisuuden kiinteistöveron tason budjetoinnissaan. Myös vireillä

oleva lakiuudistus parantaa pitkässä tähtäimessä kiinteistöverotuksen ennakoitavuutta.

Esitysluonnoksessa ehdotettu varovaisuusperiaatteen edelleen jatkaminen on perusteltua, koska varovaisuusperiaatteen soveltaminen verotusarvoissa luo kuvan kohtuullisesta verotuksesta ja vähentää oikaisuvaatimuspaineita.

Tässä lausunnossa nostetaan esille joitakin käytännön soveltamistilanteissa havaittuja kiinteistöverotuksen haasteita, joihin lainsäätäjän toivotaan kiinnittävän huomiota.

3 RAKENNUKSISTA YLEISESTI

Kiinteistöverotus on tähän saakka merkittävilta osin perustunut rakennusten osalta ominaisuuksiin, joita määritellään ainoastaan kiinteistöverotusta varten. Näistä ominaisuuksista on pitkälti tarkoitus luopua lakiuudistuksen yhteydessä. Veron perusteena toimii jatkossa rakennustyyppistä riippuen joko verotuksellinen kokonaispinta-ala tai verotuksellinen kokonaistilavuus.

Alalla yleisesti käytetty kokonaisala olisi järkevä valinta kiinteistöveron perusteeksi pinta-alaperusteisesti arvioitavissa rakennuksissa. Verotuksellinen pinta-ala vastaa jo nykyisellään pitkälti kiinteistöalalla käytettyä kokonaisalaa, mutta myös eroavaisuuksia löytyy. Esimerkiksi verotukselliseen pinta-alaan lasketaan mukaan kaikki yli 160 cm korkeat tilat, vaikka ne olisivat rakennustasoltaan karkeita eikä niitä laskettaisi mukaan rakennuksen normaaliin kokonaisalaan (esim. tietyt karkeat ullakkotilat).

Verotuksen massamenettelyä ja verovelvollisten tarkistamisvelvollisuutta helpottaisi, mikäli verotuksellinen pinta-ala vastaisi täysin kokonaisalaa eikä verotukselliseen pinta-alaan luettaisi mukaan tiloja, joita ei yleensä katsota osaksi rakennuksen kokonaisalaa. Käytännössä muutos on nykyiseen verrattuna suhteellisen pieni, mutta alalla yleisesti käytettyyn kokonaisalaan siirtyminen lisäisi verotuksen selkeyttä.

Eri rakennustyyppijä on tarkoitus jatkossa verottaa Tilastokeskuksen rakennusluettelon mukaisesti. Kattavampi ja hienojakoisempi rakennustyyppittely lisää kiinteistöverotuksen tasapuolisuutta verovelvollisten ja eri toimialojen välillä, kun kunkin rakennuksen ominaisuudet tulevat paremmin huomioon otetuksi.

4 IKÄALENNUS JA PERUSKORJAUSTEN VAIKUTUS

Kiinteistöverotuksen ikäalennuksen yksinkertaistaminen on eräs uudistuksen keskeisistä hyödyistä. Lakimuutoksen tavoitteena on vain arvostamisperusteiden uudistaminen, ei vaikuttaminen kiinteistöverotuksen yleiseen tasoon. Peruskorjausten vaikutuksen poistaminen on senlaatuinen muutos, että se voi mahdollisesti vaikuttaa verotuksen yleiseen tasoon ja ainakin yksittäisten rakennusten osalta laskea erittäin merkittävästi kiinteistöveron määrää. Kuitenkin muutos on perusteltu sekä verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun että kiinteistöverotuksen selkeyden ja yksinkertaisuuden vuoksi. Kiinteistövero on tarkoitukseltaan fiskaalinen vero, jonka kerääminen on tarkoituksenmukaista toteuttaa selkeällä massamenettelyllä. Peruskorjausten tapauskohtaisesti harkittava vaikutus soveltuu huonosti massamenettelyyn.

Yhdymme esitysluonnoksen näkemykseen, että esimerkiksi peruskorjauksien ilmoittaminen on verovelvollisten keskuudessa ollut hyvin vaihtelevaa, mikä on

johtunut epäyhdennäköiseen verotukseen. Lisäksi peruskorjausten vaikutus ikäalennukseen on sisältänyt erittäin laajaa viranomaisharkintaa yksittäistapauksissa, ja verotuskäytäntö on ollut peruskorjausten vaikutuksen osalta vaihtelevaa. Peruskorjausten vaikutus ikäalennukseen on eräs kiinteistöverotuksen vaativimmista tulkintakysymyksistä, mitä ei voi massamenettelyyn perustuvassa verolajissa pitää tarkoituksenmukaisena.

Lähtökohtaisesti ikäalennusjärjestelmän uudistus on kannatettava, ja sen toteuttaminen vähentää sekä verovelvollisten että Verohallinnon työmäärää ja selkeyttää oikeustilaa. Lisäksi peruskorjauksien veroa nostavan vaikutuksen poistaminen kannustaa kiinteistönomistajia pitämään huolta rakennusomaisuudestaan, mikä on erityisen tärkeää suojeltujen ja historiallisesti arvokkaiden, mutta myös muiden rakennusten osalta.

Aikataulupaineiden vuoksi ikäalennuksista ei ole ollut riittävästi tutkimustietoa käytettävissä, ja hallituksen esitysluonnos jää joiltakin osin vajavaiseksi. Esimerkiksi 4 % vuotuisen ikäalennuksen soveltamiselle ei ole esitetty minkäänlaisia perusteita. Laatu on voinut nykyrakentamisessa muuttua merkittävästi siitä, mihin vanhan kiinteistöverolainsäädännön ikäalennusprosentit perustuvat. Olisi suositeltavaa jatkossa tutkia, onko 4 % ikäalennus myös nykyisin rakennusten teknistä ikääntymistä kuvaava.

Myös ikäalennuksen enimmäismäärän osalta on välttämätöntä jatkossa hankkia lisää tutkimustietoa. Ikäalennuksen maksimi 80 % (tai 70 %) tuo erittäin suurta eroa eri rakennusten kiinteistöveron tasoon, etenkin mikäli peruskorjauksien vaikutusta ikäalennukseen ei jatkossa oteta huomioon. Esimerkiksi Helsingin keskustassa sijaitsevat 1800-luvulla rakennetut kivirakennukset ovat arvokkaita, ja ne pidetään peruskorjauksin erittäin hyvässä käyttökunnossa. Tällöin ero uudisrakennuksen ja erittäin vanhan, mutta hyvin ylläpidetyn arvorakennuksen välillä kasvaa mahdollisesti liian suureksi. Eroa voisi olla tarvetta pienentää hidastamalla ikäalennusten kertymistä tai pienentämällä suurinta mahdollista ikäalennusta.

Edellä kuvatun vuoksi on tärkeää myös lain esitöiden tasolla ottaa tarkemmin kantaa siihen, millainen peruskorjaaminen on uudisrakentamiseen verrattavaa. Tilanteessa, jossa rakennukseen jää vähänkin vanhoja rakenteita, esimerkiksi suojeltua julkisivua, on erittäin suuri merkitys sillä, katsotaanko rakentaminen uudisrakentamiseen verrattavaksi (ikäalennus poistuu) vai veron määrään vaikuttamattomaksi peruskorjaukseksi (ikäalennus -80 %). Rakennusluvassa ei yleensä oteta kantaa tarkalla tasolla korjausasteeseen tai siihen, tuleeko peruskorjausta pitää uudisrakentamiseen verrattavana. Asiaan on tarkoituksenmukaista lain esitöissä antaa esimerkkien kautta soveltamisohjeita, jotta kiinteistövero vaikutus on ennakoitavissa jo ennen peruskorjausten suorittamista. Lainsäätäjän tulee ottaa kantaa, voiko esimerkiksi suojellun rakennuksen kattava peruskorjaus koskaan olla uudisrakentamiseen verrattavaa. Lisäksi tulee ottaa kantaa, miten kiinteistöverotuksen ikäalennukseen vaikuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta muuttava peruskorjaus.

Ikäalennuksen kertymisen vauhti on erityisen merkittävä, kun tarkastellaan teollisuuden ja logistiikan rakennuksia ja myymälärakennuksia, joiden verotusarvo putoaa 20 %:iin uudisrakennuksen arvosta vain 20 vuoden kuluessa. Tämä tarkoittaa, että rakennuksella ei teknisessä mielessä olisi käytännössä muuta arvoa kuin runko, vaikka tosiasiallisesti rakennukset ovat käyttötarkoituksensa mukaisessa käytössä paljon pidempään, etenkin kun niitä myös peruskorjataan käyttöikänsä aikana.

Myös eri rakennustyyppien välillä tulee tarkastella niiden vuotuista ikäalennusten kertymistä, ja ottaa hallituksen esityksen tasolla kantaa siihen, millä perusteella kunkin rakennustyyppin verotuksessa sovellettava ikäalennus kuvaa kyseisen rakennuksen teknistä ikääntymistä. Esimerkiksi teollisuusrakennuksen ja myymälän/kauppakeskuksen ikäalennus on esitetty olevan 4 % vuosittain. Hallimaisten myymälöiden osalta ikäalennuksen kertyminen samaan tahtiin teollisuusrakennusten kanssa voi olla perusteltua. Kuitenkin modernit kauppakeskukset muistuttavat tiloiltaan ja rakennustasoltaan pikemminkin toimistorakennuksia (esim. kaupunkikeskustoiden kivijulkisivuiset arvorakennukset) kuin esim. hallimaista myymälää tai teollisuuden rakennuksia. Kuvaavampi ikäalennus korkean rakentamistason kauppakeskukselle voi olla 1 %. Kun lisäksi kauppakeskusten ja myymälätyyppisten rakennusten kiinteistöverotuksessa siirrytään kuutioperusteisesta verotuksesta neliöperusteiseen, tulisi huomioida vaikuttaako veron perusteen muuttuminen myös kuvaavimpaan ikäalennukseen. Asiassa tulee myös huomioida kauppakeskusrakennusten käyttöikä, ja se, onko perusteltua alentaa niiden verotusarvoa 80 % uudisrakennuksen arvosta 20 vuoden kuluessa. Myymälästä ja kauppakeskuksesta lausutaan tarkemmin jäljempänä kohdassa 6.

Myös liikenne- ja kuljetusalan rakennuksien osalta tulee hallituksen esityksessä ottaa selkeä kanta sovellettavaan ikäalennusprosenttiin. Esimerkiksi lentoasemarakennukseen on ehdotettu sovellettavan 4 % ikäalennusta, mutta kaikki muut asematerminaalit olisivat 1 % ikäalennuksen piirissä. Tämä on omiaan vääristämään kiinteistöveron tasapuolisuutta liikenteen rakennusten välillä. Eri asema- ja terminaalirakennusten ikäalennuksen tulisi olla yhtenäinen. Mikäli lentoasemaa, kuten kauppakeskusta, pidetään 4 % ikäalennuksen piiriin kuuluvana rakennustyyppinä, tulee myös muut asemarakennukset ja vastaavat liikenteen rakennukset siirtää 1 % ikäalennuksen piiristä 4 % ikäalennuksen piiriin. Asiaan olisi hyvä saada kannanotto jo lain esitöiden tasolla, mikä olisi omiaan lisäämään uuden arvostamislainsäädännön tasapuolisuutta ja ennakoitavuutta verovelvollisten näkökulmasta. Liikenteen rakennuksista lausutaan tarkemmin jäljempänä kohdassa 7.

Ikäalennuksen kuvaavuutta ja tasapuolisuutta eri rakennustyyppien välillä ei ole aikataulupaineiden takia tutkittu arvostamisuudistusta varten. Kuitenkin nyt, kun lainsäädäntöä uudistetaan, olisi perusteltua jatkaa kiinteistöverotuksen kehittämistä avoimeen ja tutkimustietoon perustuvaan suuntaan. Jatkotutkimuksessa olisi mahdollista selvittää, onko tulevaisuudessa perusteltua alentaa ikäalennuksen maksimia. Tämänkaltaiset muutokset tulee toteuttaa porrastetusti ja kohtuullisella siirtymäajalla, jottei yksittäisen rakennuksen kiinteistöveron muutos muodostu kerralla suhteellisesti liian suureksi. Ikäalennukseen tehtävien muutoksien tulee perustua tutkittuun tietoon. Siksi suosittelomme jatkotutkimusta, vaikka ensi vaiheessa ei olisikaan mahdollista arvioida, kuvaako 4 % tai 1 % vuosittainen ikäalennus eri rakennustyyppisiä sekä onko maksimialennuksen tasoon syytä tehdä muutoksia.

Joka tapauksessa lainsäätäjän tulisi kiinnittää huomiota edellä mainittujen rakennustyyppien ikäalennuksien yhdenvertaisuuteen, jotta jotkin rakennustyyppit eivät pelkän yksittäisen oikeustapauksen vuoksi saavuta erilaista asemaa kuin muut vastaavan käyttötarkoituksen rakennukset.

5 OSARAKENNUKSET

Laajennukset käsitellään kiinteistöverotuksessa useissa tapauksissa erillisinä osarakennuksina. Käytäntö on hyvä ja toimiva erityisesti, mikäli lakiuudistus

toteutuu ikäalennuksen ja peruskorjausten vaikutuksen osalta esitysluonnoksessa ehdotetulla tavalla. Vähäiset laajennukset tulisi kuitenkin jatkossa lisätä alkuperäisen rakennuksen laajuuteen eikä niistä tule luoda omaa, erillistä osarakennustaan. Moninkertainen osarakennusjako synnyttää hankalasti hallittavan kokonaisuuden, ja suuri määrä pieniä rakennuksia tai osarakennuksia tekee verotuksesta vaikeaselkoista.

Verovelvollisen on vuosien kuluessa erittäin vaikeaa tunnistaa, mikä rakennus on kyseessä, kun vain kymmenien neliömetrien suuruinen IV-konehuone on esimerkiksi merkitty erilliseksi osarakennukseksi. Monesti myös vähäisten laajennusten historiatietoja on muutoinkin hankala selvittää. Erityisesti omistajanvaihdoksen jälkeen on uuden omistajan erittäin hankala tarkastaa rakennuksen kiinteistöverotuksen oikeellisuutta, jos omistajan yhdeksi rakennukseksi hahmottama kokonaisuus koostuu verotuksessa esim. kymmenestä osarakennuksesta, joista osa on merkittäviä ja osa erittäin vähäisiä laajennuksia.

Jatkossa tulisi esimerkiksi korkeintaan 10 % lisäyksen rakennuksen laajuuteen muodostavat laajennukset katsoa suoraan osaksi alkuperäisen rakennuksen laajuutta, eikä muodostaa tällaisista laajennuksista erillisiä keinotekoisia osarakennuksia. Lain esitöiden tasolla tulisi tällöin ohjata, mikä on vähäinen osarakennus, joka voidaan katsoa alkuperäisen rakennuksen osaksi (esim. 10 % lisäys laajuuteen tai pelkän teknisen tilan lisäys).

6 MYYMÄLÄT JA KAUPPAKESKUKSET

Myymläarakennukset ja kauppakeskukset on nykyjärjestelmässä verotettu perustuen tilavuuteen. Siirtyminen pinta-alaperusteiseen verotusarvon määrittelyyn on erittäin toivottava uudistus, sillä rakennuksen tilavuus ei ole omistajalle relevantti tieto. Lisäksi uusi kauppakeskusten ja liike- ja tavaratalojen rakennustyyppi on parannus nykyiseen kauppakeskusten verotukseen myymälänä +20 % poikkeamalla. Uusi järjestelmä on verovelvollisen kannalta selkeämpi ja yksinkertaisempi.

Kun kuutioperusteisesta arvostamisesta siirrytään neliöperusteiseen arvostamiseen, on myymälöiden ja kauppakeskusten osalta arvioitava myös rakennustyyppiä kuvaavaa ikäalennusta. Hallimainen myymälätila on hyvin eri tyyppinen rakennuksena kuin moderni kauppakeskus, joka voi olla sijaintinsa ja rakentamisen tason puolesta verrattavissa jopa toimistorakennukseen. Varsinkin, kun peruskorjausten vaikutusta ikäalennukseen ei jatkossa huomioida, on aiheellista arvioida, kuvaako 1 % ikäalennus paremmin kauppakeskuksen teknistä vanhenemista kuin 4 % ikäalennus. Vaikka aiheesta ei ole tutkimustietoa käytettävissä, voisi olla perusteltua asettaa ikäalennus 1 %:iin vuodessa. Ikäalennuksia on käsitelty tarkemmin edellä.

Esimerkiksi esitysluonnoksen sivun 30 alaviitteen listauksessa ei ole mainittu myymälää tai kauppakeskusta kumpaankaan ikäalennusprosenttiin kuuluvana. Vaikka kyseinen listaus ei sinänsä ole kattava, tulee lainsäätäjän ottaa vähintäänkin esitöiden tasolla ellei laintasoisesti kantaa siihen, kumpaa ikäalennusta näihin rakennuksiin tulee soveltaa. Kannanotto on tärkeä erityisesti kauppakeskusten ja liike- ja tavaratalojen rakennustyyppien osalta, sillä kyseistä rakennustyyppiä ei ole mainittu varojen arvostamisesta verotuksessa annetussa laissa eikä uusi rakennustyyppi ole yksiselitteisesti ainoastaan myymäläarakennukseen verrattavissa.

7 LIIKENTEEN RAKENNUKSET

KHO on päätöksessään (KHO 24.4.2018 taltio 1941) katsonut, että Lentoasematerminaalien ikäalennuksena sovelletaan myymälän ikäalennusta 4 %. Hallituksen esitysluonnoksessa päätökseen viitataan, mutta olisi suotavaa, että lainsäätävä ottaa selkeän kannan, vahvistetaanko päätös vai muutetaanko lakiuudistuksella lentoasematerminaalien ikäalennusta.

Nykyisellään ja hallituksen esitysluonnoksen mukaan linja-auto-, rautatie-, ja satamaterminaalit ovat edelleen 1 % ikäalennuksen piirissä. Oikeustilaa on tältä osin pidettävä epätydyttävänä ja keskenään vastaavia liikenteen rakennuksia eriarvoistavana.

Liikenteen rakennusten osalta ikäalennuksen tulisi olla yhtenevä, sillä kaikki liikenteen rakennukset ovat kovassa kulutuksessa ja läpikulkukäytössä. Tämän lisäksi edellä mainitut muut liikenteen rakennukset ovat usein karkeamman rakennustason tilaa kuin lentoasemarakennukset, ja sisältävät edullisempia rakentamisratkaisuja. Uudistuksessa tulisi lain tai ainakin lain esitöiden tasolla ottaa selkeä kanta siihen, kuinka ikäalennus määräytyy liikenteen rakennusten osalta, ja tarvittaessa perustella, miksi lentoasemat eroavat muista liikenteen rakennuksista siinä määrin, että niiden ikäalennus on nelinkertainen. Tavanomaisesti karkeammin rakennetut rakennukset (teollisuuden rakennukset, myymälärakennukset ym.) ovat suuremman ikäalennuksen piirissä kuin korkean rakentamistason rakennukset (toimistot, kurssikeskukset ym.).

8 RAKENNUKUSTANNUKSET

Kiinteistöveron määrääminen rakennuskustannusten perusteella on poikkeuksellisesti sovellettava menettely, minkä vuoksi rakennuskustannusten määrittelystä on ollut vajavaisesti ohjeistusta ja julkaistua verotuskäytäntöä. Tämä on ollut omiaan vähentämään verotuksen läpinäkyvyyttä ja aiheuttamaan epäyhteneväistä verotusta, kun verovelvolliset ovat ilmoittaneet Verohallinnolle rakennuskustannuksia sen mukaan, mitä ovat itse pitäneet veron perusteeseen kuuluvina kustannuksina.

Hallituksen esitysluonnoksessa on mainittu, että kiinteistöveron perusteeksi katsotaan arvonlisäverottomat rakennuskustannukset. Tämä tarkennus ei ole riittävä, vaan olisi suotavaa, että lain tai ainakin esitöiden tasolla tarkennettaisiin, mitä kustannuksia luetaan rakennuskustannuksiin. Verotuskäytännössä on ollut vaihtelua esimerkiksi maanrakennustöiden ja erilaisten suunnittelu- ja konsultointikustannusten lukemisesta mukaan kiinteistöveron perusteeseen. Verovelvollisten yhdenvertaisuuden vuoksi rakennuskustannuksiin kiinteistöverotuksessa katsottavista kustannuksista on tarvetta ohjata tarkemmin. Hallituksen esityksen tasolla olisi mahdollista ottaa kantaa keskeisiin linjauksiin ja soveltamistilanteisiin, jolloin rakennuskustannuksiin luettavat kustannukset eivät jäisi ainoastaan verotuskäytännön varaan. Verotuskäytäntö ei pääosin ole julkista, joten kannanotto hallituksen esityksen tasolla lisäisi verotuksen avoimuutta.

Lain esitöissä tulisi lisäksi ottaa selkeä kanta rakennusten kiinteistöveron perusteeseen. On epätoivottavaa, että jo hallituksen esityksen perusteella jää epäselvyyttä siitä, mikä kiinteistöveron peruste jatkossa soveltuu joihinkin rakennustyyppihin. Epäselvää kielellistä muotoilua tulee lain esitöissä välttää.

Esitysluonnoksen sivulla 29 on käsitelty rakennuskustannusten perusteella määräytyvää kiinteistöveroa sellaisille rakennuksille, joihin ei voida suoraan soveltaa minkään Tilastokeskuksen mukaisen rakennustyyppin perusarvoa.

Esitysluonnoksen mukaan "Tarkentuvasta uudesta rakennusluokituksesta huolimatta tällaisia rakennuksia voivat olla esimerkiksi tietyt ydinvoimalaitoksiin liittyvät rakennukset." Ilmaisu on epätasällinen. On katsottavissa, että ydinvoimalaitoksiin liittyvät rakennukset kuuluvat Tilastokeskuksen luokittelussa energiantuotantorakennuksien alle luokkaan 1011 Uusiutumattoman energian tuotantorakennukset (Rakennusluokituksen luonnos 9.6.2018). Lain esitöissä tulee ottaa selkeä kanta siihen, minkä rakennusten vero määräytyy rakennuskustannusten perusteella. Verotuksen ennakoitavuuden ja läpinäkyvyyden saavuttamiseksi tulee välttää sen laatuksia ilmauksia kuin "voivat olla esimerkiksi", mikäli lainsäätäjän kanta kyseisten rakennusten verotuksesta on jo tiedossa tai mikäli voimassa olevaa soveltamiskäytäntöä ei ole kyseisten rakennusten osalta tarkoitus muuttaa.

9 POIKKEAMA

Keskimääräisestä rakennustasosta poikkeavan rakennuksen verotusarvoa voidaan korottaa tai alentaa enintään 30 prosenttia. Poikkeama rakennustason perusteella vähentää verotuksen massamenettelyn luonteisuutta, mutta on kuitenkin perusteltua säilyttää, jotta yksittäistapauksissa massaverotus ei muodostu kohtuuttomaksi. Kuitenkin poikkeaman tulee jatkossakin olla harkiten käytetty ja vahvasti perusteltu poikkeus pääsääntöön.

Erityisesti korottavaa poikkeamaa voidaan kritisoida, sillä se vähentää verotuksen ennakoitavuutta ja voi asettaa yksittäiselle kiinteistölle kohtuuttoman kiinteistöverorasituksen. Lain esitöiden tasolla olisi perusteltua ottaa kantaa siihen, millaisissa tilanteissa korottavaa poikkeamaa on mahdollista käyttää. Konkreettiset esimerkit soveltamistilanteista toisivat läpinäkyvyyttä verotukseen. Olisi perusteltua esimerkiksi linjata, että korottavat poikkeamat ovat käytössä vain kategorisesti kokonaisille sääntelemättömille rakennustyypeille (vrt. nykyisin kauppakeskukset +20 %), mutta yksittäiseen rakennukseen ei korotusta olisi mahdollista asettaa.

Perusteltu käyttö korottavalle poikkeamalle on esimerkiksi uusi ennalta säätelemätön rakennustyyppi tai jokin selkeä rakentamiskustannusten tasolta muista vastaavista rakennuksista eroava kategoria (esimerkiksi maan alle louhitut pysäköintilaitokset verrattuna maanpäällisiin pysäköintitaloihin). Nyt esitetyssä Tilastokeskuksen kattavaan rakennusjaotukseen perustuvassa arvostamisessa tullaan huomioimaan eri rakennukset ja niiden rakennustaso voimassa olevaa järjestelmää kattavammin. Siksi on vaikea nähdä perusteltua soveltamistilannetta, jossa korottavaa poikkeamaa sovellettaisiin yksittäiseen kohteeseen sen rakentamistason perusteella. Asiaan tulisi ottaa lain esitöissä kantaa, jotta kannanotto ohjaa verotuskäytäntöä jatkossa.

Alentavasta poikkeamasta rakentamisen laadun perusteella on nykyisellään olemassa enemmän verotuskäytäntöä, ja sen osalta oikeustila on jo nykyisellään selkeämpi kuin korottavan poikkeaman osalta. Alentava poikkeama rakennuksen vaurioitumisen perusteella on selkeä kokonaisuus, joka tulee edelleen säilyttää. Vaurioitumisen huomioiminen verotuksessa soveltuu kiinteistöveron luonteeseen objektiverona.

10 HYBRIDIRAKENTAMINEN JA 3D-KIIINTEISTÖ

Kolmiulotteisten eli ns. 3D-kiinteistöjen huomioiminen tuo kiinteistöverotukseen tarpeellisia työkaluja nykyaikaisen rakentamisen huomioon ottamista varten. 3D-tyyppiset rakennukset ja useiden käyttötarkoitusten hybridirakennukset tuovat erityisesti kasvukeskuksissa esiin soveltamistilanteita, joihin aiemmin ei ole lainsäädännössä osattu varautua.

Olisi toivottavaa, että esitöiden tasolla otettaisiin tarkemmin kantaa 3D-tyyppisten rakennusten kiinteistöverotuksen käytännön kysymyksiin. Kyseisenlaisia rakennuksia on jo nykyisellään olemassa runsaasti. Tulkintatilanteet eivät koske ainoastaan varsinaisia 3D-kiinteistöjä, vaan myös olemassa olevia tavanomaisilla kiinteistöillä sijaitsevia hybridirakennuksia. Esimerkiksi uudehko soveltamiskäytäntö veroprosenttien osalta olisi hyvä selkeästi vahvistaa hallituksen esityksen tasolla. Kun liikerakennuksen päälle rakennetaan vakituisen asumisen rakennuksia, tulee yleisen veroprosentin soveltaminen liikerakennukseen ja vakituisten asuinrakennusten veroprosentin soveltaminen asuinkerrostaloon olla mahdollista vaikka kokonaisuutena tarkasteltaessa rakennusmassan pääkäyttötarkoitus olisi yleinen (liikerakennus).

Esitysluonnoksen sivulla 57 on mainittu kolmiulotteisten kiinteistöjen muodostamisen mahdollistamisen selkeyttävän kiinteistöverotusta tämäntyyppisten kohteiden osalta. Kuitenkin tässä yhteydessä olisi tärkeää ainakin esitöiden tasolla linjata, että 3D-tyyppisten rakennusten tulkinta esimerkiksi veroprosentin osalta ei voi riippua siitä, onko rakennus kolmiulotteisesti muodostetulla kiinteistöllä sijaitseva vai onko 3D:tä vastaavat järjestelyt toteutettu esimerkiksi yhteisjärjestelysopimuksin. Verotuskäytännössä on tältä osin jonkin verran vaihtelua, joten selkeä kannanotto on tarpeen.

Myös esimerkit soveltamistilanteista toisivat lisäarvoa hallituksen esitykseen tältä osin, ja ne konkretisoisivat 3D-kiinteistöjen vaikutusta kiinteistöverotukseen, jolloin verovelvollisten olisi helpompaa ennakoita tulevan verotuskäytännön suuntaa. Mikäli koko 3D-kiinteistön tulkinta ja soveltaminen verotuksessa jää verotuskäytännön ja oikeuskäytännön varaan ilman lain esitöiden ohjausvaikutusta, tulee oikeustilasta mahdollisesti epäselvä. Tämä voi johtaa aiheettomiin tulkintaepäselvyyksiin ja oikaisuvaatimuksiin.

Hallituksen esityksessä on tarpeen ottaa selkeä kanta myös 3D-kiinteistön maapohjan verotukseen. Esityksessä tai lain tasolla tulisi kirjoittaa auki, kuka vastaa maapohjan kiinteistöverosta, kun kyseessä on 3D-kiinteistö. Asiassa tulisi ottaa kantaa, onko "ilmassa" oleva 3D-kiinteistön osa vastuussa lähtökohtaisesti ollenkaan maapohjan verosta, ja onko yhteisjärjestelysopimuksen sisällöllä mahdollisesti vaikutusta verovelvollisen määräytymiseen.

11 TOSIASIALLINEN RAKENNUSOIKEUS

Tuoreessa oikeuskäytännössä (KHO 2018:45) on katsottu, että asemakaava-alueella maapohjan kiinteistöveron perusteena ei ole asemakaavan mukainen rakennusoikeus vaan tosiasiallisesti käytetty rakennusoikeus ns. kaksitasokaavan kyseessä ollessa. Asiaan olisi hyvä ottaa selkeä kanta lain tasolla tai ainakin esitöiden tasolla. Ei ole riittävää vain viitata oikeuskäytäntöön, vaan lakia uudistettaessa olisi yksiselitteisintä vahvistaa oikeuskäytännössä otettu kanta, mikäli lainsäätäjällä pitää oikeuskäytännössä vahvistettua sääntöä tarkoituksenmukaisena.

Tarkoituksenmukaista olisi myös ottaa selkeä kanta siihen, sovelletaanko kiinteistöverotuksessa yleisesti ottaen asemakaavan mukaista rakennusoikeutta vai tosiasiallisesti käytettyä rakennusoikeutta, ja koskeeko tosiasiallisen rakennusoikeuden soveltaminen ainoastaan kaksitasokaava-tyyppisiä tilanteita. Verotuksen tulkinnanvaraisuuden poistamiseksi olisi toivottavaa, että esitöissä otettaisiin asiaan selkeä kanta.

Lisäksi käytännön soveltamistilanteissa on osoittautunut tulkinnanvaraiseksi, huomioidaanko veron perusteeseen myös asemakaavaselostuksessa oleva lisärakennusoikeus vai ainoastaan asemakaavakarttaan merkitty rakennusoikeus. Kaavaselostuksessa on myönnetty lisärakennusoikeutta kaavakarttaan merkityn lisäksi monin eri tavoin – joko merkiten rakennusoikeuden määrä neliömetreinä tai pelkästään mainitsemalla rakennusoikeudesta yksilöimättä sen määrää. Verotuksen massamenettelyluonteeseen soveltuisi parhaiten tilanne, jossa ainoastaan kaavakarttaan merkitty rakennusoikeus otetaan huomioon. Tätä massamenettelyyn soveltuvuutta huonontaa merkittävästi, mikäli joissakin tilanteissa (esim. kaksitasokaavan kyseessä ollessa) verotuksessa rakennusoikeudeksi katsotaan jokin muu kuin asemakaavakarttaan merkitty rakennusoikeus.

Mikäli tosiasiallisen rakennusoikeuden määrä otetaan kiinteistöveron perusteeksi voimassa olevaan kaavaan merkityn rakennusoikeuden sijaan, olisi selkeintä ottaa esitöiden tasolla selkeä kanta siihen, milloin tosiasiallista rakennusoikeutta sovelletaan. Mikäli tosiasiallinen rakennusoikeus ulotetaan veron perusteena koskemaan muitakin tapauksia kuin ns. kaksitasokaavoja, tulee huomioida, että myös rakennusoikeuden alitus tulee tällöin huomioitavaksi veron perusteessa.

12 MAAPOHJAN VEROTUKSEN KYSYMYKSIÄ

Haja-asutusalueiden alennuskaava 3 000 m² tai 2 000 m² ylittäviltä osin sekä tavanomaista suurempien teollisuus- ja varastoalueiden alennuskaava 20 000 m² ylittäviltä osin on esitysluonnoksen mukaan tarkoitus säilyttää Verohallinnon päätettävissä. Tätä voi pitää perusteltuna ja verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta oikeana ratkaisuna. Alennuskaavat tulee edelleen pitää voimassa.

Aiheellista olisi kuitenkin harkita, olisiko samaan lopputulokseen mahdollista päästä yksinkertaisemmalla tavalla kuin alennuskaavaa soveltamalla. Jos esimerkiksi tavanomaista suuremmille teollisuustonteille olisi mahdollista asettaa oma aluehinta ja huomioida niiden suuri koko jo arvostamisen tasolla, ei olisi tarvetta jättää Verohallinnon harkintaan, onko verotusarvoja aihetta alentaa suurten maapohjien osalta.

Yleisessä käytössä olevien maapohjien arvoa on tähän saakka alennettu niiden käyttötarkoituksen perusteella. Alennus on koskenut erityisesti Helsingin keskustan tontteja, joilla sijaitsee vanhoja yliopisto- ja hallintorakennuksia. Kyseisten tonttien verotusarvo on tähän saakka määrätty vähentämällä 30 % alueen K- tai AK-tontin aluehinnasta tai toisinaan Y-tontille erikseen määritellystä aluehinnasta. Käytännössä kyseiset tontit ovat pääsääntöisesti historiallisesti arvokkaita valtion virastotaloja ja museoita tai yliopiston käytössä olevia rakennuksia. Myös uudistuvassa arvostamisjärjestelmässä täytyy varmistaa, että Y-tonteilla on oma aluehinta, joka huomioi yleisen käyttötarkoituksen tonttien arvon alempana verrattuna esimerkiksi K-tontteihin. Kuten suurten teollisuustonttien arvon huomioinen alennuskaavalla, myös Y-tonttien erityispiirteiden huomioiminen arvostamislainsäädännössä on perusteltua myös jatkossa.

Hallituksen esityksessä tulisi myös huomioida, että maapohjan asemakaavan mukainen käyttötarkoitus voi olla tulkinnanvarainen, jos kaava sallii useamman käyttötarkoituksen. Eri käyttötarkoituksilla voi olla merkittävästi erisuuruinen aluehinta. Nykyisin Verohallinto tulkitsee verotuksellisen käyttötarkoituksen kaavan ensimmäisen kirjaimen perusteella, mitä ei voida pitää perusteltuna. Esimerkiksi toimitilarakennusten korttelialueella sijaitsevalle KTY-tontille voi olla sallittua rakentaa toimistorakennuksia sekä teollisuus- ja varastorakennuksia ja niiden yhdistelmiä. Tällöin tontin verotusarvo on perustunut kaavamerkinnän ensimmäiseen kirjaimen (K) vaikka kiinteistön tosiasiallista käyttöä vastaisi kaavamerkinnän toinen kirjain (T). Valitun tulkinnan kiinteistövero vaikutus on erittäin merkittävä. Olisi suotavaa ottaa hallituksen esityksen tasolla kantaa siihen, kuinka kiinteistön käyttötarkoitus verotuksessa määräytyy. Kaavassa sallittu tosiasiallinen käyttötarkoitus tulee olla ensisijainen myös aluehinnan perusteena, vaikka kaavamerkinnän ensimmäinen kirjain kuvaisi jotakin muuta käyttötarkoitusta.

13 KÄYPÄ ARVO

Uudistuvassa arvostamisjärjestelmässä pyritään yksinkertaiseen ja massamenettelyyn perustuvaan verotukseen. Käyvän arvon soveltaminen kiinteistöverotuksessa istuu huonosti massaluontoiseen menettelyyn, sillä käyvän arvon asettaminen kiinteistöveron perusteeksi vaatii huomattavasti tapauskohtaista harkintaa ja selvitystä vero-objektin arvosta. Kuitenkin verovelvollisten oikeusturvan kannalta käyvän arvon vaikutuksen säilyttäminen voi olla perusteltua. Massamuotoisessa verotusarvojen määrittelyssä voi muodostua verotusarvoja, jotka eivät vastaa alueen tosiasiallisia arvoja. Tällöin verovelvollinen voi vaatia alennusta kiinteistöverotukseen käypään arvoon vedoten.

Esitysluonnoksen sivulla 50 mainitun mukaan on oletettavaa, että uudistuksen jälkeen aiempaa useammissa tapauksissa kiinteistön verotusarvo tulisi alennettavaksi varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (arvostamislain) 32 §:n nojalla. Uudessa, yksinkertaistetussa ja massamenettelyyn tähtäävässä arvostamisjärjestelmässä on erittäin epätoivottavaa, että lukuisiin kohteisiin joudutaan soveltamaan poikkeuspykälän perusteella pääsäännöstä poikkeavaa arvostamista. Mikäli jo ennalta oletetaan, että verotusarvoa tullaan jatkossa aiempaa useammin alentamaan käyvän arvon perusteella, nostaa tämä esiin kysymyksen verotusarvojen aiotun tason oikeellisuudesta. Taso on mahdollisesti liian korkea eikä riittävästi huomioi kiinteistöjen käypää arvoa. Uudistuksessa tulisi pikemmin pyrkiä vähentämään tarvetta käyttää arvostamislain 32 §:n tarjoamaa mahdollisuutta verotusarvon alentamiseen.

Myös muutoin arvostamislain 32 §:n soveltaminen on tuonut paljon epäselvyyttä verotukseen. Pykälän sanamuoto on epäselvä, ja sen tulkinta oikeus- ja verotuskäytännössä vaihtelee. Verohallinto on tapauksen KHO 2014:128 jälkeen muuttanut merkittävästi tulkintakäytäntöään käyvän arvon vaikutuksesta kiinteistöverotuksessa. Hallinto-oikeudet ovat tämän jälkeen tulkinneet vaihtelevasti 32 §:n vaikutusta verotukseen. Uudistuksen yhteydessä olisi suotavaa, että lainsäätäjät tarkentaisi arvostamislain 32 §:n merkitystä kiinteistöverotuksessa. Verotuksen yksinkertaisuuden ja selkeyden vuoksi voi olla aiheutta harkita pykälän muotoilemista uudelleen. Verolainsäädännön tulisi olla selkeää ja ymmärrettävää.

14 MENETTELY JA SIIRTYMÄKAUSI

Yhden rekisterin periaate, jonka mukaisesti rakennustiedot ovat yhteneväiset eri viranomaisten järjestelmissä, on hyvä lähtökohta verotukselle. Ei ole perusteltua, että Verohallinnolla on rakennusten tiedoista erillinen, rinnakkainen rekisteri, jonka tiedot eroavat väestötietojärjestelmän rakennustiedoista. Esitysluonnoksen sivulla 65 otettua kantaa, jonka mukaan verotuksessa voidaan esimerkiksi verovelvollisen antaman selvityksen perusteella poiketa väestötietojärjestelmän rakennustiedosta, on pidettävä kuitenkin välttämättömänä. Verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta on tärkeää, että kiinteistöverotukseen voidaan vaatia oikaisua rakennuksen tosiasiallisten ominaisuuksien perusteella.

Jatkossa tulee kuitenkin kiinnittää huomiota menettelyyn, jolla verotustietoihin tehdyt muutokset saataisiin merkityksi myös väestötietojärjestelmään. Loogista olisi, että tämäntyyppinen tietojenvaihto onnistuisi viranomaisten välillä suoraan. Verohallinnon tulisi tällöin ilmoittaa väestötietojärjestelmään verotustietoihin tekemästään korjauksesta. Mikäli tällainen menettely ei ole mahdollinen, tulee teknisesti varmistaa, että virheelliset tiedot eivät automaattisesti päivity väestötietojärjestelmästä kiinteistöveron perusteeksi sen jälkeen, kun verotusta on verovelvollisen esittämän selvityksen perusteella oikaistu. Vaihtoehtoinen ratkaisu olisi se, että verovelvollisen tulee tietojen oikaisemiseksi asioida suoraan väestötietojärjestelmää päivittävän kunnan rakennusvalvonnan kanssa. Tärkeää verovelvollisen näkökulmasta on, että tietojen korjaamisen prosessi on selkeä ja sujuva, ja että samaa tietoa ei tarvitse useaan kertaan ilmoittaa eri viranomaisille. Tiedot tulee voida ilmoittaa sähköisellä menettelyllä.

Rinnakkaisten järjestelmien haasteista huolimatta tulee myös jatkossa huomioida verovelvollisen oikeusturva ja mahdollisuus vaatia oikaisua verotukseen, jos rakennuksen tosiasialliset ominaisuudet eivät vastaa väestötietojärjestelmään merkittyjä tietoja.

Verotuksen arvostamisjärjestelmän voimaan tullessa olisi kohtuullista asettaa siirtymäkausi, jonka puitteissa verovelvolliset voisivat ilmoittaa tarkistettuja tietoja verotukseen ilman pelkoa sanktioista. Verotusmenettelylain uudistuksen voimaan tullessa myös kiinteistöverotuksessa tullaan aiempaa automaattisemmin määräämään sanktioluonteisia veronkorotuksia. Merkittävän uudistuksen voimaan tullessa on kuitenkin kohtuutonta määrätä veronkorotuksia verovelvollisille verotustietojen ilmoittamisesta, mikäli kyseessä ei ole tahallinen verojen välttäminen. Koska jo nykyisellään on tiedossa, että kiinteistöverotiedoissa on paljon virheellisyyksiä, olisi esimerkiksi kahden vuoden jälkiseuraamukseton aika kohtuullinen, jos esimerkiksi rakennuksen pinta-alatieto tai käyttötarkoitus on verotuksessa virheellinen. Lisäksi siirtymäkausi olisi verovelvollisille houkutteleva kannustin ilmoittaa tarkistettut tiedot sääntelyn muuttuessa.

15 LOPUKSI

Kokonaisuutena arvostamisjärjestelmän uudistus tuo kiinteistöverotukseen tavoitteidensa mukaisesti selkeyttä ja avoimuutta. Uudistuksen hyödyt sekä verovelvollisille että viranomaisille ovat kiistattomat. Vähäisillä tarkennuksilla ja ohjaavilla kannanotoilla lain ja sen esitöiden tasolla luodaan hyvät puitteet onnistuneelle uudistukselle.

Espoossa, 28. päivänä syyskuuta 2018

Ramboll Finland Oy**Siiri Aula**

Varatuomari
p. 040 538 1967
siiri.aula@ramboll.fi

Alexi Muukkonen

Diplomi-insinööri
p. 050 453 2654
aleksi.muukkonen@ramboll.fi