

Asia: VN/24055/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Suomen Asianajajien oikeuspoliittisen työn lähtökohtana on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Suomen Asianajajat pyrkii näin ollen painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen ja oikeusturvaan liittyviä näkökulmia.

Verotuksen alalla oikeusvaltioperiaate ilmenee erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksina. Oikeusvaltioperiaatteen ilmentymänä voidaan pitää myös perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla.

Suomen Asianajajat on saanut tietoonsa suunnitellun uudistuksen hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja siihen sisältyvästä kiinteistöinvestointien tarkistusvastuuta koskevasta uudistusehdotuksesta. Asian merkittävyyden takia Suomen Asianajajat esittää lausuntonaan seuraavaa.

Esitysluonnoksen tausta

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia siten, että kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennyksiä koskevaan tarkistusjärjestelmään sisältyvät vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevat säännökset kumottaisiin. Esitys perustuu unionin tuomioistuimen tuomioon C-787/18, Sögarð Fastigheter, jonka perustelujen mukaan arvonlisäveron vähennyksen oikaisuvelvollisuus ei voi rasittaa muuta kuin kyseisen vähennyksen tehnyttä verovelvollista.

Kiinteistöinvestointeihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tarkistettaisiin jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta jatkossa aina, kun kiinteistö luovutetaan. Mikäli kiinteistö tai sen osa myytäisiin, myyjän olisi oikaistava niin sanottuna kertatarkistuksena kiinteistöinvestoinnista tekemäänsä vähennystä. Oikaisu olisi tällöin suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudelta. Koska kiinteistön myynti on arvonlisäverolain mukaan verotonta, kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Veron kertaantumisen välttämiseksi lakiin lisättäisiin säännökset siitä, että elinkeinonharjoittaja voisi valita tiettyjen edellytysten täytyessä sovellettavaksi kiinteistön myyntiin arvonlisäveroa. Jos kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Verolliseksi valittuun kiinteistön myyntiin sovellettaisiin pääsääntöisesti ostajan käännettyä verovelvollisuutta, mikäli ostajana olisi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, tai kunta, hyvinvointialue tai valtio, jotka harjoittaisivat ainakin jolta osin liiketoimintaa. Mikäli kunta, hyvinvointialue tai valtio eivät harjoittaisi miltään osin liiketoimintaa, myyntiin sovellettaisiin avointa arvonlisäveroa.

Kiinteistöinvestointina pidettäisiin jatkossa myös verollisena myydyn kiinteistön hankintaa. Siten verollisena kiinteistön ostanut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja olisi velvollinen kymmenen vuoden tarkistusvastuuseurannan aikana oikaisemaan vuosittain kiinteistöstä ostopäivällä vähennettyä arvonlisäveroa vastaamaan kiinteistön senhetkistä käyttöä vähennykseen oikeutetun ja vähennykseen oikeuttamattoman elinkeinotoiminnan suhteessa.

Lakiin tehtäisiin myös eräitä muita kiinteistön myynnin verollisuuden valintaan ja kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennysten tarkistusjärjestelmään liittyviä muutoksia.

Yleiset kommentit

Hallituksen esitysluonnos perustuu hallituksen esityksen HE 44/2007 vp ja valtiovarainvaliokunnan mietinnön VaVM 10/2007 vp perusteella eduskunnassa muutettuna lailla 1061/2007 voimaan tulleisiin arvonlisäverolain muutoksiin. Vuoden 2007 lainsäädäntömuutoksen tarkoituksena oli sisällyttää kansalliseen arvonlisäverolakiin arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY mukaiset kiinteistöinvestointien tarkistusvastuuta koskevat säännökset sekä samalla saattaa kansallinen sääntely vastaamaan direktiivissä edellytettyä kiinteistöinvestointien vähennysten tarkistusjärjestelmää. Aikaisempi kansallinen sääntely poikkesi direktiivin mukaisesta järjestelmästä erityisesti kolmessa suhteessa: vähennysoikeutta ei syntynyt tilanteessa, jossa alun perin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan hankittu tai rakennettu liikekiinteistö otettiin tarkistusajan kuluessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön; vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitun tai rakennetun liikekiinteistön käyttötarkoituksen muuttuessa tai kiinteistön tullessa myydyksi oikaisuajan kuluessa tehty vähennys oli palautettava kokonaisuudessaan; lisäksi kansallisesta sääntelystä puuttui mekanismi, jonka nojalla tehtyä vähennystä olisi voitu tarkistaa

vuosittain vastaamaan kiinteistön tosiasiallista vähennykseen oikeuttavaa käyttöä ja siinä tapahtuvia muutoksia.

Vuonna 2007 voimaan tulleet kiinteistöinvestointeja koskevat säännökset ovat käsityksen mukaan toimineet Suomessa melko moitteettomasti, eikä kiinteistöinvestointeihin liittyvän tarkistusvastuun siirtymisestä ostajalle ole aiheutunut merkittäviä ongelmia. Sääntely on mahdollistanut kiinteistöihin kohdistuvien kustannusten arvonalisäveron vähennysoikeuden säilymisen kymmenen vuoden tarkistuskauden puitteissa tilanteessa, joissa kiinteistö on tarkistuskauden aikana siirtynyt toiselle omistajalle tai haltijalle. Tarkistusvastuu on voinut siirtyä ostajalle myös silloin, kun tämä ei ole ollut kiinteistön hankintahetkellä oikeutettu arvonalisäveron vähentämiseen, mutta on harjoittanut elinkeinotoimintaa. Mikäli ostajalle on myöhemmin tarkistuskauden aikana syntynyt oikeus arvonalisäveron vähentämiseen, hän on voinut hyödyntää jäljellä olevaan tarkistuskauteen kohdistuvan vähennyksen tarkistusmenettelyn kautta tehtävänä vuosittaisena oikaisuna.

EU-tuomioistuimen asiassa C-787/18, Sögarð Fastigheter, antama ratkaisu edellyttää kuitenkin Suomen kansallisen lainsäädännön muuttamista. Suomen Asianajajat ei näin ollen vastusta ehdotettua lainsäädäntömuutosta. Suomen Asianajajat nostaa kuitenkin hallituksen esitysluonnoksen perusteella esiin eräitä seikkoja, joilla katsotaan olevan vaikutusta erityisesti arvonalisäverojärjestelmän neutraalin toiminnan, oikeusvarmuuden ja verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta.

Yksityiskohtaiset kommentit

Kiinteistön ja rakennuksen käsite myynnin kohteena

Arvonalisäverolain 27 §:n 1 momentin mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kiinteistön vuokrauksesta voidaan kuitenkin toisin kuin kiinteistön myynnistä hakeutua tietyin edellytyksin vapaaehtoisesti verovelvolliseksi arvonalisäverolain 30 §:n mukaisesti.

Kiinteistöllä tarkoitetaan arvonalisäverolain 28 §:n mukaan yhteisestä arvonalisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määritellyä kiinteää omaisuutta. Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia:

a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;

b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;

c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;

d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Kiinteistön käyttöönottamisella tarkoitetaan arvonlisäverolain 106 §:n ja sen perustana olevan hallituksen esityksen HE 44/2007 vp mukaan ajankohtaa, jolloin ostettu uudisrakennus tai perusrakennustyö on vastaanottotarkastuksessa tai muutoin hyväksytty vastaanotetuksi. Itse suoritettua rakennustyön valmistumisajankohtana pidetään normaalisti rakennuskohteen käyttöönottoaikajankohtaa.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään, että arvonlisäverolakiin lisättäisiin uusi 30 a §, jonka mukaan kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja tai julkisyhteisö voisi halutessaan rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi käyttöönotetun rakennuksen tai sen osan myynnistä siihen liittyvine maapohjineen.

Kiinteistön käsitteestä on EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Käyttöönotetun rakennuksen ja maapohjan myynti ovat kuitenkin lainsäädännössä uusia käsitteitä, jotka ovat tulkinnanvaraisia ja aiheuttavat mahdollisesti tulkintatilanteita. Myös sellaisten muutostöiden määrittely, jotka vastaavat uuden rakennuksen käyttöikä, on tulkinnallinen ja edellyttää käsitteen selventämistä. Käsitteiden merkitystä ei voida neutraliteettiperiaatteen vuoksi ratkaista muun lainsäädännön käsitteiden perusteella.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan rakennuksen käsite kattaisi myös rakennuksen osan luovutuksen. Mikäli sama omistaja luovuttaisi sekä rakennuksen että maa-alueen, verovelvollisuutta tulisi soveltaa koko kiinteistön luovuttamiseen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti. Jos sen sijaan luovuttaminen koskee vain rakennusta tai maa-aluetta, verovelvollisuus koskisi luovutettavaa rakennusta tai maa-aluetta. Suomen Asianajajat katsoo, että lainsäädäntöön olisi selvyiden vuoksi perusteltua lisätä, että verovelvolliseksi hakeutuminen voisi koskea pelkän rakennuksen tai maapohjan myyntiä erillisinä kiinteistön osina, koska kiinteistöön ilman varsinaista rakennusta voi kohdistua merkittäviä kiinteistöinvestointeja liiketoimintaan liittyen ja neutraliteettiperiaatteen vuoksi myös tällaisten kiinteistöjen myyntiin tulisi voida soveltaa myynnin verollisuutta. Esimerkiksi merkittäviä investointeja sisältävän parkkipaikan myynnistä voitaisiin vastaavasti hakeutua verovelvolliseksi, sillä parkkipaikka olisi katsottava ehdotetun 30a §:n 3 momentissa tarkoitettuksi rakennelmaksi, joka sisältyy 2 momentissa tarkoitettuun rakennuksen määritelmään. Tätä tulisi edelleen esityksessä selkeyttää. Ei ole myöskään poikkeuksellista, että myynnin kohteena on esimerkiksi vuokramaalla sijaitseva rakennus, jolloin myynnin kohteena on ainoastaan rakennus. Suomen Asianajajien käsityksen mukaan myynti tulisi olla mahdollista käsitellä verollisena myös tällaisessa tilanteessa, ja tämä olisi syytä todeta selvyiden vuoksi laissa.

Rakennus, johon on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta

Mahdollisuus valita myynnin verollisuus AVL 30 a §:n mukaisesti ei koskisi käyttöönottamatonta rakennusta tai rakennusta, johon on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta ja jota ei ole otettu käyttöön näiden muutostöiden jälkeen. Ehdotetun lainkohdan sanamuodossa ei mainita käyttötarkoituksen muutosta kriteerinä: lainkohta on luettavissa niin, että merkittäviä muutostöitä ovat kaikki sellaiset muutostyöt, jotka ovat niin laajoja, että rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta.

Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan kuitenkin, että merkittävänä muutostöinä pidettäisiin sellaisia muutostöitä, joissa rakennuksen käyttötarkoitus muuttuu ja rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa muutostöiden vuoksi käytännössä uutta rakennusta, ja että molempien edellytysten pitäisi täytyä. Suomen Asianajajat tuo esiin, että tämä kumulatiivinen vaatimus ei ilmene lainkohdan sanamuodosta, vaan on esitetty ainoastaan perusteluissa. Perusteluista ei myöskään käy tarkasti ilmi, onko käyttötarkoituksen muutos tarkoitettu pakolliseksi lisäedellytykseksi vai ainoastaan esimerkiksi siitä, minkälainen muutostyö voi täyttää kriteerin.

Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan lisäksi, että sillä, ettei kansallisessa oikeudessa määritellä sitovasti yksityiskohtaisia sääntöjä ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ei ole vaikutusta rakennusten verollisuuden määräytymiseen, koska sääntely pohjautuu direktiivin systematiikkaan ja asiaa koskevaan oikeuskäytäntöön. Suomen Asianajajat pitää tätä perustelutapaa ongelmallisena. Yleisluontoinen viittaus unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ilman, että hallituksen esityksessä yksilöidään, mitä tuomioita tarkoitetaan ja mitä niistä konkreettisesti seuraa merkittävän muutostyön kriteerin sisällölle, jättää verovelvollisen ja veroviranomaisen tehtäväksi itse selvittää ja tulkita relevantti oikeuskäytäntö. Suomen Asianajajat katsoo, ettei tämä täytä lausunnon johdannossa todettua oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimusta.

Koska merkittävän muutostyön kriteeri ratkaisee, voiko verovelvollinen ylittää valita kiinteistön myynnin verollisuuden, kyseessä on veron määräytymisen kannalta olennainen kriteeri. Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla. Tämän vuoksi Suomen Asianajajat katsoo, ettei käyttötarkoituksen muutosta koskevaa lisäedellytystä tulisi jättää yksinomaan hallituksen esityksen perustelujen varaan, vaan sen asema osana merkittävän muutostyön kriteeriä, mukaan lukien se, onko kyseessä pakollinen vai vaihtoehtoinen edellytys taloudellisen käyttöiän vastaavuuden rinnalla, tulisi käydä ilmi itse lain sanamuodosta. Säännöksen soveltamisen edellytykset on siten otettava lakiin ja hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa kuvattava edellytysten sisältöä tarkemmin esimerkiksi nimettyihin tuomioihin viitaten.

Mahdollisuus valita myynnin verollisuus koskisi myös AVL 43 § 1 momentissa tarkoitettuja arvopapereita eli sellaisia arvopapereita, jotka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottavat oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa. Esitysluonnoksen mukaan mitä edellä 30 a §:ssä säädetään, sovellettaisiin myös näihin arvopapereihin. Suomen Asianajajat ehdottaa, että sanamuodossa tai perusteluissa tarkennettaisiin selvyyden vuoksi, miten AVL 30 a §:n kriteerejä sovelletaan 43 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin arvopapereihin. Lainkohdan sanamuodon perusteella voi jäädä epäselväksi, koskeeko AVL 30 a §:n 4 momentin rajausta (käyttöönottamaton uusi rakennus tai rakennus, johon on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta, ja jota ei ole otettu käyttöön näiden muutostöiden jälkeen) vain osakkeet myyvän osakkaan tekemiä kiinteistöinvestointeja vai tuleeko myynnin verollisuuden kriteerien täyttymisessä huomioida myös kiinteistö- tai asunto-osaakeyhtiön itsensä tekemät kiinteistöinvestoinnit. Tilanne, jossa osakkeiden myynti aiheuttaa kiinteistö- tai asunto-osaakeyhtiön investointitarkistusvastuun kertatarkistuksen ei ole perusteltu.

Myynnin verollisuutta koskeva rajoitus

Esityksessä on päädytty rajaamaan verollisuuden ulkopuolelle käyttöönottamattomat uudisrakennukset ja rakennukset, joihin on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta ja jota ei ole otettu käyttöön näiden muutostöiden jälkeen. Kuten esityksessä on todettu, arvonlisäverodirektiivin 391 artikla sallii Suomen jatkaa arvonlisäverodirektiivin 379 artiklan 2 kohdan mukaisen poikkeuksen soveltamista liitteen X, B osan 9 kohdan mukaisesti, jonka mukaan Suomi voi vapauttaa verosta 12 artiklassa tarkoitetut rakennusten tai rakennuksen osien ja niihin liittyvien maapohjien luovutukset ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa sekä rakennusmaan luovutukset. Tällaiset myynnit on rajattu esityksessä verollisuuden ulkopuolelle.

Suomen Asianajajat ehdottaa, että verollisuuden laajentamista näihin myynteihin kuitenkin harkittaisiin. Suomen Asianajajat katsoo, että tämä olisi neutraalisuussyistä perusteltua ja samalla välttyttäisiin esityksessäkin esiin nostetulta ongelmalta, joka liittyy sellaisen rakennuksen myyntiin, johon on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta ja jota ei ole otettu käyttöön, mutta johon liittyy myös vanhempia, jo käyttöönotettuja kiinteistöinvestointeja. Ehdotetun sääntelyn mukaisesti tällaisen kiinteistön myyntitilanteessa myyjän tulisi aina suorittaa kertatarkistus näiden jo käyttöön otettujen investointien osalta. Ehdotettu sääntely johtaa siihen, että jo käyttöönotettuja kiinteistöinvestointeja kohdellaan eri tavalla riippuen siitä, onko kiinteistöllä sittemmin suoritettu merkittäviä muutostöitä. Suomen Asianajajat pitää tätä ongelmallisena verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun ja neutraalisuusperiaatteen näkökulmasta.

Kuten edellä on todettu, verollisuuden laajentaminen myös käyttöönottamattomiin kiinteistöihin olisi mahdollista. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan olisi mahdollista soveltaa. Esitysluonnoksessa ei ole käsitelty tätä mahdollisuutta mahdollisesti siksi, että myyjän verovelvollisuuteen nähdään liittyvän veronkiertoriski. Toisaalta kiinteistön myynteihin julkisyhteisöille, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, ei myöskään voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, mutta näistä tilanteista esitysluonnoksessa on todettu, että tilanteiden arvioidaan olevan harvinaisia. Samat perustelut soveltuisivat myös merkittävien muutostöiden kohteena olleisiin rakennuksiin. Kuten esitysluonnoksessa on esitetty, kynnys muutostöiden merkittävänä pitämiselle olisi korkea. On siis oletettavaa, että tällaisten kiinteistöjen myynti tulee olemaan harvinaista. Eri verovelvollisten välisen neutraalin verokohtelun kannalta olisi kuitenkin perusteltua, että myös sellaisen kiinteistön myyjällä, joka myy merkittävien muutostöiden kohteena olleen kiinteistön, johon liittyy aikaisemmin suoritettuja kiinteistöinvestointeja, olisi mahdollisuus valita myynnin verollisuus ja näin välttää kertatarkistus myyntitilanteessa. Koska soveltamistilanteet olisivat oletetusti harvinaisia, rahoitusvaikeuksiin tai veronkiertoon liittyvät riskit olisivat oletettavasti myös vähäisiä.

Tarkistusvastuun siirtämisen poistaminen

Voimassa olevan arvonalisäverolain 121e §:n mukaan, kun kiinteistö luovutetaan kesken 10 vuoden tarkistusvastuukauden edelleen, jäljellä oleva tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät tietyin edellytyksin ostajalle, ellei sopimuksessa muuta osapuolten välillä sovita.

Esitysluonnoksen mukaan tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyminen myyjältä ostajalle poistettaisiin. Siten myyjän olisi lähtökohtaisesti palautettava auki olevalta 10 vuoden tarkistusvastuujalta vähennykset kertatarkistuksena. Auki oleva tarkistusvastuukausi ei siten enää siirtyisi missään tilanteessa ostajalle. Myyjän tulisi tällöin tehdä ehdotetun arvonalisäverolain 120 ja 121 §:n mukaan kertatarkistus, mikäli kiinteistö myytäisiin verottomana. Kiinteistöä katsottaisiin käytetyn jäljellä olevan tarkistusvastuukauden ajan vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä. Jos sen sijaan myyjä soveltaisi myyntiin arvonalisäveroa ehdotetun 30a §:n mukaisesti, kiinteistön katsottaisiin olevan auki olevan tarkistusvastuukauden ajan vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja myyjä voisi tehdä tämän mukaisen kertatarkistuksen.

Arvonalisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan jo kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa ja k kohdan sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata. Saman artiklan 1 kohdan k alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata. Arvonalisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;
- b) rakennusmaan luovutus.

Jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan perusteella myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan mukaisiin luovutuksiin.

Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen on lähtökohtaisesti mahdollistaa uusien rakennusten sekä rakentamattoman rakennusmaan verotus. Ehdotukseen liittyy siten periaatteellinen ongelma tarkistusvastuukauden ajallisen ulottuvuuden kannalta. Jos kiinteistön myyjä valitsisi luovutuksen verollisuuden ja tästä seuraisi ostajalle aina uusi kymmenen vuoden tarkistusvastuukausi, tarkistusvastuu voisi käytännössä alkaa saman kiinteistön osalta uudelleen jokaisen verollisen luovutuksen yhteydessä. Tällöin myös hyvin vanha rakennus voisi pysyä tarkistusvastuujärjestelmän piirissä koko taloudellisen käyttöikänsä ajan, vaikka rakennukseen ei olisi tehty uutta tarkistusvastuun synnyttävää kiinteistöinvestointia. Kyse ei siten enää olisi yksittäiseen kiinteistöinvestointiin liittyvän vähennyksen ajallisesta tarkistamisesta, vaan järjestelmä voisi tosiasiallisesti johtaa vanhan kiinteistön jatkuvaan tai jopa elinikäiseen arvonlisäverotukselliseen seurantaan.

Tällaista lopputulosta on vaikea sovittaa yhteen arvonlisäverodirektiivin kiinteistöjen verotusta koskevan järjestelmän rakenteen kanssa. Direktiivin lähtökohtana on, että rakennusten ja niihin liittyvän maapohjan luovutukset ovat lähtökohtaisesti verosta vapautettuja ensimmäistä käyttöönottoa edeltäviä luovutuksia lukuun ottamatta, kun taas rakennusmaan luovutukset ovat verollisia. Järjestelmässä verotus kohdistuu siten lähtökohtaisesti uusiin rakennuksiin ja rakentamattomaan rakennusmaahan eikä vanhojen rakennusten toistuviin luovutuksiin. Tarkistusjärjestelmän tarkoituksena puolestaan on oikaista investointihyödykkeeseen liittyvää vähennystä määrätyn tarkistuskauden aikana sen mukaan, miten hyödykettä käytetään.

Ehdotettu sääntely muuttaisi tätä lähtökohtaa olennaisesti, jos jokainen verollinen luovutus käynnistäisi kiinteistön ostajalle uuden kymmenen vuoden tarkistusvastuukauden riippumatta kiinteistön iästä ja alkuperäisen investoinnin ajankohdasta. Suomessa muodostuisi tällöin järjestelmä, jossa vanha rakennus voisi pysyä arvonlisäverotuksellisen tarkistusvastuun piirissä käytännössä rajattoman ajan pelkästään omistajanvaihdosten ja verollisten luovutusten seurauksena.

Tämän vuoksi Suomen Asianajajat katsoo olevan perusteltua arvioida myös EU-oikeudellisesti, voidaanko tällaista järjestelmää pitää arvonlisäverodirektiivin 12, 135, 137 ja 187 artiklassa säädetyn kokonaisuuden ja kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmän tarkoituksen mukaisena. Ehdotus näyttäisi johtavan juuri sellaisten vanhojen rakennusten jatkuvaan verotukselliseen seurantaan, joiden luovutukset direktiivissä on lähtökohtaisesti säädetty verosta vapautetuiksi. Tältä osin

voidaan vähintäänkin perustellusti kyseenalaistaa, ylittääkö ehdotettu sääntely sen, minkä direktiivin kiinteistöjen verotusta ja vähennysten tarkistamista koskevat säännökset mahdollistavat.

Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset ja valintaoikeus

Myyjällä olisi mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ehdotetun arvonlisäverolain 30a §:n perusteella käyttöön otetun rakennuksen ja/tai maapohjan myynnistä, kun myyjä on kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja, kunta, hyvinvointialue tai valtio. Siten myyjältä ei edellytettäisi, että se harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa.

Julkisyhteisöillä olisi lisäksi mahdollisuus valita myynnin verollisuus myös silloin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus voisi johtaa kilpailun vääristymiseen. Kilpailuvääristymän arvioinnin ulkoistaminen julkisyhteisölle itselleen poikkeaa arvonlisäverojärjestelmässä lähtökohtaisesti noudatetusta sääntelystä, joka edellyttää, että lainsäätäjä varmistaa neutraliteettiperiaatteen mukaisen toiminnan kuten esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 133 artiklasta ilmenee. Jäsenvaltio ei voi siirtää verovelvollisen, liiketoiminnan harjoittajan tai muun toimijan, kuten kunnan tai valtion, vastuulle sen arvioimista, millainen oikeudellinen asema kyseisellä toimijalla on kilpailutilanteessa. Tällaisen aseman ja siihen liittyvien oikeudellisten edellytysten määrittäminen kuuluu lainsäätäjälle, eikä arviointivastuuta voida ulkoistaa yksittäiselle toimijalle. Tällainen lainsäädäntö ei myöskään turvaa arvonlisäverotuksen neutraliteetin toteutumista sekä oikeusvarmuutta tehokkaalla tavalla. Myös arvonlisäverodirektiivin 137 artikla, jonka 1 kohtaan verovelvollisuuden valintaan perustuu, edellyttää, että jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Lainsäätäjän tulisi varmistaa lailla, että säännökset eivät johda kilpailun vääristymiseen.

Mikäli myyjä valitsisi verovelvollisuuden, koko kiinteistön myynti käsiteltäisiin verollisena siitä huolimatta, onko kiinteistöä käytetty kokonaan tai vain osaksi vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Veron peruste määräytyisi arvonlisäverolain 73 §:n mukaan siten, että veron perusteena olisi vastike ilman veron osuutta. Koska myyjä voi yksipuolisesti päättää, soveltaako se myyntiin arvonlisäveroa vai ei, ostaja ei voisi vaikuttaa siihen, suoritetaanko kiinteistön myynnistä arvonlisäveroa. Ostaja voi tuki valita, ostaako kiinteistön vai ei, mutta arvonlisäverolla voisi olla merkittävä vaikutus kiinteistömarkkinoihin.

Tilanteessa, jossa myyjä ei valitsisi myynnin verollisuutta tai verollisuuden valitseminen ei olisi mahdollista esimerkiksi sen vuoksi, ettei elinkeinotoimintaa harjoittava ostaja ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, myyjä joutuisi kertatarkistuksena palauttamaan aiemmin vähentämänsä arvonlisäveron jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. On oletettavaa, että tällaisessa tilanteessa palautettavan arvonlisäveron määrä heijastuisi kiinteistön myyntihintaan.

Arvonlisäverokäsittely johtaisi myös kiinteistökauppojen erilaiseen hinnoitteluun sen mukaan, toteutetaanko kiinteistön myynti arvonlisäverollisena vai verottomana. Muutoksen mahdollisia

vaikutuksia kiinteistömarkkinoiden toimintaan ja hinnoitteluun on vaikea arvioida ennalta. Suomen Asianajajat pitää kuitenkin aiheellisena tuoda esiin, että ehdotetulla muutoksella voi olla tällaisia markkina- ja hinnoitteluvaikutuksia sekä mahdollisia neutraliteetti- ja yhdenvertaisuusperiaatteeseen liittyviä vaikutuksia sen perusteella, mikä on ostajan oikeudellinen ja arvonlisäverolainsäädännön mukainen asema.

Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen

Mikäli myyjä hakeutuisi rakennuksen ja/tai maapohjan myynnistä arvonlisäverovelvolliseksi, myyntiin sovellettaisiin lähtökohtaisesti käännettyä verovelvollisuutta esitysluonnoksessa ehdotetun arvonlisäverolain 8e §:n mukaisesti. Ostajan tulisi puolestaan olla arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, kunta, hyvinvointialue tai valtio. Mikäli kunta, hyvinvointialue tai valtio ei harjoittaisi miltään osin arvonlisäverollista toimintaa, myyntiin olisi sisällytettävä avoin vero.

Suomen Asianajajat katsoo, että hallituksen esityksessä olisi syytä tarkentaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamista ja sitä, mitä rekisteröinnillä tarkoitetaan. Ensinnäkin olisi tarpeen täsmentää, missä tilanteissa ostajan katsotaan olevan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty tässä tarkoitetulla tavalla – esimerkiksi riittääkö tähän ostajan rekisteröityminen pelkästään ostoista. Esitysluonnoksessa mainitaan ”esimerkiksi” arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityt verollisen liiketoiminnan harjoittajat sekä 131 §:ssä tarkoitetut palautukseen oikeuttavan toiminnan harjoittajat. Toiseksi olisi tarpeen täsmentää, missä tilanteissa kunnan, hyvinvointialueen tai valtion katsotaan liiketoimintaa harjoittavaksi siten, että ostajan käännetty verovelvollisuus soveltuu.

Alivastikkeellinen luovutus ja kertaoikaisun terminologia

Esitysluonnoksessa ehdotetun uuden arvonlisäverolain 73 c §:n 4 momentin perusteluissa todetaan, että uuden momentin johdosta lainkohdan 3 momentissa säädetty rajoitus ei kuitenkaan rajoittaisi 73 c §:ssä tarkoitetun sääntelyn soveltuvuutta tilanteessa, jossa verolliseksi valittu kiinteistö myytäisiin etuyhteystilanteessa huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan ja myynti aiheuttaisi myyjälle kiinteistöinvestoinnin kertatarkistusvelvoitteen. Suomen Asianajajat ymmärtää, että kertatarkistusvelvoitteen (velvollisuus palauttaa vähennetyt arvonlisäverot) sijaan perusteluissa on tarkoitettu nimenomaisesti kertatarkistusoikeutta, sillä kiinteistön verollinen myynti ei aiheuta kertatarkistusvelvollisuutta siinä mielessä, että kiinteistön myyjä olisi velvollinen palauttamaan kiinteistöinvestoinneista vähentämänsä arvonlisäveroa. Koska tarkistusvelvollisuudella on vakiintuneesti viitattu velvollisuuteen palauttaa vähennettyä arvonlisäveroa ja tarkistusoikeudella oikeuteen tehdä vähennyksiä, Suomen Asianajajat ehdottaa, että myös hallituksen esityksessä viitattaisiin selvyiden vuoksi tarkistusoikeuteen silloin, kun sillä tarkoitetaan oikeutta vähentää alun perin kiinteistöinvestoinnista vähentämättä jätettyä veroa.

Ehdotetun arvonlisäverolain 173 §:n mukaan myynnistä verovelvolliseksi hakeutuminen edellyttäisi, että myyjä voisi esittää tiedot ostajasta. Edellytys on muista verovelvolliseksi hakeutumistilanteista poikkeava ja tarkoittaisi sitä, että hakeutuminen ei olisi mahdollista aikaisemmin kuin hetkellä, jolloin kiinteistön ostaja on tiedossa.

Kiinteistökaupoissa ostajan henkilöllisyys ja käynnissä olevaa kauppaa koskevat tiedot ovat tyypillisesti erittäin luottamuksellisia ja voivat muodostaa osapuolten keskeisiä liikesalaisuuksia aina kaupan toteutumiseen saakka. Ostajan henkilöllisyyden tai muiden suunniteltua kauppaa koskevien tietojen luovuttaminen ennen kaupan toteutumista voi olla osapuolten näkökulmasta kaupallisesti ongelmallista ja pahimmillaan vaarantaa koko kiinteistökaupan syntymisen. Joskus kysymys on myös sisäpiiritiedoista, joita ei voida antaa. Verovelvolliseksi hakeutumista koskevaa menettelyä ei siten tulisi rakentaa ilman perusteltua syytä tavalla, joka käytännössä edellyttää keskeneräistä kiinteistökauppaa ja sen osapuolia koskevien luottamuksellisten tietojen ilmoittamista ennen kuin kaupan toteutuminen on varmistunut.

Ongelma voi syntyä myös tilanteissa, joissa kauppa neuvotellaan ja toteutetaan nopealla aikataululla. Jos myynnin arvonlisäverollisuus edellyttää, että myyjä ensin ilmoittaa Verohallinnolle ostajan tiedot ja odottaa verovelvolliseksi rekisteröintiä, rekisteröintimenettelystä voi muodostua kaupan toteuttamisen aikatauluun vaikuttava epävarmuustekijä ja jopa este. Menettely voi tällöin paitsi vaikeuttaa mahdollisuutta toteuttaa myynti arvonlisäverollisena myös viivästyttää tai pahimmillaan vaarantaa koko kiinteistökaupan toteutumisen. Siten hakeutumisen tulisi olla mahdollista jo aikaisemmin ja ilman, että ostajan henkilöllisyyttä on esitettävä.

Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan riittävää tulisi olla, että rekisteröinti-ilmoitus on jätetty ennen kauppaa tai viimeistään kaupantekohetkellä ja rekisteröitymispäiväksi on valittu kaupantekohetki, vaikka rekisteröintiasian käsittely Verohallinnossa kestäisi pidempään. Näin toimitaan jo nykyisin, kun hakeudutaan verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta: ostaja hakee rekisteröintiä kohdetta hankkiessaan (useimmiten viimeistään kaupantekopäivänä) ja käsittelee vuokraustoimintaa verollisena, vaikka Verohallinto ei olisi vielä käsitellyt loppuun rekisteröintihakemusta. Rekisteröinti tulee voimaan hakemuksen mukaisesti takautuvasti kaupantekopäivästä. Tällainen menettely olisi tässäkin yhteydessä perusteltu ja siitä olisi hyvä mainita myös hallituksen esityksessä.

Suomen Asianajajat katsoo, että olisi myös perusteltua analysoida, voisiko rekisteröinti perustua vastaavanlaiseen säännökseen kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovutus arvonlisäverolain 30 §:n perusteella nykyisin perustuu ja jossa rekisteröinti tehdään vain kerran, eikä jokaisen myynnin osalta vaadittaisi erillistä rekisteröitymistä.

Suomen Asianajajat tuo myös esiin, että hallituksen esityksessä olisi oikeusvarmuuden vuoksi syytä täsmentää, millaista selvitystä vaaditaan siitä, onko myynti ollut tarkoitus käsitellä verollisena vai ei. Esitysluonnoksessa on tällä hetkellä ainoastaan todettu, että myyjällä tulisi lähtökohtaisesti olla selvitys siitä, mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee ja kuka on ostaja, asettamatta selvityksen sisällölle tarkempia vaatimuksia. Selvyyden ja jälkikäteisten tulkintaongelmien välttämiseksi on tärkeää oikeusturvan vuoksi, että myös Verohallinnolle rekisteröinnin yhteydessä toimitettavan selvityksen sisällöstä säädettäisiin lain tasolla tarkemmin, esimerkiksi nykyisten AVL 209 k ja 209 l §:n mukaista mallia soveltaen, joissa selvityksen vähimmäissisältö kuten osapuolten tunnistetiedot ja tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavat tiedot on yksilöity laissa.

Rekisteristä poistaminen

Ehdotuksen mukaan verovelvollinen poistettaisiin rekisteristä, kun kiinteistö on myyty. Järjestelmä ei aiheuttane ongelmia, mikäli verovelvollinen myy vain yksittäisen kiinteistön. Kiinteistösijoittajat, jotka harjoittavat kiinteistöjen ostoa ja myyntiä aktiivisesti, joutuisivat rekisteröitymään ja poistumaan rekisteristä jokaisen kiinteistökaupan osalta erikseen. Tämä aiheuttaisin merkittävän hallinnollisen taakan sekä elinkeinonharjoittajalle että Verohallinnolle. Siten sekä rekisteröinti että rekisteristä poistuminen voisi perustua vastaavaan periaatteeseen kuin nykyinen arvonlisäverolain 30 §:n mukainen rekisteröinti kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Siten rekisteriin voidaan hakeutua ensimmäisestä kiinteistön tai rakennuksen myynnistä jo sen suunnittelutilanteessa ja rekisteristä poistumisen edellytykset täyttyisivät vasta, kun verovelvollinen lopettaa kiinteistöjen myynnin kokonaisuudessaan. Verovelvollinen voisi itse päättää, soveltaako yksittäisen kiinteistön myyntiin arvonlisäveroa vai ei. Järjestelyn ei odoteta aiheuttavan verosaatavien menetystä tai veronkiertoa, koska myyntiin sovellettaisiin yleisesti käännettyä verovelvollisuutta.

Enne Heidi
Suomen Asianajajat