

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Luonnos 10.6.2026

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia siten, että kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennyksiä koskevaan tarkistusjärjestelmään sisältyvät vähennyksen tarkistusoi-
keuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevat säännökset kumottaisiin. Esitys perustuu unionin
tuomioistuimen tuomioon, jonka perustelujen mukaan arvonlisäveron vähennyksen oikaisu ei
voi rasittaa muuta kuin kyseisen vähennyksen tehnyttä verovelvollista.

Kiinteistöinvestointeihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tarkistettaisiin jäljellä olevan
tarkistuskauden ajalta jatkossa aina, kun kiinteistö luovutetaan. Koska kiinteistön myynti on
arvonlisäverolain mukaan verotonta, kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskau-
den ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Veron kertaantumisen
välttämiseksi lakiin lisättäisiin säännökset siitä, että eräät kiinteistön myynnit voitaisiin tiettyjen
edellytysten täytyessä valita arvonlisäverolliseksi. Jos kiinteistön myynti valittaisiin verol-
liseksi, kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennykseen oi-
keuttavassa käytössä.

Verolliseksi valittuun kiinteistön myyntiin sovellettaisiin pääsääntöisesti ostajan käännettyä ve-
rovelvollisuutta.

Kiinteistöinvestointina pidettäisiin jatkossa myös verolliseksi valitun kiinteistön hankintaa.

Lakiin tehtäisiin myös eräitä muita kiinteistön myynnin verollisuuden valintaan ja kiinteistöin-
vestointien arvonlisäverovähennysten tarkistusjärjestelmään liittyviä muutoksia.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2028.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö	3
2.2 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö	8
2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädäntö.....	13
2.3.1 Yleistä	13
2.3.2 Keskeisten verrokkimaiden arvonlisäverojärjestelmistä.....	14
2.4 Arvonlisäverolaki ja kotimainen oikeuskäytäntö.....	17
3 Keskeiset ehdotukset.....	27
4 Pääasialliset vaikutukset	30
4.1 Taloudelliset vaikutukset	30
4.1.1 Vaikutukset valtiontalouteen.....	30
4.1.2 Vaikutukset kunnille	39
4.1.3 Vaikutukset yrityksiin	39
4.1.4 Tulonjakovaikutukset.....	43
4.2 Vaikutukset viranomaisiin	43
4.3 Vaikutukset yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon	44
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	44
6 Lausuntopalaute.....	47
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	47
8 Voimaantulo	61
9 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	62
LAKIEHDOTUS	66
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	66
LIITE	72
RINNAKKAISTEKSTI.....	72
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	72

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Unionin tuomioistuin antoi marraskuussa 2020 kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan tuomion asiassa C-787/18, Sögård Fastigheter. Ennakkoratkaisupyyntöön unionin tuomioistuimelle esitti Ruotsin korkein hallinto-oikeus. Suomi osallistui ennakkoratkaisupyyntöön käsittelyyn tuomioistuimessa.

Sögård Fastigheter -tuomion mukaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi* tai *direktiivi*, on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että kiinteistön myyjällä ei ole velvollisuutta oikaista ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta tekemäänsä vähennystä silloin, kun kiinteistön ostaja käyttää kiinteistöä yksinomaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavissa liiketoimissa, ja jossa säädetään, että kiinteistön ostajalla on velvollisuus oikaista kyseistä vähennystä jäljellä olevalta oikaisukaudelta silloin, kun ostaja myy kiinteistön kolmannelle, jonka ei ole tarkoitus käyttää kiinteistöä vähennykseen oikeuttavissa liiketoimissa. Tuomion perustelujen mukaan kansalliset säännökset eivät saa johtaa siihen, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisu rasittaa muuta kuin kyseisen vähennyksen tehnyttä verovelvollista.

Suomessa nykyisin sovellettavat kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisemista koskevat arvonlisäverolain (1501/1993) säännökset ovat olennaisilta osin samankaltaiset kuin ennakkoratkaisupyyntöissä kuvatut Ruotsin kansalliset säännökset. Direktiivistä poiketen arvonlisäverolaissa kiinteistöinvestointijärjestelmän yhteydessä tehtävästä oikaisusta käytetään ilmaisua tarkistus. Tuomion seurauksena arvonlisäverolain kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäverovähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä on muutettava siten, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät enää jatkossa voi siirtyä.

1.2 Valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 10.6.-14.8.2026. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta, elinkeinoelämän etujärjestöiltä ja toimijoilta sekä Ahvenanmaan maakunnan hallitukselta.

Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella [VM100:00/2023](#).

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö

Vähennysten oikaiseminen

Verovelvollisella on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan oikeus vähentää tavaroista tai palveluista maksamansa arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin että oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan direktiivin 173 artiklan mukaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa en-

sin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tavarankokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan.

Jos kiinteä omaisuus kuuluu verovelvollisen liikeomaisuuteen ja sitä käytetään sekä verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin että hänen tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön tai yleisemmin muihin tarkoituksiin kuin hänen yrityksensä varsinaisiin tarkoituksiin, tätä omaisuutta koskeviin kustannuksiin liittyvä vero on direktiivin 168 a artiklan 1 kohdan mukaan vähennyskelpoista vain siltä osin kuin kiinteää omaisuutta käytetään verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin. Poiketen siitä, mitä direktiivissä säädetään omaan käyttöön ottamisesta suoritettavasta verosta, edellä mainitun kiinteän omaisuuden käytön osuudessa tapahtuvat muutokset otetaan huomioon noudattaen direktiivissä säädettyjä vähennyksen oikaisemista koskevia periaatteita, sellaisina kuin niitä sovelletaan kussakin jäsenvaltiossa.

Direktiivin 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Oikaiseminen tehdään 185 artiklan 1 kohdan mukaan etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu. Jäsenvaltioiden on direktiivin 186 artiklan mukaan vahvistettava vähennyksen oikaisemista koskevat yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

Tuotantotavaroita koskevasta pidennetystä oikaisuajasta säädetään direktiivin 187–192 artiklassa. Direktiivin 187 artiklan 1 kohdan mukaan tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäytön- tai valmistusvuosi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin käyttää täydet viisi vuotta kestävästä kaudesta, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta. Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kaudetta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen. Artiklan 2 kohdan mukaan kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseseen tai, jos oikaisukaudta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.

Direktiivin 188 artiklan 1 kohdan mukaan oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen ja vastaavasti kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta. Oikaisu on artiklan 2 kohdan mukaan suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudesta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta, olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä tuotantotavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.

Jäsenvaltiot voivat 189 artiklan perusteella määritellä tuotantotavaran käsitteen, täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän, toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä ja sallia hallinnon yksinkertaistamisen.

Jäsenvaltiot voivat 190 artiklan mukaan lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.

Jos 187 ja 188 artiklan soveltamisen vaikutus jäsenvaltiossa on merkitykseltään hyvin vähäinen, tämä jäsenvaltio voi, 191 artiklan mukaan, kuultuaan arvonlisäverokomiteaa ja ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta näitä säännöksiä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen.

Kun verovelvollinen siirtyy tavallisen verotusjärjestelmän piiristä erityisjärjestelmän piiriin tai päinvastoin, jäsenvaltiot voivat, 192 artiklan mukaan, toteuttaa tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että verovelvolliselle ei aiheudu perusteetonta hyötyä tai haittaa.

Kiinteistönluovutusten verokohtelu

Kiinteä omaisuus määritellään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetus*, 13 b artiklassa. Arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa 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, portait 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.

Arvonlisäverodirektiivin 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.

Direktiivin 12 artiklan 2 kohdan mukaan edellä 1 kohdan a alakohdassa 'rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määritellä mitä ilmaisulla "siihen liittyvä maapohja" tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

Direktiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan edellä 1 kohdan b alakohdassa 'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.

Kiinteää omaisuutta koskevista verovapauksista säädetään arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j, k ja l alakohdissa. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, pois lukien luovutus ennen ensimmäistä käyttöönottoa. Verosta on vapautettava lisäksi sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole rakennusmaata, sekä kiinteän omaisuuden vuokraus.

Artiklan 2 kohdan a–d alakohdissa säädetään verovapautta koskevista poikkeuksista. Sen mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapautusta ei sovelleta hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaan majoitustoimintaan, alueiden vuokraukseen kulkuneuvojen paikoitusta varten, pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen ja säilytyslokeroiden vuokraukseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi säätää muista kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

Uuden, käyttöönottamattoman rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan sekä rakennusmaan luovuttamisesta on arvonlisäverodirektiivin mukaan lähtökohtaisesti suoritettava veroa. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään (mm. C-308/16, Kozuba Premium Selection) todennut, että direktiivissä erotetaan toisistaan vanhat ja uudet rakennukset siten, että vanhan myynti on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta, koska vanhan rakennuksen myynti ei aiheuta vastaavaa arvonlisäystä kuin uuden rakennuksen myynti. Suomi on kuitenkin saanut EU:n liittymissopimuksessa asiaa koskevan siirtymäkauden poikkeuksen. Arvonlisäverodirektiivin 379 artiklan ja direktiivin liitteessä X olevan B osan 9 kohdan perusteella Suomi saa jatkaa uuden rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan sekä rakennusmaan luovuttamisen verosta vapauttamista.

Oikeus valita kiinteistönluovutusten verotus

Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa sen, että verovelvolliset voivat itse valita kiinteistönluovutuksen verotettavaksi. Direktiivin 137 artiklan 1 kohdan b–d alakohtien mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus muun kuin ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtuvan rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutuksen, muun rakentamattoman kiinteän omaisuuden kuin rakennusmaan luovutuksen ja kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden soveltamisalaa.

Direktiivin 391 artikla sallii jäsenvaltioiden myöntää verovelvollisille oikeuden valita verotus myös siirtymäkauden poikkeuksilla verosta vapautettujen luovutusten osalta. Tämä mahdollisuus koskee myös Suomen 379 artiklan ja direktiivin liitteessä X olevan B osan 9 kohdan mukaista poikkeusta, joka vapauttaa verosta uuden, käyttöönottamattoman rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan sekä rakennusmaan luovutuksen.

Ostajan käännetty verovelvollisuus

Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan veron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.

Ostajan käännetystä verovelvollisuudesta säädetään direktiivin 199 artiklassa. Artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan veronmaksuvelvolliseksi voidaan säätää verovelvollinen, joka vastaanottaa kiinteän omaisuuden luovutuksen, jos luovuttaja on valinnut liiketoimen verotuksen.

Käännetty verovelvollisuus soveltuu vain muun kuin ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtuvan rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutukseen tai muun rakentamattoman kiinteän omaisuuden kuin rakennusmaan luovutukseen.

Jäsenvaltiot voivat artiklan 2 kohdan mukaan määritellä käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluvat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset sekä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin kyseisiä toimenpiteitä voidaan soveltaa.

Artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verovelvollinen, joka harjoittaa myös toimia tai liiketoimia, joita ei pidetä 2 artiklan mukaisina veronalaisina tavaroiden luovutuksina tai palvelujen suorituksina, katsotaan verovelvolliseksi tämän artiklan 1 kohdan mukaisesti vastaanottamiensa tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta. Jäsenvaltiot voivat myös säätää, että muu kuin verovelvollinen julkisoikeudellinen laitos katsotaan verovelvolliseksi 1 kohdan e, f ja g alakohdan mukaisesti vastaanottamiensa luovutusten osalta. Edellä mainittu säännös ei siten koske 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua kiinteän omaisuuden luovutusta, josta luovuttaja on valinnut luovutuksen verotuksen.

Artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on pääsääntöisesti ilmoitettava arvonlisäverokomitealle käännettyä verovelvollisuutta koskevien toimenpiteiden käyttöönottamisesta.

Käännetty verovelvollisuus ei sovellu siirtymäajan poikkeuksella, kuten Suomen 379 artiklan ja direktiivin liitteessä X olevan B osan 9 kohdan mukaisella poikkeuksella, verosta vapautettuun uuden, käyttöönottamattoman rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan sekä rakennusmaan luovutukseen, vaikka jäsenvaltio sallisi verovelvollisille oikeuden valita verotus myös näiden luovutusten osalta.

Varallisuuskokonaisuuden siirto

Arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.

Jäsenvaltiot voivat 19 artiklan toisen kohdan mukaan toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen estämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan arvonlisäverovelvollinen. Jäsenvaltiot voivat myös toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää artiklaa soveltamalla.

Julkisoikeudelliset yhteisöt

Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa säädetään julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuudesta.

Artiklan 1 kohdan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa

pidettävä verovelvollisina direktiivin liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Liite ei sisällä käyttöön otettujen kiinteistöjen myyntiä.

Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonnäisäverosta 132, 135, 136 ja 371 artiklan, 374–377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan, 379 artiklan 2 kohdan tai 380–390 c artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.

2.2 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

C-622/11, Pactor Vastgoed

Unionin tuomioistuin antoi lokakuussa 2013 vähennyksen oikaisemista koskevan tuomion asiassa C-622/11, Pactor Vastgoed. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa kiinteä omaisuus myytiin kolmella liiketoimella. Ensimmäinen myynti tapahtui ensimmäiseltä myyjältä ensimmäiselle ostajalle ennen vuotta 2000. Toinen myynti tapahtui edellä mainitulta ostajalta Pactor Vastgoedille tammikuussa 2000. Molemmat näistä myynneistä valittiin verolliseksi ja niihin sovellettiin ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Ostajansa kiinteän omaisuuden Pactor Vastgoed ilmoitti, että se käyttäisi sitä tarkoituksiin, jotka antavat oikeuden veron täyteen tai lähes täyteen vähentämiseen. Tämä johtui siitä, että Alankomaiden lainsäädännössä verotuksen valinnut kiinteän omaisuuden ostaja veloitettiin käyttämään omaisuutta verollisiin liiketoimiin. Pactor Vastgoed kuitenkin pian kaupan jälkeen huhtikuussa 2000 vuokrasi kiinteän omaisuuden verosta vapautettuna ja sittemmin heinäkuussa 2000 myi kiinteän omaisuuden kolmannelle henkilölle verosta vapautettuna.

Alankomaiden veroviranomaiset katsoivat, että luovutus ensimmäiseltä ostajalta Pactor Vastgoedille ei täyttänyt lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ja että luovutus olisi pitänyt vapauttaa arvonnäisäverosta. Veroviranomaiset vaativat, että sen arvonnäisäveron vähennyksen, jonka ensimmäinen ostaja oli tehnyt hankkiessaan kyseisen myöhemmin Pactor Vastgoedille myydyn kiinteän omaisuuden, oikaisemisen johdosta maksettava summa kannetaan Pactor Vastgoedilta. Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin, että arvonnäisäverodirektiiviä edeltänyttä kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, jäljempänä *kuudes direktiivi*, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonnäisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta.

C-787/18, Sögarđ Fastigheter

Unionin tuomioistuin antoi marraskuussa 2020 edellä mainitun Sögarđ Fastigheter -tuomion. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa Sögarđ Fastigheter hankki vuonna 2012 kiinteistön, jonka se antoi vuokralle vapaaehtoisesti verovelvollisena. Kiinteistön aikaisempi omistaja oli myös valinnut arvonnäisäverovelvollisuuden ja tehnyt hallinta-aikanaan vähennyksiä sen ostoihin sisältyvän veron perusteella, joka liittyi kiinteistöllä tehtyjen uudelleenrakentamistoimenpiteiden hintaan. Vapaaehtoinen verovelvollisuus siirtyi kaupan myötä Sögarđ Fastigheterille. Sögarđ Fastigheter kuitenkin myi vuonna 2013 kiinteistön kahdelle yksityishenkilölle, jotka eivät aikoneet käyttää sitä verollisiin liiketoimiin.

Ruotsin veroviranomaiset katsoivat, että Sögarđ Fastigheterin oli oikaistava aikaisemman omistajan tekemät ostoihin sisältyvän veron vähennykset ja maksettava takaisin jäljellä olevaan oikaisukauteen liittyvä määrä. Sögarđ Fastigheter katsoi, että edellä mainitusta Pactor Vastgoed-tuomiosta seurasi, ettei se ollut velvollinen maksamaan takaisin aikaisemman omistajan vähentämää arvonnäisäveroa.

Unionin tuomioistuin katsoi, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että kiinteistön myyjällä ei ole velvollisuutta oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä silloin, kun ostaja käyttää kyseistä kiinteistöä yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää, ja jossa säädetään myös, että ostajalla on velvollisuus oikaista kyseistä vähennystä jäljellä olevalta oikaisukaudelta silloin, kun se puolestaan luovuttaa kiinteistön kolmannelle, jonka ei ole tarkoitus käyttää kiinteistöä tällaisissa liiketoimissa. Tuomioistuin totesi oikeuskäytännöstä ilmenevän, että direktiiviä on tulkittava siten, että jos verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys oikaistaan, tämän verovelvollisen on maksettava oikaisemisen johdosta maksettavat summat.

Tuomioistuin ei tutkinut asiaa liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten soveltuvuuden osalta, koska piti kysymystä tältä osin hypoteettisena.

C-400/98, Breitsohl

Yhteisöjen tuomioistuin antoi kesäkuussa 2000 tuomion asiassa C-400/98, Breitsohl. Tapaus koski muun ohella sitä, voiko rakennuksen tai sen osan ja siihen liittyvän maapohjan verokohdetta erottaa toisistaan tilanteessa, jossa verovelvollinen päättää käyttää verotuksen valintaoikeutta. Tapaus koski rakennuksen tai sen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovuttamista ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa. Verovapautus ja verotuksen valintaoikeus perustuivat kuudennen direktiivin säännöksiin, joissa annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus siirtymäaikana jatkaa rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan ennen niiden ensimmäistä käyttöönottamista tapahtuneen luovutuksen vapauttamista verosta ja myöntää verovelvollisille oikeus valita tällaisen luovutuksen verottaminen.

Tuomioistuin totesi tuomion perusteluissa, että ilmaisua ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen” ei voida määritellä viittaamalla pääasiassa sovellettavaan Saksan kansalliseen lainsäädäntöön, koska kuudennen direktiivin tavoitteena on määrittää yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaisesti arvonlisäveron peruste. Tuomioistuimen mukaan käsitettä on tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Tuomioistuin totesi, että kuudennessa direktiivissä erotetaan toisistaan toisaalta rakennusmaiden luovutus, jolloin käytetään ilmaisua ”jäsenvaltioiden määritelmän mukainen rakentamaton tai rakennettu maa”, ja toisaalta ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtunut rakennusten tai rakennusten osien luovutus niihin liittyvine maapohjineen, jolloin tämän säännöksen mukaisesti kaikkia maapohjaan liitetyjä rakennelmia pidetään rakennuksina. Tästä erottelusta sekä sanamuodosta ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen”, kävi tuomioistuimen mukaan ilmi, että arvonlisäverotuksessa rakennuksia tai rakennusten osia ja niihin liittyvää maapohjaa ei voida erottaa toisistaan. Tuomioistuin totesi, että näin ollen rakennuksia niihin liittyvine maapohjineen luovuttava verovelvollinen voi vaatia joko vapautusta arvonlisäverosta rakennusten ja maapohjan osalta yhdessä taikka valita tämän kokonaisuuden verottamisen.

C-308/16, Kozuba Premium Selection

Unionin tuomioistuin antoi marraskuussa 2017 tuomion asiassa C-308/16, Kozuba Premium Selection. Tapauksessa oli kyse siitä, onko veroa suoritettava sellaisen rakennuksen myynnistä, joka on ollut omistajansa omassa käytössä ja jota on ajanmukaistettu ennen myyntiä. Puolan kansallisen lainsäädännön mukaan rakennuksen luovutus oli verovapaa, jos täyttyi kaksi ehtoa, joista toinen oli se, että olemassa olevaan rakennukseen tehtyjen parannustöiden kustannukset olivat alle 30 prosenttia kyseisen rakennuksen lähtöarvosta.

Unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä muutostöiden käsitettä, ja vaikka kyseinen termi ei ole yksiselitteinen, kuten sen eri kieliversiot vahvistavat, sillä kuitenkin viitataan siihen, että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja. Tuomioistuimen mukaan tällainen käsitteen tulkinta on arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden mukainen ja erityisesti sopusoinnussa sen tavoitteen kanssa, että verotetaan kyseisen kiinteistön arvoa lisäävää liiketoimea. Tuomioistuin totesi, että uudisrakennusten osalta tämä arvonlisäys syntyy rakennustyöstä, joka saa aikaan merkittävän muutoksen fyysisissä olosuhteissa eli siirtymän rakentamattomasta kiinteistöstä, jopa rakentamattomasta maapohjasta, asuttavaksi rakennukseksi ja vanhojen rakennusten osalta arvonlisäys syntyy silloin, kun tehdään merkittäviä muutostöitä, joiden johdosta kyseinen vanha rakennus voidaan rinnastaa uuteen rakennukseen.

Tuomioistuin katsoi tuomiossaan, että arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät olleet esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä asetetaan verovapauden edellytykseksi se, että jos olemassa olevaan rakennukseen on tehty parannustöitä, niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole ylittäneet 30 prosenttia kyseisen rakennuksen lähtöarvosta, edellyttäen, että tätä parannustöiden käsitettä tulkitaan samalla tavalla kuin arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa olevaa muutostöiden käsitettä eli siten, että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja.

Tuomioistuin viittasi tuomiossaan myös kuudennen direktiivin valmisteluasiakirjoihin, joiden mukaan rakennuksen ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen on ymmärrettävä tarkoittavan kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa, jonka on tehnyt kiinteistön omistaja tai vuokralleottaja. Valmisteluasiakirjoissa täsmennetään, että tätä on pidetty edellytyksenä, joka määrittää sen hetken, jolloin rakennuksen valmistusprosessi päättyy ja rakennus muuttuu kulutushyödykkeeksi.

C-239/22, Belgian valtio ja Promo 54

Unionin tuomioistuin antoi maaliskuussa 2023 tuomion asiassa C-239/22, Belgian valtio ja Promo 54. Asiassa oli kyse siitä, sovelletaanko verovapautta, joka koskee käyttöönotetun rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen, myös sellaisen rakennuksen luovutukseen, joka on otettu käyttöön ensimmäisen kerran ennen muutostöitä, kun jäsenvaltio ei kansallisessa oikeudessaan ole vahvistanut yksityiskohtaisia sääntöjä ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin.

Tuomion mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että verovapautta, josta säädetään ensiksi mainitussa säännöksessä ja joka koskee rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen lukuun ottamatta rakennusta, joka on luovutettu ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa, sovelletaan myös sellaisen rakennuksen luovutukseen, joka on otettu käyttöön ensimmäisen kerran ennen muutostöitä, vaikka asianomainen jäsenvaltio ei kansallisessa oikeudessaan ole vahvistanut – kuten sillä on mahdollisuus tehdä toiseksi mainitun säännöksen mukaisesti – yksityiskohtaisia sääntöjä ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin.

Unionin tuomioistuin totesi, että siltä osin kuin vanhan rakennuksen, johon on tehty muutostöitä, luovutuksesta aiheutuu arvonlisäystä saman tapaan kuin uuden rakennuksen luovutuksesta ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa, se täyttää ensimmäisen käyttöönoton edellytyksen ja on

arvonlisäveron alainen liiketoimi. Vaikka jäsenvaltioilla on toimivalta vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, tätä säännöstä ei kuitenkaan tuomioistuimen mukaan ole tulkittava siten, että jäsenvaltiot voisivat muokata jopa ensimmäisen käyttöönoton käsitettä kansallisessa lainsäädännössään, sillä muussa tapauksessa aiheutettaisiin haittaa käyttöön otetun rakennuksen verovapauden tehokkaalle vaikutukselle. Tuomioistuimen mukaan ei voida väittää, että siltä osin kuin asianomainen jäsenvaltio ei ole käyttänyt mahdollisuutta vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, tietyt rakennuksen muutostyöt eivät voisi kansallisen oikeuden säännöksissä tarkoitettua ensimmäisen käyttöönoton käsitettä tulkitsemalla olla arvonlisäveron alaisia. Tämä merkitsisi tuomioistuimen mukaan sitä, että katsottaisiin, että rakennuksen arvonlisäveronalaisuus johtuu siitä, että jäsenvaltio käyttää mahdollisuutta vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, vaikka veronalaisuus johtuu tosiasiallisesti yhtäältä perusperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäys ratkaisee veronalaisuuden, ja toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuvista määritelmistä.

Tuomioistuimen mukaan sillä, että kansallisessa oikeudessa ei määritellä sitovasti yksityiskohtaisia sääntöjä ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ei ole välitöntä vaikutusta kyseisten rakennusten verovapauteen, vaikka kansallisen oikeuden tulkinta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, ja siihen liittyvän unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti johtaa päinvastoin siihen, että verovapautta ei myönnetä.

C-56/21, ARVI ir ko

Unionin tuomioistuin antoi kesäkuussa 2022 tuomion asiassa C-56/21, ARVI ir ko. Tapaus koski muun ohella sitä, voiko kansallinen lainsäädäntö asettaa ehdoksi, että verovelvollinen saa valita arvonlisäverotuksen kiinteistön myynnissä vain, jos kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo myyntihetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Tuomioistuin katsoi, että arvonlisäverodirektiivin 135 ja 137 artikla eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisen oikeus valita arvonlisäverotus kiinteistön myynnin osalta edellyttää, että kyseinen kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo liiketoimen toteuttamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed

Yhteisöjen tuomioistuin antoi marraskuussa 2009 tuomion asiassa C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed. Tuomioistuin katsoi, että käyttöön otettujen rakennusten verovapautuksen alaan ei kuulu sellaisen maan luovutus, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen, josta myyjä vastaa, on jo alkanut ennen tätä luovutusta. Tuomioistuimen mukaan tällainen luovutus ja purkaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka kohteena kokonaisuutena tarkasteltuna ei ole olemassa olevan rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjiineen vaan rakentamattoman maan luovutus, riippumatta siitä, mihin vaiheeseen vanhan rakennuksen purkutyt ovat edenneet maan tosiasiallisen luovutuksen hetkellä.

C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard

Unionin tuomioistuin antoi heinäkuussa 2012 tuomion asiassa C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. Tuomioistuin katsoi, että käyttöön otettujen rakennusten verovapautus käsittää asiassa kyseessä olevan kaltaisen maa-alueesta ja vanhasta rakennuksesta, jota ollaan

muuttamassa uudeksi rakennukseksi, koostuvan kiinteistön luovutuksen, jos vanhassa rakennuksessa oli luovutushetkeen mennessä tehty vain sen osittaista purkamista koskevia töitä ja jos rakennus oli edelleen ainakin osittain käytössä sellaisenaan.

C-71/18, KPC Herning

Unionin tuomioistuin antoi syyskuussa 2019 tuomion asiassa C-71/18, KPC Herning. Tuomioistuin katsoi, että sellaisen maa-alueen luovutuksen käsittävää liiketoimea, jolla sijaitsee rakennus kyseisen luovutuksen ajankohtana, ei voida luokitella rakennusmaan luovutukseksi, kun tämä liiketoimi on taloudellisesti riippumaton muista suorituksista eikä se muodosta näiden kanssa yhtä ainoaa liiketoimea, vaikka osapuolten aikomuksena on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä.

C-201/18, Mydibel

Unionin tuomioistuin antoi maaliskuussa 2019 tuomion asiassa C-201/18, Mydibel. Tuomion mukaan, jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen merkityksellisiä tosiseikkoja ja kansallista oikeutta koskevia oikeudellisia seikkoja koskevassa tarkastuksessa ei muuta ilmene, arvonlisäverodirektiivin 184, 185, 187 ja 188 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei aseteta velvollisuutta oikaista alun perin oikein vähennettyä kiinteistöön liittyvää arvonlisäveroa, kun kyseinen kiinteistö on ollut arvonlisäverottoman myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen kohteena pääasian kaltaisissa olosuhteissa. Tuomion mukaan 184, 185, 187 ja 188 artiklan tulkitseminen siten, että niissä asetetaan velvollisuus oikaista alun perin vähennetty arvonlisävero pääasian kaltaisissa olosuhteissa, on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden mukaista.

C-299/20, Icade Promotion

Unionin tuomioistuin antoi syyskuussa 2021 tuomion asiassa C-299/20, Icade Promotion. Tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädetään selvästi, että rakennusmaan käsitteen alaan kuuluu myös rakennuskelpoiseksi valmisteltu maa siltä osin kuin jäsenvaltiot ovat määritelleet sen sellaiseksi, ja maa-alueen muutostyöt, kuten esimerkiksi sähkö-, kaasu-, ja vesijohtoverkon liitännät, eivät voi johtaa siihen, että maa-alue luokitellaan oikeudellisesti rakennukseksi siten, että sitä pidetään rakennelmana, joka on perustettu kiinteästi maaperään esimerkiksi perustusten varaan. Tuomioistuimen mukaan, vaikka arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa annetaan rakennukselle hyvin laaja määritelmä siten, että sillä tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa, säännöksessä viitataan kuitenkin direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, jossa tarkoitetaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa, ja näin ollen ei voida päätellä, että pelkät verkkoon liittämiseen liittyvät työt voitaisiin sisällyttää rakennuksen käsitteeseen. Tuomioistuimen mukaan, kun raakamaata pidetään jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan rakennusmaana, ei muutostöillä, joilla maa-alue pyritään saamaan rakennuskelpoiseksi alueeksi, joka on siis edelleen tarkoitettu rakentamiseen, ole vaikutusta rakennusmaaksi luokitteluun, niin kauan kuin näitä muutostöitä ei voida luokitella rakennuksiksi.

C-594/23, Lomoco Development ApS ym.

Unionin tuomioistuin antoi marraskuussa 2024 tuomion asiassa C-594/23, Lomoco Development ApS ym. Tuomioistuin katsoi, että sellaisen maa-alueen, jolla on luovutuspäivänä ainoastaan asuinrakennuksen perustukset, luovutuksen käsittävä liiketoimi merkitsee arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettua rakennusmaan luovutusta. Asuinrakennusten perustuksia ei

voida luokitella arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi rakennukseksi tai rakennuksen osaksi. Tuomioistuimen perustelujen mukaan rakennuksen tai rakennuksen osan käsitteen yhteydessä viitataan ensimmäistä käyttöönottoa koskevaan edellytykseen, ja pelkkiä asuinrakennusten perustuksia ei voida ottaa käyttöön näin määritellyllä tavalla. Tuomioistuimen perustelujen mukaan tällaisten perustusten tekeminen ei merkitse rakennuksen rakentamisprosessin päättymistä ja sen muuttumista kulutushyödykkeeksi. Jopa rakennuksen osa on voitava ottaa käyttöön ja näin ollen sen valmistusprosessin on päätyttävä, mistä voi olla kyse esimerkiksi silloin, kun asuntojen kaltaisista useista osista tai yksiköistä muodostuva rakennus rakennetaan vaiheittain, minkä vuoksi tietyt näistä osista tai yksiköistä voidaan ottaa käyttöön, vaikka muita osia rakennetaan yhä.

C-243/23, Drebers

Unionin tuomioistuin antoi syyskuussa 2024 tuomion asiassa C-243/23, Drebers. Tuomion mukaan arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevalle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tämän 187 artiklan mukaisesti kiinteistöinvestointeja varten vahvistettua pidennettyä oikaisukautta ei voida soveltaa rakennustöihin, jotka ovat arvonlisäveron alaisia mainitussa direktiivissä tarkoitettuina palvelujen suorituksina ja jotka merkitsevät rakennustöiden kohteena olevan rakennuksen merkittävää laajennusta ja/tai perusteellista korjaamista ja joiden vaikutusten taloudellinen käyttöaika vastaa uuden rakennuksen taloudellista käyttöaikaa.

Tuomion mukaan arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa on tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus niin, että verovelvollinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa toimivaltaista veroviranomaista vastaan, jotta sille mainitussa direktiivissä tarkoitettuina arvonlisäveron alaisina palvelujen suorituksina suoritettuihin rakennustöihin sovellettaisiin kiinteistöinvestointien osalta vahvistettua pidennettyä oikaisukautta, siinä tapauksessa, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt soveltamasta pidennettyä oikaisukautta ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaisen kansallisen säännösten perusteella.

2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädäntö

2.3.1 Yleistä

Euroopan unionissa on 27 jäsenvaltiota. Yhteensä 20 jäsenvaltiossa osa kiinteistönluovutuksista, tyypillisimmin uudet, käyttöönnattomat rakennukset ja rakennusmaa, ovat suoraan direktiivisääntelyn perusteella arvonlisäverollisia. Suomen lisäksi vain Maltalla ja Ruotsissa kiinteistönluovutukset ovat aina arvonlisäverottomia eikä näillä mailla ole käytössä mahdollisuutta valita kiinteistönluovutuksia verollisiksi.

Yhteensä 22 jäsenvaltiossa on käytössä mahdollisuus valita kiinteistönluovutusten verotus. Valintamahdollisuuden soveltamisalaa, edellytyksiä ja rajoituksia koskevassa sääntelyssä on eroja jäsenvaltioiden välillä.

Lisäksi 13 jäsenvaltiossa on käytössä ostajan käännetty verovelvollisuus verollisten kiinteistönluovutusten yhteydessä. Kiinteistönluovutuksen verollisuuden valintamahdollisuus ilman käännettyä verovelvollisuutta on käytössä yhdeksässä jäsenvaltiossa.

Jäsenvaltioiden kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö, joka koskee muun muassa kiinteän omaisuuden määritelmää, kiinteistönluovutusten verokohtelua, käyttöön otetun ja käyttöönottamattoman rakennuksen välistä rajanvetoa, kiinteistönluovutusten verollisuuden valintaoikeutta, ostajan käännettyä verovelvollisuutta sekä tuotantotavaroiden ja kiinteistöinvestointien vähennysten oikaisua, vaihtelee merkittävästi jäsenvaltioiden kesken. Direktiivisääntely on näiden kysymysten osalta osin valinnaista ja sallii tai velvoittaa jäsenvaltioita vahvistamaan direktiivin säännöksiä täsmentäviä yksityiskohtaisia sääntöjä. Tämän vuoksi minkään jäsenvaltion arvonlisäverojärjestelmät eivät ole edellä mainituilta osin keskenään täysin samanlaiset.

Edellä todetuista syistä esityksessä ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä yksityiskohtaisesti kaikkien jäsenvaltioiden kansallista arvonlisäverosääntelyä. Seuraavassa jaksossa kuvataan lyhyesti esitykseen sisältyvien keskeisten ehdotusten näkökulmasta vertailukelpoisimmiksi jäsenvaltioiksi katsottujen jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä.

2.3.2 Keskeisten verrokkimaiden arvonlisäverojärjestelmistä

Alankomaat

Alankomaissa kiinteistöjen myynnit ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverottomia. Arvonlisäverollisia ovat kuitenkin uusien tai uudelleenrakennettujen käyttöönottamattomien kiinteistöjen ja rakennusmaan luovutukset. Verollisena uuden kiinteistön luovutuksena pidetään luovutusta, joka tapahtuu kahden vuoden kuluessa kiinteistön ensimmäisestä käyttöönotosta.

Myyjänä toimiva elinkeinonharjoittaja ja ostaja voivat yhdessä valita verotuksen muun kuin suoraan lain nojalla verollisen kiinteistönluovutuksen osalta. Ostajan on tällöin käytettävä kiinteistöä lähtökohtaisesti vähintään 90-prosenttisesti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Verollisuuden valintaoikeus soveltuu myös tilanteissa, joissa kiinteistö on ollut myyjällä kokonaan vähennyskeltottomassa tai vähennysrajoitusten alaisessa käytössä.

Erityisiä kiinteistön ominaisuuksiin liittyviä edellytyksiä tai rajoituksia ei verollisuuden valintaoikeuden osalta ole. Yksi käytännön menettelytapa verollisuuden valintaoikeuden käyttämiseksi on, että myyjä ja ostaja kirjaavat tämän valinnan yhdessä esimerkiksi notaarin vahvistamaan asiakirjaan kiinteistön kaupan yhteydessä.

Mikäli kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana, kiinteistön luovuttajan on oikaistava alun perin tekemäänsä vähennystä. Tällöin oletama on, että kiinteistöä käytetään jäljellä olevan tarkistuskauden ajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin, mikäli kiinteistönluovutuksen osalta valitaan verollisuus. Arvonlisävero suoritetaan kiinteistön koko myyntihinnasta. Kiinteistönluovutuksen yhteydessä ostajalla alkaa uusi tarkistuskausi.

Jos kiinteistönluovutus valitaan verolliseksi, sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Käännetyn verovelvollisuuden järjestelmä otettiin Alankomaissa kiinteistönluovutusten osalta käyttöön niiden tilanteiden välttämiseksi, joissa myyjänä toimiva elinkeinonharjoittaja ei pysty tai ole halukas suorittamaan arvonlisäveroa, mutta jonka kiinteistön ostaja kuitenkin vähentää. Myynnin arvonlisävero ja käännetyn veron soveltaminen raportoidaan siten, että myynnistä suoritettava arvonlisävero ja ostopäivästä vähennettävä arvonlisävero ilmoitetaan ostajan arvonlisäveroilmoituksella. Myyjä tekee laskulle maininnan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta eikä saa mainita arvonlisäveroa laskulla.

Järjestelmä, jossa verovelvollinen voi valita kiinteistönluovutuksen verollisuuden ja jossa sovelletaan lisäksi käännettyä ostajan verovelvollisuutta, on osoittautunut Alankomaissa varsin

hyvin toimivaksi. Edellä mainittujen käännettyyn verovelvollisuuteen liittyvien hyötyjen lisäksi oikeus valita kiinteistönluovutusten verollisuus on osoittautunut hyödylliseksi sekä kiinteistön luovuttajalle että vastaanottajalle tilanteissa, joissa se estää vähennyskelvottoman arvonalisäveron muodostumista.

Espanja

Espanjassa kiinteistöjen myynnit ovat lähtökohtaisesti verottomia. Arvonlisäverollisia ovat kuitenkin uusien rakennusten tai rakennusmaan luovutukset. Rakennusta pidetään lähtökohtaisesti uutena, jos sen ensimmäinen luovutus tapahtuu kahden vuoden kuluessa sen valmistumisesta. Myös riittävän suurten korjaus- tai muutostöiden kohteena olleita rakennuksia voidaan pitää uusina. Verovelvollisilla on oikeus valita verollisuus verottomien kiinteistönluovutusten osalta.

Kiinteistönluovutuksen verollisuuden valintaoikeuden käyttäminen edellyttää, että myyjä on jo rekisteröitynyt arvonalisäverovelvolliseksi. Yksityishenkilö ei voi valita kiinteistön myynnin verollisuutta. Verollisuuden valintaoikeuden käyttäminen edellyttää lisäksi, että ostaja on verovelvollinen, jolla on oikeus vähentää kiinteistön hankintaan sisältyvä arvonalisävero kokonaisuudessaan tai ainakin osittain. Mikäli ostajalla ei ole lainkaan vähennysoikeutta, ostajan tarkoituksena on oltava käyttää kiinteistöä toiminnassa, joka antaa hänelle täyden tai osittaisen vähennysoikeuden. Erityisiä kiinteistön ominaisuuksiin liittyviä edellytyksiä tai rajoituksia ei verollisuuden valintaoikeuden osalta ole.

Verollisuuden valintaoikeuden käyttäminen edellyttää käytännössä, että ostaja antaa myyjälle selvityksen siitä, että hän toimii verovelvollisen ominaisuudessa ja että hänellä on täysi tai osittainen vähennysoikeus. Myyjän on lisäksi annettava ostajalle virallinen selvitys siitä, että hän valitsee myynnin verollisuuden. Tällainen selvitys voidaan sisällyttää esimerkiksi kiinteistön kauppakirjaan (public deed).

Mikäli kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana, kiinteistön luovuttajan on oikaistava alun perin tekemäänsä vähennystä yhdellä kertaa. Jos kiinteistönluovutus on veroton, kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennyskelvottomassa käytössä. Jos kiinteistön luovutus valitaan verolliseksi, kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Mikäli kiinteistönluovutuksen verollisuus valitaan, sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Ostajalla alkaa kiinteistön hankinnasta uusi täysimittainen tarkistuskausi.

Espanjan järjestelmän, jossa verolliseksi valittuihin kiinteistön myynteihin sovelletaan käännettyä ostajan verovelvollisuutta, tavoitteena oli parantaa valvontaa. Se, että sama taho on vastuussa veron maksamisesta ja vähennyksen tekemisestä, tekee menettelystä yksinkertaisemman ja turvallisemman. Järjestelmä ei aiheuta ostajalle varsinaista veronmaksuvelvollisuutta edellyttäen, että tällä on täysi vähennysoikeus. Verollisuuden valintaoikeuden ja käännetyn verovelvollisuuden yhdistelmä on osoittautunut Espanjassa tehokkaaksi tavaksi estää petosten mahdollisuutta.

Irlanti

Irlannissa uusina pidettävien kiinteistöjen myynti on arvonalisäverollista. Kiinteistöä pidetään uutena esimerkiksi, jos sen ensimmäinen myynti tapahtuu viiden vuoden aikana sen valmistumisesta tai, jos sen toinen tai myöhempi luovutus tapahtuu viiden vuoden aikana sen valmistumisesta ja kiinteistöä ei ole käytetty yhteensä kahden vuoden ajan. Niiden kiinteistöjen osalta, joiden myynti on verotonta, Irlanti on ottanut käyttöön myynnin verollisuuden valintaoikeuden.

Kiinteistönluovutuksen verollisuuden valintaoikeus edellyttää, että sekä myyjä että ostaja ovat liiketoimintaa Irlannissa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Verollisuuden valintaoikeus soveltuu myös kiinteistöihin, jotka ovat olleet myyjällä kokonaan vähennykseen oikeuttamattomassa tai vähennysrajoitusten alaisessa käytössä. Valintaoikeutta ei voi käyttää, jos kumpi tahansa osapuoli harjoittaa arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista toimintaa. Valintaoikeutta ei myöskään sovelleta, jos kiinteistö luovutetaan liikkeen luovutuksen yhteydessä.

Kiinteistönluovutuksen verollisuuden valinta edellyttää kirjallisen sopimuksen tekemistä viimeistään kiinteistönluovutusta seuraavan kuukauden 15. päivänä. Erityistä hakemusta veroviranomaiselle ei vaadita. Arvonlisäverovelvollisuus syntyy automaattisesti, kun valintaoikeutta käytetään myyjän ja ostajan välillä.

Kun kiinteistönluovutuksen verollisuus valitaan ja kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana, riippuu myyjän vähennysoikeuden laajuudesta, edellytetäänkö tarkistusta. Mikäli myyjällä on täysi vähennysoikeus, mitään tarkistusta ei edellytetä. Sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettyjen kiinteistöjen osalta yksityiskäytön osuutta ei voi tarkistaa verollisen myynnin yhteydessä. Arvonlisävero suoritetaan kiinteistön koko myyntihinnasta.

Verollisiksi valittuihin kiinteistönluovutuksiin sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Verollisuuden valintaoikeuden ja käännetyn verovelvollisuuden yhdistelmä on toiminut Irlannissa hyvin sekä veronsaajan että yritysten näkökulmasta. Yleisellä tasolla käännetyn verovelvollisuuden katsotaan alentavan riskejä ja tuovan kassavirtaetuja yrityksille.

Saksa

Saksassa kiinteistönluovutukset ovat lähtökohtaisesti verottomia. Kiinteistönluovutus on kuitenkin mahdollista valita verolliseksi. Verollisuuden valintaoikeus koskee lähtökohtaisesti kaikenlaisia kiinteistöjä ja soveltuu myös kiinteistöihin, jotka ovat olleet myyjällä kokonaan vähennykseen oikeuttamattomassa tai vähennysrajoitusten alaisessa käytössä. Valintaoikeuden käyttäminen kuitenkin lähtökohtaisesti edellyttää, että kiinteistön myyjä ja ostaja ovat verovelvollisia ja ostaja hankkii kiinteistön liiketoimintansa käyttöön.

Verollisuuden valintaoikeuden käyttämisestä on ilmoitettava veroviranomaiselle. Tieto tulee sisällyttää kiinteistökauppaa koskeviin notaarin virallisesti vahvistamiin asiakirjoihin.

Mikäli kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana, kiinteistön luovuttajan katsotaan käyttäneen kiinteistöä koko jäljellä olevan tarkistuskauden ajan. Jos kiinteistönluovutus on veroton, kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennyskeltottomassa käytössä. Jos tämä on epäedullista luovutuksen osapuolille, kiinteistön myynti voidaan valita verolliseksi. Sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettyjen kiinteistöjen osalta myös yksityiskäytön osuuden voi tarkistaa verollisen myynnin yhteydessä. Ostajalla alkaa kiinteistön hankinnasta uusi täysimittainen tarkistuskausi.

Verollisiksi valittuihin kiinteistömyynteihin sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Käännetyn verovelvollisuuden käyttöönotolla pyrittiin muun muassa estämään veronmenetykset tilanteessa, jossa kiinteistön myyjä ei suorita myynnistä arvonlisäveroa valtiolle mutta kiinteistön ostaja vähentää hankintaan sisältyvän arvonlisäveron.

Saksassa kiinteistönluovutusten verollisuuden valintaoikeus ja siihen yhdistetty ostajan käännetty verovelvollisuus on toiminut käytännössä hyvin.

Viro

Virossa kiinteistöjen myynnit ovat lähtökohtaisesti verottomia. Verottomuus ei kuitenkaan koske esimerkiksi uusien tai tiettyjen perusparannettujen kiinteistöjen (rakennusten) tai rakennusmaan luovutuksia. Verovelvollisilla on mahdollisuus valita verottomien kiinteistönluovutusten sijaan niiden verollisuus.

Oikeus valita kiinteistönluovutuksen verollisuus kattaa kaikki rakennukset ja maa-alueet, jotka ovat verottomia yleisten säännösten perusteella. Asuinrakennuksia ei kuitenkaan voi valita verolliseksi. Valintaoikeutta ei ole muutoin rajattu esimerkiksi sen suhteen, missä käytössä kiinteistö on ollut ennen myyntiä, joten valintaoikeus koskee myös kiinteistöjä, jotka ovat olleet myyjällä kokonaan vähennykseen oikeuttamattomassa tai vähennysrajoitusten alaisessa käytössä. Käytännössä tällaisia tilanteita ei kuitenkaan ole ilmennyt. Verollisuuden valintaoikeuden käyttämiseksi edellytetään etukäteisilmoitusta veroviranomaiselle.

Jos kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana ja luovutus on verollinen, kiinteistöä katsotaan käytetyn jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos veron peruste luovutuksen yhteydessä on vähemmän kuin puolet hankintahinnasta, jäljellä olevaa tarkistuskautta ei huomioida tarkistuksen yhteydessä. Ostajalla alkaa kiinteistön hankinnasta uusi täysimittainen tarkistuskausi. Arvonlisävero suoritetaan kiinteistön koko myyntihinnasta.

Mikäli kiinteistönluovutuksen verollisuus valitaan, sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Käännetyn verovelvollisuuden järjestelmä otettiin Virossa käyttöön vuonna 2011 veropetosten estämiseksi liittyen tilanteisiin, joissa kiinteistön ostaja vähentää hankintaan sisältyvän arvonlisäveron, mutta myyjä ei kuitenkaan maksa ostajalta saamaansa arvonlisäveron osuutta valtiolle. Järjestelmää sovelletaan yritysten välisissä liiketoimissa. Kiinteistöjen verotuksen valintamahdollisuus ja käännetyn verovelvollisuuden yhdistelmä on toiminut Virossa hyvin, eikä veropetoksia tähän liittyen enää ole.

2.4 Arvonlisäverolaki ja kotimainen oikeuskäytäntö

Kiinteistönluovutusten verokohtelu

Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun mynnistä. Kiinteistönluovutuksista ei kuitenkaan pääsääntöisesti suoriteta arvonlisäveroa. Lain 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön mynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.

Lain 43 §:n mukaan rahoituspalveluna ei pidetä sellaisen arvopaperin myyntiä tai välitystä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopapereiden kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa. Tällaisten arvopapereiden myyntiin ja välitykseen sovelletaan, mitä kiinteistön mynnistä ja välityksestä säädetään.

Kiinteistön määritelmä on lain 28 §:ssä. Pykälässä viitataan arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksessa olevaan kiinteän omaisuuden määritelmään.

Lain 29 §:ssä säädetään verovapautta koskevista poikkeuksista. Veroa suoritetaan rakentamis- palvelun myynnistä, maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsäs- tyst- taikka kalastusoikeuden myynnistä, majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintä- paikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta, kokous-, näyt- tely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttami- sesta, alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten, sataman tai lentokentän luo- vuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön, kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta, säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta, ilmoitus- tai mai- nostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaati- man tilan luovuttamisesta kiinteistöltä ja kokonaishoitopalvelun luovuttamisesta.

Lain 30 §:ssä säädetään mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeu- den luovuttamisesta. Lain esitöiden (HE 88/1993 vp) mukaan hakeutuminen mahdollistettaisiin veron kertaantumisen estämiseksi. Säännöksen mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttami- sesta suoritetaan veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvol- lisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai yksityinen ammatillisen kou- lutuksen järjestäjä. Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perus- teella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio tai muu edellä mainittu taho.

Oman käytön verotuksen yleissäännöt

Tavaran tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan neutraalisuussyistä myyntiin. Pe- russäännökset tavaran omaan käyttöön ottamisesta sisältyvät lain 21 §:ään. Tavaran omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yksityiseen kulu- tukseen, luovuttaa tavaran vastikkeetta tai siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Oman käytön verotusta sovelletaan vain, jos tavarasta on voitu tehdä vähennys tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

Perussäännökset palvelun omaan käyttöön ottamisesta sisältyvät lain 22 §:ään. Palvelun otta- misella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, suorittaa tai muulla tavalla ottaa pal- velun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tai ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Oman käytön verotusta sovelletaan vain, jos ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoi- minnan yhteydessä ja elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

Kun verovelvollisuus päättyy, suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä tavaroista ja palve- luista veroa niin kuin tavaran ja palvelun ottamisesta omaan käyttöön säädetään.

Lain 23 §:n mukaan eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen ottamisesta omaan käyttöön sää- detään 31, 31 a, 32 ja 33 §:ssä.

Rakentamispalvelun oman käytön verotus

Rakentamispalveluja ovat lain 31 §:n 3 momentin mukaan kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarahan luovuttaminen samoin kuin tällaiseen työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.

Rakentamispalvelut ovat verollisia palveluja. Verotus toteutetaan rakentamispalvelun myynnin verotuksena tai rakentamispalvelun oman käytön verotuksena. Oman käytön verotuksen tavoitteena on saattaa verotuksen piiriin rakentamispalvelut, jotka muutoin esimerkiksi itse tuotettuina jäisivät verottomatta, jos kiinteistö myydään tai sitä muutoin käytetään verottomiin tarkoituksiin. Rakennusalan oman käytön verotusta koskevat erityissäännöt sisältyvät lain 31–33 §:ään.

Uudisrakennuksen myyntiä maapohjineen sekä perustajarakentamista verotetaan oman käytön verotusta soveltaen. Lain 31 §:n mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten (uudisrakentaminen) tai elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistö-osaakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä (perustajarakentaminen).

Rakennusalan yritysten on suoritettava oman käytön veroa myös elinkeinotoiminnassa vähennyskeltottomaan käyttöön suorittamistaan rakentamispalveluista. Lain 31 a §:n mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaa 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa, suorittaa palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Kiinteistönhallintapalvelun omasta käytön verotuksesta säädetään lain 32 §:ssä. Kiinteistöhallintapalveluina pidetään lain 31 §:ssä määriteltyjä rakentamispalveluja sekä kiinteistön puhtaanapitoa, muuta kiinteistönhoitoa ja kiinteistön talous- ja hallintopalveluja. Kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Veroa ei ole suoritettava, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuuluineen eivät ylitä 50 000 euroa.

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneen rakentamispalvelun oman käytön verotuksesta tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön, säädetään lain 33 §:ssä. Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio, hyvinvointialue tai kunta muissa kuin 31 §:ssä tarkoitetuissa uudisrakentamisen tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. Veroa ei ole suoritettava itse suoritetun rakentamispalvelun omasta käytöstä, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuuluineen eivät ylitä 50 000 euroa, ja elinkeinonharjoittaja ei ole myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun suorittamisen aikana.

Vähennettävä vero

Vähennettävästä verosta säädetään lain 10 luvussa. Lain 102 § sisältää yleissäännöksen, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Tämä yleissäännös koskee veroa, jonka

tavaran tai palvelun myyjä suorittaa myynnistään. Verovelvollinen saa saman säännöksen mukaan vähentää myös verollista liiketoimintaa varten ostosta laissa erikseen säädetyn ostajan käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettavan veron.

Rakentamispalveluihin liittyy täydentäviä erityisvähennyksiä. Lain 103 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankkimastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka luovuttajan on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista lain 31, 31 a tai 33 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen luovutusta ollut otettu luovuttajan käyttöön. Luovuttajan on tässä tapauksessa annettava luovutuksensaajalle selvitys omaan käyttöön ottamisesta suoritettavan veron määrästä. Erityissääntelyn tarve johtuu siitä, että kun kyse on omaan käyttöön ottamisesta suoritettavasta verosta, kyse ei ole myynnin verosta, johon voitaisiin soveltaa vähennysoikeutta koskevaa yleissäännöstä.

Lain 106 §:ssä säädetään kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneelle myönnettävästä takautuvasta vähennysoikeudesta. Erityissääntelyn tarve johtuu siitä, että kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ei voi hakeutua verovelvolliseksi takautuvasti. Kuitenkin hakeutuminen on joskus mahdollista vasta silloin, kun kiinteistö annetaan vuokralle, eikä kiinteistönhaltija tätä ennen tiedä, tullaanko kiinteistö vuokraamaan sellaiseen vähennykseen oikeuttavaan tai muuhun käyttöön, joka mahdollistaa vuokrauksesta verovelvolliseksi hakeutumisen.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, hän saa tehdä jäljempänä selostetun, lain 11 luvussa tarkoitetun kiinteistöinvestoinnin tarkistamisen asemesta 102 ja 103 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten hankkimastaan kiinteistöstä, ostamastaan palvelusta tai tavaraista taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten ennen hakemuksen tekemistä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Vähennysoikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista. Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, hänen katsotaan kiinteistöinvestoinnin vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteistöä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on myös, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

Veron palauttamisesta muille kuin verovelvollisille säädetään lain 12 luvussa.

Lain 131 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavaran tai palvelun hankintaan sisältyvä vero, jos hankinta liittyy toimintaan, josta ostaja on verovelvollinen 8 a–8 d §:n perusteella. Pykälän 3 momentin mukaan oikeus palautukseen koskee vain veroa, joka olisi voitu 10 luvun säännösten nojalla vähentää, jos toiminta olisi aiheuttanut verovelvollisuuden.

Lain 133 §:n 1 momentin mukaan, mitä arvonlisäverolaissa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta, sovelletaan myös 130, 131 ja 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon.

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen

Kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmässä kiinteistöinvestoinnista tehtyä arvonlisäverovähennystä tarkistetaan vuosittain, jos kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa tai vähenee suhteessa alun perin tehtyyn vähennykseen. Tarkistuskauden pituus on kymmenen vuotta. Tarkistusoikeus ja -velvollisuus voidaan kiinteistön luovutusten yhteydessä tietyin edellytyksin siirtää luovutuksensaajalle.

Tarkistusjärjestelmästä säädetään lain 11 luvussa. Lain 119 §:n mukaan kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankintaa, jonka luovutukseen on sovellettu rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamista koskevia lain 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n säännöksiä.

Kiinteistöinvestoinnista tehtyä verovähennystä tarkistetaan, kun kiinteistön käyttötarkoituksessa tapahtuu vähennysoikeuteen vaikuttavia muutoksia tai kiinteistö luovutetaan. Tarkistamisen aiheuttavat tilanteet luetellaan lain 120 §:ssä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun investointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Vastaavasti momentin 2 kohdan mukaan tarkistus tehdään, kun kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen.

Momentin 3 kohdan mukaan vähennystä tarkistetaan, kun kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta ottamalla se pysyvästi muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön. Edellytyksenä on, että kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Momentin 4 kohdan mukaan vähennystä tarkistetaan, kun kiinteistö luovutetaan. Edellytyksenä on, että kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Lisäksi edellytyksenä on, että luovutukseen ei sovelleta lain 121 e–121 g §:ssä tarkoitettua tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa.

Pykälän 5 kohdan mukaan vähennystä tarkistetaan, kun verovelvollisuus päättyy. Edellytyksenä on, että haltuun jääneeseen kiinteistöön kohdistunut kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Kiinteistöinvestoinnista tehdyn verovähennyksen tarkistamisen edellytyksenä on pykälän 2 momentin mukaan, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten. Edellytys rajaa tarkastusmenettelyn ulkopuolelle kiinteistöinvestoinnit, jotka on tehty toiminnassa, joka jää kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Pykälän 2 momentin mukaan tarkistusmenettelyä sovelletaan myös kuntien tai hyvinvointialueiden suorittamiin kiinteistöinvestointeihin. Valtio ei saa lain 116 §:n perusteella tehdä hankinnoistaan vähennystä, eikä valtion suorittamiin kiinteistöinvestointeihin siten sovelleta kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä.

Pykälän 3 momentin mukaan tarkistamista ei suoriteta, kun kiinteistö puretaan taikka kun se palaa tai muutoin tuhoutuu siten, ettei sitä enää voida käyttää.

Kiinteistön käyttöoikeuden haltijaan, kuten vuokralaiseen, sovelletaan lain 121 §:n 1 momentin mukaan samoja tarkistamista koskevia sääntöjä kuin kiinteistön omistajaan. Käyttöoikeuden

haltijan tekemän investoinnin sisältämää veroa tarkistetaan, kun kiinteistön käyttötarkoituksessa tapahtuu vähennysoikeuteen vaikuttavia muutoksia tai kiinteistö luovutetaan. Siinä tapauksessa, että kiinteistön käyttöoikeus päättyy, esimerkiksi vuokrasopimuksen loputtua, käyttöoikeuden haltijan on pykälän 2 momentin mukaan lähtökohtaisesti suoritettava tarkistaminen. Tarkistusoikeus ja -velvollisuus voivat kuitenkin lain 121 f §:n mukaan siirtyä kiinteistön omistajalle tai haltijalle, jolloin tarkistamista ei käyttöoikeuden päättymisen takia suoriteta. Lisäksi tarkistaminen koskee pykälän 3 momentin mukaan vain sellaista käyttöoikeuden haltijan hankkimaa tai suorittamaa perusparantamista, josta hän saa korvauksen.

Helsingin hallinto-oikeus antoi 21.12.2016 ratkaisun T 16/1243/4 (lainvoimainen), joka koski keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkaan vuokralaisensa toimintaa varten tekemiä arvonlisäverolain 119 §:n tarkoittamia perusparannuksia. Osakas suunnitteli osakkeiden myyntiä ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle. Hallinto-oikeus totesi, että kun osakas myy osakkeet, kyse on kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja, että keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas on osakkeensa myydessään samassa asemassa kuin kiinteistön omistaja. Hallinto-oikeuden mukaan kyse ei ole arvonlisäverolain 121 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettua kiinteistön käyttöoikeuden päättymisestä, vaan myyntiin sovelletaan lain 120 §:n 1 momentin 4 kohtaa, joka koskee kiinteistön luovutusta. Osakkaan tulee suorittaa kiinteistöinvestoinnin tarkistus riippumatta siitä, saako se korvauksen tekemästään perusparannuksesta osakemyyntinsä yhteydessä.

Helsingin hallinto-oikeus antoi 7.6.2018 ratkaisun 18/0437/1 (KHO 27.6.2019 3067/19, valituslupahakemus hylätty), joka koski yhtiötä, joka oli myynyt niin sanotun ei-keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet. Kyseiset osakkeet eivät oikeuttaneet yhtiötä suoraan osakkeiden omistuksen perusteella hallitsemaan määrättyä huoneistoa, kiinteistöä taikka kiinteistön osaa. Verohallinto oli maksuunpannut yhtiön tekemän arvonlisäverovähennyksen. Yhtiön ostamat palvelut oli katsottu vähennyskeltottomiksi sillä perusteella, että ne liittyivät verosta vapautettuun toimintaan eli kiinteistön myyntiin. Hallinto-oikeus katsoi, että niin sanotun ei-keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myyntiä oli pidettävä arvonlisäverolain 42 §:n 3 momentissa tarkoitettuna osakkeiden myyntinä, joka oli arvopaperikauppana arvonlisäverolain 42 §:n mukaista verosta vapautettua rahoituspalvelua.

Tarkistuskaudesta säädetään lain 121 a §:ssä. Tarkistus tehdään vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu lain 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa. Lain esitöiden (HE 44/2007 vp) mukaan rakentamishankkeen valmistumisella tarkoitettaisiin ajankohtaa, jolloin kiinteistö on vastaanotto- tai lopputarkastuksessa tai muutoin hyväksytty otettavaksi käyttöön.

Ennen tarkistuskauden alkua tapahtuvien kiinteistön käyttötarkoituksen muutosten johdosta tehtävistä oikaisuksista säädetään lain 121 b §:ssä. Jos muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettua kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö otetaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittaja voi investoinnin osalta oikaista tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos taas vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettua kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö otetaan muuhun tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittajan on investoinnin osalta oikaistava tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan

käyttöön. Edellä tarkoitetut oikaisut kohdistetaan lain 146 §:n mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu.

Tarkistuksen laskemisesta säädetään lain 121 c ja d §:ssä.

Lain 121 c §:n 1 momentin mukaan kiinteistön käytön muuttuessa vähennystä tarkistetaan vuosittain kultakin tarkistuskauteen kuuluvalta kalenterivuodelta eli tarkistusvuodelta. Ensimmäisenä tarkistusvuotena pidetään rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen jälkeistä kalenterivuoden osaa. Tarkistus kohdistetaan tällöin lain 145 b §:n 1 momentin mukaan tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta vähennystä tarkistetaan lain 121 c §:n 2 momentin mukaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tarkistus kohdistetaan tällöin lain 145 b §:n 2 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Lain 121 d §:n 1 momentin mukaan vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta. Hankintaan sisältyvä vero on määritelty pykälän 2 momentissa. Sillä tarkoitetaan uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä ostetusta rakentamispalvelusta suoritettavaa veroa (momentin 1 kohta), uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettavaa veroa tai veroa, joka olisi ollut suoritettava, jos palvelu olisi suoritettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (momentin 2 kohta), hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettavaa oman käytön veroa (momentin 3 kohta) ja uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun yhteydessä asennettavaksi hankitusta, maahantuodusta, itse valmistetusta tai siirretystä tavarasta suoritettavaa veroa taikka veroa, joka olisi ollut suoritettava, jos tavara olisi valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (momentin 4 kohta).

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta säädetään lain 121 e–121 i §:ssä.

Siitä, millä edellytyksillä kiinteistönluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksen-saajalle, säädetään lain 121 e §:ssä. Pykälän 1 kohdan mukaan luovuttajan on oltava elinkeinon-harjoittaja, kunta tai hyvinvointialue, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt. Pykälän 2 kohdan mukaan luovutuksensaajan on hankittava kiinteistö liiketoimintaa varten taikka luovutuksensaajan on oltava kunta, hyvinvointialue tai valtio. Pykälän 3 kohdan mukaan edellytyksenä on myös, että luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

Tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirrosta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen tai päätymisen yhteydessä säädetään lain 121 f §:ssä. Kiinteistön käyttöoikeuden haltijaan sovelletaan vastaavia sääntöjä kuin kiinteistön omistajaan. Pykälän 1 momentin mukaan, jos käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeutensa, oikeudenhaltijan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle 121 e §:ssä säädetyin edellytyksin. Pykälän 2 momentin mukaan, kun kiinteistön käyttöoi-

keus päättyy, oikeudenhaltijan katsotaan tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevia säännöksiä sovellettaessa luovuttavan käyttöoikeutensa käyttöoikeuden luovuttaneelle kiinteistönhaltijalle.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä lain 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään liittymisen ja eroamisen yhteydessä säädetään lain 121 g §:ssä. Jos elinkeinonharjoittaja liittyy verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät ryhmälle. Vastaavasti elinkeinonharjoittajan erotessa ryhmästä vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ryhmältä elinkeinonharjoittajalle. Oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä jäljempänä selostetuissa lain 121 h–121 k ja 209 k–209 m §:ssä säädetään.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen vaikutuksista säädetään lain 121 h §:ssä.

Pykälän 1 momentin mukaan, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttaja ei tee tarkistusta luovutuksen johdosta. Poikkeuksesta tähän sääntöön säädetään pykälän 3 momentissa.

Pykälän 2 momentin mukaan tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle luovuttaja suorittaa tarkistamisen niiden käytön muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan, ja luovutuksensaaja tämän jälkeen tapahtuneiden muutosten perusteella. Tarkistettavaa määrää laskettaessa luovuttaja ottaa huomioon oman hallinta-aikansa osuuden tarkistusvuodesta ja luovutuksensaaja tämän jälkeisen osuuden. Lain esitöiden (HE 44/2007 vp) mukaan velvoitteiden jakautumisen hetki määräytyisi hallinnan siirtymisen mukaan, ei omistuksen siirtymisen mukaan. Luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan lain 145 b §:n 3 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

Jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyy luovutuksensaajalle, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä arvonnäverovelvollisten rekisteriin, luovuttajan on suoritettava pykälän 3 momentin mukaan luovutuksen yhteydessä tarkistaminen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta luovutuksensaajan asemesta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan lain 145 b §:n 3 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

Lain 121 i §:ssä säädetään vastuunjaosta luovuttajan antaessa luovutuksensaajalle virheellistä tietoa.

Pykälän 1 momentin mukaan, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut lain 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta. Pykälän 2 momentin mukaan, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 k §:ssä tarkoitettussa selvityksessä.

Yhdellä kertaa suoritettun tarkistuksen oikaisusta säädetään lain 121 j–k §:ssä.

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi lain 121 j §:n 1 momentin mukaan oikaista verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa kertatarkistusta. Oikaisu suoritetaan lain 121 k §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan siten, että elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen verovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskautteen. Oikaisu kohdistetaan lain 145 c §:n 1 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Myös arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka merkitään rekisteriin myöhemmin tarkistusaikana, voi lain 121 j §:n 2 momentin mukaan oikaista luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka kiinteistön luovutuksessa suorittamaa kertatarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana ja tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa. Oikaisu suoritetaan lain 121 k §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan siten, että luovutuksensaaja vähentää luovuttajan tarkistuksena suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, jona verovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja vastaanottaa kiinteistön tai josta alkaen aikaisemmin rekisteröimätön luovutuksensaaja merkitään rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskautteen. Oikaisu kohdistetaan lain 145 c §:n 2 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jona kiinteistön hallinta on vastaanotettu tai josta alkaen luovutuksensaaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Jäljellä olevan tarkistuskauden aikana tapahtuvista kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista tai luovutuksista suoritetaan tarkistukset yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

Julkisyhteisöt

Lain 6 §:ssä säädetään julkisyhteisöjen verovelvollisuudesta. Pykälän mukaan valtio, hyvinvointialue ja kunta ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta. Valtio, hyvinvointialue ja kunta ovat verovelvollisia 33 §:ssä tarkoitetusta rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Hyvinvointialue ja kunta ovat verovelvollisia 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Lain 7 §:n mukaan valtion liikelaitokset, huoltovarmuusrahasto, maatalouden interventiorahasto, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta erikseen verovelvollisia. Mitä laissa säädetään valtiosta, ei sovelleta edellä mainittuihin laitoksiin.

Lain 8 §:n mukaan kuntayhtymään sekä Ahvenanmaan maakuntaan ja Ahvenanmaan maakuntaan kuuluvaan kuntaan sovelletaan, mitä arvonlisäverolaissa säädetään kunnasta. Hyvinvointiyhtymään sekä sosiaali- ja terveydenhuollosta ja pelastustoimesta järjestämisvastuussa olevaan Helsingin kaupunkiin ja HUS-yhtymään sovelletaan, mitä arvonlisäverolaissa säädetään hyvinvointialueesta.

Kuntapalautuksesta säädetään lain 130 §:ssä. Sen 1 momentin mukaan hyvinvointialueella ja kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös

79 §:n 1 momentissa tarkoitettua tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta. Pykälän 2 momentin mukaan palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan. Pykälän 3 momentin mukaan palautukseen oikeutetun on ilmoitettava Verohallinnolle kalenterivuodelta 1 momentin nojalla palautuksena saatavien verojen yhteismäärä viimeistään kalenterivuotta seuraavan toisen kuukauden loppuun mennessä siltä osin kuin tietoja ei ole aikaisemmin ilmoitettu. Ilmoitettavasta määrästä saadaan vähentää 6 §:n 3 momentin nojalla kalenterivuodelta suoritettava vero.

Rekisteröinti

Lain 172 §:n 1 momentin mukaan verovelvolliset merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Lain 172 a §:n mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisterin käyttötarkoituksena on verovelvollisten tunnistaminen verotusta ja sen valvontaa varten sekä liiketoimen osapuolten oikeusturvan parantamiseksi.

Verovelvollisten rekisteriin merkitsemisen ajankohdasta säädetään lain 173 §:ssä.

Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten.

Pykälän 3 momentin mukaan 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettun toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

Verovelvollisten rekisteristä poistamisen ajankohdasta säädetään lain 174 §:ssä.

Verohallinto poistaa pykälän 1 momentin mukaan verovelvollisen rekisteristä siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta on päättynyt. Verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa jatkuvan niin kauan kuin elinkeinonharjoittaja tai konkurssihallinto myy elinkeinonharjoittajan hankkimaa liikeomaisuutta. Jos konkurssihallinto kuitenkin itsenäisesti jatkaa elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus katsotaan aina päättyneeksi viimeistään konkurssiin asettamishetkellä.

Pykälän 3 momentin mukaan lain 30 §:n perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

Lain 133 §:n 4 momentin mukaan, mitä 13–23 luvussa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) säädetään verovelvollisesta, sovelletaan myös 130, 131 ja 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuun. Pykälän 5 momentin mukaan henkilöön, joka ei harjoita Suomessa muuta kuin 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaa myyntiä ja joka ei halua käyttää palautusoikeuttaan, sovelletaan 4 momenttia vain, jos kyse on tietyistä 5 momentissa luetelluista myynneistä, mukaan lukien tavaran tai palvelun myynnistä, josta ostaja on 8 b–8 d §:n perusteella verovelvollinen.

Laskutusta koskevat velvoitteet

Luovuttajan on annettava tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä luovutuksensaajalle selvitys, jotta luovutuksensaaja voi suorittaa tarkistukset oikeamääräisinä. Selvityksestä säädetään lain 209 k ja 209 l §:ssä. Siitä tulee käydä ilmi selvityksen antamispäivä, luovuttajan ja luovutuksensaajan yhteys- ja tunnistetiedot, luovutuksen ajankohta ja luonne, rakentamispalvelun valmistumisajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta, kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, vähennetty vero tai sitä vastaava oman käytön vero, liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero, tieto aikaisemman luovuttajan suorittamista kertatarkistuksista sekä muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

Luovutuksensaajana olevan elinkeinonharjoittajan on tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä puolestaan annettava luovuttajalle lain 209 m §:n mukaan selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

Kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvien tositteiden yleisestä kuuden vuoden säilytysajasta poikkeavasta säilytysajasta säädetään lain 209 q §:ssä. Säilytysaika on 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Säilytysvelvollisuus koskee kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyviä laskuja ja tositteita sekä lain 103 §:n 2 momentissa, 209 k ja 209 m §:ssä tarkoitettuja selvityksiä. Yleisen kuuden vuoden säilytysajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan kuitenkin korvata selvityksellä, josta käyvät ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

Liikkeen tai sen osan luovutus

Arvonlisäverolain 19 c §:ssä säädetään liikkeen tai sen osan luovutuksen arvonlisäverokohtelusta.

Arvonlisäverotuksessa myyntinä ei pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennyksen oikeuttavaan tarkoitukseen. Myyntinä ei myöskään pidetä konkurssin yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoimintaa jatkavalle konkurssipesälle edellä mainittujen edellytysten täytyessä.

Jos liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennyksen oikeuttavaan tarkoitukseen, liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa sääntelyä sovelletaan vain siltä osin kuin luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennyksen oikeuttavaan tarkoitukseen. Luovuttajan on siis suoritettava liikkeen luovutuksen yhteydessä vero yleisten arvonlisäverolain säännösten mukaisesti hyödykkeistä siltä osin kuin niitä ryhdytään käyttämään luovutuksensaajan vähennyksen oikeuttamattomassa tarkoituksessa.

Liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa sääntelyä sovellettaessa liiketoiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana.

3 Keskeiset ehdotukset

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevien säännösten kumoaminen

Arvonlisäverolain saattamiseksi vastaamaan unionin lainsäädäntöä ehdotetaan lakia muutettavaksi siten, että nykyiset kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmään sisältyvät arvonlisäveron vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevat säännökset kumottaisiin.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevien säännösten kumoamisen johdosta kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta jatkossa aina, kun kiinteistö luovutetaan. Koska kiinteistön myynti on arvonlisäverolain mukaan verotonta, kiinteistön katsottaisiin arvonlisäverodirektiivin mukaisesti olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos kiinteistöinvestointiin sisältyvä vero on alun perin kokonaan tai osittain vähennetty, kiinteistön veroton myynti johtaisi vähennyksen kertatarkistamiseen myyjän vahingoksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto ei jatkossa olisi mahdollinen myöskään tilanteessa, jossa kiinteistön käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeutensa tai jossa kiinteistön käyttöoikeus päättyy.

Kiinteistön myynnin verollisuuden valinta

Veron kertaantumisen välttämiseksi lakiin lisättäisiin säännökset siitä, että tietyt kiinteistömyynnit voitaisiin valita arvonlisäverolliseksi. Verollisuuden valinta olisi myyjälle vapaaehtoista. Verolliseksi valittavan kiinteistön myynnistä olisi erikseen hakeuduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Kiinteistön myynnin verollisuuden valitseminen voisi tapahtua myyntikohtaisesti.

Jos kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, kiinteistön katsottaisiin arvonlisäverodirektiivin mukaisesti olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos kiinteistöinvestointiin sisältyvä vero on alun perin kokonaan vähennetty, kiinteistön verollinen myynti ei johtaisi vähennyksen kertatarkistamiseen myyjän eduksi eikä vahingoksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Jos kiinteistöinvestointiin sisältyvä vero on alun perin osittain vähennetty tai sitä ei ole vähennetty lainkaan, kiinteistön verollinen myynti johtaisi vähennyksen kertatarkistamiseen myyjän eduksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Tarkistamisen edellytyksenä olisi edelleenkin, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten taikka että kiinteistöinvestoinnin suorittaja on kunta tai hyvinvointialue.

Myynnin verollisuuden voisi valita, jos myytävä kiinteistö on käyttöönotettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen. Rakennuksella tarkoitettaisiin kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa. Rajausta ja määritelmää perustuisivat arvonlisäverodirektiivin säännöksiin.

Myynnin verollisuutta ei voisi valita, jos myytävä kiinteistö on 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. Rajausta perustuisi arvonlisäverodirektiivin säännöksiin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

Myynnin verollisuuden valinnan edellytyksenä olisi lisäksi se, että myyjä on kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja, kunta, hyvinvointialue tai valtio. Neutraalisuussyistä kunta, hyvinvointialue ja valtio voisivat valita myynnin verollisuuden silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä. Ostajan tulisi olla arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, taikka kunta, hyvinvointialue tai valtio.

Sellaisen arvopaperin, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa, myyntiin sovelletaan mitä kiinteistön myynnistä arvonnäverolaissa säädetään. Myynnin verollisuuden voisi valita siten myös, kun tällainen arvopaperi myydään. Myynnin verollisuuden valintaa koskevat rajaukset koskisivat myös arvopapereita.

Ostajan käännetty verovelvollisuus

Liiketoimintaa hankaloittavien rahoitusvaikutusten sekä kiinteistökauppoihin mahdollisesti liittyvien epärehellisten toimijoiden aiheuttamien arvonnäveromenetysten välttämiseksi lakiin lisättäisiin säännökset siitä, että myyjän verolliseksi valitsemaan kiinteistön myyntiin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Käännettä verovelvollisuutta sovellettaessa verovelvollinen kiinteistön myynnistä olisi myyjän sijasta ostaja.

Käännetyn verovelvollisuuden mekanismin avulla vähennettäisiin verolliseksi valittuihin kiinteistömyynteihin liittyviä rahoitusvaikutuksia, kun ostaja ei joutuisi järjestämään rahoitusta myyjälle maksettavan arvonnäveron osalta, vaan ostaja käsitelisi sekä myynnistä suoritettavan että ostopästä vähennettävän arvonnäveron samalla arvonnäveroilmoituksella. Mekanismin avulla ehkäistäisiin lisäksi sellaista veronkiertoa, jossa ostaja vähentää myynnin arvonnäveron, mutta myyjä jättää sen tilittämättä valtiolle.

Käännettä verovelvollisuutta ei kuitenkaan arvonnäverodirektiivissä säädetyistä rajoituksista johtuen sovellettaisi silloin, kun ostajana on kunta, hyvinvointialue tai valtio, joka ei harjoita osaksikaan liiketoimintaa. Tällaisten tilanteiden arvioidaan olevan hyvin harvinaisia. Tällaisiin myynteihin sovellettaisiin yleisiä arvonnäverojärjestelmän verovelvollisuussääntöjä, eli verovelvollinen kiinteistön myynnistä olisi myyjä.

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista koskevat säännökset olisivat pakottavia, eikä niiden soveltamisesta voisi sopia toisin.

Kiinteistöinvestoinnin määritelmä ja tarkistuskausi

Kiinteistöinvestointina pidettäisiin nykyiseen tapaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista taikka sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu lain 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n mukaista oman käytön arvonnäveroa. Kiinteistöinvestointina pidettäisiin jatkossa lisäksi sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka myynti on valittu arvonnäverolliseksi. Tarkistusjärjestelmän piiriin kuuluvien kiinteistöinvestointien määrä laajenisi näin ollen nykyisestä.

Tarkistuskauden pituus olisi nykyiseen tapaan kymmenen vuotta. Koska tarkistusoikeus ja verovelvollisuus eivät jatkossa siirtyisi myyjältä ostajalle, verolliseksi valitun kiinteistön hankinta johtaisi aina uuden kymmenen vuoden tarkistuskauden alkamiseen kiinteistön ostajalla.

Verollisuuden valinta ja verovelvolliseksi hakeutuminen kiinteistön myynnistä

Koska kiinteistön myynti ei olisi suoraan lain nojalla verollista, vaan kiinteistön myynnin verollisuus perustuisi myyjän valintaan, myyjän olisi erikseen hakeuduttava arvonnäverovelvollisten rekisteriin kiinteistön myynnistä. Rekisteröitymisen ja rekisteristä poistamisen osalta noudatettaisiin pääsääntöisesti samaa menettelyä kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen osalta sovelletaan.

Lakiin tehtäisiin myös eräitä muita tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden poistamiseen sekä kiinteistön myynnin verollisuuden valintaan liittyviä teknisluonteisempia muutoksia.

4 Pääasialliset vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

4.1.1 Vaikutukset valtiontalouteen

Tiivistelmä valtiontaloudellisista vaikutuksista ja niiden arvioinnista

Esityksen tavoitteena ei ole kasvattaa verotuottoja tai myöntää veronkevennyksiä, vaan saattaa kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevat säännökset vastaamaan arvonlisäverodirektiivin säännöksiä unionin oikeuskäytännön mukaisesti ja säilyttää nykytilanne mahdollisimman ennallaan.

Taloudellisten vaikutusten arviointi on haastavaa, koska kohdeilmion tilastointi ja tietopohja ovat puutteellisia. Koska toimijat ilmoittavat kiinteistöinvestointeihin sisältyvät verovähennykset veroilmoituksella ilman erittelyä, Verohallinnon järjestelmistä ei ole saatavissa tietoa vähennysten kappale- ja euromääristä, eikä vähennyksiä tehneistä toimijoista ja niiden toimialoista. Tietoa ei ole saatavissa myöskään siitä, kuinka monen kiinteistöinvestointiin sisältyvän verovähennyksen tarkistuskausi olisi ehdotetun lain voimaantullessa kesken ja kuinka monta tarkistusvuotta näissä kesken olevissa tarkistuskausissa olisi tuolloin jäljellä. Lisäksi kiinteistöjen kauppahintatilastoista puuttuu tunnistet, jonka perusteella osapuolet voitaisiin kauppapasolla yhdistää verovelvollisten rekisteriin, eikä tilasto tuota luotettavaa tietoa siitä, ovatko kiinteistöihin sisältyvät rakennukset käyttöönotettuja. Näistä syistä kiinteistöinvestointien määrää ja arvoa, osapuolten verovelvollisuutta, käyttöönotettujen rakennusten osuutta, verollisuuden valinnan yleisyyttä, maapohjan huomiointia sekä kiinteistökannan vuosittaista vaihtuvuutta on jouduttu arvioimaan epäsuorien menetelmien tai oletusten avulla. Monet oletukset on valittu niin, että ne todennäköisemmin yliarvioivat kuin aliarvioivat vaikutuksia.

Esitys vaikuttaa valtion arvonlisäverotuottoihin kolmella tavalla.

Ensinnäkin esitys mahdollistaisi käyttöönotettuja rakennuksia sisältävien kiinteistöjen myynnin vapaaehtoisen verollisuuden valinnan. Vaikutus verotuottoihin olisi neutraali, jos ostajalla on täysi vähennysoikeus. Vaikutus olisi verotuottoja kasvattava, jos ostajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta.

Toiseksi verotuottoihin vaikuttaisivat nykyisten kiinteistöinvestointien kertatarkistukset. Jatkossa kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta aina, kun kiinteistö myydään. Jos myyjä on vähentänyt veron alun perin kokonaan ja kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, myyjä ei tekisi lisävähennystä eikä palauttaisi tekemäänsä vähennystä jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta, eli verotuottovaikutus olisi neutraali. Jos kiinteistön myyntiä ei valittaisi verolliseksi, myyjä palauttaisi tekemäänsä vähennystä jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Vaikutus olisi verotuottoja kasvattava siltä osin kuin kyse olisi sellaisista myynneistä, joissa nykyisin tarkistusoikeus ja -velvollisuus on voitu siirtää myyjältä ostajalle. Jos myyjä on vähentänyt veron alun perin osittain tai ei ole vähentänyt veroa lainkaan ja kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, myyjä tekisi lisävähennyksen jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta, eli vaikutus olisi verotuottoja vähentävä.

Kolmanneksi verotuottoihin vaikuttaisi se, että kiinteistöinvestointina pidettäisiin jatkossa myös verolliseksi valittua kiinteistöä. Koska veron osuus laskettaisiin kiinteistön myyntihinnasta, tarkistusmenettelyssä olevien vähennysten ja tarkistusten euromäärä kasvaisi nykyisestä. Kiinteistöt pysyisivät tarkistusjärjestelmän piirissä keskimäärin nykyistä kauemmin, sillä verolliseksi valitun kiinteistön hankinta käynnistäisi ostajalla aina uuden kymmenen vuoden tarkistuskauden. Vaikutus olisi lievästi verotuottoja kasvattava.

Esityksen aiheuttamat staattiset vaikutukset arvioidaan keskimäärin pieniksi. Valtion verotuottojen arvioidaan kasvavan noin 2 miljoonaa euroa vuodessa staattisesti. Staattinen arvio tarkoittaa laskelmaa nykyisillä tilastoilla ja valituilla oletuksilla ilman käyttäytymisvaikutuksia. Kokonaisuutena vaikutus verotuottoihin arvioidaan pääosin neutraaliksi. Vuositasoisen vaikutuksen valtion verotuottoihin arvioidaan olevan -5 miljoonan euron ja +21 miljoonan euron välillä vuoden 2027 tasossa. Vaikutusten suuruuteen liittyy kuitenkin epävarmuutta muun muassa siitä syystä, että toimijat voivat valinnoillaan vaikuttaa verotaakkaansa merkittävästi. Tämän takia vaikutukset on pyöristetty miljoonan euron tarkkuuteen.

Kiinteistökauppoihin liittyvä tilastopohja ja oletukset

Arviot toteutuneista kiinteistökauppojen määrästä ja arvosta perustuvat Maanmittauslaitoksen kauppatilastoihin. Ennusteet vuoden 2027 luvuista on laadittu valtiovarainministeriön kansantalousosaston talousennusteen tietojen pohjalta. Kiinteistökaupat kehittyvät epätasaisesti ja ovat suhdanneherkkiä, joten ennusteeseen liittyy paljon epävarmuutta.

Vuonna 2024 tehtiin yhteensä 56 401 kiinteistökauppaa, joista noin puolet koski rakennettuja kiinteistöjä. Rakennetulla kiinteistöllä tarkoitetaan kiinteistöä, johon sisältyy rakennuksia tai rakennelmia. Maanmittauslaitoksen tilasto kattaa vain suorat kiinteistökaupat, eikä se sisällä sellaisia omistusoikeuden siirtoja, joissa kohteena on osake- tai muu yhtiömuotoinen omistus, kuten keskinäisten ja ei-keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden tai asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden luovutukset. Tilasto ei kata myöskään kiinteistökauppoja, joissa vastikkeena käytetään muuta kuin rahaa. Tilastossa maapohja sisältyy osaan, mutta ei kaikkiin rakennettujen kiinteistöjen kaupoista. Maapohjan arvon tarkempi huomiointi laskelmissa edellyttäisi yksikkötason aineistoon perustuvaa tarkastelua, jossa olisi lisäksi otettava huomioon erilaiset omistus- ja hallintajärjestelyt, mitä ei ollut aineiston pohjalta mahdollista tehdä.

Verovelvolliset toimijat¹ myivät vuonna 2024 arviolta noin 450–490 miljoonan euron arvosta noin 1 100–1 600 sellaista rakennettua kiinteistöä, joihin esityksessä ehdotettu myynnin verollisuus voisi soveltua. *Soveltuva kiinteistö* tarkoittaa tässä vaikutusarviossa tilastollista rajauskäsitettä. Soveltuvana kiinteistönä pidetään rakennettua kiinteistöä, jonka luovuttaja on verovelvollinen ja joka ei käyttötarkoituksensa vuoksi ole suljettu pois vähennykseen oikeuttavasta käytöstä. *Soveltuva kiinteistökauppa* on kauppa, joka koskee soveltuvaa kiinteistöä. Soveltuvien kiinteistökauppojen joukkoon sisältyy siis myös luovutuksia, joissa verollisuuden valintaa ei voisi käyttää, kuten käyttöönnottomat rakennukset ja luovutukset yksityishenkilöostajille. Vuoden 2024 soveltuvista kiinteistökaupoista verovelvollisten ostajien osuus oli noin 650–750 kauppaa ja 410–420 miljoonaa euroa ja yksityishenkilöostajien osuus oli noin 450–850 kauppaa ja 40–70 miljoonaa euroa. Vuosina 2020–2024 soveltuvien kiinteistökauppojen lukumäärä pysyi suhteellisen tasaisena, mutta niiden euromääräinen arvo vaihteli huomattavasti. Vuonna

¹ Verovelvollisina toimijoina on pidetty tilastopuutteiden vuoksi kaikkia muita toimijoita kuin yksityisiä henkilöitä. Verovelvollisiksi on laskettu esimerkiksi asuntoyhteisöt, julkiset yritykset, konkurssipesät, kunnat, kuntayhtymät, hyvinvointialueet, kuolinpesät, rahoituslaitokset, rahastot, ulkomaiset talousyksiköt, valtio, seurakunnat, yksityiset yritykset ja muut yksityiset säätiöt.

2023 soveltuvien kiinteistökauppojen arvo oli noin 300–320 miljoonaa euroa, kun taas vuonna 2022 se oli 1 140–1 180 miljoonaa euroa. Edellä mainittujen vaihteluvälien alarajat on saatu poistamalla kauppojen joukosta kaikki kuolinpesien myymät rakennetut maa- ja metsätalous-alueet, jotka ovat lukumäärältään merkittäviä mutta euromääräiseltä arvoltaan vähemmän merkittäviä. Vaikutusarviossa tehdyt laskelmat on laadittu edellä mainittujen vaihteluvälien ylärajojen mukaan. Vuonna 2027 verovelvollisten välisten kauppojen arvoksi arvioidaan yhteensä noin 450 miljoonaa euroa.

Kiinteistöt on vaikutusarviota varten jaettu niiden käyttötarkoituksen ja omistajaluokan perusteella kolmeen luokkaan sen mukaan, missä määrin niihin voi kohdistua arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa käyttöä. Luokittelu on puhtaasti laskennallinen apuväline, jota käytetään arvioitaessa vähennetyn ja vähentämättömän veron määrää sekä niistä aiheutuvia verotuotto-vaikutuksia. Sama kiinteistö tai sama omistaja voi olla jaettu useampaan luokkaan.

Ensimmäinen luokka koostuu kiinteistöistä, jotka ovat vähennykseen oikeuttavassa käytössä.² Verovelvollisten välillä tehtyjen ensimmäiseen luokkaan kuuluvien kiinteistöjen kauppojen kokonaisarvoksi arvioidaan noin 300 miljoonaa euroa vuonna 2024 ja ennustetaan noin 360 miljoonaa euroa vuonna 2027. Kauppatilastojen perusteella tämä vastaa noin 91 prosenttia ensimmäiseen luokkaan kuuluvien kiinteistökauppojen kokonaisarvosta.

Toinen luokka koostuu kiinteistöistä, jotka eivät ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä, mutta joiden arvioidaan voivan siirtyä omistajanvaihdoksen seurauksena vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.³ Verovelvollisten välillä tehtyjen toiseen luokkaan kuuluvien kiinteistöjen kauppojen kokonaisarvoksi arvioidaan noin 120 miljoonaa euroa vuonna 2024 ja ennustetaan noin 90 miljoonaa euroa vuonna 2027. Kauppatilastojen perusteella tämä vastaa noin 75 prosenttia toiseen luokkaan kuuluvien kiinteistökauppojen kokonaisarvosta.

Kolmas luokka koostuu kiinteistöistä, jotka eivät ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja joiden ei arvioida voivan siirtyä omistajanvaihdoksen seurauksena vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.⁴ Verovelvollisten välillä tehtyjen kolmanteen luokkaan kuuluvien kiinteistöjen kauppojen kokonaisarvoksi arvioidaan noin 240 miljoonaa euroa vuonna 2024, mutta tätä erää ei huomioida laskelmissa, koska kolmanteen luokkaan kuuluvia kiinteistöjä ei tulkita edellä määritellyiksi soveltuviksi kiinteistöiksi.

² Ensimmäinen luokka koostuu rakennetuista liike- ja toimistorakennuspaikoista, maa- ja metsätalous-alueista, teollisuus- ja varastorakennuspaikoista, sora-alueista, kiviaineisten ottoalueista, raakamaa-alueista, turvealueista ja maa-ainesten ottoalueista. Ensimmäisessä luokassa ovat myös kuntien ja hyvinvointialueiden omistamat kiinteistöt sekä asuntoyhteisöjen omistamat liike- ja toimistorakennukset. Rahoituslaitosten ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osuus ensimmäisestä luokasta on arvioitu niiden markkinatuotoksen perusteella kansantalouden tilinpidon tiedoista.

³ Toinen luokka koostuu yleisten rakennusten rakennuspaikoista, joihin sisältyvät esimerkiksi hoitoalan rakennukset, ja yksityisten yritysten omistamista lomarakennuspaikoista. Epäselvän käyttötarkoituksen paikoista kolmannes on arvioitu toiseen luokkaan. Asuntoyhteisöjen omistamat maa- ja metsätalous-alueet, teollisuus- ja varastorakennuspaikat, sora-alueet, kiviaineisten ottoalueet, raakamaa-alueet, turve-alueet ja maa-ainesten ottoalueet sisältyvät toiseen luokkaan.

⁴ Kolmas luokka koostuu asuinrakennuspaikoista, muiden kuin yksityisten yritysten omistamista lomarakennuspaikoista, erityisalueista, luonnonsuojelualueista, yleisistä alueista ja virkistysalueista. Epäselvän käyttötarkoituksen paikoista kaksi kolmasosaa on arvioitu kolmanteen luokkaan.

Maanmittauslaitoksen tilaston ja Tilastokeskuksen kansantalouden tilinpidon reaali-
varojen perusteella rakennusten ja rakennelmien koko kannan arvosta noin 1 prosentti arvioidaan myytävän vuosittain suorissa kiinteistökaupoissa, kun asuinrakennukset rajataan ulkopuolelle. Tämän vuoksi oletetaan, että vuosittain noin 1 prosentti tarkistusjärjestelmän piirissä olevasta kiinteistökannasta vaihtaa omistajaa suorassa kiinteistökaupassa, ja vastaava osuus tarkistusjärjestelmän piirissä olevasta verosta kertatarkistetaan kiinteistön myynnin yhteydessä. Suurin osa kiinteistökannasta ei vaihda omistajaa vuoden aikana, ja osa vaihtaa omistajaa tavalla, joka ei johda kertatarkistuksiin tai tarkistusvelvollisuuden siirtoon. Ammattimaisella kiinteistösijoitusmarkkinalla vaihtuvuus on selkeästi korkeampaa, mutta perusarviona 1 prosentti vastaa paremmin tarkistusjärjestelmän laajaa perusjoukkoa.⁵ Jäljempänä esitetystä vaikutusarvion herkkyystar-
kastelussa vaihtuvuudeksi on oletettu 5 prosenttia vuodessa.

Maanmittauslaitoksen tilastoihin sisältyy myös käyttöönnottomia rakennuksia, joiden myyntiin ehdotettua verollisuuden valintaa ei voisi soveltaa. Käytettävissä ei ollut tilastotietoa siitä, kuinka suuri osuus myydyistä rakennetuista kiinteistöistä on käyttöönotettuja. Siksi laskelmissa oletetaan, että kiinteistöistä puolet sisältää käyttöönotettuja rakennuksia. Kaikkia kiinteistöjä, jotka sisältävät käyttöönotettuja rakennuksia, ei myöskään oleteta valittavan verolliseksi, koska verollisuuden valinta ei ole taloudellisesti perusteltu kaikissa tilanteissa. Siksi laskelmissa oletetaan, että puolet kiinteistöistä, jotka sisältävät käyttöönotettuja rakennuksia, myydään verollisena.

Osakekauppoihin liittyvä tilastopohja

Koska esityksessä ehdotettua verollisuuden valintaa voisi soveltaa myös sellaisen arvopaperin myyntiin, joka tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistön osaa, kiinteistökaupatilastoihin perustuva tietopohja ei yksinään kata kaikkia markkinatilanteita, joissa verollisuuden valinnalla ja tarkistusjärjestelmän muutoksilla voisi olla vaikutuksia. Osakejärjestelyjen kautta tapahtuva vaihdanta on määrällisesti samaa suuruusluokkaa kuin suorat kiinteistökaupat. Esimerkiksi Kiinteistönvälitysalan Keskusliiton Hintaseurantapalvelun mukaan vuonna 2024 välitettiin 52 404 asuntokauppaa ja lisäksi 3 945 muuta kohdetta, kuten liiketiloja, pysäköinti-
paikkoja ja varastoja. Luvut eivät ole keskenään yhteismitallisia eivätkä sellaisenaan kohdistu esityksen kannalta relevanttiin osajoukkoon. Huoneistotietojärjestelmä puolestaan on omistuksen ja panttausten rekisteri, jonka kattavuus osakekaupoissa on siirtymävaiheessa, eikä se tuota vertailukelpoista kauppahintapohjaista transaktioaineistoa. Vaikutusarvion laskelmat perustuvat Maanmittauslaitoksen tilastoihin ja huomioivat osakejärjestelyjen tuottovaikutuksiin liittyvän epävarmuuden ensisijaisesti jäljempänä esitetyn herkkyystar-
kastelun avulla.

Kiinteistöinvestointeihin liittyvä tilastopohja ja oletukset

Arviot uudisrakentamiseen sisältyvästä arvonlisäverosta perustuvat Suomen ympäristökeskuk-
sen Ryhti-järjestelmän rakennus- ja rakentamistoimenpidetietoihin. Uudisrakentamiseen sisältyvät rakennukset ja rakennelmat. Arviot perusparantamiseen sisältyvästä arvonlisäverosta poh-
jautuvat Tilastokeskuksen otostutkimukseen perustuvaan Korjausrakentaminen-tilastoon. En-
nusteet vuoden 2027 tasoista luvuista on laadittu hyödyntämällä valtiovarainministeriön kan-
santalousosaston talousennusteen tietoja. Kiinteistöinvestoinnit kehittyvät epätasaisesti ja ovat
suhdanneherkkiä, joten ennusteeseen liittyy paljon epävarmuutta.

⁵ KTI Kiinteistötieto Oy:n tietojen perusteella transaktioiden osuus ammattimaisesta kiinteistösijoitus-
markkinasta on ollut keskimäärin 7–8 prosenttia vuosina 2010–2025.

Tilastotietoa kiinteistöinvestoinneista vähennetyn arvonlisäveron määrästä ei ole olemassa, joten veron määrää on arvioitava epäsuorasti uudisrakentamista ja perusparantamista koskevien tilastojen kautta. Perusparantamista koskevissa tilastotiedoissa ei ole mahdollista erottaa toisistaan perusparantamista ja peruskorjausta. Perusparantamisen arvoksi on oletettu puolet soveltuvien kiinteistöjen rakennusten peruskorjauksesta, koska Korjausrakentaminen-tilastossa perusparantaminen sisältyy peruskorjaukseen. Uudisrakentamistyö on vaikutusarviota varten luokiteltu kolmeen luokkaan sen mukaan, käytetäänkö rakennuksia vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Luokittelua tarvitaan sen arvioimiseksi, kuinka paljon kertatarkistuksia voidaan tehdä myyjien vahingoksi tai eduksi. Ensimmäinen luokka koskee uudisrakennuksia, jotka ovat vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Toinen luokka koskee uudisrakennuksia, jotka eivät ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä, mutta joiden arvioidaan voivan siirtyä omistajanvaihdoksen seurauksena vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kolmas luokka koskee uudisrakennuksia, jotka eivät ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja joiden ei arvioida voivan siirtyä omistajanvaihdoksen seurauksena vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Luokittelun periaatteet ovat samat kuin kiinteistökauppojen kohdalla. Perusparantamisen osalta vastaavat tilastot puuttuvat, joten sen oletetaan noudattavan samaa rakennetta kuin uudisrakentaminen.

Kiinteistöinvestointeihin sisältyvän vähennetyn arvonlisäveron määräksi arvioidaan vuonna 2024 noin 1,5 miljardia euroa. Arvio sisältää myös kiinteistöinvestointeihin liittyvät kuntapalautukset. Vuonna 2027 kiinteistöinvestoinneista ennustetaan vähennettävän noin 1,3 miljardia euroa arvonlisäveroa. Kiinteistöinvestointeihin sisältyvän vähentämättömän, mutta mahdollisesti vähennettävissä olevan arvonlisäveron määräksi arvioidaan vuonna 2024 noin 110 miljoonaa euroa. Vuonna 2027 kiinteistöinvestoinneissa ennustetaan olevan vähentämättömää, mutta mahdollisesti vähennettävissä olevaa arvonlisäveroa noin 100 miljoonaa euroa.

Kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmässä arvioidaan vuoden 2027 lopussa olevan yhteensä noin 6,9 miljardia euroa vähennettyä arvonlisäveroa ja noin 540 miljoonaa euroa vähentämättömää, mutta mahdollisesti vähennettävissä olevaa, arvonlisäveroa. Arviot on laskettu huomioiden, että tarkistuskauden pituus on kymmenen vuotta, jonka aikana tarkistettava määrä vähennee kymmenyksellä vuosittain. Vuoden 2027 lopussa tarkistusjärjestelmän piirissä ovat kaikki vuoden 2027 kiinteistöinvestoinnit. Lisäksi mukana on yhdeksän kymmenesosaa vuoden 2026 kiinteistöinvestoinneista, kahdeksan kymmenesosaa vuoden 2025 kiinteistöinvestoinneista ja niin edelleen. Jos investointien nimellinen arvo olisi sama joka vuosi, tarkistusjärjestelmässä oleva vero olisi 5,5 kertaa yhden vuoden vero ($1 + 0,9 + 0,8 + \dots + 0,1 = 5,5$).

Kiinteistön myynnin verollisuuden aiheuttamat vaikutukset

Kiinteistöjen myynnin verollisuuden valinnalla on verotuottoja kasvattava vaikutus silloin, kun ostajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta. Verovelvollisten välisten soveltuvien kiinteistökauppojen arvoksi vuonna 2027 arvioitiin ennusteen perusteella noin 450 miljoonaa euroa, josta 90 miljoonaa euroa kohdistuu aiemmin määritellyssä kiinteistöjen luokituksessa toiseen luokkaan.⁶ Kun oletettiin, että näistä kiinteistöistä puolet sisältää käyttöönotettuja rakennuksia ja että puolet kiinteistöistä, jotka sisältävät käyttöönotettuja rakennuksia, myydään verollisena, vuosittaiseksi verotuottoja kasvattavaksi vaikutukseksi arvioidaan noin 6 miljoonaa euroa ($90 \text{ ME} \times 0,5 \times 0,5 \times 0,255 \approx 6 \text{ ME}$)⁷.

⁶ Ensimmäiseen luokkaan kuuluvia kiinteistöjä ei huomioida laskelmassa, koska niissä ostajalla on täysi vähennysoikeus, eikä verotuottovaikutuksia synny. Kolmanteen luokkaan kuuluvia kiinteistöjä ei arvioida valittavan verolliseen myyntiin, eikä verotuottovaikutuksia synny.

⁷ Kaavassa 0,255 tarkoittaa yleistä arvonlisäverokantaa.

Myyjille syntyy vähennysoikeus verolliseen kiinteistön myyntiin suoraan ja välittömästi liittyvien hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta. Esitys voi tältä osin nykytilaan verrattuna lievästi vähentää valtion nettomääräistä arvonlisäverotuottoa, mitä ei kuitenkaan ole sisällytetty valtiontaloudellisten vaikutusten euromääräiseen arvioon vaikutuksen arvioidun vähäisyyden ja käytettävissä olevan tilastopohjan puutteellisuuden vuoksi.

Nykyisten kiinteistöinvestointien kertatarkistuksista aiheutuvat vaikutukset

Kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmässä arvioitiin vuoden 2027 lopussa olevan noin 6,9 miljardia euroa vähennettyä arvonlisäveroa ja noin 540 miljoonaa euroa vähentämätöntä, mutta mahdollisesti vähennettävissä olevaa arvonlisäveroa.

Jos myyjä on vähentänyt veron alun perin kokonaan ja kiinteistön myyntiä ei valittaisi verolliseksi, myyjä palauttaisi tekemänsä vähennystä jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Kaupan osapuolet eivät välttämättä kaikissa tilanteissa päätyisi valitsemaan myyntiä verolliseksi, esimerkiksi välttääkseen verolliseen myyntiin liittyvää hallinnollista taakkaa ja tarkistuskausien ketjuuntumista. Tältä osin vaikutus olisi verotuottoja kasvattava. Tämä on huomioitu jäljempänä esitetyssä herkkyystarkastelussa, jossa oletetaan, että osapuolet eivät valitse myynnin verollisuutta tilanteissa, joissa tarkistuskautta on jäljellä yksi vuosi. Sen sijaan esityksen ei arvioida vaikuttavan verotuottoihin tilanteissa, joissa ostaja ei täytä kiinteistön myynnin verollisuuden valintaoikeuden edellytyksiä, sillä näissä tilanteissa tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei ole nykyisinkään voitu siirtää myyjältä ostajalle, vaan myynti on nykyisinkin johtanut vähennyksen palauttamiseen jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta.

Jos myyjä on vähentänyt veron alun perin osittain tai ei ole vähentänyt veroa lainkaan ja kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, myyjä tekisi lisävähennyksen jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta, eli vaikutus olisi verotuottoja vähentävä. Myyjän eduksi tehtävien kertatarkistusten arvioidaan vähentävän valtion verotuottoja vuosittain arviolta noin 4 miljoonaa euroa ($540 \text{ M€} \times 0,01 \times 0,75 \approx 4 \text{ M€}$)⁸. Laskelmassa on oletettu, että verollinen myynti valitaan aina, kun myyjä voi hyötyä siitä.

Valtiolla ei ole vähennysoikeutta, joten verollisen myynnin valinta ei synnytä valtiolle myyjän kannalta edullisia kertatarkistuksia.

Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisesta aiheutuvat vaikutukset

Jatkossa kiinteistöinvestointina pidettäisiin myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka myynti valitaan arvonlisäverolliseksi, eli kiinteistöinvestoinnin määritelmä laajenisi nykyisestä. Kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron osuus laskettaisiin tällöin kiinteistön myyntihinnasta.

Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisesta aiheutuvien verotuottovaikutusten arviointi edellyttää verollisista kiinteistönmyynneistä tarkistusjärjestelmän piiriin tulevan veron määrän arviointia. Määrä arvioidaan staattisesti laskemalla tilastojen perusteella se veron määrä, joka käyttöön otettujen rakennettujen kiinteistöjen toteutuneista kaupoista voisi kertyä. Arvio esite-

⁸ Kaavassa 0,01 tarkoittaa yhden prosentin osuutta, joka tarkistusjärjestelmän piirissä olevasta kiinteistökannasta arvioidaan vaihtavan vuosittain omistajaa suorassa kiinteistökaupassa. Kaavassa 0,75 tarkoittaa osuutta, joka toiseen luokkaan kuuluvista kiinteistöistä arvioidaan myytävän verovelvollisille ostajille.

tään havainnollisuuden vuoksi vuoden 2027 tasossa ikään kuin esitetty muutos olisi ollut voimassa edellisen vuosikymmenen ajan. Arvio perustuu vuosien 2020–2024 kauppahintatilastoihin, joita on jatkettu vuosiin 2018–2027 keskiarvojen ja valtiovarainministeriön talousennusteen perusteella, jotta saadaan muodostettua kymmenen vuoden tarkistuskausi. Arvio esitetään edeltävien vuosien perusteella, koska ennustaminen kauas tulevaisuuteen on hyvin epävarmaa.

Vuoden 2027 lopussa kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisen johdosta tarkistusjärjestelmän piiriin tulevan veron määrä perustuisi kyseisen vuoden verovelvollisten välisten soveltuvien kiinteistökauppojen kokonaisarvoon ja vähenevässä määrin aiempien vuosien kokonaisarvoon. Vuoden 2026 kauppojen kokonaisarvosta huomioitaisiin yhdeksän kymmenesosaa, vuoden 2025 kokonaisarvosta kahdeksan kymmenesosaa ja niin edelleen. Vuonna 2027 verovelvollisten välisten soveltuvien kiinteistökauppojen arvoksi ennustettiin noin 450 miljoonaa euroa. Vaikutusarviossa on oletettu, että näistä kiinteistöistä puolet sisältää käyttöönotettuja rakennuksia ja että puolet kiinteistöistä, jotka sisältävät käyttöönotettuja rakennuksia, myydään verollisena. Tällöin kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisen johdosta tarkistusjärjestelmän piiriin tulevan veron määrä olisi yksistään vuonna 2027 noin 30 miljoonaa euroa ($450 \text{ M€} \times 0,5 \times 0,5 \times 0,255 \approx 30 \text{ M€}$)⁹, josta noin 24 miljoonaa euroa arvioidaan vähennettävän ja noin 6 miljoonaa euroa arvioidaan jäävän vähentämättä. Tekemällä vastaava laskelma myös vuotta 2027 edeltäville vuosille, arvioidaan, että tarkistusjärjestelmän piiriin tulevan veron kokonaismäärä olisi vuonna 2027 noin 170 miljoonaa euroa, josta noin 130 miljoonaa euroa arvioidaan vähennettävän ja noin 40 miljoonaa euroa arvioidaan jäävän vähentämättä.

Myyjä joutuisi palauttamaan mahdollisesti tekemiään verovähennyksiä jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta, kun kiinteistö myydään ostajalle, joka ei ole verovelvollinen. Myyjän vahingoksi tehtävien kertatarkistusten arvioidaan kasvattavan valtion verotuottoja noin 0,1 miljoonaa euroa vuodessa vuoden 2027 tasossa ($130 \text{ M€} \times 0,01 \times (1 - 0,91) \approx 0,1 \text{ M€}$)¹⁰. Myyjän eduksi tehtävien kertatarkistusten arvioidaan vähentävän valtion verotuottoja noin 0,3 miljoonalla eurolla vuodessa ($40 \text{ M€} \times 0,01 \times 0,75 \approx 0,3 \text{ M€}$)¹¹. Laskelmat perustuvat samoihin oletuksiin ja menetelmään kuin nykyisten kiinteistöinvestointien kertatarkistusten arviossa.

Yhteenlaskettuna esityksen arvioidaan vähentävän valtion verotuottoja staattisesti laskien 0,2 miljoonaa euroa vuodessa kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisen takia. Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisesta aiheutuvat verotuotot eivät kuitenkaan realisoidu täysimääräisesti heti ehdotetun lain voimaantulon jälkeen. Kuluu vähintään täysi tarkistuskausi eli kymmenen vuotta ennen kuin tarkistettavan arvonlisäveron määrä lakkaa kasvamasta ja vakiintuu uudelle tasolle.

Vaikutukset muihin verolajeihin ja kokonaisverotuottoihin

⁹ Kaavassa 0,255 tarkoittaa yleistä arvonlisäverokantaa.

¹⁰ Kaavassa 0,01 tarkoittaa yhden prosentin osuutta, joka tarkistusjärjestelmän piirissä olevasta kiinteistökannasta arvioidaan vaihtavan vuosittain omistajaa suorassa kiinteistökaupassa. Kaavassa 0,91 tarkoittaa osuutta, joka ensimmäiseen luokkaan kuuluvista kiinteistöistä arvioidaan myytävän verovelvollisille ostajille.

¹¹ Kaavassa 0,01 tarkoittaa yhden prosentin osuutta, joka tarkistusjärjestelmän piirissä olevasta kiinteistökannasta arvioidaan vaihtavan vuosittain omistajaa suorassa kiinteistökaupassa. Kaavassa 0,75 tarkoittaa osuutta, joka toiseen luokkaan kuuluvista kiinteistöistä arvioidaan myytävän verovelvollisille ostajille.

Esitys vaikuttaa kiinteistön myynnin yhteydessä tehtäviin kertatarkistuksiin jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta ja sitä kautta kiinteistöjen hintoihin sekä niihin sisältyvään piilevään arvonnalisäveroon. Kun kertatarkistus tehdään myyjän vahingoksi, hintapaine on ylöspäin. Kun kertatarkistus tehdään myyjän eduksi, hintapaine on alaspäin. Kiinteistöjen hintojen muutos vaikuttaa myös muiden verolajien tuottoihin. Vaikutuksen arvioidaan olevan suurin varainsiirtoveron ja luovutusvoitoista maksettavan veron tuottoihin, mutta silti määrällisesti vähäinen suhteessa verolajien vuosituottoihin. Kiinteistöveron tuottoon muutoksella ei ole vaikutusta.

	Staattnen budjettivaikutus, miljoonaa euroa vuodessa
Kiinteistön myynnin verollisuuden aiheuttamat vaikutukset (ALV)	+6
Nykyisten kiinteistöinvestointien kertatarkistuksista aiheutuvat vaikutukset (ALV)	-4
Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisesta aiheutuvat vaikutukset (ALV)	0
Arvonnalisäveron vaikutus muiden verolajien tuottoihin	0
Yhteensä	+2

Esityksen verotuottovaikutukset arvioidaan lähes neutraaleiksi. Kaikki arvioidut vaikutukset eivät toteudu täysimääräisesti heti ehdotetun lain tultua voimaan, sillä kestää vähintään kymmenen vuotta ennen kuin verollisten kiinteistömyyntien yleisyys ja tarkistusjärjestelmän piiriin tulevan veron määrän taso vakiintuvat. Arvio kuvaa pitkän aikavälin keskiarvoa, joka perustuu kertatarkistettavan veron potentiaaliseen määrään sekä kertatarkistusten todennäköisyyteen. Yksittäisinä vuosina kertaluonteiset erät voivat vahvistaa verotuottoja kasvattavia tai vähentäviä vaikutuksia moninkertaisiksi.

Herkkyystarkastelu ja mahdolliset käyttäytymisvaikutukset

Vaikutusarviossa on käytetty useita oletuksia puuttuvan tietopohjan vuoksi. Siksi on perusteltua tehdä herkkyystarkastelu, joka havainnollistaa sitä, kuinka paljon keskeisten oletusten vaihtelu ja kertaluonteiset heilahdukset voivat vaikuttaa verotuottoihin yksittäisinä vuosina.

Herkkyystarkastelussa oletetaan, että soveltuvan kiinteistökaupan vuosittainen arvo on viisinkertainen Maanmittauslaitoksen kauppahintatilastoon verrattuna. Vastaavasti oletetaan, että viisinkertainen määrä soveltuvista kiinteistöistä vaihtaa omistajaa vuosittain suorassa kiinteistökaupassa. Vaihteluvälin alarajalla on oletettu, että vain 10 prosenttia myytyjen soveltuvien kiinteistöjen arvosta koostuu käyttöönotetuista rakennuksista, kun taas ylärajalla on oletettu, että käyttöönotettujen rakennusten osuus on 90 prosenttia arvosta.

Tämän lisäksi on huomioitu joitakin mahdollisia käyttäytymisvaikutuksia. Myyjät saattaisivat valita verottoman myynnin, kun tarkistuskaudesta on jäljellä vain yksi vuosi, koska silloin kertatarkistus myyjän vahingoksi voi olla pienempi kuin verollisuuden aiheuttamat hallinnolliset kustannukset tai vähennyskelvoton vero ostajalle. Myyjät, joilla on rajallinen vähennysoikeus,

pyrkisivät valitsemaan verollisen myynnin todennäköisesti useammin. Ostajat, joilla on rajallinen vähennysoikeus, pyrkisivät välttämään verollisen hankinnan todennäköisesti useammin.

Käyttäytymisvaikutuksia arvioitaessa on kuitenkin huomioitava, että toimijoiden ei ole mahdollista hyödyntää itselleen edullisia veroseuraamuksia täysimääräisesti, koska verollisen myynnin on yleensä oltava taloudellisesti perusteltu sekä myyjän että ostajan kannalta. Lisäksi rajatun vähennysoikeuden liiketoimintaan rakennetut kiinteistöt, kuten sairaalat, eivät ominaisuuksiltaan usein sovellu yhtä hyvin laajan vähennysoikeuden liiketoimintaan.

Herkkyystarkastelun perusteella esitetyn muutoksen kokonaisvaikutus valtion verotuottoon arvioidaan olevan -5 miljoonan euron ja +21 miljoonan euron väliltä. Koska tulosten suuruusluokka ei muutu ratkaisevasti oletuksia vaihdettaessa, muutoksen vaikutusten arvioidaan jäävän kokonaisuutena pieniksi.

Vertailulaskelma

Vertailulaskelman avulla voidaan arvioida verotuottovaikutukset vaihtoehdossa, jossa kiinteistön myynnin verollisuuden valintaa ei mahdollistettaisi lainkaan. Tällöin staattisen verotuoton arvioitaisiin tässä arviossa käytetyillä laskentaperiaatteilla kasvavan vuoden 2027 tasossa noin 68 miljoonaa euroa, josta arvonlisäveron osuus olisi noin 62 miljoonaa euroa. Tuottovaikutusten arvioitaisiin toteutuvan täysimääräisesti heti ehdotetun lain voimaantulosta lähtien. Arvio on kuitenkin tulkittava ylärajaksi. Staattinen tuottovaikutus ei todennäköisesti realisoituisi, sillä vaihtoehto aiheuttaisi esitettyä muutosta suurempia käyttäytymisvaikutuksia, kuten kiinteistöjen myyntien lykkäämistä.

Käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset verotuottoihin

Käännetyn verovelvollisuuden vaikutuksia verotuottoihin on arvioitu kahdessa tuoreessa tutkimuksessa. Suomessa vuonna 2011 käyttöön otettu käännetty verovelvollisuus rakennuspalvelujen myynnissä lisäsi rakennusalan ilmoitettua nettomääräistä arvonlisäveroa noin 5 prosenttia. Verotuottojen kasvu johtui erityisesti alihankkijoiden veronkierron vähenemisestä.¹² Saksassa käännettyä verovelvollisuutta laajennettiin vuosina 2010–2014 useille toimialoille. Tällä arvioitiin olevan noin 5 prosentin positiivinen vaikutus näiltä toimialoilta kerättäviin verotuottoihin, pääasiassa perusteettomien palautusten vähenemisen ansiosta.¹³

Tutkimusnäytön perusteella voidaan arvioida, että ehdotetulla verollisen kiinteistön myynnin käännetyllä verovelvollisuudella olisi verotuottojen kannalta positiivisempi vaikutus verrattuna vaihtoehtoon, jossa myyntiin ei sovellettaisi käännettyä verovelvollisuutta. Jos kiinteistön myynnin verollisuuden valinta mahdollistettaisiin ilman käännettyä verovelvollisuutta, nettomääräiset arvonlisäverotuotot mahdollisesti vähenisivät, koska järjestelmä altistuisi suuremmille väärinkäytösriskeille. Käännettyä verovelvollisuutta ei esityksen mukaan sovellettaisi silloin, kun ostajana oleva kunta, hyvinvointialue tai valtio ei harjoittaisi osaksikaan liiketoimintaa. Tällaisten tilanteiden arvioidaan olevan hyvin harvinaisia. Julkisyhteisöjen ei arvioida myöskään olevan yhtä alttiita väärinkäytöksille, joten vaikutus väärinkäytösriskeihin arvioidaan vähäiseksi.

¹² Junttila & Koivisto & Nivala 2024. Improving VAT Compliance by Switching Who Remits the Tax: Evidence from Construction Firms. VATT Working Papers 170.

¹³ Buettner & Tassi 2023. VAT fraud and reverse charge: empirical evidence from VAT return data. *International Tax and Public Finance* (2023) 30:849–878.

4.1.2 Vaikutukset kunnille

Kuntien osuus kiinteistöjen myynnistä ja investoinneista on laskettu samalla tilastopohjalla ja oletuksilla kuin valtiontaloudelliset vaikutukset, katso jakso 4.1.1. Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajeneminen voi kasvattaa tarkistettavan veron määrää ja tehdä tarkistustilanteista nykyistä yleisempiä.

Esityksen ei arvioida merkittävästi vaikuttavan kuntien rahoitusasemaan. Esityksellä ei ole suoraa vaikutusta kiinteistöveron tuottoon, koska kiinteistöveron verotusarvot eivät määräydy kauppahintojen perusteella. Esityksellä ei ole suoraa vaikutusta myöskään tuloveron ja yhteisöveron jako-osuuksiin.

Kuntien, hyvinvointialueiden ja kunnan liikelaitosten arvioidaan vähentäneen kiinteistöinvestointeihin sisältyvää arvonlisäveroa tai saaneen verosta kuntapalautuksia vuonna 2024 noin 370 miljoonaa euroa, mikä vastaa noin 27 prosenttia kaikkien verovelvollisten vähentämästä kiinteistöinvestointeihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Valtio- tai kuntaenemmistöisten yritysten osuuden kiinteistöinvestointien arvonlisäveron vähennyksistä arvioidaan olleen vastaavasti noin 2 prosenttia. Soveltuvista kiinteistökaupoista noin 8 prosenttia euromääräisesti ja 15 prosenttia lukumääräisesti on sellaisia, joissa kunta tai hyvinvointialue on osapuolena. Euromääräisesti arvioiden noin 89 prosenttia kuntien myymien kiinteistöjen ostajista on verovelvollisia.

Kunta, hyvinvointialue ja valtio voisivat esityksen mukaan valita myynnin verollisuuden silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä. Niissä harvinaisissa tilanteissa, joissa myyntiä ei voisi valita verolliseksi, veroton luovutus voi johtaa kertatarkistukseen myyjän vahingoksi ja heijastua tätä kautta kauppaehtoihin ja hinnoitteluun.

Esityksen mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei sovellettaisi silloin, kun ostajana oleva kunta, hyvinvointialue tai valtio ei harjoittaisi osaksikaan liiketoimintaa. Tällaisten tilanteiden arvioidaan olevan hyvin harvinaisia. Tällöin verolliseksi valitussa myynnissä julkisyhteisön asema ostajana voi hieman heiketä suhteessa verovelvollisiin yritysostajiin esimerkiksi kassavirtaan ja rahoituksen järjestämiseen liittyvien erojen vuoksi. Kun käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa, myyjä suorittaa arvonlisäveron yleisten sääntöjen mukaisesti. Tällöin arvonlisävero sisältyy vastikkeeseen ja voi siten lähtökohtaisesti kasvattaa varainsiirtoveron perustetta verrattuna tilanteisiin, joihin käännetty verovelvollisuus soveltuu. Käytännössä mahdollinen lisärasite kuitenkin kohdistuu lähinnä hyvinvointialueisiin, koska valtio ja kunnat ovat kiinteistön ostajina varainsiirtoverosta vapautettuja. Ilmiön arvioidaan olevan verotuottojen näkökulmasta marginaalinen, mutta sillä voi olla merkitystä kilpailuneutraliteetin kannalta tilanteissa, joissa julkinen ostaja kilpailee samoista kohteista yksityisten toimijoiden kanssa.

Esityksen arvioidaan lisäävän kuntien ja hyvinvointialueiden hallinnollista taakkaa. Vaikutus ei ole luonteeltaan kunnille tai hyvinvointialueille ominainen, vaan seuraa yleisesti siitä, että tarkistusmenettelyä sovelletaan aiempaa useammin. Hallinnollisen taakan kasvua verovelvollisille arvioidaan tarkemmin jaksossa 4.1.3 Vaikutukset yritysten hallinnolliseen taakkaan.

4.1.3 Vaikutukset yrityksiin

Yritysvaikutuksiin liittyvä tilastopohja ja oletukset

Yritysten osuus kiinteistöjen myynnistä ja investoinneista on laskettu samalla tilastopohjalla ja oletuksilla kuin valtiontaloudelliset vaikutukset, katso jakso 4.1.1. Yrityksiin kohdistuvien vaikutusten arvioinnissa on käytetty samoja tilastoja ja oletuksia.

Kuten on esitetty jaksossa 4.1.1, verovelvolliset toimijat myivät vuonna 2024 arviolta noin 490 miljoonan euron arvosta noin 1 600 sellaista rakennettua kiinteistöä, joihin esityksessä ehdotettua myynnin verollisuutta voisi soveltaa. Yritykset toimivat luovuttajina näistä noin puolessa eli 800 kaupassa, mutta niiden osuus kauppojen euromääräisestä kokonaisarvosta oli noin 80 prosenttia. Yritykset luovuttivat verovelvollisille toimijoille vuosittain arviolta noin 500 ja yksityisille henkilöille arviolta noin 300 soveltuvaa kiinteistöä. Yksityishenkilöostajan tapauksessa myyntiä ei käytännössä voitaisi valita verolliseksi. Jälkimmäinen ryhmä koostui enimmäkseen lomarakennuspaikoista.

Verovelvollisten toimijoiden suorittamien tai hankkimien, kiinteistöinvestoinneiksi luokiteltavien, rakentamistöiden arvosta yksityisten yritysten osuus oli arviolta 39 prosenttia eli noin 530 miljoonaa euroa vuonna 2024, kun kiinteistöosakeyhtiöiden osuus oli arviolta 22 prosenttia eli noin 300 miljoonaa euroa. Vuosi 2024 oli rakenteeltaan poikkeuksellinen, ja näiden ryhmien osuudet ovat tavanomaisina vuosina tyypillisesti hieman tätä matalampia.

Vaikutusten kohdentuminen yrityksiin

Esitys vaikuttaisi ensivaiheessa erityisesti yrityksiin ja yhteisöihin, jotka tekevät suoria kiinteistökauppoja toisten verovelvollisten tai julkisyhteisöjen kanssa sellaisilla kiinteistöillä, joihin kohdistuu kiinteistöinvestointiin sisältyvä verovähennys, jonka tarkistuskausi on kiinteistön luovutushetkellä kesken. Vähennyksen tarkistus oikeus ja -velvollisuus ei voisi jatkossa siirtyä, minkä vuoksi myyjä tekisi kertatarkistuksen aina, kun kiinteistö myydään. Riippuen myyjän alun perin tekemästä vähennyksestä ja siitä valitaanko myynti verolliseksi, kertatarkistus johtaisi joko myyjän tekemään lisävähennykseen tai palautukseen tai olisi neutraali.

Ehdotettu myynnin verollisuuden valinta koskisi suorien kiinteistökauppojen lisäksi sellaisen arvopaperin myyntiä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa. Tällaisia ovat esimerkiksi asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeet silloin, kun ne tuottavat hallintaoikeuden esityksessä tarkoitettuun käyttöön otettuun rakennukseen tai rakennuksen osaan siihen liittyvine maapohjineen. Esitetyt vaikutukset kohdistuisivat siis myös tällaisten arvopaperien omistajiin. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä sovelletaan tällaisten arvopaperien omistajiin jo nykytilassa.

Esitys vaikuttaa voimakkaimmin toimialoihin, joilla tehdään paljon käyttöönotettuja rakennuksia sisältävien kiinteistöjen suoria myyntejä ja ostoja. Tällaisia ovat erityisesti kiinteistösijoitusyhtiöt, rakennusliikkeet ja toimitila- ja logistiikkayhtiöt, joilla kiinteistökaupat ovat keskeinen osa toimintaa. Teollisuusyrityksissä kiinteistökaupat ovat yleensä satunnaisempia, mutta yksittäisten myyntien euromääräinen vaikutus voi olla suuri. Esitys vaikuttaa myös piilevään arvonalisäveroon kiinteistöjen hinnoissa, millä on vaikutusta esimerkiksi kiinteistönvälitysliikkeiden liikevaihtoon, mutta tämän vaikutuksen arvioidaan jäävän vähäiseksi.

Esityksen vaikutukset ovat merkittävämpiä yrityksille, joilla ei ole täyttä vähennysoikeutta tai jotka myyvät kiinteistöjä ostajille, joilla ei ole täyttä vähennysoikeutta. Sääntely on neutraalia yrityksen koon suhteen. Tilastokeskuksen Korjausrakentaminen-tilaston mukaan suurilla yrityksillä uudisrakentamisen osuus kiinteistöinvestoinneista on tyypillisesti korkeampi kuin pienillä yrityksillä. Vaikutukset kohdentuvat myös enemmän niille yrityksille, joiden omistamat

kiinteistöt ovat kalliimpia. Euromääräiset vaikutukset ovat suurempia esimerkiksi pääkaupunkiseudulla, jossa maapohjien ja rakennusten hinnat ovat korkeampia kuin muualla Suomessa.

Esitys ei vaikuttaisi suoraan niihin yrityksiin, jotka eivät tee suoria kiinteistökauppoja tai edellä mainittuja kiinteistön hallintaan oikeuttavien osakkeiden kauppia. Esitys ei lähtökohtaisesti vaikuttaisi myöskään yrityksiin, jotka myyvät kiinteistön tarkistuskauden aikana muille kuin verovelvolliselle ostajalle, kunnalle, hyvinvointialueelle tai valtiolle, sillä tällöin kertatarkistus olisi tehtävä myös nykyisin myyjän vahingoksi. Kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajeneminen voi tosin kasvattaa kertatarkistettavan veron määrää ja tehdä kertatarkistustilanteista nykyistä yleisempiä.

Esitys ei lähtökohtaisesti vaikuta yrityksiin, jotka eivät omista kiinteistöjä, vaan käyttävät vuokrattuja tiloja, elleivät ne ole kiinteistön käyttöoikeuden haltijoina tehneet kiinteistöinvestointeja. Kiinteistön käyttöoikeuden haltija, kuten vuokralainen, ei voisi jatkossa siirtää vähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta, vaan kiinteistön käyttöoikeuden haltijan olisi tehtävä kertatarkistus, kun kiinteistön käyttöoikeus päättyy. Kiinteistön käyttöoikeuden haltijan tekemän perusparannuksen osalta kertatarkistusvelvoite edellyttäisi jatkossakin, että käyttöoikeuden haltija saa siitä korvauksen. Esitys ei lähtökohtaisesti vaikuta myöskään yrityksiin, jotka myyvät ja hankkivat kiinteistöjä vain osakekauppojen kautta, pois lukien edellä mainitut kiinteistön hallintaan oikeuttavien osakkeiden kaupat.

Esityksen vaikutukset laajenevat ensivaiheen jälkeen niihin yrityksiin, jotka ostavat kiinteistöjä, joissa on edellisen verollisen kiinteistön hankinnasta alkanut tarkistuskausi kesken. Vaikutukset leviävät markkinoilla vähitellen seuraaville omistajille, ja tarkistusjärjestelmän piiriin tulevien yritysten määrä kasvaa. Kokonaisvaikutusten arvioidaan vakiintuvan vasta vähintään yhtä kokonaista tarkistuskautta vastaavan ajanjakson jälkeen, kun sekä tarkistusten että verollisten myyntien määrä alkavat vakiintua.

Vaikutusten suuruus yritysten käymään kiinteistökauppaan

Jos esityksessä staattisesti arvioidut myyjille kohdistuvat kertatarkistukset, sekä myyjien eduksi että myyjien vahingoksi, siirtyisivät kiinteistöjen hintoihin täysimääräisesti, kiinteistökauppojen kokonaisarvo madaltuisi keskimäärin noin 4 miljoonaa euroa vuodessa vuoden 2027 tasossa. Suhteutettuna vuoden 2024 kauppatilaston perusteella arvioituun soveltuvien kiinteistökauppojen 490 miljoonan euron kokonaisarvoon, vaikutus olisi keskimäärin alle yhden prosentin. Vaikutuksen arvioidaan kuitenkin jakautuvan epätasaisesti. Keskimääräinen arvio ei kuvaa täsmällisesti yksittäiseen yritykseen tai yksittäiseen luovutukseen kohdistuvan vaikutuksen mahdollista suuruutta tai suuntaa. Arvio perustuu kertatarkistettavan veron potentiaaliseen määrään ja kertatarkistusten todennäköisyyteen, jotka vaihtelevat huomattavasti vuosittain kiinteistökauppojen arvon ja rakenteen mukaan.

Yksittäisinä vuosina verovaikutukset voivat olla useita kertoja keskimääräistä suurempia ja niiden kohdentuminen voi olla hyvin keskittynyttä, jos markkinoilla tapahtuu muutama suuri verollinen kiinteistön myynti tai merkittävä kertatarkistus. Kertatarkistettavat määrät voivat olla suurempia kuin nykytilassa, koska esityksen myötä osa kiinteistöinvestointien verovähennyksistä perustuisi jatkossa kiinteistöjen myyntihintoihin, jotka ovat tyypillisesti alkuperäisiä investointikustannuksia korkeampia. Poikkeuksellisen suuria vaikutuksia voi syntyä esimerkiksi tilanteissa, joissa verollisena hankittu kiinteistö myydään verottomana pian tarkistuskauden alkamisen jälkeen, jolloin kertatarkistus myyjän vahingoksi voi nostaa piilevän arvonlisäveron

vaikutuksen yli 20 prosenttiin kauppahinnasta. Piilevän arvonlisäveron suhteellinen osuus hinnasta voi kasvaa tavanomaista suuremmaksi myös silloin, kun kiinteistön arvo laskee nopeasti tarkistuskauden alkamisen jälkeen.

Yritysten käyttäytymisvaikutukset

Yritykset voivat useissa tilanteissa omilla valinnoillaan vaikuttaa siihen, millaisia veroseurauksia esitys niille aiheuttaa. Verotuksellisten haittavaikutusten hallinta perustuu tyypillisesti suunnitteluun, ajoitukseen ja luovutustapojen valintaan.

Yritykset voivat esimerkiksi tehdä kaupan osapuolten neuvottelujen seurauksena kertatarkistuksia vahingokseen silloin, kun tarkistuskaudesta on jäljellä riittävän pieni osa. Yritykset voivat myös lykätä myyntiä, jotta tarkistuskausi kuluu loppuun tai kertatarkistettava määrä pienee.

Vaihtoehtoisesti osa yrityksistä voi korvata suorat kiinteistökaupat liiketoimintasiirroilla tai muilla soveltuvilla järjestelyillä, joissa velvoitetta kertatarkistukselle ei lähtökohtaisesti synny. Verohallinnon tietojen mukaan vuonna 2024 tehtiin 67 liiketoimintasiirtoa, joista kahdeksassa liiketoimintasiirrosta siirtyi kiinteistöjä 93 miljoonan euron arvosta. Vuonna 2023 yhdeksässä liiketoimintasiirrosta siirtyi kiinteistöjä yhteensä 205 miljoonan euron arvosta. Tavanomaisesti siirtoon sisältyy 1–2 kiinteistöä. Liiketoimintasiirtojen käyttö voi lisääntyä muutoksen seurauksena. Koska esityksestä johtuvat veroseuraukset eivät yleensä ole erityisen suuria, ja koska liiketoimintasiirron toteutukseen voi liittyä hallinnollisia kustannuksia, ilmiön yleistyminen voi myös jäädä rajalliseksi. Liiketoimintasiirtojen ohella muutos voi kannustaa toteuttamaan järjestelyt sellaisina osakemuotoisina kauppoina, joissa velvoitetta kertatarkistukselle ei synny. Kiinteistökohtaisten veroriskien arvioinnin ja sisällyttämisen hinnoitteluun arvioidaan kasvavan erityisesti toimialoilla, joilla kiinteistöjä myydään usein tai lyhyin pitoajoin.

Käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset yrityksiin

Käännetty verovelvollisuus on ostajalle tyypillisesti kassavirtaneutraali, koska ostaja ilmoittaa samalla arvonlisäveroilmoituksella sekä myynnin veron että oston vähennyksen. Tämä vähentää ostajan tarvetta välirahoitukselle ja pienentää siten rahoitusrasitusta arvoketjussa verrattuna malliin, jossa myyjä veloittaisi ja tilittäisi veron. Käännetty verovelvollisuus myös vähentää ketjupetosten kannustimia, mikä parantaa kilpailuneutraliteettia ja hyödyttää rehellisesti toimivia yrityksiä. Hallinnollinen kokonaisrasitus ei välttämättä kasva tai vähene merkittävästi käännetyn verovelvollisuuden takia, mutta vastuiden painopiste siirtyy myyjän ja ostajan välillä, koska ostajaan kohdistuu tavallista enemmän esimerkiksi ilmoittamiseen liittyviä velvoitteita. Esitys ei sisällä poikkeusta ulkomaalaisille yrityksille, vaan niiden on täytettävä vastaavat rekisteröitymisedellytykset kuin kotimaisten yritysten.

Vaikutukset yritysten hallinnolliseen taakkaan

Hallinnollisen taakan arvioidaan kasvavan esityksen seurauksena, mutta taakan kasvu ei kohdistu kaikkiin yrityksiin. Suurta osaa yrityksistä esitys ei koske lainkaan. Yritysten voidaan arvioida suhteellisen nopeasti ja ilman laajaa selvitystyötä tunnistavan, kuuluvatko ne esityksen soveltamisalaan.

Seurannan ja dokumentaation tarve kasvaa etenkin kiinteistöinvestoinnin määritelmän laajenemisen ja tarkistuskausien ketjuuntumisen vuoksi. Tarkistusmenettelyä soveltavien yritysten

määrä kasvaa, koska jatkossa myös verolliseksi valittujen kiinteistöjen hankinnat aloittavat ostajalla uuden tarkistuskauden. Koska verolliseksi valitun kiinteistön hankinta aloittaa ostajalla uuden tarkistuskauden, tarkistuskaudet päättyvät harvemmin ennen verollisesta myynnistä aiheutuva uuden tarkistuskauden alkua. Itse tarkistusjärjestelmän perusvaatimukset vastaavat nykytilaa. Yritysten tulee ylläpitää kiinteistökohtaista seuranta kiinteistön käyttötarkoituksesta, vähennysoikeudesta ja tarkistusvuosista. Hallinnollista taakkaa vähentää nykytilaan verrattuna se, ettei tarkistusvastuun siirtoa koskevaa selvitystä tai erillistä dokumentaatiota pääsääntöisesti enää vaadita myynnin yhteydessä.

Verolliseksi valitun kiinteistön myynti edellyttää, että myyjä hakeutuu tästä toiminnasta erikseen arvonnäköverovelvollisten rekisteriin. Muutos kasvattaa rekisteröitymisten määrää. Maanmittauslaitoksen vuosien 2020–2024 kauppatilastojen perusteella verovelvollisten välillä luovutettiin vuosittain keskimäärin arviolta noin 630–700 sellaista rakennettua kiinteistöä, joihin ehdotettua verollisuuden valintaa voisi soveltaa. Vaikutusarviossa on oletettu, että näistä kiinteistöistä puolet sisältää käyttöönotettuja rakennuksia ja että puolet kiinteistöistä, jotka sisältävät käyttöönotettuja rakennuksia, myydään verollisena. Jos jokainen kiinteistö myydään eri verovelvollisen toimesta, rekisteröitymistarve koskisi noin 180 verovelvollista ($700 \times 0,5 \times 0,5 \approx 180$).

Jos verollisuuden valintaan kuluu kaksi työtuntia molemmilta osapuolilta, rekisteröitymiseen seitsemän työtuntia myyjältä ja muihin verolliseksi valittuun myyntiin liittyviin töihin kymmenen työtuntia molemmilta osapuolilta, alkuvaiheessa kuluu yhteensä 6 260 työtuntia ($700 \times 2 + 180 \times 7 + 2 \times 180 \times 10 \approx 6\,260$). Lisäksi oletetaan, että joka kymmenennessä tapauksessa, jossa verovelvollinen ei valitse verollista myyntiä, se valitsee vaihtoehtoisen järjestelyn välttääkseen vahingolliset veroseuraamukset. Mikäli vaihtoehtoiseen järjestelyyn osallistuminen vaatii verovelvolliselta keskimäärin 100 työtuntia, niin tästä aiheutuu noin 3 500 työtuntia vuodessa. Verovelvollisten hallinnolliseksi taakaksi arvioidaan alkuvaiheessa keskimäärin noin 370 000 euroa vuodessa.¹⁴ Kun joukosta poistetaan kuolinpesien tekemät rakennettujen maa- ja metsätalousalueiden myynnit, niin arvio pienenee 330 000 euroon vuodessa. Muutoksen aiheuttamat hallinnolliset kustannukset todennäköisesti pienenevät alkuvaiheen jälkeen, kun suurimmat verollista myyntiä harjoittavat verovelvolliset ovat rekisteröityneet.

4.1.4 Tulonjakovaikutukset

Esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä tulonjakovaikutuksia. Esitys kohdistuu ensisijaisesti kiinteistöjä omistaviin ja luovuttaviin yrityksiin, yhteisöihin ja julkisyhteisöihin, eikä sillä ole välittömiä vaikutuksia kotitalouksien käytettävissä oleviin tuloihin, etuuksiin tai verorasitukseen. Vaikutuksia kotitalouksille voi syntyä välillisesti esimerkiksi silloin, jos kiinteistökauppoihin liittyvät kustannus- ja hinnoitteluvaikutukset heijastuvat vuokriin tai palveluhintoihin. Tällaisen välittymisen arvioidaan kuitenkin jäävän kokonaisuutena vähäiseksi, koska vaikutukset koskevat rajattua osaa kiinteistökaupoista ja verotuottovaikutusten arvioidaan olevan kokonaisuutena lähellä neutraalia. Kauppahintoihin mahdollisesti sisältyvä piilevä arvonnäkövero voi yksittäistapauksissa kasvattaa muiden kuin verovelvollisten ostajien kustannuksia, mutta vaikutus arvioidaan määrältään pieneksi.

4.2 Vaikutukset viranomaisiin

Esitys vaikuttaa Verohallinnon ohjeistukseen, neuvontaan ja tietojärjestelmiin. Neuvonnan tarpeen arvioidaan kasvavan varsinkin ehdotetun lain voimaantulon yhteydessä, esimerkiksi

¹⁴ TEM Sääntelytaakkalaskuri, <https://tem.fi/saantelyn-keventaminen>.

myynnin verollisuuden valintaan, kertatarkistuksiin ja rekisteröitymiseen liittyvissä kysymyksissä. Verollisen kiinteistön myynnin edellyttämä rekisteröintivaatimus synnyttää tietojärjestelmäkustannuksia. Lisäksi käännetyn verovelvollisuuden käyttöönotto edellyttää muutoksia valvontaprosesseihin, jotta veron perusteen ja vähennyksen oikeellisuutta voidaan seurata tehokkaasti. Esitys saattaa lisätä tarvetta kehittää riskiperusteista valvontaa, koska verollisen kiinteistönmyynnin yleistyminen kasvattaa sekä vähennys- että raportointivirheiden mahdollisuutta. Verohallinnon työmäärä kasvaa erityisesti alkuvaiheessa, kun toimijat hakeutuvat ensimmäistä kertaa rekisteriin ja ennen kuin soveltamiskäytännöt vakiintuvat.

4.3 Vaikutukset yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon

Esityksellä ei arvioida olevan vaikutuksia yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon. Ehdotetut muutokset koskevat yritysten, yhteisöjen ja julkisyhteisöjen tekemiä kiinteistökauppoja, eikä sen vaikutus kohdistu erityisesti mihinkään väestöryhmään tai sukupuoleen.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

Veroton kiinteistön myynti ilman verollisuuden valintaoikeutta

Muu arvonnäköverodirektiivin mukainen toteuttamisvaihtoehto olisi sääntely, jossa kiinteistön myyntiä ei voitaisi valita arvonnäköverolliseksi, ja kiinteistön myyjä suorittaisi aina verottoman kiinteistön myynnin yhteydessä kiinteistöinvestoinnin arvonnäköverovähennyksen kertatarkistuksen jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Tällöin kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos kiinteistöinvestointiin sisältyvä vero on alun perin kokonaan tai osittain vähennetty, kiinteistön veroton myynti johtaisi vähennyksen tarkistamiseen myyjän vahingoksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Kiinteistön ostajalla ei olisi oikeutta vähentää myyjän kertatarkistuksen johdosta suorittamaa veroa, sillä kyseessä ei olisi myynnistä suoritettava vero, kun varsinainen kiinteistön myynti olisi veroton.

Tämä vaihtoehto olisi lainsäädännöllisesti yksinkertainen toteuttaa, eikä sen käyttöönotto vaatisi merkittäviä muutoksia nykyisin sovellettavaan järjestelmään. Vaihtoehto johtaisi kuitenkin siihen, että ne kiinteistöt, joihin on tehty kiinteistöinvestointeja, joiden osalta kymmenen vuoden tarkistuskausi ei ole kulunut loppuun, sisältäisivät piilevää veroa. Tämä puolestaan oletettavasti nostaisi näiden kiinteistöjen myyntihintoja myyjien pyrkiessä sisällyttämään tarkistettavan veron määrän myyntihintaan. Vaihtoehto loisi kiinteistömarkkinoille epäneutraaliteettia ja saattaisi johtaa siihen, että arvonnäkövero ohjaisi enenevissä määrin toimijoiden valintoja ja toimintaa markkinoilla. Edellä kuvatuista haitoista johtuen vaihtoehtoa ei voida pitää tyydyttävänä. Esityksessä ehdotettu oikeus valita kiinteistön myynnin verollisuus perustuisi kuitenkin vapaaehtoisuuteen, mikä tarkoittaisi sitä, että myyjille jäisi aina vaihtoehdoksi käsitellä kiinteistön myynti verottomana.

Kertatarkistuksesta luopuminen

Arvonnäköverodirektiivi sallii jäsenvaltioiden olla vaatimatta kiinteistöinvestointien kertatarkistusta tilanteissa, joissa ostaja käyttää kiinteistöä yksinomaan vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa. Sögarð Fastigheter -tuomion perusteluissa kuitenkin todetaan, että edellytykset sille, että kertatarkistuksen vaatimisesta voidaan luopua, eivät enää täyty, jos kiinteistön ostaja ei enää käytä kiinteistöä sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta vero saadaan vähentää. Direktiivissä ei ole säännöksiä, joita sovellettaisiin tilanteessa, jossa mainitut edellytykset eivät enää

täyty. Kuten Sögård Fastigheter -tuomiosta ilmenee, kansalliset säännökset eivät saa johtaa siihen, että arvonalisäveron vähennyksen oikaisu rasittaa muuta kuin kyseisen vähennyksen tehnyttä verovelvollista. Näin ollen vähennyksen oikaisusta aiheutuvat veroseuraamukset olisi kohdistettava kiinteistöinvestoinnista vähennyksen alun perin tehneelle kiinteistön myyjälle.

Kertatarkistuksen vaatimatta jättäminen olisi veroneutraali vaihtoehto siinä tapauksessa, että myyty kiinteistö pysyisi koko jäljellä olevan tarkistuskauden ajan yksinomaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Mikäli kiinteistön käyttöasteessa kuitenkin tapahtuisi tarkistuskauden aikana muutoksia tai kiinteistö myytäisiin edelleen verovelvolliselle, joka ei käyttäisi sitä yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, tilanne saattaisi aiheuttaa jälkikäteisiä ja yllättäviä veroseuraamuksia vähennyksen alun perin tehneelle kiinteistön myyjälle. Myyjällä ei olisi kiinteistön myytyään mahdollisuuksia vaikuttaa hänelle jälkikäteen aiheutuviin tarkistusvastuisiin. Vaikka myyjälle aiheutuvat haitalliset taloudelliset seuraamukset voitaisiin mahdollisesti huomioida ja korvata osapuolten väliseen yksityisoikeudelliseen sopimukseen perustuen, ei tällaista järjestelmää voida pitää selkeänä myöskään veroviranomaisen valvonnan näkökulmasta. Tämän vuoksi esityksessä ei ehdoteta käyttöön otettavaksi kertatarkistuksesta luopumisen mahdollisuutta.

Käyttöönottohetki tarkistuskauden alkamishetkenä

Esityksessä ehdotetaan, että kiinteistön myynnin verollisuuden valinnan yhtenä edellytyksenä pidettäisiin sitä, että myytävä kiinteistö on käyttöönotettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen. Voimassa olevan arvonalisäverolain mukaan kiinteistöinvestointien arvonalisäverovähennyksiä koskeva tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

Direktiivin 187 artikla mahdollistaa tarkistuskauden alun määrittämisen joko hankinta- tai valmistusvuoden taikka ensimmäisen käyttöönoton perusteella. Direktiivin mukaan tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäytön hankinta- tai valmistusvuosi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävä kausi, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta. Tarkistuskauden alkamisen siirtäminen hankinta- tai valmistusvuodesta ensimmäisen käyttöönoton hetkeen aiheuttaisi epäselvyyttä sellaisten tilojen osalta, jotka otetaan käyttöön osissa ja eri aikoihin, ja saattaisi johtaa hallinnollisesti raskaisiin menettelyihin. Direktiivin sanamuodon mukaan oikaisukausi olisi myös täydet viisi vuotta alkaen ensimmäisestä käyttöönotosta, minkä yhteensopivuutta nykyisen kalenterivuosiin sidotun tarkistusmenettelyn kanssa voidaan pitää epävarmana. Edellä mainituista syistä esityksessä ei ehdoteta tarkistuskauden alkamishetken siirtämistä hankinta- ja valmistusvuodesta käyttöönottohetkeen, vaikka ensimmäisen käyttöönottohetken soveltaminen sinänsä saattaisi olla sääntelykokonaisuuden kannalta yhdenmukainen vaihtoehto.

Liikkeen tai sen osan luovutus

Esityksessä ehdotetaan, että kiinteistöinvestointien arvonalisäverovähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevat säännökset kumottaisiin. Esityksellä ei olisi suoraa vaikutusta arvonalisäverolain 19 c §:n mukaisiin liikkeen tai sen osan luovutuksiin. Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle ei pidetä arvonalisäverotuksessa myyntinä, jos jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja

tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaan kiinteistön luovuttamiseen sovellettaisiin jatkossakin 19 c §:ää. Säännöksen mukainen luovutus ei aiheuttaisi vähennyksen tarkistamista, vaan tarkistusoikeus ja -velvollisuus jatkuisivat liiketoiminnan jatkajalla.

Mainitun 19 c §:n 3 momentin mukaan, jos liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, liikkeen tai sen osan luovutusta koskevia säännöksiä sovelletaan vain siltä osin kuin luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Liikkeen tai sen osan luovutusta koskevia sääntöjä ei siis sovelleta siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja hyödykkeitä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Voimassa olevan arvonlisäverolain mukaan kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus on kuitenkin voinut siirtyä myös tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevien 121 e–121 i §:n mukaan.

Koska esityksessä ehdotetaan, että tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi enää siirtää, esityksellä olisi vaikutuksia niihin tilanteisiin, joissa kiinteistö siirtyy osana liikkeen tai sen osan luovutusta ja liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään kiinteistöä vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä siirtyvää kiinteistöä ei katsottaisi arvonlisäverotuksessa myydyksi siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja käyttää kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistö katsottaisiin kuitenkin arvonlisäverotuksessa myydyksi siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja käyttää kiinteistöä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, eikä tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta voisi vähennyskelvottoman käytön osuudelta enää siirtää liiketoiminnan jatkajalle. Kiinteistön tämän osuuden myyntiin sovellettaisiin siten arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennystä kertaistettaisiin jäljellä olevalta tarkistuskaudelta kiinteistön tämän osuuden osalta, kun kiinteistön osuus myytäisiin. Kiinteistön myynti voitaisiin tämän osuuden osalta myös valita verolliseksi ehdotetun 30 a §:n mukaisesti.

Arvonlisäverodirektiivin varallisuuskokonaisuuden siirtoa koskeva 19 artikla ei sisällä arvonlisäverolain 19 c §:n 3 momentin kaltaista rajoitusta, jonka mukaan varallisuuskokonaisuuden siirtoa koskevaa sääntelyä sovelletaan vain siltä osin kuin luovutettuja tavaroita ja palveluja käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Artiklan toisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen estämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan arvonlisäverovelvollinen. Ne voivat myös toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää 19 artiklaa soveltamalla. Unionin tuomioistuimien oikeuskäytännössä vahvistanut, että direktiivin varallisuuskokonaisuuden siirtoa koskevan sääntelyn tarkoituksena on tehdä jäsenvaltioille mahdolliseksi helpottaa yritysten tai niiden osien luovutuksia yksinkertaistamalla niitä ja välttämällä luovutuksensaajan varojen rasittamista suhteettomalla verotaakalla, joka joka tapauksessa palautettaisiin myöhemmin vähennyksen kautta (C-497/01, Zita Modes Srl).

Vaihtoehtoinen sääntely, jonka mukaan kiinteistöihin sovellettaisiin kokonaisuudessaan liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa sääntelyä, vaikka liiketoiminnan jatkaja ryhtyisi käyttämään luovutettua kiinteistöä vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, olisi poikkeus arvonlisäverolaissa valitusta periaatteesta, jonka mukaan liikkeen luovutusta koskevaa sääntelyä sovelletaan vain siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja käyttää luovutettuja hyödykkeitä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistöjen muista hyödykkeistä poikkeava kohtelu ei kuitenkaan estäisi kilpailun vääristymää, vaan päinvastoin lisäisi sitä.

Ottaen huomioon unionin oikeuskäytännössä vahvistettu edellä mainittu direktiivin sääntelyn tavoite sekä se seikka, että kiinteistön kohteleva liikkeen tai sen osan luovutuksissa muita

hyödykkeitä poikkeavalla tavalla lisäisi kilpailun vääristymää, arvonlisäverolain liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa sääntelyä ei ehdoteta muutettavaksi siten, että kiinteistöihin sovellettaisiin kokonaisuudessaan liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa sääntelyä, vaikka liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettua kiinteistöä vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

6 Lausuntopalaute

...

7 Säännöskohtaiset perustelut

2 §. Pykälän 1 momentissa säädetään verovelvollisuutta koskevasta yleisestä säännöstä, jonka mukaan verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä on tavarain tai palvelun myyjä, ellei laissa toisin säädetä. Momenttiin lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään, jossa säädettäisiin verolliseksi valitun kiinteistön myyntiä koskevasta ostajan käännetystä verovelvollisuudesta.

8 e §. Pykäle olisi uusi. Siinä säädettäisiin arvonlisäverolliseksi valittuun kiinteistön myyntiin sovellettavasta ostajan verovelvollisuudesta. Käännetty verovelvollisuus säädettäisiin kiinteistökauppoihin mahdollisesti liittyvien epärehellisten toimijoiden aiheuttamien arvonlisäveronmenetysten välttämiseksi. Pykälän edelle lisättäisiin uusi väliotsikko.

Pykälän 1 momentin mukaan verovelvollinen ehdotetusta 30 a §:ssä tarkoitettua kiinteistön myynnistä olisi 30 a §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu ostaja, eli arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, kunta, hyvinvointialue tai valtio. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 199 artiklaan. Sen 1 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettua kiinteän omaisuuden luovutuksen, jos luovuttaja on valinnut 137 artiklan mukaisesti kyseisen liiketoimen verotuksen.

Pykälän 2 momentin mukaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovellettaisi, jos ostajana oleva kunta, hyvinvointialue tai valtio ei harjoittaisi osaksikaan liiketoimintaa. Tällaisten tilanteiden arvioidaan olevan hyvin harvinaisia. Siltä osin kuin verolliseksi valittu kiinteistö myytäisiin kunnalle, hyvinvointialueelle tai valtiolle, joka ei harjoittaisi osaksikaan liiketoimintaa, myyntiin sovellettaisiin yleisiä arvonlisäverovelvollisuutta koskevia säännöksiä. Kiinteistön myyjä olisi tällöin myynnistä verovelvollinen.

Julkisyhteisöjä koskeva ehdotettu poikkeus perustuu arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 3 kohtaan. Artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa säätää, että muu kuin verovelvollinen julkisoikeudellinen laitos katsotaan verovelvolliseksi 1 kohdan e, f ja g alakohdan mukaisesti vastaanottamiensa luovutusten eli tiettyjen käännetyn verovelvollisuuden alaan kuuluvien liiketoimien osalta. Kiinteän omaisuuden luovutus, jonka osalta luovuttaja on valinnut verotuksen, ei kuulu näihin tiettyihin liiketoimiin. Artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa kuitenkin säätää, että verovelvollinen, joka harjoittaa myös toimia tai liiketoimia, joita ei pidetä direktiivin 2 artiklan mukaisina veronalaisina tavaroiden luovutuksina tai palvelujen suorituksina, katsotaan verovelvolliseksi 199 artiklan 1 kohdan mukaisesti vastaanottamiensa tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta.

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista koskevat tämän pykälän säännökset olisivat pakottavia, eikä niiden soveltamisesta voisi sopia toisin.

12 §. Pykälän 3 momentissa säädetään oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettusta kiinteistönluovutuksesta. Momentin sanamuodon perusteella hakeutuminen koskee kiinteistön luovutuksia. Lain 30 §:ssä kuitenkin säädetään kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Momentin sanamuotoa selkiytettäisiin siten, että momentista kävisi ilmi sen koskevan verovelvolliseksi hakeutumista kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Selkiytyksesi olisi tarpeen sen vuoksi, että esityksellä ehdotetaan arvonlisäverolakiin lisättäväksi erilliset säännökset kiinteistön myynnin verollisuuden valinnasta.

12 a §. Pykälä olisi uusi. Sen mukaan oikeudesta valita kiinteistön myynnin verollisuus säädettäisiin ehdotetussa 30 a §:ssä. Pykälän edelle lisättäisiin uusi väliotsikko.

19 d §. Pykälä koskee liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaan kiinteistön luovuttamiseen liittyvässä myyjän selvityksessä annettujen virheellisten tietojen sekä antamatta jääneen selvityksen aiheuttamia veroseuraamuksia. Pykälän mukaan kiinteistön luovuttamiseen liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä sovelletaan, mitä 121 i §:ssä säädetään.

Mainitun 121 i §:n 1 momentin mukaan, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta. Pykälän 2 momentin mukaan, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 k §:ssä tarkoitettussa selvityksessä.

Koska Sögaard Fastigheter -tuomion seurauksena kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää ja 121 i § ehdotetaan kumottavaksi, myös 19 d § ehdotetaan kumottavaksi.

30 a §. Pykälä olisi uusi. Siinä säädettäisiin myyjän oikeudesta valita kiinteistön myynnin arvonlisäverollisuus. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 2 kohtaan. Direktiivin mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, ja jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden soveltamisalaa.

Veroa ei voimassa olevan lain 27 §:n mukaan suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Ehdotetun 30 a §:n 1 momentin mukaan kiinteistön myynnistä suoritettaisiin kuitenkin 27 §:ssä säädetyistä poiketen veroa, jos myyjä valitsee kiinteistön myynnin verollisuuden. Verotuksen valinta perustuisi vapaaehtoisuuteen. Myyjä voisi aina halutessaan käsitellä kiinteistön myynnin verottomana.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin edellytyksistä, joiden tulee täyttyä, jotta kiinteistön myynti voidaan käsitellä verollisena.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan myytävän kiinteistön tulisi olla käyttöönotettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen. Edellytys perustuisi direktiivin 137 artiklan 1 kohdan b alakohdan, jonka mukaan oikeus valita verollisuus voidaan myöntää muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän

maapohjan luovutuksen osalta. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu luovutus on rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa.

Ensimmäisen käyttöönoton käsitettä ei ole määritelty direktiivissä. Unionin tuomioistuinkäytännössä ensimmäisellä käyttöönotolla tarkoitetaan kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa, jonka on tehnyt kiinteistön omistaja tai vuokralleottaja.

Rakennuksen osan käsitettä ei ole myöskään määritelty direktiivissä. Unionin tuomioistuinkäytännön perusteella rakennuksen osana voidaan pitää esimerkiksi asuntojen kaltaisia osia tai yksiköitä, jotka voidaan ottaa itsenäisesti käyttöön.

Ehdotettua pykälää sovellettaessa rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan katsottaisiin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti muodostavan yhden kokonaisuuden. Rakennuksia tai rakennusten osia ja niihin liittyvää maapohjaa ei voida direktiivin sanamuodon perusteella erottaa toisistaan, eikä myyjä voisi valita verollisuutta pelkästään rakennuksen tai sen osan osalta ja samalla jättää siihen liittyvän maapohjan myynnin verottomaksi. Tämä koskee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tilanteita, joissa myyjä omistaa ja myy sekä rakennuksen että maapohjan.

Pykälän 2 momentin 2 kohdan mukaan myyjän tulisi olla kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja, kunta, hyvinvointialue tai valtio. Kunta, hyvinvointialue ja valtio voisivat valita myynnin verollisuuden silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä.

Julkisyhteisöjä koskeva tarkennus perustuu arvonnalisäverodirektiiviin. Direktiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Unionin tuomioistuinkäytännön mukaan viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. Julkisoikeudellisia yhteisöjä on kuitenkin 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan pidettävä verovelvollisina viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Unionin tuomioistuinikäytännön mukaan ilmaisu ”huomattava” on ymmärrettävä siten, että tämänhetkisen tai potentiaalisen kilpailun vääristymisen on oltava merkitykseltään enemmän kuin vähäistä.

Pykälän 2 momentin 3 kohdan mukaan ostajan tulisi olla arvonnalisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, taikka kunta, hyvinvointialue tai valtio. Rekisteröintivaatimuksen asettaminen olisi sellainen selkeä edellytys, jonka avulla myyjä voisi varmistua käyttävänsä valintaoikeuttaan pätevästi ja ehdotetussa 8 e §:ssä tarkoitettu ostajan käännetty verovelvollisuus toteutuisi asianmukaisesti. Rekisteröintivaatimus palvelisi oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonnalisäverodirektiivi ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verotuksen valintaoikeus kiinteistön myynnin osalta edellyttää, että kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo liiketoimen toteuttamishetkellä rekisteröity arvonnalisäverovelvolliseksi. Arvonnalisäverovelvollisten rekisteriin merkityjä elinkeinonharjoittajia olisivat esimerkiksi arvonnalisäverovelvollisten rekisteriin merkityt verollisen liiketoiminnan harjoittajat sekä lain 131 §:ssä tarkoitettut palautukseen oikeuttavan

toiminnan harjoittajat. Kilpailun vääristymisen välttämiseksi myös kunnalle, hyvinvointialueelle tai valtiolle myytävä kiinteistö voitaisiin valita verolliseksi. Valtiolla ei kuitenkaan arvonnalisäverolain 116 §:n mukaan ole oikeutta tehdä hankinnoistaan vähennystä.

Pykälän 3 momentissa täsmennettäisiin, että 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla rakennuksella tarkoitettaisiin kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa. Sääntely perustuisi arvonnalisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen alakohtaan. Rakennukseksi määriteltävän rakennelman ja rakennusmaan välistä rajanvetoa on käsitelty unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Oikeuskäytännön mukaan maa-alueen muutostyöt, esimerkiksi sähkö-, kaasu-, ja vesijohtoverkon liitännät, eivät voi johtaa siihen, että maa-alue luokitellaan oikeudellisesti rakennukseksi siten, että sitä pidetään rakennelmana, joka on perustettu kiinteästi maaperään esimerkiksi perustusten varaan. Rakennuksena ei myöskään pidettäisi pelkkiä asuinrakennuksen perustuksia.

Pykälän 4 momentin mukaan myynnin verollisuutta ei voisi valita, jos myytävä kiinteistö on 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. Sääntely perustuisi arvonnalisäverodirektiivin säännöksiin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

Jäsenvaltioilla on arvonnalisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla toimivalta vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin. Arvonnalisäverodirektiivissä ei määritellä muutostöiden käsitettä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonnalisäverodirektiivin lähätkohtaisena tavoitteena on verottaa kiinteistön arvoa lisääviä liiketoimia. Vanhojen rakennusten osalta arvonnalisäys syntyy silloin, kun tehdään merkittäviä muutostöitä, joiden johdosta kyseinen vanha rakennus voidaan rinnastaa uuteen rakennukseen. Vaikka muutostöiden käsite ei ole yksiselitteinen, sillä kuitenkin viitataan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan siihen, että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja. Muutostöiden käsite kattaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan muun muassa sen, että rakennukseen on suoritettu korjaustyöt kokonaisuudessaan tai ne ovat edenneet riittävän pitkälle ja niiden päätyttyä kyseistä rakennusta on tarkoitus käyttää muihin käyttötarkoituksiin. Oikeuskäytännön perusteella sillä, että kansallisessa oikeudessa ei määritellä sitovasti yksityiskohtaisia sääntöjä ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ei ole välitöntä vaikutusta rakennusten verollisuuden määräytymiseen, koska muutostöitä koskeva sääntely pohjautuu direktiivin systematiikkaan ja asiaa koskevaan oikeuskäytäntöön.

Merkittävänä muutostöinä pidettäisiin esimerkiksi sellaisia muutostöitä, joissa rakennuksen käyttötarkoitus muuttuu ja rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa muutostöiden vuoksi käytännössä uutta rakennusta. Molempien edellytysten tulisi täyttyä. Kynnys muutostöiden merkittävänä pitämiseksi olisi näin ollen korkea. Jos rakennukseen olisi tehty edellä kuvatun kaltaisia merkittäviä muutostöitä, eikä rakennusta olisi otettu käyttöön näiden muutostöiden jälkeen, rakennuksen myyntiä ei voitaisi valita verolliseksi. Rakentamispalvelujen oman käytön verotusta ja rakentamispalvelujen vähennyksiä sovellettaisiin tällöin lain yleisten sääntöjen mukaisesti. Sitä vastoin sellaisen rakennuksen, johon on tehty muita muutostöitä kuin ehdotetussa 4 momentissa tarkoitettuja merkittäviä muutostöitä, myynti voitaisiin valita verolliseksi.

Kun rakennuksen myyntiä ei voitaisi edellä mainittujen merkittävien muutostöiden vuoksi valita verolliseksi ja kiinteistö luovutettaisiin verottomana, kiinteistön katsottaisiin tällöin lain 121 c §:n 2 momentin mukaisesti olevan jäljellä olevan mahdollisen tarkistuskauden ajan kokonaan

muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos merkittävien muutostöiden kohteena olleeseen kiinteistöön kohdistuisi siis aiempi kiinteistöinvestointi, jonka tarkistuskausi olisi kesken kiinteistön myyntihetkellä, kiinteistön veroton myynti saattaisi johtaa vähennyksen kerta-tarkistamiseen verovelvollisen vahingoksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta.

Pykälän 5 momenttiin sisällytettäisiin selkeyden vuoksi nimenomainen säännös siitä, että kiinteistön myynnin verollisuus voitaisiin valita myyntikohtaisesti. Myyjä voisi siten valita kunkin kiinteistön myynnin osalta erikseen, tapahtuuko myynti verottomana vai verollisena. Momenttiin lisättäisiin myös säännös siitä, että verolliseksi valittuun myyntiin sovellettaisiin, mitä ehdotetussa 8 e §:ssä säädetään ostajan käännetystä verovelvollisuudesta.

Lain 43 §:ssä on selvennetty, että rahoituspalveluna ei pidetä sellaisen arvopaperin myyntiä tai välitystä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa, vaan tällaisten arvopapereiden myyntiin ja välitykseen sovelletaan, mitä kiinteistön myynnistä ja välityksestä säädetään. Säännöksen perusteella keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden tai asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden myynti on pääsääntöisesti verotonta lain 27 §:n mukaisesti.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin selkeyden vuoksi, että myös edellä mainittujen osakkeiden myynnin osalta voitaisiin valita verollisuus. Ehdotetun säännöksen mukaan, mitä pykälässä edellä säädettäisiin, sovellettaisiin myös lain 43 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin arvopapereihin. Edellä pykälässä säädetty, myynnin verollisuuden valintaa koskevat rajaukset koskisivat myös näitä arvopapereita.

Koska kiinteistön myynti ei olisi suoraan lain nojalla verollista, vaan kiinteistön myynnin verollisuus perustuisi myyjän valintaan, myyjän olisi hakeuduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kiinteistön myynnistä. Rekisteriin hakeutumisesta säädettäisiin ehdotetun 173 §:n 3 momentissa.

33 §. Pykälässä säädetään oman käytön veron suorittamisvelvollisuudesta silloin, kun uudisrakentamisen ja perusparantamisen kohteena oleva kiinteistö luovutetaan ennen sen käyttöönottoa rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio, hyvinvointialue tai kunta muissa kuin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. Pykälän 2 momentissa säädetään oman käytön verotuksen alarajasta.

Pykälän 1 momenttia muutettaisiin siten, ettei säännös koskisi tilanteita, joissa kiinteistö on luovutettu ehdotetun 30 a §:n mukaisesti. Rakentamispalvelun oman käytön veroa ei olisi tarpeen suorittaa 30 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa, koska kiinteistön myynti olisi tällöin verollinen.

73 c §. Pykälässä säädetään huomattavasti käypää markkina-arvoa alempaa vastiketta vastaan tapahtuvan myynnin veron perusteesta. Pykälän 1 momentin mukaan, jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.

Pykälän 2 momentin mukaan 1 momenttia sovelletaan vain, jos käypää markkina-arvoa huomattavasti alempi vastike on aiheutunut myyjän ja ostajan välisestä 73 d §:ssä tarkoitetusta etu-yhteydestä ja ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

Pykälän 3 momentin mukaan, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavarán tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Lain esitöiden (HE 110/2007 vp) mukaan säännös varmistaisi sen, että huomattavasti alle käyvän markkina-arvon tapahtuvien myyntien verokohtelu ei olisi tässä suhteessa ankarampaa kuin vastikkeettomien luovutusten.

Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jonka mukaan, mitä 3 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos ehdotetussa 30 a §:ssä tarkoitettu myynti aiheuttaa 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen. Näin 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.

Veron perusteen määräytymisestä veron kiertämistä koskevissa tilanteissa säädetään myös oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 2 luvun 10 §:ssä. Pykälän 1 momentin mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, vero on määrättävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Jos vastike tai muu suoritus on sovittu tai määrätty kohtuullisena pidettävää pienemmäksi tai muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että maksettavan veron määrä vähentyisi, voidaan arvion mukaan vahvistaa, mistä määrästä veroa on maksettava. Lain esitöiden (HE 29/2016 vp) mukaan tällä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa palautettavan veron määrä lisääntyisi. Pykälän 2 momentin mukaan, jos on ilmeistä, että veroa määrättäessä olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, veroa määrättäessä on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Jollei verovelvollinen tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta tai ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin, veroa määrättäessä on meneltävä 1 momentissa säädetyllä tavalla.

81 §. Pykälässä säädetään myyntihinnan osittaisesta lukemisesta veron perusteeseen tilanteessa, jossa vain osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään. Pykälän mukaan, kun osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään, veron peruste on se osa 73 §:ssä tarkoitettua määrästä, joka vastaa vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta tavarán tai palvelun koko käyttötarkoituksesta.

Arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 1 kohdan mukaan oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Direktiivin mukaan liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavarán luovutus on verollinen, ja liiketoimintaa pidetään kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavarán luovutus on vapautettu verosta.

Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jonka mukaan, mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta, jos myyntiin sovelletaan ehdotettua 30 a §:ää. Jos kiinteistön myynti valittaisiin verolliseksi, myynti olisi siten kokonaan verollinen, riippumatta siitä, olisiko kiinteistö ollut myyjällä osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Veron peruste olisi pääsääntöisesti 73 §:n yleisen säännöksen mukaisesti vastike ilman veron osuutta.

102 §. Pykälään sisältyvät yleiset säännökset verovelvollisen oikeudesta vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvä vero.

Pykälän 1 momentin 1 kohtaan lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään. Verovelvollisella olisi näin ollen oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan kiinteistöstä käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettava vero.

102 a §. Pykälässä säädetään vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä. Pykälän 2 momenttiin lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään.

106 §. Pykälässä säädetään kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista koskevaan vapaaehtoiseen verovelvollisuuteen liittyvästä takautuvasta vähennyksestä. Pykälän 1 ja 3 momentin sanamuotoa selkiytettäisiin siten, että momenteista kävisi ilmi niiden koskevan kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta. Selkiytys olisi tarpeen sen vuoksi, että esityksellä ehdotetaan arvonlisäverolakiin lisättäväksi erilliset säännökset kiinteistön myynnin verollisuuden valinnasta.

119 §. Pykälässä määritellään kiinteistöinvestoinnin käsite. Pykälän mukaan kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitettaisiin jatkossa myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu ehdotettua 30 a §:ää, eli jonka osalta myyjä on valinnut myynnin verollisuuden. Kutakin verollisena luovutettua kiinteistöä käsiteltäisiin kiinteistöinvestointien tarkistamissääntöjä sovellettaessa itsenäisenä kiinteistöinvestointina. Verollisen kiinteistön hankinnasta alkaisi uusi tarkistuskautsi lain 121 a §:n mukaisesti. Verottomana hankittua kiinteistöä ei pidettäisi kiinteistöinvestointina.

120 §. Pykälässä luetellaan ne tilanteet, joissa kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistetaan. Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan vähennystä tarkistetaan, kun kiinteistö luovutetaan, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja 121 e–121 g §:ssä tarkoitetuissa tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtämistä koskevissa säännöksissä ei toisin säädetä.

Koska tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtämistä koskevat säännökset ehdotetaan kumottavaksi, momentin 4 kohtaa muutettaisiin siten, että kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan jatkossa aina, kun kiinteistö luovutetaan.

Koska kiinteistön myynti voitaisiin ehdotetun 30 a §:n perusteella valita verolliseksi, momentin 4 kohdasta kumottaisiin myös edellytys, jonka mukaan kiinteistöinvestoinnin tulee olla suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin jatkossa myös silloin, kun kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistö luovutetaan verollisena.

121 §. Pykälässä säädetään kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistamisesta.

Pykälän 1 momentin mukaan, mitä 120 §:ssä säädetään, sovelletaan myös kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennykseen. Pykälän 2 momentin mukaan kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia

koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädettyin edellytyksin myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy, jollei pykälän 3 momentissa tai 121 f §:ssä tarkoitetuissa tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtämistä koskevissa säännöksissä toisin säädetä.

Koska tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtämistä koskevat säännökset ehdotetaan kumottavaksi, pykälän 2 momentista poistettaisiin viittaus lain 121 f §:ään. Momentissa käytettyä ilmaisua muutettaisiin myös siten, että säädettyjen edellytysten sijasta momentissa säädettäisiin tarkoitettusta tavasta. Pykälän 3 momentin mukaan, mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan kiinteistön käyttöoikeuden haltijan hankkimaan tai suorittamaan perusparantamiseen vain, jos hän saa siitä korvauksen. Mainittu edellytys pidettäisiin jatkossakin voimassa.

121 a §. Pykälän 2 momentissa säädetään tarkistuskauden pituudesta. Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

Pykälän 2 momenttiin lisättäisiin viittaus ehdotettuun 30 a §:ään. Näin ollen tarkistuskausi olisi kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistö, jonka myynti on valittu verolliseksi, on vastaanotettu. Tästä ajanjaksosta vähennettäisiin kuitenkin kiinteistön vastaanottamista edeltävä kalenterivuoden osa, koska sitä ei luettaisi tarkistuskauteen. Tarkistuskauden pituus vaihtelisi siten käytännössä yhdeksän ja kymmenen vuoden välillä kiinteistön vastaanottoajankohdasta riippuen.

Verolliseksi valitun kiinteistön hankinnasta alkaisi ostajalla siten uusi täysimittainen tarkistuskausi, mikä vastaa myös eräiden esityksen kannalta vertailukelpoisimpien jäsenvaltioiden lain-säädäntöä ja käytäntöjä.

121 c §. Pykälässä säädetään tarkistamisen suorittamistavasta.

Pykälän 2 momentin mukaan kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta, ja kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 1 kohdan mukaan oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen, ja kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta.

Koska myyjän liiketoimintaa olisi arvonlisäverodirektiivin mukaisesti pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos kiinteistön myynti on verollinen, pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jonka mukaan poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, kiinteistön, jonka myynti on valittu verolliseksi, katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin jatkossakin kiinteistön luovutuksen yhteydessä yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Jos kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvä vero on alun perin kokonaan vähennetty, kiinteistön verollinen myynti ei johtaisi vähennyksen tarkistamiseen verovelvollisen vahingoksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Jos taas kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvä vero on alun perin osittain vähennetty tai sitä ei ole vähennetty lainkaan, kiinteistön verollinen myynti johtaisi vähennyksen tarkistamiseen verovelvollisen eduksi jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta.

Esimerkki 1: Veroton kiinteistön myynti

Elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää 1.4.2028 valmistunutta uudisrakennusta verolliseen liiketoimintaan. Hankintaan sisältyvä arvonlisävero 1 000 000 euroa vähennetään kokonaisuudessaan.

Kiinteistö myydään 1.8.2031 (tarkistusvuosi 4). Kiinteistön myyntiä ei valita verolliseksi.

Kiinteistön myynti aiheuttaa tarkistamisen. Verottomana myydyn kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Rakennusta on käytetty tarkistusvuoden 4 aikana 100 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavassa käytössä seitsemän kuukautta. Verottoman myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä viisi kuukautta. Kyseisen tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus rakennuksen koko käytöstä on siten $(100 \times 7/12 + 0 \times 5/12)$ 58 prosenttia. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 42 prosenttiyksikköä (100-58). Tarkistusvuodelta 4 tarkistettava määrä saadaan kaavalla:

$1/10 \times (\text{alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} - \text{tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintaan sisältyvä arvonlisävero}$

$$\underline{1/10 \times (100-58) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = 42\,000 \text{ euroa.}}$$

Verottoman myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä tarkistusvuosina 5–10. Kunkin vuoden tarkistettava määrä saadaan edellä mainitulla kaavalla:

$$\underline{1/10 \times (100-0) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = 100\,000 \text{ euroa.}}$$

Kiinteistön myynnin yhteydessä hankintaan sisältyvää veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Tarkistettava määrä on yhteensä 642 000 euroa $(42\,000 + 6 \times 100\,000)$.

Koska kiinteistön myyntiä ei valita verolliseksi, kiinteistön ostajalla ei ala kiinteistön hankinnasta uutta tarkistuskautta. Ostaja ei siten voi ostohetkellä tai myöhemminkään vähentää myyjän kiinteistön myynnin johdosta tarkistamaa arvonlisäveroa.

Esimerkki 2: Verollinen kiinteistön myynti

Elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää 1.4.2028 valmistunutta uudisrakennusta verolliseen liiketoimintaan. Hankintaan sisältyvä arvonlisävero 1 000 000 euroa vähennetään kokonaisuudessaan.

Kiinteistö myydään 1.8.2031 (tarkistusvuosi 4). Kiinteistön myynti valitaan verolliseksi.

Kiinteistön myynti aiheuttaa tarkistamisen. Kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Rakennusta on käytetty tarkistusvuoden 4 aikana 100 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavassa käytössä seitsemän kuukautta. Verollisen myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn vähennykseen oikeuttavassa käytössä myös myynnin jälkeiset viisi kuukautta. Tarkistusvuodelta 4 tarkistettava määrä saadaan edellä mainitulla kaavalla:

$$\frac{1}{10} \times (100-100) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = 0 \text{ euroa.}$$

Verollisen myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä myös tarkistusvuosina 5–10. Kunkin vuoden tarkistettava määrä saadaan edellä mainitulla kaavalla:

$$\frac{1}{10} \times (100-100) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = 0 \text{ euroa.}$$

Kiinteistön myynnin yhteydessä hankintaan sisältyvää veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Tarkistettava määrä on 0 euroa, eli käytännössä myyjä ei tee tarkistusta.

Koska kiinteistön myynti valitaan verolliseksi, kiinteistön ostajalla alkaa kiinteistön hankinnasta uusi 10 vuoden tarkistuskausi. Tarkistettava määrä on ehdotetun 30 a ja 8 e §:n nojalla pääsääntöisesti ostajan suorittama vero.

Esimerkki 3: Verollinen kiinteistön myynti

Elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää 1.4.2028 valmistunutta uudisrakennusta osittain verolliseen liiketoimintaan. Hankintaan sisältyvä arvonnlisävero 1 000 000 euroa vähennetään 40 prosenttisesti.

Kiinteistö myydään 1.8.2031 (tarkistusvuosi 4). Kiinteistön myynti valitaan verolliseksi.

Kiinteistön myynti aiheuttaa tarkistamisen. Kiinteistön katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Rakennusta on käytetty tarkistusvuoden 4 aikana 40 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavassa käytössä seitsemän kuukautta. Verollisen myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä viisi kuukautta. Kyseisen tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus rakennuksen koko käytöstä on siten $(40 \times 7/12 + 100 \times 5/12)$ 65 prosenttia. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on -25 prosenttiyksikköä (40-65). Tarkistusvuodelta 4 tarkistettava määrä saadaan edellä mainitulla kaavalla:

$$\frac{1}{10} \times (40-65) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = -25\,000 \text{ euroa.}$$

Verollisen myynnin johdosta rakennusta katsotaan käytetyn kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä tarkistusvuosina 5–10. Kunkin vuoden tarkistettava määrä saadaan edellä mainitulla kaavalla:

$$\frac{1}{10} \times (40-100) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = -60\,000 \text{ euroa.}$$

Kiinteistön myynnin yhteydessä hankintaan sisältyvää veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Tarkistettava määrä on yhteensä -385 000 euroa ($-25\,000 + 6 \times -60\,000$). Negatiivinen määrä tarkoittaa, että elinkeinonharjoittajalla on oikeus tehdä lisävähennys.

Koska kiinteistön myynti valitaan verolliseksi, kiinteistön ostajalla alkaa kiinteistön hankinnasta uusi 10 vuoden tarkistuskausi. Tarkistettava määrä on ehdotetun 30 a ja 8 e §:n nojalla pääsääntöisesti ostajan suorittama vero.

Esimerkki 4: Liiketoimintasiirto ja sen yhteydessä luovutettava kiinteistö

Yksinomaan arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yhtiö myy koko liiketoimintansa. Kaikki yhtiön omaisuuserät, mukaan lukien yksi kiinteistö, ja henkilökunta siirtyvät liiketoiminnan jatkajalle. Liiketoiminnan jatkaja on kuitenkin vain osittain arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnastaan.

Liiketoiminnan luovutukseen voidaan soveltaa lain 19 c §:n liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa säännöstä siltä osin kuin luovutettu omaisuus tulee jatkajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Liiketoiminnan luovutusta ei tältä osin pidetä arvonlisäverotuksessa myyntinä. Vastaavasti myöskään liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä siirtyvää kiinteistöä ei katsota myydyksi siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja käyttää kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Liiketoiminnan luovutukseen ei voida soveltaa lain 19 c §:n liikkeen tai sen osan luovutusta koskevaa säännöstä siltä osin kuin luovutettu omaisuus tulee jatkajalle muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tämä koskee myös liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä siirtyvää kiinteistöä. Liiketoiminnan luovutukseen sovelletaan näiltä osin arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Kiinteistön myynnin osalta myyjä tarkistaa mahdollista hankintaan sisältyvää veron vähennystä yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Jos kiinteistön myynti tältä osin valitaan verolliseksi, kiinteistöä katsotaan tältä osin käytetyn kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä jäljellä olevan tarkistuskauden ajan. Jos kiinteistön myyntiä tältä osin ei valita verolliseksi, kiinteistöä katsotaan tältä osin käytetyn kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä jäljellä olevan tarkistuskauden ajan.

121 d §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestointien vuosittain tarkistettavan määrän laskemistavasta. Sen 1 momentin mukaan vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Pykälän 2 momentissa määritellään se, mitä tarkistettavan määrän laskemisessa tarkoitetaan hankintaan sisältyvällä verolla. Momentin 3 kohdan mukaan hankitun kiinteistön osalta hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettavaa oman käytön veroa. Kohtaan lisättäisiin, että hankitun kiinteistön osalta hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan myös veroa, joka suoritetaan ehdotetun 30 a §:n nojalla verolliseksi valituista kiinteistöistä. Veron suorittaisi pääsääntöisesti ostaja ehdotetun 8 e §:n nojalla. Veron suorittaisi ehdotetun 8 e §:n mukaan myyjä silloin kun kiinteistön ostaja on kunta, hyvinvointialue tai valtio, joka ei harjoita osaksikaan liiketoimintaa.

121 e–f §. Pykälissä säädetään tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron edellytyksistä kiinteistön ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteissa sekä kiinteistön käyttöoikeuden pääty-

essä. Sögård Fastigheter -tuomion seurauksena kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää, minkä vuoksi pykälät kumottaisiin.

121 g §. Pykälässä säädetään tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä verovelvollisuusryhmään liittymisen ja siitä eroamisen yhteydessä. Erityissääntelyä on pidetty tarpeellisena selkeyden vuoksi. Lain esitöiden (HE 44/2007 vp) mukaan verovelvollisuusryhmään liittymistä tai siitä eroamista ei ole verotus- ja oikeuskäytännössä sinällään pidetty kiinteistön myyntinä tai sen ottamisena muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Se ei myöskään itsessään aiheuttaisi kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista.

Selkeyden vuoksi pykälässä säädettäisiin edelleen verovelvollisuusryhmään liittymisen ja siitä eroamisen vaikutuksista kiinteistöinvestoinnin tarkistamisoikeuteen ja -velvollisuuteen. Verovelvollisuusryhmään liittyminen tai siitä eroaminen ei jatkossakaan itsessään aiheuttaisi kiinteistöinvestoinnin vähennyksen tarkistamista. Säännöksessä käytettyjä ilmaisuja muutettaisiin kuitenkin siten, että tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen sijasta pykälässä säädettäisiin tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden jatkumisesta. Pykälän 3 momentista poistettaisiin viittaus 121 h, 121 i ja 209 m §:ään, koska kyseiset pykälät esitetään kumottaviksi.

121 h–i §. Pykälissä säädetään tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron vaikutuksista kiinteistön ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteissa. Sögård Fastigheter -tuomion seurauksena kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää, minkä vuoksi pykälät kumottaisiin.

121 j §. Pykälässä säädetään verovelvollisuuden päättymisen sekä kiinteistön tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä yhdellä kertaa suoritettua tarkistuksen oikaisemisesta.

Pykälän 2 momentin mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistusaikana, voi oikaista luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka 121 h §:n 3 momentin perusteella suorittamaa tarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana ja tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa. Sögård Fastigheter -tuomion seurauksena kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää, minkä vuoksi 2 momentti kumottaisiin.

121 k §. Pykälässä säädetään 121 j §:ssä tarkoitetun yhdellä kertaa suoritettavan tarkistuksen oikaisemisen suorittamistavasta.

Sögård Fastigheter -tuomion seurauksena kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennyksen tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää. Tämän vuoksi pykälän 1 momentin 2 kohta, joka koskee kumottavaksi ehdotetussa 121 j §:n 2 momentissa tarkoitettua luovutuksensaajan tekemää luovuttajan yhdellä kertaa suorittamaa tarkistusta koskevaa oikaisua, kumottaisiin. Samasta syystä pykälän 2 momentista poistettaisiin maininta luovutuksensaajasta.

122 §. Pykälässä säädetään elinkeinonharjoittajien oikeudesta saada palautuksena Suomessa tekemiinsä hankintoihin sisältyvä vero. Pykälän 1 momentin 1 kohtaan lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään.

131 §. Pykälässä säädetään elinkeinonharjoittajan oikeudesta saada palautuksena tavaran ja palvelun hankintaan sisältyvä vero kansainväliseen kauppaan sekä kotimaassa harjoitettuun nollaverokannan alaiseen toimintaan liittyvistä hankinnoista. Palautusoikeus vastaa laajuudeltaan

lain 10 luvussa säädettyä verovelvollisen oikeutta vähentää verollista toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvä vero.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tekemiinsä hankintoihin sisältyvä vero, kun hänen myyntiinsä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta 8 a–8 d §:n perusteella. Pykälän 1 momentin 3 kohtaan lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään.

133 §. Pykälä sisältää 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuihin sovellettavia erityissäännöksiä.

Pykälän 5 momentin 4 kohdassa säädetään siitä, että 4 momentissa tarkoitettuja 13–23 luvun ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain menettelysääntöjä sovelletaan myyn-teihin, joista ostaja on 8 b–8 d §:n perusteella verovelvollinen. Momentin 4 kohtaan lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään. Verolliseksi valitun kiinteistön myyjiä koskisivat siten rekisteröitymis- ja ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännöt silloinkin, kun myyntiin sovellettaisiin ehdotetussa 8 e §:ssä tarkoitettua käännettyä verovelvollisuutta.

145 b §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamisen ajallisesta kohdistamisesta.

Pykälän 2 momentin mukaan 121 c §:n 2 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta. Momenttiin lisättäisiin viittaus ehdotettuun verolliseksi valittua kiinteistöä koskevaan 121 c §:n 3 momenttiin. Lisäksi momenttiin lisättäisiin säännös siitä, että jos kiinteistön hallintaa ei luovuteta kiinteistön luovutuksen yhteydessä, tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

Pykälän 3 momentin mukaan 121 h §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu. Koska verovastuita ei voida 121 h §:ssä säädetyn kaltaisella erityissääntelyllä siirtää ja 121 h § ehdotetaan kumottavaksi, myös 145 b §:n 3 momentti kumottaisiin.

145 c §. Pykälässä säädetään 121 k §:ssä tarkoitettujen kertatarkistuksen oikaisujen ajallisesta kohdistamisesta.

Pykälän 1 momentin sanamuotoa muutettaisiin vastaamaan ehdotettua 121 k §:n 1 momenttia. Koska verovastuita ei voida 121 k §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla siirtää ja 121 k §:n 1 momentin 2 kohta ehdotetaan kumottavaksi, myös 145 c §:n 2 momentti kumottaisiin.

173 §. Pykälässä säädetään verovelvollisten rekisteriin merkitsemisen ajankohdasta. Sääntely koskee lain 133 §:ssä säädetyn mukaisesti myös palautukseen oikeutettuja. Lain 133 §:n 4 momentin mukaan mitä 13–23 luvussa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään verovelvollisesta, sovelletaan myös 130, 131 ja 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuun. Henkilöön, joka ei harjoita Suomessa muuta kuin 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaa myyntiä ja joka ei halua käyttää palautusoikeuttaan, sovelletaan 5 momentin mukaan edellä mainittua 4 momenttia vain, jos kyse on tietyistä myynneistä, mukaan lukien myynnit, joista ostaja on 8 b–8 d §:n perusteella verovelvollinen. Ehdotetun 133 §:n 5 momentin 4 kohdan mukaan näihin myyn-teihin lisättäisiin myös ehdotettu 8 e §, eli rekisteröitymisvelvoitetta koskevia säännöksiä sovellettaisiin myös verolliseksi valitun kiinteistön myyntiin, josta ostaja olisi verovelvollinen.

Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa, ja verovelvollinen voidaan merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten. Pykälän 3 momentin mukaan 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin kuitenkin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä.

Koska kiinteistön myynti ei ole suoraan lain nojalla verollista, vaan kiinteistön myynnin verollisuus perustuisi myyjän valintaan, myyjän olisi hakeuduttava verovelvolliseksi kiinteistön myynnistä. Pykälän 3 momenttiin lisättäisiin tästä syystä viittaus ehdotettuun kiinteistön myynnin verollisuuden valitsemista koskevaan 30 a §:ään. Rekisteröintivelvoite koskisi lain 133 §:n 4 ja 5 momentin mukaisesti myös palautukseen oikeutettuja myyjiä.

Rekisteröinti olisi mahdollista hakemuksen tekemisestä lukien. Myyjällä tulisi lähtökohtaisesti olla selvitys siitä, mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee ja kuka on ostaja. Rekisteröintimenettely vastaisi pääsääntöisesti 30 §:n perusteella kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutumista. Rekisteröintivaatimus olisi yhdenmukainen lain 172 a §:ssä asetettujen verovelvollisten tunnistamista, verotuksen valvontaa ja liiketoimen osapuolten oikeusturvan parantamista koskevien tavoitteiden kanssa.

174 §. Pykälässä säädetään siitä, mistä ajankohdasta lukien verovelvollinen poistetaan rekisteristä verollisen liiketoiminnan lopettamisen johdosta.

Pykälän 3 momentin mukaan 30 §:n perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet. Edellytykset lähtökohtaisesti lakkaavat kiinteistön myynnin jälkeen. Momenttiin lisättäisiin viittaus ehdotettuun kiinteistön myynnin verollisuuden valitsemista koskevaan 30 a §:ään. Rekisteristä poistamista koskeva menettely vastaisi näin ollen 30 §:n perusteella kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneen rekisteristä poistamista.

209 e §. Pykälässä säädetään lain 209 b §:ssä tarkoitettussa laskussa vaadittavista tiedoista.

Pykälän 1 momentin 12 kohdassa säädetään, että jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, laskussa on oltava merkintä ”käännetty verovelvollisuus”. Kohtaan lisättäisiin viittaus ehdotettuun 8 e §:ään.

209 k §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirrosta annettavasta selvityksestä.

Pykälän 1 momentin mukaan, kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot. Pykälän 2 momentin mukaan, jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut selvityksen laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys. Pykälän 3 momentin mukaan luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistus-oikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

Vaikka tarkistusoikeus ja -velvollisuus ei enää siirtyisi 121 e–121 i §:ssä tarkoitetulla tavalla, 209 j §:n 3 momentin mukaan 19 c §:ssä tarkoitetun liikkeen tai sen osan luovuttajan olisi edelleen annettava liiketoiminnan jatkajalle 209 k §:ssä tarkoitettu selvitys luovutettavista kiinteistöistä. Selvitys olisi edelleen tarpeellinen liikkeen tai sen osan luovutuksissa, jotta liiketoiminnan jatkaja voisi suorittaa tarkistukset oikeamääräisinä. Säännöksessä käytettyjä ilmaisia muutettaisiin siten, että tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen sijasta pykälässä säädettäisiin tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden jatkumisesta, luovuttajan sijasta liikkeen tai sen osan luovuttajasta ja luovutuksensaajan sijasta liiketoiminnan jatkajasta.

Pykälässä tarkoitettu selvitys olisi edelleen annettava myös 121 g §:n viittaussäännön nojalla verovelvollisuusryhmään liittymisen ja siitä eroamisen yhteydessä.

209 l §. Pykälässä luetellaan ne tiedot, joiden tulee sisältyä 209 k §:ssä tarkoitettuun selvitykseen.

Pykälän 2, 9 ja 10 kohdissa käytettyjä ilmaisia muutettaisiin vastaavalla tavalla kuin ehdotetussa 209 k §:ssä. Luovuttajan sijasta säädettäisiin liikkeen tai sen osan luovuttajasta ja luovutuksensaajan sijasta säädettäisiin liiketoiminnan jatkajasta. Lisäksi pykälän 9 kohdasta poistettaisiin viittaus tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevaan, kumottavaksi ehdotettuun 121 h §:n 3 momenttiin.

209 m §. Pykälässä säädetään luovutuksensaajan velvollisuudesta antaa luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten, mikä on 121 e §:n mukaan edellytys kiinteistöinvestointien arvonnäkövähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrolle. Koska tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei voisi jatkossa siirtää 121 e §:ssä tarkoitetulla tavalla, pykälä kumottaisiin.

209 q §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestointien suorittamiseen liittyvien tositteiden pidentystä säilyttämisajasta. Pykälästä poistettaisiin viittaus kumottavaksi ehdotettuun 209 m §:ään.

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2028.

Voimaantulosäännöksen 2 momentin mukaan uutta lakia sovellettaisiin, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu 120 §:ssä tarkoitetulla tavalla, esimerkiksi kun kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta tai kun verovelvollisuus päättyy, lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Voimaantulosäännös koskisi myös niitä kiinteistöjä, joissa olisi lain voimaan tullessa kiinteistöinvestointien tarkistuskausi kesken. Näin ollen nykyisiä kiinteistöinvestointiin sisältyvän vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevia sääntöjä ei sovellettaisi missään kiinteistön luovutustilanteissa lain voimaantulosta lähtien.

Lähtökohtana on, että lakia sovellettaisiin mahdollisimman pian, sillä nykyiset säännökset kiinteistöinvestointiin sisältyvän vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta on unionin tuomioistuimen Sögarð Fastigheter -tuomion perusteella vahvistettu direktiivin vastaisiksi. Lain ehdotetaan kuitenkin tulevan voimaan 1.1.2028, jotta lain soveltajille jäisi riittävä aika sopeutua uuden lain säännöksiin. Tällä esityksen julkistamisen ja lain voimaantulon välisellä ajanjaksolla pyritäisiin turvaamaan verovelvollisten luottamuksensuojaa ja ehkäisemään lainmuutokseen liittyvät yllättävät ja ennalta-arvaamattomat vaikutukset.

9 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain 15 §:ssä säädetään omaisuudensuojasta. Pykälän 1 momentin mukaan jokaisen omaisuus on turvattu.

Perustuslaki ei sisällä yleistä taannehtivan verolainsäädännön kieltoa. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että yleisistä oikeusperiaatteista, kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista lähtien voidaan muotoilla lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää (esim. PeVL 1/2009 vp, s. 2). Valiokunnan näkemyksen mukaan tästä huolimatta yksittäisiin tapauksiin saattaa liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtivankaan verolainsäädännön hyväksyminen ei muodostu suorastaan valtiosäännön vastaiseksi. Valiokunnan mukaan, vaikka taannehtivaa verolainsäädäntöä ei voida rinnastaa esimerkiksi yksityisten henkilöiden välisten sopimussuhteiden taannehtivaan sääntelyyn, myös verolakeihin liittyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa (esim. PeVL 1/2009 vp, vrt. esim. PeVL 39/2006 vp, s. 2/I ja PeVL 56/2005 vp, s. 2/I). Taloudellisilla toimijoilla on valiokunnan mielestä oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan (esim. PeVL 1/2009 vp, s. 2).

Omaisuudensuojasta on johdettu niin sanotun konfiskatorisen verotuksen kielto (esim. PeVL 5/1988 vp, s. 2). Verotuksen suhdetta omaisuudensuojaan on perustuslakivaliokunnan näkemyksen mukaan nykyisen perustuslain oloissa syytä arvioida perustuslain 15 §:n 1 momentin omaisuudensuojan yleislausekkeen kannalta (PeVL 9/2023 vp, s. 2). Verolain tulee täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset. Valiokunta on kiinnittänyt tältä kannalta huomiota siihen, että perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Siten ei ole tarpeen erikseen tarkastella omaisuudensuojan rajoitusedellytyksiin kuuluvaa vaatimusta oikeusturvan toteutumisesta eikä sitä, täyttääkö verolaki lailla säätämisen sekä täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimukset. Verotus, joka perustuu perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaiselle sääntelylle, täyttää myös vastaavat yleiset rajoitusedellytykset. Lisäksi verotukselle on yleensä jo lähtökohtaisesti osoitettavissa perustuslain näkökulmasta hyväksyttäviä fiskaalisia tavoitteita. Konfiskatorisen verotuksen kieltoa on perustuslakivaliokunnan näkemyksen mukaan syytä lähestyä perusoikeuksien rajoituksilta edellytettävän oikeasuhtaisuuden näkökulmasta. Rajoitus ei saa mennä pitemmälle kuin on perusteltua ottaen huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavan oikeushyvään. Mitä ankarammaksi verotus muuttuu ja mitä lähemmäksi sen konfiskatorisuutta tullaan, sitä painavampia perusteita lain tueksi on esitettävä (PeVL 9/2023 vp, s. 2).

Perustuslakivaliokunnan käytännössä on katsottu, että laissa asetettavien velvollisuuksien koskiessa pörssiyhtiöitä tai muita varallisuusmassaltaan huomattavia oikeushenkilöitä lainsäätäjän liikkumavara on omaisuudensuojan näkökulmasta lähtökohtaisesti suurempi kuin silloin, kun sääntelyn vaikutukset muodostuisivat hyvin välittömiksi oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle (esim. PeVL 34/2000 vp, s. 2). Valiokunta on niin ikään katsonut, että mitä etäämpänä oikeushenkilö on yksilöistä ja mitä vähäisempiä ja välillisempiä ovat ehdotettujen toimenpiteiden vaikutukset yksilöiden konkreettisiin taloudellisiin etuihin, sitä epätodennäköisemmin oikeushenkilöön kohdistuvat toimenpiteet voivat olla ristiriidassa omaisuudensuojan kanssa (esim. PeVL 45/1996 vp, 2/II).

Ehdotettavaan lakimuutokseen ei sisälly ehdotuksia, joiden voitaisiin katsoa olevan edellä kuvastusti omaisuuden suojan kannalta ongelmallisia.

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomion yhdistetyissä asioissa C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, mukaan kuudennen direktiivin 17 artikla (josta on sittemmin tullut arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artikla) ja 20 artikla (josta on sittemmin tullut arvonlisäverodirektiivin 184–192 artikla), tulkittuna luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden valossa, eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta siten, että siitä seuraa kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen investointitavaran luonteisista vuokralle annetuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu. Tuomion mukaan, kun jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, sen tulee ottaa huomioon verovelvollisten luottamuksensuoja valitessaan tapaa, jolla lainmuutos toteutetaan. Sellaisen lainsäädännön poistaminen, jonka voimassa ollessa arvonlisäverovelvollinen on saanut etua maksamalla vähemmän veroa syylistymättä kuitenkin väärinkäyttöksiin, ei sinänsä kuitenkaan loukkaa yhteisön oikeuteen perustuvaa perusteltua luottamusta.

Tuomioistuin katsoi tuomionsa perusteluissa, että käsiteltävänä olevassa asiassa tarkoitetulla muutoslailla ei ole taannehtivia vaikutuksia, vaan se koskee tulevaisuutta. Oikaisusta, jotka on toteutettu kuudennen direktiivin 20 artiklan nojalla, johtuu, että lain voimaantulo saattaa vaikuttaa kielteisesti tiettyjen verovelvollisten, jotka ovat sidottuja lain voimaantulohetkellä voimassa oleviin vuokrasopimuksiin, taloudellisiin etuihin. Tuomioistuimen mukaan, vaikka se on oikeuskäytännössään vahvistanut periaatteen, jonka mukaan kerran saatu vähennysoikeus pysyy voimassa, on korostettava, että tämä toteamus on tehty muun muassa sillä varauksella, että kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisia mahdollisia oikaisuja ei oteta lukuun. Tuomioistuimen mukaan tästä tarkastelusta seuraa, että ei ole kuudennen direktiivin sanamuodon eikä tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaista tulkita kuudennen direktiivin 20 artiklaa siten, että lainsäädännön muutoksen, jolla poistetaan oikeus valita verovelvollisuus kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, välitön seuraus on oikaista kiinteistöinvestoinnista tehdyt vähennykset.

Tuomioistuin tutki lisäksi, onko edellä mainittu tulkinta luottamuksensuojan tai oikeusvarmuuden periaatteiden vastainen. Tuomioistuin totesi, että verovelvollisen mahdollisesta luottamuksesta vähennysmahdollisuuksiin, mikä saattaa houkutella hyväksymään vuokran, jonka määrässä nämä mahdollisuudet on otettu huomioon, on todettava, että se ei perustu mihinkään kuudennen direktiivin säännökseen. Direktiivissä jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mutta myös mahdollisuus rajoittaa tämän oikeuden laajuutta tai poistaa se. Tuomioistuimen mukaan, koska kysymyksessä on vero-oikeudellinen direktiivi, jonka tietyt säännökset jättävät paljon valtaa jäsenvaltioille, direktiiviä noudattaen tehtyä lainsäädännön muutosta ei voida pitää ennalta-arvaamattomana. Tuomioistuimen mukaan kaikki lainsäädännön muutokset, joissa oikeus verotuksen valitsemiseen tietynlaisesta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta poistetaan, ovat omiaan aiheuttamaan vahinkoa verovelvolliselle, mikäli se ei ole varautunut muuttamaan vaaditun vuokran määrää, olivatpa kiinteistöinvestoinnin menot syntyneet menneisyydessä vai syntyvätkö ne myöhemmin. Vahinko ei siis aiheudu nimenomaisesti siitä, että on vaadittu kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaista oikaisua.

Tuomioistuin toteaa, että tästä seuraa, että se, että jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mistä seuraa kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen investointitavaran luonteisista vuokratuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu, ei ole kuudennen direktiivin vastaista, kun sitä tulkitaan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet huomioon ottaen. Tuomioistuimen mukaan vaikka kuudennen direktiivin

20 artikla sellaisenaan ei loukkaa mainittuja periaatteita, ei ole kuitenkaan poissuljettua, että kansallinen lainsäätäjät on voinut niitä loukata, jos se on ottamatta huomioon suojeltavaa verovelvollisten perusteltua luottamusta, poistanut valintaoikeuden kiinteistön omaisuuden vuokrauksen verollisuudesta yllättäen ja ennalta-arvaamattomasti, vaikka tavoiteltava päämäärä ei olisi sitä vaatinut, jättämättä verovelvollisille, jotka ovat sidottuja lain voimaan tullessa voimassa oleviin sopimuksiin, riittävästi aikaa sopeutua uuteen lainsäädäntöön. Tuomioistuimen mukaan muun muassa siirtymäsäännöksistä ja muutoslain esitöistä käy ilmi, että lainsäätäjät on huolehtinut siitä, että vaikutukset muutoslain voimaantuloa hetkellä voimassa oleviin vuokrasopimuksiin olisivat mahdollisimman vähäiset.

Tuomioistuimen mukaan verovelvollinen ei ainakaan voi luottaa siihen, että lainsäädäntöä ei mitenkään muutettaisi, vaan se voi ainoastaan kyseenalaistaa tavan, jolla tällaiset muutokset on toteutettu. Käsillä olevassa tapauksessa vaikutti tuomioistuimen mukaan siltä, että kansallinen lainsäätäjät oli ryhtynyt toimenpiteisiin, jotta lain soveltaminen ei tulisi yllätyksenä verovelvollisille vähennysten oikaisujen osalta. Suunnitellusta laista ilmoitettiin lehdistötiedotteella ja lainsäätäjät sääti verollisen vuokrauksen muuttumisesta verottomaksi vasta lain voimaantulosta alkaen, jotta vuokrasopimuksen osapuolille jäisi tähän päivämäärään asti aikaa sopia niistä seuruksista, joita lain muutoksella oli.

Kiinteistöinvestointiin sisältyvän vähennyksen tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevien säännösten kumoamista koskevan arvonlisäverolain muutoksen ehdotetaan tulevan voimaan 1.1.2028. Ehdotettu laki koskisi myös niitä kiinteistöjä, joissa olisi lain voimaan tullessa kiinteistöinvestointien tarkistuskausi kesken. Vaikka ehdotettu lakimuutos vaikuttaa verovelvollisten nykyisten kiinteistöinvestointien tarkistusvastuisiin siten, että kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin jäljellä olevalta tarkistuskaudelta jatkossa aina, jos kiinteistö myydään, ehdotettua lakimuutosta ei voida pitää takautuvana lainsäädäntönä. Tätä puoltaa myös edellä esitetty yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta.

Ehdotettu lakimuutos perustuu unionin tuomioistuimen antamaan Sögarð Fastigheter -tuomioon. Tuomion seurauksena arvonlisäverolain kiinteistöinvestointiin sisältyvän verovähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä on muutettava arvonlisäverodirektiivin sääntelyn mukaiseksi siten, että tarkistus-oikeus ja -velvollisuus eivät enää voi siirtyä. Ehdotettu lakimuutos on tuomiosta johtuen välttämätön. Tuomio on julkinen ja mainittu Verohallinnon syventävissä vero-ohjeissa. Tuomio on siten verovelvollisten tiedossa, eikä sitä seikkaa, että arvonlisäverolakia joudutaan tuomion vuoksi muuttamaan, voida näin ollen pitää verovelvollisille ennakoi-mattomana asiana. Vaihtoehtoista sääntelyä, jossa uutta lakia sovellettaisiin vasta voimaantulon ajankohtana ja sen jälkeen alkaviin tarkistuskausiin, ei voida pitää tyydyttävänä, sillä se johtaisi tarkistuskauden pituus huomioon ottaen huomattavan pitkiin siirtymäaikoihin ja verovelvollisten erilaiseen kohteluun kiinteistön myyntitilanteissa. Ehdotetulla lakimuutoksella pyritään lisäksi välttämään tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevien säännösten kumoamisesta aiheutuva mahdollinen veron kertaantuminen kiinteistön myynnin yhteydessä lisäämällä lakiin säännökset siitä, että tietyt kiinteistömyynnit voitaisiin valita arvonlisäverolliseksi. Verollisuuden valinta perustuisi vapaaehtoisuuteen. Ehdotettua sääntelyä voidaan näin ollen pitää oikeasuhtaisena.

Ehdotetusta lakimuutoksesta on ilmoitettu hyvissä ajoin etukäteen verovelvollisille, koska esitys-luonnos on julkistettu kesäkuussa 2026 ja lain ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2028 alusta. Tällä toimenpiteellä pyritään suojaamaan verovelvollisten luottamuksensuojaa koskien verovelvollisen kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyttä. Esityksen ei voida katsoa heikentävän kohtuuttomasti verovelvollisten oikeusasemaa. Ehdotetun voimaantuloajankohdan vuoksi toimijat pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan ja ottamaan huomioon lainmuutoksen merkityksen toimintaansa suunnitellessa.

Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyksityksessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan arvonlisäverolain (1501/1993) 19 d, 121 e, 121 f, 121 h ja 121 i §, 121 j §:n 2 momentti, 145 b §:n 3 momentti sekä 209 m §,

sellaisina kuin ne ovat, 19 d § laissa 387/2021, 121 e § laeissa 1061/2007 ja 623/2021, 121 f ja 121 h §, 121 j §:n 2 momentti ja 145 b §:n 3 momentti laissa 1061/2007 sekä 121 i ja 209 m § laissa 399/2012,

muutetaan 2 §:n 1 momentti, 12 §:n 3 momentti, 33 §:n 1 momentti, 102 §:n 1 momentin 1 kohta, 102 a §:n 2 momentti, 106 §:n 1 ja 3 momentti, 119 §, 120 §:n 1 momentin 4 kohta, 121 §:n 2 momentti, 121 a §:n 2 momentti, 121 d §:n 2 momentin 3 kohta, 121 g ja 121 k §, 122 §:n 1 momentin 1 kohta, 131 §:n 1 momentin 3 kohta, 133 §:n 5 momentin 4 kohta, 145 b §:n 2 momentti, 145 c §, 173 §:n 3 momentti, 174 §:n 3 momentti, 209 e §:n 1 momentin 12 kohta, 209 k §, 209 l §:n 2, 9 ja 10 kohta sekä 209 q §,

sellaisina kuin ne ovat, 2 §:n 1 momentti, 102 §:n 1 momentin 1 kohta, 122 §:n 1 momentin 1 kohta, 131 §:n 1 momentin 3 kohta ja 209 e §:n 1 momentin 12 kohta laissa 507/2014, 12 §:n 3 momentti laissa 1486/1994, 33 §:n 1 momentti laissa 623/2021, 102 a §:n 2 momentti laissa 773/2016, 106 §:n 1 ja 3 momentti, 119 §, 120 §:n 1 momentin 4 kohta, 121 §:n 2 momentti, 121 a §:n 2 momentti, 121 d §:n 2 momentin 3 kohta, 121 k §, 145 b §:n 2 momentti ja 145 c § laissa 1061/2007, 121 g § laeissa 1061/2007 ja 399/2012, 133 §:n 5 momentin 4 kohta laissa 251/2015, 173 §:n 3 momentti laissa 448/2024, 174 §:n 3 momentti laissa 1218/1994 sekä 209 k §, 209 l §:n 2, 9 ja 10 kohta ja 209 q § laissa 399/2012, sekä

lisätään lakiin uusi 8 e ja 12 a § sekä kummankin edelle uusi väliotsikko, uusi 30 a §, 73 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1312/2007, uusi 4 momentti, 81 §:ään uusi 2 momentti sekä 121 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1061/2007, uusi 3 momentti seuraavasti:

2 §

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (*verovelvollinen*) 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavarán tai palvelun myyjä, ellei 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:ssä toisin säädetä.

Verolliseksi valitun kiinteistön ostajat

8 e §

Verovelvollinen 30 a §:ssä tarkoitetun kiinteistön myynnistä on mainitun pykälän 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu ostaja.

Edellä 1 momentissa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta siltä osin kuin 1 momentissa tarkoitettu ostaja on kunta, hyvinvointialue tai valtio, joka ei harjoita osaksikaan liiketoimintaa.

12 §

Oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta säädetään 30 §:ssä.

Oikeus valita myynnin verollisuus

12 a §

Oikeudesta valita kiinteistön myynnin verollisuus säädetään 30 a §:ssä.

Kiinteistönluovutukset

30 a §

Kiinteistön myynnistä suoritetaan 27 §:ssä säädetystä poiketen veroa, jos 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettu myyjä valitsee myynnin verollisuuden.

Myynnin verollisuuden voi valita, jos:

1) myytävä kiinteistö on käyttöönotettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen;

2) myyjä on kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja, taikka kiinteistön omistava kunta, hyvinvointialue tai valtio, silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä; ja

3) ostaja on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, taikka kunta, hyvinvointialue tai valtio.

Edellä 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Myynnin verollisuutta ei voi valita, jos myytävä kiinteistö on 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.

Myyjä voi valita verollisuuden myyntikohtaisesti. Myyntiin sovelletaan, mitä 8 e §:ssä säädetään.

Mitä edellä säädetään, sovelletaan myös 43 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin arvopapereihin.

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio, hyvinvointialue tai kunta muissa kuin 30 a §:ssä tai 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

73 c §

Mitä 3 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos 30 a §:ssä tarkoitettu myynti aiheuttaa 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen.

81 §

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyntiin sovelletaan 30 a §:ää.

102 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 e tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;

102 a §

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhanhinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 16 §:ssä säädetyn ilmoittamisvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhanhinnasta suoritettava vero ja verokanta.

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hän saa 11 luvussa tarkoitettua vähennyksen tarkistamisen asemesta tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitettua vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta varten hankkimastaan kiinteistöstä, ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten ennen hakemuksen tekemistä itse suoritettua rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hänen katsotaan 11 luvussa tarkoitettua vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteistöä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 30 a §:ää, 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

120 §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun:

4) kiinteistö luovutetaan;

121 §

Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy.

121 a §

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 30 a §:ssä tarkoitettulla tavalla taikka 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä

tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

121 c §

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, kiinteistön, jonka luovutukseen on sovellettu 30 a §:ää, katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 d §

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

3) hankitun kiinteistön osalta ostajan 30 a ja 8 e §:n nojalla tai luovuttajan 30 a §:n, 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettava vero;

121 g §

Jos elinkeinonharjoittaja liittyy 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä jatkuvat ryhmällä.

Jos elinkeinonharjoittaja eroaa 13 a §:ssä tarkoitettusta verovelvollisuusryhmästä, elinkeinonharjoittajan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus jatkuvat elinkeinonharjoittajalla.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden jatkumiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 j, 121 k, 209 k ja 209 l §:ssä säädetään.

121 k §

Edellä 121 j §:ssä tarkoitettu oikaisu suoritetaan siten, että 121 j §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen.

Elinkeinonharjoittaja suorittaa tarkistamisen 1 momentissa mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

122 §

Ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan- kintaan sisältyvä arvonlisävero, jos hänellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa liiketoimia, ja jos hän ei harjoita Suomessa liiketoiminnan muodossa muuta tavaroiden ja palvelujen myyntiä kuin:

1) myyntiä, josta ostaja on 8 a–8 e tai 9 §:n nojalla verovelvollinen tai jossa ostajana on valtio; ja

131 §

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan- kintaan sisältyvä vero, jos hankinta liittyy:

3) toimintaan, josta ostaja on verovelvollinen 8 a–8 e §:n perusteella; tai

133 §

Henkilöön, joka ei harjoita Suomessa muuta kuin 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutavaa myyntiä ja joka ei halua käyttää palautusoikeuttaan, sovelletaan 4 momenttia vain, jos kyse on seuraavista myynneistä:

4) tavarán tai palvelun myynti, josta ostaja on 8 b–8 e §:n perusteella verovelvollinen.

145 b §

Edellä 121 c §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta. Jos kiinteistön hallintaa ei luovuteta kiinteistön luovutuksen yhteydessä, tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

145 c §

Edellä 121 k §:n 1 momentissa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonnäisäverovelvollisten rekisteriin.

173 §

Sen estämättä, mitä 2 momentissa säädetään, 12, 26 f, 30 ja 30 a §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettun toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

174 §

Edellä 30 ja 30 a §:n perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

209 e §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitettussa laskussa on oltava seuraavat tiedot millä tahansa kielellä:

12) jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä "käännetty verovelvollisuus";

209 k §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä jatkuvat liiketoiminnan jatkajalla, liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu liiketoiminnan jatkajan verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1

momentissa tarkoitetun asiakirjan laatimisen jälkeen, liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää liiketoiminnan jatkajan tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 l §

Edellä 209 k §:ssä tarkoitetusta selvityksestä on käytävä ilmi:

2) liikkeen tai sen osan luovuttajan ja liiketoiminnan jatkajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;

9) selvitys siitä, onko liikkeen tai sen osan luovuttaja tai aikaisempi liikkeen tai sen osan luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tarkoitetun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;

10) muut Verohallinnon määrittämät seikat, jotka ovat tarpeen liikkeen tai sen osan luovuttajan tai liiketoiminnan jatkajan tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

209 q §

Edellä 209 n §:n 2 momentista ja 209 p §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa ja 209 k §:ssä tarkoitetut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 n §:n 2 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käyvät ilmi Verohallinnon määrittämät tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu 120 §:ssä tarkoitetulla tavalla lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan arvonlisäverolain (1501/1993) 19 d, 121 e, 121 f, 121 h ja 121 i §, 121 j §:n 2 momentti, 145 b §:n 3 momentti sekä 209 m §,

sellaisina kuin ne ovat, 19 d § laissa 387/2021, 121 e § laeissa 1061/2007 ja 623/2021, 121 f ja 121 h §, 121 j §:n 2 momentti ja 145 b §:n 3 momentti laissa 1061/2007 sekä 121 i ja 209 m § laissa 399/2012,

muutetaan 2 §:n 1 momentti, 12 §:n 3 momentti, 33 §:n 1 momentti, 102 §:n 1 momentin 1 kohta, 102 a §:n 2 momentti, 106 §:n 1 ja 3 momentti, 119 §, 120 §:n 1 momentin 4 kohta, 121 §:n 2 momentti, 121 a §:n 2 momentti, 121 d §:n 2 momentin 3 kohta, 121 g ja 121 k §, 122 §:n 1 momentin 1 kohta, 131 §:n 1 momentin 3 kohta, 133 §:n 5 momentin 4 kohta, 145 b §:n 2 momentti, 145 c §, 173 §:n 3 momentti, 174 §:n 3 momentti, 209 e §:n 1 momentin 12 kohta, 209 k §, 209 l §:n 2, 9 ja 10 kohta sekä 209 q §,

sellaisina kuin ne ovat, 2 §:n 1 momentti, 102 §:n 1 momentin 1 kohta, 122 §:n 1 momentin 1 kohta, 131 §:n 1 momentin 3 kohta ja 209 e §:n 1 momentin 12 kohta laissa 507/2014, 12 §:n 3 momentti laissa 1486/1994, 33 §:n 1 momentti laissa 623/2021, 102 a §:n 2 momentti laissa 773/2016, 106 §:n 1 ja 3 momentti, 119 §, 120 §:n 1 momentin 4 kohta, 121 §:n 2 momentti, 121 a §:n 2 momentti, 121 d §:n 2 momentin 3 kohta, 121 k §, 145 b §:n 2 momentti ja 145 c § laissa 1061/2007, 121 g § laeissa 1061/2007 ja 399/2012, 133 §:n 5 momentin 4 kohta laissa 251/2015, 173 §:n 3 momentti laissa 448/2024, 174 §:n 3 momentti laissa 1218/1994 sekä 209 k §, 209 l §:n 2, 9 ja 10 kohta ja 209 q § laissa 399/2012, sekä

lisätään lakiin uusi 8 e ja 12 a § sekä kummankin edelle uusi väliotsikko, uusi 30 a §, 73 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1312/2007, uusi 4 momentti, 81 §:ään uusi 2 momentti sekä 121 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1061/2007, uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (*verovelvollinen*) 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:ssä toisin säädetä.

2 §

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (*verovelvollinen*) 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:ssä toisin säädetä.

Verolliseksi valitun kiinteistön ostajat

8 e §

Verovelvollinen 30 a §:ssä tarkoitettun kiinteistön myynnistä on mainitun pykälän 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu ostaja.

Edellä 1 momentissa säädettyä ei kuitenkaan sovelleta siltä osin kuin 1 momentissa tarkoitettu ostaja on kunta, hyvinvointialue tai

valtio, joka ei harjoita osaksikaan liiketoimintaa.

12 §

Oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi kiinteistönluovutuksesta säädetään 30 §:ssä.

19 d §

Kiinteistön luovuttamiseen liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä sovelletaan, mitä 121 i §:ssä säädetään.

Kiinteistönluovutukset

12 §

Oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi *kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta* säädetään 30 §:ssä.

Oikeus valita myynnin verollisuus

12 a §

Oikeudesta valita kiinteistön myynnin verollisuus säädetään 30 a §:ssä.

(kumotaan)

Kiinteistönluovutukset

30 a §

Kiinteistön myynnistä suoritetaan 27 §:ssä säädetystä poiketen veroa, jos 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettu myyjä valitsee myynnin verollisuuden.

Myynnin verollisuuden voi valita, jos:

1) myytävä kiinteistö on käyttöön otettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen;

2) myyjä on kiinteistön omistava elinkeinonharjoittaja, taikka kiinteistön omistava kunta, hyvinvointialue tai valtio, silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä; ja

3) ostaja on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, taikka kunta, hyvinvointialue tai valtio.

Edellä 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Myynnin verollisuutta ei voi valita, jos myytävä kiinteistö on käyttöönnottomaton 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.

*Myyjä voi valita verollisuuden myyntikoh-
taisesti. Myyntiin sovelletaan, mitä 8 e §:ssä
säädetään.*

*Mitä edellä säädetään, sovelletaan myös 43
§:n 1 momentissa tarkoitettuihin arvopaperei-
hin.*

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai peruspa-
rantamiseen liittynyt rakentamispalvelu kat-
sotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin,
kun elinkeinonharjoittaja, valtio, hyvinvointi-
alue tai kunta muissa kuin 31 §:n 1 momentin
1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa
kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön
rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai peruspa-
rantamiseen liittynyt rakentamispalvelu kat-
sotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin,
kun elinkeinonharjoittaja, valtio, hyvinvointi-
alue tai kunta muissa kuin 30 a §:ssä tai 31
§:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa ti-
lanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se
on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorit-
tamisen jälkeen.

73 c §

Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai 26 a §:n 1 momentissa tarkoitettua yhteisöhan-
kinnasta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.

Pykälän 1 momenttia sovelletaan vain, jos:

1) käypää markkina-arvoa huomattavasti
alempi vastike on aiheutunut myyjän ja osta-
jan välisestä 73 d §:ssä tarkoitettua etuyhteydestä; ja

2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavar-
an tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

73 c §

Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai 26 a §:n 1 momentissa tarkoitettua yhteisöhan-
kinnasta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.

Pykälän 1 momenttia sovelletaan vain, jos:

1) käypää markkina-arvoa huomattavasti
alempi vastike on aiheutunut myyjän ja osta-
jan välisestä 73 d §:ssä tarkoitettua etuyhteydestä; ja

2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavar-
an tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

*Mitä 3 momentissa säädetään, ei sovelleta,
jos 30 a §:ssä tarkoitettu myynti aiheuttaa 11
luvussa tarkoitettua vähennyksen tarkistami-
sen.*

81 §

Kun osittain vähennykseen oikeuttavassa
käytössä oleva tavara tai palvelu myydään,
veron peruste on se osa 73 §:ssä tarkoitettua
määrästä, joka vastaa vähennykseen oikeutta-
van käytön osuutta tavar-
an tai palvelun koko
käyttötarkoituksesta.

81 §

Kun osittain vähennykseen oikeuttavassa
käytössä oleva tavara tai palvelu myydään,
veron peruste on se osa 73 §:ssä tarkoitettua
määrästä, joka vastaa vähennykseen oikeutta-
van käytön osuutta tavar-
an tai palvelun koko
käyttötarkoituksesta.

102 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;

102 a §

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 16 §:ssä säädetyn ilmoittamisvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhankinnasta suoritettava vero ja verokanta.

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hän saa 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen asemesta tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten hankkimastaan kiinteistöstä, ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten ennen hakemuksen tekemistä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hänen katsotaan 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteis-

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyntiin sovelletaan 30 a §:ää.

102 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 e tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;

102 a §

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 16 §:ssä säädetyn ilmoittamisvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhankinnasta suoritettava vero ja verokanta.

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hän saa 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen asemesta tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta varten hankkimastaan kiinteistöstä, ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten ennen hakemuksen tekemistä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hänen katsotaan 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteis-

töä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

120 §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun:

4) kiinteistö luovutetaan, *jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, ja 121 e–121 g §:ssä ei toisin säädetä*;

121 §

Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetyin edellytyksin myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy, *jollei tämän pykälän 3 momentissa tai 121 f §:ssä toisin säädetä*.

121 a §

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista

töä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista *kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta* varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu *30 a §:ää*, 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

120 §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun:

4) kiinteistö luovutetaan;

121 §

Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa *tarkoitettulla tavalla* myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy.

121 a §

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu *30 a §:ssä tarkoitettulla tavalla* tai 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai

tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

121 c §

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 c §

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, kiinteistön, jonka luovutukseen on sovellettu 30 a §:ää, katsotaan olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 d §

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

3) hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettava vero;

121 d §

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

3) hankitun kiinteistön osalta *ostajan* 30 a ja 8 e §:n nojalla tai luovuttajan 30 a §:n, 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettava vero;

121 e §

Kiinteistönluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, jos:

1) luovuttaja on elinkeinonharjoittaja, kunta tai hyvinvointialue, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt;

2) luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten taikka luovutuksensaaja on kunta, hyvinvointialue tai valtio; ja

3) luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

(kumotaan)

121 f §

Jos kiinteistön käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeutensa, oikeudenhaltijan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle 121 e §:ssä säädettyin edellytyksin.

Kun kiinteistön käyttöoikeus päättyy, oikeudenhaltijan katsotaan tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevia säännöksiä sovellettaessa luovuttavan käyttöoikeutensa käyttöoikeuden luovuttaneelle kiinteistönhaltijalle.

121 g §

Jos elinkeinonharjoittaja liittyy 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät ryhmälle.

Jos elinkeinonharjoittaja eroaa 13 a §:ssä tarkoitusta verovelvollisuusryhmästä, elinkeinonharjoittajan kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ryhmältä elinkeinonharjoittajalle.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 h–121 k ja 209 k–209 m §:ssä säädetään.

121 h §

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttaja ei tarkista hankintaan sisältyvän veron vähennystä luovutuksen johdosta, ellei 3 momentissa toisin säädetä.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle luovuttaja suorittaa tarkistamisen niiden käytön muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan, ja luovutuksensaaja tämän jälkeen tapahtuneiden muutosten perusteella, ellei 3 momentissa toisin säädetä. Tarkistettavaa määrää laskettaessa luovuttaja ottaa huomioon oman hallinta-aikansa osuuden tarkistusvuodesta ja luovutuksensaaja tämän jälkeisen osuuden.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle, joka ei ole luovutus-

(kumotaan)

121 g §

Jos elinkeinonharjoittaja liittyy 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä *jatkuvat ryhmällä*.

Jos elinkeinonharjoittaja eroaa 13 a §:ssä tarkoitusta verovelvollisuusryhmästä, elinkeinonharjoittajan kiinteistöninvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus *jatkuvat elinkeinonharjoittajalla*.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden *jatkumiseen* sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 j, 121 k, 209 k ja 209 l §:ssä säädetään.

(kumotaan)

ajankohtana ollut merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, luovuttaja suorittaa luovutuksen yhteydessä tarkistamisen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta luovutuksensaajan asemesta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähenykseen oikeuttavassa käytössä.

121 i §

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta. (kumotaan)

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 k §:ssä tarkoitetussa selvityksessä.

121 j §

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi oikaista hallussaan olevasta kiinteistöstä verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa tarkistusta, joka on maksettu valtiolle.

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistusaikana, voi oikaista luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka 121 h §:n 3 momentin perusteella suorittamaa tarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana ja tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa.

121 j §

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi oikaista hallussaan olevasta kiinteistöstä verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa tarkistusta, joka on maksettu valtiolle. (kumotaan)

121 k §

Edellä 121 j §:ssä tarkoitettu oikaisu suoritetaan siten, että:

1) 121 j §:n 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen;

2) 121 j §:n 2 momentissa tarkoitettu luovutuksensaaja vähentää luovuttajan tarkistuksena suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, jona arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja vastaanottaa kiinteistön tai josta alkaen aikaisemmin rekisteröimätön luovutuksensaaja merkitään rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen.

Elinkeinonharjoittaja tai luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen 1 momentissa mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

122 §

Ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan tai palvelun hankintaan sisältyvä arvonlisävero, jos hänellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa liiketoimia, ja jos hän ei harjoita Suomessa liiketoiminnan muodossa muuta tavaroiden ja palvelujen myyntiä kuin:

1) myyntiä, josta ostaja on 8 a–8 d tai 9 §:n nojalla verovelvollinen tai jossa ostajana on valtio; ja

131 §

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan tai palvelun hankintaan sisältyvä vero, jos hankinta liittyy:

3) toimintaan, josta ostaja on verovelvollinen 8 a–8 d §:n perusteella; tai

133 §

Henkilöön, joka ei harjoita Suomessa muuta kuin 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oi-

121 k §

Edellä 121 j §:ssä tarkoitettu oikaisu suoritetaan siten, että 121 j §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen.

Elinkeinonharjoittaja suorittaa tarkistamisen 1 momentissa mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

122 §

Ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan tai palvelun hankintaan sisältyvä arvonlisävero, jos hänellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa liiketoimia, ja jos hän ei harjoita Suomessa liiketoiminnan muodossa muuta tavaroiden ja palvelujen myyntiä kuin:

1) myyntiä, josta ostaja on 8 a–8 e tai 9 §:n nojalla verovelvollinen tai jossa ostajana on valtio; ja

131 §

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarahan tai palvelun hankintaan sisältyvä vero, jos hankinta liittyy:

3) toimintaan, josta ostaja on verovelvollinen 8 a–8 e §:n perusteella; tai

133 §

Henkilöön, joka ei harjoita Suomessa muuta kuin 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oi-

keuttavaa myyntiä ja joka ei halua käyttää palautusoikeuttaan, sovelletaan 4 momenttia vain, jos kyse on seuraavista myynneistä:

4) tavaran tai palvelun myynti, josta ostaja on 8 b–8 d §:n perusteella verovelvollinen.

145 b §

Edellä 121 c §:n 2 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Edellä 121 h §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

145 c §

Edellä 121 k §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Edellä 121 k §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona kiinteistön hallinta on vastaanotettu tai josta alkaen luovutuksen saaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

173 §

Sen estämättä, mitä 2 momentissa säädetään, 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettun toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

keuttavaa myyntiä ja joka ei halua käyttää palautusoikeuttaan, sovelletaan 4 momenttia vain, jos kyse on seuraavista myynneistä:

4) tavaran tai palvelun myynti, josta ostaja on 8 b–8 e §:n perusteella verovelvollinen.

145 b §

Edellä 121 c §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta. *Jos kiinteistön hallintaa ei luovuteta kiinteistön luovutuksen yhteydessä, tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.*

(kumotaan)

145 c §

Edellä 121 k §:n 1 momentissa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

(kumotaan)

173 §

Sen estämättä, mitä 2 momentissa säädetään, 12, 26 f, 30 ja 30 a §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettun toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

174 §

Edellä 30 §:n perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

209 e §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitetussa laskussa on oltava seuraavat tiedot millä tahansa kielellä:

12) jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä "käännetty verovelvollisuus";

209 k §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakirjan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 l §

Edellä 209 k §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi:

2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;

174 §

Edellä 30 ja 30 a §:n perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

209 e §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitetussa laskussa on oltava seuraavat tiedot millä tahansa kielellä:

12) jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 e tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä "käännetty verovelvollisuus";

209 k §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä *jatkuvat liiketoiminnan jatkajalla, liikkeen tai sen osan* luovuttajan on annettava *liiketoiminnan jatkajalle* selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu *liiketoiminnan jatkajan* verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakirjan laatimisen jälkeen, *liikkeen tai sen osan* luovuttajan on annettava *liiketoiminnan jatkajalle* muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava *liiketoiminnan jatkajalle* jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää *liiketoiminnan jatkajan* tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 l §

Edellä 209 k §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi:

2) *liikkeen tai sen osan* luovuttajan ja *liiketoiminnan jatkajan* nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;

9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitetun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;

10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

209 m §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinonharjoittajalle, luovutuksensaajan on annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

209 q §

Edellä 209 n §:n 2 momentista ja 209 p §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa, 209 k ja 209 m §:ssä tarkoitetut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 n §:n 2 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käyvät ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

9) selvitys siitä, onko liikkeen tai sen osan luovuttaja tai aikaisempi liikkeen tai sen osan luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tarkoitetun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;

10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen liikkeen tai sen osan luovuttajan tai liiketoiminnan jatkajan tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

209 m §

(kumotaan)

209 q §

Edellä 209 n §:n 2 momentista ja 209 p §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa ja 209 k §:ssä tarkoitetut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 n §:n 2 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käyvät ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

Lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu 120 §:ssä tarkoitettulla tavalla lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.