

Asia: VN/24055/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voit jättää kommentit lausuntoon myös liitteenä

[VM - lausunto kiinteistöt FINAL 14082026.pdf](#)

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Esityksen tavoitteena on saattaa Suomen arvonlisäverolainsäädäntö vastaamaan Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiosta C-787/18 Sögarð Fastigheter seuraavia vaatimuksia. Muutos on merkittävä ja koskettaa laaja-alaisesti monia eri toimijoita.

Kokonaisuutena hallituksen luonnosesitystä voidaan pitää melko onnistuneena ja va-lintoja perusteltuina. Elinkeinoelämän keskusliitto EK kiittää esitysluonnoksessa tehtyjä valintoja, joissa on huomioitu arvonlisäverojärjestelmän kokonaisuus ja se, ettei arvonlisävero jää kuluksi tai muodostu kiinteistökauppojen hidastajaksi tai pysäyttäjäksi.

Esityksellä voi olla huomattavia vaikutuksia kiinteistömarkkinoihin, kiinteistöinvestointien rahoitukseen sekä kiinteistöjä käyttäviin toimijoihin. Esitys koskee sekä suoria kiinteistöjen myyntejä, että keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myyntiä, mutta ei tavallisten kiinteistöosakeyhtiöiden myyntejä. Erityistä huomiota tulisi kiinnit-tää sääntelyn käytännön toimivuuteen, hallinnolliseen taakkaan sekä tilanteisiin, joissa ostaja harjoittaa kokonaan tai pääosin arvonlisäverotonta toimintaa. Olemme identifioineet useita paikkoja, joista toivoisimme tarkempaa selvitystä tai selkeytystä hallituksen esityksessä. Alla ovat yksityiskohtaiset kommenttimme.

Hakeutumismahdollisuuden koskettava kiinteistöjä laajasti

Esitysluonnoksen säädöstekstissä (AVL 30 a §) viitataan vain rakennukseen tai rakennuksen osaan. Hakeutumismahdollisuuden piirissä tulisivat olla kaikki arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetut rakennukset, rakennelmat tai rakennukseen/rakennelmaan pysyvästi asennetut osat, koneet ja laitteet.

Verollisen myynnin valinta ja ostajan asema

Luonnoksessa ehdotetaan, että myyjä voisi tietyin edellytyksin valita kiinteistön myynnin verolliseksi. Ehdotuksen mukaan edellytyksenä olisi muun muassa se, että ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Esityksessä ei ole selvennetty, minkälainen ALV-rekisteröinti tulee olla kyseessä.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n näkemyksen mukaan hallituksen esityksessä olisi tärkeä määritellä, että ostajan ei tarvitse olla ALV-velvollinen liiketoiminnasta, vaan myös ALV-velvollisuus kiinteistökäyttöoikeuden luovuttamisesta (vuokraustoiminnasta) tai esimerkiksi alkutuotannosta tulisi katsoa riittäväksi. ALV-rekisteröintityypin rajausta pelkästään liiketoimintaan ei olisi perusteltua, vaan myynnin verollisuus tulisi olla aito mahdollisuus toimialasta riippumatta.

Hallintaoikeuksiin perustuvat rakennukset ja leasingrahoitus

Luonnoksessa verollisen myynnin soveltamisala näyttäisi painottuvan tilanteisiin, joissa rakennuksen mukana luovutetaan myös siihen liittyvä maapohja. Esityksessä ei kuitenkaan riittävästi huomioida nykyaikaisia kiinteistöinvestointien toteuttamismuotoja.

Erityisesti leasingrahoitukseen perustuvat, arvonlisäverolain tarkoittamaksi kiinteistöiksi katsotut järjestelyt sekä vuokratulle maapohjalle rakennetut rakennukset voivat ehdotuksen sanamuodon perusteella jäädä sääntelyn ulkopuolelle, vaikka niiden taloudellinen tarkoitus vastaa muilta osin perinteisiä kiinteistöinvestointeja. Tämä koskee esimerkiksi siirrettäviä rakennuksia, kuten koulu- ja päiväkotikäytössä olevia tilaelementtejä, sekä useita energia-alan investointeja, kuten tuulivoimaloita ja sähkönsiirtoverkkoja. Esimerkiksi sähkönsiirtoverkkojen kohdalla verkkojen sijoittaminen kiinteistölle perustuu lunastuslain mukaiseen käyttöoikeuteen, joka on kirjattu kiinteistölle verkkoyhtiön (ei leasingrahoittajan) nimiin. On myös hyvin tyypillistä, että esimerkiksi kaupunki voi omistaa maapohjan, ja erillinen rakennusyritys maapohjalle rakennettavan

rakennuksen. Leasingrahoitus on rakennusten ja rakennelmien kohdalla voitu strukturoida joko niin, että järjestelyyn kuuluu maanvuokraoikeus tai muu maapohjan käyttöoikeus tai niin, että sitä järjestelyssä ei ole. Lainkohta, joka mahdollistaisi hakeutumisen vain sellaisten rakennusten ja rakennelmien osalta, joissa on maapohja mukana, asettaisi rahoitusjärjestelyt perusteettomasti eriarvoiseen asemaan.

Esitysluonnoksen mukaan Suomessa ei tulisi käyttämään ALV-direktiivin mahdollisuutta valita käyttöönottamattoman rakennuksen ja rakentamattoman maapohjan luovutuksen verollisuutta. Näkemysemme mukaan jatkovalmistelussa tulisi harkita AVL 30 a §:n soveltamisalan laajentamista myös näihin tilanteisiin neutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta. Kun kyse on direktiivin sallimasta menettelystä, joka on laaja-alaisesti myös muualla käytössä, tulisi tällaista käyttämättä jättämistä perustella laajasti. Käsityksemme mukaan omaan lukuun rakentamisen säännökset ja niiden muuttamatta jättäminen tässä tilanteessa pitäisi myös olla mahdollista lainsäädäntöteknisesti.

On tärkeää, että esityksessä selvennetään verollisen myynnin mahdollisuuden koskevan myös:

- vuokratulle maapohjalle rakennettuja rakennuksia silloin, kun vuokraoikeus siirtyy luovutuksen yhteydessä kuten myös sellaisia rakennusten ja rakennelmien luovutuksia, joissa maapohjan omistusoikeus ei siirry
- muun hallintaoikeuden perusteella käytettävälle maalle rakennettuja kiinteistöiksi katsottavia rakennuksia ja rakennelmia.

Mikäli nämä tilanteet jätetään sääntelyn ulkopuolelle, seurauksena voi olla merkittäviä markkinahäiriöitä ja investointikustannusten nousua ilman verojärjestelmän kannalta hyväksyttävää perustetta. Näin ollen mahdollisuus hakeutua kiinteistön myynnistä ALV-velvolliseksi pitäisi olla myös edellä kuvatun kaltaisissa tilanteissa.

Rekisteröityminen ja seuraamukset

Esitysluonnoksesta ei täysin selvästi ilmene, miten verollista kiinteistön myyntiä varten tehtävä rekisteröityminen toimii käytännössä. Rekisteröintiprosessin saumattomuus on kriittisen tärkeää, jotta nyt toteutettavasta lainsäädännöstä ei muodostu hidastetta tai jopa estettä kiinteistökaupoille.

Jatkovalmistelussa olisi tärkeää täsmentää:

- miten rekisteröityminen näkyy julkisissa rekistereissä, kuten yti:ssä;
- miten kaupan osapuolet voivat varmistaa rekisteröitymisen voimassaolon;

- mitä seuraamuksia mahdollisista rekisteröitymiseen liittyvistä virheistä aiheutuu.

Tällä hetkellä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tehtävä rekisteröinti toteutetaan käytännössä siten, että rekisteröintilomake toimitetaan Verohallinnolle kertaalleen. Tämän rekisteröintilomakkeen myötä ylj-järjestelmään tulee tieto siitä, että yritys on hakeutunut ALV-velvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Tämän jälkeen tulevien vuokrakohteiden osalta yrityksellä on itsellään velvollisuus seurata sitä, mistä kiinteistöistä se on hakeutunut verovelvolliseksi ja näistä on sovittava vuokrasopimuksissa. Erillistä informointia Verohallinnon tai muiden viranomaisten suuntaan ei tehdä ensimmäisen kerran jälkeen. Menettely on käytännöllinen ja kätevä, sillä jokaisesta kerrasta erikseen rekisteröintilomakkeiden täyttö johtaisi yritysten kannalta hallinnollisen taakan merkittävään kasvuun.

Kiinteistökauppojen osalta rekisteröintiprosessia on vielä tärkeä kuvata hallituksen esityksessä tarkemmin. Jos yrityksille tulisi velvollisuus toimittaa viranomaisille jokaisesta kaupasta erikseen hakemus, jonka viranomainen käsittelee, tämä aiheuttaisi väistämättä viivästyksiä kaupantekoon. Viivästyksistä kaupanteossa saattaisivat johtaa merkittäviin häiriöihin markkinoilla ja pahimmillaan kauppojen purkaantumiseen. Koska lain sanamuoto ja perustelut mahdollistavat erilaisia tulkintoja siitä, tuleeko joka kerran tehdä erillinen hakemus vai riittääkö yrityksen itse tekemä seuranta kuten vuokraustilanteissa, hallituksen esityksen perusteluja tulee tältä osin selventää. Yleiselle tasolle jäävät viittaukset kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista koskevaan rekisteröintimenettelyyn aiheuttavat epävarmuutta rekisteröintivelvoitteen sisällöstä. Pitkäkestoinen rekisteröintiprosessi, johon sisältyisi myös myynnin verollisuuden edellytysten tutkinta lisäselvityksineen, vaikuttaisi myyjän päätöksentekoon kiinteistöä myytäessä. On äärimmäisen tärkeää, että rekisteröintiprosessista ei luoda kaupanestettä, vaan hallituksen esityksessä kuvataan prosessi yksityiskohtaisemmin ja yksinkertaisena.

ALV-ryhmien osalta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ALV-velvolliseksi merkitään ryhmän päävastuullinen toimija. Näkemyksemme mukaan käsittely pitäisi olla vastaava myös kiinteistön myyntien osalta. Toisenlainen tulkinta johtaisi merkittäviin järjestelmämuutoksiin ja lisäisi huomattavasti yritysten kustannuksia ja hallinnollista taakkaa. Toivomme, että hallituksen esitykseen sisällytetään nimenomainen maininta siitä, että kiinteistön myynnin osalta ALV-velvolliseksi hakeutuu ALV-ryhmän päävastuullinen toimija.

Näkemyksemme mukaan hakeutuminen yksittäisestä kaupasta päättyy automaattisesti, eikä erillistä rekisteristä poistumishakemusta tarvita. Yritys kuitenkin pysyy erikseen perustetussa rekisterissä, jos sillä on muita kiinteistöjä, joita se voi tulevaisuudessa myydä. Yrityksen ei toisin sanoen tarvitse hakeutua erikseen pois rekisteristä, jos se voi myös tulevaisuudessa myydä kiinteistöjä. Tämä olisi hyvä kuvata hallituksen esityksessä. Muunlainen järjestely lisäisi hallinnollista taakkaa niin yrityksissä kuin Verohallinnossa. Tilanne on vastaavanlainen myös puunmyyjillä, joten ehdotettu käsittely on jo tällä hetkellä arvonlisäverotuksessa laajasti käytössä.

Erityistä huomiota tulisi kiinnittää tilanteisiin, joissa verollisen myynnin aineelliset edellytykset täyttyvät, mutta rekisteröitymiseen liittyvä muodollinen toimenpide on jäänyt tekemättä tai tehty virheellisesti. Tällaisissa tilanteissa seuraamusten tulisi olla oikeasuhtaisia. Ei olisi perusteltua, että yksittäinen menettelyvirhe johtaisi automaattisesti koko tarkistusjärjestelmän kannalta kohtuuttomiin veroseuraamuksiin. Verohallinnolle tulisi jättää mahdollisuus tapauskohtaiseen harkintaan silloin, kun osapuolet ovat tosiasiaassa toimineet sääntelyn tarkoituksen mukaisesti. Tärkeää olisi myös varmistaa, että jälkikäteen takautuvasti tehty merkintä olisi riittävä, jos ostajan rekisteröintiprosessissa on esimerkiksi Verohallinnosta johtuvien ruuhkien takia viivettä.

Keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön osakkeiden myynti

Esitys koskee sekä suoria kiinteistöjen myyntejä, että keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön osakkeiden myyntiä, mutta ei tavallisten kiinteistöosaakeyhtiöiden myyntejä. Tämä olisi luettavuuden nimissä hyvä todeta hallituksen esityksessä. Merkitystä ei ole sillä, omistetaanko tavallinen kiinteistöyhtiö 100 %:sti vai pienemmällä omistusosuudella. Esityksessä voisi olla hyvä myös täsmentää, että seurattava kiinteistöinvestointi muodostuu kaikissa tilanteissa hankkivalle yhtiölle, eikä siihen yhtiöön, jonka osakkeita kaupassa hankitaan.

Myytäessä vuokrauskäytössä olevan keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön osakkeita, myydään mukana usein myös kohteen vuokrasopimukset eli kyse on kokonaisuudesta. Verotuskäytännössä on ollut epäselvyyksiä siitä, voidaanko tällainen kokonaisuus katsoa liiketoimintasiirroksi vai onko kyse kiinteistön myynniksi tulkittavasta tilanteesta. Näkemyksemme mukaan vuokraustoimintaa harjoittavan yhtiön myydessä keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön osakkeet ja tähän liittyvät vuokrasopimukset, kyse voi olla AVL 19 c §:ssä tarkoitetusta liiketoimintasiirrosta, jota ei arvonlisäverotuksessa katsota myynniksi. Näissä tilanteissa yrityksillä on vähennysoikeus siirtoon liittyvistä hankinnoistaan, eivätkä uudet hallituksen esityksessä esitetyt muutokset koske siirtoa. Pyydämme lisäämään esimerkin tällaisesta tilanteesta hallituksen esitykseen.

Käsityksemme mukaan keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön itse tekemien investointien osalta tarkistusvelvollisuuden edellytykset eivät osakkeiden myyntitilanteessa muutu, eli tarkistus tulee tehtäväksi ainoastaan, jos tilojen käyttö muuttuu. Pyydämme selkeyden vuoksi ottamaan esimerkin tästä hallituksen esitykseen.

Kauppahinnan varmistuminen vasta myöhemmässä vaiheessa

Hallituksen esityksen perusteluissa tulisi ottaa kantaa siihen, miten tarkistuskausi määräytyy kiinteistön ostajalle (kun myyjä valinnut verollisuuden) tilanteissa, joissa kauppahinta on ehdollinen ja lopullinen kauppahinta voi realisoitua vasta useamman vuoden kuluttua. Kantaa tulisi ottaa sekä tarkistuskauden alkamisajankohtaan että veron perusteeseen.

Vuokrasuhteen päättymisen ja velvollisuus tehdä kertatarkistus

Hallituksen esitysluonnoksen perusteella ymmärrämme, että vuokralaisen on vuokrasuhteen päättyessä tehtävä kertatarkistus itse teettämistään kiinteistöinvestoinneista vain, jos vuokralainen saa vuokranantajalta korvauksen tekemistään kiinteistöinvestoinneista. Se, ettei vuokralainen joudu tekemään kertatarkistusta vuokrasuhteen päättyessä on alan toimijoille tärkeää. Arvonlisäverolakiin ei tule sisällyttää myöskään kannustetta jättää investoimatta, jos vuokrasuhde saattaa päättyä seuraavan 10 vuoden kuluessa. Tämän vuoksi pyydämme hallituksen esitykseen vielä lisättäväksi konkreettisia esimerkkejä tilanteesta, jossa kertatarkistusvastuuta ei synny.

Kiinteistöinvestoinnin käsitteen tarkennus

Verotuskäytännössä on noussut usein kysymyksiä siitä, minkälainen investointi katsotaan sellaiseksi perusparannukseksi, että se katsotaan arvonlisäverolaissa tarkoitetuksi perusparannusinvestoinniksi. Vaikka nyt lausunnolla olevassa hallituksen esitysluonnoksessa ei ole tarkoitus muuttaa kiinteistöinvestoinnin käsitettä, olisi nähdäksemme hyvä, jos esityksessä voitaisiin tarkentaa niitä kriteerejä, joita kiinteistöinvestoinniksi katsottavalta perusparannukselta odotetaan. Lisäksi hallituksen esityksessä voisi esittää Verohallinnolle pyynnön ohjeistaa nykyistä tarkemmalla tasolla perusparannusinvestoinnin luonteesta.

Etuyhteystilanteet

Esityksessä ei ole otettu kantaa, tulisiko etuyhteystilanteessa tapahtuvan myyntihinnan ylittää myynnin kohteena olevan kiinteistön tarkistusvastuun määrä jossain tietyssä suhteessa. Jos konsernitalanteessa kiinteistö myydään alihintaan konserniyhtiölle, joka on ALV-velvollinen, mutta tulee käyttämään kiinteistöä vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, voidaan alihintaisella kauppahinnalla saada ai-kaiseksi ALV-järjestelmän kannalta epätarkoituksenmukainen etu. Näin voisi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa kiinteistö rakennetaan konserniyhtiön 1 taseeseen.

Konserniyhtiö 1 ottaa kiinteistön 100 % vähennyskelpoiseen käyttöön ja tekee täydet vähennykset. Konserniyhtiö 1 myy kiinteistön konserniyhtiölle 2, joka on ALV-rekisterissä, mutta käyttää kiinteistöä vain osittain verollisessa liiketoiminnassa. Jos myyntihinta alittaa kiinteistöön alun perin kohdistuneen ALV-seurantavastuun määrän, on konsernissa mahdollisuus saada järjestelmälle vierasta etua. Ruotsissa on käyty keskustelua, jonka perusteella lainsäädäntöön on pohdittu rajausmahdollisuuksia tämänkaltaiseen tilanteeseen. Tämänkaltaisen pohdinta olisi syytä käydä myös hallituksen esitystä jatkovalmistellessa.

Yritysjärjestelytilanteet

Pidämme tärkeänä, että uudella sääntelyllä ei ole vaikutusta yritysjärjestelyissä siirtyviin kiinteistöihin. Toivomme, että hallituksen esityksessä todetaan, että lainsäädäntömuutoksella ei ole seurauksia fuusioissa, jakautumisissa ja muissa liiketoimintajärjestelyissä siirtyvien kiinteistöjen tarkistusvastuusäännöksiin.

Luonnoksen sisäisen rakenteen osalta huomiota voisi kiinnittää seuraavaan: Liikkeen tai sen osan luovutusta koskevat muutokset (s. 45) on esitetty pääotsakkeen "5 Muut toteuttamisvaihtoehdot" alla. Otsikointi aiheuttaa epävarmuutta, sillä kuvaus näyttää sisältävän hylättyjen vaihtoehtojen pohdinnan lisäksi myös ehdotuksen menettelyksi AVL 19 c §:n tilanteissa.

Vähennettävä vero

Jos kiinteistön myynnistä hakeudutaan verolliseksi, ovat näkemyksemme mukaan myös kiinteistön myyntiin tai ostoon liittyvät hankinnat AVL 102 §:n nojalla vähennyskelpoisia. Pyydämme, että tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi asiasta tehdään hallituksen esityksessä nimenomainen maininta. Lisäksi pyydämme esimerkkiä tilanteesta, jossa kiinteistö on ollut verollisen liiketoiminnan käytössä, mutta kiinteistön myynnistä ei hakeuduta ALV-velvolliseksi.

Pyydämme sisällyttämään hallituksen esitykseen myös esimerkin tilanteesta, jossa ostajan verollisuusaste myöhemmässä vaiheessa muuttuu tarkistuskauden ollessa kesken.

Varainsiirtoveron peruste

Käsityksemme mukaan arvonlisäverollisuuden valinta ei voi vaikuttaa kiinteistön myynnistä suoritettavan varainsiirtoveron määrään, koska arvonlisäveron osuutta ei tule laskea osaksi varainsiirtoveron perustetta. Mahdollisien tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi pyydämme, että hallituksen esityksessä mainittaisiin tästä nimenomaisesti. Pyydämme myös, että epäselvyyksien välttämiseksi varainsiirtoverolakia päivitetään siten, että laissa nimenomaisesti todetaan, ettei arvonlisäveron osuutta oteta huomioon laskettaessa varainsiirtoveron perustetta.

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

Esitetty sääntely vaikuttaa merkittävästi pitkän aikavälin kiinteistöinvestointeihin, joiden suunnittelu- ja toteutusaika voi olla useita vuosia.

Tämän vuoksi pidämme erittäin tärkeänä, että:

- sääntelyn lopullinen sisältö vahvistuu hyvissä ajoin ennen voimaantuloa;
- Verohallinnon ohjeistus julkaistaan riittävän ajoissa;
- siirtymäsäännökset laaditaan mahdollisimman selkeiksi; sekä
- arvioidaan, onko esitetty voimaantuloajankohta yritysten näkökulmasta realistinen.

Erityisesti ennen lain voimaantuloa käynnistettyjen hankkeiden sekä keskeneräisten rakennushankkeiden kohtelu tulisi ratkaista yksiselitteisesti siirtymäsäännöksissä.

Yhteenveto

Pidämme esityksen tavoitetta perusteltuna ja valintoja tarkoituksenmukaisina, mutta katsomme, että jatkovalmistelussa tulisi erityisesti:

1. huomioida leasingrahoitus ja hallintaoikeuteen perustuvat kiinteistöjärjestelyt;
2. vahvistaa, ettei arvonlisäveroa voida missään tilanteessa laskea varainsiirtoveron perusteeseen ja tehdä tarvittavat muutokset myös varainsiirtoverolakiin;
3. selventää yritysjärjestelyjen käsittelyä;
4. varmistaa rekisteröintimenettelyn toimivuus ja oikeasuhteiset seuraamukset; sekä

5. laatia kattavat siirtymäsäännökset ja julkaista ohjeistus hyvissä ajoin ennen lain voimaantuloa.

Näillä muutoksilla ehdotuksen tavoitteet voitaisiin saavuttaa ilman tarpeettomia markkinahäiriöitä, investointien vaikeutumista tai verovelvollisille aiheutuvaa kohtuutonta hallinnollista taakkaa.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Talous ja tutkimus

Sami Pakarinen

Johtaja

Ruohola Tiina
Elinkeinoelämän keskusliitto EK