

Asia: VN/24055/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

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

Esityksen mukaan kiinteistöinvestointeihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tarkistettaisiin aina jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta ja kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä, kun kiinteistö luovutetaan. Veron kertaantumisen estämiseksi ehdotetaan kuitenkin, että tiettyjen edellytysten täytyessä kiinteistön myynti voitaisiin valita käsiteltävän arvonlisäverollisena. Tällöin kiinteistön katsottaisiin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Kiinteistön verolliseen myyntiin sovellettaisiin pääsääntöisesti käännettyä verovelvollisuutta ja verollisena ostetun kiinteistön hankintaa pidettäisiin jatkossa kiinteistöinvestointina.

Keskuskauppakamari pitää esityksessä ehdotettua lainsäädäntövaihtoehtoa tarkoituksenmukaisimpana käytettävissä olevista unionin oikeuden edellytykset täyttävistä vaihtoehdoista.

Ehdotetut muutokset tarkoittavat merkittäviä muutoksia verrattuna nykyiseen kiinteistöinvestointien arvonlisäverokohteluun ja aiheuttavat huomattavia käytännön vaikutuksia

yrityksille. Sääntelyn onnistumisen kannalta onkin olennaista, että uusi lainsäädäntö on yrityksille aidosti ennakoitavissa olevaa erilaisissa kiinteistöjen luovutustilanteissa.

Esityksen yksityiskohtien osalta Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota seuraaviin seikkoihin:

REKISTERÖITYMISMENETTELY (AVL 30 a §) JA SELVITYSVELVOLLISUUS

Vapaaehtoinen kiinteistön myynnistä verovelvolliseksi hakeutuminen edellyttäisi, että jo alv-rekisterissä oleva myyjä on löytänyt alv-rekisterissä olevan ostajan kiinteistölle, joka myydään verollisena – rekisteröintimenettelyllä on lähinnä verovalvonnallinen merkitys. Koska erillinen hakeutumismenettely lisäisi erityisesti alv-rekisterissä jo olevien yritysten hallinnollista taakkaa, tulisi vielä arvioida, onko menettely tarpeellinen.

Lisäksi on epäselvää, mitä tapahtuu, jos suunniteltu kiinteistökauppa peruuntuu: poistetaanko alv-rekisteröinti kiinteistön myynnin hakeutumista koskien takautuvasti vai voiko myyjän status jatkua (kuten tällä hetkellä on tilanne kiinteistön verollisen vuokrauksen tilanteissa). Jos ehdotettu hakeutumismenettely otetaan käyttöön, kiinteistön myynnistä rekisteröitymistä tulisi käsitellä vastaavalla tavalla kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta koskevaa rekisteröitymistä.

Esityksen perusteluissa ei ole tarkemmin kuvattu eräitä käytännön kysymyksiä kuten sitä, miten rekisteröityminen näkyy julkisissa rekistereissä, miten verollisuus tulee varmistaa ja mitä seuraamuksia mahdollisista rekisteröintiin liittyvistä virheistä aiheutuu osapuolille. Näiden kysymysten selvittäminen esityksen perusteluissa tai Verohallinnon ohjeistuksella olisi tärkeää.

Ehdotuksessa ei ole asetettu tarkempia muodollisia kriteerejä kiinteistön myynnin verollisuutta koskevan selvityksen antamiselle Verohallinnolle. Sekä myyjän että ostajan oikeusturvan kannalta laissa tulisi, millainen selvitys on riittävä (vrt. nykyinen AVL 209 k § ja AVL 209 l § selvityksen antamisesta). Esimerkiksi pelkkä laskumerkintä "käännetty verovelvollisuus" ei välttämättä takaa riittävää näyttöä.

HAKEUTUMISEN KOHDE

Myynnin verollisuuden edellytyksenä on, että myytävä kiinteistö on käyttöönotettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen. On tulkinnanvaraista, voidaanko saman kiinteistötunnuksen alla olevia erillisiä rakennuksia tai niiden osia pitää erillisinä kiinteistöinä. Tältä osin esityksen perusteluihin olisi hyvä lisätä käytännön esimerkkejä.

KÄYTTÖÖNOTTAMATTOMAN RAKENNUKSEN JA MAAPOHJAN MYYNTI

Suomi ei tule ehdotuksen mukaan tulisi käyttämään ALV-direktiivin suomaa mahdollisuutta valita käyttöönottamattoman rakennuksen ja rakentamattoman maapohjan luovutuksen verollisuutta.

Jatkovalmistelussa tulisi harkita AVL 30 a §:n soveltamisalan laajentamista myös näihin tilanteisiin neutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta, koska muutoin saattaa syntyä tarpeetonta arvonlisäverorasitusta ja mahdollisia keinotekoisia järjestelyjä.

Lisäksi merkittävien muutostöiden käsitettä tulisi lain tasolla avata enemmän, jotta välttyään tulkintaongelmilta korjausrakentamistoiminnassa.

Luonnoksen mukaan maapohjaa ja rakennusta ei voitaisi erottaa toisistaan verollisuutta valittaessa. Esityksessä ei oteta kantaa tilanteeseen, jossa esim. maapohjan omistaa toinen taho ja rakennuksen rakentaa erillinen yhtiö. Käytännössä hyvin tyypillistä on esimerkiksi se, että kaupunki vuokraa tontin ja rakennusyhtiö rakentaa rakennuksen.

KIINTEISTÖINVESTOINTIEN TARKISTUSMENETTELY

Muutetun AVL 121 a §:n mukaan tarkistuskauden pituus olisi 10 vuotta myös myyntitilanteessa, mikä tarkoittaa ostajalle täysin uutta 10 vuoden tarkistuskautta siinäkin tilanteessa, että kiinteistölle ei olisi tehty lainkaan uusia investointeja. Suomi ei ole luonnoksen mukaan käyttämässä mahdollisuutta lyhyempään tarkastusajanjaksoon. Jatkovalmistelussa tulisi selvittää mahdollisuutta lyhyempään, esimerkiksi 5 vuoden, tarkistuskauteen tilanteissa, joissa kausi alkaa kulua alusta ostajan hankinnan yhteydessä. Koska jokainen verollinen kiinteistön hankinta käynnistää uuden itsenäisen kiinteistöinvestoinnin ja uuden 9–10 vuoden tarkistuskauden, ketjuuntumisongelma syntyy järjestelmällisesti eikä vain yksittäistapauksissa.

Asiaa tulisi harkita myös AVL 19 c §:ssä tarkoitettujen liikkeen luovutustilanteiden ja niiden yhteydessä tapahtuvien erillisten kiinteistöjen myyntien tilanteissa. Verovelvollisille voi aiheutua merkittävää hallinnollista taakkaa kiinteistöjen myyntien eri pituisten uusien tarkistuskausien muodostumisen vuoksi.

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.

LIIKKEEN LUOVUTUSTILANTEET (AVL 19 c §)

Kiinteistö katsottaisiin osittain myydyksi siltä osin kuin liiketoiminnan jatkaja käyttää sitä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, jolloin tähän osuuteen sovelletaan joko kertatarkistusta tai vaihtoehtoisesti AVL 30 a §:n mukaista verollisuuden valintaa.

Liikkeen luovutustilanteessa osa kiinteistöistä voi tulla uuden säännöksen alla sovellettavaksi ja osaan sovelletaan nykyistä AVL 19 c §:a. Tämä saattaa aiheuttaa monimutkaisuutta siihen, miten kiinteistön myynti kannattaa toteuttaa eikä välttämättä johda veroneutraaliin lopputulokseen. Sekä luovuttaja että ostaja joutuvat tekemään monitahoiset kustannuslaskennat kiinteistöjen luovuttamisesta ja niiden seurannasta, mikä lisää myös hallinnollista taakkaa.

YRITYSJÄRJESTELYJEN VAIKUTUKSET

Ehdotetulla uudella sääntelyllä ei tulisi olla vaikutusta yritysjärjestelyissä siirtyviin kiinteistöihin. Esimerkiksi sulautumisen ei tulisi aiheuttaa tarkistusvelvollisuutta ja olisi toivottavaa, että selvyiden vuoksi esityksen perusteluissa todettaisiin selkeästi ne tilanteet, joissa kertatarkistusvelvollisuutta ei synny.

TRANSAKTIOKULUJEN VÄHENNYSOIKEUDET

Esitysluonnoksesta ei ilmene selkeästi, miten kiinteistön myyntiin liittyvien transaktiokulujen arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy esimerkiksi tilanteessa, jossa kiinteistön myyntiä ei valita verolliseksi, mutta kiinteistö on ollut aiemmin verollisen liiketoiminnan käytössä.

KUNTA, HYVINVOINTIALUE TAI VALTIO KIINTEISTÖN MYYJÄNÄ

Julkisyhteisöt voisivat ehdotuksen mukaan valita myynnin verollisuuden myös liiketoiminnan ulkopuolella, jos verottomuus aiheuttaisi kilpailun vääristymistä. Tältä osin sääntely vaikuttaa haastavalta erityisesti ostajien näkökulmasta. Lain tasolla tulisi määrittää, mikä viranomainen on toimivaltainen arvioimaan kilpailun vääristymistä ja miten arviointi on dokumentoitava. Ostajalta ei voida kohtuudella edellyttää etukäteistä tietoa siitä, onko julkisyhteisö selvittänyt riittävästi kilpailuhaittoja.

HALLINNOLLISEN TAAKAN VAIKUTUSARVIOINTI

Muutokset lisäävät kiinteistökauppoihin liittyvää hallinnollista työtä ja kustannuksia sekä monimutkaistavat kiinteistökauppoja ja niiden arvonlisäveroraportointia. Mahdollista on, että yritykset joutuvat turvautumaan entistä useammin ulkopuolisten neuvonantajien apuun kiinteistökauppatilanteissa säännösten monimutkaistumisen takia. Lisäksi muutokset aiheuttavat järjestelmämuutostarpeita. Hallituksen esityksessä tulisikin arvioida arvioitaisiin nykyistä tarkemmin uudistuksen hallinnollisia kustannuksia erityisesti suurille yrityksille, joilla on laaja kiinteistöomistus ja jotka tekevät vuosittain useita kiinteistökauppoja.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET

Esitetty sääntely vaikuttaa merkittävästi pitkän aikavälin kiinteistöinvestointeihin, joiden suunnittelu- ja toteutusaika voi olla useita vuosia. Vaikka lainsäädännön muutostarve on ollut jo pitkään tiedossa, yritysten on mahdotonta valmistautua muutokseen ennen kuin muutosten lopullinen sisältö ja riittävä Verohallinnon ohjeistus on tiedossa. Ehdotuksessa esitetyn voimaantuloajankohdan 1.1.2028 tarkoituksenmukaisuutta tulee vielä arvioida siitä näkökulmasta, että mahdollistaako se riittävän valmistautumisen esitettyjen muutosten käytännön soveltamiseen.

Ehdotuksen mukaan uutta lainsäädäntöä sovellettaisiin myös kiinteistöihin, jotka lain ehdotetun voimaantulon (1.1.2028) aikana ovat kiinteistöinvestointien tarkistuskauden piirissä. Jos tällainen kiinteistö myytäisiin verollisena, nykyisen kaltaista tarkistus-oikeutta ja -velvollisuutta ei sovellettaisi.

Jatkovalmistelussa voitaisiin arvioida sitä, voisiko ennen lainmuutoksen voimaantuloa suoritettuihin kiinteistöinvestointeihin soveltaa aiempaa sääntelyä jäljellä olevan kiinteistöinvestoinnin tarkistuskauden loppuun saakka.

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

KESKUSKAUPPAKAMARI

Johanna Sipola

Tomi Viitala

Varatoimitusjohtaja Johtava veroasiantuntija

Viitala Tomi
Keskuskauppakamari