

Verohallitukselta ohje kiinteistöjen vähennyksistä ja niiden oikaisusta

29.12.2006

Arvonlisäverolain säännökset uudisrakentamis- ja peruskorjaustöihin liittyvistä arvonlisäverovähennyksistä eivät täytä kuudennen arvonlisäverodirektiivin vaatimuksia. Verohallitus on antanut odotetun ohjeen direktiiviin perustuvien vähennysten oikaisujen tekemisestä. Verohallituksen ohjeessa otettu kielteinen kanta kiinteistön ostajan vähennysoikeuteen myyjän soveltaessa direktiiviin perustuvaa oikaisumenettelyä muodostaa useissa tilanteissa merkittävän riskin.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 2006:65

Korkein hallinto-oikeus on syyskuussa antamassaan päätöksessä todennut, että arvonlisäverolaista puuttuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen vähennyksen tarkistamista koskeva säännös verovelvollisen eduksi. Tällaisessa tilanteessa sovelletaan päätöksen mukaan suoraan direktiivin säännöksiä. Oikaisukautena, jonka mukaan määräytyy vuosittaisen tarkistuksen määrä, pidetään kansallisten säännösten puuttuessa direktiivin mukaista viittä vuotta mukaan lukien perusparrantamisen ja uudisrakentamisen valmistumisvuosi.

Verohallituksen ohjeen mukainen vähennyksen tarkistaminen käytännössä

Verohallituksen 11.12.2006 antaman ohjeen mukaan verovelvollisen uudisrakentamis- tai perusparrannustyön perusteella tekemää arvonlisäverovähennystä tarkistetaan vuosittain tarkistuskauden aikana, jos kiinteistön verollisessa käytössä tapahtuu muutoksia, kiinteistö luovutetaan tai verovelvollisen toiminta päättyy. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden kasvaessa tämä merkitsee lisävähennyksen tekemistä ja vähennykseen oikeuttamattoman käytön kasvaessa vastaavasti tehdyn vähennyksen palauttamista osittain takaisin valtiolle.

Ohjeen mukaan tarkistuskausi alkaa kiinteistön uudisrakentamis- tai perusparrannusinvestoinnin hankinnasta tai valmistumisesta. Tarkistuskausi päättyy hankinta- tai valmistumisvuotta seuraavan neljännen kalenterivuoden lopussa. Ensimmäinen vähennysoikeuden tarkistus tehdään hankinta- tai valmistumisvuonna ja seuraavat seuraavina neljänä vuotena.

Vuosittain tarkistettava määrä on ohjeen mukaan 1/5 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden toteutuneen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta. Tarkistukset tehdään investointikohtaisesti.

Luovutettaessa kiinteistö ja verovelvollisuuden päättyessä tarkistaminen tapahtuu yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Verohallituksen kanta käytetyn menettelyn valintaan

Verohallituksen ohjeessa on katsottu, että verovelvollisella on halutessaan oikeus vedota suoraan direktiivin säännöksiin ja käyttää direktiivin mukaista vähennyksen oikaisumenettelyä laissa säädetyn menettelyn sijaan. Verohallituksen ohjeen mukaan verovelvollinen ei voisi valinnan tehtyään vaihtaa sitä. Verohallituksen ohjeesta ei yksiselitteisesti selviä, onko valinta kiinteistö- vai omistajakohtainen ja sen perustelu on kyseenalainen.

Tilanne, kun ostaja on vähentänyt myyjän AVL 33 §:n perusteella maksaman veron

Verohallituksen ohjeen mukaan tilanteessa, jossa kiinteistön myyjä on palauttanut tekemiään vähennyksiä arvonlisäverolain 33 §:n perusteella ja ostaja on tehnyt vastaavan vähennyksen, ei kiinteistön myyjällä olisi oikeutta palautukseen. Verohallituksen ohjeessa on viitattu tältä osin erääseen yhteisöjen tuomioistuimen antamaan ratkaisuun.

Tilanne ei tältä osin ole täysin yksiselitteinen. Kiinteistön myynnin yhteydessä muodostuva arvonlisäveron palautus- tai oikaisuvelvollisuus on syytä käydä läpi tapauksittain.

Tilanne, jossa kiinteistön myyjä on tehnyt direktiiviin perustuvan oikaisun

Verohallituksen ohjeessa todetaan, että kuudes arvonlisäverodirektiivi ei sisällä säännöstä, jonka mukaan luovutuksen saajalla olisi oikeus vähentää se vero, jonka luovuttaja joutuu suorittamaan soveltaessaan direktiiviin perustuvaa vähennyksen oikaisua. Verohallituksen ohjeen mukaan ostaja ei siten saisi vähentää sitä veroa, jonka myyjä direktiiviä soveltaen oikaisee kiinteistön myynnin johdosta. Sen sijaan myyjän soveltaessa arvonlisäverolain 33 §:n mukaista menettelyä, ostajalla olisi oikeus lain mukaisen vähennyksen tekemiseen.

Verohallituksen mukainen kanta ostajan vähennyskiellosta myyjän soveltaessa kiinteistön myynnissä direktiiviin perustuvaa vähennyksen oikaisua on veronsaajalta aggressiivinen väite. Nykyisen arvonlisäverolain 104 § mahdollistaa sen, että ostaja saa vähentää myyjän kiinteistön myynnin johdosta valtiolle palauttaman veron. Teknisesti säännös viittaa myyjän arvonlisäverolain 33 §:n mukaan valtiolle maksamaan veroon. Muuta viittausta ostajan vähennysoikeuden kohdalla ei ole, koska arvonlisäverolaista puuttuvat verovelvollisen eduksi tapahtuvat vähennyksen oikaisua koskevat säännökset kokonaan. Siksi laissa ei ole myöskään varauduttu tilanteisiin, joissa direktiivin mukaisen oikaisun kohteena ollut kiinteistö siirtyy toiselle, mutta edelleen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Ostajan vähennysoikeuden kannalta ei siten pitäisi olla merkitystä sillä, että myyjän palautettavan veron määrä määräytyy direktiivin säännösten perusteella. Jos vaadittavat säännökset olisivat laissa, olisi laissa erittäin todennäköisesti otettu huomioon vastaavasti myös menettely perusteettoman arvonlisäverokustannuksen välttämiseksi kiinteistön myyntitilanteissa. Se, että kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä puuttuu Verohallituksen ohjeessa mainittu suora ostajan vähennysoikeutta koskeva säännös, johtuu pitkälti siitä, että direktiivi mahdollistaa eri lainsäädäntötapoja perusteettomien arvonlisäverokustannusten muodostumisen estämiseksi.

Verohallituksen ohje tekee kiinteistöjen myyntiin liittyvän arvonlisäverokäsittelyn useissa tilanteissa epävarmaksi. Direktiivin mukaisen oikaisukauden soveltaminen johtaa pienempään arvonlisäveron maksuun kiinteistön myynnin johdosta ja usein siten myös pienempään varainsiirtoveron määrään, mutta muodostaa ostajalle riskin arvonlisäverovähennyksen osalta. Arvonlisäverolain mukaisen menettelyn soveltaminen puolestaan johtaa direktiivin mukaisen oikaisusäännöksen mukaista suuremman uudisrakentamiseen ja peruskorjaamiseen liittyvän arvonlisäveron palauttamiseen valtiolle ja siten usein myös suurempaan kauppahintaan ja varainsiirtoveroon.

Kiinteistöjen arvonlisäverovähennyksiin liittyvät kysymykset tulee arvioida huolellisesti, kun kiinteistöjä myydään tai kun niiden käyttötarkoitus muuttuu.

Lisätietoja

Juha Laitinen, puh. (09) 2280 1409, juha.laitinen@fi.pwc.com

Tero Leskinen, puh. (09) 2280 1807, tero.leskinen@fi.pwc.com