

Kiinteistön rakennuskustannusten vähennysoikeudesta julkisasiamiehen ratkaisuehdotus

26.9.2005

Kiinteistöjen uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyvien rakennuskustannusten oikaisemista koskevat arvonlisäverolain säännökset ja niiden direktiivin mukaisuus on puhuttanut ja ollut kiistanalainen pitkään. Verovelvolliset ovat tavan takaa vedonneet aina veroviranomaisesta korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka siihen, että arvonlisäverolain säännökset eivät vastaa Euroopan yhteisöjen kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

Kiperimpänä epäkohtana on koettu vähennysoikeuden oikaisumahdollisuuden puuttumista tilanteessa, jossa kiinteistön omistaja on mahdollisesti tehnyt rakennusinvestointeja kiinteistönsä, joka on ollut verottomassa käytössä, mutta sittemmin otettu verolliseen käyttöön. Arvonlisäverolaki ei nimittäin tunne mahdollisuutta vähentää rakennuskustannuksiin sisältyviä arvonlisäveroja, jos kiinteistön siirtäminen verolliseen käyttöön tapahtuu sen jälkeen, kun kuusi kuukautta on kulunut kiinteistön käyttöönottamisesta uudisrakennus- tai perusparannustyön jälkeen.

Vähennysoikeuden puuttuminen on johtanut siihen, että verollisessa käytössä olevaa kiinteistöä on jäänyt rasittamaan rakennuskustannusten arvonlisävero. Tämä sotii arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatetta vastaan.

Vähennysoikeutta ei ole edellä mainituista rakennuskustannusten arvonlisäveroista edes kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä mainitun viiden vuoden investointitavaroiden oikaisuajan kuluessa. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, jos kiinteistön omistaja tai haltija ottaa kiinteistön ensin verottomaan käyttöön tai vuokraa tilan verottomasti, ja vasta myöhemmin ottaakin kiinteistön verolliseen käyttöön tai vuokraa sen verollisesti. Vähennysoikeus syntyy vain, jos verovelvolliseksi rekisteröitymishakemus toimitetaan veroviranomaiselle edellä mainitun kuuden kuukauden määräajassa eikä tiloja käytetä ensin verottomassa toiminnassa.

Euroopan tuomioistuimen julkisasiamies on ratkaisuehdotuksessaan 15. syyskuuta 2005 todennut, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeuden syntyminen riippuu siitä, hankitaanko tavarat ja palvelut verovelvollisen ominaisuudessa eli hankitaanko ne kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4. artiklan tarkoitettua taloudellista toimintaa varten. Tässä vaiheessa ei ole merkitystä sillä, tulevatko hankinnat verovelvollisen tässä ominaisuudessa verottomaan vai verolliseen liiketoimintaan. Jälkimmäinen seikka vaikuttaa ainoastaan vähennysoikeuden laajuuteen.

Julkisasiamies on todennutkin, että arvonlisäverotuksen peruseriaatteisiin kuuluva verotuksen neutraalisuus edellyttää, että verovelvollinen vapautuu kokonaan verolliseen liiketoimintaansa liittyvistä ja suorittamistaan arvonlisäveroista. Neutraalisuus edellyttää näin ollen alkuperäisen vähennyksen oikaisemista myös verovelvollisen eduksi.

Jos siis uudisrakennus- ja perusparannustyöt kohdistuvat sellaiseen kiinteistöön, jota on käytetty ensin verottomaan liiketoimintaan ja vasta myöhemmin verolliseen liiketoimintaan, tulee alkuperäinen liian pieni vähennys julkisasiamiehen mukaan voida oikaista. Toisin sanoen kiinteistön omistajalla on oltava oikeus vähentää aikaisemmin vähentämättä jääneet arvonlisäverot, kun kiinteistö otetaan verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan viiden vuoden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Julkisasiamies katsoo, että Suomi ei saisi kokonaan evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeutta arvonlisäverolain 106 §:n mukaisesti silloin, jos hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Julkisasiamiehen mukainen Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu vähennysoikeuden oikaisemisesta sallisi aikaisemmasta poiketen vähennysoikeuden myös tilanteissa, joissa kiinteistön myyjä on joutunut palauttamaan uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyneet vähennykset arvonlisäverolain 33 §:n mukaan ja ostaja ottaa kiinteistöt ensin verottomaan käyttöön ja vasta myöhemmin verolliseen käyttöön.

Mikäli Euroopan yhteisöjen tuomioistuin päätyy julkisasiamiehen kannalle, Suomi muuttanee arvonlisäverolakia. Tuomioistuimen ratkaisun mukainen vähennysoikeuden oikaiseminen tulee kuitenkin mahdolliseksi jo ennen lakimuutosta eli heti ratkaisun antohetkellä ja koskee myös aikaisempaa aikaa, edellyttäen, ettei arvonlisäveron yleinen kolmen vuoden vanhenemisaika ole kulunut umpeen.

Juha Laitinen
puh. (09) 2280 1409

Mirka Danielsson
puh. (09) 2280 1803