

SEKAKÄYTTÖISEN KIINTEISTÖN HANKINTAAN SISÄLTYVÄN ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUDESTA

19.10.2005

Julkisasiamies antoi syyskuussa ratkaisuehdotuksen koskien yrityksen mahdollisuutta oikaista liian pienenä tekemänsä arvonlisäverovähennys silloin, kun se siirtää ensin verottomassa toiminnassa olleen kiinteistön verolliseen liiketoimintaansa. (Kts. aiheesta 26.9.2005 kirjoitettu PwC:n artikkeli ”Kiinteistön rakennuskustannusten vähennysoikeudesta julkisasiamiehen ratkaisuehdotus”.) Koska asia koskee nimenomaisesti Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä, Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYTI) ratkaisua ja sen vaikutuksia Suomen verotuskäytäntöön odotetaan äärimmäisellä mielenkiinnolla.

EYTI on kuitenkin jo aikaisemminkin antanut verovelvolliselle taloudellisesti merkittäviä, myös Suomen arvonlisäverolakiin heijastuvia ratkaisuja, joiden soveltamista ei tosin olla Suomessa ainakaan vielä rohjettu tai osattu lähteä vaatimaan. Soveltamiselle ei ole siten myöskään saatu veroviranomaisen tai korkeimman hallinto-oikeuden selkeää kantaa.

EYTI on esimerkiksi antanut useita ratkaisuja, jotka koskevat verottomaan käyttöön tulevan investointitavarana vähennysoikeutta. Viimeisimmän asiaan liittyvän ratkaisunsa EYTI antoi 14. syyskuuta 2005 (Tijmens C-434/03). Siinä, kuten jo aikaisemmissakin ratkaisuissa on todettu, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan investointitavarasta yrityksensä liikeomaisuuteen vai ei (ks. Armbrrecht C-291-92, Bakcsi C-415/98, Seeling C-269/00). Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna investointitavarana pidetään mm. kiinteistöä tai huoneistoa.

Tijmens-case

Nyt tarkasteltavana olevassa Tijmens-tapauksessa hakijat olivat hankkineet Alankomaissa loma-asunnon, joka oli tarkoitettu sekä vuokrattavaksi että yksityiskäyttöön. Vuokraustoiminnasta hakijat hakeutuivat arvonlisäverovelvollisiksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Asuntoa oli tarkoitus käyttää verollisessa vuokraustoiminnassa 87,5 %:sesti ja yksityiskäytössä 12,5 %:sesti.

Hakijat vaativat 100 %:sta vähennysoikeutta asunnon hankintakustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta. Hakijoiden käsityksen mukaan heillä oli oikeus lukea loma-asunto kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Yksityiskäytön osalta yritys maksoi omaan käyttöön ottamisesta veroa silloin, kun käyttö tapahtui.

Alankomaiden kansallinen lainsäädäntö ei salli verovelvollisen lukea kyseistä investointitavaraa eli tässä tapauksessa loma-asuntoa kokonaisuudessaan yrityksen omaisuuteen eikä siten täysimääräistä vähennysoikeutta silloin, kun tiedetään, että asuntoa tullaan käyttämään sekä liiketoiminnassa että sen ulkopuolella, erityisesti yksityiskäytössä. Asunnon lukeminen kokonaan yrityksen omaisuuteen on estetty, koska yksityiskäyttöä ei ole pidettävä verotettavana liiketoimena. Suomen arvonlisäverolaki sisältää vastaavan vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen.

Suomessa, niin kuin myös Alankomaissa on tulkittu direktiivin salliman vähennysoikeuden rajoittamismahdollisuuden ulottuvan kaikkiin tavarihin, joita käytetään yksityiseen käyttöön. EYTI on nyt kuitenkin kyseisessä Tijmens-tapauksessa yksiselitteisesti todennut, että vähennysoikeuden ulkopuolelle voidaan jättää vain ja ainoastaan tietyt tavarat, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin. Tällaisena tavarana on tapauksessa esimerkkinä mainittu vain autot. Vähennysoikeuden ulkopuolelle ei EYTI:n mukaan voitaisi jättää esimerkiksi investointitavaroita.

EYTI totesi Tijmens tapauksessa siis jälleen kerran, että verovelvolliselta ei voida evätä valintamahdollisuutta lukea yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaraa, jota se käyttää sekä liiketoimintaan että sen ulkopuolella.

Tulkinnasta aiheutuu verovelvolliselle selkeää verotuksellista etua. EYTI on huomionnut tämän päätöksessään, mutta katsonut sen olevan väistämätön ja hyväksyttävä seuraus. Toisensuuntainen tulkinta johtaisi nimittäin arvonlisäverotuksen peruseriaatteiden vastaisesti veron kertaantumiseen ja siten verovelvolliselle epäedulliseen lopputulokseen.

Suomen arvonlisäverolaki

Voimassa oleva Suomen arvonlisäverolaki ei salli vähennysoikeutta investointitavarasta, siis esim. kiinteistöstä tai huoneistosta, siltä osin kun tätä tullaan käyttämään liiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin. Laki ei myöskään salli esim. kiinteistön hankintaan sisältyneen arvonlisäveron liian pienenä tehdyn vähennyksen myöhempää oikaisua. Arvonlisäverolaissa on niin ikään nimenomaisesti kielletty kiinteistöä koskeva ns. alkuväestövähennys silloin, kun kiinteistö on ensin ollut liiketoiminnan ulkopuolisessa käytössä, esim. yksityiskäytössä.

Suomen lainsäädännön mukaan tavaroiden ja palvelujen yksityiskäytöstä tulee kuitenkin suorittaa oman käytön vero. Tämä oman käytön verotus koskee siten myös investointitavaroita eli esim. kiinteistöjä. Edellä mainitusta ratkaisusta tulisi kuitenkin olla suoraan johdettavissa, että koska arvonlisäverolain mukaan verovelvollisen tulee suorittaa veroa tavaran tai palvelun yksityisestä käytöstä, tulee lainsäädännön sallia myös investointitavaran lukeminen yrityksen omaisuuteen kokonaisuudessaan, jolloin yrityksellä olisi sen hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta täysi ja välitön vähennysoikeus.

Vaikutukset yritykselle

EYTI:n Tijmens-tapauksessa johdettavan tulkinnan mukaan verovelvollisella olisi oikeus välittömään ja täyteen vähennykseen kiinteistön hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, jos tämä päättää lukea kiinteistön kokonaisuudessaan yrityksen omaisuuteen. Vähennysoikeus olisi siitä huolimatta, että kiinteistöä tullaan käyttämään yksityisiin tarkoituksiin. Kun kiinteistöä sitten aikanaan käytetään yksityiseen tarkoitukseen eli muuhun kuin verolliseen tarkoitukseen, yritys maksaa oman käytön veroa yksityisestä käytöstä aiheutuneista välittömistä ja välillisistä kuluista. On selvää, että tämä oman käytön verotus on euromääräisesti merkittävästi pienempää kuin mitä on kiinteistön hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden osittainen menetys. Yritykselle syntyy järjestelystä myös rahoituksellista etua, kun vähennys saadaan tehdä heti täysimääräisenä, ja liiketoiminnan ulkopuolisen eli yksityisen käytön osalta vero suoritetaan vasta sitten, kun tällaista käyttöä esiintyy.

EYTI on siis tiedostanut, että molempiin tulkintoihin sisältyy seurauksia, jotka ovat joko edullisempia tai epäedullisempia sekä verovelvolliselle että veronsaajalle. Toisin sanoen yhden voitto on aina toisen häviö. Verovelvollisen suosiminen tässä tapauksessa on kuitenkin erittäin perusteltua. Jos nimittäin verovelvollinen käyttäisi esim. loma-asuntoa ensin esim. 87,5 %:sesti yksityisessä käytössä ja 12,5 %:sesti verollisessa liiketoiminnassa, mutta myöhemmin tämä käyttösuhde muuttuukin enemmän verollisen liiketoiminnan puolelle, direktiivi ei sisällä mitään mekanismeja, jonka perusteella vähennyksen oikaiseminen olisi mahdollista.

Suomen veroviranomaisen tulisi ottaa päätöksissään huomioon EYTI:n ratkaisut, vaikka ne eivät suoraan olisikaan koskeneet Suomen arvonlisäverotusta. On kuitenkin oletettavaa, että ratkaisujen soveltaminen yksittäisen verovelvollisen verotukseen ei ole veroviranomaisen tasolla helppoa. Tie tulee siten oletettavasti olemaan pitkä ja kivinen yksittäiselle verovelvolliselle, jos ja kun asiasta joudutaan käymään oikeutta korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka.

Lisätietoja:

Juha Laitinen
puh. (09) 2280 1409

Mirka Danielsson
puh. (09) 2280 1803