

2

KIINTEISTÖYHTIÖN VAPAAEHTOINEN HAKEUTUMINEN ARVON- LISÄVEROVOLLISEKSI

LUKUNÄYTE

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus esimerkiksi vastiketta tai vuokraa vastaan on säädetty laissa lähtökohtaisesti arvonlisäverottomaksi. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi vuokratiloihin liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on vuokranantajalle kustannus ja tämä joudutaan huomioimaan vuokratasoa korottavasti. Vastaavasti vuokralaiselle ei tällöin muodostu vähennettävää arvonlisäveroa, koska itse vuokra on arvonlisäveroton.

Vuokralainen maksaa vuokrassaan arvonlisäveron osuuden. Vuokratiloihin ja sen käyttökustannuksiin sisältyy näin ollen veroa, jota ei voida vähentää ja joka muodostuu verollisen liiketoiminnan kustannukseksi, myytävän hyödykkeen hintaa rasittavaksi piileväksi veroksi. Viime kädessä arvonlisäverokustannus jää lopullisen kuluttajan maksettavaksi.

Koska verottomuus ja vähennysoikeuden puuttuminen eivät vastaa hyvän arvonlisäverojärjestelmän periaatteita, mahdollistaa arvonlisäverolaki kiinteistön vapaaehtoisen hakeutumisen arvonlisäverolliseksi kiin-

teistön käyttöoikeuden luovutuksesta (AVL 30 §). Tarkoituksena on estää piilevän veron syntymistä sekä saattaa verovelvolliset kiinteistön omistus- ja hallintasuhteista riippumatta keskenään samanarvoiseen asemaan.

Arvonlisäverolain mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan arvonlisävero, jos luovuttaja on hakeutunut tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Pienin yksikkö, jota hakeutuminen voi koskea, on yleensä huoneisto tai muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila (ks. KHO 1996/3563).

2.1 Edellytykset

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, kiinteistöyhtiö taikka kiinteistöä vuokraoikeuden nojalla hallitseva vuokralainen tai vaikkapa kiinteistöyhtiön osakas. Muita hakeutumisen edellytyksiä ovat:

- luovutuksen pysyvyys
- kiinteistön käyttö verovähennykseen oikeuttavaan toimintaan
- kiinteistön arvonlisäverollisen käytön jatkuvuus
- osakkaan täysimääräinen vähennysoikeus
- hakeutumisketjun katkeamattomuus.

2.1.1 Luovutuksen pysyvyys

Jotta hakeutuminen olisi mahdollista, luovutuksen tulee olla muuta kuin tilapäistä luovutusta, joka on jo AVL 29 §:n nojalla arvonlisäverollista (ks. 1.3.4).

Lisäksi esimerkiksi vuokralaisen tulee vuokrasopimuksen nojalla saada yksinomainen määräysvalta hallita ja käyttää kiinteistöä tai sen osaa.¹⁰

¹⁰ Ks. tarkemmin KHO 2009:23 perusteluineen.

2.1.2 Kiinteistön käyttö verovähennykseen oikeuttavaan toimintaan

Jotta hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi olisi mahdollista, kiinteistöä on käytettävä jatkuvasti arvonlisäverolaissa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Vaihtoehtoisesti kiinteistön käyttäjän on oltava valtio tai yliopistolain tarkoittama yliopisto.

Vaatus kiinteistön käytöstä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan koskee kiinteistön loppukäyttäjää, esimerkiksi vuokralaista tai osakasta. Riittävänä ei voida pitää pelkästään sitä, että vuokralainen on arvonlisäverollinen yritys, vaan vuokralaisen tulee harjoittaa juuri kyseisellä kiinteistöllä arvonlisäverollista toimintaa.

Jos kiinteistö on pelkästään asuinkäytössä, ei hakeutumisedellytys lähtökohtaisesti täyty.¹¹

Vähennykseen oikeuttavaan toimintaan rinnastetaan myös palautukseen oikeuttava toiminta eli lähinnä vienti, yhteisömyynti ja nolloverokannan alainen toiminta sekä myös niin sanottuun kuntapalautukseen oikeuttava toiminta (esim. kuntien harjoittama terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto ja koulutoimi; ks. AVL 130 §).

2.1.3 Kiinteistön arvonlisäverollisen käytön jatkuvuus

Kiinteistön arvonlisäverollisen käytön tulee olla luonteeltaan jatkuvaa.

Riittävänä on pidetty, että kiinteistöllä harjoitetaan vuosittain tiettyä ajanjaksona jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Hakeutumisen edellytykset täyttyvät esimerkiksi silloin, jos kiinteistö on vuosittain ajalla 1.5.–31.8. vuokrattuna arvonlisäverollista liiketoimintaa kiinteistöllä harjoitavalle vuokralaiselle ja muuna aikana kiinteistöä käytetään toimintaan, joka ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen (KHO 2007/268).

¹¹ Hakeutuminen voi olla mahdollista jos asuminen liittyy esim. kunnan järjestämään sosiaalitoimintaan ks. KVL 80/2002.

2.1.4 Osakkaan täysimääräinen vähennysoikeus

Asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden hakeutumiselle on säädetty seuraava lisäedellytys, kun hakeudutaan verolliseksi osakastilan osalta: kiinteistöyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio tai yliopistolain tarkoittama yliopisto (AVL 30.3 §).

Täysimääräinen vähennysoikeus koskee niitä osakashuoneistoja, joiden osalta on hakeuduttu arvonlisäverolliseksi. Osa osakkaan hallitsemista tiloista voi olla arvonlisäverottomia.

Säännös tarkoittaa käytännössä sitä, että osakkaan tulee käyttää kyseistä verolliseksi haettua tilaa omassa täysin arvonlisäverollisessa käytössä tai vaihtoehtoisesti vuokrata tila arvonlisäverollisena vuokralaisen arvonlisäverollista toimintaa varten. Vuokralaisen koko toiminnan tilassa ei tarvitse olla arvonlisäverollista. Myöskään osakkaan oma, aivan vähäinen taikka satunnainen tai tilapäinen käyttö muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ei käytännössä estä hakeutumista.

2.1.5 Hakeutumisketjun katkeamattomuus

Vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksenä on myös se, että luovutuksensaaja hakeutuu verovelvolliseksi luovuttaessaan kiinteistön käyttöoikeuden edelleen. Hakeutumisketjun tulee olla katkeamaton ensimmäisestä hakeutujasta viimeiseen käyttöoikeuden luovuttajaan saakka. Lisäksi kiinteistön loppukäyttäjän tulee harjoittaa tilassa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

Luovutusketjun pituudelle ei ole asetettu rajoituksia. Ketju voi olla myös alkupäästä avoin siten, että osakkaan hakeutumisen edellytyksenä ei ole keskinäisen kiinteistöyhtiön hakeutuminen.

Hakeutumisketjun katkeaminen saattaa aiheuttaa koko kiinteistönluovutusketjun muuttumisen arvonlisäverottomaksi. Ketju katkeaa, jos loppukäyttäjää koskeva vaatimus ei enää täyty.



Kuva 1. Hakeutumisketjun tulee olla katkeamaton ensimmäisestä hakeutujasta viimeiseen käyttöoikeuden luovuttajaan saakka.

2.2 Hakeutumismenettely

2.2.1 Ilmoitus veroviranomaisille

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen tapahtuu perustamisilmoituslomakkeella tai muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella (Y4–Y6)¹². Lomakkeet löytyvät internetosoitteesta www.ytj.fi. Lomake Y4 on myös tämän kirjan liitteenä (ks. liite 2).

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tulee rekisteröityä erikseen arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka yhtiö olisi jo liiketoiminnastaan arvonlisäverollinen (esim. tavallinen kiinteistöosakeyhtiö).

Hakeutujan tulee liittää hakeutuslomakkeeseen selvitys siitä, mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee. Kiinteistön vuokralaisen tai osakkaan nimi ja Y-tunnus voidaan ilmoittaa lomakkeella kohdassa “Lisätietoja”. Lomakkeeseen on hyvä liittää myös jäljennös vuokrasopimuksesta.

Kaiken kaikkiaan lomakkeen tulee olla täytetty siten, että veroviranomaiset voivat sen perusteella varmistaa hakeutumisen edellytysten olevan olemassa ennen yhtiön merkitsemistä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Arvonlisävelvolliseksi voidaan hakeutua jo yhtiötä perustettaessa, kiinteistöön kohdistuvaa uudisrakentamistyötä aloitettaessa tai myöhemmin rakennustöiden aikana. Mahdollisimman aikainen hakeutuminen on yleensä suositeltavaa jo pelkästään rahoituksellisesti, koska arvonlisäveroja voidaan vähentää ja saada palautuksena jo rakennustyön edetessä. Arvonlisäveroa ryhdytään perimään vuokrista tai vastikkeista yleensä vasta, kun kiinteistö

¹² Perustamisilmoituslomaketta hakeutuja käyttää silloin, kun hänellä ei ole vielä Y-tunnusta. Muulloin hakeutuja käyttää muutos- ja lopettamisilmoituslomaketta.

otetaan uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistuttua arvonlisäverolliseen käyttöön.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi kertaalleen hakeutuneen ei tarvitse hakeutua verolliseksi uudelleen ottaessaan arvonlisäverolliseen vuokraustoimintaansa mukaan uusia kiinteistöjä. Myös keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kohdalla yksi hakeutumiskerta riittää. Asiasta ei tarvitse myöskään muutoin ilmoittaa verovirastolle. Hakeutujalla tulee kuitenkin olla kirjanpidossaan ajantasainen selvitys siitä, mitä kiinteistöjä hakeutuminen on kulloinkin koskenut.

Kiinteistöosakeyhtiö Esimerkki

1.1.2013

Huoneisto	Yhtiöjärjestyksen mukainen pinta-ala	Alv-jyvitys-kerroin	Jyvitetty pinta-ala	Arvonlisäverollisuus	Tarkistusvastuun alainen vähennetty alv	Rakentamispalvelun valmistusvuosi	Tarkistusvastuuta jäljellä
A1	140	1,00	140				
A2	82	1,00	82				
A3	63	0,80	50				
B4	450	1,20	540	1.3.2003 alk.	72 000	2009	43 200
B5	700	1,70	1 190	1.6.2005 alk.			
C6	57	1,00	57				
C7	250	1,30	325	1.6.2005 alk.	63 500	2010	44 450
	1 742		2 384		135 500		87 650
Arvonlisäverolliset tilat			2 055				
Arvonlisäverottomat tilat			<u>329</u>				
			2 384				
Verollisuusaste			86,19 %				

2.2.2 Osakkaan tai osakkaiden kirjallinen suostumus

Kun yhtiö hakeutuu verovelvolliseksi osakastilojen osalta, on suositeltavaa, että osakkaalta vaaditaan kirjallinen sitoumus ja hyväksyntä asiasta. Samalla osakkaalle kerrotaan tarvittaessa hakeutumisen edellytyksistä sekä siihen liittyvistä oikeuksista ja velvollisuuksista.

Hyväksynnällään osakas vakuuttaa, että kyseisessä huoneistossa harjoitettu toiminta täyttää arvonlisäverolain asettamat edellytykset hakeutumislle. Samalla osakas sitoutuu ilmoittamaan yhtiölle välittömästi hakeutumisen edellytysten päättymisestä.

Kirjan liitteenä on esimerkki osakkaan sitoumuksesta (ks. liite 1).

2.2.3 Hakeutujan merkitseminen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin

Pääsäännön mukaan kiinteistön luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin aikaisintaan siitä päivästä alkaen, jolloin perustamis- tai muutosilmoitus on saapunut verovirastoon. Ennen tätä ajankohtaa hakeutujan kiinteistön luovutukseen liittyvä toiminta on arvonlisäverotonta.

Verovelvolliseksi merkitseminen uudisrakentamis- tai perusparannustöiden yhteydessä

Jos kiinteistöllä suoritetaan uudisrakentamis- tai perusparannustöitä, arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva voidaan merkitä rekisteriin jo rakennustöiden alkamispäivästä (ks. AVL 173 §). Tällöinkin hakeutuja merkitään rekisteriin aikaisintaan siitä päivästä alkaen, jolloin perustamisilmoitus tai muutos- ja lopettamisilmoitus on saapunut verovirastoon.

Verovelvolliseksi merkitsemisen edellytyksenä on, että hakeutuja pystyy esittämään luotettavan selvityksen siitä, että kiinteistöä tullaan rakennustöiden valmistuttua käyttämään jatkuvasti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa tai että käyttäjänä on valtio tai yliopisto. Selvitykseksi käy esimerkiksi esivuokrasopimus. Myös esimerkiksi kaavamääräyk-

sistä ilmenevä kiinteistön luonne tai muu vastaava selvitys voi olla riittävä peruste rekisterimerkintää varten.

Vastaavia periaatteita sovelletaan myös silloin, kun hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi tapahtuu uudisrakentamis- tai perusparannustöiden aloittamisen jälkeen mutta rakennustöiden ollessa vielä kesken. Hakeutuja saa tällöin takautuvasti vähentää uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron.¹³ Vähennys kohdistetaan arvonlisäverovelvollisuuden alkamiskuukaudelle. Takautuvan vähennyksen johdosta tilanne on sama kuin jos hakeutuminen olisi tapahtunut jo uudisrakentamis- tai perusparannustöitä aloitettaessa.

Verovelvolliseksi merkitseminen takautuvasti

Joissakin tilanteissa kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva voidaan pääsäännöstä poiketen merkitä rekisteriin myös takautuvasti niin sanotun kuuden kuukauden säännön perusteella (AVL 173.2§, AVL 106 §).

Taannehtiva hakeutumismahdollisuus koskee vain kiinteistöä, jolla on suoritettu uudisrakentamis- tai perusparannustöitä. Kun hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa rakennustöiden kohteena olleen kiinteistön käyttöönotosta, esimerkiksi vuokraustoiminnan alkamisesta, hakeutuja merkitään takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöönottopäivästä. Hakeutuja saa tällöin takautuvasti vähentää uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Vähennys kohdistetaan arvonlisäverovelvollisuuden alkamiskuukaudelle.

Vastaavasti myös vuokrista tai vastikkeista suoritetaan arvonlisävero takautuvasti kiinteistön käyttöönottopäivästä alkaen.

13 AVL 121b.1 §:ssä määrätään seuraavasti: Jos muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettujen kiinteistöinvestointien kohteena ollut kiinteistö otetaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittaja voi kiinteistöinvestointien osalta oikaista tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.