

HE 44/2007 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia siten, että yhteisön lainsäädännössä tarkoitettu tuotantotavaroita koskeva vähennyksen oikaisumenettely otetaan käyttöön kiinteistöjen osalta.

Ehdotetussa menettelyssä kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistettaisiin, jos vähennykseen oikeuttava kiinteistön käyttö kasvaa tai vähenee taikka kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista. Tarkistus-

kausi olisi kymmenen vuotta. Kiinteistön luovutusten yhteydessä tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisivät tietyin edellytyksin luovutuksensaajalle.

Uusi tarkistusmenettely korvaisi nykyiset rakentamispalvelusta tehdyn vähennyksen oikaisemista koskevat oman käytön verotukseen perustuvat säännökset. Lakiin tehtäisiin myös eräitä muita tarkistusmenettelyn käyttöönottoon liittyviä muutoksia.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2008 alusta.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 NYKYTILA.....	3
1.1 Suomen lainsäädäntö.....	3
1.2 Euroopan yhteisöjen lainsäädäntö.....	6
1.3 Nykytilan arviointi.....	9
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	10
2.1 Yleistä.....	10
2.2 Kiinteistöinvestoinnin määritelmä.....	11
2.3 Tarkistamisen aiheuttavat tilanteet.....	11
2.4 Tarkistuskausi.....	11
2.5 Tarkistuksen laskeminen.....	12
2.6 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto.....	12
2.7 Kiinteistön luovuttaminen ennen tarkistuskauden alkua.....	14
2.8 Käyttötarkoituksen muutokset ennen tarkistuskauden alkua.....	14
2.9 Verovelvolliseksi hakeutuminen.....	14
2.10 Liikkeen tai sen osan siirto.....	15
2.11 Tositteiden säilytys.....	15
2.12 Kiinteistön oman käytön verotus.....	15
3 ESITYKSEN TALOUDELLISET VAIKUTUKSET.....	15
3.1 Valtiontaloudelliset vaikutukset.....	15
3.2 Vaikutukset yrityksille.....	16
3.3 Asian valmistelu.....	16
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	16
1 Lakiehdotuksen perustelut.....	16
2 Voimaantulo ja siirtymäsäännökset.....	39
LAKIEHDOTUS.....	42
arvonlisäverolain muuttamisesta.....	42
LIITE.....	51
RINNAKKAISTEKSTI.....	51
arvonlisäverolain muuttamisesta.....	51

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Suomen lainsäädäntö

Tavaroista ja palveluista tehdyn vähennyksen oikaiseminen

Arvonlisäverolain (1501/1993) 102 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää hankimastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Edellytyksenä on, että hankinta tehdään verollista liiketoimintaa varten. Jos hankinta tehdään verotonta liiketoimintaa varten, vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tai yksityiskäyttöön, vähennystä ei voida tehdä. Jos hankinta tapahtuu osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja osittain muuhun käyttöön, vähennys voidaan tehdä vain siltä osin kuin hankinta tapahtuu ensin mainittuun käyttöön.

Yleinen vähennysoikeus määräytyy sen mukaan, mihin käyttötarkoitukseen tavara tai palvelu hankitaan. Merkitystä ei yleisen vähennysoikeuden kannalta ole sillä, että tavarain tai palvelun käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin. Myöhemmin tapahtuviin käyttötarkoituksen muutoksiin sovelletaan oman käytön verotussääntöjä ja 112 §:ssä tarkoitettua käyttötarkoituksen muutosta koskevaa vähennystä.

Jos vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tavara tai palvelu otetaan myöhemmin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, on tästä suoritettava veroa oman käytön verotusta koskevien sääntöjen mukaan.

Lain 20 ja 21 §:n mukaan veroa suoritetaan tavarain ottamisesta omaan käyttöön, kun elinkeinonharjoittaja ottaa tavarain yksityiseen kulutukseen, luovuttaa tavarain vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan taikka siirtää tai muulla tavalla ottaa tavarain muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai kun tavara jää verovelvollisen haltuun verovelvollisuuden päättyessä. Veron peruste on ostetun tavarain ostohinta, maahan tuodun tavarain veron peruste tai näitä alempi todennäköinen luovutushinta sekä itse valmistetun tavarain

valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Vastaavia säännöksiä sovelletaan silloin, kun elinkeinonharjoittaja ottaa omistamansa tavarain käyttöoikeuden omaan käyttöön.

Lain 20 ja 22 §:n mukaan veroa suoritetaan palvelun ottamisesta omaan käyttöön, kun elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen, luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan, suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön taikka ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai kun palvelu jää verovelvollisen haltuun verovelvollisuuden päättyessä. Veron peruste on ostetun palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sekä itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Kun tavara tai palvelu otetaan osittain omaan käyttöön, veron peruste on se osa edellä mainitusta veron perusteesta, joka vastaa oman käytön osuutta tavarain tai palvelun koko käyttötarkoituksesta.

Jos muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tavara tai palvelu otetaan myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saa verovelvollinen tehdä käyttötarkoituksen muutosta koskevan 112 §:n vähennyksen. Vähentää saadaan tavarain tai palvelun hankintaan sisältynyt vero tai vero, jonka yritys on itse suorittanut tavarain valmistuksen tai palvelun suorittamisen yhteydessä. Vero saadaan kuitenkin vähentää vain tavarain tai palvelun vähennysketken mukaiselta arvoa vastaavilta osin. Rakentamispalveluihin ja kiinteistöihin sovellettavan erityismenettelyn vuoksi vähennys ei koske kiinteistöjä eikä rakentamispalveluja.

Vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittujen tai valmistettujen tavarain myynnistä samoin kuin palvelujen myynnistä on pääsääntöisesti suoritettava veroa. Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavarain ja pal-

velun myynnistä ei suoriteta veroa. Kun osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään, veron peruste on se osa edellä mainitun vastikkeen määrästä, joka vastaa vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta tavarahan tai palvelun koko käyttötarkoituksesta.

Rakentamispalvelusta tehdyn vähennyksen oikaiseminen

Rakentamispalvelut ovat verollisia. Rakentamispalvelun ostajan vähennysoikeus määräytyy yleisten sääntöjen perusteella sen mukaan, mihin tarkoitukseen palvelu hankitaan.

Kiinteistön myynnistä ei suoriteta veroa. Tämän vuoksi verollisessa liiketoiminnassa käytetty rakennus, jonka rakentamiseen liittyvästä rakentamispalvelusta on tehty vähennys, voitaisiin myydä ei-verovelvolliselle yritykselle tai käytettäväksi yksityiseen kulutukseen taikka ottaa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön verotta jo lyhyen ajan kuluessa rakennuksen hankinnasta, ellei laissa olisi näitä tilanteita koskevaa erityissääntelyä.

Perusteettoman veroedun syntymisen estämiseksi rakentamispalvelun hankinnan jälkeen tapahtuviin kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksiin ja luovutuksiin sovelletaan 33 §:n rakentamispalvelusta tehdyn vähennyksen oikaisemista koskevaa säännöstä. Sen mukaan verovelvollisen on oikaistava liikerakennuksesta tehtyä vähennystä, jos kiinteistö myydään tai otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tietyn määräajan kuluessa. Oikaisu on toteutettu rakentamispalvelun oman käytön verotuksena.

Oikaisuvelvollisuus koskee verovelvollisia, 131 ja 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuja ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavia yrityksiä sekä kuntia. Valtion ei sitä vastoin ole suoritettava oikaisua. Oikaisuvelvollisuus koskee myös niitä yrityksiä, jotka ovat 30 §:n perusteella hakeutuneet verovelvollisiksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Oikaisuvelvollisuus syntyy, kun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön rakennettu liikekiinteistö tai sen osan siirretään yrityksen sisällä verottomaan liiketoimintaan tai vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, kun tällaista

kiinteistöä käytetään yksityiseen kuluutukseen tai kun se myydään. Veroa on suoritettava myös kiinteistön siirtämisestä 131 ja 131 a §:ssä tarkoitettusta tai kuntien palautukseen oikeuttavasta käytöstä muuhun kuin palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Oikaisuvelvollisuus kohdistuu vain uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyviin rakentamispalveluihin. Perusparantamisella tarkoitetaan menoja, jotka tuloverotuksessa on aktivoitava kiinteistön hankintamenuun. Kiinteistön korjaukseen, kunnossapitoon tai huoltoon liittyvistä hankinnoista tehtyä vähennystä ei palauteta. Oikaisuvelvollisuus ei siten koske suurehkoistakaan korjaustöistä vähennettyä veroa.

Oikaisuvelvollisuus koskee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ostettuja ja itse suoritettuja rakentamispalveluja. Ostettujen rakennusurakoiden lisäksi se tulee kysymykseen tilanteissa, joissa on voitu tehdä 103 §:ssä tarkoitettu vähennys kiinteistöstä, jota ei ollut otettu myyjän käyttöön, tai joissa kiinteistön oston yhteydessä on voitu vähentää myyjän 33 §:n nojalla suorittama vero.

Käytännön syistä oikaisuvelvollisuudelle on asetettu määräaika. Veroa ei suoriteta, jos kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut. Viiden vuoden määräajan jälkeen kiinteistö voidaan siten myydä tai ottaa mihin tahansa käyttöön ilman veroseuraamuksia. Rakentamispalvelun valmistumisella tarkoitetaan ajankohtaa, jolloin ostettu uudisrakennus tai perusparannustyö on vastaanottotarkastuksessa tai muutoin hyväksytty vastaanotetuksi. Itse suoritettujen rakennustyön valmistusajankohtana pidetään normaalisti rakennuskohteen käyttöönottoajankohtaa.

Laissa on rajattu muiden kuin rakennusyritysten oikaisuvelvollisuutta itse suoritettujen rakentamispalvelujen osalta. Oman käytön verotus kohdistuu itse suoritettuihin rakentamispalveluihin vain, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista palveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen ylittävät 35 000 euroa. Jos raja ei ylity, veroa on suoritettava vain ostetuista rakentamispalveluista ja rakennusmateriaaleista. Rajaa ei so-

velleta yrityksiin, jotka ovat myyneet rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaneet 31 §:ssä tarkoitettua oman käytön verotuksen kohteena olevaa rakennustoimintaa kyseisen rakentamispalvelun valmistumisajankohtana.

Oikaistava määrä lasketaan eri tavoin rakennuksen hankintamuodosta riippuen. Veron laskentaperustetta koskevat säännökset sisältyvät 76 §:ään. Ostetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöstä suoritettavan veron peruste on vähennetyn veron perusteena ollut arvo eli pääsääntöisesti rakentamispalvelun ostohinta ilman siihen sisältyvää veron osuutta. Itse tuotetusta rakentamispalvelusta suoritettavan veron peruste on palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Verokanta määräytyy sen ajankohdan mukaan, jolloin kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu, eikä rakennustyön valmistumisajankohdan perusteella.

Jos kiinteistö myydään arvonlisäverovelvolliselle ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ostaja saa vähentää myyjän oikaisun johdosta suorittaman määrän. Vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän antama selvitys suorittamansa veron määrästä. Jos ostaja myy kiinteistön tai muuttaa sen käyttötarkoitusta oikaisuajan kuluessa, ostajan tulee suorittaa veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön. Oikaisu aika lasketaan tässäkin tapauksessa rakentamispalvelun valmistumisajankohdasta eikä ostajan saantoajankohdasta.

Kiinteistöjen ja rakentamispalvelujen erityyssääntelyn vuoksi käyttötarkoituksen muutoksen yhteydessä tehtävä 112 §:ssä tarkoitettu vähennys ei koske kiinteistöjä eikä rakentamispalveluja. Elinkeinonharjoittaja ei siten voi tehdä vähennystä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitusta tai itse suoritetusta rakentamispalvelusta silloin, kun kiinteistö myöhemmin otetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Kiinteistön käyttöoikeuden verollinen luovuttaminen

Arvonlisäverolain 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön vuokraamisesta tai muusta käyttöoikeuden luovuttamisesta. Lain 30 §:n 1 momentin mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan kui-

tenkin veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio.

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankkimastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron 102 §:n perusteella ja hankkimastaan kiinteistöstä myyjän rakentamispalveluista suorittaman oman käytön veron 103 ja 104 §:n mukaisesti.

Yleisten sääntöjen mukaan vähennysoikeus syntyy, kun verollinen liiketoiminta ja verovelvollisuus alkaa. Lain 173 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuuden voidaan katsoa alkavan ja vähennysoikeuden syntyvän jo tavaroitten tai palvelujen hankintahetkellä, vaikka verolliset myynnit tapahtuisivat myöhemmin.

Tilanteissa, joissa verovelvollisuus syntyy elinkeinonharjoittajan tahdonilmauksen eli hakemuksen perusteella, sovelletaan erityissääntöjä. Tällöin verovelvollisuus syntyy aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Vastavasti yleinen vähennysoikeus syntyy vasta verovelvollisuuden syntymisajankohdan eli hakemuksen tekemisen jälkeen tehdyistä hankinnoista. Tämä johtuu siitä, että ennen tätä ajankohtaa toiminta on ollut verotonta, eivätkä verotonta toimintaa varten tehdyt hankinnat ole vähennyskelpoisia. Ennen hakemusajankohtaa ostetuista tavaroista ja palveluista, jotka myöhemmin käytetään verolliseen toimintaan, voidaan kuitenkin tehdä 112 §:ssä tarkoitettu niin sanottu alkuvarastovähennys.

Edellä mainittuja periaatteita sovelletaan pääsääntöisesti myös niihin elinkeinonharjoittajiin, jotka ovat hakeutuneet verovelvollisiksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Yleinen vähennysoikeus koskee siten vain verovelvollisuuden syntymisen eli hakemuksen tekemisen jälkeen tehtyjä hankintoja. Alkuvarastovähennystä ei kuitenkaan sovelleta kiinteistöihin tai rakentamispalveluihin. Ennen hakeutumisaikajankohtaa tehdyistä investoinneista myönnetään sen sijaan tietyn edellytyksin erityinen takautuva vähennys.

Kiinteistönhaltija ei rakennustyön aikana tai vielä rakennuksen valmistuttuakaan aina välttämättä tiedä sitä, tullaanko kiinteistö vuokraamaan arvonlisäverovelvollisille yrityksille vai muuhun käyttöön. Hakemuksen tekeminen on siten joskus mahdollista vasta silloin, kun rakennus tai huoneisto annetaan vuokralle. Tämän vuoksi kiinteistönhaltijalle on annettu oikeus tehdä vähennys rakennuksen hankintahintaan sisältyvästä verosta takautuvasti.

Lain 106 §:n mukaan verovelvolliseksi hakeutunut kiinteistönhaltija saa tehdä takautuvan vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistöluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Vähennys koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Jotta tässä tapauksessa myynti tulisi kokonaisuudessaan verotetuksi, verovelvollisuuden alkamisajankohta siirtyy takautuvasti ajankohtaan, jolloin kiinteistön käyttöoikeuden luottaminen on alkanut.

1.2 Euroopan yhteisöjen lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivi

Euroopan yhteisössä sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää koskevat säännökset sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY, jäljempänä arvonlisäverodirektiivi. Kyseisellä direktiivillä korvattiin vuoden 2007 alusta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi.

Direktiivin 167 artiklan mukaan vähennys-oikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

Direktiivin 168 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää tavaroista tai

palveluista maksettava tai maksettu arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Vähennystä ei voida tehdä verotonta liiketoimintaa varten tai yksityiseen kulutukseen tapahtuvista hankinnoista. Direktiivin 173 artiklan 1 kohdan mukaan sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Direktiivin 176 artiklan mukaan neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Kunnes nämä säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.

Tavaran tai palvelun vähennysoikeus hankinta-ajankohtana määräytyy sen mukaan, mihin käyttötarkoitukseen tavara tai palvelu tuolloin hankitaan. Myöhemmin tapahtuviin käyttötarkoituksen muutoksiin sovelletaan oman käytön verotussääntöjä ja 184—192 artiklan oikaisusääntöjä.

Direktiivin oman käytön verotusta koskevat säännökset sisältyvät 16, 18, 26 ja 27 artikloihin. Direktiivin 16 artikla sisältää pakollisen säännöksen tavaran yksityiskäytön oman käytön verotuksesta. Direktiivin 18 artikla sisältää jäsenvaltioille valinnaisen säännöksen oman käytön verotuksesta tilanteissa, joissa tavara otetaan vähennyskeltottomaan yrityskäyttöön tai käytettäväksi verottoman liiketoimen yhteydessä tai joissa tavara jää verovelvollisen haltuun yritystoiminnan päättyessä.

Direktiivin 26 artikla sisältää pakollisen säännöksen palvelun oman käytön verotuksesta tilanteissa, jossa tavaraa käytetään yksityiseen kulutukseen tai joissa yritys suorittaa muita palveluja yksityiskäyttöön. Artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovel-

vollisen omaan tai henkilöstön yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Artiklan b alakohdassa säädetään tilanteesta, jossa yritys suorittaa muita palveluja vastikkeetta yksityiskäyttöön tai muutoin muuhun kuin yrityskäyttöön. Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa 1 kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen. Direktiivin 75 artiklan mukaan 26 artiklassa tarkoitettujen palvelujen suoritusten veron peruste on verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä.

Direktiivin 27 artikla sisältää jäsenvaltioille valinnaisen säännöksen, joka koskee vähennyskeltottomaan yrityskäyttöön suoritettuja palveluja.

Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

Direktiivin 187 artiklan mukaan tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävästä kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta. Kiinteistöinvestoinneissa oikaisu perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää 20 vuoteen.

Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroitten arvonlisäverosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavaran on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.

Direktiivin 188 artiklan mukaan oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen. Liiketoimintaa pidetään kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oi-

kaisukaudelta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta, olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä tuotantotavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.

Direktiivin 189 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat 187 ja 188 artiklaa sovellettaessa määrittellä tuotantotavaran käsitteen, täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän, toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä, sekä sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

Direktiivin 190 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat 187, 188, 189 ja 191 artiklaa sovellettaessa lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.

Jos 187 ja 188 artiklan soveltamisen vaikutus jäsenvaltiossa on merkitykseltään hyvin vähäinen, direktiivin 191 artiklan mukaan tämä jäsenvaltio voi, kuultuaan arvonlisäverokomiteaa ja ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta näitä säännöksiä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen.

Direktiivin oman käytön verotusta koskevat säännökset ja 184-192 artiklan oikaisusäännökset pyrkivät toteuttamaan pitkälti samanlaisia tavoitteita, nimittäin estämään verovelvollisia, jolla on vähennysoikeus, nauttimasta perusteettomia taloudellisia etuuksia. Oman käytön verotussäännösten ja vähennysten tarkistussäännösten suhde toisiinsa ei ole täysin selvä. Säännökset vaikuttavat osin päällekkäisiltä ja kattavat samoja tilanteita.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on oikeus valita luetaanko osittain liikekäyttöön ja osittain yksityiskäyttöön tarkoitettu tuotantotavara verovelvollisen liikeomaisuudeksi vai yksityisomaisuudeksi. Jos verovelvollinen lukee tavaran liikeomaisuudeksi, yksityiskäytöstä suoritetaan veroa palvelun omana käytönä direktiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan. Edellytyksenä oman käytön

verotukselle on, että tavara on oikeuttanut täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Kun oman käytön verotuksen edellytykset täyttyvät, verovelvollinen saa tehdä vähennyksen myös tavaran yksityiskäytössä olevasta osuudesta.

Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Direktiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Jäsenvaltioiden on vahvistettava valintaoikeiden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja ne voivat rajoittaa valintaoikeuden soveltamisalaa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio C-184/04

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on 30 päivänä maaliskuuta 2006 annettussa tuomiossa C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, selkeyttänyt arvonlisäverodirektiivin oman käytön verotussäännösten ja 184—192 artiklan oikaisusäännösten soveltamista sekä ottanut kantaa Suomessa sovellettavan rakentamispalveluista tehdyn vähennyksen oikaisujärjestelmän yhteisön lainsäädännön mukaisuuteen.

Tuomioistuimen käsiteltävänä olleessa asiassa oli kysymys erityisesti siitä, onko jäsenvaltion direktiivin mukaan myönnettävä oikeus oikaista tuotantotavaroiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tilanteessa, jossa kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi verottomassa liiketoiminnassa ja sitä on alettu käyttää verollisessa liiketoiminnassa direktiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua valintaoikeuden käyttämisen jälkeen.

Tuomion 1 kohdan mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa (arvonlisäverodirektiivin 184-192 artiklaa) on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron vähennysten oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta muuta johdu. Järjestelmä ei siten ole jäsenvaltioille valinnainen vaan pakollinen.

Tuomion 2 kohdan mukaan 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä oikaisua voidaan soveltaa myös sellaisessa tilanteessa, jossa investointitavaraa on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, joka ei oikeuta vähennykseen, ja sen jälkeen oikaisukauden aikana arvonlisäverollisessa toiminnassa.

Tuomioistuin toteaa perusteluissaan, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän vuoksi ainoastaan se ominaisuus, jossa yksityinen oikeussubjekti toimii tänä ajankohtana, voi olla perusteena vähennysoikeuden olemassaololle. Sen perusteella, mihin investointitavaraa on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on mainitun 17 artiklan nojalla oikeutettu, ja mahdollisten oikaisujen laajuus seuraavien kausien aikana, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen. Näin ollen se, että tavaraa käytetään välittömästi verollisiin liiketoimiin, ei sellaisenaan ole edellytys vähennysten oikaisujärjestelmän soveltamiselle. Vähennyksen oikaisua on sovellettava myös silloin, kun vähennysoikeuden muutos perustuu verovelvollisen vapaaehtoiseen valintaan, kuten kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdassa (arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa) säädetyn valintamahdollisuuden käyttämiseen.

Tuomion 3 ja 4 kohdan mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa ja 17 artiklan 6 kohtaa (arvonlisäverodirektiivin 176 artiklaa) on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisten säännösten nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennystä, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.

Tuomioistuin toteaa myös, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmenne-

tään tarpeen vaatiessa kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on myös todettu, että yksityisillä on oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka on peritty yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti.

*Korkeimman hallinto-oikeuden päätös
26.9.2006 taltio 2461*

Korkein hallinto-oikeus antoi syyskuun 26 päivänä 2006 päätöksen, taltio 2461, Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-184/04 antaman tuomion perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion perusteella on riidatonta, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukainen investointitavaroiden vähennysten tarkistamista koskeva sääntely on jäsenvaltiota velvoittava. Tarkistamista on sovellettava tilanteessa, jossa kiinteistöä on ensin käytetty verosta vapautetussa toiminnassa ja vasta myöhemmin verollisessa toiminnassa. Vähennysten tarkistamista koskevan sääntelyn pakollisuuden suhteen ei ole merkitystä sillä, että verovelvollisuus perustuu mainitun direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaiseen ja myös arvonlisäverolaissa omaksuttuun verovelvollisen valinta-oikeuden käyttöön. Myöskään mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu vähennysoikeuden rajoittaminen ei voi tulla tässä asiassa sovellettavaksi.

Lisäksi korkein hallinto-oikeus katsoi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 5 kohtaan (arvonlisäverodirektiivin 191 artiklaan) liittyen, etteivät kyseisen poikkeussäännöksen soveltamisedellytykset, ensisijaisesti edellytys merkityksettömästä lopputuloksesta, täyty tässä asiassa. Päätöksessä to-

detaan, että tämän vuoksi direktiivin 20 artiklan 5 kohta ei ollut esteenä direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamiselle tässä asiassa.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan arvonlisäverolaista puuttuvat investointitavaroita, tässä tapauksessa kiinteistöjä, koskevien vähennysten tarkistamista koskevat säännökset verovelvollisen eduksi. Tällaisessa tilanteessa sovelletaan suoraan direktiivin säännöksiä. Oikaisukautena, jonka mukaan määräytyy vuosittaisen tarkistuksen määrä, pidetään kansallisten säännösten puuttuessa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohdan pääsäännön mukaista viittä vuotta mukaan lukien perusparantamisen ja uudisrakentamisen valmistumisvuosi.

1.3 Nykytilan arviointi

Arvonlisäverolaissa säädetty hankinnoista tehdyn vähennyksen oikaisujärjestelmä ei vastaa arvonlisäverodirektiivin mukaista oikaisujärjestelmää. Arvonlisäverolaissa ei ole arvonlisäverodirektiivin 184—192 artiklassa tarkoitettua tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä koskevia säännöksiä, vaan käyttötarkoituksen muutoksiin sovelletaan oman käytön verotussääntöjä ja käyttötarkoituksen muutosta koskevaa 112 §:n vähennystä.

Muiden tuotantotavaroiden kuin kiinteistöjen osalta erot direktiivisääntelyyn eivät ole käytännössä merkittäviä. Käyttötarkoituksen muutosta koskevasta vähennyksestä johtuen molemmat menettelyt johtavat pitkälti samaan lopputulokseen. Arvonlisäverodirektiivin 191 artikla mahdollistaa sen, että jäsenvaltio voi olla soveltamatta tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä silloin, kun sen soveltaminen johtaisi jäsenvaltiossa merkityksettömään lopputulokseen.

Kiinteistöjen osalta arvonlisäverolaki johtaa käytännössä erilaiseen lopputulokseen kuin direktiivissä tarkoitettu järjestelmä. Merkittävimmät erot suhteessa direktiiviin ovat:

— vähennysmahdollisuuden puuttuminen, kun muuhun liikekäyttöön kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tai rakennettu liikekiinteistö otetaan tarkistusajan kuluessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

— koko vähennyksen määrän palauttaminen, kun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tai rakennettu liikekiinteistö otetaan muuhun käyttöön tai myydään oikaisuajan kuluessa;

— sellaisen mekanismin puuttuminen, jolla tehty vähennys voidaan oikaista vuosittain vastaamaan todellista vähennykseen oikeuttavaa käyttöä ja sen muutoksia.

EU-jäsenyyden edellyttämiä arvonlisäverolain muutoksia valmisteltaessa lähdettiin siitä, että arvonlisäverodirektiivin 184—192 artiklan tuotantotavaroiden oikaisumenettely on jäsenvaltioille valinnainen lähinnä siitä syystä, että se on vaihtoehtoinen oman käytön verotus -menettelyn kanssa. Lisäksi direktiivin 191 artiklan katsottiin mahdollistavan sen, ettei tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä tarvinnut soveltaa myöskään kiinteistöihin.

Edellä mainittujen Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteella Suomessa sovellettavan rakentamispalveluista tehdyn vähennyksen oikaisu järjestelmä ei ole yhteisön lainsäädännön mukainen.

Edellä mainituista eroista johtuen arvonlisäverolain rakentamispalveluista tehdyn vähennyksen oikaisu järjestelmä ei myöskään kaikissa tilanteissa toteuta asianmukaisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitetta. Vähennyksen suuruus ei vastaa kiinteistön todellista käyttöä verollisessa toiminnassa, vaan riippuu siitä, mihin tarkoitukseen rakentamispalvelu tai kiinteistö alun perin hankitaan.

Arvonlisäverolakiin ei sisälly direktiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohtaa vastaavaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöä koskevaa oman käytön verotussäännöstä. Käyttäessään kiinteistöä osittain liiketoiminnassa ja osittain yksityiskäytössä verovelvollisella ei arvonlisäverolain mukaan ole vähennysoikeutta yksityiskäytössä olevan osuuden osalta. Arvonlisäverolain 114 §:n vähennysrajoitukset pienentävät direktiivisääntelystä poikkeamisen merkitystä.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

2.1 Yleistä

Arvonlisäverolain saattamiseksi vastaamaan yhteisön lainsäädäntöä ja verotuksen neutraalisuuden parantamiseksi rakentamispalveluista tehdyn vähennyksen oikaisu järjestelmä ehdotetaan korvattavaksi direktiivin 184—192 artiklan mukaisella kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusjärjestelmällä.

Ehdotetussa järjestelmässä vähennystä tarkistettaisiin, jos kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa tai vähenee suhteessa alkuperäiseen vähennysoikeuteen tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitettaisiin kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista. Tarkistuskausi olisi kymmenen vuotta. Kiinteistön luovutusten yhteydessä tarkistus oikeus ja -velvollisuus voitaisiin tietyin edellytyksin siirtää luovutuksensaajalle.

Arvonlisäverolakiin ei tässä yhteydessä otettaisi direktiivin 184—192 artiklan oikaisu sääntöjä irtaimien tuotantotavaroiden osalta, vaan niitä koskeviin käytön muutoksiin sovellettaisiin edelleenkin oman käytön verotusta ja 112 §:n käyttötarkoituksen muutosta koskevia säännöksiä.

Uudet kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistus säännökset sisällytettäisiin 11 lukuun. Niillä korvattaisiin nykyisen 33 §:n kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvät oman käytön verotussäännökset.

Elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuteensa lukeman kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttämistä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen tarkistuskauden aikana verotettaisiin palvelun omana käyttönä. Oman käytön verotusta ei kuitenkaan sovellettaisi asuntoihin tai muihin kiinteistöihin, joita koskevat vähennysrajoitukset.

Lakiin tehtäisiin myös eräitä muita tarkistusmenettelyn käyttöönottoon liittyviä muutoksia.

2.2 Kiinteistöinvestoinnin määritelmä

Uudet tarkistussäännökset koskisivat vain kiinteistöinvestointeja. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitettaisiin kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista. Tämä vastaisi nykyistä 33 §:n oman käytön verotuksen soveltamisalaa.

Perusparantamisella tarkoitettaisiin nykyiseen tapaan menoja, jotka tuloverotuksessa on aktivoitava kiinteistön hankintameno. Tarkistussäännöksiä ei sovellettaisi kiinteistöihin, joilla on suoritettu vain korjausrakentamiseen tai huoltoon liittyviä palveluja. Tällaisten kiinteistöjen käytön muutoksia ja luovutuksia koskevissa säännöissä ei siten tahtuisi muutoksia.

2.3 Tarkistamisen aiheuttavat tilanteet

Kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistettaisiin, kun kiinteistön käyttötarkoituksessa tapahtuu muutoksia tai kiinteistö luovutetaan.

Vähennystä tarkistettaisiin, kun kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee tai kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen.

Vähennystä tarkistettaisiin myös verovelvollisuuden päättymisen johdosta verovelvollisen haltuun jääneestä samoin kuin liikeomaisuudesta poistetusta vähennykseen oikeuttavaan käyttöön suoritettuna kiinteistöinvestoinnin kohteena olleesta kiinteistöstä.

Vähennystä tarkistettaisiin, kun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön suoritettuna kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö luovutetaan. Tämä koskisi sekä vastikkeellisia että vastikkeettomia luovutuksia.

Vähennyksen tarkistamisen edellytyksenä olisi, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten. Tarkistamista ei Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaisesti suoritettaisi, jos kiinteistöinvestointi on alun perin tarkoitettu yksityisomaisuudeksi.

Kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen tarkistamista koskevia sääntöjä sovellettaisiin myös kuntien ja kuntayhtymien suoritamiin kiinteistöinvestointeihin.

Kiinteistön vuokra- tai muun käyttöoikeuden haltijaan sovellettaisiin vastaavia sääntö-

jä kuin kiinteistön omistajaan. Käyttöoikeuden haltija olisi siten oikeutettu tai velvollinen vähennyksen tarkistamiseen suorittamattaan kiinteistöinvestoinnista kiinteistön käytön muutosten taikka käyttöoikeuden edelleen luovuttamisen tai päättymisen yhteydessä. Käyttöoikeuden päättymisen yhteydessä tarkistamista ei kuitenkaan suoritettaisi perusparannusten osalta, ellei niistä maksettaisi korvausta.

2.4 Tarkistuskausi

Vähennystä tarkistettaisiin vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai se luovutetaan tarkistuskauden aikana. Tarkistuskauden päättymisen jälkeen kiinteistö voitaisiin luovuttaa tai ottaa mihin tahansa käyttöön ilman veroseuraamuksia.

Nykyiseen oman käytön verotukseen liittyvä viiden vuoden pituinen oikaisukausi on liian lyhyt kiinteistöinvestointeja koskevan vähennyksen tarkistusmenettelylle. Se on ollut perusteltavissa sillä, että nykyisessä mallissa oikaisut tapahtuvat vain verovelvollisen vahingoksi, joten vaikutukset on haluttu rajata mahdollisimman lyhytaikaisiksi. Kiinteistöjen taloudellinen käyttöaika ja kiinteistöjen hankintaan sisältyvän veron suuruus puoltaisivat direktiivin salliman 20 vuoden tarkistusajan käyttöä. Menettelyn yksinkertaisuuden vuoksi tarkistusajan pituudeksi ehdotetaan kuitenkin kymmentä vuotta, mikä vastaisi myös muissa jäsenvaltioissa yleisimmin sovellettua tarkistuskauden pituutta.

Kymmenen vuoden määräaika laskettaisiin pääsääntöisesti sen vuoden alusta, jona uudisrakentaminen tai perusparantaminen on valmistunut. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan luettaisi rakentamispalvelun valmistumista edeltävää kalenterivuoden osaa. Tarkistuskauden pituus vaihtelisi siten käytännössä yhdeksän ja kymmenen vuoden välillä rakentamishankkeen valmistumisajankohdasta riippuen.

Tarkistuskauden alkamisajankohta olisi menettelyn soveltamisen kannalta keskeinen. Tarkistuskauden alkamisen jälkeen tapahtuviin muutoksiin ja luovutuksiin sovellettaisiin tarkistamista koskevia sääntöjä ja sitä edeltäviin muutoksiin ja luovutuksiin jaksossa 2.7 ja 2.8 selostettuja verotus- ja oikaisu-

sääntöjä. Tarkistuskauden alkamisajankohta määrittäisi alkuperäisen vähennysoikeuden laajuuden, jonka perusteella myöhemmät tarkistukset suoritettaisiin.

Tarkistuskausi alkaisi pääsääntöisesti uudisrakentamisen tai perusparantamisen valmistumisesta. Tilanteissa, joissa kiinteistön tarkistusoikeus ja -velvollisuus on siirtynyt luovutuksensaajalle, myös luovutuksensaajan tarkistuskausi laskettaisiin rakentamispalvelun valmistumisesta. Hankittaessa kiinteistö luovuttajalta, joka on suorittanut veroa rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n perusteella, tarkistuskausi alkaisi kiinteistön vastaanottamisesta.

2.5 Tarkistuksen laskeminen

Tarkistaminen suoritettaisiin käytön muutosten johdosta vuosittain. Luovutuksissa ja niihin rinnastettavissa tilanteissa tarkistaminen tapahtuisi yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Kiinteistön käytön muuttuessa hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin vuosittain kultakin tarkistuskauteen kuuluvalla kalenterivuodelta eli tarkistusvuodelta. Ensimmäisenä tarkistusvuotena pidettäisiin rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen jälkeistä kalenterivuoden osaa. Vähennyksen oikeuttava käytö laskettaisiin koko tarkistusvuoden olosuhteiden perusteella. Tarkistus kohdistettaisiin tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja kiinteistön liikeomaisuudesta poistamisen yhteydessä hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsottaisiin tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tarkistus kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Jos elinkeinonharjoittaja verovelvollisuuden päättyessä jatkaa verottoman liiketoiminnan harjoittamista ja jos hänet merkitään

myöhemmin uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voisi oikaista verovelvollisuuden päättymisen johdosta suoritettua kertatarkistusta.

Vuosittain tarkistettavalla määrällä tarkoitettaisiin määrää, jolla vähennys kasvaisi tai pienenesi tarkistamisen johdosta. Sen perustana olisi tarkistuskauden pituuden mukaan yhdelle vuodelle kohdistuva osa hankintaan sisältyvästä verosta. Tätä osaa tarkistettaisiin alkuperäisen ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön muutoksen mukaisessa suhteessa. Vuosittain tarkistettava määrä olisi siten 1/10 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Tarkistettavan määrän laskemisessa hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitettaisiin paitsi ostettujen rakentamispalvelujen hankintaan sisältyvää veroa myös itse suoritetuista rakentamispalveluista suoritettavaa veroa sekä veroa, joka olisi ollut suoritettava, jos tällainen rakentamispalvelu olisi alun perin suoritettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Vähennysten tarkistaminen verovelvollisen vahingoksi poikkeaisi nykyisestä oman käytön verotuksesta muun muassa siinä, että tarkistaminen ei olisi myyntiin rinnastettava verotustapahtuma. Tämä vaikuttaisi muun muassa tarkistamisessa sovellettavaan verokantaa verokantamuutosten yhteydessä.

2.6 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

Veron kertaantumisen estämiseksi tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisivät kiinteistön luovutustilanteissa luovutuksensaajalle tietyin edellytyksin.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan ostajalla ei ole oikeutta vähentää sitä veroa, jonka kiinteistön myyjä suorittaa tarkistamisen yhteydessä. Direktiiviin sisältyvät säännökset kahdesta menettelystä, joilla voidaan estää tästä aiheutuva veron kertaantuminen. Jäsenvaltio voi ensinnäkin antaa myyjälle oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön luovutuksesta, jolloin ostaja voi vähentää luovutuksesta suoritettavan veron. Toinen ta-

pa estää veron kertaantumista on olla vaatimatta tarkistamista tilanteissa, joissa ostaja käyttää kiinteistöä yksinomaan vähennykseen oikeuttavissa liiketoimissa.

Edellä kuvatut menettelyt eivät toimi tyydyttävästi Suomen olosuhteissa. Oikeus haakeutua myynnistä verovelvolliseksi johtaisi siihen, että vero tulisi suoritettavaksi kiinteistön myyntihinnan perusteella. Esimerkiksi myytessä vanha kiinteistö, jolla on suoritettu pienehkö peruskorjaus, veroa suoritettaisiin koko kiinteistön myyntihinnasta eikä vain peruskorjauksen arvosta. Tämä johtaisi epäneutraaliin verotukseen ja veron kertaantumiseen silloin, kun ostajalla ei ole oikeutta vähentää myyjän suorittamaa veroa täysimääräisesti. Lisäksi tästä aiheutuisi ylimääräisiä rahoituskustannuksia tilanteissa, joissa ostajalla on vähennysoikeus. Menettely, jossa tarkistamista ei suoritettaisi, jos ostaja käyttää kiinteistöä yksinomaan vähennykseen oikeuttavissa liiketoimissa, ei poistaisi veron kertaantumista silloin, kun kiinteistö luovutetaan osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Ruotsissa ja Tanskassa sovelletaan menettelyä, jossa luovuttajalla on mahdollisuus siirtää tarkistusoikeus tai -velvollisuus luovutuksensaajalle. Menettely perustuu direktiivin 189 artiklaan, joka antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden tehdä hallinnollisia yksinkertaisuuksia ja samalla toteuttaa toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä.

Jotta kiinteistöluovutusten yhteydessä voitaisiin välttyä veron kertaantumiselta mahdollisimman tehokkaalla ja yksinkertaisella tavalla, ehdotetaan, että tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtomenettely otetaan käyttöön myös Suomessa.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtäessä luovuttaja tai luovutuksensaaja ei pääsääntöisesti suorittaisi tarkistamista luovutuksen johdosta. Luovutuksensaaja suorittaisi tarkistamisen luovutuksen jälkeen tapahtuvien käytön muutosten tai edelleen luovutuksen perusteella. Jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, kiinteistön luovuttaja suorittaisi kuitenkin tarkistuksen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Luovutuksensaajan tarkistuskausi laskettaisiin pääsääntöisesti rakentamispalvelun valmistumisesta ja tarkistettavaa määrää laskettaessa vertailukohtana olisi luovuttajan tämän ajankohdan mukainen vähennysoikeus.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen edellytyksenä olisi, että luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta ja että luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten taikka on kunta tai valtio. Siirtoa koskevien säännösten ulkopuolelle jäisivät kiinteistöt, jotka on jossain vaiheessa hankittu tai otettu yksityisomaisuudeksi.

Tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisivät aina luovutuksensaajalle, ellei muuta ole nimenomaan sovittu. Luovuttaja ja luovutuksensaaja voisivat kuitenkin luovutuksen yhteydessä sopia siitä, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry. Tällöin luovuttaja suorittaisi tarkistamisen.

Kiinteistön vuokra- tai muun käyttöoikeuden haltijaan sovellettaisiin vastaavia sääntöjä kuin kiinteistön omistajaan. Käyttöoikeuden haltijan tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisivät siten luovutuksensaajalle tai vuokranantajalle vastaavin edellytyksin.

Neutraalisuussyistä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle luovutuksensaajalle annettaisiin tietyin edellytyksin mahdollisuus oikaista kiinteistön luovuttajan verovelvollisuuden päättymisen tai kiinteistön luovutuksen johdosta suorittamaa kertatarkistusta.

Lakiin otettaisiin säännökset luovuttajan ja luovutuksensaajan verovastuista tilanteissa, joissa luovuttaja on menetellyt virheellisesti. Säännökset ovat tarpeen, koska luovuttajan antamat tiedot vaikuttavat luovutuksensaajan suorittamien tarkistusten määrään. Säännösten tarkoituksena on suojella vilpittömässä mielessä toimivaa luovutuksensaajaa luovuttajan virheistä johtuvista seuraamuksista.

Luovuttajan olisi annettava luovutuksensaajalle tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen yhteydessä kiinteistöä koskeva selvitys. Tämä selvitys olisi välttämätön, jotta luovutuksensaaja voi suorittaa tarkistamisen oikeamääräisenä. Luovutuksensaajan olisi annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

2.7 Kiinteistön luovuttaminen ennen tarkistuskauden alkua

Lakiin otettaisiin uusi säännös, jolla varmistettaisiin ennen tarkistuskauden alkamista luovutettujen kiinteistöjen neutraali verokohde. Erityissääntely mahdollistaisi sen, että muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen rakennetut käyttöönottamattomat kiinteistöt saadaan luovutuksen jälkeen mahdollisimman laajasti vähennysoikeuden piiriin.

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä rakentamispalvelusta olisi suoritettava veroa silloin, kun elinkeinonharjoittaja luovuttaa kiinteistön ja kiinteistöä ei ole rakentamispalvelun suorittamisen ja kiinteistön luovutuksen välisenä aikana otettu käyttöön.

Luovutusten verollisuus koskisi lähtökohdaisesti kaikkia tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja luovuttaa uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteena olleen kiinteistön, jota ei ole otettu käyttöön. Merkitystä ei olisi sillä, harjoittaako luovuttaja muuta verollista toimintaa, onko kiinteistö alun perin tarkoitettu luovutettavaksi tai vähennykseen oikeuttavaan käyttöön taikka onko rakentamispalvelu ostettu rakennusliikkeeltä vai suoritettu itse. Säännöstä sovellettaisiin myös tilanteissa, joissa luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön edelleen ottamatta sitä omaan käyttöönsä.

Koska säännös liittyy kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn, se koskisi vain sellaisten kiinteistöjen luovutuksia, joilla on suoritettu uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyviä rakentamispalveluja. Se ei koskisi kiinteistöä, jolla on suoritettu vain korjausrakentamista.

Verotus toteutettaisiin rakentamispalvelun oman käytön verotuksena. Veron peruste määräytyisi rakentamispalvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella.

Luovutuksensaaja voisi vähentää luovuttajan suorittaman veron, jos hän hankkii kiinteistön käytettäväksi vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

2.8 Käyttötarkoituksen muutokset ennen tarkistuskauden alkua

Lakiin otettaisiin säännökset ennen tarkistuskauden alkamista tapahtuvien kiinteistön käyttötarkoituksen muutosten johdosta tehtävistä oikaisuista.

Uusien säännösten mukaan ennen tarkistuskauden alkua tapahtuvat kiinteistön käyttötarkoituksen muutokset aiheuttaisivat vähennysten tai suoritettun veron oikaisun verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Oikaisujen johdosta alkuperäinen vähennys vastaisi kaikissa tilanteissa vähennystä, johon elinkeinonharjoittaja olisi ollut oikeutettu, jos hän olisi alunperin suorittanut kiinteistöinvestoinnin suoraan sen valmistumis- tai vastaanottoajankohdan mukaiseen tarkoitukseen.

2.9 Verovelvolliseksi hakeutuminen

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelyä sovellettaisiin myös tilanteisiin, joissa elinkeinonharjoittaja hakeutuu verovelvolliseksi vuokrauksesta tai muusta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, ei edellytä muutoksia säännöksiin, jotka koskevat verovelvolliseksi hakeutumista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja siihen liittyvää takautuvaa vähennystä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion C-269/03 (Administration de l'enregistrement et des domaines ja Luxemburgin suurherttuakunta vastaan Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl) mukaan jäsenvaltio saa asettaa vapaaehtoiselle verovelvollisuudelle ehtoja, jotka voivat johtaa siihen, että verovelvollinen ei voi vähentää täysimääräisesti hankintoihin sisältyvää veroa. Kyseisessä tapauksessa verovelvollisen oikeus vähentää täysimääräisesti rakentamiseen liittyvät kulut edellytti, että hän hakeutui verovelvolliseksi viimeistään kansallisen lainsäädännön edellyttämänä ajankohtana ennen vuokraustoiminnan aloittamista. Tuomion mukaan jäsenvaltio voi asettaa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi sen, että verohallinnolta on etukäteen saatu

hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta.

Arvonlisäverolaissa voidaan siten edelleenkin säätää, että vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvan on tehtävä tästä hakemus veroviranomaiselle ja että verovelvollisuus ja vähennysoikeus alkavat hakemuksen tekemisestä. Myös se, että vähennystä ei myönnetä siltä osin kuin ennen hakeutumisajankohtaa hankittua kiinteistöä käytetään verottomassa toiminnassa hakeutumista edeltävältä ajalta, on direktiivin mukaista. Tuomio merkitsee ainoastaan sitä, että vähennysoikeus tulee myöntää tarkistusmenettelyn puitteissa siltä osin kuin kiinteistöä käytetään hakeutumisen jälkeen verollisessa toiminnassa tarkistuskauden aikana.

2.10 Liikkeen tai sen osan siirto

Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle ei 19 a §:n mukaan pidetä arvonlisäverotuksessa myyntinä, jos jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaan kiinteistön luovuttamiseen sovellettaisiin 19 a §:n sääntöjä. Mainitun säännöksen mukainen luovutus ei aiheuttaisi vähennyksen tarkistamista, vaan tarkistusoi- keus ja -velvollisuus siirtyisivät jatkajalle.

Luovuttajan olisi liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä annettava liiketoiminnan jatkajalle kiinteistöjen osalta sama selvitys kuin kiinteistöinvestoinnin tarkistusoi- keuden ja -velvollisuuden siirtymisen yhteydessä. Myös luovuttajan antamien kiinteistöinvestointia koskevien virheellisten tietojen aiheuttamat seuraamukset yhdenmukaistettaisiin vastaavien tarkistusoi- keuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä sovellettavien seuraamusten kanssa.

2.11 Tositteiden säilytys

Kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyviin tositteisiin sovellettaisiin normaalia kuutta vuotta pidempää säilytysaikaa, koska hankintaan sisältyvä vero vaikuttaisi vähennysoikeuteen koko kymmenen vuoden tarkis-

tuskauden ajan. Lisäksi verovelvollisella olisi mahdollisuus hakea muutosta verotukseen kolmen vuoden aikana sen tilikauden lopusta lukien, jonka aikana viimeinen tarkistusvuosi päättyy. Tämän vuoksi säilytysaika olisi 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana kiinteistöinvestointia koskeva tarkistuskausi on alkanut. Yleisen kuuden vuoden säilytysajan jälkeen laskut ja tositteet voitaisiin korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät seikat.

2.12 Kiinteistön oman käytön verotus

Elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuteensa lukeman kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttämistä muuhun kuin liike- toiminnan tarkoitukseen tarkistuskauden aikana verotettaisiin palvelun omana käyttönä. Edellytyksenä olisi, että kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen tai että vähennys on tehty myöhemmin tarkistusmenettelyssä. Kun oman käytön verotuksen edellytykset täyttyvät, verovelvollisella olisi oikeus vähentää kiinteistöinvestoinnin kustannukset myös muun kuin liiketoiminnan käytössä olevan osuuden osalta.

Oman käytön verotusta ei sovellettaisi kiinteistöihin, joita koskevat 114 §:n vähennysrajoitukset, eikä kuntien tai valtion omistamiin kiinteistöihin.

3 Esityksen taloudelliset vaikutukset

3.1 Valtiontaloudelliset vaikutukset

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointi on vaikeaa tietopohjan puutteiden vuoksi ja koska yritykset voivat omilla valinnoillaan merkittävästi vaikuttaa kiinteistöinvestointien verotukseen. Kokonaisuutena ottaen arvioidaan, että ehdotuksilla ei ole merkittäviä vaikutuksia verotuottoon. Ne kuitenkin vähentävät sitä jonkin verran.

Esitys vähentää verotuottoja sen vuoksi, että tarkistusmenettelyssä myönnetään vähennysoikeus sellaisissa tilanteissa, joissa kiinteistöinvestointi on suoritettu verottomaan liikekäyttöön ja kiinteistö siirretään tarkistuskauden aikana verolliseen toimintaan.

Nykyisen lain mukaan tällaisesta kiinteistöistä ei voida tehdä vähennyksiä.

Esitys vähentää verotuottoja myös tilanteissa, joissa kiinteistöinvestointi on suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja kiinteistö myydään ostajalle, jolla ei ole vähennysoikeutta, tai otetaan vähennyskelvottomaan käyttöön tarkistuskauden aikana. Tarkistusmenettelyssä veroa suoritettaisiin vain siltä osin kuin kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Nykyisen lain mukaan vero on suoritettava täysimääräisenä.

Edellä mainituista tilanteista aiheutuvia verotuoton menetyksiä pienentää kuitenkin se, että yritykset ovat yleensä voineet hyödyntää vähennysoikeutensa sopeuttamalla toimintatapansa nykyjärjestelmän vaatimuksiin. Kiinteistöinvestointi suoritetaan yleensä suoraan verolliseen toimintaan, ja myyntejä tai siirtoja muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön pyritään välttämään viiden vuoden oikaisuajan aikana.

Esitys lisää valtion rahoituskustannuksia vähäisessä määrin tilanteissa, joissa verovelvolliset soveltavat uutta kiinteistön oman käytön verotusta. Vero ei tällöin nykyisestä poiketen kertyisi yhdellä kertaa vaan jaksettuna koko tarkistuskaudelle.

Lisäksi on huomattava, että verovelvolliset voivat esityksestä riippumatta Euroopan tuomioistuimen tuomion perusteella vaatia yhteisön lainsäädännön välittömään oikeusvaikutukseen vedoten tarkistusmenettelyn soveltamista, jos arvioivat sen johtavan heille edullisempaan lopputulokseen kuin arvonlisäverolaissa säädetty oikaisumenettely.

3.2 Vaikutukset yrityksille

Esitys parantaa verotuksen neutraalisuutta ja antaa elinkeinonharjoittajille mahdollisuuden vähentää kiinteistöinvestointeja koskevan hankintaan sisältyvän veron nykyistä tarkemmin siltä osin kun kiinteistöä tosiasiallisesti käytetään verollisessa toiminnassa.

Esitys lisää yritysten hallinnollisia kustannuksia jonkin verran. Yritykset joutuvat tekemään laskutus- ja kirjanpitojärjestelmiensä tarkistusmenettelyn edellyttämät muutokset.

3.3 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Siitä on kuultu Verohallitusta ja keskeisiä elinkeinoelämän etujärjestöjä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotuksen perustelut

6 §. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamismenettelyyn liittyvän uuden 33 §:n johdosta.

Ennen tarkistuskauden alkua tapahtuneet perusparantamisen tai uudisrakentamisen kohteena olleiden kiinteistöjen luovutukset verotettaisiin muutetun 33 §:n nojalla. Tämä koskisi neutraalisuussyistä myös kaikkia valtion ja kuntien luovuttamia mainitunlaisia kiinteistöjä. Merkitystä ei tällöin uuden 2 momentin mukaan olisi sillä, tapahtuuko luovutus liiketoiminnan muodossa.

Nykyinen 2 ja 3 momentti siirtyisivät uudeksi 3 ja 4 momentiksi.

16 §. Pykälässä säädettäisiin veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta

rakentamispalvelujen ja 33 a §:ssä tarkoitettuna kiinteistön oman käytön osalta.

Pykälän 1 momentin 3 kohtaan tehtäisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelystä aiheutuvat muutokset.

Viittaus tässä esityksessä muutettavaksi ehdotettuun 33 §:ään koskisi ennen tarkistuskauden alkamista luovutettuja kiinteistöjä. Niiden osalta veron suorittamisvelvollisuus syntyisi samojen periaatteiden mukaan kuin muissa rakentamispalvelun oman käytön verotus-tilanteissa. Itse suoritetuista rakentamispalveluista veroa olisi suoritettava sitä mukaa kuin palvelu valmistuu. Ostettujen rakentamispalvelujen osalta vero suoritettaisiin, kun palvelu on vastaanotettu tai ennakkomaksu maksettu.

Uutta 33 §:ää sovellettaisiin myös tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja luovuttaa sellaisen käyttöönnottoman kiinteistön,

jonka aikaisempi luovuttaja oli ostanut tai itse suorittanut rakentamispalvelun. Tällöin ensiksi mainitun elinkeinonharjoittajan velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyisi, kun kiinteistö luovutetaan.

Pykälän uudessa 2 momentissa säädettäisiin 33 a §:ssä tarkoitettun oman käytön veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta. Veroa olisi suoritettava sitä mukaa kuin kiinteistöä käytetään muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Lain 135 §:n mukaan vero kohdistetaan sille kalenterikaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt.

19 b §. Lakiin lisättäisiin uusi 19 b §, jossa säädettäisiin liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaan kiinteistön luovuttamiseen liittyvien virheellisten tietojen aiheuttamista seuraamuksista. Näihin tilanteisiin sovellettaisiin samoja 121 i §:n sääntöjä kuin sellaisiin kiinteistönluovutuksiin, joissa vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle.

23 §. Pykälän viittausta muutettaisiin siten, että se kattaisi myös kiinteistön omaa käyttöä koskevan uuden 33 a §:n.

26 §. Pykälään tehtäisiin uudesta 33 §:stä johtuva muutos. Valtion olisi neutraalisuussyistä suoritettava veroa perusparantamisen tai uudisrakentamisen kohteena olleiden käyttöönottamattomien kiinteistöjen luovutuksista muutetun 33 §:n nojalla.

29 §. Pykälässä on lueteltu tilanteita, joissa kiinteistönluovutukset ovat 27 §:ssä säädetystä verovapautta koskevasta pääsäännöstä poiketen verollisia.

Pykälän 1 momenttiin lisättäisiin uusi 10 kohta, jossa säädettäisiin 33 a §:ssä tarkoitettun kiinteistön käytön verollisuudesta. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion C-269/00 (Wolfgang Seeling vastaan Finanzamt Starnberg) mukaan liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön käyttö muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen ei ole rinnastettavissa verosta vapautettuun kiinteistön vuokraoikeuden tai siihen verrattavan oikeuden luovuttamiseen. Selkeyden vuoksi tästä otettaisiin lakiin nimenomainen säännös.

31 §. Pykälän edessä olevaa otsikkoa muutettaisiin siten, että se kattaa myös kiinteistöjen omaa käyttöä koskevan uuden 33 a §:n.

33 §. Nykyinen rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös poistettaisiin ja korvattaisiin kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen tarkistamista koskevilla 11 luvun säännöksillä.

Muutettu 33 § koskisi ennen tarkistuskauden alkamista luovutettuja kiinteistöjä. Sitä sovellettaisiin sellaisten kiinteistöjen luovuttamiseen, joita ei ole otettu käyttöön sen jälkeen, kun niihin kohdistunut uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Se koskisi myös kiinteistöjä, jotka luovutetaan rakennustöiden ollessa vielä kesken.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä rakentamispalvelusta olisi suoritettava veroa silloin, kun elinkeinonharjoittaja luovuttaa kiinteistön ja kiinteistöä ei ole otettu käyttöön. Verotus toteutettaisiin rakentamispalvelun oman käytön verotuksena.

Pykälää sovellettaisiin kaikkiin tilanteisiin, joissa elinkeinonharjoittaja luovuttaa uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteena olleen kiinteistön, jota ei tämän jälkeen ole otettu käyttöön ja jota ei veroteta 31 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella. Merkitystä ei olisi sillä, onko luovuttaja muusta toiminnasta verovelvollinen, onko kiinteistö alun perin tarkoitettu luovutettavaksi tai vähennykseen oikeuttavaan käyttöön taikka onko rakentamispalvelu ostettu rakennusliikkeeltä vai suoritettu itse. Pykälää sovellettaisiin myös silloin, kun luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön edelleen ottamatta sitä omaan käyttöönsä.

Säännöksen laaja soveltamisala toimisi verovelvollisten eduksi. Näin liiketoimintaa varten suoritettut kiinteistöinvestoinnit saataisiin mahdollisimman laajasti vähennysoikeuden piiriin. Laaja verollisuus ei myöskään merkitsisi lisääntynyttä verorasitusta nykytilaan verrattuna. Ostettujen rakentamispalvelujen osalta luovuttaja suorittaisi veroa vain niiden ostohinnasta. Itse suoritettujen rakentamispalvelujen osalta luovuttaja suorittaisi veroa myös muista kustannuksista. Vastavantyyppinen veronsuoritusvelvollisuus syntyy jo nykyisin 31 a ja 32 §:n perusteella.

Säännöstä sovellettaisiin myös valtion ja kuntien luovuttamiin uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteina olleisiin käyt-

töönottamattomiin kiinteistöihin. Tämä koski 8 §:n mukaan myös kuntayhtymien ja Ahvenanmaan maakunnan luovuttamia kiinteistöjä.

Uusi säännös ei koskisi niitä rakentamispalvelun tai kiinteistön luovutuksia, joita verotetaan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla. Mainitun lainkohdan mukaan verotettaisiin myös jatkossa elinkeinonharjoittajan hallinnassaan olevalle maa-alueelle myyntiä varten rakentamat tai rakennuttamat rakennukset tai pysyvät rakennelmat.

Uutta 33 §:ää sovellettaisiin sitä vastoin esimerkiksi tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja myy käyttämättömän uudisrakennuksen, jota ei alun perin ollut rakennettu myyntiä varten, peruskorjaa kiinteistön myyntiä varten, rakentaa rakennuksen luovuttaakseen kiinteistön vastikkeetta tai luovuttaa edelleen rakentajalta tai rakennuttajalta ostamansa käyttämättömän rakennuksen.

Koska säännös liittyy kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelyyn, se koskisi vain sellaisten kiinteistöjen luovutuksia, joilla on suoritettu uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyviä rakentamispalveluja. Pykälää ei sovellettaisi kiinteistöihin, joilla on suoritettu muuta korjausrakentamista kuin perusparantamista. Tällaisten kiinteistöjen luovutuksiin liittyvistä itse suoritetuista rakentamispalveluista suoritettaisiin veroa edelleenkin 31 a ja 32 §:n perusteella.

Pykälän 2 momentin mukaan veroa ei suoritettaisi itse suoritettuna rakentamispalvelun palkkakustannusten ja niihin liittyvien sosiaalikulujen osalta, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät ylitä 35 000 euroa. Tätä rajaa ei kuitenkaan sovellettaisi, jos elinkeinonharjoittaja on myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa.

Säännös vastaisi 32 §:ssä kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotukselle asetettua rajoitusta ja nykyisen 33 §:n 3 momenttia. Sanamuotoa tarkistettaisiin viimeksi mainittuun säännökseen verrattuna, jotta 31 a, 32 ja 33 §:ää sovellettaisiin mahdollisimman yhdenmukaisin perustein. Rajaa laskettaessa otettaisiin huomioon rakentamis-

palveluista aiheutuneiden palkkakustannusten lisäksi muista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset. Lisäksi rajan soveltamisen kannalta ratkaisevaa olisi se, että elinkeinonharjoittaja on toiminut rakennusliikkeenä rakentamispalvelun suorittamisajankohdasta valmistumisajankohdan sijaan.

Pykälässä tarkoitettu rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettavan veron suorittamisajankohdasta säädettäisiin 16 §:ssä ja veron perusteesta 76 §:ssä.

Luovutuksensaajalla olisi muutettavaksi ehdotetun 103 §:n nojalla oikeus vähentää luovuttajan 33 §:n perusteella suorittama vero siltä osin kuin kiinteistö tulee käytettäväksi vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

33 a §. Uudessa pykälässä säädettäisiin uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteena olleen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön käytön verottamisesta silloin, kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan elinkeinonharjoittajan hankkiessa tavarahan osittain liiketoiminnan käyttöön ja osittain yksityiskäyttöön tai muutoin muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön hän voi valita, lukeeko tavarahan liike- vai yksityisomaisuudeksi.

Jos elinkeinonharjoittaja lukee osittain vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön hankitun tavarahan kokonaan liikeomaisuudeksi, hänen on suoritettava veroa tällaisen tavarahan käytöstä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Tällöin hän voi tehdä vähennyksen tavarahan hankinnasta myös viimeksi mainitun käytön osalta.

Jos elinkeinonharjoittaja lukee osittain vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön hankitun tavarahan kokonaan tai osittain yksityisomaisuudeksi, tavara jää yksityisomaisuuteen luetuilta osin vähennysjärjestelmän ulkopuolelle. Tällöin tavarahan käyttöä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen ei veroteta.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytännön mukaisesti lakiin otettaisiin säännös liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön käytön verottamisesta. Verotus toteutettaisiin palvelun oman käytön verotuksena.

Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan mukaan käytön verotuksen edellytyksenä on, et-

tä tavarasta on voitu tehdä vähennys. Se ei siten koske tilanteita, joissa liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran hankintaan kohdistuu erityinen vähennysrajoitus. Verotussäännöstä ei näin ollen sovellettaisi kiinteistöihin, joita koskevat 114 §:n vähennysrajoitukset. Sitä ei siten sovellettaisi, kun liikeomaisuuteen kuuluvaa kiinteistöä käytetään verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana. Kiinteistöinvestointia koskevaa hankintaan sisältyvää veroa ei voitaisi vähentää siltä osin kuin se kohdistuu tällaisiin tiloihin, vaikka kiinteistö luettaisiin kokonaan liikeomaisuuteen.

Säännös tulisi sovellettavaksi verraten harvoin. Tällöin on kysymys tilanteista, joissa kiinteistöä käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan että verotuksen soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan. Näitä saattaisi syntyä lähinnä silloin, kun kiinteistöä käytetään sekä verollisessa toiminnassa että sellaisessa yleishyödyllisessä toiminnassa, joka ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua taloudellisesta toimintaa eikä 114 §:ssä tarkoitettua harrastus- tai vapaa-ajanviettoa.

Pykälän 1 momentin mukaan veroa olisi suoritettava, kun elinkeinonharjoittaja käyttää liikeomaisuuteen luettua kiinteistöä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Säännös koskisi vain kiinteistöä, johon on kohdistunut 119 §:ssä tarkoitettu kiinteistöinvestointi eli uudisrakentaminen tai perusparantaminen ja jonka käyttö muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen tapahtuu 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettuna tarkistuskauden aikana.

Verovelvollinen voisi valita lukeeko muun kuin liiketoiminnan käytössä olevan osuuden kiinteistöstä liike- vai yksityisomaisuudeksi. Verovelvollinen ilmaisisi tahtonsa, kun hän ottaessaan osuuden ensimmäistä kertaa kiinteistöinvestoinnin suorittamisen jälkeen kyseiseen käyttöön lukee omaisuuden kirjanpidossaan liikeomaisuudeksi.

Jos verovelvollinen lukisi kiinteistön osuuden yksityisomaisuuteensa, hän olisi sidottu valintaansa eikä voisi sitä enää myöhemmin muuttaa. Verovelvollinen voisi sitä vastoin siirtää alun perin liikeomaisuudeksi lukemansa kiinteistön myöhemmin yksityisomai-

suudeksi. Alun perin liikeomaisuudeksi luettu kiinteistön osuus katsottaisiin otetuksi yksityisomaisuudeksi myös silloin, kun kiinteistö otetaan pysyvästi kokonaan muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön.

Kiinteistön osuuden lukeminen yksityisomaisuudeksi tarkoittaisi, että osuutta ei enää myöhemmin voitaisi lukea liikeomaisuudeksi. Tällaisen osuuden käyttöön muuhun kuin liiketoimintaan ei voitaisi soveltaa käytön verotusta. Tällaisen osuuden käyttö vähennykelpoiseen liiketoimintaan ei myöskään oikeuttaisi 11 luvussa tarkoitettuun vähennyksen tarkistamiseen.

Säännöstä sovellettaisiin vain kiinteistön käyttöön elinkeinonharjoittajan omassa toiminnassa Euroopan yhteisön tuomioistuimen tuomion C-269/00 (Wolfgang Seeling vastaan Finanzamt Starnberg) mukaisesti. Se ei koskisi kiinteistön vuokraoikeuden tai muun käyttöoikeuden luovuttamista.

Säännöstä sovellettaisiin vain liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön eli arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna tavaran käyttöön. Se koskisi siten vain välittömästi omistettuja kiinteistöjä. Se ei soveltuisi kiinteistön käyttöoikeuden haltijoihin, vaikka kiinteistön omistaja olisi lukenut kyseisen kiinteistön osan liikeomaisuudeksi.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan veron suorittamisen edellytyksenä olisi, että kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Säännöstä sovellettaisiin sellaisiin kiinteistöihin, jotka elinkeinonharjoittajalla on tarkoitus ottaa kiinteistöinvestoinnin suorittamisen jälkeen ainakin osittain vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan käyttöön. Veron suorittamisvelvollisuutta ei syntyisi, jos kiinteistö olisi tarkoitus tuolloin ottaa käytettäväksi osittain verottomaan liiketoimintaan ja osittain muuhun kuin liiketoimintaan, koska tällöin elinkeinonharjoittajalla ei olisi verottomaan liiketoimintaan liittyen vähennysoikeutta.

Momentin 2 kohdan mukaan oman käytön veroa olisi suoritettava myös, jos elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin kokonaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, mutta on myöhemmin tehnyt kiinteistöstä 120 §:n 1 mo-

mentin 2 kohdassa tarkoitetun tarkistuksen. Säännöstä sovellettaisiin siten, jos tällainen kiinteistö olisi jälkepäin siirretty vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan käyttöön ja otettu samalla tai myöhemmin muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön.

Jos kiinteistö luovutetaan siten, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät, luovutuksensaajan velvollisuus suorittaa oman käytön veroa riippuisi siitä, että luovuttaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tarkistuskautensa alkaessa. Jos luovuttaja olisi suorittanut investoinnin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, mutta olisi myöhemmin tehnyt 120 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetun tarkistuksen, luovutuksensaaja ei suorittaisi oman käytön veroa. Hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi ainoastaan luovutuksensaajan itse suorittama tarkistaminen aiheuttaisi oman käytön verotuksen.

Pykälän 3 momentin mukaan käytön verotusta ei sovellettaisi kuntiin kuntien hankintoihin sisältyvän veron palautusjärjestelmästä johtuen. Sitä ei myöskään sovellettaisi valtion hankintoihin sisältyvän veron vähennysrajoituksen johdosta.

76 §. Pykälässä säädetään 33 §:ssä tarkoitetusta rakentamispalvelun omaan käyttöön otosta suoritettavan veron perusteesta. Pykälään tehtäisiin 33 §:n uudistamisesta johtuvat tarkistukset.

Uusi 33 § koskisi ennen tarkistuskauten alkamista luovutettuja kiinteistöjä. Tällaisesta rakentamispalvelun omaan käyttöön otosta suoritettavan veron peruste määräytyisi vastaavien periaatteiden mukaan kuin aikaisemmin. Uuden 33 §:n mukainen oman käytön verotus koskisi myös sellaisia rakentamispalveluja, joista ei alun perin ole tehty vähennystä, ja vastikkeetta hankittuja käytämättömiä kiinteistöjä. Tämän vuoksi 76 §:n 1 kohdan sanontaa tarkistettaisiin vastaavasti.

Otettaessa ostettu rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitetulla tavalla veron peruste olisi palvelun ostohinta. Itse suoritettujen rakentamispalvelun osalta veron perusteena olisivat palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Jos kysymyksessä on kiinteistö, jonka aikaisempi luovuttaja olisi suorittanut veroa kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31 §:n 1 mo-

mentin 1 kohdan tai 33 §:n perusteella, veron peruste olisi sen veron perusteena oleva arvo, joka luovuttajan on ollut vastaavasta luovutuksesta suoritettava.

76 a §. Pykälässä säädettäisiin 33 a §:ssä tarkoitetun kiinteistön oman käytön veron perusteesta.

Arvonlisäverodirektiivin 75 artiklan mukaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käytöstä yksityisiin tarpeisiin suoritettavan veron peruste on verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion C-72/05 (Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny vastaan Finanzamt Landshut) mukaan veron peruste voidaan vahvistaa kiinteistön hankinta- tai rakennuskulujen osaksi, joka määritellään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan (arvonlisäverodirektiivin 184—192 artiklan) mukaisen arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan. Tällöin kiinteistö katsottaisiin kulutetun loppuun tarkistuskautta vastaavana ajanjaksona ja kulumisen oletettaisiin olevan tasaista.

Direktiivin ja edellä mainitun tuomion mukaisesti 1 momentissa säädettäisiin veron perusteeksi se osuus kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneista kustannuksista, joka vastaa ajan, jona kiinteistö on ollut käytössä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, ja tarkistuskauten suhdetta.

Veron peruste saataisiin siten seuraavasta kaavasta:

Veron peruste = kiinteistöinvestoinnin kustannukset x aika, jona muun kuin liiketoiminnan käytössä / tarkistuskauten pituus.

Pykälän 2 momentin mukaan kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneina kustannuksina pidettäisiin 121 d §:n 2 momentissa tarkoitetun hankintaan sisältyvän veron perusteena ollutta arvoa. Kustannuksina pidettäisiin siten kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneen ostetun rakentamispalvelun ostohintaa, vastaavan itse suoritettujen palvelun välittömiä ja välillisiä kustannuksia ja hankitun kiinteistön osalta luovuttajan suorittaman veron perusteena ollutta arvoa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vaikiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvon-

lisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua tavaran käyttämistä on tulkittava suppeasti ja investointitavariin sovellettava verojärjestelmä on pidettävä erillään tavaran käytöstä ja huollosta aiheutuneita verotettavia kustannuksia koskevasta verojärjestelmästä (tuomiot C-50/88 Heinz Kühne vastaan Finanzamt München III, C-415/98 Lazlo Backsi vastaan Finanzamt Fürstfeldbruck, C-193/91 (Finanzamt München vastaan Gerhard Mohsche), C-230/94 (Renate Enkler vastaan Finanzamt Homburg)). Tämän mukaisesti veron perusteeseen ei luettaisi kiinteistön ylläpitoon, käyttöön tai korjausrakentamiseen liittyviä kustannuksia. Tällaiset kustannukset eivät olisi vähennyskelpoisia, kun ne kohdistuvat muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen käytettävään liikekiinteistöön. Vastaavasti tällaiseen tarkoitukseen itse suoritetuista palveluista olisi suoritettava veroa rakentamistai kiinteistöhallintapalvelujen omaa käyttöä koskevien säännösten perusteella.

77 §. Pykälän viittausta tarkistettaisiin siten, että se kattaa myös uuden 76 a §:n.

103 §. Pykälään tehtäisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelystä johtuvat muutokset.

Nykyisen 103 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka myyjän on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31 tai 31 a §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen myyntiä ollut otettu myyjän käyttöön.

Uuden 33 §:n mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsottaisiin otetuksi omaan käyttöön, kun elinkeinonharjoittaja, valtio tai kunta luovuttaa kiinteistön ennen sen käyttöönottoa rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. Tämän johdosta 103 §:ää muutettaisiin siten, että luovutuksensaajalla olisi oikeus vähentää luovuttajan suorittama vero siltä osin kuin kiinteistö hankitaan verollista liiketoimintaa varten.

Koska 33 §:n oman käytön verotus koskisi myös vastikkeettomia luovutuksia, 103 §:n sanontaa muutettaisiin siten, että myös tällaiset hankinnat kuuluisivat vähennysoikeuden piiriin.

Vähennysoikeuden edellytyksenä olisi nykyiseen tapaan, että rakentamispalvelu tai kiinteistö hankitaan verollista liiketoimintaa varten. Vähennys voitaisiin tehdä myös edelleen luovuttamista varten hankitusta käyttämättömästä kiinteistöstä, jos rakentamispalvelusta on kiinteistön edelleen luovuttamisen johdosta suoritettava veroa 33 §:n perusteella. Verollista olisi tällöin vain rakentamispalvelun omaan käyttöön ottaminen eikä kiinteistön luovuttaminen. Vähennysoikeus koskisi siten vain 103 §:ssä tarkoitettua veroa. Verottomaan kiinteistön myyntiin liittyvät hankinnat olisivat sitä vastoin näissä tilanteissa vähennysoikeutta koskevien yleisperiaatteiden mukaisesti vähennyskelvottomia.

Pykälä ei koskisi kiinteistöjä, jotka luovuttaja tai kiinteistön aikaisempi haltija on ennen luovutusta ottanut käyttöön. Tällaisiin kiinteistöihin sovellettaisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevia sääntöjä.

Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, johon siirrettäisiin nykyinen 105 §:n säännös siltä osin kuin se koskee pykälässä tarkoitettua vähennystä.

104 §. Pykälä kumottaisiin. Nykyisen 33 §:n mukainen rakentamispalvelujen oman käytön verotus korvattaisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelyllä, johon ei liity 104 §:n mukaista vähennysoikeutta. Uuden 33 §:n perusteella suoritettavasta rakentamispalvelun oman käytön verosta tehtävästä vähennyksestä säädettäisiin 103 §:ssä.

105 §. Pykälä kumottaisiin 104 §:n kumoamisen johdosta. Nykyinen säännös siirrettäisiin 103 §:n 2 momentiksi siltä osin kuin se koskee 103 §:ssä tarkoitettua vähennystä.

106 §. Pykälässä säädetään kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista koskevaan vapaaehtoiseen verovelvollisuuteen liittyvästä takautuvasta vähennyksestä. Pykälään tehtäisiin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelystä aiheutuvat muutokset.

Elinkeinonharjoittaja voi 173 §:n mukaan hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta jo siinä vaiheessa, kun hän alkaa tehdä hankintoja toimintaa varten. Tällöin hänet merkitään verovelvolliseksi hakemuksen tekemisestä lukien ja hän

voi vähentää yleisten sääntöjen mukaisesti tämän jälkeen tehtyihin hankintoihin sisältyvät verot.

Kiinteistönhaltija ei kuitenkaan aina vielä rakennuksen valmistuttuakaan tiedä, tullaanko kiinteistö vuokraamaan arvonlisäverovelvolliselle yritykselle. Hakemuksen tekeminen on siten joskus mahdollista vasta silloin, kun rakennus tai huoneisto annetaan vuokralle. Tämän vuoksi kiinteistönhaltijalle on 106 §:ssä annettu oikeus takautuvaan vähennykseen kiinteistöinvestoinneista, jotka on suoritettu verollista kiinteistöluovutusta varten ennen hakemuksen tekemistä. Kohtuussyistä verovelvolliselle on lisäksi annettu kuusi kuukautta aikaa rakennuksen käyttöönotosta tehdä hakemus veroviranomaiselle. Takautuva vähennys koskee vain kiinteistön uudistamista ja perusparantamista.

Jäljempänä 121 b §:ssä ehdotetaan muun muassa, että tilanteissa, jossa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tai itse rakennettu kiinteistö, johon on kohdistunut uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu, otetaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittaja voisi oikaista tilitettävää veroa ajalta ennen käyttötarkoituksen muutosta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Ehdotettu säännös soveltuisi myös tilanteisiin, joissa elinkeinonharjoittaja hakeutuu verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Jos hakeutuminen tapahtuu ennen rakennustöiden valmistumista, elinkeinonharjoittaja voisi tämän säännöksen perusteella vähentää ennen hakemusta hankkimiansa perusparantamiseen tai uudisrakentamiseen liittyvien rakentamispalvelujen hankintoihin sisältyvän veron hakeutumiskuukaudelta.

Jos hakemus tehdään vasta se jälkeen, kun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on alkanut, vähennystä ei sitä vastoin ilman erityissääntelyä voitaisi tehdä hakemusta edeltävältä ajalta, koska kiinteistöä on tuolloin käytetty verottomaan vuokraustoimintaan. Tämä merkitsisi sitä, että elinkeinonharjoittaja ei voisi tehdä ennen hakemuksen tekemistä hankkimistaan perusparantamiseen tai uudis-

rakentamiseen liittyvistä rakentamispalveluista alkuperäistä vähennystä ja että vähennysten tarkistusmenettelyssä kiinteistöä katsottaisiin käytetyn hakemusta edeltävältä ajalta muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Koska vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksiä ei ole ehdotettu muutettavaksi ja koska verovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä on edelleen, että kiinteistön loppukäyttö on verollista, säilytettäisiin takautuva vähennysoikeus myös jatkossa. Näin verovelvollisten mahdollisuudet täyteen vähennysoikeuteen eivät heikentyisi nykyisestä.

Pykälän 1 momentin sanamuotoa tarkistettaisiin. Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja hakeutuu verovelvolliseksi vasta tarkistuskauden alkamisen jälkeen. Tällöin hän saisi tehdä takautuvan vähennyksen tarkistusmenettelyn asemesta. Tarkistuskausi alkaisi kulua pääsääntöisesti rakennustöiden valmistumisesta ja takautuva vähennys otettaisiin huomioon tarkistettava määrää laskettaessa vähennettynä verona.

Lisäksi 1 momentista poistettaisiin viittaus kumottavaksi ehdotettuun 104 §:ään.

Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti. Se koskisi vähennyksen tarkistamista, kun elinkeinonharjoittaja hankkii verollista kiinteistöluovutusta varten aikaisemman haltijan käyttöön ottaman kiinteistön siten, että tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyvät. Säännös on tarpeen, koska 33 §:n muutoksen ja 104 §:n kumoamisen johdosta 1 momentissa tarkoitettu takautuva vähennys ei enää koskisi tällaisia kiinteistöjä. Säännöstä sovellettaisiin vähennyksen tarkistamiseen myös tilanteissa, joissa myönnetään 1 momentissa tarkoitettu takautuva vähennys.

Jos elinkeinonharjoittaja hankkii ennen verovelvolliseksi hakeutumista kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön ja tarkistuskausi on jo alkanut kulua ennen kiinteistön hankintaa, katsottaisiin elinkeinonharjoittajan ilman erityissäännöstä käyttävän tällaista kiinteistöä hakemusta edeltävän ajan verottomaan tarkoitukseen. Tällöin kiinteistönhaltija joutuisi tarkistamisen yhteydessä lukemaan kiinteistön tältä ajalta muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Elinkeinonharjoittaja ei voi aina vielä kiinteistön hankintavaiheessa tietää, tullaanko se

vuokraamaan verolliseen vai verottomaan käyttöön. Tämän vuoksi verovelvolliseksi hakeutuneen kiinteistönhaltijan ennen hakemuksen tekemistä hankkimaa käytettyä kiinteistöä katsottaisiin tarkistusmenettelyssä käytetyn kiinteistönhaltijan verollisessa toiminnassa myös ajalta ennen hakemusta. Edellytyksenä tällöinkin olisi, että kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

Jos kiinteistönhaltija ei hakeudu verovelvolliseksi kuuden kuukauden määräajassa, katsottaisiin hänen käyttäneen kiinteistöä verottomassa toiminnassa hakeutumisasajankohtaan saakka.

Lain 106 §:n 1 momentissa säädetyn takautuvan vähennyksen edellytyksenä on, että hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Jotta tässä tapauksessa myynti tulisi kokonaisuudessaan verotetuksi, myös verovelvollisuus syntyy 173 §:n 2 momentin mukaan takautuvasti jo silloin, kun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on alkanut. Sama sääntö koskisi 3 momentissa tarkoitettua tarkistamista.

Uutta 3 momenttia sovellettaisiin vähennyksen tarkistamiseen myös tilanteissa, joissa myönnetään 1 momentissa tarkoitettu takautuva vähennys. Tällöin kiinteistönhaltijan katsottaisiin käyttäneen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten hankkimaansa tai rakentamaansa kiinteistöä tarkistuskauden alun ja verovelvollisuuden alkamisen välisenä aikana vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

11 luku. Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen. Laista kumotun 11 luvun tilalle säädettäisiin uusi 11 luku, johon sisältyisivät kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevat säännökset.

119 §. Pykälässä määriteltäisiin kiinteistöinvestoinnin käsite.

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitettaisiin kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Lisäksi käsite kattaisi sellaisen kiinteistön hankkimisen, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

Tarkistussäännösten kohde vastaisi nykyisen 33 §:n oman käytön verotuksen piiriin kuuluvien rakentamispalvelujen määrittelyä. Tarkistussäännöksiä ei sovellettaisi kiinteistöihin siltä osin kuin niihin on kohdistunut vain korjausrakentamiseen tai huoltoon liittyviä palveluja. Tällaisten kiinteistöjen luovuttamista ja käytön muutoksia koskevissa säännöissä ei siten tapahtuisi muutoksia.

Kutakin uudisrakentamis- ja perusparantamishanketta käsiteltäisiin tarkistamissääntöjä sovellettaessa itsenäisenä kiinteistöinvestointina.

120 §. Pykälässä lueteltaisiin ne tilanteet, joissa kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistettaisiin. Tarkistaminen tulisi kysymykseen silloin, kun kiinteistön käyttötarkoituksessa tapahtuu jäljempänä selostettavia muutoksia tai kun kiinteistö luovutetaan.

Pykälä koskisi elinkeinonharjoittajaa, joka on ostanut tai itse suorittanut rakentamispalvelun taikka hankkinut kiinteistön luovuttajalta, joka on suorittanut veroa rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n perusteella. Säännöstä sovellettaisiin kiinteistön aikaisemman haltijan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistamiseen vain silloin, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet luovutuksensaajalle 19 a §:n tai 121 e—121 g §:n perusteella.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan vähennystä tarkistettaisiin kiinteistön käytön muuttuessa siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Säännös koskisi kiinteistöinvestointia, joka on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Säännöstä sovellettaisiin, kun kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee ja muun käytön osuus kasvaa suhteessa alkuperäisen käyttötarkoitukseen. Muulla kuin vähennykseen oikeuttavalla käytöllä tarkoitettaisiin käyttöä verottomaan liiketoimintaan tai 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen toimintaan. Sitä vastoin liikekiinteistön 33 a §:ssä tarkoitettu käyttö muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen olisi verollista ja siten vähennykseen oikeuttavaa käyttöä.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennystä tarkistettaisiin kiinteistön käytön muuttuessa siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Säännös koskisi kiinteistöinvestointia, jonka elinkeinonharjoittaja on suorittanut kokonaan tai osittain muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan vähennystä tarkistettaisiin, kun elinkeinonharjoittaja poistaa kiinteistön liikeomaisuudesta ottamalla sen pysyvästi muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön. Edellytyksenä olisi, että kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Jos elinkeinonharjoittaja käyttää kiinteistöä pidemmällä aikavälillä kokonaan muussa kuin liiketoiminnassa, se voitaisiin katsoa ilman verovelvollisen tahdonilmaustakin liikeomaisuuteen kuulumattomaksi.

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan vähennystä tarkistettaisiin, kun kiinteistö luovutetaan. Edellytyksenä olisi, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Säännös koskisi sekä vastikkeellisia että vastikkeettomia luovutuksia. Säännöstä ei sovellettaisi 121 e—121 g §:ssä tarkoitetun tarkistusoikeyden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä.

Pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaan vähennystä tarkistettaisiin, kun verovelvollisuus päättyy. Tarkistaminen koskisi verovelvollisen haltuun jäänyttä kiinteistöä, johon kohdistuneen kiinteistöinvestoinnin elinkeinonharjoittaja on suorittanut kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä sovellettaisiin 133 §:n perusteella 130, 131 tai 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön suoritettun kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksiin ja luovutuksiin. Säännöksiä sovellettaisiin myös muuhun kuin vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettun kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttöön tarkoitukseen, joka oikeuttaa edellä mainittuun palautukseen.

Pykälän 2 momentin mukaan tarkistamisen edellytyksenä olisi, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin joko verollista tai verotonta liiketoimintaa varten.

Tarkistamista ei suoritettaisi, jos kiinteistöinvestointi on alun perin suoritettu toimintaan, joka jää kokonaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Tällöin kiinteistö ei kuulu elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuteen vaan yksityisomaisuuteen. Tällaista toimintaa varten suoritetuista kiinteistöinvestoinneista ei voitaisi tehdä vähennystä. Niiden hankintaan sisältyvää veroa ei voitaisi käytön muutosten johdosta myöhemminkään vähentää tarkistusmenettelyn avulla. Ne jäisivät siten Euroopan yhteisöjen tuomioistimen ratkaisukäytännön mukaisesti kokonaan vähennys- ja tarkistusjärjestelmän ulkopuolelle. Sama koskisi kiinteistöinvestointia, joka kohdistuu sellaiseen kiinteistön osaan, jota verovelvollinen ei ole lukenut liikeomaisuudeksi.

Jos kiinteistöinvestointi on alun perin suoritettu verolliseen liiketoimintaan, mutta liikekiinteistöä käytetään myöhemmin verovelvollisen asuntona tai muutoin 114 §:n mukaiseen vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, sitä koskevaa vähennystä tarkistettaisiin 1 momentin mukaisesti. Tällaiseen käyttöön ei sovellettaisi 33 a §:n oman käytön verotusta koskevia sääntöjä vaan tarkistusmenettelyä. Jos tällaista liikekiinteistöä sitä vastoin käytettäisiin myöhemmin muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, vähennystä ei tarkistettaisi käytön muutoksen johdosta, vaan käyttöä verotettaisiin 33 a §:n perusteella.

Kiinteistöjen ottamiseen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön tai yksityiskäyttöön tai niiden luovutuksiin ei sovelleta lain yleisiä oman käytön verotusta koskevia säännöksiä. Tämä johtuu siitä, että kiinteistöjen myynti on vapautettu verosta ja omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan, mitä myynnistä säädetään.

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevia sääntöjä sovellettaisiin 2 momentin mukaan myös kuntien suorittamiin kiinteistöinvestointeihin. Tämä koskisi 8 §:n mukaan myös kuntayhtymien ja Ahvenanmaan maakunnan käyttämiä kiinteistöjä.

Valtio ei 116 §:n mukaan saa tehdä hankinnoistaan vähennystä. Tämän vuoksi 120 §:ää ei sovellettaisi valtion suorittamiin kiinteistöinvestointeihin.

Pykälän 3 momentin mukaan tarkistamista ei suoritettaisi, kun kiinteistö puretaan taikka kun se palaa tai muutoin tuhoutuu. Tällöin kiinteistöä katsottaisiin käytetyn koko sen tarkistusvuoden, jonka aikana kiinteistö puretaan tai se tuhoutuu, toiminnassa, jossa sitä käytettiin ennen purkamista tai tuhoutumista. Tarkistamista ei suoritettaisi myöskään purkamista tai tuhoutumista seuraavilta tarkistusvuosilta. Tarkistamista ei suoritettaisi myöskään silloin, kun kiinteistö puretaan tai se tuhoutuu osittain, siltä osin kuin kiinteistöä ei enää voida käyttää.

121 §. Pykälässä säädettäisiin kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistamisesta.

Kiinteistön vuokra- tai muun käyttöoikeuden haltijaan sovellettaisiin 1 momentin mukaan samoja sääntöjä kuin kiinteistön omistajaan. Käyttöoikeuden haltija olisi siten oikeutettu tai velvollinen hankintaan sisältyvän veron tarkistamiseen suorittamiensa kiinteistöinvestointien osalta kiinteistön käytön muuttuessa taikka käyttöoikeuden edelleen luovutusten tai verovelvollisuuden päättymisen yhteydessä.

Kiinteistön käyttöoikeus voi päättyä myös siten, että oikeudenhaltija ei luovuta käyttöoikeutta toiselle, esimerkiksi vuokrasopimuksen mukaisen vuokra-ajan kuluessa umpeen. Myös näissä tilanteissa käyttöoikeuden haltijan olisi 2 momentin mukaan lähtökohdaisesti suoritettava tarkistaminen, jos kiinteistöinvestointi oli suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Säännös on tarpeen perusteettomien veroetuuksien syntymisen estämiseksi. Tarkistusoikeus ja -velvollisuus voisivat kuitenkin 121 f §:n mukaan siirtyä kiinteistön omistajalle tai haltijalle, jolloin tarkistamista ei käyttöoikeuden päättymisen johdosta suoritettaisi.

Vuokralaiset suorittavat usein kiinteistössä sellaisia perusparantamistoimenpiteitä, jotka eivät hyödytä vuokranantajaa vaan jotka joudutaan usein jopa purkamaan. Koska tällaiset perusparannukset eivät lisää kiinteistön ar-

voa, niistä ei 3 momentin mukaan suoritettaisi tarkistamista vuokrasopimuksen mukaisen vuokra-ajan päättyessä. Tarkistaminen koskisi vain sellaista perusparantamista, josta vuokranantaja suorittaa vuokralaiselle korvauksen.

121 a §. Pykälässä säädettäisiin tarkistuskaudesta.

Pykälän 1 momentin mukaan tarkistaminen suoritettaisiin vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Tarkistuskauden päättymisen jälkeen kiinteistö voitaisiin luovuttaa tai ottaa mihin tahansa käyttöön ilman vero-seuraamuksia. Ennen tarkistuskauden alkua tapahtuviin kiinteistön luovutuksiin ja käyttötarkoituksen muutoksiin sovellettaisiin 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa, 33 §:ää ja 121 b §:ää.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tarkistuskauden pituudesta. Tarkistusaika olisi kymmenen vuotta sen vuoden alusta, jona uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö on vastaanotettu rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen. Tästä ajanjaksosta vähennettäisiin kuitenkin rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävä kalenterivuoden osa, koska sitä ei luettaisi tarkistuskauteen. Tarkistuskauden pituus vaihtelisi siten käytännössä yhdeksän ja kymmenen vuoden välillä rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohdasta riippuen.

Tarkistuskauden alkamisajankohta määritettäisiin alkuperäisen vähennysoikeuden laajuuden, jonka perusteella myöhemmät tarkistukset suoritettaisiin. Tarkistuskausi alkaisi pääsääntöisesti uudisrakentamis- tai perusparantamishankkeen valmistumisesta. Rakentamishankkeen valmistumisella tarkoitettaisiin ajankohtaa, jolloin kiinteistö on vastaanotto- tai lopputarkastuksessa tai muutoin hyväksytty otettavaksi käyttöön.

Hankittaessa kiinteistö luovuttajalta, joka on suorittanut veroa rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n perusteella, tarkistuskausi alkaisi kiinteistön vastaanottamisajankohtana. Jos kiinteistö luovutetaan rakennushankkeen ollessa kesken, tarkistuskausi alkaisi

kuitenkin näissäkin tilanteissa hankkeen valmistumisesta.

Jos kiinteistö on luovutettu siten, että tarkistus oikeus ja –velvollisuus ovat siirtyneet luovutuksensaajalle 121 e—121 g §:n mukaisesti, myös luovutuksensaajan tarkistuskausi laskettaisiin rakentamishankkeen valmistumisesta tai siitä ajankohdasta, jolloin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuna kiinteistön ensimmäinen käyttöönottaja on vastaanottanut kiinteistön.

Jos elinkeinonharjoittaja ei ota rakentamaansa tai hankkimaansa käyttöönottamattomana kiinteistöä käyttöönsä vaan luovuttaa sen, luovutukseen sovellettaisiin 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n oman käytön verotussääntöjä. Tarkistusmenettelyä ei tällöin sovellettaisi. Tarkistuskausi alkaisi kulua vasta siitä, kun kiinteistön ensimmäinen käyttöönottaja vastaanottaa kiinteistön.

121 b §. Pykälässä säädettäisiin ennen tarkistuskauden alkua tapahtuvien kiinteistön käyttötarkoituksen muutosten johdosta tehtävistä oikaisuista.

Ehdotetun 121 a §:n 2 momentin mukaan tarkistuskausi alkaisi uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneen rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohdasta. Tämän ajankohdan olosuhteet määrisivät alkuperäisen vähennysoikeuden laajuuden, jonka perusteella myöhemmin tehtävät tarkistukset suoritettaisiin.

Ennen tarkistuskauden alkua tapahtuvat kiinteistön käyttötarkoituksen muutokset aiheuttaisivat vähennysten tai suoritettujen veron oikaisun verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Oikaisujen johdosta alkuperäinen vähennys vastaisi vähennystä, johon elinkeinonharjoittaja olisi ollut oikeutettu, jos hän olisi alun perin suorittanut kiinteistöinvestoinnin suoraan sen valmistumis- tai vastaanottoajankohdan mukaiseen tarkoitukseen. Oikaisusääntöjä sovellettaisiin myös silloin, kun kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vain osittain.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettuna kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu ennen tarkistuskauden alkamista. Jos tällainen kiinteistö päätetään

täänkin ottaa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, elinkeinonharjoittajalla olisi oikeus oikaista tilitettävää veroa ajalta ennen käyttötarkoituksen muutosta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Säännös koskisi myös tilanteita, joissa alun perin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla luovutettavaksi tarkoitettu kiinteistö otetaan omaan vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön. Se koskisi myös kiinteistöjä, jotka on alun perin tarkoitettu vähennyskelvottomaan yksityiseen käyttöön, mutta jotka ennen rakennustöiden valmistumista päätetäänkin ottaa verolliseen liikekäyttöön.

Oikaisu kohdistuisi elinkeinonharjoittajan tilittämään veroon. Toiselta hankitun rakentamispalvelun tai kiinteistön osalta oikaistaisiin vähennettävää veroa. Jos elinkeinonharjoittaja on suorittanut veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 31—33 §:n perusteella, hän oikaisisi suorittamaansa veroa. Oikaisut suoritettaisiin siltä kuukaudesta, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu. Muutoksen jälkeiseen aikaan sovellettaisiin uuden käyttötarkoituksen edellyttämiä tilityssääntöjä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön suoritettuna kiinteistöinvestoinnin kohteena olleen kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu ennen tarkistuskauden alkamista. Jos tällainen kiinteistö päätetäänkin ottaa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, elinkeinonharjoittajan olisi oikaistava tilitettävää veroa ajalta ennen käyttötarkoituksen muutosta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Säännös koskisi tilanteita, joissa alun perin vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön tarkoitettu kiinteistö päätetään ottaa omaan vähennyskelvottomaan liikekäyttöön tai yksityiskäyttöön taikka luovuttaa 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla ennen tarkistuskauden alkamista.

Oikaisu kohdistuisi elinkeinonharjoittajan tilittämään veroon. Toiselta hankitun rakentamispalvelun tai kiinteistön osalta oikaistaisiin vähennettyä veroa. Elinkeinonharjoittajan itse suorittamien rakentamispalvelujen

osalta oikaistaisiin suoritettavaa veroa 31 a—33 §:n perusteella. Oikaisut suoritettaisiin siltä kuukaudelta, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu. Muutoksen jälkeiseen aikaan sovellettaisiin uuden käyttötarkoituksen edellyttämiä tilityssääntöjä.

121 c §. Pykälässä säädettäisiin tarkistamisen suorittamistavasta. Käytön muutosten johdosta tarkistaminen suoritettaisiin kalenterivuositain. Luovutuksissa ja niihin rinnastettavissa tilanteissa tarkistaminen tapahtuisi yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistön käytön muuttuessa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin vuosittain kultakin tarkistuskauteen kuuluvalta kalenterivuodelta eli tarkistusvuodelta. Ensimmäisenä tarkistusvuotena pidettäisiin rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen jälkeistä kalenterivuoden osaa.

Kun hankintaan sisältyvän veron vähennysoikeutta tarkistetaan muuttuneen käytön perusteella, vähennykseen oikeuttava käyttö laskettaisiin koko tarkistusvuoden olosuhteiden perusteella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tarkistamisesta kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta. Näissä tilanteissa hankintaa sisältyvän veron vähennystä tarkistettaisiin yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsottaisiin tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Verovelvollisuuden päättyessä suoritettujen tarkistusten oikaisemisesta säädettäisiin 121 j §:ssä.

121 d §. Pykälässä säädettäisiin vuosittain tarkistettavan määrän laskemistavasta.

Vuosittain tarkistettava määrä olisi se määrä, jolla vähennys kasvaisi tai pieneni tarkistamisen johdosta. Sen perustana olisi tarkistuskauden pituuden mukaan yhdelle vuodelle kohdistuva osa hankintaan sisältyvästä verosta. Tätä osaa tarkistettaisiin alkuperäisen ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön muutoksen mukaisessa suhteessa.

Pykälän 1 momentin mukaan vuosittain tarkistettava määrä olisi 1/10 siitä osasta

2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Vuosittain tarkistettava määrä voitaisiin laskea kaavalla:

$$1/10 \times (\text{alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} - \text{tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintaan sisältyvä vero.}$$

Laskukaavaa soveltaen lopputulokseksi saatu positiivinen tarkistettava määrä pienentäisi hankintaan sisältyvän veron vähennystä ja negatiivinen tarkistettava määrä kasvattaisi sitä.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin se, mitä tarkistettavan määrän laskemisessa tarkoitetaan hankintaan sisältyvällä verolla.

Hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitettaisiin 2 momentin 1 kohdan mukaan uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneen ostetun rakentamispalvelun osalta myyjän tai 9 §:n mukaisissa tilanteissa ostajan suoritettavaa veroa.

Momentin 2 kohdan mukaan hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitettaisiin itse suoritetusta rakentamispalvelusta 31 a tai 32 §:n nojalla suoritettavaa veroa. Tilanteessa, jossa rakentamispalvelu on suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, sillä tarkoitettaisiin veroa, joka elinkeinonharjoittajan olisi mainittujen lainkohtien perusteella ollut suoritettava, jos hän olisi alun perin suorittanut palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Momentin 3 kohdan mukaan hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitettaisiin hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettavaa veroa.

Rakentamispalvelun käsite kattaa 31 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan myös työn yhteydessä asennetun tavarain luovuttamisen. Selkeyden vuoksi momentin 4 kohtaan otettaisiin kuitenkin tällaisia tavaroita koskeva nimenomainen säännös.

Seuraavat esimerkit selventävät tarkistuksen laskemistapaa.

Esimerkki 1: Käytön muutos

Elinkeinonharjoittaja ostaa uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun, jonka hankintaan sisältyy veroa 100 000 euroa. Rakentamispalvelu valmistuu 1.5.2008 ja kiinteistöä aletaan käyttää 80 prosenttisesti verolliseen liiketoimintaan. Hankinnasta tehdään 80 000 euron vähennys.

Kiinteistöä käytetään toisena tarkistusvuonna (1.1.—31.12.2009) ainoastaan 60 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee siten 20 prosenttiyksiköllä. Tarkistaminen suoritetaan alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotuksen (80—60 = 20) perusteella.

Hankintaan sisältyvä vero on 100 000 euroa. Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 20 000 euroa (20 % x 100 000 euroa). Tarkistusvuoteen, jonka aikana käyttö muuttuu, kohdistuu kymmenesosa 20 000 eurosta eli 2 000 euroa. Tarkistettava määrä on siten 2 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$1/10 \times (\text{alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} - \text{tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintaan sisältyvä vero eli}$

$$1/10 \times (80 - 60) \% \times 100\,000 \text{ euroa} = 2\,000 \text{ euroa.}$$

Määrä on positiivinen, joten hankintaan sisältyvän veron vähennys pienenee.

Tarkistaminen suoritetaan pienentämällä vähennettävää veroa 2 000 eurolla tarkistusvuoden viimeiseltä kalenterikuukaudelta eli vuoden 2009 joulukuulta. Jos kalenterikuukaudelta vähennettävä vero on tarkistuksen jälkeen negatiivinen, se lisää joulukuulta 147 §:n mukaisesti tilitettävää veroa.

Jos käyttö 60 prosenttisesti verolliseen liiketoimintaan jatkuu myös seuraavina tarkistusvuosina, on elinkeinonharjoittajan pienennettävä alun perin tehtyä vähennystä kultakin tällaiselta vuodelta 2 000 eurolla.

Esimerkki 2: Käytön muutos ja luovutus tarkistuskauden päättymisen jälkeen

Hankinta

Elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa osaksi verollista ja osaksi verotonta liiketoimintaa ottaa käyttöön 19.4.2008 valmistuneen uudisrakennuksen, jonka hankintaan sisältyy veroa 100 000 euroa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on 75 prosenttia, joten hankinnasta tehdään 75 000 euron vähennys.

Tarkistusvuosi 1 (19.4.—31.12.2008)

Tarkistusvuoden lopussa todetaan, että kiinteistön käytössä ei ole tapahtunut muutoksia. Tarkistaminen ei siten ole tarpeen.

Tarkistusvuosi 2 (1.1.—31.12.2009)

Kiinteistön käytössä on tapahtunut muutos. Tarkistusvuoden lopussa todetaan, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on ollut 90 prosenttia.

Hankintaan sisältyvä vero on 100 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 15 prosenttiyksikköä (75—90). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 15 000 euroa (15 % x 100 000 euroa). Tarkistusvuoteen 2 kohdistuu kymmenesosa 15 000 eurosta eli 1 500 euroa. Tarkistettava määrä on siten 1 500 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (75 - 90) \% \times 100\,000 \text{ euroa} = -1\,500 \text{ euroa.}$$

Määrä on negatiivinen, joten vähennys kasvaa.

Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2009 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa lisäämällä 1 500 euroa verokaudelta vähennettäviin veroihin. Jos joulukuulta tilitettävä vero on tarkistuksen johdosta negatiivinen, vähentämättä jäänyt määrä kohdistetaan seuraaville kalenterikuukausille tai palautetaan hakemuksesta 149 §:n mukaisesti

Tarkistusvuosi 3 (1.1.—31.12.2010)

Kiinteistöä on käytetty 40 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa.

Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 35 prosenttiyksikköä (75—40).

Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 35 000 euroa (35 % x 100 000 euroa). Tarkistusvuodelta 3 tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 3 500 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (75-40) \% \times 100\,000 \text{ euroa} = 3\,500 \text{ euroa.}$$

Määrä on positiivinen, joten vähennys pienenee.

Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2010 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa pienentämällä verokaudelta vähennettävää veroa 3 500 eurolla. Jos joulukuulta vähennettävä vero on tarkistuksen johdosta negatiivinen, se lisää tilitettävää veroa.

Tarkistusvuodet 4—10 (1.1.2011 —31.12.2017)

Kiinteistön vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on 75 prosenttia eli sama kuin rakentamispalvelun valmistumisajankohtana. Tarkistamista ei suoriteta.

Vuosi 11

Kiinteistö myydään toukokuussa vuonna 2018. Tarkistamista ei suoriteta, koska tarkistuskausi on päättynyt vuoden 2017 lopussa.

Esimerkki 3: Vapaaehtoiseen verovelvollisuuden liittyvä käytön muutos

Hankinta

Kiinteistön omistaja, joka on hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi liikerakennuksen vuokraamisesta, suorittaa rakennuksen peruskorjauksen. Korjaustöiden valmistumisen jälkeen 1.4.2008 rakennus vuokrataan verovelvollisille vuokralaisille. Rakentamispalvelun hankintaan sisältyvä vero 200 000 euroa vähennetään kokonaisuudessaan. Rakennustyöt ovat kohdistuneet samassa laajuudessa kaikkiin neljään yhtä suureen huoneistoon.

Tarkistusvuosi 1 (1.4.—31.12.2008)

Rakennuksen käytössä ei tapahdu muutoksia. Tarkistamiselle ei ole siten perusteita.

Tarkistusvuosi 2 (1.1.—31.12.2009)

Yhden huoneiston vuokralainen muuttaa pois ja kiinteistöomistaja vuokraa huoneiston 1.6.2009 vuokralaiselle, joka harjoittaa verotonta toimintaa. Vapaaehtoinen verovelvollisuus päättyy kyseessä olevan huoneiston osalta. Rakennuksen käyttö verolliseen toimintaan pienenee tästä johtuen 75 prosenttiin.

Tarkistusvuoden aikana rakennusta on käytetty 100 prosenttisesti verollisessa toiminnassa viisi kuukautta ja yhdessä huoneistossa tapahtuneen käytön muutoksen johdosta 75 prosenttisesti verollisessa toiminnassa seitsemän kuukautta. Tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus rakennuksen koko käytöstä on siten $(100 \times 5/12 + 75 \times 7/12)$ 85 prosenttia.

Peruskorjauksen hankintaan sisältyvä vero on 200 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 15 prosenttiyksikköä (100—85). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 30 000 euroa (15 % x 200 000 euroa). Tarkistusvuodelta 2 tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 3 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (100 - 85) \% \times 200\,000 \text{ euroa} = 3\,000 \text{ euroa.}$$

Määrä on positiivinen, joten vähennys pienenee.

Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2009 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa pienentämällä vähennettävää veroa 3 000 eurolla. Jos vähennettävä vero on tarkistuksen johdosta negatiivinen, se lisää joulukuulta tilitettävää veroa.

Tarkistusvuodet 3—10 (1.1.2010—31.12.2017)

Olosuhteet pysyvät samoina kuin tarkistusvuoden 2 lopussa.

Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 25 prosenttiyksikköä (100—75). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 50 000 euroa (25 % x 200 000 euroa). Tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 5 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (100 - 75) \% \times 200\,000 \text{ euroa} = 5\,000 \text{ euroa.}$$

Tarkistaminen suoritetaan vuosittain pienentämällä vähennettävää veroa 5 000 eurolla.

Esimerkki 4: Vapaaehtoiseen verovelvollisuuteen liittyvä käytön muutos

Hankinta

Kiinteistön omistaja, joka on hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi liikerakennuksen vuokraamisesta, suorittaa rakennuksen perusparantamisen. Korjaustöiden valmistumisen jälkeen 1.5.2009 rakennus vuokrataan verovelvollisille vuokralaisille. Rakentamispalvelun hankintaan sisältyvä vero

200 000 euroa vähennetään kokonaisuudessaan. Rakennus muodostuu kahdesta yhtiä suuresta huoneistosta ja rakennustyöt ovat kohdistuneet samassa laajuudessa kumpaankin huoneistoon.

Tarkistusvuosi 1 (1.5. - 31.12.2009)

Toisen huoneiston vuokralainen muuttaa pois ja kiinteistöomistaja vuokraa huoneiston 1.12.2009 vuokralaiselle, joka harjoittaa verotonta toimintaa. Rakennuksen käyttö verolliseen toimintaan pienenee tästä johtuen 50 prosenttiin.

Tarkistusvuoden pituus on tässä tapauksessa kahdeksan kuukautta. Sen aikana rakennusta on käytetty 100 prosenttisesti verollisessa toiminnassa seitsemän kuukautta ja 50 prosenttisesti verollisessa toiminnassa yhden kuukauden toisessa huoneistossa tapahtuneen käytön muutoksen johdosta. Tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus rakennuksen koko käytöstä on siten $(100 \times 7/8 + 50 \times 1/8)$ 94 prosenttia.

Peruskorjauksen hankintaan sisältyvä vero on 200 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on kuusi prosenttiyksikköä (100—94). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 12 000 euroa (6 % x 200 000 euroa). Tarkistusvuodelta 2 tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 1 200 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (100 - 94) \% \times 200\,000 \text{ euroa} = 1\,200 \text{ euroa.}$$

Määrä on positiivinen, joten vähennys pienenee.

Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2009 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa pienentämällä vähennettävää veroa 1 200 eurolla. Jos vähennettävä vero on tarkistuksen johdosta negatiivinen, se lisää joulukuulta tilitettävää veroa.

Tarkistusvuodet 2—10 (1.1.2010—31.12.2018)

Olosuhteet pysyvät samoina kuin tarkistusvuoden 2 lopussa.

Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 50 prosenttiyksikköä (100—50). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 100 000 euroa (50 % x 200 000 euroa). Tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 10 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (100-50) \% \times 200\,000 \text{ euroa} = 10\,000 \text{ euroa.}$$

Tarkistaminen suoritetaan pienentämällä vähennettävää veroa vuosittain 10 000 eurola.

Esimerkki 5: Luovutus

Hankinta

Elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää 15.4.2008 valmistunutta uudisrakennusta verolliseen liiketoimintaan. Hankintaan sisältyvä vero 1 000 000 euroa vähennetään kokonaisuudessaan.

Tarkistusvuodet 1-3 (15.4.2008-31.12.2010)

Tarkistusvuosien aikana ei tapahdu muutoksia, joilla olisi vaikutusta vähennysoikeuteen. Aihetta tarkistamiseen ei siten ole.

Tarkistusvuosi 4 (1.1.-31.12.2011) ja tarkistusvuodet 5 -10 (1.1.2012-31.12.2017)

Kiinteistö myydään 1.8.2011. Myyjä ja ostaja sopivat, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry ostajalle, koska ostajan tarkoituksena ei ole käyttää kiinteistöä verollisessa toiminnassa.

Kiinteistön myynti aiheuttaa tarkistamisen. Kiinteistöä katsotaan käytettävän verottoimaan toimintaan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan.

Luovutuksen johdosta rakennusta on käytetty tarkistusvuoden 4 aikana 100 prosenttisesti verollisessa toiminnassa seitsemän kuukautta ja verottomassa toiminnassa viisi kuukautta. Kyseisen tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus rakennuksen koko käytöstä on siten $(100 \times 7/12 + 0 \times 5/12)$ 58 prosenttia.

Uudisrakennuksen hankintaan sisältyvä vero on 1 000 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 42 prosenttiyksikköä (100—58). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 420 000 euroa (42 % x 1 000 000 euroa). Tarkistusvuodelta 4 tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 42 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (100-58) \% \times 1\,000\,000 \text{ euroa} = 42\,000 \text{ euroa.}$$

Tarkistusvuonna 5 kiinteistön katsotaan olevan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 100 prosenttiyksikköä (100—0). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 1 000 000 euroa (100 % x 1 000 000 euroa). Tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 100 000 euroa.

Sama koskee tarkistusvuosilta 6—10 tarkistettavaa määrää.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä hankintaan sisältyvä veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevan tarkistuskauden osalta. Tarkistettava määrä on yhteensä 642 000 euroa (42 000 + 6 x 100 000). Tämä määrä tilitetään vuoden 2011 elokuulta annettavassa veroilmoituksessa.

Esimerkki 6: Kiinteistön oma käyttö

Hankinta

Elinkeinonharjoittaja ostaa uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun, jonka veroton ostohinta on 454 545,45 euroa ja hankintaan sisältyvä vero 100 000 euroa. Rakentamispalvelu valmistuu 1.1.2008 ja kiinteistöä aletaan välittömästi käyttää 70 prosenttisesti verollisessa ja 30 prosenttisesti verottomassa liiketoiminnassa. Hankinnasta tehdään 70 000 euron vähennys.

Tarkistusvuodet 1-5 (1.1.2008-31.12.2012)

Kiinteistön käytössä ei tapahdu muutoksia. Tarkistamista ei suoriteta.

Tarkistusvuodet 6-10 (1.1.2013.-31.12.2017)

Verovelvollinen alkaa käyttää kiinteistöä tarkistusvuoden 6 alusta 50 prosenttisesti muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen mutta säilyttää tämän osuuden liikeymälä. Verottoman liikeymälän osuus lakkaa ja käyttö verolliseen liiketoimintaan pienenee 50 prosenttiin. Käyttöosuudet säilyvät muuttumattomina tarkistuskauden loppuun.

Oman käytön vero

Verovelvollinen maksaa 33 a §:n mukaan veroa kiinteistön omasta käytöstä.

Veron peruste saadaan kaavasta:

Veron peruste = kiinteistöinvestoinnin kustannukset x aika, jona muun kuin liiketoiminnan käytössä / tarkistuskauden pituus.

Kiinteistöinvestoinnin kustannukset ovat muuhun kuin liiketoimintaan käytetyn kiinteistön osan osalta (50 % 454 545,45) 227 272,73 euroa. Aika, jona kiinteistö on muun kuin liiketoiminnan käytössä, on verokausi eli kuukausi, ja tarkistuskauden pituus on kymmenen vuotta.

Veron peruste on siten kaavan mukaisesti: 227 272,73 x 1 kk / (10 x 12 kk) euroa = 1 893,94 euroa. Tästä laskettu vero on 416,67 euroa, ja se tilitetään valtiolle kuukausittain annettavassa veroilmoituksessa.

Tarkistusvuodelta 6 suoritettava oman käytön vero on yhteensä 5 000 euroa ja koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta eli vuosilta

6—10 suoritettava vero on yhteensä 25 000 euroa.

Tarkistukset

Tarkistusvuonna 6 vähennykseen oikeuttava käyttö on kasvanut 100 prosenttiin.

Hankintaan sisältyvä vero on 100 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön erotus on 30 prosenttiyksikköä (70-100). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on tarkistuksen kohteena on 30 000 euroa. Tarkistusvuodelta 6 tarkistettava määrä on tästä kymmenesosa eli 3 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

Tarkistettava määrä =

$$1/10 \times (70-100) \% \times 100\,000 \text{ euroa} = -3\,000 \text{ euroa.}$$

Määrä on negatiivinen, joten vähennys kasvaa.

Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2013 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa lisäämällä 3 000 euroa verokaudelta vähennettäviin veroihin.

Tarkistusvuosilta 6—10 vähennystä tarkistetaan yhteensä 15 000 euroa.

121 e §. Pykälässä säädettäisiin tarkistusosikeuden ja -velvollisuuden siirron edellytyksistä kiinteistön luovutustilanteissa.

Tarkistusosikeudella ja -velvollisuudella tarkoitettaisiin sitä abstraktia oikeutta ja velvoitetta, joka syntyy, kun kiinteistöinvestointi suoritetaan liiketoimintaa varten, ja jota käytetään tai joka täytetään konkreettisesti, kun tarkistuksen aiheuttava tapahtuma toteutuu.

Pykälän 1 ja 2 kohta rajaisivat siirron ulkopuolelle tilanteet, joissa kiinteistöinvestointi on suoritettu tai sen kohteena ollut kiinteistö on jossain vaiheessa otettu muuhun käyttöön kuin liikeymäläsuudeksi eli yksityisomaisuudeksi.

Pykälän 1 kohdan mukaan edellytyksenä olisi, että luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, jolle tarkistusosikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on 19 a §:n tai 121 e—121 g §:n mukaisesti siirtynyt. Siirto ei siten koskisi kiinteis-

töjä, joiden luovuttajana on yksityinen kuluttaja. Siirtoa ei sovellettaisi myöskään sellaisiin elinkeinonharjoittajan luovuttamiin kiinteistöihin, jotka hän on hankkinut kuluttajalta tai elinkeinonharjoittajalta siten, että tarkistus- ja -velvollisuus eivät ole samalla siirtyneet. Siirto ei myöskään koskisi sellaista kiinteistöä tai sen osaa, jonka luovuttaja oli lukenut kiinteistöinvestoinnin suorittamisen yhteydessä tai myöhemmin tarkistuskauden aikana yksityisomaisuudekseen.

Siirron edellytyksenä olisi 2 kohdan mukaan myös, että luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten tai että luovutuksensaaja on kunta. Siirto ei siten koskisi kiinteistöä tai sen osaa, jonka luovutuksensaaja hankkii yksityisomaisuudeksi. Kiinteistö katsottaisiin hankitun liiketoimintaa varten myös silloin kun luovutuksensaaja hankkii kiinteistön luovuttaakseen sen liiketoiminnan muodossa edelleen.

Menettelyn yksinkertaisuuden vuoksi verovelvollisten kannalta tarkistusvelvollisuus siirtyisi 2 kohdan mukaan myös silloin, kun kiinteistö luovutetaan valtiolle. Näin elinkeinonharjoittajan ei tarvitsisi tietää, hankkiiko valtio kiinteistön liiketoimintaa varten vai viranomaiskäyttöön. Koska kiinteistö tulee valtiolle joko muuhun kuin liikekäyttöön tai vähennyskeltottomaan liikekäyttöön, valtio tarkistaisi luovuttajan kiinteistöinvestoinnista tekemää vähennystä 120 §:n 1 momentin 1 tai 3 kohdan perusteella. Valtion luovuttaessa kiinteistön tarkistus- ja -velvollisuus siirtyisivät 1 kohdan mukaan vain silloin, kun kiinteistö on ollut valtion liikekäytössä.

Pykälän 3 kohdan mukaan siirron edellytyksenä olisi lisäksi, että luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät ole sopineet siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen. Ellei toisin ole nimenomaan sovittu, tarkistus- ja -velvollisuus siirtyisivät siten aina luovutuksensaajalle. Osapuolet voisivat kuitenkin sopia, että tarkistus- ja -velvollisuus eivät siirry. Tällainen sopimus olisi tehtävä luovutuksen yhteydessä, joko luovutussopimuksessa tai erillisessä sopimuksessa. Näissä tilanteissa luovuttaja olisi tarkistusvelvollinen. Luovutuksensaaja ei tällöin voisi tarkistaa tai vähentää veroa, jonka luovuttaja joutuisi luovutuksen johdosta tarkistuksena suorittamaan.

121 f §. Pykälässä säädettäisiin tarkistus- ja -velvollisuuden siirrosta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä.

Kiinteistön vuokra- tai muun käyttöoikeuden haltijaan sovellettaisiin vastaavia sääntöjä kuin kiinteistön omistajaan. Kiinteistön käyttöoikeuden haltijan olisi siten 121 §:n mukaan tarkistettava omia hankintojaan koskevaa vähennystä silloin, kun hän luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen. Uuden 121 f §:n mukaan tarkistus- ja -velvollisuus siirtyisivät kuitenkin luovutuksensaajalle 121 e §:ssä säädetyin edellytyksin, jolloin tarkistamista ei luovutuksen johdosta pääsääntöisesti suoritettaisi.

Kiinteistön käyttöoikeus voi päättyä myös siten, että oikeudenhaltija ei luovuta käyttöoikeutta toiselle, esimerkiksi vuokra-ajan päättyessä. Kiinteistön käyttöoikeuden haltijan olisi tämän johdosta 121 §:ssä säädetyin edellytyksin tarkistettava omia hankintojaan koskevaa vähennystä. Uuden 121 f §:n mukaan tarkistus- ja -velvollisuus siirtyisivät kuitenkin tällöin käyttöoikeuden luovuttaneelle kiinteistönhaltijalle eli vuokranantajalle 121 e §:ssä säädetyin edellytyksin, jolloin tarkistamista ei käyttöoikeuden päättymisen johdosta pääsääntöisesti suoritettaisi.

121 g §. Pykälässä säädettäisiin tarkistus- ja -velvollisuuden siirtymisestä verovelvollisuusryhmään liittymisen ja eroamisen yhteydessä. Erityissääntely on tarpeen selkeyden vuoksi.

Arvonlisäverolain 13 a §:n mukaan verovirasto voi kahden tai useamman elinkeinonharjoittajan hakemuksesta määrätä, että niitä on arvonlisäverolakia sovellettaessa kohdeltava yhtenä elinkeinonharjoittajana eli verovelvollisuusryhmänä. Verovelvollisuusryhmään voi kuulua rahoituspalveluja tai vakuutuspalveluja myyvä elinkeinonharjoittaja sekä tällaiseen elinkeinonharjoittajaan läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet omaavia elinkeinonharjoittajia.

Verovelvollisuusryhmään liittymistä tai siitä eroamista ei ole verotus- ja oikeuskäytännössä sinällään pidetty nykyisen 33 §:n mukaisena kiinteistön myyntinä tai sen ottamisena muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Se ei myöskään itsessään aiheuttaisi kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista.

Lakiin lisättäisiin uusi 121 g §, jonka mukaan elinkeinonharjoittajan liittyessä verovelvollisuusryhmään hänen omistamansa kiinteistön osalta tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyisivät verovelvollisuusryhmälle. Vastaavasti elinkeinonharjoittajan erotta ryhmästä hänen omistamansa kiinteistön osalta tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyisivät ryhmältä elinkeinonharjoittajalle.

Pykälässä tarkoitettuun tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden siirtymiseen sovellettaisiin 121 h—121 k §:n vastuu- ja oikaisusääntöjä sekä 209 g—209 i §:ssä säädettyä selvityksenantovelvollisuutta.

121 h §. Pykälässä säädettäisiin tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen vaikutuksista.

Pykälän 1 momentin mukaan tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle luovuttaja ei pääsääntöisesti suorittaisi tarkistamista luovutuksen johdosta. Pykälän 3 momentissa säädettäisiin poikkeus tähän sääntöön.

Jos kiinteistön käytössä on suhteessa rakentamispalvelun valmistumisajankohtaan tai kiinteistön vastaanottoajankohtaan tapahtunut muutoksia sen tarkistusvuoden aikana, jona kiinteistö luovutetaan, suoritettaisiin luovuttaja 2 momentin mukaan tarkistamisen niiden muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan. Vastaavasti luovutuksensaaja suorittaisi tarkistamisen tämän jälkeen tapahtuneiden muutosten perusteella. Myös luovutuksensaajan osalta vertailukohdaksi olisi rakentamispalvelun valmistumisen ajankohdan käyttötarkoitus tai sen ajankohdan käyttötarkoitus, jolloin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuun kiinteistön ensimmäinen käyttöönottaja on vastaanottanut kiinteistön. Tarkistettavaa määrää laskettaessa luovuttaja ottaisi huomioon oman hallinta-aikansa osuuden tarkistusvuodesta ja luovutuksensaaja tämän jälkeisen osuuden.

Luovuttajan ja luovutuksensaajan veloitteiden kannalta siirtotilanteissa ratkaisevaa olisi kiinteistön omistajan hallinnan siirtyminen. Vaikka kiinteistön omistusoikeus siirtyisi ennen hallintaoikeutta, luovuttaja ja luovutuksensaaja suorittaisivat tarkistamisen omana hallinta-aikanaan tapahtuvista käytön muutoksista.

Seuraava esimerkki kuvaa käytön muutosten johdosta tapahtuvaa tarkistamista tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden siirtotilanteissa.

Esimerkki 7: Käytön muutos tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä

Hankinta

Elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa osaksi verollista ja osaksi verotonta liiketoimintaa, ottaa käyttöön 1.1.2009 valmistuneen uudisrakennuksen, jonka hankintaan sisältyvä vero on 1 000 000 euroa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on 50 prosenttia, joten hankinnasta tehdään 500 000 euron vähennys.

Tarkistusvuosi 1 (1.1. - 31.12.2009)

Kiinteistön käytössä ei tapahdu muutoksia. Tarkistaminen ei ole siten tarpeen.

Tarkistusvuosi 2 (1.1. - 31.12.2010)

Kiinteistö luovutetaan 1.7.2010 verovelvolliselle ostajalle, joka hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten. Luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät ole sopineet siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen. Tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyvät siten luovutuksensaajalle.

Käytössä on tapahtunut muutos luovuttajan hallinta-aikana. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on 75 % ajalla 1.1.—30.6.2010.

Luovuttaja suorittaa tarkistamisen niiden käytön muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan.

Hankintaan sisältyvä vero on 1 000 000 euroa. Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 25 prosenttiyksikköä (50—75). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 250 000 euroa (25 % x 1 000 000 euroa). Tarkistusvuoteen kohdistuu tästä kymmenesosa eli 25 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

$1/10 \times (50 - 75) \% \times 1\,000\,000$ euroa = -25 000 euroa.

Luovuttaja on käyttänyt kiinteistöä 75 prosenttisesti verollisessa toiminnassa kuusi kuukautta. Tähän ajanjaksoon kohdistuva tarkistettava määrä on 12 500 euroa ($25\,000 \times 6/12$).

Luovuttaja suorittaa tarkistamisen vuoden 2010 heinäkuulta lisäämällä 12 500 euroa verokaudelta vähennettäviin veroihin.

Luovutuksensaajan hallinta-aikana 1.7.—31.12.2010 kiinteistöä käytetään 30 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa.

Luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen omana hallinta-aikanaan tapahtuneiden muutosten perusteella.

Alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 20 prosenttiyksikköä (50—30). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 200 000 euroa ($20 \% \times 1\,000\,000$ euroa). Tarkistusvuoteen kohdistuu tästä kymmenesosa eli 20 000 euroa.

Sama lopputulos saadaan kaavalla:

$1/10 \times (50 - 30) \% \times 1\,000\,000$ euroa = 20 000 euroa.

Luovutuksensaaja on käyttänyt kiinteistöä 30 prosenttisesti verollisessa toiminnassa kuusi kuukautta. Tähän ajanjaksoon kohdistuva tarkistettava määrä on 10 000 euroa ($20\,000 \times 6/12$).

Luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen vuoden 2010 joulukuulta pienentämällä verokaudelta vähennettävää veroa 10 000 eurolla.

Tarkistusvuodet 3-10 (1.1.2011-1.12.2018)

Luovutuksensaaja käyttää kiinteistöä edelleen 30 prosenttisesti verollisessa toiminnassa.

Luovutuksensaaja pienentää alun perin tehtyä vähennystä vuosittain 20 000 eurolla ($1/10 \times (50 - 30) \% \times 1\,000\,000$). Tarkistaminen suoritetaan kunkin vuoden joulukuulta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tarkistamisen suorittamistavasta silloin, kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tällöin kiinteistön luovuttaja suorittaisi tarkistuksen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

121 i §. Pykälässä säädettäisiin luovuttajan ja luovutuksensaajan vastuista tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirroissa, kun luovuttaja on antanut virheellistä tietoa.

Pykälän 1 momenttia sovellettaisiin, kun luovuttaja ei ole antanut 209 g §:ssä tarkoitettua selvitystä taikka on antanut selvityksessä tai täydentävässä ilmoituksessa virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi. Jos luovuttaja on esimerkiksi ilmoittanut kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron liian suurena taikka vähentämänsä veron liian pienenä, hänen olisi tällöin suoritettava tarkistukset tai oikaistava luovutuksensaajan virheellisesti tarkistamat määrät luovutuksensaajan puolesta. Jos luovutuksensaaja on luovuttanut kiinteistön edelleen siten, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät, luovuttajan oikaisuvelvollisuus koskisi myös siirronsaajan tarkistuksia. Luovuttajan velvollisuus koskisi vain niitä virheitä, jotka ovat aiheutuneet virheellisestä ilmoituksesta. Mikäli luovuttaja ilmoittaa virheestä luovutuksensaajalle, luovutuksensaajan olisi suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä vastaavasti.

Pykälän 2 momentti koskisi tapauksia, joissa luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin oikaisu- tai valitusaikana tehdyn vaatimuksen johdosta siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi. Jos esimerkiksi luovuttaja on alun perin virheellisesti suorittanut kiinteistöinvestoinnista liikaa veroa tai tehnyt liian pienen vähennyksen ja hän ei ilmoita muutoksesta luovutuksensaajalle 209 g §:ssä tarkoitettussa selvityksessä tai täydentävässä ilmoituksessa, luovuttajan olisi suoritettava tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta. Mikäli luovuttaja ilmoittaa muutoksesta luovutuksensaajalle, luovutuksen-

saajan olisi suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä vastaavasti.

Luovuttajan olisi ilmoitettava luovutuksensaajalle 290 g §:n mukaisesti myös siitä, että kiinteistöinvestoinnista alun perin liian pieninä suoritettua veroa tai liian suurena tehtyä vähennystä oikaistaan myöhemmin luovuttajan vahingoksi. Luovutuksensaaja voisi tällöin oikaista tarkistettavia määriä vastaavasti.

121 j §. Pykälässä säädettäisiin verovelvollisuuden päättymisen sekä kiinteistön tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä yhdellä kertaa suoritettua tarkistuksen oikaisemisesta.

Pykälän 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja voisi oikaista verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa kertatarkistusta liiketoiminnassa käytetyn kiinteistön osalta, jos hänet merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Oikaisusäännös on tarpeen neutraalisuussyistä. Kiinteistönhaltijan verovelvollisuus voi päättyä esimerkiksi sen johdosta, että hän vuokraa kiinteistön väliaikaisesti muuhun kuin verolliseen käyttöön. Ellei kertatarkistusta voitaisi oikaista, hänellä ei olisi enää tarkistusoikeutta, jos hän muutaman vuoden kuluttua vuokraisi kiinteistön jälleen verolliseen käyttöön.

Säännös koskisi vain sellaista elinkeinonharjoittajaa, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa eli verotonta liiketoimintaa ja käyttää kiinteistöä tässä toiminnassa. Sitä ei sovellettaisi henkilöön, joka on lopettanut liiketoimintansa tai joka on poistanut kiinteistön liikeomaisuudesta.

Oikaisun edellytyksenä olisi, että elinkeinonharjoittaja on maksanut verovelvollisuuden päättymisen johdosta tarkistettavan määrän valtiolle.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin verovelvollisuuden päättyessä ja 121 h §:n 3 momentissa tarkoitettua luovutuksen yhteydessä yhdellä kertaa suoritettua tarkistuksen oikaisemisesta silloin, kun kiinteistö tulee luovutuksen jälkeen verollista liiketoimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön. Oikaisusäännös on tarpeen neutraalisuussyistä. Ellei kertatarkistusta voitaisi oikaista, verovelvollisella luovutuksensaajalla ei olisi

tarkistusoikeutta, kun hän näissä tilanteissa hankkii verottomassa liikekäytössä olleen kiinteistön.

Momentin mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja voisi oikaista kiinteistön luovuttajan suorittamaa kertatarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana luovuttajalta, joka ei ole ollut luovutusajankohtana merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Oikaisumahdollisuus koskisi tilanteita, joissa kiinteistö hankitaan luovuttajalta, joka on suorittanut kertatarkistuksen verovelvollisuuden päättymisen johdosta, tai elinkeinonharjoittajalta, joka on hankkinut kiinteistön luovutuksen johdosta kertatarkistuksen suorittaneelta kiinteistön luovuttajalta. Oikaisu tulisi kysymykseen myös silloin, kun kiinteistö hankitaan sellaiselta elinkeinonharjoittajalta, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja joka on hankkinut kiinteistön edellä mainituilta kiinteistön luovuttajilta. Edellytyksenä olisi, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat samalla siirtyneet.

Oikaisun edellytyksenä olisi, että tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa. Se ei siten koskisi esimerkiksi tilanteita, joissa verovelvollisuuden päättymisen yhteydessä suoritettua tarkistusta on voitu oikaista kiinteistön alkuperäisen luovuttajan tai jonkun edelleen luovuttajan toimesta.

Oikaisumahdollisuus koskisi myös sellaista luovutuksensaajaa, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistuskauden aikana.

121 k §. Pykälässä säädettäisiin 121 j §:ssä tarkoitettua oikaisun suorittamistavasta.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan 121 j §:n 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja suorittaisi oikaisun vähentämällä verotilityksissään verovelvollisuuden päättymisen yhteydessä tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen verovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskautteen.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan 121 j §:n 2 momentissa tarkoitettu arvonlisäverovelvollisen rekisteriin merkitty luo-

vutuksensaaja suorittaisi oikaisun vähentämällä verotilityksissään kiinteistön luovuttajan tarkistuksena suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, jona luovutuksensaaja vastaanottaa kiinteistön, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen. Luovutuksensaaja, joka ei ollut luovutusajankohtana merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, vähentäisi luovuttajan suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen.

Pykälän 2 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja tai luovutuksensaaja suorittaisi tarkistamisen edellä mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

Oikaisun ajallisesta kohdistamisesta säädetään 145 c §:ssä.

144 §. Pykälän 1 momentti koskee 103 §:ssä tarkoitettua ostetusta kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta tehtävän vähennyksen ajallista kohdistamista.

Nykyisin pykälässä tarkoitettu vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu. Vastaava veron suoritusvelvollisuus syntyy 16 §:n 1 kohdan mukaan kuitenkin jo sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu.

Veron kertaantumisen estämiseksi pykälää muutettaisiin siten, että vähennys voitaisiin vaihtoehtoisesti kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyjän velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 16 §:n mukaan syntyy.

Nykyinen 104 §:ssä tarkoitettua vähennyksen ajallista kohdistamista koskeva 2 momentin säännös poistettaisiin tarpeettomana 104 §:n kumoamisen johdosta.

145 a §. Lakiin lisättäisiin uusi 145 a §, johon siirrettäisiin voimassa olevan 146 §:n säännös.

145 b §. Lakiin lisättäisiin uusi 145 b §, jossa säädetäisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamisen ajallisesta kohdistamisesta.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistön käytön muutosten perusteella tapahtuvat tar-

kistukset kohdistettaisiin tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Pykälän 2 momentin mukaan kiinteistön luovutuksen, verovelvollisuuden päättymisen tai kiinteistön liikeomaisuudesta poistamisen johdosta suoritettava tarkistus kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Pykälän 3 momentin mukaan tarkistusoikeyden ja –velvollisuuden siirtotilanteissa luovuttajan hallinta-aikaan liittyvien käytön muutosten johdosta suoritettava tarkistus kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu. Jos kiinteistön omistus ja hallinta luovutetaan eri aikaan, luovutuskuukautena pidettäisiin sitä kuukautta, jonka aikana kiinteistön hallinta luovutetaan. Samat säännöt koskisivat luovutuksen johdosta suoritettavaa kertatarkistusta tarkistusoikeyden ja –velvollisuuden siirtyes-sä sellaiselle luovutuksensaajalle, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

145 c §. Pykälässä säädetäisiin 121 k §:ssä tarkoitettujen kertatarkistuksen oikaisujen ajallisesta kohdistamisesta.

Pykälän 1 momentin mukaan 121 k §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollisuuden päättymisen johdosta suoritettua kertatarkistuksen oikaisu kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen verovelvollisten rekisteriin.

Pykälän 2 momentti koskisi 121 k §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua tilannetta, jossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka vasta myöhemmin luovutuksen jälkeen merkitään rekisteriin, oikaisee luovuttajan verovelvollisuuden päättymisen tai muulle kuin verovelvollisten rekisteriin merkitylle tapahtuneen luovutuksen johdosta suorittamaa kertatarkistusta. Kertatarkistusta koskeva oikaisu kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on vastaanotettu tai josta alkaen luovutuksensaaja on merkitty verovelvollisten rekisteriin.

146 §. Pykälään sisällytettäisiin ennen tarkistuskauden alkua tapahtuvien kiinteistön

käyttötarkoituksen muutosten johdosta tehtävien oikaisujen ajallista kohdistamista koskevat säännökset. Nykyinen 146 § siirtyisi 145 a §:ksi.

Pykälän mukaan kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksista johtuvat 121 b §:ssä tarkoitettavat oikaisu- ja muutokset tehdäisiin siltä kalenterikaudelta, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoituksen jälkeiseen aikaan sovellettaisiin uuden käyttötarkoituksen edellyttämiä tilityssääntöjä.

169 §. Pykälän 2 momentin viittausta 209 g—209 i §:ään tarkistettaisiin. Koskemaan 209 j—209 m §:ää.

170 a §. Pykälässä olevaa viittausta 209 k §:ään tarkistettaisiin koskemaan 209 o §:ää.

173 §. Pykälän 2 momenttiin tehtäisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen 106 §:n 3 momentissa tarkoitettua tarkistuksesta aiheutuva muutos.

Nykyisen 173 §:n 2 momentin mukaan tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja haluaa tehdä 106 §:ssä säädetyn takautuvan vähennyksen, hänet merkitään verovelvolliseksi takautuvasti verollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen alkamisesta. Näin meneteltäisiin myös tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja haluaa soveltaa uuden 106 §:n 3 momentin tarkistamissääntöä.

Lisäksi säännöstä tarkistettaisiin siten, että sen toinen lause koskisi vain tilanteita, joissa hakemus tehdään 30 §:ssä tarkoitettua toiminnan alkamisen jälkeen. Jos hakemus tehdään ennen kuin käyttöoikeus luovutetaan, verovelvollinen merkittäisiin rekisteriin 2 momentin ensimmäisen lauseen mukaisesti hakemuksen tekemisestä.

173 a §. Pykälän 2 momentissa olevaa viittausta 209 g—209 i §:ään tarkistettaisiin. Koskemaan 209 j—209 m §:ää.

209 d §. Pykälässä säädetään 105 §:ssä tarkoitettua selvityksen tietosisällöstä. Säännökseen tehtäisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamismenettelystä johtuva muutos.

Nykyisin 31, 31 a tai 33 §:ssä tarkoitettua rakentamispalvelun tai kiinteistön myyjän on annettava ostajalle 105 §:ssä tarkoitettu selvitys, josta tulee käydä ilmi muun muassa rakentamispalvelun valmistumisvuosi. Vaati-

mus liittyy nykyisessä 104 §:ssä tarkoitettuun vähennykseen ja tällä tiedolla on merkitystä nykyisessä 33 §:n oikaisumenettelyssä, jossa viiden vuoden määräaika alkaa kulua rakentamispalvelun valmistumisvuoden lopusta. Nykyisen 33 §:n mukainen oikaisumenettely korvattaisiin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusmenettelyllä, johon ei liity nykyisen 104 §:n mukaista vähennysoikeutta. Tämän vuoksi vaatimus mainita rakentamispalvelun valmistumisvuosi poistettaisiin.

209 f §. Pykälän 3 momentissa säädetään selvityksestä, joka 19 a §:ssä tarkoitettua liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle luovutettavien kiinteistöjen osalta. Momenttia muutettaisiin siten, että selvitys olisi sama kuin kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtymisen yhteydessä laadittava 209 g §:ssä tarkoitettu selvitys.

209 g §. Pykälässä säädetäisiin tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirrosta annettavasta selvityksestä. Tämä selvitys olisi välttämätön, jotta luovutuksensaaja voisi suorittaa tarkistukset oikeamääräisinä.

Luovuttajan olisi annettava siirron yhteydessä luovutuksensaajalle selvitys, josta tulisi käydä ilmi 209 h §:ssä tarkemmin luetellut tiedot. Jos luovuttajan hankintaan sisältyvä vero, sen vähennysoikeus tai muut luovutuksensaajan verotukseen vaikuttavat 209 h §:ssä tarkoitettavat tiedot ovat muuttuneet selvityksen laatimisen jälkeen, luovuttajan olisi annettava luovutuksensaajalle täydentävä selvitys. Luovuttajan olisi lisäksi annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta vastaavasta selvityksestä.

Nykyinen 209 g § siirtyisi 209 j §:ksi.

209 h §. Pykälässä lueteltaisiin ne tiedot, joiden tulisi sisältyä tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä annettavaan selvitykseen.

Selvityksestä tulisi käydä ilmi selvityksen antamispäivä, luovuttajan ja luovutuksensaajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen ajankohta, luovutuksen luonne, rakentamispalvelun valmistusajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta, kiinteistön hankintaan sisältyvä vero,

vähennetty vero tai sitä vastaava oman käytön vero, liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä tai sen osaa koskeva hankintaan sisältyvä vero, tieto luovuttajan tai aikaisemman luovuttajan mahdollisesti suorittamasta kertatarkistuksesta sekä muut Verohallituksen määräämät seikat, joilla voi olla merkitystä tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden suhteen

Nykyinen 209 h § siirtyisi 209 k §:ksi.

209 i §. Pykälän mukaan luovutuksensaajan, joka on elinkeinonharjoittaja, olisi tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron yhteydessä annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

Nykyinen 209 i § siirtyisi 209 l §:ksi.

209 j §. Nykyinen 209 g § siirtyisi 209 j §:ksi ja nykyinen 209 j § siirtyisi 209 n §:ksi.

209 k §. Nykyinen 209 h § siirtyisi 209 k §:ksi ja nykyinen 209 k § siirtyisi 209 o §:ksi. Pykälän 1 momentissa oleva viittaus 209 g §:ään tarkistettaisiin koskemaan 209 j §:ää.

209 l §. Lakiin lisättäisiin uusi 209 l §, johon siirrettäisiin voimassa olevan 209 i §:n säännös. Pykälässä olevat viittaukset 209 g ja 209 h §:ään tarkistettaisiin koskemaan 209 j ja 209 k §:ää.

209 m §. Lakiin otettaisiin uusi 209 m §, jossa säädettäisiin kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvien tositteiden säilyttämisaikasta.

Kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyviin tositteisiin sovellettaisiin 209 j §:n 3 momentissa säädettyä kuutta vuotta pidempää säilytysaikaa, koska investointia koskeva hankintaan sisältyvä vero vaikuttaisi koko kymmenen vuoden tarkistuskauden ajan vähennysoikeuteen. Lisäksi verovelvollisella olisi kolmen vuoden oikaisu- ja valitusajan sen tilikauden lopusta lukien, jonka aikana viimeinen tarkistusvuosi päättyy. Tämän vuoksi säilytysaika olisi 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana kiinteistöinvestointia koskeva tarkistuskausi on alkanut.

Pidennetty säilytysvelvollisuus koskisi kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyviä laskuja, tositteita sekä 103 §:n 2 momentissa, 209 g §:ssä ja 209 i §:ssä tarkoitettuja selvityksiä.

Yleisen kuuden vuoden säilytysajan jälkeen laskut ja tositteet voitaisiin korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät seikat.

209 n §. Lakiin lisättäisiin uusi 209 n §, johon siirrettäisiin nykyisen 209 j §:n säännös.

209 o §. Lakiin lisättäisiin uusi 209 o §, johon siirrettäisiin nykyinen 209 k §:n säännös.

218 §. Pykälän 3 momentissa oleva viittaus 209 k §:ään tarkistettaisiin koskemaan 209 o §:ää.

2 Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

Uusia sääntöjä sovellettaisiin pääsääntöisesti lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tapahtuviin kiinteistöinvestoinnin kohteena olleiden kiinteistöjen käyttötarkoituksen muutoksiin ja luovutuksiin.

Tarkoituksena on, että uusia säännöksiä voitaisiin soveltaa mahdollisimman pian kaikkiin kiinteistöjen käyttötarkoituksen muutoksiin ja luovutuksiin. Näin vältettäisiin vanhojen ja uusien säännösten rinnakkaista soveltamista eri aikoina valmistuneisiin kiinteistöinvestointeihin. Tämä olisi perusteltua myös oikeusvarmuuden vuoksi. Näin voitaisiin minimoida verovelvollisten mahdolliset direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat valitukset. Lainmuutoksen soveltaminen vaatii kuitenkin joitakin siirtymäkauden säännöksiä.

Voimaantulosäännöksen 2 momentin mukaan uusia tarkistamista sekä tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtämistä koskevia säännöksiä sovellettaisiin kiinteistöihin, jotka on luovutettu tai joiden käyttö muuttuu lain voimaantultua. Tämä koskisi lähtökohtaisesti myös niitä kiinteistöjä, joihin kohdistuva uudisrakentaminen tai perusparantaminen on valmistunut ennen lain voimaantuloa.

Ennen lain voimaantuloa tapahtuneisiin luovutuksiin ja käytön muutoksiin sovellettaisiin nykyistä 33 §:n oman käytön verotusta koskevaa säännöstä ja 104 §:n vähennys-säännöstä. Verovelvollinen voi kuitenkin direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen vedoten valita, soveltaako direktiivin mukaista oikaisujärjestelmää arvonlisäverolaissa säädetyn menettelyn asemesta. Verohallitus on 11.12.2006 antanut ohjeen n:o 1799/40/2006

menettelystä, jota sovelletaan silloin, kun verovelvollinen valitsee direktiivin mukaisen järjestelmän.

Voimaantulosäännöksen 3 momentti koski kiinteistöjä, joiden osalta nykyisessä 33 §:n 2 momentissa säädetty viiden vuoden määräaika on päättynyt ennen uuden lain voimaantuloa. Tällaisten kiinteistöjen lain voimaantulon jälkeen tapahtuviin luovutuksiin ja käyttötarkoituksen muutoksiin ei sovellettaisi uusia tarkistussääntöjä. Ne voitaisiin siten uuden lain voimaantulon jälkeen nykyiseen tapaan myydä tai ottaa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ilman veroseuraamuksia.

Verovelvollisen soveltaessa direktiivin mukaista järjestelmää oikaisuaika on laskentatavan erilaisuudesta johtuen vuotta lyhyempi kuin sovellettaessa 33 §:ää. Kaksinkertaisen verotuksen ja vajaaverotuksen estämiseksi määräaika laskettaisiin voimaantulosäännöksessä kaikkien verovelvollisten osalta direktiivin laskentatavan mukaisesti. Uutta lakia ei siten sovellettaisi, jos sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut, on kulunut vähintään viisi vuotta tämän lain tullessa voimaan.

Voimaantulosäännöksen 4 momentti koski kiinteistöjä, joihin kohdistuva uudisrakentamisen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen lain voimaantuloa mutta valmistumisvuoden alusta ei ole kulunut 3 momentin mukaista määräaika. Uutta lakia sovellettaisiin tällöin lain voimaantulon jälkeiseen tarkistuskauden osaan. Uutta lakia sovellettaessa tarkistuskauden pituus ja laskentatapa määräytyisi aikaisemmin sovellettavan käytännön perusteella. Tarkistuskausi olisi siten viisi vuotta laskettuna perusparantamisen tai uudisrakentamisen valmistumisvuoden alusta. Tämän vuoksi tarkistettavaa määrää laskettaessa 121 d §:n 1 momentissa tarkoitettu suhdeluku olisi 1/10 asemesta 1/5. Lain voimaantuloa edeltävään tarkistuskauden osaan sovellettaisiin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä.

Jos kiinteistöä koskeva uudisrakentaminen tai perusparantaminen on valmistunut lain voimaantulon jälkeen, kiinteistön käytön

muutoksiin ja luovutuksiin sovellettaisiin kaikilta osin uusia säännöksiä.

Voimaantulosäännöksen 5 momentin mukaan lain 33 ja 121 b §:ää sovellettaisiin silloin, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttötarkoitus muuttuu lain tultua voimaan.

Voimaantulosäännöksen 6 momentin mukaan lain 33 a §:ää sovellettaisiin, kun palvelu otetaan omaan käyttöön eli kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen lain tultua voimaan. Koska oman käytön verotus olisi sidottu tarkistuskauteen, tätä pääsääntöä täydentäisiin 3 ja 4 momenttia vastaavilla poikkeussäännöksillä. Säännöstä ei sovellettaisi, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004. Tapauksissa, joissa tällainen rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen tämän lain voimaantuloa, tarkistuskausi laskettaisiin 4 momentissa tarkoitettulla tavalla verovelvollisuutta ja veron perustetta määritettäessä.

Jos alun perin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön suoritettuna kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö otetaan muuhun käyttöön ennen lain voimaantuloa, on käytön muutoksesta suoritettava veroa nykyisen 33 §:n perusteella. Jos aikaisemman käytännön perusteella sovellettu viiden vuoden oikaisumääräaika on lain voimaantullessa kesken, tulisi kiinteistönhaltijan lisäksi voimaantulosäännöksen 4 momentin mukaan suorittaa muuttuneen käytön johdosta lain voimaantulon jälkeisen tarkistuskauden aikana vuosittainen tarkistaminen. Tämä johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. Tämän estämiseksi 7 momentissa säädettäisiin, että näissä tilanteissa hankintaan sisältyvän veron vähennystä ei tarkistettaisi elinkeinonharjoittajan vahingoksi. Edellytyksenä olisi, että hän ei ole tehnyt nykyisen 33 §:n mukaisesta verotuksesta oikaisua tai valitusta. Vastaavista syistä säännös koskisi myös lain voimaantulon jälkeen suoritettavaa 33 a §:ssä tarkoitettua oman käytön verotusta.

Voimaantulosäännöksen 8 momentissa säädettäisiin tilanteista, joissa kiinteistö on myyty lain voimaantuloa edeltävän tarkistuskauden osan aikana ja myyjä on suorittanut myynnin johdosta veroa nykyisen 33 §:n perusteella. Ostajan hankintaan sisältyvänä ve-

rona lain voimaantulon jälkeisen tarkistuskauden aikana tapahtuvassa tarkistamisessa tai 33 a §:ssä tarkoitettussa oman käytön verotuksessa pidettäisiin tällöin myyjän nykyisen 33 §:n perusteella suoritettavaa veroa.

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan vuoden 2008 alusta.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 104 ja 105 §, muutetaan 16, 23 ja 26 §, 29 §:n 1 momentin 9 kohta, 31 §:n edellä oleva väliotsikko, 33, 76, 77, 103, 106, 144 ja 146 §, 169 §:n 2 momentti, 170 a §, 173 §:n 2 momentti, 173 a §:n 2 momentti, 209 d §:n 1 momentti, 209 f §:n 3 momentti, 209 g—209 k § ja 218 §:n 3 momentti,

sellaisena kuin niistä ovat 26 § laissa 1218/1994, 29 §:n 1 momentin 9 kohta laissa 1257/1996, 33 § osaksi laissa 1301/2003, 76 § osaksi laissa 1486/1994, 77 § laissa 1265/1997, 103 § ja 173 §:n 2 momentti viimeksi mainitussa laissa, 169 §:n 2 momentti, 170 a §, 173 a §:n 2 momentti, 209 d §:n 1 momentti, 209 g—209 k § ja 218 §:n 3 momentti laissa 325/2003 sekä 209 f §:n 3 momentti laissa 453/2005, ja

lisätään lakiin uusi 6 §:n 2 momentti, jolloin nykyinen 2 ja 3 momentti siirtyvät uusiksi 3 ja 4 momentiksi, uusi 19 b §, 29 §:n 1 momenttiin uusi 10 kohta, uusi 33 a ja 76 a §, mainitulla lailla 1218/1994 kumotun 11 luvun tilalle uusi 11 luku, uusi 145 a—145 c § sekä lakiin uusi 209 l—209 o § seuraavasti:

6 §

Valtio ja kunta ovat verovelvollisia 33 §:ssä tarkoitettusta rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

16 §

Velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy:

- 1) sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu;
- 2) kun ostettu rakentamispalvelu on vastaanotettu taikka kun vastike tai sen osa on maksettu ennen vastaanottoajankohtaa;
- 3) kun 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö, jonka aikaisempi luovuttaja oli ostanut tai itse suorittanut rakentamispalvelun, on luovutettu.

Velvollisuus suorittaa vero 33 a §:ssä tarkoitettua palvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy sitä mukaa kuin kiinteistöä käytetään muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen.

19 b §

Kiinteistön luovuttamiseen liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä sovelletaan, mitä 121 i §:ssä säädetään.

23 §

Eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen ottamisesta omaan käyttöön säädetään 31—33 a §:ssä.

26 §

Valtion ei ole suoritettava veroa tavarain tai palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Valtion on kuitenkin suoritettava veroa tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön 25 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ja rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 31 §:n 1 momentissa ja 33 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa.

29 §

Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

9) yleisen tien tai rautatien kokonaishoito-
palvelun luovuttamisesta valtiolle;

10) 33 a §:ssä tarkoitettua kiinteistön käytöstä.

Eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen oma käyttö

31 §

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio tai kunta muissa kuin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

Veroa ei suoriteta itse suoritetun rakentamispalvelun 1 momentissa tarkoitettua omasta käytöstä palkkakustannusten ja niihin liittyvien sosiaalikulujen osalta, jos:

1) kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät ylitä 35 000 euroa ja

2) elinkeinonharjoittaja ei ole myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun suorittamisen aikana.

33 a §

Sen estämättä, mitä 24 §:ssä säädetään, palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan myös sitä, että elinkeinonharjoittaja käyttää liikeomaisuuteensa kuuluvaa 119 §:ssä tarkoitettua kiinteistöinvestoinnin kohteena ollutta kiinteistöä tarkistuskauden aikana muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vain, jos:

1) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen; taikka

2) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja on tehnyt kiinteistöistä 120 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua tarkistuksen.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta kuntaan.

76 §

Otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on:

- 1) ostetun rakentamispalvelun ostohinta;
- 2) itse suoritetusta rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset;
- 3) hankitusta kiinteistöistä sen veron perusteena oleva arvo, joka edeltävän luovuttajan on ollut luovutuksen johdosta suoritettava kiinteistöllä suoritetusta rakentamispalvelusta.

76 a §

Otettaessa palvelu omaan käyttöön 33 a §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on se osuus kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneista kustannuksista, joka vastaa ajan, jona kiinteistö on ollut käytössä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, ja 121 a §:ssä tarkoitettua tarkistuskauden suhdetta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuina kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneina kustannuksina pidetään 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvän veron perusteena ollutta arvoa.

77 §

Edellä 74—76 a §:ssä tarkoitettu veron peruste ei sisällä veron osuutta.

103 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankkimastaan kiinteistöistä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka luovuttajan on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31, 31 a tai 33 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen luovutusta ollut otettu luovuttajan käyttöön.

Vähennysoikeuden edellytyksenä on luovuttajan luovutuksensaajalle antama selvitys luovuttajan suoritettavan veron määrästä.

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hän saa 11 luvussa tarkoitettua vähennyksen tarkistamisen asemesta tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitettua vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistöluovutusta var-

ten hankkimastaan kiinteistöstä, ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten ennen hakemuksen tekemistä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennys-oikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hänen katsotaan 11 luvussa tarkoitettua vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteistöä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

11 luku

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen

Kiinteistöinvestointi

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

Tarkistamisen aiheuttavat tilanteet

120 §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun:

1) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön

osuus pienenee suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen;

2) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen;

3) kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta ottamalla kiinteistö pysyvästi muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen;

4) kiinteistö luovutetaan, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, ja 121 e—121 g §:ssä ei toisin säädetä;

5) verovelvollisuus päättyy, jos verovelvollisen haltuun jääneeseen kiinteistöön kohdistunut kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Tarkistamisen edellytyksenä on, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten taikka että kiinteistöinvestoinnin suorittaja on kunta.

Tarkistamista ei suoriteta, kun kiinteistö puretaan taikka kun se palaa tai muutoin tuhoutuu siten, ettei sitä enää voida käyttää.

121 §

Mitä 120 §:ssä säädetään, sovelletaan myös kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennykseen.

Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädettyin edellytyksin myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy, jollei 3 momentissa tai 121 f §:ssä toisin säädetä.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan kiinteistön käyttöoikeuden haltijan hankintaan tai suorittamaan perusparantamiseen vain, jos hän saa siitä korvauksen.

Tarkistuskausi

121 a §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan

vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan 120 tai 121 §:ssä tarkoitettulla tavalla tarkistuskauden aikana.

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

Käyttötarkoituksen muutokset ennen tarkistuskauden alkamista

121 b §

Jos muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettua 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.

Jos vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettua kiinteistöinvestointien kohteena ollut kiinteistö otetaan muuhun tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittajan on kiinteistöinvestointien osalta oikaistava tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tarkituksen laskeminen

121 c §

Kiinteistön käytön muuttuessa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vuosittain kullakin tarkistuskauteen kuuluvalta kalenterivuodelta (*tarkistusvuosi*). Ensimmäisenä tarkistusvuotena pidetään 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettua rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen jälkeistä kalenterivuoden osaa.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, velvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 d §

Vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

1) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä ostetusta rakentamispalvelusta suoritettava vero;

2) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä itse suoritettua rakentamispalvelusta suoritettava vero tai vero, joka olisi ollut suoritettava, jos palvelu olisi suoritettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

3) hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettava vero;

4) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun yhteydessä asennettavaksi hankitusta, maahantuodusta, itse valmistetusta tai siirretystä tavarasta suoritettava vero taikka vero, joka olisi ollut suoritettava, jos tavara olisi valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

121 e §

Kiinteistöluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, jos

1) luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt;

2) luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten taikka luovutuksensaaja on kunta tai valtio; ja

3) luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

121 f §

Jos kiinteistön käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeutensa, oikeudenhaltijan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle 121 e §:ssä säädettyin edellytyksin.

Kun kiinteistön käyttöoikeus päättyy, oikeudenhaltijan katsotaan tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevia säännöksiä sovellettaessa luovuttavan käyttöoikeutensa käyttöoikeuden luovuttaneelle kiinteistönhaltijalle.

121 g §

Jos elinkeinonharjoittaja liittyy 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät ryhmälle.

Jos elinkeinonharjoittaja eroaa 13 a §:ssä tarkoitusta verovelvollisuusryhmästä, elinkeinonharjoittajan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ryhmältä elinkeinonharjoittajalle.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 h—121 k ja 209 g—209 i §:ssä säädetään.

121 h §

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttaja ei tarkista hankintaan sisältyvän veron vähennystä luovutuksen johdosta, ellei 3 momentissa toisin säädetä.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisessä luovutuksensaajalle luovuttaja suorittaa tarkistamisen niiden käytön muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan, ja luovutuksensaaja tämän jälkeen tapahtuneiden muutosten perusteella, ellei 3 momentissa toisin säädetä. Tarkistettavaa määrää laskettaessa luovuttaja ottaa

huomioon oman hallinta-aikansa osuuden tarkistusvuodesta ja luovutuksensaaja tämän jälkeisen osuuden.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisessä luovutuksensaajalle, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, luovuttaja suorittaa luovutuksen yhteydessä tarkistamisen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta luovutuksensaajan asemesta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 i §

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 g §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta.

Kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 g §:ssä tarkoitettussa selvityksessä.

Yhdellä kertaa suoritettuna tarkistuksen oikaistaminen

121 j §

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi oikaista hallussaan olevasta kiinteistöistä verovelvollisuuden päättymisen johdosta suoritamaansa tarkistusta, joka on maksettu valtiolle.

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistusaikana, voi oikaista

luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka 121 h §:n 3 momentin perusteella suorittamaa tarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana luovuttajalta, joka ei ole ollut luovutusajankohtana merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja jos tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa.

121 k §

Edellä 121 j §:ssä tarkoitettu oikaisu suoritetaan siten, että:

1) 121 j §:n 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen;

2) 121 j §:n 2 momentissa tarkoitettu luovutuksensaaja vähentää luovuttajan tarkistuksena suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, jona arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja vastaanottaa kiinteistön tai josta alkaen aikaisemmin rekisteröimätön luovutuksensaaja merkitään rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskauteen.

Elinkeinonharjoittaja tai luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen 1 momentissa mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttö-tarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

144 §

Edellä 103 §:ssä tarkoitettu vähennys hankitusta kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu. Vähennys voidaan vaihtoehtoisesti kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyjän velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 16 §:n mukaan syntyy.

145 a §

Edellä 118 §:ssä tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolle se on hyvän kirjanpitoavan mukaan kirjanpidossa kirjattava.

Verovelvollisuuden päättyttyä oikaisu kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

145 b §

Edellä 121 c §:n 1 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Edellä 121 c §:n 2 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Edellä 121 h §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

145 c §

Edellä 121 k §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Edellä 121 k §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona kiinteistön hallinta on vastaanotettu tai josta alkaen luovutuksensaaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

146 §

Edellä 121 b §:ssä tarkoitettut oikaisut kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailta 209 j—209 m §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

170 a §

Sijoituskullan myyjän on Verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta esitettävä 209 o §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

173 §

Edellä 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettujen toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

173 a §

Mitä 169, 209, 209 j—209 m §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

209 d §

Edellä 105 §:ssä tarkoitettu selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja veron määrä, joka myyjän on suoritettava.

209 f §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettujen liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle 209 g §:ssä tarkoitettu selvitys luovutettavista kiinteistöistä.

209 g §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 h §:ssä tarkoitettujen tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen

vaikuttava 209 h §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettujen asiakirjan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistusosoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 h §

Edellä 209 g §:ssä tarkoitettu selvityksestä on käytävä ilmi:

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;
- 4) luovutuksen luonne;
- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rakentamispalvelun valmistumisajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta;
- 6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 7) se osa 6 kohdassa tarkoitettua verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;
- 8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitettujen tarkistusten, jota ei ole oikaistu;
- 10) muut Verohallituksen määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusosoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

209 i §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinonharjoittajalle, luovutuksensaajan on annettava

luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

209 j §

Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja myyntejä koskevien laskujen jäljennökset sekä tähän toimintaan liittyviä tavaroiden ja palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa laskut.

Laskuissa mainittujen 209 b §:n 2 momentissa tarkoitettujen tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälillä olevien laskujen tietojen on oltava saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

Laskut on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tarkoitetaan tilikautta, johon kuuluvalle kalenterikuukaudelle 13 luvun säännösten mukaisesti kohdistettavaa myyntiä, ostoa, oikaisuerää tai ennakkomaksua laskut koskevat.

Mitä 2 ja 3 momentissa säädetään, sovelletaan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottiin laskuihin.

209 k §

Edellä 209 j §:ssä tarkoitettut laskut on säilytettävä Suomessa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos:

1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneyhteyden näihin tietoihin; tai

2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää muualla kuin edellä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyillä edellytyksillä. Tätä noudatetaan soveltuvin osin myös muihin kuin kirjanpito-laissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.

209 l §

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muihin tositteisiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapah- tumien kirjaukset perustuvat.

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään an- netusta laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muuhun verovelvollisen muistiinpano- aineistoon, jos verovelvollinen ei ole kirjan- pitolain mukaan kirjanpitovelvollinen.

209 m §

Edellä 209 j §:n 3 momentista ja 209 l §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiin- teistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut, tositteet sekä, 103 §:n 2 momentissa, 209 g §:ssä ja 209 i §:ssä tarkoitettut selvityk- set 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymi- sestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 j §:n 3 momentissa säädetyn mää- räjän jälkeen laskut ja tositteet voidaan kor- vata selvityksellä, josta käy ilmi Verohalli- tuksen määräämät tarkistusosoikeuden tai - velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

209 n §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niis- tä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hä- nen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvalti- oon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tar- koitettuja liiketoimia varten.

209 o §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitettun sijoit- tuskullan myyjän on tunnistettava asiakas ai- na, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa ky- keytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käy- tettävissä olevin keinoin tunnistettava myös henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asia- kas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asia- kas on rahanpesun estämisestä ja selvittämi- sestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momen- tissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiak- kaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjaa- mista koskevat tarkemmat säännökset an- neaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineis- to on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenteri- vuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toi- siinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritet- tiin.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 o §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162, 162 b tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a, 209 tai 209 a—209 c §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava arvonalisarvoriikkomuksesta sakkoon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Jollei jäljempänä toisin säädetä, tätä lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu 120 §:ssä tarkoitetulla tavalla lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Tämän lain kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004.

Jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen tämän lain voimaantuloa, tätä lakia sovelletaan lain voimaantulon jälkeiseen tarkistuskauden osaan. Tarkistuskausi on kuitenkin viisi vuotta sen kalenterivuoden alkamisesta, jonka aikana kiinteistöä koskeva uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Tarkistettavaa määrää laskettaessa 121 d §:n 1 momentissa tarkoitetun suhdeluvun 1/10

asemesta käytetään tällöin suhdelukua 1/5. Lain voimaantuloa edeltävään tarkistuskauden osaan sovelletaan lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Lain 33 ja 121 b §:ää sovelletaan, jos kiinteistö luovutetaan tai sen käyttötarkoitus muuttuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Lain 33 a §:ää sovelletaan, kun palvelu otetaan omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004. Tapauksissa, joissa tällainen rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen tämän lain voimaantuloa, tarkistuskausi lasketaan voimaantulosäännöksen 4 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Hankintaan sisältyvän veron vähennystä ei tarkisteta 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa elinkeinonharjoittajan vahingoksi eikä 33 a §:ää sovelleta siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja on suorittanut veroa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleen 33 §:n perusteella eikä hän ole tehnyt verotuksesta oikaisua tai valitusta.

Jos kiinteistö on 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa myyty ennen lain voimaantuloa, ostajan hankintaan sisältyvänä verona lain voimaantulon jälkeisen tarkistuskauden aikana suoritettavassa tarkistamisessa tai 33 a §:ssä tarkoitettussa oman käytön verotuksessa pidetään myyjän tämän lain voimaan tullessa voimassa olleen 33 §:n perusteella suoritettavaa veroa.

Helsingissä 29 päivänä kesäkuuta 2007

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Hallinto- ja kuntaministeri *Mari Kiviniemi*

*Liite
Rinnakkaisteksti*

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 104 ja 105 §, muutetaan 16, 23 ja 26 §, 29 §:n 1 momentin 9 kohta, 31 §:n edellä oleva väliotsikko, 33, 76, 77, 103, 106, 144 ja 146 §, 169 §:n 2 momentti, 170 a §, 173 §:n 2 momentti, 173 a §:n 2 momentti, 209 d §:n 1 momentti, 209 f §:n 3 momentti, 209 g—209 k § ja 218 §:n 3 momentti,

sellaisena kuin niistä ovat 26 § laissa 1218/1994, 29 §:n 1 momentin 9 kohta laissa 1257/1996, 33 § osaksi laissa 1301/2003, 76 § osaksi laissa 1486/1994, 77 § laissa 1265/1997, 103 § ja 173 §:n 2 momentti viimeksi mainitussa laissa, 169 §:n 2 momentti, 170 a §, 173 a §:n 2 momentti, 209 d §:n 1 momentti, 209 g—209 k § ja 218 §:n 3 momentti laissa 325/2003 sekä 209 f §:n 3 momentti laissa 453/2005, ja

lisätään lakiin uusi 6 §:n 2 momentti, jolloin nykyinen 2 ja 3 momentti siirtyvät uusiksi 3 ja 4 momentiksi, uusi 19 b §, 29 §:n 1 momenttiin uusi 10 kohta, uusi 33 a ja 76 a §, mainitulla lailla 1218/1994 kumotun 11 luvun tilalle uusi 11 luku, uusi 145 a—145 c § sekä lakiin uusi 209 l—209 o § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

6 §

Kunta on verovelvollinen 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Valtio ja kunta ovat verovelvollisia 33 §:ssä tarkoitettusta rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

16 §

Velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy:

- 1) sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu;
- 2) kun ostettu rakentamispalvelu on vastaanotettu taikka kun vastike tai sen osa on maksettu ennen vastaanottoajankohtaa;
- 3) kun 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö on luovutettu tai otettu omaan käyttöön.

16 §

Velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy:

- 1) sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu;
- 2) kun ostettu rakentamispalvelu on vastaanotettu taikka kun vastike tai sen osa on maksettu ennen vastaanottoajankohtaa;
- 3) kun 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö, *jonka aikaisempi luovuttaja oli ostanut tai itse suorittanut rakentamispalvelun, on luovutettu.*

Velvollisuus suorittaa vero 33 a §:ssä tarkoitettua palvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy sitä mukaa kuin kiinteistöä käytetään muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen.

19 b §

Kiinteistön luovuttamiseen liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä sovelletaan, mitä 121 i §:ssä säädetään.

23 §

Rakentamispalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön säädetään myös 31—33 §:ssä.

23 §

Eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen ottamisesta omaan käyttöön säädetään 31—33 a §:ssä.

26 §

Valtion ei ole suoritettava veroa tavarain tai palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Valtion on kuitenkin suoritettava veroa tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön 25 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ja rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 31 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

26 §

Valtion ei ole suoritettava veroa tavarain tai palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Valtion on kuitenkin suoritettava veroa tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön 25 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ja rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 31 §:n 1 momentissa ja 33 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa.

29 §

Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

9) yleisen tien tai rautatien kokonaishoito-
palvelun luovuttamisesta valtiolle.

29 §

Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

9) yleisen tien tai rautatien kokonaishoito-
palvelun luovuttamisesta valtiolle;
10) 33 a §:ssä tarkoitettua kiinteistön käytöstä.

Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oma käyttö

31 §

Eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen oma käyttö

31 §

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, jos rakentamispalvelun tai kiinteistön hankinnasta on voitu tehdä vähennys tai jos rakentamispalvelu on itse suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, *valtio tai kunta muissa kuin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.*

Veroa ei suoriteta, jos kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut.

Veroa ei myöskään suoriteta itse suoritetun rakentamispalvelun 1 momentissa tarkoitettua omasta käytöstä palkkakustannusten ja niihin liittyvien sosiaalikulujen osalta, jos nämä kalenterivuoden aikana suoritetuista rakentamispalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät ylitä 35 000 euroa. Tätä rajaa ei kuitenkaan sovelleta, jos elinkeinonharjoittaja on myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun valmistumisajankohtana.

Veroa ei suoriteta itse suoritetun rakentamispalvelun 1 momentissa tarkoitettua omasta käytöstä palkkakustannusten ja niihin liittyvien sosiaalikulujen osalta, jos:

1) kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät ylitä 35 000 euroa ja

2) elinkeinonharjoittaja *ei ole myynyt* rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun suorittamisen aikana.

33 a §

Sen estämättä, mitä 24 §:ssä säädetään, palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan myös sitä, että elinkeinonharjoittaja käyttää liikeomaisuuteensa kuuluvaa 119 §:ssä tarkoitettua kiinteistöinvestoinnin kohteena ollutta kiinteistöä tarkistuskauden aikana muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vain, jos:

1) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen; taikka

2) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja on tehnyt kiinteistöistä 120 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua tarkistuksen.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta kuntaan.

76 §

Otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on:

1) ostetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöstä vähennetyn veron perusteena ollut arvo;

2) itse suoritetusta rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

76 §

Otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on:

1) ostetun rakentamispalvelun ostohinta;

2) itse suoritetusta rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset;

3) hankitusta kiinteistöstä sen veron perus-

teena oleva arvo, joka edeltävän luovuttajan on ollut luovutuksen johdosta suoritettava kiinteistöllä suoritetusta rakentamispalvelusta.

76 a §

Otettaessa palvelu omaan käyttöön 33 a §:ssä tarkoitetulla tavalla veron peruste on se osuus kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneista kustannuksista, joka vastaa ajan, jona kiinteistö on ollut käytössä muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, ja 121 a §:ssä tarkoitetun tarkistuskauden suhdetta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuina kiinteistöinvestoinnin suorittamisesta aiheutuneina kustannuksina pidetään 121 d §:n 2 momentissa tarkoitetun hankintaan sisältyvän veron perusteena ollutta arvoa.

77 §

Edellä 74—76 §:ssä tarkoitettu veron peruste ei sisällä veron osuutta.

77 §

Edellä 74—76 a §:ssä tarkoitettu veron peruste ei sisällä veron osuutta.

103 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka myyjän on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31 tai 31 a §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen myyntiä ollut otettu myyjän käyttöön.

103 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankkimastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka luovuttajan on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 31, 31 a tai 33 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen luovutusta ollut otettu luovuttajan käyttöön.

Vähennysoikeuden edellytyksenä on luovuttajan luovutuksensaajalle antama selvitys luovuttajan suoritettavan veron määrästä.

104 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä sen veron, joka myyjän on 33 §:n mukaan suoritettava kiinteistön myynnin johdosta.

104 §

Kumotaan

105 §

Edellä 103 ja 104 §:ssä tarkoitetun vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän ostajalle antama selvitys myyjän suoritettavan veron määrästä.

105 §

Kumotaan

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla, hän saa tehdä 102—104 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennys-oikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista.

106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla, hän saa *11 luvussa* tarkoitetun vähennyksen *tarkistamisen asemesta* tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten *hankkimastaan kiinteistöä*, ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten *ennen hakemuksen tekemistä* itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennys-oikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista.

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla, hänen katsotaan 11 luvussa tarkoitetun vähennyksen tarkistamisen yhteydessä käyttäneen kiinteistöä, jonka hän on hankkinut tai johon kohdistuvan rakentamispalvelun hän on ostanut tai suorittanut ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun hän on ottanut kiinteistön käyttöön.

11 luku

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen*Kiinteistöinvestointi*

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

Tarkistamisen aiheuttavat tilanteet

120 §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun:

1) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen;

2) kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen;

3) kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta ottamalla kiinteistö pysyvästi muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen;

4) kiinteistö luovutetaan, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, ja 121 e—121 g §:ssä ei toisin säädetä;

5) verovelvollisuus päättyy, jos verovelvollisen haltuun jääneeseen kiinteistöön kohdistunut kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Tarkistamisen edellytyksenä on, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten taikka että kiinteistöinvestoinnin suorittaja on kunta.

Tarkistamista ei suoriteta, kun kiinteistö puretaan taikka kun se palaa tai muutoin tuhoutuu siten, ettei sitä enää voida käyttää.

121 §

Mitä 120 §:ssä säädetään, sovelletaan myös kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennykseen.

Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä 120 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetyin edellytyksin myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy, jollei 3 momentissa tai 121 f §:ssä toisin

säädettä.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan kiinteistön käyttöoikeuden haltijan hankkimaan tai suorittamaan perusparantamiseen vain, jos hän saa siitä korvauksen.

Tarkistuskausi

121 a §

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan 120 tai 121 §:ssä tarkoitettulla tavalla tarkistuskauden aikana.

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa.

Käyttötarkoituksen muutokset ennen tarkistuskauden alkamista

121 b §

Jos muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettun kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö otetaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittaja voi kiinteistöinvestoinnin osalta oikaista tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Jos vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen suoritettun kiinteistöinvestoinnin kohteena ollut kiinteistö otetaan muuhun tarkoitukseen ennen tarkistuskauden alkamista, elinkeinonharjoittajan on kiinteistöinvestoinnin osalta oikaistava tilitettävää veroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tarkistuksen laskeminen

121 c §

Kiinteistön käytön muuttuessa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vuosittain kul-takin tarkistuskauten kuuluvalla kalenterivuodelta (tarkistusvuosi). Ensimmäisenä tarkistusvuotena pidetään 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettun rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen jäl-keistä kalenterivuoden osaa.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä, verovelvollisuuden päättyessä ja poistettaessa kiinteistö liikeomaisuudesta kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kiinteis-tön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 d §

Vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

1) uudisrakentamiseen tai perusparantami-seen liittyneestä ostetusta rakentamispalve-lusta suoritettava vero;

2) uudisrakentamiseen tai perusparantami-seen liittyneestä itse suoritetusta rakentamis-palvelusta suoritettava vero tai vero, joka olisi ollut suoritettava, jos palvelu olisi suo-ritettu muuhun kuin vähennykseen oikeutta-vaan käyttöön;

3) hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojal-la suoritettava vero;

4) uudisrakentamiseen tai perusparantami-seen liittyvän rakentamispalvelun yhteydessä asennettavaksi hankitusta, maahantuodusta, itse valmistetusta tai siirretystä tavarasta suoritettava vero taikka vero, joka olisi ollut suoritettava, jos tavara olisi valmistettu tai

siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeutavaan käyttöön.

Tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden siirto

121 e §

Kiinteistönluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, jos

1) luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt;

2) luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liike toimintaa varten taikka luovutuksensaaja on kunta tai valtio; ja

3) luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

121 f §

Jos kiinteistön käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeutensa, oikeudenhaltijan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle 121 e §:ssä säädetyn edellytyksin.

Kun kiinteistön käyttöoikeus päättyy, oikeudenhaltijan katsotaan tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden siirtymistä koskevia säännöksiä sovellettaessa luovuttavan käyttöoikeutensa käyttöoikeuden luovuttaneelle kiinteistönhaltijalle.

121 g §

Jos elinkeinonharjoittaja liittyy 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään, oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät ryhmälle.

Jos elinkeinonharjoittaja eroaa 13 a §:ssä tarkoitusta verovelvollisuusryhmästä, elinkeinonharjoittajan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ryhmältä elinkeinonharjoittajalle.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovel-

letaan soveltuvien osin, mitä 121 h—121 k ja 209 g—209 i §:ssä säädetään.

121 h §

Kun tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttaja ei tarkista hankintaan sisältyvän veron vähennystä luovutuksen johdosta, ellei 3 momentissa toisin säädetä.

Tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtymässä luovutuksensaajalle luovuttaja suorittaa tarkistamisen niiden käytön muutosten perusteella, jotka ovat tapahtuneet hänen hallinta-aikanaan, ja luovutuksensaaja tämän jälkeen tapahtuneiden muutosten perusteella, ellei 3 momentissa toisin säädetä. Tarkistettavaa määrää laskettaessa luovuttaja ottaa huomioon oman hallinta-aikansa osuuden tarkistusvuodesta ja luovutuksensaaja tämän jälkeisen osuuden.

Tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtymässä luovutuksensaajalle, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, luovuttaja suorittaa luovutuksen yhteydessä tarkistamisen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta luovutuksensaajan asemesta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

121 i §

Kun tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 g §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta.

Kun tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle.

209 g §:ssä tarkoitettussa selvityksessä.

Yhdellä kertaa suoritettun tarkistuksen oikaisu

121 j §

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liiketoimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi oikaista hallussaan olevasta kiinteistöstä verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa tarkistusta, joka on maksettu valtiolle.

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistusaikana, voi oikaista luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka 121 h §:n 3 momentin perusteella suorittamaa tarkistusta, jos tarkistusoikeus- ja velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana luovuttajalta, joka ei ole ollut luovutusajankohtana merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja jos tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa.

121 k §

Edellä 121 j §:ssä tarkoitettu oikaisu suoritetaan siten, että:

1) 121 j §:n 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja vähentää tarkistuksena suorittamansa veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, josta alkaen hänet merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskautteen;

2) 121 j §:n 2 momentissa tarkoitettu luovutuksensaaja vähentää luovuttajan tarkistuksena suorittaman veron siltä osin kuin se kohdistuu tarkistusvuoteen, jona arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja vastaanottaa kiinteistön tai josta alkaen aikaisemmin rekisteröimätön luovutuksensaaja merkitään rekisteriin, ja sen jälkeiseen tarkistuskautteen.

Elinkeinonharjoittaja tai luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen 1 momentissa mainittuna aikana tapahtuvista kiinteistön käyttö-

tarkoituksen muutoksista tai luovutuksesta yleisten tarkistamista koskevien sääntöjen mukaan.

144 §

Vähennys 103 §:ssä tarkoitettu ostopalvelusta kiinteistöä tai rakentamispalvelusta kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu.

Vähennys 104 §:ssä tarkoitettu kiinteistöä kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu.

144 §

Edellä 103 §:ssä tarkoitettu vähennys *hankitusta* kiinteistöä tai rakentamispalvelusta kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu. Vähennys voidaan vaihtoehtoisesti kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyjän velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 16 §:n mukaan syntyy.

145 a §

Edellä 118 §:ssä tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolle se on hyvän kirjanpidon mukaan kirjanpidossa kirjattava.

Verovelvollisuuden päätyttyä oikaisu kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

145 b §

Edellä 121 c §:n 1 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Edellä 121 c §:n 2 momentissa tarkoitettu tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.

Edellä 121 h §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu luovuttajan suorittama tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön hallinta on luovutettu.

145 c §

Edellä 121 k §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, josta alkaen elinkeinonharjoittaja merkitään uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Edellä 121 k §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona kiinteistön hallinta on

vastaanotettu tai josta alkaen luovutuksen-saaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

146 §

Edellä 118 §:ssä tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolle se on hyvän kirjanpidotavan mukaan kirjanpidossa kirjattava.

Verovelvollisuuden päätyttyä oikaisu kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

146 §

Edellä 121 b §:ssä tarkoitettut oikaisut kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailla 209 g—209 i §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailla 209 j—209 m §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

170 a §

Sijoituskullan myyjän on verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta esitettävä 209 k §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

170 a §

Sijoituskullan myyjän on Verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta esitettävä 209 o §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

173 §

Edellä 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä lukien. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä tarkoitettua vähennyksen, hän on kuitenkin verovelvollinen 30 §:ssä tarkoitettua toiminnan alkamisesta lukien.

173 §

Edellä 12, 26 f ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä säädetyn vähennyksen tai soveltaa 106 §:n 3 momenttia ja hakemus on tehty 30 §:ssä tarkoitettua toiminnan alkamisen jälkeen, hän on kuitenkin verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta.

173 a §

Mitä 169, 209 ja 209 g—209 i §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

209 d §

Edellä 105 §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne, *rakentamispalvelun valmistumisvuosi* ja myyjän suoritettavan veron määrä.

209 f §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitetun liikkeen tai sen osan luovuttajan on luovutettavien kiinteistöjen osalta annettava liiketoiminnan jatkajalle selvitys, *josta ilmenevät selvityksen antamispäivä, luovuttajan ja luovutuksensaajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne, uudis- tai perusrakentamiseen liittyneen rakentamispalvelun valmistumisvuosi sekä palvelusta vähennetyn veron perusteena ollut arvo ja itse suoritettua palvelusta aiheutuneet kustannukset.*

209 g §

Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja myyntejä koskevien laskujen jäljennökset sekä tähän toimintaan liittyviä tavaroiden ja palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa laskut.

Laskuissa mainittujen 209 b §:n 2 momentissa tarkoitettujen tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

Laskut on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tarkoite-

173 a §

Mitä 169, 209, 209 j—209 m §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

209 d §

Edellä 105 §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja veron määrä, joka myyjän on suoritettava.

209 f §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitetun liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle 209 g §:ssä tarkoitettu selvitys luovutettavista kiinteistöistä.

209 g §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 h §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 h §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakirjan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojal-

taan tilikautta, johon kuuluvalle kalenterikaudelle 13 luvun säännösten mukaisesti kohdistettavaa myyntiä, ostoa, oikaisuerää tai ennakkomaksua laskut koskevat.

Mitä 2 ja 3 momentissa säädetään, sovelletaan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamiin laskuihin.

209 h §

Edellä 209 g §:ssä tarkoitetut laskut on säilytettävä Suomessa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos:

1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneyhteyden näihin tietoihin; tai

2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää muualla kuin edellä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyillä edellytyksillä. Tätä noudatetaan soveltuvien osin myös muihin kuin kirjanpito- laissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.

209 i §

Mitä 209 g ja 209 h §:ssä säädetään laskusta, noudatetaan soveltuvien osin myös muihin tosittesiin, joihin suoritettavan ja vähennettä-

la laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 h §

Edellä 209 g §:ssä tarkoitetusta selvityksestä on käytävä ilmi:

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;
- 4) luovutuksen luonne;
- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta;
- 6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 7) se osa 6 kohdassa tarkoitettua verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;
- 8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitettua tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;
- 10) muut Verohallituksen määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi.

209 i §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinon-

vän veron määrään vaikuttavien liiketapah-
tumien kirjaukset perustuvat.

Mitä 209 g ja 209 h §:ssä säädetään an-
nesta laskusta, noudatetaan soveltuvin osin
myös muuhun verovelvollisen muistiinpano-
aineistoon, jos verovelvollinen ei ole kirjanpi-
tolain mukaan kirjanpitovelvollinen.

209 j §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä
tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen
puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon
18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitet-
tuja liiketoimia varten.

209 k §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitetun sijoit-
uskullan myyjän on tunnistettava asiakas ai-
na, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa kyt-
keytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo
on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käyt-
ettävissä olevin keinoin tunnistettava myös
henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asia-
kas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asia-
kas on rahanpesun estämisestä ja selvittämi-
sestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momen-
tissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiak-
kaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjaa-

*harjoittajalle, luovutuksensaajan on annetta-
va luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö
hankitaan liiketoimintaa varten.*

209 j §

*Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa,
1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja
myyntejä koskevien laskujen jäljennökset se-
kä tähän toimintaan liittyviä tavaroiden ja
palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa
laskut.*

*Laskuissa mainittujen 209 b §:n 2 momen-
tissa tarkoitettujen tietojen muuttumattomuus
ja luettavuus on varmistettava koko säilytys-
ajan. Koneellisella tietovälineellä olevien
laskujen tietojen on oltava saatettavissa sel-
väkieliseen kirjalliseen muotoon.*

*Laskut on säilytettävä vähintään kuusi
vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka ai-
kana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tar-
koitetaan tilikautta, johon kuuluvalla kalente-
rikuukaudelle 13 luvun säännösten mukaises-
ti kohdistettavaa myyntiä, ostoa, oikaisuerää
tai ennakkomaksua laskut koskevat.*

*Mitä 2 ja 3 momentissa säädetään, sovelle-
taan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vas-
taanottamien laskujen osalta vain Suomessa
sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanot-
tamiin laskuihin.*

209 k §

*Edellä 209 j §:ssä tarkoitetut laskut on säi-
lytettävä Suomessa.*

*Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa
jäsenvaltiossa, jos:*

*1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten,
että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietoko-
neyhteyden näihin tietoihin; tai*

*2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen,
jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.*

*Laskut voidaan kuitenkin säilyttää muualla
kuin edellä 1 ja 2 momentissa säädetään kir-
janpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa
säädettyillä edellytyksillä. Tätä noudatetaan
soveltuvin osin myös muihin kuin kirjanpito-
laissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.*

Voimassa oleva laki

mista koskevat tarkemmat säännökset annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineisto on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toisiinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritettiin.

209 l §

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muihin tositteisiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjaukset perustuvat.

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään annetusta laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muuhun verovelvollisen muistiinpanoaineistoon, jos verovelvollinen ei ole kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen.

209 m §

Edellä 209 j §:n 3 momentista ja 209 l §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut, tositteet sekä, 103 §:n 2 momentissa, 209 g §:ssä ja 209 i §:ssä tarkoitettut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 j §:n 3 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

209 n §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten.

209 o §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitettun sijoituskullan myyjän on tunnistettava asiakas aina, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa kytkeytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käytettävä

vissä olevin keinoin tunnistettava myös henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asiakas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asiakas on rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakkaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjautamista koskevat tarkemmat säännökset annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineisto on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toisiinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritettiin.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 k §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162, 162 b tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a tai 209, 209 a—209 c §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava arvonlisäverorikkomuksesta sakkoon.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 o §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162, 162 b tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a, 209 tai 209 a—209 c §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava arvonlisäverorikkomuksesta sakkoon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Jollei jäljempänä toisin säädetä, tätä lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu 120 §:ssä tarkoitettulla tavalla lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Tämän lain kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004.

Jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen tämän lain voimaantuloa, tätä lakia sovelletaan lain voimaantulon jälkeiseen tarkistuskauden osaan. Tarkistuskausi on kuitenkin viisi vuotta sen kalenterivuoden alkamisesta, jonka aikana kiinteistöä koskeva uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen

liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Tarkistettavaa määrää laskettaessa 121 d §:n 1 momentissa tarkoitettun suhdeluvun 1/10 asemesta käytetään tällöin suhdelukua 1/5. Lain voimaantuloa edeltävään tarkistuskauden osaan sovelletaan lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Lain 33 ja 121 b §:ää sovelletaan, jos kiinteistö luovutetaan tai sen käyttötarkoitus muuttuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen

Lain 33 a §:ää sovelletaan, kun palvelu otetaan omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004. Tapauksissa, joissa tällainen rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen tämän lain voimaantuloa, tarkistuskausi lasketaan voimaantulosäännöksen 4 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Hankintaan sisältyvän veron vähennystä ei tarkisteta 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa elinkeinonharjoittajan vahingoksi eikä 33 a §:ää sovelleta siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja on suorittanut veroa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleen 33 §:n perusteella eikä hän ole tehnyt verotuksesta oikaisua tai valitusta.

Jos kiinteistö on 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa myyty ennen lain voimaantuloa, ostajan hankintaan sisältyvänä verona lain voimaantulon jälkeisen tarkistuskauden aikana suoritettavassa tarkistamisessa tai 33 a §:ssä tarkoitetuissa oman käytön verotuksessa pidetään myyjän tämän lain voimaan tullessa voimassa olleen 33 §:n perusteella suoritettavaa veroa.
