

5.6.2008

## Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen (erityisesti kiinteistöyhtiöiden kannalta)

### 1.

#### Kiinteistöyhtiöiden käsitteestä yhtiölainsäädännössä

Keskinäisellä kiinteistöyhtiöllä tarkoitetaan osakeyhtiötä, jonka yhtiöjärjestyksessä on selitelmäpykälä, jossa kaikki osakkeet on kytketty huoneistoihin. Muista kuin keskinäisistä kiinteistöyhtiöistä, jotka omistavat kiinteistön voidaan käyttää lyhyesti nimitystä ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö.

Kun kunta omistaa keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita ja vuokraa näiden osakkeiden perusteella hallitsemiaan tiloja, vuokranantajana ja vuokran saajana on tällöin kunta.

Niissä tapauksissa, joissa kunta omistaa ei-keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeet ja yhtiön tiloja vuokrataan ulkopuolisille, vuokranantajana ja vuokran saajana on ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö eli vuokratulot tulevat yhtiölle (ei omistajakunnalle). Pääsääntöisesti keskinäisiin ja ei-keskinäisiin kiinteistöyhtiöihin sovelletaan osakeyhtiölain säännöksiä (ks. tarkemmin [www.prh.fi/kaupparekisteri/useinkysytyt/kiinteistoyhtio.html](http://www.prh.fi/kaupparekisteri/useinkysytyt/kiinteistoyhtio.html)).

Keskinäisen kiinteistöyhtiön tarkoituksena ei yleensä ole voiton tuottaminen, vaan tavoitteena on kulujen kattaminen osakkeenomistajilta perittävillä vastikkeilla. Keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkaat saavat mahdollisen voiton suoraan itselleen esimerkiksi vuokraamalla tiloja. Keskinäisen kiinteistöyhtiön kirjanpidollinen tulos ja verotettava tulos on yleensä lähellä nollaa. Ei-keskinäisen kiinteistöyhtiön tavoitteena voi olla voiton tuottaminen, joka voidaan siirtää osingon muodossa osakkeenomistajille.

### 2.

#### Kiinteistön luovutukset arvonlisäverotuksessa

##### 2.1

##### Pääsääntö luovutuksen verottomuus

Kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

Kiinteistön luovutuksista on pääsääntö arvonlisäverolain 27 §:n 1 momentissa:

”Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta.”

Pääsääntöisesti kiinteistön vuokraaminen on arvonlisäverotonta toimintaa. Keskinäinen kiinteistöyhtiö tai ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö ei myöskään suorita arvonlisäveroa perimistään vuokrasta eikä keskinäinen kiinteistöyhtiö suorita arvonlisäveroa osakkailta perityistä vastikkeista. Vastaavasti kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden hintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää.

##### 2.2

##### Energiavähennys

Erityisestä energiavähennyksestä on säännös arvonlisäverolain 27 §:n 2 momentissa:

”Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.”

Vuokralaisella tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkaalla voi kuitenkin olla oikeus edellytysten täytyessä ns. energiahyödykkeiden erityisvähennykseen arvonlisäverolain 111 §:n nojalla. Verovelvollinen saa tehdä 102 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä silloinkin, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähentää saadaan vain kiinteistön omistajan tai haltijan ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavaa veroa vastaava määrä. Vähennyksen edellytyksenä on vuokranantajan vuokralaiselle antama selvitys veron määrästä. Energiahyödykkeitä ovat muun muassa sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut näihin verrattavat hyödykkeet.

Selvityksessä on oltava selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet, Y-tunnukset, luovutuksen luonne ja kohdekuukausi, vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärä ja energian osuus siitä sekä myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrä.

### **2.3 Rakentamispalvelun myynti**

Arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan rakentamispalvelun myynnistä.

Rakennustoiminta on kokonaisuudessaan arvonlisäveron alaista. Selkeyden vuoksi verollisuus on mainittu kyseisessä säännöksessä. Rakentamispalveluja ovat

kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Lisäksi rakentamispalveluja ovat edellä mainittuihin töihin liittyvät suunnittelu, valvonta ja muut niihin verrattavat palvelut.

Kiinteistöinvestoinneilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai suorittamista itse. Kiinteistöinvestointi käsittää lisäksi sellaisen kiinteistön hankkimiseen, josta luovuttaja on suorittanut veroa arvonlisäverolain 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n perusteella.

Uudisrakentamisella tarkoitetaan uuden rakennuksen rakentamista. Perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Käytännössä perusparantamisena pidetään kaikkia niitä muutos- tai perusparannustöistä aiheutuvia menoja, jotka tuloverotuksessa on pakko aktivoida kiinteistön hankintamenoon. Perusparannuksia ovat siten esimerkiksi kiinteistön laajennus-, muutos- ja uudistustyöt.

Korjaustyöllä tarkoitetaan työtä, jolla palautetaan tai varmistetaan rakennuksen tai sen laitteen kunto ilman, että rakennuksen käyttöarvo kasvaa verrattuna siihen millaisena se oli alun perin elinkeinonharjoittajan hallussa.

Esimerkki:

Rakennuksen ilmastointilaitteen tai hissien uusiminen ei ole perusparantamista. Jos rakennukseen, jossa ei ole aikaisemmin ollut ilmastointijärjestelmää tai hissiä rakennetaan tällainen, kysymys on perusparantamisesta.

### **2.4 Käyttöoikeuden tilapäisluontoinen käyttö**

Arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan kokous-, näyttely- tai urheilutilan tai muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta.

Arvonlisäverolain 27 §:n pääsääntö tarkoittaa pysyväluontoista vuokraustoimintaa. Pysyväisluontoisena vuokraustoimintana pidetään vuokraustoimintaa, joka on ympärivuorokautista ja luonteeltaan muuta kuin tilapäisluonteista. Oikeuskäytäntöä asiasta ei juurikaan ole olemassa, mutta pysyväisluontoisena vuokraustoimintaa voidaan pitää, mikäli vuokrasopimus on tehty toistaiseksi voimassa olevaksi tai kuudeksi kuukaudeksi tai pidemmäksi ajaksi.

### 3. Arvonlisäverolliseksi hakeutuminen

#### 3.1 Hakeutumisen pääsääntö

Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin säännöksen mukaan:

”Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio.”

Hakeutuja voi olla

1. kiinteistön omistaja esim. kunta tai ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö
2. keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö
3. keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas tai
4. kiinteistöä vuokraoikeuden nojalla hallitseva.

Hakeutumisen jälkeen vuokrasta tai vastikkeista suoritetaan arvonlisäveroa. Kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvä arvonlisävero on vastaavasti vähennyskelpoinen. Vuokralainen tai osakas voi puolestaan vähentää vuokraan tai vastikkeeseen sisältyvän arvonlisäveron. Kiinteistöön kohdistuvien hankintojen hintoihin sisältyvä arvonlisävero ei menettelyä käyttäen muodostu kustannuksiksi siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa.

#### 3.2 Tilaa koskevat edellytykset

Kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuminen koskee aina kiinteistöä tai sen osaa. Pienin yksikkö, tila, jota hakeutuminen voi koskea, on huoneisto tai muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila esimerkiksi huone.

KHO 15.11.1996 taltio 3563

Yhtiö oli keskinäinen kiinteistöyhtiö, joka omisti yhteispinta-alaltaan noin 10.000 neliömetrin suuruiset rakennukset. Yhtiön osakkeet tuottivat oikeuden hallita tiloja, jotka yhtiöjärjestyksessä oli jaettu 62:een 13-698 neliömetrin suuruisen huoneistoon. Yhtiöjärjestyksessä oli määrätty, mitkä osakkeet tuottivat oikeuden hallita mitään huoneistoa. Yhtiön perimä hoito- ja rahoitusvastike laskettiin käyttäen perustana yhtiöjärjestyksen mukaisen huoneistojen pinta-aloja. Tiloja vuokrattiin joko yhtiöjärjestyksen mukaisina kokonaisina huoneistoina tai siten, että vuokrattavana tila oli vain osa yhtiöjärjestyksen mukaisesta huoneistosta. Yhtiö kiinteistöyhtiönä ja kiinteistöyhtiön osakas (yhtiöllä oli tässä tapauksessa vain yksi osakas) olivat hakeutuneet kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Yhtiövastikkeen laskentaperusteena oli pinta-ala ja vähennysoikeudet voitiin selvittää pinta-alaperusteisesti silloinkin, kun yhtiön osakas vuokrasi tiloja yhtiöjärjestyksen mukaisia huoneistoja pienimmissä osissa. Yhtiöllä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi myös huoneistoa pienemmistä kiinteistön osista.

#### 3.3 Loppukäyttäjää koskevat edellytykset

Hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Arvonlisäveron palautukseen oikeuttavan toiminnan harjoittaminen rinnastetaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittamiseen.

Loppukäyttäjän kiinteistöllä harjoittaman toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla kokonaisuudessaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa.

Kiinteistön arvonlisäverotuksellisen käytön tulee olla jatkuvaa. Kiinteistön loppukäyttäjän tulee siten harjoittaa kiinteistöllä arvonlisäverotuksen vähennykseen oikeuttavaa toimintaa jatkuvasti (Arvonlisäverolaki 30 § 1 mom.).

#### KHO 7.2.2007 taltio 268

Kiinteistöyhtiö ryhtyi rakentamaan uudisrakennusta. Tarkoituksena oli vuokrata huoneistot, yleisten tilojen lisäksi yli 50 huoneistoa lähinnä lukukausien aikana opiskelijoille opiskelija-asunnoiksi. Kesäaikana rakennuksessa tuli kuitenkin toimimaan kesähotelli. Kesähotellitoiminnan osalta kiinteistöyhtiön tarkoituksena oli vuokrata tilat ulkopuoliselle verovelvolliselle yhtiölle. Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin sanontaa jatkuvasti ei voida tulkita niin että se edellyttäisi kiinteistön tai sen osan kokoaikaista tai ajallisesti edes pääasiallista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Yhtiöllä oli oikeus hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi, kun rakennusta käytettiin vuosittain toistuvasti kesähotellina.

Hakeutumisen edellytykset täyttyvät esimerkiksi silloin, jos kiinteistö on vuosittain ajalla 1.5.–31.8. vuokrattuna arvonlisäverollista liiketoimintaa kiinteistöllä harjoittavalle arvonlisäverolliselle vuokralaiselle ja muuna aikana kiinteistöä käytetään arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.

Kun kiinteistön loppukäyttäjä on kunta ja kiinteistöä käytetään kunnan arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa tai kiinteistöllä harjoitetaan kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa, täyttyvät hakeutumisen edellytykset loppukäyttäjän osalta.

Kiinteistön vuokrauksesta voi hakeutua arvonlisäverolliseksi myös silloin, kun kiinteistön käyttäjänä on valtio.

### **3.4 Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö**

Arvonlisäverolain 30 §:n 3 ja 4 momentin säännöksen mukaan:

”Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää osakkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio.”

”Mitä edellä säädetään kiinteistöosakeyhtiöstä ja sen osakkaasta, sovelletaan myös muihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, joiden toiminnan tarkoituksena on hallita kiinteistöä, sekä niiden osakkaisiin ja jäseniin.”

Jos tilat ovat osakkaan omassa käytössä, tulee osakkaan tiloissa harjoittaman toiminnan olla siten kokonaisuudessaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa. Tähän rinnastetaan osakkaan hakeutuminen kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverolliseksi, jolloin vuokralaisen toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla kokonaisuudessaan vähennykseen oikeuttavaa.

### **3.5 Hakeutumisketjua koskevat edellytykset**

Arvonlisäverolain 30 §:n 2 momentin säännöksen mukaan:

”Edellä 1 momentissa tarkoitetun luovuttajan verovelvollisuuden edellytyksenä on, että myös luovutuksensaaja hakeutuu verovelvolliseksi, jos luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen.”

Usein kiinteistön omistajalta kiinteistön vuokrannut vuokralainen vuokraa kiinteistön edelleen ja tämä taas edelleen, tai keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas vuokraa kiinteistön edelleen vuokralaiselle, joka vuokraa sen edelleen. Tämä tarkoittaa sitä, että hakeutumisketjun

tulee olla katkeamaton ensimmäisestä hakeutujasta arvonlisäverolliselle loppukäyttäjälle saakka.

Kaikkien ketjussa olevien ei kuitenkaan tarvitse hakeutua, vaan ketjun alkupää voi olla avoin. Esimerkiksi keskinäisen kiinteistösaakeyhtiön osakkaan hakeutumisen edellytyksenä ei ole, että keskinäinen kiinteistöyhtiö on hakeutunut.

### **3.6 Hakeutumismenettely**

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuminen tapahtuu perusilmoituslomakkeella (Y 1-Y3) tai muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella (Y4-Y6). Lomakkeet ovat Internet-osoitteessa [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi).

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

Hakeutujalla tulee olla selvitys siitä, mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee. Selvitys on liitettävä lomakkeeseen. Kiinteistön vuokralaisen nimi ja Y-tunnus ilmoitetaan lomakkeella kohdassa Lisätietoja. Myös jäljennös vuokrasopimuksesta on hyvä liittää lomakkeeseen.

Perustamisilmoituslomake ja muutos- ja lopettamisilmoituslomake lähetetään osoitteeseen:

PRH-Verohallinto  
Yritystietojärjestelmä  
PL 2000  
00231 HELSINKI

Lomakkeet voi myös jättää verohallinnon toimipisteeseen, Patentti- ja rekisterihallitukseen TE-keskukseen tai maistraattiin.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi kertaalleen hakeutuneen ei tarvitse hakeutua uudelleen ottaessaan arvonlisäverolliseen vuokraustoimintaan uusia kiinteistöjä. Myös keskinäisen kiinteistöyhtiön osalta riittävää on, että se on kertaalleen hakeutunut. Asiasta ei muutoinkaan tarvitse ilmoittaa verovirastolle. Hakeutujalla tulee olla kirjainpidossaan ajantasainen selvitys siitä, mitä kiinteistöjä hakeutuminen on kulloinkin koskenut.

### **3.7 Arvonlisäverovelvollisuuden alkaminen**

Pääsääntö on, että kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuva merkitään rekisteriin aikaisintaan siitä päivästä alkaen, jolloin perustamisilmoitus tai muutos- ja lopettamisilmoitus on saapunut verovirastoon. Ennen tätä ajankohtaa kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei voi vähentää.

Kun kysymys on uudisrakentamisesta tai perusparantamistöistä, kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuva voidaan merkitä rekisteriin jo rakennustöiden alkamispäivästä. Hakija voidaan merkitä rekisteriin siitä päivästä alkaen, jolloin perustamisilmoitus tai muutos- ja lopettamisilmoitus on saapunut verovirastoon. Edellytyksenä on, että hakeutuja esittää luotettavan selvityksen siitä, että kiinteistöä tullaan uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistuttua käyttämään jatkuvasti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa tai että käyttäjä on valtio.

Kiinteistön tuleva käyttö voi ilmetä esimerkiksi vuokrasopimuksesta, esivuokrasopimuksesta kiinteistön luonteesta tai muusta vastaavasta selvityksestä. Kiinteistön luonne voi käydä ilmi esimerkiksi kaavamääräyksestä.

Uudisrakentamis- tai perusparannustöiden aloittamisen jälkeen töiden vielä ollessa kesken sovelletaan vastaavia periaatteita. Hakeutuja merkitään rekisteriin aikaisintaan siitä päivästä alkaen, jolloin muutos- tai lopettamisilmoitus on saapunut verovirastoon, ja hakijan

tulee esittää luotettava selvitys kiinteistön tulevasta käytöstä. Hakeutuja saa tällöin takautuvasti vähentää uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Vähennys kohdistetaan arvonlisäverollisuuden alkamiskuukaudelle Takautuvan vähennyksen johdosta tilanne on sama kuin jos hakeutuminen olisi tapahtunut jo uudisrakentamis- tai perusparannustöitä aloitettaessa.

Kun kysymys on uudisrakentamisesta tai perusparannustyöstä tehtävästä vähennysoikeudesta tämä ei oikeuta tekemään vähennystä esimerkiksi ennen hakeutumista toteutetusta verolliseen käyttöön tulevan rakennuksen korjauskustannuksista, jotka eivät liity perusparantamiseen.

Esimerkki:

Kiinteistön omistaja tekee sopimuksen kiinteistön perusparannustyön ostamisesta. Perusparannustyöt alkavat 1.6.2008. Kiinteistön omistaja ei vielä tiedä, mihin tarkoitukseen kiinteistöä tullaan käyttämään.

Perusparannustöiden jatkuessa kiinteistön omistaja löytää kiinteistölle vuokralaisen. Arvonlisäverollinen vuokralainen tulee käyttämään kiinteistöä omassa arvonlisäverollisessa toiminnassaan. Kiinteistön omistaja ja vuokralainen allekirjoittavat vuokrausta koskevan esisopimuksen 1.10.2008. Kiinteistön omistaja hakeutuu arvonlisäverolliseksi kiinteistön vuokrauksesta. Muutos- ja lopettamisilmoitus saapuu verovirastoon 4.11. Kiinteistön omistaja merkitään rekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi 4.11.2008 alkaen.

Ajalta 1.6.-3.11.2008 kiinteistön omistajan perusparannushankintoihin on sisällynyt arvonlisäveroa 60.000 euroa. Kiinteistön omistaja vähentää marraskuulta annettavassa valvontailmoituksessa perusparannustöiden hankintahintaan siihen mennessä sisältyneen arvonlisäveron 60.000 euroa.

### 3.8

#### **Takautuva rekisteröinti ns. kuuden kuukauden sääntö**

Säännös koskee uudisrakentamista ja perusparannustöitä. Jos hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa uudisrakentamis- perusparannustöiden kohteena olevan kiinteistön käyttöönotosta eli hakeutumisen edellytykset täyttävän vuokraustoiminnan alkamisesta, hakeutuja merkitään takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöönottopäivästä. Hakeutuja saa tällöin takautuvasti vähentää uudisrakentamis- ja perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Vähennys kohdistetaan arvonlisäverovelvollisuuden alkamiskuukaudelle. Vastaavasti on myös vuokrasta tai vastikkeista suoritettava arvonlisävero takautuvasti kiinteistön käyttöönottopäivästä alkaen.

Esimerkki

Kiinteistön omistaja suorittaa rakennuksen perusparannuksen. Perusparannustyöt valmistuvat 1.3.2008, jonka jälkeen kiinteistö on tyhjiällä, kunnes omistaja vuokraa sen 1.5.2008 alkaen arvonlisäverolliselle vuokralaiselle, joka ryhtyy käyttämään kiinteistöä omassa arvonlisäverollisessa toiminnassaan.

Heinäkuussa kiinteistön omistaja hakeutuu kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverolliseksi. Muutos- ja lopettamisilmoitus saapuu verovirastoon 14.7.2008 eli kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Kiinteistön omistaja merkitään rekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi 1.5.2008 alkaen. Kiinteistön omistaja vähentää toukokuulta annettavassa valvontailmoituksessa perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Samoin kiinteistön omistaja suorittaa arvonlisäveron perimästään vuokrasta tästä ajankohdasta alkaen.

Edellytyksenä sille, että kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuva voidaan kuuden kuukauden säännön perusteella merkitä rekisteriin takautuvasti, on, ettei kiinteistöä ole käytetty uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistumisen jälkeen arvonlisäverottomassa toiminnassa. Jos esimerkiksi edellä mainitus-

sa tapauksessa kiinteistö on ollut vuokrattuna 1.3.-1.5.2008 arvonlisäverottomassa terveyden- ja sairaanhoitopalvelua myyvälle lääkäriasemalle, ei kuuden kuukauden säännön soveltaminen tule kysymykseen. Sovellettavaksi tulevat tällöin uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen tarkistamista koskevat säännökset (Tarkistamismenettely).

#### **4. Arvonlisäverollisuuden vaikutukset**

##### **4.1 Suoritettava arvonlisävero**

Kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutunut suorittaa arvonlisäveron veloitetun vuokran tai vastikkeen kokonaismäärästä Samoin veroa suoritetaan sähköstä, lämmöstä, vedestä tms. vuokran tai vastikkeen yhteydessä veloitetusta korvauksesta. Sovellettava verokanta on 22 prosenttia.

Arvonlisäveroa suoritetaan kalenterikuukausittain, vaikka vuokra tai vastike maksettaisiin yhtenä eränä kalenterivuoden lopussa, sillä kyse on jatkuvaluonteisen palvelun luovuttamisesta. Kalenterivuoden alussa koko kalenterivuodelta maksettu vuokra tai vastike käsitellään ennakkomaksuna.

Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ei suorita arvonlisäveroa osakkailta perittävistä pääomasuorituksista, vaikka ne perittäisiin yhtiövastikkeeseen sisältyvinä. Pääomasuorituksia ovat erät, jotka käsitellään keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön omien pääomien lisäyksenä.

Kun hakeutuminen tapahtuu kiinteistöön kohdistuvaa uudisrakentamis- tai perusparantamistyötä aloitettaessa tai rakennustöiden aikana, ei suoritettavaa arvonlisäveroa vielä tässä vaiheessa synny. Koska hakeutujalla on kuitenkin oikeus vähentää uudisrakentamis- tai perusparannustöihin liittyvien hankintojen hintaan sisältyvä arvonlisävero, muodostuu tilittävä arvonlisävero kyseisen kiinteistön osalta uudisrakentamis- tai perusparannusaikana negatiiviseksi. Ennakkopalautushakemukselle asetettujen edellytysten täytyessä hakeutujalla on oikeus hakea tämä negatiivinen arvonlisävero takaisin jo tilikauden aikana. Arvonlisäveroa aletaan suorittaa vuokrasta tai vastikkeista, kun kiinteistö otetaan uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistuttua arvonlisäverolliseen käyttöön.

Kun kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuva merkitään rekisteriin takautuvasti kiinteistön käyttöön otosta alkaen kuuden kuukauden säännön perusteella, tulee vuokrasta ja vastikkeista suorittaa arvonlisävero vastaavasti jo tässä kiinteistön käyttöönottoajankohdasta alkaen.

##### **4.2 Vähennettävä arvonlisävero**

###### **4.2.1 Juoksevat kulut**

Kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuneella on oikeus vähentää kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvä arvonlisävero (arvonlisäverolaki 102 §). Kiinteistöön kohdistuvia juoksevia kuluja ovat mm. huolto, siivous- ja korjauskulut.

Jos vain osa kiinteistöstä on vuokrattu arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalle vuokralaiselle tai käyttäjänä on valtio, koskee vähennys vain tähän osaan kohdistuvia hankintoja.

Keskinäisellä kiinteistöyhtiöllä on arvonlisäveron vähennysoikeus vain siltä osin kuin hankinnat kohdistuvat niihin huoneistoihin, joiden osalta keskinäinen kiinteistöyhtiö on hakeutunut arvonlisäverolliseksi. Kun hakeutuminen ei koske koko kiinteistöä, tulee myös kiinteistön yhteisiin tiloihin, kuten porraskäytäviin, kohdistuvien hankintojen hintoihin sisältyvä arvonlisävero jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan. Jakoperusteena voidaan tällöin käyttää esimerkiksi vähennykseen oikeuttavassa ja vähennyskelvottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alojen suhdetta.

#### **4.2.2 Uudisrakentamis- ja perusparantamiskulut**

Hakeutuja voi vähentää edellytysten täyttyessä uudisrakentamis- ja perusparannustöihin liittyvien hankintojen hintaan sisältyvän arvonlisäveron jo uudisrakentamis- ja perusparannustöiden suorittamisen aikana (arvonlisäverolaki 102 §).

Vähennysoikeus on vain siltä osin kuin kiinteistöä tullaan uudisrakentamis- tai perusparannustöiden valmistuttua käyttämään arvonlisäverollisessa toiminnassa tai käyttäjänä on valtio.

Vähennykset kohdistetaan samalla tavoin kuin arvonlisäverotuksessa muutoinkin (arvonlisäverolaki 141 § ja 142 §). Esimerkiksi urakkasopimuksen mukaisten ennakkomaksujen sisältämän arvonlisäveron vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ennakkomaksu on maksettu.

#### **4.2.3 Myyjän tai muun luovuttajan suorittaman oman käytön veron vähentäminen**

Eräiden uudisrakentamis- tai perusparannustöiden arvonlisäverotus tapahtuu oman käytön arvonlisäverotuksena eli siten, että myyjä tai muu luovuttaja suorittaa uudisrakentamis- tai perusparannustöiden arvonlisäveron oman käytön arvonlisäverotuksen mukaan. Tällaisesta tilanteesta on kyse esimerkiksi silloin, kun

1. ostetaan rakennusyhtiöltä käyttöönnottoman uudisrakennus maa-alueineen (arvonlisävero 31 § 1 momo 1 kohta)
2. ostetaan rakennus, jonka perusparannustyön rakennusyhtiö on suorittanut, kun rakennusta ei ole otettu käyttöön perusparannustyön suorittamisen jälkeen (arvonlisäverolaki 33 §)
3. ostetaan kiinteistö, jolla suoritettavat uudisrakentamis- tai perusparannustyöt ovat vielä kesken (arvonlisäverolaki 33 §).

Kiinteistön hankintahinta ei sisällä arvonlisäveroa. Kiinteistön vuokraamisesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuneella ostajalla tai muulla luovutuksensaajalla on kuitenkin oikeus vähentää myyjän tai muun luovuttajan suorittama oman käytön arvonlisävero (arvonlisäverolaki 103 § 1 mom.). Vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on myyjän tai muun luovuttajan ostajalle tai muulle luovutuksensaajalle antama selvitys hänen suorittamansa arvonlisäveron määrästä (arvonlisävero 103 § 2 mom.). Vähennysoikeus on vain siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa tai käyttäjä on valtio.

Vähennysten kohdistamiseen sovelletaan arvonlisäverolain kyseisiä tilanteita koskevia säännöksiä. Tämän mukaisesti arvonlisäveron vähennys kohdistetaan joko sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai vaihtoehtoisesti sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyjän tai muun luovuttajan velvollisuus suorittaa käytön arvonlisäveroa on syntynyt (arvonlisäverolain 144 §). Esimerkiksi jos ostaja on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi jo uudisrakentamistöitä aloitettaessa, ostaja voi vähentää arvonlisäveron jo uudisrakentamistöiden suorittamisen aikana sitä mukaa kuin myyjälle syntyy velvollisuus oma käytön arvonlisäveron suorittamiseen. Vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän antama selvitys suoritettujen arvonlisäveron määrästä.

### **5. Tarkistamismenettely**

Uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero voidaan edellytysten täyttyessä vähentää täysimääräisesti, kun hakeutuminen kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi tapahtuu joko uudisrakentamis- tai perusparannustöiden alkaessa tai niiden suorittamisen aikana tai viimeistään kuuden kuukauden kuluessa uudisrakentamis- tai perusparannustöiden kohteena olleen kiinteistön käyttöönotosta.

Silloin kun hakeutuminen tapahtuu edellä mainitun kuuden kuukauden määräajan jälkeen, ei uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa



voida vähentää täysimääräisesti. Uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sovelletaan tällöin arvonlisäveron vähennyksen tarkistamista koskevia säännöksiä. (Ks. Verohallituksen ohje Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus Dnro 1845/40/2007).

Tarkistamissäännöksiä ei sovelleta kiinteistöihin, joilla on suoritettu vain korjausrakentamiseen tai huoltoon liittyviä palveluja.

Tarkistamissäännökset korvasivat arvonlisäverolain (1501/1993) alkuperäiseen 33 §:ään sisältyneen uudisrakentamisen ja perusparannustöiden osalta tehtyjen vähennyksen/kuntapalautusten palautusvelvollisuuden.

Tarkistamista koskevia säännöksiä sovelletaan aina silloin, kun

1. kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu siten, että arvonlisäverollisen käytön osuus kasvaa tai pienenee suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen
2. kiinteistö myydään tai muutoin luovutetaan eikä tarkistusoikeus- ja velvollisuus siirry ostajalle tai muulle luovutuksensaajalle
3. kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuminen päättyy
4. kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta.

Tarkistamista koskevia säännöksiä sovelletaan siis myös silloin, kun uudisrakentamis- tai perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on voitu alun perin vähentää täysimääräisesti, ja kiinteistön käyttöoikeus myöhemmin muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee alkuperäiseen.

Silloin kun kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuminen on tapahtunut kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, katsotaan kiinteistöä tarkistusta laskettaessa käytetyn tarkistuskauden alkamisen (eli uudisrakentamis- tai perusparannustyön valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen) ja arvonlisäverollisuuden alkamisen välisenä aikana arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä (arvonlisävero 106 § 3 mom.).

#### Esimerkki

Kiinteistön omistaja suorittaa rakennuksen perusparannuksen. Rakennus muodostuu kahdesta yhtä suuresta huoneistosta, joihin perusparannustyöt ovat kohdistuneet samassa laajuudessa. Perusparannustyöt valmistuvat 1.2.2008. Kiinteistön omistaja vuokraa perusparannuksen kohteena olevat huoneistot 1.5.2008 alkaen arvonlisäverollisille, jotka ryhtyvät käyttämään huoneistoja omissa arvonlisäverollisessa toiminnassaan.

Kesäkuussa kiinteistön vuokraaja hakeutuu kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverolliseksi. Muutos- ja lopettamisilmoitus saapuu verovirastoon 16.6.2008 eli kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Kiinteistön omistaja merkitään rekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi 1.5.2008 alkaen. Kiinteistön omistaja saa vähentää toukokuulta annettavassa valvontailmoituksessa perusparannustöiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron 100.000 euroa.

Toisen huoneiston vuokrasuhde päättyy ja kiinteistön omistaja vuokraa huoneiston 1.11.2008 alkaen vuokralaiselle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Kiinteistön omistajan hakeutuminen päättyy tämän huoneiston osalta.

Tarkistuskausi alkaa 1.2.2008, jolloin perusparannustyöt valmistuvat. Tarkistuskauden ensimmäisen tarkistusvuoden pituus on siis 11 kuukautta (1.2.2008-31.12.2008). Kiinteistön omistajan katsotaan käyttäneen kiinteistöä tarkistuskauden alkamisen ja arvonlisäverovelvollisuuden alkamisen välisenä aikaa (1.2.-1.5.2008) arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Ensimmäisen tarkistusvuoden aikana kiinteistöä on näin ollen käytetty

yhdeksän kuukautta (1.2.–31.10.2008) 100 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja kaksi kuukautta (1.11.31.12.2008) 50 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä on  $100\% \times 9/11 + 50\% \times 2/11 = 91\%$ . Kun perusparannustöiden hankintahintaan on sisällynyt arvonlisäveroa 100 000 euroa, saadaan tarkistettava määrä kaavalla:  $1/10 \times (100-91)\% \times 100\,000$  euroa = 900 euroa. Kiinteistön omistaja pienentää joulukuulta annettavassa valvontailmoituksessa vähennettäviä arvonlisäveroja 900 eurolla.

Kun kiinteistö on edelleen vuonna 2009 koko vuoden vuokrattuna samoille vuokralaisille, saadaan tarkistettava määrä kaavalla  $1/10 \times (100-50)\% \times 100\,000$  euroa = 5000 euroa. Kiinteistön omistaja pienentää joulukuulta annettavassa valvontailmoituksessa vähennettäviä arvonlisäveroja 5000 eurolla.

Tarkistus tehdään jatkossa kunakin tarkistusvuonna kymmenen vuoden tarkistuskauden aikana, kun kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen.

Edellä mainittua periaatetta sovelletaan myös silloin, kun ostetaan kiinteistö, jolla on suoritettu uudisrakentamis- tai perusparannustöitä ja tarkistus- tai velvollisuus siirtyvät myyjältä ostajalle. Kiinteistön uusi omistaja ei välttämättä vielä kiinteistön hankintahetkellä tiedä, tuleeko hän vuokraamaan kiinteistön arvonlisäverollista toimintaa kiinteistöllä harjoittavalle vuokralaiselle, joten kiinteistö voi ensin olla tyhjiillään. Jos kiinteistö myöhemmin vuokrataan ja uusi omistaja hakeutuu kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, katsotaan kiinteistö tarkistusta laskettaessa käytetyn arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä myös sinä aikana, jolloin se on ollut tyhjiillään ennen hakeutumisen edellytykset täyttävän vuokraustoiminnan alkamista. (arvonlisävero 106 § 3 mom.).

Tarkistusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös vuokralaiseen ja keskinäisen kiinteistö-osaakeyhtiön osakkaaseen. Vuokrasuhteen päättyessä aiemman vuokralaisen tarkistus- tai velvollisuus siirtyvät pääsääntöisesti vuokranantajalle. Perusparannuksen osalta vuokranantaja on tällöin kuitenkin velvollinen suorittamaan tarkistuksen ainoastaan siinä tapauksessa, että hän on maksanut vuokralaiselle korvauksen perusparannusten suorittamisesta (arvonlisäverolaki 121 §).

## **6. Arvonlisäverollisuuden päättyminen**

Kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuneen arvonlisäverollisuus päättyy vasta, kun hakeutumisen edellytykset ovat päättyneet kaikkiin hakeutumisen kohteena olleiden kiinteistöjen osalta

Kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuneen hakeutuminen päättyy kyseisen kiinteistön osalta esimerkiksi, kun

- vuokralainen vaihtuu ja uusi vuokralainen ei käytä kiinteistöä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä
- kiinteistön omistaja myy kiinteistön
- keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön osakas myy huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet (osakkaan hakeutuminen päättyy)
- kiinteistön loppukäyttäjä ottaa kiinteistön muuhun kuin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, esimerkiksi lopettaa arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittamisen.

Kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverolliseksi hakeutuneen hakeutuminen ei sen sijaan päätty, kun vuokralainen muuttaa pois, jos uusi vuokralainen ryhtyy harjoittamaan kiinteistöllä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Myöskään keskinäisen kiinteistöosaakeyhtiön hakeutuminen osakkaan hallitsemien tilojen osalta ei päätty, kun osakas myy

huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet, jos uusi osakas ryhtyy käyttämään tiloja kokonaisuudessaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Hakeutuminen ei pääty myöskään silloin, kun kiinteistö on tilapäisesti tyhjänä haettaessa uutta arvonlisäverollista vuokralaista, joka ryhtyy harjoittamaan kiinteistöllä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

Kun hakeutumisen edellytykset ovat lakanneet kaikkien kiinteistöjen osalta, antaa kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutunut muutos- ja lopettamisilmoituksen, jolla hakeutuja ilmoittaa lopettavansa arvonlisäverollisen toiminnan kiinteistön vuokraajana tai muuna luovuttajana. Ilmoitus on liitettävä selvitys hakeutumisen edellytysten lakkaamisesta.