

HE 110/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia ja verotusmenettelystä annettua lakia.

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen edellyttämät muutokset kiinteistön määritelmän osalta. Käyttöön otettaisiin uusi täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistön määrittely. Muutokset vaikuttaisivat kiinteistön luovutusten verovapauden ja rakentamispalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalan laajuuteen, kiinteistöinvestointien tarkistusjärjestelmään sekä kiinteistöön kohdistuvien palvelujen verotuspaikkaan.

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin lisäksi eräitä muita muutoksia.

Verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:ään tehtäisiin arvonlisäverolain muuttamisesta aiheutuva tarkistus.

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 JOHDANTO.....	3
2 NYKYTILA JA SEN ARVIOINTI.....	3
2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö.....	3
2.2 Kansallinen lainsäädäntö.....	5
3 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	7
3.1 Tavoitteet.....	7
3.2 Kiinteän omaisuuden käsite.....	8
3.2.1 Täytäntöönpanoasetus.....	8
3.2.2 Muutokset arvonlisäverolakiin.....	10
3.3 Kiinteistöluovutusten verovapaus.....	11
3.4 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus.....	12
3.5 Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oman käytön verotus.....	13
3.6 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely.....	14
3.7 Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuspaikka.....	15
3.8 Verotuksen oikaisu kaupan purkautumisen johdosta.....	16
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	17
4.1 Taloudelliset vaikutukset.....	17
4.2 Hallinnolliset vaikutukset.....	18
5 ASIAN VALMISTELU.....	18
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	19
1 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT.....	19
1.1 Arvonlisäverolaki.....	19
1.2 Laki verotusmenettelystä.....	24
2 VOIMAANTULO.....	24
LAKIEHDOTUKSET.....	25
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	25
Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.....	28
LIITE.....	29
RINNAKKAISTEKSTIT.....	29
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	29
Laki verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.....	33

YLEISPERUSTELUT

1 Johdanto

Euroopan unionissa sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää koskevat säännökset sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*).

Arvonlisäverodirektiiviä koskevalla 15 päivänä maaliskuuta 2011 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetulla uudelleenlaaditulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 282/2011 (jäljempänä *täytäntöönpanoasetus*) varmistetaan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus jäsenvaltioissa. Täytäntöönpanoasetus on sitova ja kaikissa jäsenvaltioissa sellaisenaan sovellettava.

Euroopan unionin neuvosto hyväksyi 7 päivänä lokakuuta 2013 neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 1042/2013 täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (jäljempänä *täytäntöönpanoasetus 1042/2013*). Täytäntöönpanoasetus 1042/2013 perustuu Euroopan komission 18 päivänä joulukuuta 2012 antamaan ehdotukseen COM(2012) 763.

Täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 tarkoituksena on muun muassa varmistaa kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen yhdenmukainen verokohtelu jäsenvaltioissa. Asetuksessa määritellään kiinteän omaisuuden käsite. Lisäksi asetuksessa tarkennetaan, mihin palveluihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevaa verotuspaikkasääntöä. Kiinteää omaisuutta koskevat säännökset tulevat sovellettaviksi vuoden 2017 alusta.

Arvonlisäverolakia ehdotetaan muutettavaksi, jotta lain kiinteistöjä koskevat säännökset olisivat yhdenmukaiset täytäntöönpanoasetuksen kanssa.

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin myös eräitä muita muutoksia ja tarkistuksia. Lakiin otettaisiin nimenomaiset säännökset, joilla selkeytetään veron perusteen ja vähennyksen oikaisua kauppurkutilanteissa.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä kiinteää omaisuutta. Kiinteän omaisuuden käsitettä käytetään kuitenkin useissa eri yhteyksissä, esimerkiksi kiinteän omaisuuden luovutusten verovapautta ja kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuspaikkaa koskevissa säännöksissä.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan kiinteää omaisuutta pidetään tavarana. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Artiklan 15 kohdan 2 perusteella jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena myös muun muassa kiinteään omaisuuteen liittyviä oikeuksia ja esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen.

Kiinteää omaisuutta koskevista verovapauksista säädetään direktiivin 135 artiklassa. Säännöksen 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta rakennuksen tai rakennuksen

HE 110/2016 vp

osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, lukuun ottamatta luovutusta ennen ensimmäistä käyttöönottoa, sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole rakennusmaata, ja kiinteän omaisuuden vuokraus.

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdassa säädetään verovapautta koskevista poikkeuksista. Säännöksen mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautusta ei sovelleta hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaan majoitustoimintaan, alueiden vuokraukseen kuluneuvojen paikoitusta varten, pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen ja säilytyslokeroiden vuokraukseen. Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

Edellä mainitun mukaisesti arvonlisäverodirektiivin mukaan uuden rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan sekä rakennusmaan luovuttamisesta on lähtökohtaisesti suoritettava arvonlisävero. Vanhan rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan luovuttaminen on vapautettu verosta. Suomi on saanut liittymissopimuksessa uusien rakennusten ja rakennusmaan luovutuksia koskevan poikkeuksen. Direktiivin 379 artiklan ja liitteen X perusteella Suomi saa jatkaa ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtuvien rakennusten tai rakennuksen osien ja niihin liittyvien maapohjien luovutusten sekä rakennusmaan luovutusten vapauttamista arvonlisäverosta.

Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen muun muassa kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden soveltamisalaa.

Arvonlisäverodirektiivin oman käytön verotusta koskevat säännökset sisältyvät direktiivin 16, 18, 26 ja 27 artiklaan.

Direktiivin 27 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kilpailun vääristymisen estämiseksi rinnastaa vastikkeellisesti suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi täyteen vähennykseen.

Rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta säädetään direktiivin 199 artiklassa. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa rakennustyön suorituksen, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suorituksen tai tavaroiden luovutukseksi katsottavan rakennuskohteiden luovutuksen tai rakennusmaan luovutuksen (a alakohta) ja verovelvollinen, joka vastaanottaa a alakohdassa tarkoitettuja toimintoja hoitavan henkilöstön asettamisen käyttöön (b alakohta). Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat määrittellä soveltamisalaaan kuuluvat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset sekä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin kyseisiä toimenpiteitä voidaan soveltaa.

Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus- eli verotuspaikasta säädetään direktiivin 47 artiklassa. Sen mukaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asian-
tuntija- ja kiinteistövälittäjäpalvelut, majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut, suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

HE 110/2016 vp

Kiinteistöinvestoinneista tehdyn vähennyksen oikaisujärjestelmästä säädetään direktiivin 187—191 artikloissa.

Täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013 määritellään kiinteän omaisuuden käsite yhdenmukaisen verokohtelun varmistamiseksi. Määritelmä sisältyy täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklaan. Kiinteää omaisuutta koskevat täytäntöönpanoasetuksen säännökset tulevat sovellettaviksi vuoden 2017 alusta.

Komissio antoi täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 hyväksymisen jälkeen lokakuussa 2015 selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä. Komission huomautusten tavoitteena on tehdä EU:n lainsäädännön sisällöstä helpommin ymmärrettävää ja selventää kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan lainsäädännön soveltamista käytännössä.

Komission ohjeet eivät ole oikeudellisesti sitovia, ja ne sisältävät ainoastaan epävirallisia käytännön ohjeita siitä, miten EU:n lainsäädäntöä olisi komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston näkemysten mukaan sovellettava. Ohjeet eivät välttämättä kaikilta osin edusta jäsenvaltioiden näkemyksiä, eivätkä ne estä jäsenvaltioita ja verohallintoja antamasta kansallisia ohjeita samasta aiheesta.

2.2 Kansallinen lainsäädäntö

Arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarana ja palvelun mynnistä. Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Tavarana määritelmä kattaa kiinteistöt.

Kiinteistöjen verokohtelu on arvonlisäverolaissa osittain toteutettu muista tavaroista poikkeavalla tavalla. Kiinteistön mynnistä sekä kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovuttamisesta ei pääsääntöisesti suoriteta arvonlisäveroa. Rakentamispalvelujen, kiinteistöhallintapalvelujen ja eräiden kiinteistöihin kohdistuvien palvelujen mynnistä suoritetaan kuitenkin arvonlisäveroa. Lisäksi rakentamispalveluista ja kiinteistöhallintapalveluista suoritetaan arvonlisäveroa erityisten oman käytön verotussääntöjen mukaan.

Arvonlisäverolain 28 § sisältää kiinteistön määritelmän. Säännöksen mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöistä säädetään.

Lain 27 § sisältää kiinteistönluovutusten verottomuutta koskevan yleissäännöksen. Säännöksen mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön mynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.

Lain 29 §:ään sisältyvät säännökset verollisista kiinteistöön kohdistuvien palvelujen ja oikeuksien luovutuksista. Pykälän mukaan veroa suoritetaan rakentamispalvelun mynnistä, maatai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästysoikeuden kalastusoikeuden mynnistä, majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen ja muiden sellais-

HE 110/2016 vp

ten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta, kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden luovuttamisesta, pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköinti- paikkojen luovuttamisesta, sataman tai lentokentän luovuttamisesta, säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta sekä ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma- automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaatiman tilan luovuttamisesta.

Arvonlisäverolain mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita pidetään irtaimena aineellisenä omaisuutena. Niiden myynti ja vuokraus on nykyisin verollista myös silloin, kun se tapahtuu verottoman kiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä.

Lain 30 §:ssä säädetään mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Säännöksen mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus edellyttää pääsääntöisesti sitä, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Lain 31 §:ään sisältyvä rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös koskee uudisrakennuksen luovuttamista maapohjineen ja perustajarakentamista. Pykälän mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten tai elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Valvontavaikeuksien välttämiseksi näitä tilanteita ei veroteta rakentamispalvelun myyntinä vaan rakentamispalvelun tuottamisena omaan käyttöön. Veron peruste on rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Lain 31 §:ssä määritellään rakentamispalvelun käsite. Säännöksen mukaan rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen ja työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.

Lain 31 a §:n mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaa 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa, suorittaa palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Neutraalisuuden ja menettelyn selkeyden vuoksi rakennusyhtiöihin sovelletaan samoja sääntöjä kaikissa erilaisissa rakentamiseen liittyvissä oman käytön verotustilanteissa. Rakennusliikkeet joutuvat säännöksen perusteella suorittamaan veroa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotukselle säädetyistä euromääräisistä rajoista riippumatta myös silloin, kun ne suorittavat palveluja verotonta elinkeinotoimintaa varten.

Lain 32 §:ssä säädetään omaan käyttöön tuotettujen kiinteistöhallintapalvelujen verollisuudesta. Ilman erityissääntelyä kiinteistönhaltijalle muodostuisi verotuksellisesti edullisemmaksi tuottaa kiinteistöön kohdistuvat palvelut itse verotta kuin ostaa ne ulkopuolisilta verolliseen hintaan, mikä vääristäisi kilpailutilannetta. Kilpailuhäiriön lieventämiseksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävässä toiminnassa käytettyyn kiinteistöön kohdistuvat kiinteistön omistajan tai haltijan omalla henkilökunnalla suorittamat työt verotetaan oman käytön verotusta koskevien periaatteiden mukaisesti. Verovelvollisten lukumäärän rajoittamiseksi kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että omien töiden arvo ylittää euromääräisen alarajan.

Lain 32 §:n mukaan kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiin-

teistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan tai kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 50 000 euroa. Kiinteistöhallintapalveluja ovat 31 §:ssä tarkoitettut rakentamispalvelut sekä kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

Lain 33 §:n rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös koskee kiinteistöjä, jotka on luovutettu ennen kiinteistöinvestoinneista tehdyn vähennyksen tarkistamiseen liittyvän tarkistuskauden alkamista. Sen mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistö luovutetaan ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. Säännöksen tavoitteena on saattaa liiketoimintaa varten suoritettut kiinteistöinvestoinnit mahdollisimman laajasti vähennysoikeuden piiriin.

Lain 67 §:ssä säädetään kiinteistöön kohdistuvien palvelujen verotuspaikasta eli myyntimaasta. Säännöksen mukaan kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja ovat muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalvelut, majoituspalvelut, käyttöoikeuksien myöntäminen kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalvelut.

Lain 8 c §:ssä säädetään rakennusalan käännettystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Menettelyä sovelletaan rakentamispalvelujen myyntiin ja työvoiman vuokraukseen kyseisiä palveluja varten, kun palvelujen ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluvia palveluja tai suorittaa niihin rinnastettavia kiinteistön luovutuksia. Käännetty verovelvollisuus ei koske rakennustyöhön liittyvää suunnittelua, valvontaa tai muuta niihin verrattavaa palvelua.

Säännökset kiinteistöinvestointeja koskevan vähennyksen tarkistamisesta sisältyvät lain 119—121 k §:iin. Kiinteistöinvestoinnista tehtyä vähennystä tarkistetaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee tai kasvaa kymmenen vuoden pituisen tarkistuskauden aikana. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Tavoitteet

Täytäntöönpanoasetuksen kiinteää omaisuutta koskevien säännösten tavoitteena on varmistaa kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen yhdenmukainen verokohtelu jäsenvaltioissa. Asetuksessa määritellään kiinteän omaisuuden käsite. Lisäksi asetuksessa tarkennetaan, mihin palveluihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 47 artiklassa tarkoitettua kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevaa verotuspaikkasäännöstä.

Hallituksen esityksen tavoitteena on yhdenmukaistaa arvonlisäverolain kiinteistöjä koskevat säännökset täytäntöönpanoasetuksen määrittelyn kanssa. Asetus on suoraan sovellettava oikeutta. Arvonlisäverolaki ei tämän vuoksi voi sisältää säännöksiä, jotka ovat ristiriidassa asetuksen kanssa.

Arvonlisäverolain yhteisöläinsäädännön mukaisen tulkinnan varmistamiseksi lakiin otettaisiin nimenomaiset säännökset oikaisuista kaupanpurkutilanteissa.

3.2 Kiinteän omaisuuden käsite

3.2.1 Täytäntöönpanoasetus

Arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä kiinteää omaisuutta. Käsitettä käytetään kuitenkin direktiivissä useissa eri yhteyksissä.

Kiinteän omaisuuden käsite määritellään täytäntöönpanoasetuksessa. Määritelmä sisältyy asetuksen 13 b artiklaan. Sen mukaan sovellettaessa arvonlisäverodirektiiviä kiinteänä omaisuutena pidetään:

- a) tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;
- b) rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;
- d) osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Kiinteää omaisuutta koskevat täytäntöönpanoasetuksen säännökset tulevat sovellettaviksi vuoden 2017 alusta.

Komission selittävien huomautusten mukaan 13 b artiklan kohtia ei pidä käsittää toisiaan pois sulkeviksi. Tämä tarkoittaa sitä, että kiinteänä omaisuutena pidettävä hyödyke saattaa kuulua useamman kuin yhden kohdan soveltamisalaan.

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan a kohdan ilmaus maa-ala on merkitykseltään laaja. Se kattaa maapohjan ja kaiken sen päällä ja alla olevan. Maapohja kattaa kaikki maa-alat, myös veden peittämät alueet, kuten meret, joet, järvet ja muut sisävesistöt. Omaisuus voi olla myös kiinnittynyt tai juurtunut maahan tai sisältyä siihen. Näin ollen puut ja viljelykasvit kuuluvat tämän säännöksen piiriin, mikäli ne ovat kiinni maaperässä. Maa kattaa myös kaiken maan pinnan alla olevan. Öljylähteet, pohjavedet, mineraalit ja muut maanalaiset resurssit katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Niin kauan kuin edellä mainittuja ei kaiveta maasta, niitä on pidettävä osana maata eli kiinteänä omaisuutena.

Määritelmä kattaa vain sellaisen kiinteän omaisuuden, johon voi syntyä omistus- tai hallintaoikeus. Omaisuutta voidaan pitää kiinteänä, vaikka arviointiajankohtana kenelläkään ei olisi siihen omistus- tai hallintaoikeutta. Ainoastaan sellainen kiinteä omaisuus, joka ei voi kuulua kenellekään, ei kuulu säännöksen piiriin. Luovuttamattomissa oleva kiinteä omaisuus, kuten yhteiskunnan omaisuus, esimerkiksi järvet, sisävesistöt, satamat ja yleiset puistot kuuluvat määritelmän soveltamisalaan, vaikka niiden omistusoikeutta ei voida siirtää.

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan b kohdan rakennus voidaan määritellä ihmisen tekemäksi rakenteeksi, jossa on katto ja seinät, kuten talo tai tehdas. Termin rakennelma merkitys on laajempi ja se käsittää muut ihmisen tekemät rakenteet. Rakennelmat voivat olla maa- ja vesirakennuskohteita, kuten teitä, siltoja, lentokenttiä, satamia, ojia, kaasujohtoja tai vesi- ja viemäröintijärjestelmiä. Rakennukset ja rakennelmat katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi kaikkine rakenteellisine osineen. Ilmauksella rakenteelliset osat tarkoitetaan rungon lisäksi kaikkia rakennukseen tai rakennelmaan asennettuja ja siihen kiinteästi kuuluvia tai siihen pysyvästi

asennettuja osia, jotka muodostavat kokonaisuuden siten, että ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Jotta rakennukset ja rakennelmat voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi, niiden on oltava perustettuja kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja ne eivät saa olla helposti purettavissa tai siirrettävissä.

Sellaisten osien puuttuminen, jotka tekevät rakennuksesta tai rakennelmasta asuinkelpoisen tai käyttötarkoitukseensa sopivan, ei estä tällaisten rakenteiden katsomista kiinteäksi omaisuudeksi. Arvioitaessa sitä, onko rakennus tai rakennelma kiinteää omaisuutta, ratkaisevaa on se, onko se helposti purettavissa tai siirrettävissä.

Artiklan b kohta kattaa rakennukseen tai rakennelmaan sen rakentamisen, kunnostuksen tai muuttamisen yhteydessä sisällytetyt osat, kuten tiilet, sementin, betonin, pylvääät ja palkit. Sisällytetyt osat ovat rakennuksen tai rakennelman rakenteeseen kuuluvia osia, muun muassa seinät, lattiat ja runko. Sisällytettyihin osiin kuuluvat myös ne osat, jotka on rakennettu rakennuksen tai rakennelman infrastruktuuriksi tai varusteluksi, kuten esimerkiksi viemäröintijärjestelmät, vesijohdot, lämmitys-, jäähdytys- ja ilmastointilaitteistot sekä sisäiset sähkölaitteiston kaapeloinnit.

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan c kohta kattaa rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat, jos ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvia. Kiinteällä tarkoitetaan sitä, että ilman osaa rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Asentaminen tarkoittaa sitä, että se sijoitetaan tai kiinnitetään paikalleen käytettäväksi kyseisessä rakennuksessa tai rakennelmassa. Rakenteen käyttö ja tarkoitus määräävät sen, mitkä ovat siihen kiinteästi kuuluvia osia.

Säännöksessä mainituilla osilla tarkoitetaan osia, joiden asentaminen ei muodosta rakennuksen tai rakennelman runkoa, vaan joilla täydennetään tai varustellaan rakennusta tai rakennelmaa. Esimerkkeinä voidaan mainita eristys, väliseinät sekä seinien ja lattioiden pinnoitteet. Erityisten rakennelmien osalta ratkaisevaa on se, onko osan asentaminen oleellista tai erittäin tarpeellista.

Komission ohjeiden mukaan 13 b artiklan d kohta kattaa pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat, laitteet ja koneet, joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Säännöksessä viitataan nimenomaisesti laitteisiin ja koneisiin, mutta mikä tahansa muu osa voi kuulua säännöksen piiriin. Ratkaisevaa soveltamisessa on se, aiheuttaisiko rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan poistaminen vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle. Pysyvästi asennettujen osien ei tarvitse olla kiinnitetty kiinnikkeillä, liittimillä tai muun tyyppisellä kiinnityksellä. Koneen poistaminen voi muun muassa mittojen ja painon vuoksi aiheuttaa rakennuksen tai sen osan tuhoutumisen.

Tuhoaminen kattaa tilanteet, joissa rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan poistaminen aiheuttaa sille vakavaa vahinkoa tai huomattavan fyysisen muutoksen. Muuttaminen merkitsee vähäisempää muutosta. Vähäinen vahinko tai muutos ei kuitenkaan riitä d kohdan soveltamiseksi. Se edellyttää rakennuksen tai rakennelman merkittävää muuttamista. Muutos on merkityksetön, kun poistaminen jättää vain helposti peitettäviä tai korjattavia jälkiä lattiaan tai seiniin. Korjaamiseen tarvittavan työn, ajan ja kustannusten määrä saattaa olla hyödyksi määriteltäessä, onko muutos merkittävä. Myös sillä, aiheuttaako poistaminen vahinkoa itse osalle, voi olla merkitystä.

3.2.2 Muutokset arvonlisäverolakiin

Voimassa olevan arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään.

Arvonlisäverolakiin ehdotetaan tehtäväksi täytäntöönpanoasetuksen edellyttämät kiinteän omaisuuden käsitettä koskevat muutokset. Arvonlisäverolain 28 §:ssä oleva kiinteistön määritelmä korvattaisiin viittauksella täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kiinteän omaisuuden käsitteeseen. Tällä varmistettaisiin se, että arvonlisäverolain kiinteistöjä koskevat säännökset olisivat yhdenmukaiset täytäntöönpanoasetuksen kanssa.

Asetuksen 13 b artiklan a kohdan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Voimassa olevan arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta. Asetukseen sisältyvä kiinteän omaisuuden määrittely on tältä osin linjassa arvonlisäverolain nykyisen kiinteistön määritelmän kanssa.

Asetuksen 13 b artiklan b kohdan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää. Voimassa olevan arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Arvonlisäverolain nykyinen kiinteistön määritelmä vastaa tältäkin osin asetuksen mukaista kiinteän omaisuuden määritelmää. Rakennuksen tai rakennelman omistussuhteilla ei olisi arvonlisäverotuksen suhteen merkitystä. Myös muun kuin maapohjan omistajan omistamaa rakennusta pidettäisiin nykyiseen tapaan verotuksellisesti kiinteistönä.

Asetuksen 13 b artiklan c kohdan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluva osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit. Voimassa olevan arvonlisäverolain säännökset sekä oikeus- ja verotuskäytäntö ovat tältä osin asetuksen mukaisia. Kiinteistön osana pidetään nykyisin esimerkiksi rakennukseen kuuluvaa kiinteää sisustusta tai muuta sellaista varustusta, joka palvelee rakennuksen yleistä käyttötarkoitusta.

Asetuksen 13 b artiklan d kohdan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Voimassa olevan arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu nykyisin kiinteistöön. Tällaisia koneita, laitteita ja kalusteita pidetään irtaimena aineellisena omaisuutena. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan kaluston myynti ja vuokraus on nykyisin verollista silloinkin, kun se tapahtuu verottoman kiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaisesti vuoden 2017 alusta kiinteistönä pidettäisiin myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Muutoksen seurauksena tällaiseen kiinteistöön pysyvästi asennettuun koneeseen tai laitteeseen sovellettaisiin kiinteistöä koskevia säännöksiä.

Komission ohjeiden mukaisesti ratkaisevaa tämän kohdan soveltamisessa olisi se, aiheuttaako pysyvästi asennetun osan poistaminen vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle. Tuhoaminen kattaisi tilanteet, joissa poistaminen aiheuttaa rakennukselle tai rakennelmalle merkittävää vahinkoa tai huomattavan fyysisen muutoksen. Muuttamisella tarkoitettaisiin rakennuksen tai rakennelman merkittävää muuttamista. Vähäinen vahinko tai muutos ei olisi riittävää. Muutos olisi merkityksetön, jos koneen tai laitteen poistaminen jättäisi vain helposti peitettäviä tai korjattavia jälkiä. Esimerkiksi kone, joka on pultattu tehtaan lattiaan, jotta se ei siirtyisi tuotannon aikana, voidaan poistaa vain irrottamalla pultit lattiasta. Pulttien irrottaminen vahingoittaa luonnollisesti lattiaa jonkin verran, mutta tämä ei vahingoittaisi rakennusta merkittävästi.

Nykyisestä poiketen esimerkiksi kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia teollisuusrakennuksen sisällä tai sen ulkopuolella olevia prosessisäiliöitä ja -putkistoja pidettäisiin täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan määritelmän mukaisesti kiinteistönä, jos niitä ei voitaisi siirtää tuhoamatta tai merkittävästi muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Kiinteistöön kohdistuvat liiketoimet ja tilanteet ovat käytännössä moninaisia ja niiden vero-kohtelu joudutaan arvioimaan pitkälti tapauskohtaisesti verotus- ja oikeuskäytännössä. Verohallinto antaisi uusien säännösten soveltamista koskevat tarkemmat ohjeet.

Kiinteistön määritelmän muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistöluovutusten verovapauden lisäksi rakentamispalvelujen oman käytön verotuksen, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn sekä kiinteistöön kohdistuvien palvelujen verotuspaikkasäännöksen soveltamisalaan.

Tilanteissa, joissa kiinteistönä pidettävä siinä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleva kone tai laite myytäisiin yhdessä rakennuksen tai pysyvän rakennelman kanssa, myynnistä ei nykyisestä poiketen suoritettaisi veroa.

Rakentamispalvelujen oman käytön verotusta koskevien sääntöjen soveltamisala laajenisi koskemaan kiinteistöön pysyvästi asennettuja siinä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita.

Kiinteistönä pidettäviin koneisiin ja laitteisiin sovellettaisiin kiinteistöinvestoinneista tehdyn vähennyksen tarkistusmenettelyä.

Kiinteistöön pysyvästi asennettuihin koneisiin ja laitteisiin liittyvät palvelut verotettaisiin kiinteistön sijaintipaikassa.

Muutos ei vaikuttaisi rakennusalan käännettyyn verovelvollisuuteen eikä kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotukseen.

3.3 Kiinteistöluovutusten verovapaus

Arvonlisäverolain 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta. Lain 28 §:n mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaisesti vuoden 2017 alusta kiinteistönä pidettäisiin myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka

on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistönluovutusten verovapauden soveltamisalaan. Niissä tilanteissa, joissa kiinteistöön pysyvästi asennettu siinä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleva kone tai laite myytäisiin yhdessä rakennuksen tai pysyvän rakennelman kanssa, myynnistä ei nykyisestä poiketen suoritettaisi veroa.

Muutoksella ei olisi vaikutusta tilanteisiin, joissa kiinteistöön pysyvästi asennettu kone tai laite irrotettaisiin rakennuksesta ja myytäisiin erikseen. Tällainen koneiden ja laitteiden myynti olisi nykyiseen tapaan arvonlisäverolain yleisten säännösten perusteella verollista, jos koneet ja laitteet on hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Sama koskisi koneita ja laitteita, joista olisi tehty vähennys kiinteistöinvestointeja koskevassa tarkistusmenettelyssä. Osittain vähennykseen oikeutetussa käytössä olevien koneiden ja laitteiden myyntiin sovellettaisiin arvonlisäverolain 81 §:ää. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus määritettäisiin tällöin hankinta-ajankohdan ja kuluneen tarkistuskauden vähennykseen oikeuttavan käytön perusteella.

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautusta ei sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen. Kiinteistön uuden määrittelyn johdosta arvonlisäverolain 29 §:ään lisättäisiin asiaa koskeva säännös. Pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokraus rakennuksen tai rakennelman vuokrauksen yhteydessä olisi siten nykyiseen tapaan verollista. Myös liiketoimintaan käytettävän irtaimiston, kuten toimistokalusteiden, vuokraus olisi nykyiseen tapaan verollista.

Voimassa olevan arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään. Kiinteistön uuden määrittelyn johdosta säännös kumottaisiin. Muutoksella ei olisi kuitenkaan vaikutusta asuinirtaimiston verotukseen. Liittymisperiaatteen mukaisesti asuinrakennuksen tai -huoneiston vuokraus kalustettuna olisi nykyiseen tapaan kiinteistön vuokrausta koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Myöskään kiinteistön myyntiin tavanomaisesti liittyvän asuinirtaimiston myynnistä ei suoritettaisi veroa.

3.4 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta säädetään arvonlisäverolain 8 c §:ssä. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa verovelvollinen on myyjän sijasta ostaja. Menettelyä sovelletaan rakentamispalvelujen myyntiin ja työvoiman vuokraukseen kyseisiä palveluja varten, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kyseisiä palveluja tai suorittaa niihin rinnastettavia kiinteistön luovutuksia.

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tavoitteena on pienentää aliurakoitsijoiden epärehellisydestä johtuvaa arvonlisäveromenetystä sekä parantaa rehellisten ja epärehellisten verovelvollisten välistä kilpailutilannetta rakennusosalalla. Tarkoituksena on ehkäistä selaista veronkiertoa aliurakointiketjussa, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron, jonka myyjä jättää maksamatta valtiolle.

Käännetty verovelvollisuus on poikkeus yleisen arvonlisäverojärjestelmän verovelvollisuudesta. Soveltamisala on kohdistettu aliurakoitsijoiden ja pääurakoitsijoiden välisiin myynteihin. Poikkeusjärjestelmän piirissä olevia tahoja on vähennetty rajaamalla ketjun viimeinen myynti pääurakoitsijalta tilaajalle sekä yritykset, jotka eivät toimi rakennusosalalla, soveltamisalan ulkopuolelle.

Käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvaa rakentamispalvelua on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta suunnitteluun, valvontaan ja muihin niihin verrattaviin palveluihin. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Käännettyä verovelvollisuutta ei siten nykyisin sovelleta niiden asennustyöhön, korjaamiseen ja huoltamiseen.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Ilman erityissääntelyä muutoksella olisi vaikutuksia rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisalaan. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskevat säännökset laajenisivat kattamaan kiinteistönä pidettävään koneeseen ja laitteeseen kohdistuvien rakentamispalvelujen myynnin. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaisiin tällöin näiden koneiden ja laitteiden myyntiin asennettuna sekä niiden asennustyöhön, korjaamiseen ja huoltamiseen muiden soveltamisedellytysten täytyessä.

Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa ei kuitenkaan ole tarpeen muuttaa täytäntöönpanoasetuksen johdosta. Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltio voi rajoittaa menettelyn soveltamisalaa. Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden tarkoituksena on kohdistua vain rakennusosalalla toimiviin yrityksiin. Soveltamisalan laajentamisesta aiheutuisi menettelyn piiriin tuleville yrityksille ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia. Lisäksi uudet rajanvedot voisivat aiheuttaa oikeudellista epävarmuutta, koska sääntöjen tulkintaan vaikuttavat unionin tuomioistuimen ja arvonlisäverokomitean tulevat linjaukset. Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden nykyinen soveltamiskäytäntö on varsin vakiintunut.

Edellä esitetyn perusteella rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa ei laajennettaisi koskemaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvia palveluja. Lakiin otettaisiin tätä koskeva erityissäännös. Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala säilyisi siten nykyisen laajuisena.

Myös verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) rakentamispalvelujen tilaajan tiedonantovelvollisuutta koskevaan 15 c §:ään tehtäisiin arvonlisäverolain muuttamisesta aiheutuva tarkistus, jotta tilaajan tiedonantovelvollisuus säilyisi nykyisen laajuisena.

3.5 Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oman käytön verotus

Kiinteistöön kohdistuvien rakentamis- ja kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotusta koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 31—33 §:iin.

Lain 31 §:ään sisältyvä rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös koskee uudisrakennuksen luovuttamista maapohjineen ja perustajarakentamista.

Lain 31 a § mukaan rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaa 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa, suorittaa palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Lain 32 §:ssä säädetään omaan käyttöön tuotettujen kiinteistöhallintapalvelujen verollisuudesta. Kiinteistöhallintapalveluja ovat rakentamispalvelut sekä kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

Lain 33 §:n rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös koskee kiinteistöjä, jotka on luovutettu ennen kiinteistöinvestoinneista tehdyn vähennyksen tarkistamiseen liittyvän tarkistuskauden alkamista.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalaan. Kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen oman käytön verotusta koskevat 31, 31 a ja 33 § laajenisivat hallinnollisista syistä ja verotuksen varmistamiseksi kattamaan kiinteistönä pidettävään koneeseen ja laitteeseen kohdistuvat rakentamispalvelut.

Arvonlisäverolain kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalaa ei olisi tarpeen muuttaa täytäntöönpanoasetuksen johdosta. Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotus on arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltiolle valinnaista ja jäsenvaltio voi määrittää sen soveltamisalan. Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen tavoitteena on estää kilpailuvääristymät verottomassa toiminnassa ostettujen ja itse suoritettujen kiinteistöhallintapalvelujen välillä. Kilpailunäkökohdat eivät edellytä oman käytön verotuksen soveltamisalan laajentamista kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin. Soveltamisalan laajentaminen lisäisi säännöksen soveltamisalaan kuuluvien elinkeinonharjoittajien lukumäärää ja aiheuttaisi niille hallinnollisia kustannuksia.

Edellä esitetyn perusteella kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalaa ei laajennettaisi koskemaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvia palveluja, vaan se säilyisi nykyisen laajuisena. Lakiin otettaisiin tätä koskeva erityissäännös.

3.6 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 119—121 k §:iin.

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun kiinteistön käyttö muuttuu siten, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee tai kasvaa, kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta, kiinteistö luovutetaan tai verovelvollisuus päättyy. Tarkistamista ei suoriteta, kun kiinteistö puretaan taikka kun se palaa tai muutoin tuhoutuu siten, ettei sitä enää voida käyttää.

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan kymmenen vuoden pituisen tarkistuskauden aikana. Oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä voi siirtyä luovutuksensaajalle, jolloin tarkistamista ei luovutuksen johdosta suoriteta.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan vuoden 2017 alusta kiinteistönä pidettäisiin myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn soveltamisalaan. Kiinteistönä pidettäviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvaa, tarkistusmenettelyn soveltamis-edellytykset täyttävää uudisrakentamista tai perusparantamista pidettäisiin kiinteistöinvestointina, jonka hankintaan sisältyvän veron vähennystä tulisi tarkistaa kymmenen vuoden tarkistuskauden aikana.

Nykyisestä poiketen tarkistusmenettely koskisi kaikkia kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita, jotka asennetaan pysyvästi kiinteistöön uudisrakentamisen yhteydessä ja joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Vastaavasti tällaisten koneiden ja laitteiden hankinta vanhaan kiinteistöön olisi kiinteistöinvestointi. Myös tällaisiin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvaa perusparantamista pidettäisiin kiinteistöinvestointina.

Perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Käytännössä perusparantamisena pidettäisiin kaikkia niitä muutos- tai parannustöistä aiheutuvia menoja, jotka tuloverotuksessa on pakko aktivoida eli joiden hankintamenoa ei voida poistaa käyttööntovuoden aikana. Perusparantamista olisi siten esimerkiksi kiinteistön tai siihen kuuluvan koneen tai laitteen laajennus-, muutos- ja uudistustyöt. Muuta kiinteistön tai siihen kuuluvien koneiden tai laitteiden korjaamista kuin perusparantamista ei pidettäisi kiinteistöinvestointina.

Uusi kiinteistön määrittely ei aiheuttaisi tarkistusta tilanteissa, joissa kiinteistöön pysyvästi asennettu kone tai laite irrotettaisiin rakennuksesta ja myytäisiin erikseen. Tarkistusoikeus ja velvollisuus ei myöskään näiden koneiden ja laitteiden osalta siirtyisi luovutuksensaajalle, eikä luovuttaja antaisi arvonlisäverolain 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä. Tällaisen koneen ja laitteen asentaminen luovutuksensaajan rakennukseen voisi lain 119 §:n edellytysten täytyessä muodostaa kiinteistöinvestoinnin.

3.7 Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuspaikka

Arvonlisäverodirektiivin verotuspaikkaa koskevien sääntöjen tavoitteena on, että palvelujen verotus tapahtuu kulutusmaassa. Palvelujen verotuspaikkaa koskevia säännöksiä muutettiin vuonna 2008 hyväksytyllä neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, jonka edellyttämät arvonlisäverolain myyntimaasäännösten muutokset tulivat voimaan vuoden 2010 alusta (laki 886/2009).

Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus- eli verotuspaikasta säädetään direktiivin 47 artiklassa. Sen mukaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asiantuntija- ja kiinteistönvälittäjäpalvelut, majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut, suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

Voimassa olevan arvonlisäverolain 67 §:n mukaan kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.

Täytäntöönpanoasetukseen sisältyy kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskeva 31 a artikla. Sen mukaan direktiivin 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, kun

palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta tai kun palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

Säännöksen sisältyvät myös esimerkkiluettelot liiketoimista, jotka kuuluvat tai eivät kuulu direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan.

Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myyntimaata koskevaa arvonlisäverolain 67 §:ää ei olisi tarpeen sisällöllisesti muuttaa täytäntöönpanoasetuksen johdosta. Sen sanamuotoa kuitenkin tarkistettaisiin vastaamaan paremmin direktiivin sanontaa.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan vuoden 2017 alusta kiinteänä omaisuutena pidetään nykyisestä poiketen myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myyntimaasäännöksen soveltamisalaan.

Kiinteistöllä harjoitettavaan erityistä toimintaa palvelemaan pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan asennettuun koneeseen ja laitteeseen liittyvät palvelut verotettaisiin nykyisestä poiketen kiinteistön sijaintipaikassa. Tällaiset palvelut verotettaisiin Suomessa, jos kone tai laite sijaitsee täällä. Vastaavasti palveluja ei verotettaisi Suomessa, jos kiinteistönä pidettävä kone tai laite ei sijaitse täällä. Nykyisin elinkeinonharjoittajalle myytävien kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelemaan koneeseen ja laitteeseen kohdistuvien palvelujen verotuspaikka on yleissäännöksen mukaisesti paikka, jonne ostaja on sijoittautunut. Muille kuin elinkeinonharjoittajille myytävien vastaavien palvelujen verotuspaikka on paikka, jossa palvelut suoritetaan.

3.8 Verotuksen oikaisu kaupan purkautumisen johdosta

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Velvollisuus suorittaa vero 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä syntyy lain 15 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu ja 2 kohdan mukaan, kun vastike tai sen osa on kertynyt ennen 1 kohdassa mainittua ajankohtaa.

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Veron perusteesta saadaan lain 78 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan vähentää ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisu.

Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Lain 118 §:n mukaan, jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Direktiivin 65 artiklan mukaan, jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan en-

nakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

Direktiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

Direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Direktiivin 168 artiklan mukaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

Direktiivin 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Direktiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

Euroopan unionin tuomioistuin on antamassaan tuomiossa C-107/13, FIRIN OOD katsonut, että arvonlisäverodirektiivin mukaan tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun johdosta tehtyä vähennystä on oikaistava, kun kyseistä luovutusta ei ole tehty, vaikka luovuttaja pysyisi velvollisena maksamaan tämän veron eikä olisi palauttanut ennakkomaksua.

Korkein hallinto-oikeus on 23 päivänä joulukuuta 2014 antamassaan päätöksessä taltio 4054 katsonut, että ostajalla ei ollut velvollisuutta oikaista tekemäänsä vähennystä tilanteessa, jossa kauppa peruuntui. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan säännöksiä ei ollut pantu täytäntöön arvonlisäverolain 118 §:ssä tältä osin, eikä vähennysten oikaisuvelvollisuutta voitu perustaa muihinkaan arvonlisäverolain säännöksiin.

Edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen johdosta arvonlisäverolakiin ehdotetaan otettavaksi nimenomaiset säännökset kaupan purkutilanteissa tehtävistä oikaisuksista. Säännöksillä varmistettaisiin arvonlisäverolain direktiivin mukainen tulkinta.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan vuoden 2017 alusta kiinteistönä pidettäisiin myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Muutoksella olisi vaikutuksia kiinteistönluovutusten verovapauden ja rakentamispalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalan laajuuteen, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn sekä kiinteistöön kohdistuvien palvelujen verotuspaikkaan.

Niissä tilanteissa, joissa kiinteistöön pysyvästi asennettu kone tai laite myytäisiin yhdessä rakennuksen tai pysyvän rakennelman kanssa, myynnistä ei nykyisestä poiketen suoritettaisi veroa. Vastaavasti tällaisiin koneisiin ja laitteisiin sovellettaisiin kiinteistöinvestoinneista tehdyn vähennyksen tarkistusmenettelyä. Kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen oman käytön

tön verotusta koskevat erityissäännökset laajenisivat kattamaan kiinteistönä pidettävään koneeseen ja laitteeseen kohdistuvat rakentamispalvelut. Edellä mainituilla muutoksilla ei arvioida olevan merkittäviä taloudellisia vaikutuksia.

Myöskään kiinteistöön pysyvästi asennettuihin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvien palvelujen verotuspaikkamuutoksilla ei verolliseen liiketoimintaan liittyvän vähennysoikeuden ja palautusoikeuden takia arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia verotuloihin.

Uusilla purkutilanteiden oikaisusäännöksillä ja muilla ehdotetuilla tarkistuksilla ei myöskään arvioida olevan merkittäviä taloudellisia vaikutuksia.

4.2 Hallinnolliset vaikutukset

Kiinteistöjä koskevien sääntöjen muutokset lisäävät alkuvaiheessa jonkin verran Verohallinnon tehtäviä ja kustannuksia. Muutosten ei arvioida aiheuttavan Verohallinnon lisärahoitustarvetta.

Kiinteistöjä koskevien sääntöjen muutokset aiheuttaisivat myös yrityksille muutosvaiheessa hallinnollisia kustannuksia. Kustannusten ei arvioida olevan merkittäviä.

5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä, ja siitä on kuultu Verohallintoa ja keskeisiä elinkeinoelämän etujärjestöjä.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Keskuskauppakamari, Rakennusteollisuus RT ry, RAKLI ry, Suomen evankelis-luterilaisen kirkon Kirkkohallitus, Suomen Kiinteistöliitto ry, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät, Veronmaksajain Keskusliitto ry ja Verohallinto ovat antaneet valtiovarainministeriön pyynnöstä lausunnon.

Lausunnoissa suhtauduttiin lähtökohtaisesti myönteisesti esitykseen.

Lausunnoissa pidettiin hyvänä sitä, että rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden ja kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalaa ei laajennettaisi koskemaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvia palveluja.

Yrityksille aiheutuvien hallinnollisten kustannusten minimoimiseksi lausunnoissa pidettiin tärkeänä kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn soveltamisalan rajaamista siirtymävaiheessa siten, että tarkistusmenettely ei koskisi sellaisia uusien sääntöjen mukaan kiinteistönä pidettäviä kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita, jotka on hankittu ennen vuotta 2016.

Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota siihen, että Verohallinnon tulisi antaa kattavat ohjeet, joissa selostettaisiin muun muassa kiinteän omaisuuden käsitteeseen, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn ja verotuspaikkaan liittyviä tilanteita laajemmin.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotuksen perustelut

1.1 Arvonlisäverolaki

1 §. Pykälään sisältyvät lain yleistä aineellista soveltamisalaa koskevat säännökset. Pykälän 2 momentin mukaan veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Arvonlisäverodirektiivin ja oikeuskäytännön mukaan veroa suoritetaan vain liiketoiminnan muodossa suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista. Tämän vuoksi pykälän 2 momentti kumottaisiin.

8 c §. Pykälässä säädetään rakennusalan käännetystä verovelvollisuudesta.

Vuoden 2017 alusta voimaan tulevan täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan d kohdan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jonka mukaan rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta ei jatkossakaan sovellettaisi kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.

28 §. Pykälässä määritellään kiinteistön käsite.

Voimassa olevan 28 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistön määrittelyä tarkennetaan teollisuus- ja liikekiinteistöjen sekä muiden sellaisten kiinteistöjen osalta 2 momentissa. Säännöksen mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Pykälän 3 momentin mukaan kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään.

Nykyinen kiinteistön määritelmä korvattaisiin viittauksella täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kiinteän omaisuuden käsitteeseen.

29 §. Pykälään sisältyvät säännökset verollisista kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksista.

Pykälän 5 kohdan mukaan veroa suoritetaan pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköinti-paikkojen luovuttamisesta. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan vapautusta ei sovelleta alueiden vuokraukseen kulkuneuvojen paikoitusta varten. Arvonlisäverolain säännöksen sanamuoto ehdotetaan selkeyden vuoksi yhtenäistettäväksi direktiivin säännöksen sanamuodon kanssa. Muutos olisi sanonnallinen, koska arvonlisäverolakia ja direktiiviä on tarkoitettu tulkittavan yhdenmukaisesti.

Pykälän 7 kohtaan otettaisiin uusi säännös, jonka mukaan veroa suoritettaisiin kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta. Voimassa olevan lain 28 §:n mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön, minkä vuoksi niiden vuokraus on verollista. Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteistönä pidetään myös osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi

rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteän omaisuuden luovutusten vapautusta ei kuitenkaan sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen. Tämän johdosta lakiin otettaisiin direktiivin mukainen säännös. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden vuokraus olisi siten nykyiseen tapaan verollista.

Pykälän nykyiset 7—9 kohdat siirtyisivät uusiksi 8—10 kohdaksi. Pykälän 2 momentin viittausta tarkistettaisiin.

32 §. Pykälä sisältää omaan käyttöön tuotettujen kiinteistöhallintapalvelujen verollisuutta koskevan säännöksen.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan. Arvonlisäverodirektiivin ja oikeuskäytännön mukaan veroa suoritetaan vain liiketoiminnan muodossa suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista. Tämän vuoksi myös 32 §:n 2 momentin 1 kohta kumottaisiin tarpeettomana.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Arvonlisäverolain kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen soveltamisalaa ei olisi tarpeen muuttaa täytäntöönpanoasetuksen johdosta.

Nykytilan säilyttämiseksi pykälään otettaisiin uusi 4 momentti, jossa kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuvat palvelut rajattaisiin kiinteistöhallintapalvelun käsitteen ulkopuolelle.

43 §. Pykälän mukaan rahoituspalveluna ei pidetä arvopaperin myyntiä tai välitystä, joka tuottaa oikeuden hallita huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa.

Pykälään lisättäisiin selkeyden vuoksi maininta siitä, että arvonlisäverolakia sovellettaessa huoneiston tai kiinteistön taikka kiinteistön osan hallintaan oikeuden tuottavan arvopaperin myyntiin ja välitykseen sovellettaisiin, mitä kiinteistön myynnistä ja välityksestä säädetään.

67 §. Pykälässä säädetään kiinteistöön liittyvien palvelujen myyntimaasta. Säännöksen sanamuotoa yhtenäistettäisiin selkeyden vuoksi arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan kanssa.

78 §. Pykälän 1 momentin 2 kohtaan ehdotetaan lisättäväksi uusi säännös, jonka mukaan veron perusteesta saataisiin vähentää ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä. Samalla nykyiset 2 ja 3 kohdat siirtyisivät 3 ja 4 kohdiksi.

Pykälän 2 momentin viittaus 78 §:n 1 momentin 2 kohtaan tarkistettaisiin koskemaan ehdotetun 1 momentin muutoksen johdosta 78 §:n 1 momentin 3 kohtaa.

118 §. Pykälän viittaus 78 §:n 1 momentin 3 kohtaan tarkistettaisiin koskemaan ehdotetun 78 §:n muutoksen johdosta 78 §:n 1 momentin 4 kohtaa.

HE 110/2016 vp

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 momentti, jonka mukaan vähennettyä veroa on oikaistava, jos vähennyksen tekemisen jälkeen hankintaan liittyvä sopimus on mitätöity, peruttu tai purettu.

209 b §. Pykälän 3 momentin 2 kohtaan lisättäisiin viittaus 78 §:n 1 momentin 2 kohtaan ja kohdan viittaus 78 §:n 1 momentin 3 kohtaan tarkistettaisiin koskemaan 78 §:n 1 momentin 4 kohtaa.

Voimaantulosäännös. Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan vuoden 2017 alusta.

Pykälän 1 momentin mukaan tätä lakia sovellettaisiin, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain tultua voimaan, ellei jäljempänä toisin säädettäisi.

Pykälän 2 momentti koskisi tilanteita, joissa lain voimaantullessa keskeneräinen rakentamispalvelu verotettaisiin uusien säännösten mukaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisena arvonlisäverolain 31, 31 a tai 33 §:n perusteella mutta aikaisemmin voimassa olleiden säännösten perusteella tavaran tai palvelun myyntinä. Tällainen palvelu verotettaisiin kokonaisuudessaan edellä mainittujen oman käytön verotusta koskevien säännösten perusteella. Velvollisuus suorittaa vero syntyy lain voimaantulokuukaudelta siltä osin kuin rakentamispalvelua otetaan omaan käyttöön ennen lain voimaantuloa.

Säännös on tarpeen, sillä ilman sitä kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien, uusien säännösten mukaan kiinteistönä pidettävien koneiden ja laitteiden toimitukset jäisivät verottamatta siltä osin kuin niiden asennus suoritetaan ennen lain voimaantuloa.

Esimerkki 1:

Elinkeinonharjoittaja rakentaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan, uusien säännösten mukaan kiinteistönä pidettävän koneen asennus on aloitettu vuonna 2016 ja se valmistuu vuonna 2017. Voimassa olevien säännösten mukaan velvollisuus suorittaa vero koneen myynnistä syntyisi, kun tavara on toimitettu. Uusien säännösten mukaan velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyisi sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu. Siirtymäsäännöksen perusteella koneen myynnistä suoritettaisiin vero kokonaisuudessaan rakentamispalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Ennen lain voimaantuloa suoritettujen palvelujen osalta velvollisuus suorittaa vero syntyy lain voimaantulokuukaudelta. Vuonna 2017 suoritetuista rakentamispalveluista vero suoritettaisiin arvonlisäverolain 16 §:n perusteella sitä mukaa kuin palvelu valmistuu.

Pykälän 3 momentti koskisi ennakkomaksuja tilanteissa, joissa rakentamispalvelu uusien säännösten mukaan verotettaisiin rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisena arvonlisäverolain 31, 31 a tai 33 §:n perusteella ja jossa se aikaisemmin voimassa olleiden säännösten perusteella olisi verotettu tavaran tai palvelun myyntinä. Tällaiseen rakentamispalveluun kohdistuvaan ennakkomaksuun, joka on kertynyt ennen lain voimaantuloa, sovellettaisiin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä.

Säännös on tarpeen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Ilman siirtymäsäännöstä kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien, uusien säännösten mukaan kiinteistönä pidettävien koneiden ja laitteiden myynneistä ennen lain voimaantuloa kertyneistä ennakkomaksuista syntyisi velvollisuus suorittaa vero uudestaan oman käytön verotusta koskevien sääntöjen perusteella.

Esimerkki 2:

Elinkeinonharjoittaja rakentaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevasta, uusien säännösten mukaan kiinteistönä pidettävästä koneesta on suoritettu ennakkomaksu vuonna 2016. Koneen asennus aloitetaan vuonna 2017 ja se valmistuu vuonna 2018. Voimassa olevien säännösten mukaan konetoimitus verotetaan tavaran myyntinä ja velvollisuus suorittaa vero ennakkomaksusta syntyy, kun ennakkomaksu on kertynyt. Uusien säännösten mukaan velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu. Pykälän 3 momentin mukaan vuonna 2016 suoritettuun ennakkomaksuun sovellettaisiin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä. Veroa ennakkomaksun osalta ei siten enää suoritettaisi oman käytön verotuksena. Säännös koskisi myös 2 momentin tilanteita.

Pykälän 4 momentin mukaan uutta lakia sovellettaisiin, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevassa arvonlisäverolain 120 §:ssä tarkoitetulla tavalla lain voimaantultua.

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä sovellettaisiin siten lain voimaantultua tapahtuviin kiinteistön luovutuksiin tai käyttötarkoituksen muutoksiin myös silloin, kun uusien sääntöjen mukaan kiinteistönä pidettävät, kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet on hankittu ennen lain voimaantuloa.

Arvonlisäverolain 121 a §:n 2 momentin mukaan tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana investointi on valmistunut. Ennen lain voimaantuloa ostettujen, uusien sääntöjen mukaan kiinteistönä pidettävien, kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien koneiden, laitteiden ja kalusteiden hankintaan sisältyvän veron selvittäminen ja aikaisempien käyttötarkoituksen muutosten huomioon ottaminen olisi elinkeinonharjoittajille ja Verohallinnolle jälkikäteen vaikeaa. Tämän vuoksi menettelyä yksinkertaistettaisiin.

Pykälän 5 momentin mukaan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyistä ei tarkistettaisi edellä mainittujen koneiden ja laitteiden osalta, jos ne on hankittu ennen vuotta 2016.

Pykälän 6 momentin mukaan tällaisten vuonna 2016 hankittujen koneiden, laitteiden ja kaluston alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuutena pidettäisiin lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta, kun kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennyistä tarkistetaan tämän lain voimaantultua. Hankintaan sisältyvänä verona pidettäisiin hankintaan sisältyvää veroa tai sitä alemmaa koneen, laitteen tai kalusteen lain voimaantuloajankohdan todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettua veroa.

Esimerkki 3:

Elinkeinonharjoittaja on ostanut vuonna 2016 uusien sääntöjen mukaan kiinteistönä pidettävän, kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan koneen kokonaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Koneen hankintaan sisältynyt vero on 100 000 euroa. Lain voimaantuloa edeltävänä vuonna 2016 konetta on käytetty kokonaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Koneen lain voimaantulopäivän todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettava vero on 80 000 euroa. Tarkistuskausi on 10 vuotta vuoden 2016 alusta.

HE 110/2016 vp

Tarkistusvuosi 3 (1.1.—31.12.2018)

Konetta käytetään tarkistusvuonna ainoastaan 60 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee siten 40 prosenttiyksiköllä. Siirtymäsäännöksen mukaan tarkistaminen suoritetaan lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotuksen ($100 - 60 = 40$) perusteella.

Koneen todennäköisen luovutushinnan (1.1.2017) perusteella laskettu vero on 80 000 euroa. Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 32 000 euroa ($40 \% \times 80\,000$ euroa). Tarkistusvuoteen, jonka aikana käyttö muuttuu, kohdistuu kymmenesosa 32 000 eurosta eli 3 200 euroa. Tarkistettava määrä on siten 3 200 euroa. Tarkistaminen suoritetaan pienentämällä vähennettävää veroa 3 200 eurolla tarkistusvuoden viimeiseltä kalenterikuukaudelta eli vuoden 2018 joulukuulta.

Esimerkki 4:

Elinkeinonharjoittaja on ostanut vuonna 2016 uusien sääntöjen mukaan kiinteistönä pidettävän, kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan koneen kokonaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Koneen hankintaan sisältynyt vero on 100 000 euroa. Lain voimaantuloa edeltävänä vuonna 2016 konetta käytetään 60 prosenttisesti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Koneen lain voimaantulopäivän todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettava vero on 80 000 euroa.

Tarkistusvuosi 1 (1.1.—31.12.2016)

Konetta käytetään ainoastaan 60 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee siten 40 prosenttiyksiköllä. Verovelvollisen on suoritettava oman käytön veroa arvonlisäverolain 21 §:n perusteella. Veron peruste on lain 74 ja 82 §:n mukaan se osa koneen todennäköisestä luovutushinnasta, joka vastaa oman käytön osuutta koneen koko käyttötarkoituksesta (40 %).

Tarkistusvuosi 2 (1.1.—31.12.2017)

Konetta käytetään tarkistusvuonna edelleen 60 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa. Koska tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus ei muutu suhteessa alkuperäiseen eli lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuteen, tarkistusta ei suoriteta.

Tarkistusvuosi 3 (1.1.—31.12.2018)

Konetta käytetään tarkistusvuonna ainoastaan 20 prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee siten 40 prosenttiyksiköllä. Siirtymäsäännöksen mukaan tarkistaminen suoritetaan lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotuksen ($60 - 20 = 40$) perusteella.

Koneen todennäköisen luovutushinnan (1.1.2017) perusteella laskettava vero on 80 000 euroa. Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 32 000 euroa ($40 \% \times 80\,000$ euroa). Tarkistusvuoteen, jonka aikana käyttö muuttuu, kohdistuu kymmenesosa 32 000 eurosta eli 3 200 euroa. Tarkistettava määrä on siten 3 200 euroa.

HE 110/2016 vp

Tarkistaminen suoritetaan pienentämällä vähennettävää veroa 3 200 eurolla tarkistusvuoden viimeiseltä kalenterikuukaudelta eli vuoden 2018 joulukuulta.

Tarkistusvuosi 4 (1.1.—31.12.2019)

Koneen käytössä on tapahtunut muutos. Tarkistusvuoden lopussa todetaan, että vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on ollut 80 prosenttia.

Koneen todennäköisen luovutushinnan (1.1.2017) perusteella laskettava vero on 80 000 euroa. Lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotus on 20 prosenttiyksikköä (60—80). Osuus hankintaan sisältyvästä verosta, joka on muutoksen johdosta tarkistuksen kohteena, on 16 000 euroa (20 % x 80 000 euroa). Tarkistusvuoteen kohdistuu kymmenesosa 16 000 eurosta eli 1 600 euroa. Tarkistettava määrä on siten 1 600 euroa. Tarkistaminen suoritetaan vuoden 2019 joulukuulta annettavassa veroilmoituksessa lisäämällä 1 600 euroa verokaudelta vähennettäviin veroihin.

1.2 Laki verotusmenettelystä

15 c §. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jonka mukaan yhtenäisesti rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden kanssa tiedonantovelvollisuutta ei sovellettaisi kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin. Tiedonantovelvollisuuden soveltamisala säilyisi siten nykyisen laajuisena. Nykyinen 2 momentti siirtyisi uudeksi 3 momentiksi.

2 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan vuoden 2017 alusta.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n 2 momentti,
muutetaan 28 ja 29 §, 32 §:n 2 momentti, 67 § ja edeltävä väliotsikko, 78 ja 118 § sekä
209 b §:n 3 momentti,
sellaisina kuin niistä ovat 29 § osaksi laeissa 1218/1994, 1257/1996 ja 1392/2010, 32 §:n
2 momentti laissa 905/2010, 67 § ja edeltävä väliotsikko laissa 886/2009, 78 § osaksi laissa
1486/1994, 118 § laissa 1486/1994 ja 209 b §:n 3 momentti laissa 399/2012, sekä
lisätään 8 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 686/2010, uusi 3 momentti, 32 §:ään, sellai-
sena kuin se on osaksi laissa 905/2010, uusi 4 momentti ja 43 §:ään, sellaisena kuin se on lais-
sa 1486/1994, uusi 2 momentti seuraavasti:

8 c §

Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä
toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.

28 §

Kiinteistöllä tarkoitetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin
2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen
(EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.

29 §

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

- 1) rakentamispalvelun myynnistä;
- 2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalas-
tusoikeuden myynnistä;
- 3) hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtu-
vasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 4) kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluon-
teisesta luovuttamisesta;
- 5) alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten;
- 6) sataman tai lentokentän luovuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön;
- 7) kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta;
- 8) säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 9) ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun sellaisen lait-
teen taikka pelin vaatiman tilan luovuttamisesta kiinteistöltä;
- 10) yleisen tien tai rautatien kokonaihoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle.

HE 110/2016 vp

Edellä 1 momentin 10 kohdassa tarkoitettulla kokonaisuhoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritemäärän (*liikennesuoriteen*) perusteella.

32 §

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 50 000 euroa.

Kiinteistöhallintapalveluja eivät ole kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuvat palvelut.

43 §

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen arvopapereiden myyntiin ja välitykseen sovelletaan, mitä kiinteistön myynnistä ja välityksestä säädetään.

Kiinteistöön liittyvät palvelut

67 §

Kiinteistöön liittyvät palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Kiinteistöön liittyvinä palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.

78 §

Veron perusteesta saadaan vähentää:

- 1) ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä;
- 2) ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä;
- 3) verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio;
- 4) palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

Edellä 1 momentin 3 kohdan perusteella vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään veron perusteeseen.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

118 §

Jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 tai 4 kohdassa tai 78 a §:ssä tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.

Jos hankintaa koskevan vähennyksen tekemisen jälkeen sopimus on mitätöity, peruutettu tai purettu, vähennettyä veroa on oikaistava.

209 b §

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevistä:

- 1) ennakkomaksuista, ei kuitenkaan silloin, kun ne koskevat tavaroiden yhteisömyyntiä;
- 2) 78 §:n 1 momentin 1, 2 ja 4 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, jollei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain tultua voimaan, jollei jäljempänä toisin säädetä.

Jos lain voimaantullessa keskeneräinen rakentamispalvelu verotettaisiin tämän lain tultua voimaan palvelun omaan käyttöön ottamisena ja aikaisemmin voimassa olleiden säännösten perusteella tavarain tai palvelun myyntinä, palvelusta suoritetaan veroa omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Velvollisuus suorittaa vero syntyy lain voimaantulo-kuukaudelta siltä osin kuin rakentamispalvelu otetaan omaan käyttöön ennen lain voimaantuloa.

Rakentamispalveluun, joka verotetaan tämän lain tultua voimaan palvelun oman käyttöön ottamisena ja joka aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan olisi verotettu tavarain tai palvelun myyntinä, kohdistuviin arvonlisäverolain 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuihin ennen tämän lain voimaantuloa kertyneisiin tai maksettuihin ennakkomaksuihin sovelletaan kuitenkin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Jollei jäljempänä toisin säädetä, tätä lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu arvonlisäverolain 120 §:ssä tarkoitetulla tavalla tämän lain tultua voimaan.

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä ei tarkisteta sellaisen kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien koneiden, laitteiden ja kalusteiden osalta, jotka on hankittu ennen vuotta 2016.

Kun kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan tämän lain tultua voimaan sellaisen kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan koneen, laitteen tai kalusteen osalta, joka on hankittu vuonna 2016:

1) arvonlisäverolain 121 d §:n 1 momentissa tarkoitettuna alkuperäiseen vähennykseen oikeuttavan käytön osuutena pidetään tämän lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta;

2) hankintaan sisältyvänä verona pidetään arvonlisäverolain 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa tai sitä alemmaa koneen, laitteen tai kalusteen lain voimaantuloajankohdan todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettua veroa.

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 363/2013, uusi 2 momentti seuraavasti:

15 c §

Rakentamispalvelujen tilaajan velvollisuus antaa urakkaa koskevia tietoja

Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.

Tämä laki tulee voimaan päivänä _____
kuuta 20 _____.

Helsingissä 29 päivänä kesäkuuta 2016

Pääministerin sijainen, ulkoasiainministeri

Timo Soini

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

1.

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n 2 momentti,
muutetaan 28 ja 29 §, 32 §:n 2 momentti, 67 § ja edeltävä väliotsikko, 78 ja 118 § sekä 209 b §:n 3 momentti,
 sellaisina kuin niistä ovat 29 § osaksi laeissa 1218/1994, 1257/1996 ja 1392/2010, 32 §:n 2 momentti laissa 905/2010, 67 § ja edeltävä väliotsikko laissa 886/2009, 78 § osaksi laissa 1486/1994, 118 § laissa 1486/1994 ja 209 b §:n 3 momentti laissa 399/2012, sekä
lisätään 8 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 686/2010, uusi 3 momentti, 32 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 905/2010, uusi 4 momentti ja 43 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1486/1994, uusi 2 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

1 §

1 §

Veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

 (2 mom. kumotaan)

8 c §

8 c §

 28 §
 Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa.

Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

 Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.

 28 §
 Kiinteistöllä tarkoitetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.

Voimassa oleva laki

Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään.

29 §

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

- 1) rakentamispalvelun myynnistä;
- 2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynnistä;
- 3) hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 4) kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta;
- 5) pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköintipaikkojen luovuttamisesta;
- 6) sataman tai lentokentän luovuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön;
- 7) säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 8) ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaatiman tilan luovuttamisesta kiinteistöltä;
- 9) yleisen tien tai rautatien kokonaishoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle.

Edellä 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettulla kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritelmäärän (*liikennesuoritteen*) perusteella.

32 §

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos:

- 1) hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan; tai
- 2) hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen

Ehdotus

29 §

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

- 1) rakentamispalvelun myynnistä;
- 2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynnistä;
- 3) hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 4) kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta;
- 5) *alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten*;
- 6) sataman tai lentokentän luovuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön;
- 7) *kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta*;
- 8) säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta;
- 9) ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaatiman tilan luovuttamisesta kiinteistöltä;
- 10) yleisen tien tai rautatien kokonaishoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle.

Edellä 1 momentin 10 kohdassa tarkoitettulla kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritelmäärän (*liikennesuoritteen*) perusteella.

32 §

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 50 000 euroa.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

eivät ylitä 50 000 euroa.

Kiinteistöhallintapalveluja eivät ole kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuvat palvelut.

43 §

43 §

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen arvopapereiden myyntiin ja välitykseen sovelletaan, mitä kiinteistön myynnistä ja välityksestä säädetään.

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

*Kiinteistöön **liittyvät** palvelut*

67 §

67 §

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Kiinteistöön *liittyvät* palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.

Kiinteistöön *liittyvinä* palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.

78 §

78 §

Veron perusteesta saadaan vähentää:

Veron perusteesta saadaan vähentää:

1) ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myynti-
tihyvyys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä;

1) ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myynti-
tihyvyys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä;

2) verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio;

2) *ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä;*

3) palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

3) verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio;

4) palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

Edellä 1 momentin 2 kohdan perusteella vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään veron perusteeseen.

Edellä 1 momentin 3 kohdan perusteella vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään veron perusteeseen.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

118 §

118 §

Jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 tai 3 kohdassa tai 78 a §:ssä tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.

Jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 tai 4 kohdassa tai 78 a §:ssä tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.

Jos hankintaa koskevan vähennyksen tekemisen jälkeen sopimus on mitätöity, peruutet-

HE 110/2016 vp

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tu tai purettu, vähennettyä veroa on oikaistava.

209 b §

209 b §

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevista:

1) ennakkomaksuista, ei kuitenkaan silloin, kun ne koskevat tavaroiden yhteisömyyntiä;

2) 78 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, jollei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevista:

1) ennakkomaksuista, ei kuitenkaan silloin, kun ne koskevat tavaroiden yhteisömyyntiä;

2) 78 §:n 1 momentin 1, 2 ja 4 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, jollei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain tultua voimaan, jollei jäljempänä toisin säädetä.

Jos lain voimaantullessa keskeneräinen rakentamispalvelu verotettaisiin tämän lain tultua voimaan palvelun omaan käyttöön ottamisena ja aikaisemmin voimassa olleiden säännösten perusteella tavaran tai palvelun myyntinä, palvelusta suoritetaan veroa omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Velvollisuus suorittaa vero syntyy lain voimaantulokuukaudelta siltä osin kuin rakentamispalvelu otetaan omaan käyttöön ennen lain voimaantuloa.

Rakentamispalveluun, joka verotetaan tämän lain tultua voimaan palvelun oman käyttöön ottamisena ja joka aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan olisi verotettu tavaran tai palvelun myyntinä, kohdistuviin arvonlisäverolain 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuihin ennen tämän lain voimaantuloa kertyneisiin tai maksettuihin ennakkomaksuihin sovelletaan kuitenkin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Jollei jäljempänä toisin säädetä, tätä lakia sovelletaan, kun kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö muuttuu arvonlisäverolain 120 §:ssä tarkoitettulla tavalla tämän lain tultua voimaan.

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä ei tarkisteta sellaisten kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevien koneiden, laitteiden ja

Voimassa oleva laki

Ehdotus

kalusteiden osalta, jotka on hankittu ennen vuotta 2016.

Kun kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan tämän lain tultua voimaan sellaisen kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan koneen, laitteen tai kalusteen osalta, joka on hankittu vuonna 2016:

1) arvonlisäverolain 121 d §:n 1 momentissa tarkoitettuna alkuperäiseen vähennykseen oikeuttavan käytön osuutena pidetään tämän lain voimaantuloa edeltävän vuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta;

2) hankintaan sisältyvänä verona pidetään arvonlisäverolain 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa tai sitä alempaa koneen, laitteen tai kalusteen lain voimaantuloajankohdan todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettua veroa.

2.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 15 c §:ään, sellaisena kuin se on laissa 363/2013, uusi 2 momentti seuraavasti:

15 c §

Rakentamispalvelujen tilaajan velvollisuus antaa urakkaa koskevia tietoja

15 c §

Rakentamispalvelujen tilaajan velvollisuus antaa urakkaa koskevia tietoja

Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .