



KIRKKOHALLITUKSEN YLEISKIRJE

Nro 6/2008
25.1.2008

KIINTEISTÖINVESTOINTEJA KOSKEVA ARVONLISÄVEROLAIN
MUUTOS 1.1.2008

Kiinteistöinvestointeihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus- ja palautusvelvollisuuskäytäntö muuttui 1.1.2008. Uudet säännökset koskevat kiinteistöjen uudisrakentamisen ja perusparantamisen menoihin sisältyvien verovähennysten oikaisuja kymmenen vuotta kestäväen tarkistuskauden aikana. Seurakunta saa vähentää kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen toiminnan osalta. Mikäli kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa tai vähenee, investointimenosta saatua arvonlisäverovähennystä tarkistetaan vuosittain verovelvollisen eduksi tai haitaksi kymmenen vuoden tarkistuskauden ajan.

Lisäksi lain muutos on otettava huomioon aina kiinteistön myynti- ja ostotilanteessa sekä kiinteistön tai sen osan vuokraus- ja vuokranantotilanteessa. Lain muutoksen tavoitteena on olla mahdollisimman tasapuolinen ja tarkoituksenmukainen kaikille osapuolille.

Seurakuntien kiinteistöt ovat pääasiallisesti arvonlisäverottomassa käytössä. Kiinteistöjen investointimenoihin sisältyvät arvonlisäverot eivät ole vähennysoikeuteen oikeuttavia silloin, kun kiinteistöjä käytetään seurakunnalliseen toimintaan ja sitä välittömästi palveleviin tukipalveluihin. Kiinteistömenoihin sisältyvä arvonlisävero muuttuu vähennyskelpoiseksi, kun tiloja käytetään kokonaan tai osittain arvonlisäverolaissa tarkoitettuun liiketoimintaan. Tällaista tilojen käyttöä ovat esimerkiksi tilojen vuokraus tilapäisesti ulkopuolisille ja pitkäaikaiset vuokrasopimukset arvonlisäverollisen vuokralaisen kanssa. Kts. Kirkkohallituksen yleiskirje 13/2005.

Mikäli kiinteistö on kokonaan verollisessa toiminnassa, uudisrakentamisen ja perusparantamisen menoihin sisältyvä arvonlisävero on verovähennykseen oikeuttava. Jos kiinteistön käytöstä verollista toimintaa on esimerkiksi 30 %, kiinteistön investointimenoihin sisältyvästä arvonlisäverosta 30 % on vähennykseen oikeuttava. Verollisen toiminnan osuus kiinteistön käytöstä lasketaan esim. käytössä olevien pinta-alojen, käyttöajan taikka käyttömäärän mukaan. Laskelmat verollisen toiminnan osuudesta tehdään samaa laskentatapaa noudattaen vuodesta toiseen. Vuoden 2008 alusta alkaen valmistuneiden investointien arvonlisäverolaskelmat verollisen ja verottoman toiminnan osuudesta säilytetään 13 vuotta.

Arvonlisäverotuksessa kiinteistöillä tarkoitetaan maa-alueita, rakennuksia ja (maahan kiinnitettyjä) pysyviä rakennelmia sekä niiden osia. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön pienin osa arvonlisäverotuksessa voi olla yhtiöjärjestyksen mukainen huoneisto taikka esimerkiksi yksi huone, mikäli tila on toiminnallisen kokonaisuuden muodostava yksikkö, jonka osalta kiinteistöinvestoinnin tarkistamisessa vaaditut tiedot voidaan laskea.

Perusparantamisella tarkoitetaan kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Esimerkiksi rakennuksen ilmastointilaitteen tai hissien uusiminen ei ole perusparantamista. Mikäli kiinteistössä ei ole ollut aikaisemmin ilmastointijärjestelmää tai hissiä, niiden rakentaminen vanhaan kiinteistöön on perusparantamista.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto kiinteistön luovutustilanteessa

Kirjallinen sopimus tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä tai mahdollisesta siirtymättä jäämisestä tehdään aina, kun kiinteistö myydään ja vuokrataan. Tarkistuskausi lasketaan aina uudisrakentamisen tai perusparannuksen valmistumisesta. Tarkistuskauden pituus on 10 vuotta 1.1.2008 alkaen valmistuneilla kiinteistöillä ja viisi vuotta 1.1.2004-31.12.2007 valmistuneilla kiinteistöillä. Ennen 1.1.2004 valmistuneiden kiinteistöjen investointimenoihin sisältyvää vähennettyä arvonlisäveroa ei tarkisteta.

Pääsäännön mukaan tarkistusvelvollisuus siirtyy automaattisesti luovutuksensaajalle. Jos luovutuksensaaja ei harjoita liiketoimintaa, luovuttaja joutuu tekemään luovutuksen yhteydessä kertatarkistuksen koko jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Tarkistusoikeuden siirtyessä luovutuksensaajalle luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle

- arvonlisäverolain 209§:n mukaiset tiedot
- jäljennös kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta selvityksestä, joka vaikuttaa luovutuksensaajan tarkistusoikeuteen ja -velvollisuuteen.

Arvonlisäverollisen luovuttajan edun mukaista on, että luovutuksensaaja on arvonlisäverorekisterissä. Kiinteistön luovutus ei aloita uutta tarkistuskautta. Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa ei tehdä kiinteistöihin, jotka on jossain vaiheessa hankittu yksityisomaisuudeksi.

Jos kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteessa kirjallista sopimusta tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä ei tehdä, luovutuksensaaja (=ostaja) joutuu maksamaan (kauppahinnan lisäksi) verottajalle vuosittain tarkistuskauden loppuun saakka myyjän saamia verovähennyksiä, jos ostaja käyttää kiinteistöä verottomaan toimintaan myyjää enemmän. Mikäli kaupanteko- tai vuokraustilanteessa päätetään, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus ei siirry luovutuksensaajalle, siitä on sovittava kirjallisesti.

Kiinteistön luovutustilanteessa toisen osapuolen arvonlisäverovelvollisuus on aina tarkistettava osoitteesta www.ytj.fi.

Kertatarkistus vai vuosittain tapahtuva tarkistus

Kun kiinteistön vähennykseen oikeuttavan käytön osuus muuttuu alkuperäiseen käyttötarkoitukseen verrattuna tarkistuskauden aikana, tarkistus tehdään vuosittain joulukuussa tarkistuskauden loppuun saakka.

Tarkistus tehdään kertatarkistuksena, mikäli uudisrakentamisen ja perusparannuksen

- käyttötarkoitus muuttuu vähennykseen oikeuttamattomaksi ennen tarkistuskauden alkamista
- kiinteistö poistetaan omaisuudesta
- verovelvollisuus päättyy
- kiinteistö myydään ja silloin sovitaan, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus ei siirry
- kiinteistö myydään eikä ostaja käytä kiinteistöä liiketoimintaan eikä se ole kunta tai valtio ja
- kiinteistö myydään, eikä ostaja ole alv-rekisteröitynyt luovutushetkellä.

1. Kiinteistöinvestointien alv-käytäntö 1.1.2008 alkaen

1.1.2008 ja sen jälkeen valmistuneiden ja käyttöönotettujen kiinteistöinvestointien verovähennyksiä tarkistetaan 10 vuoden ajan. Jos verollisen käytön osuus kasvaa alkuperäiseen alv-ilmoitukseen verrattuna, seurakunta saa hakea vuosittain lisää verovähennystä. Jos verollisen käytön osuus vähenee kiinteistössä alkuperäiseen alv-ilmoitukseen verrattuna, seurakunnan tulee vuosittain tilittää valtiolle liikaa saamiaan verovähennyksiä. Vuosittain tarkistetaan 1/10 saadusta verollisen käytön vähennysosuudesta kiinteistöinvestointiin.

Esimerkki 1: verollisen käytön osuus nousee tarkistuskauden aikana

- Perusparannusmenoihin sisältyi arvonlisäveroa 100 000 euroa. Perusparannus valmistuu vuonna 2008 ja tiloista 30 % on verollisessa käytössä ja 70 % verottomassa käytössä. Investointimenoihin sisältyvästä arvonlisäverosta tehdään 30 %:n alv-vähennys (30 000 €) vuonna 2008.
- Vuosina 2009-2010 ei tehdä tarkistuksia
- Kiinteistön verollisen käytön osuus nousee vuoden 2011 alussa 90 %:iin ja silloin vähennyskelpoisen käytön osuus nousee 60 % (nousu 90%-30 % = 60 %).
- Vuosina 2011-2017 tarkistetaan saatua verovähennettyä seuraavasti :
 $1/10 \times 60 \% \times 100\,000 \text{ €} = 6\,000 \text{ €}$. Tämä 6 000 euron vähennysoikeuden lisäys tehdään verohallinnolle kunakin vuonna joulukuussa.

Esimerkki 2: verollisen käytön osuus laskee tarkistuskauden aikana

- Perusparannusmenoihin sisältyi arvonlisäveroa 100 000 euroa. Perusparannus valmistuu vuonna 2008 ja tiloista 75 % on verollisessa ja 25 % verottomassa käytössä. Investointimenoihin sisältyvästä arvonlisäverosta tehdään 75 %:n alv-vähennys (75 000 €) vuonna 2008.
- Vuosina 2009-2010 ei tehdä tarkistuksia
- Kiinteistön verottoman käytön osuus nousee vuoden 2011 alussa 90 %:iin ja silloin verottoman käytön osuus kasvaa 65 % (lasku 90-25 % = 65 %).
- Vuosina 2011-2017 tarkistetaan tehtyä verovähennystä seuraavasti :

$1/10 \times 65 \% \times 100\,000 \text{ €} = 6\,500 \text{ €}$. Tämä 6 500 euron tarkistusilmoitus tehdään ja palautetaan verottajalle vuosittain joulukuussa.

2. Alv-käytäntö 1.1.2004 - 31.12.2007 valmistuneiden kiinteistöinvestointien osalta

Kun kiinteistöinvestointi on valmistunut 1.1.2004 - 31.12.2007, investointimenoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen tarkistusoikeus ja -velvollisuus jatkuu viisi vuotta.

Esimerkki:

- Perusparannusmenoihin sisältyi arvonlisäveroa 100 000 euroa. Perusparannus valmistui vuonna 2005 ja tiloista 80 % oli verollisessa käytössä ja 20 % verottomassa käytössä. Investointimenoihin sisältyvästä arvonlisäverosta tehtiin 80 %:n alv-vähennys (80 000 €) vuonna 2005.
- Kiinteistön verottoman toiminnan osuus nousee vuoden 2008 alussa 70 %:iin ja silloin verottoman käytön osuus kasvaa 50% (kasvu 70%-20 % = 50 %).
- Vuonna 2005 tehtyä verovähennystä tarkistetaan seuraavasti vuosina 2008 ja 2009:
 $1/5 \times 50 \% \times 100\,000 \text{ €} = 10\,000 \text{ €}$. Tämä 10 000 € palautetaan verohallinnolle kumpanakin vuonna erikseen.
- Vuodesta 2010 alusta alkaen tätä tarkistusta ei enää tehdä, koska viiden vuoden tarkistuskausi on kulunut umpeen.

3. Alv-käytäntö ennen vuotta 2004 valmistuneista kiinteistöinvestoinneista

Mikäli kiinteistön investointi on valmistunut ennen vuotta 2004, saadusta arvonlisäveron vähennyksestä ei suoriteta tarkistuksia kiinteistön luovutuksien ja käytötarkoituksen muutoksien yhteydessä.

Lisätietoja kiinteistöinvestointeihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus- ja palautusvelvollisuuskäytännöstä käytännön laskuesimerkkien kera on saatavissa

1. Verohallinnon sivuilta www.vero.fi / Ajankohtaista / Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Ohje Dnro 1845/40/2007.
2. Kuntaliiton sivuilta www.kunnat.net / Tietopankit/ Kuntaliiton yleiskirjeet/Kiinteistöjen arvonlisäverojen muutokset (Yleiskirje 3/2008). Kuntaliiton sivut lienevät verohallinnon sivuja helpommin luettavia, mutta niiden yhteydessä tulee muistaa, että seurakunnilla ei ole palautusjärjestelmää.
3. FCG Efeko Oy järjestää koulutuspäivät seurakuntien kirjanpitäjille 27.5.2008 Helsingissä, 28.5.2008 Oulussa ja 3.6.2008 Tampereella. Iltapäivien ajan Tax Manager Marko Ojala KPMG:stä luennoi kiinteistöjen arvonlisäverotuksen perusteista ja mm. arvonlisäveron käsittelystä yhteistoiminta- ja yhdistymishankkeissa. Lisätietoa koulutuspäivistä on saatavissa osoitteesta www.efeko.fi/ Talous ja hallinto/ Seurakunnan kirjanpitäjien koulutuspäivä.

KIRKKOHALLITUS

Risto Junttila

Maija-Liisa Hietakangas