

Verohallinto

Verotusyksikkö / Mika Jokinen / Nina Sainio

Viite: Lausuntopyyntönnö 2.10.2024, diaarinumero VH/5624/00.01.11/2024

Luonnos Verohallinnon ohjeeksi Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta

Yhdistys kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Yleistä ohjeesta

Ohjeeseen tehdyt päivitykset vastaavat SVA:n näkemyksen mukaan pääosin arvonlisäverolakia ja julkaistua oikeuskäytäntöä.

Yksityiskohtaisia kommentteja ohjeesta

Seuraavassa Yhdistys esittää täsmällisemmin yksittäisiä havaintoja ja kommentteja ohjeen sisällöstä ja ohjeessa esitetyistä tulkinnoista.

- Ennen ohjeen sisällysluetteloja olevassa ohjeen päivitystä koskevassa kohdassa on mainittu, että kohtaan 2.6.5 on lisätty päätös KHO:2022:22. Käsitteemme mukaan tässä on tarkoitettu päätöstä KHO:2022:40.
- Kohtaan 2.1 lisättyjen esimerkkien 4 ja 5 edellä on käsitelty keskinäistä yhtiötä koskevaa oikeuskäytäntöä lomahuoneistoihin liittyen. Lisäksi esimerkki 3 koskee tällaista keskinäisen yhtiön tilannetta. Uudet esimerkit eivät kuitenkaan koske keskinäisen yhtiön tilannetta, vaan vuokranantajan suoraan itse omistamaa ja hallitsemaa kiinteistöä. Tämän vuoksi esimerkkien siirtäminen kohtaan 2.3 Loppukäyttäjää koskevat edellytykset tai selventävien väliotsikoiden tai tekstin lisääminen ennen esimerkkejä 4 ja 5 olisi mielestämme perusteltua sen varmistamiseksi, että asiassa eivät sekoitu keskinäisen yhtiön hakeutumisedellytykset ja kiinteistön vuokranantajan hakeutumisedellytykset. Esimerkkien päätelmät vaikuttavat lisäksi perustuvan KHO:n ratkaisuun 10.7.2009 T 1785, mutta näkemyksemme mukaan esimerkkien tilanteessa tulisi myös huomioida ratkaisu KHO 7.2.2007 T 268. Esimerkkien perusteella syntyy käsitys, että lomamökin hallinta on luovutettava kokonaisuudessaan katkeamattomaksi ajaksi,

- jotta omistaja voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvolliseksi. Tämä tulkinta ei ole täysin linjassa KHO:n ratkaisun 7.2.2007 T 268 kanssa.
- Kohtaan 2.3.1 lisätyn esimerkin 10 johtopäätökset vaikuttavat olevan ainakin osittain ristiriidassa ohjeen esimerkin 27 kanssa. Esimerkissä 10 tulisi tilannetta käsittäksemme arvioida kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen tunnusmerkistön täyttymisen kannalta. Jos esimerkin 10 luovutukset katsotaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseksi, ei arvonlisäverolain perusteella ole nähdäksemme mahdollisuutta päätyä lopputulokseen, jossa verollinen vuokraus ei olisi esimerkin tilanteessa mahdollista kummankaan vuokralaisen osalta. Jos tämä Verohallinnon tulkinta perustuu oikeuskäytäntöön, tämä olisi hyvä mainita ohjeessa. Jos tulkinta ei perustu oikeuskäytäntöön, ehdotamme, että esimerkki poistetaan ohjeesta.
 - Kohdan 2.6 esimerkin 24 kolmannen kappaleen viimeisessä lauseessa ja neljännessä kappaleessa on käsitelty yritys A:n lyhytaikaista vuokrausta. Ymmärrämme, että jommassa kummassa näistä kohdista on A:n sijaan tarkoitettu yritys B:tä. Käsityksemme mukaan sekä yritys B:n että yritys A:n lyhytaikainen vuokraus voi olla alemman verokannan alaista tilan luovuttamista liikunnan harjoittamista varten. Ainakaan esimerkiksi ei selvästi käy ilmi, millä perusteilla yrityksen A ja B lyhytaikaista vuokrausta käsiteltäisiin eri tavoin (tuntihinta vs. edelleenvuokraus?). Esimerkkiin olisi siis hyvä lisätä tarkennus sovellettavasta alemmasta verokannasta molempien yritysten osalta tai tarkentaa, millä perusteella yritysten lyhytaikaista vuokrausta käsitellään eri tavoin. Esimerkkiä voisi selkeyttää täsmentämällä heti ensimmäisessä kappaleessa, mihin tarkoitukseen B vuokraa tiloja A:lta (ilmeisesti yksinomaan vuokratukseen tilan edelleen liikunnanharjoittajille).
 - Kohdan 2.6.1 esimerkin 26 johtopäätös ei välttämättä ole kaikissa tilanteissa perusteltu. Esimerkissä on katsottu, että yhteistoimistopalvelu ja erillisen työskentelyalueen tarjoaminen palvelevat osittain vuokralaisen eri tarpeita ja että palvelut eivät liity niin läheisesti toisiinsa, että ne muodostaisivat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen. Lisäksi esimerkissä on katsottu, että suorituksen jakaminen yhteistoimistopalvelun ja erillisen työskentelyalueen luovutukseen ei ole keinotekoista, sillä palvelut voidaan erottaa pinta-alojen perusteella toisistaan. Riippuen vuokralaisen tilojen käyttötarkoituksesta, käsityksemme mukaan on kyseenalaista, voidaanko ainakaan kaikissa tilanteissa katsoa, että omaan käyttöön tarkoitettu lukollinen tila ja yhteisessä käytössä olevien tilojen käyttötarkoitus olisi merkityksellisellä tavalla eri. Ehdotamme, että esimerkki poistetaan tai siinä täsmennetään, millä perusteella vuokralaisen käyttötarkoitus tiloille on eri.
 - Kohdan 4.4 loppuun tehtyyn lisäykseen liittyen ehdotamme, että ohjeeseen lisättäisiin myös ohjeistus siitä, miten keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutuessa takautuvasti verovelvolliseksi muiden, kuin uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyvien kulujen vähennysoikeus ja vastikkeiden verokäsittely keskinäisen yhtiön osalta ja vastikkeista veloitetun veron vähentäminen osakkaan osalta käsitellään kyseiseltä takautuvan hakeutumisen ajanjaksolta.
 - Kohdan 5.1.2 esimerkissä 45 on maininta siitä, että kaikki osakkeenomistajat ovat vastanneet kustannuksista yhtiöjärjestyksen mukaisilla osuuksillaan. Käsityksemme mukaan tällä seikalla ei kuitenkaan ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta, joten ehdotamme, että lause poistettaisiin.

Helsingissä 28. päivänä lokakuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
hallituksen puheenjohtaja

Virpi Pasanen
hallituksen jäsen