

Verohallinto

Ohjausyksikkö / Mika Jokinen / Anne Klemola

Viite: Lausuntopyyntönnö 22.8.2024, diaarinumero Dnro VH/5455/00.01.00/2024

Luonnos Verohallinnon ohjeeksi Arvonlisäverovelvollisen opas

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Arvonlisäverovelvollisen opas.

Yhdistys kiittää annetusta lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Yleistä ohjeesta

Yleisluontoinen ja helppolukuinen yleisohje runsaine käytännön esimerkkeineen on tarpeellinen monille erilaisille käyttäjäryhmille. On hyvä, että oppaasta on tulossa päivitetty ja jossain määrin laajennettu versio. Ohje sisältää runsaasti selkeitä viittauksia ohjeen sisällä ja ohjaa myös tutustumaan tarkempaan ohjeistukseen siltä osin kuin sitä on annettu, mikä helpottanee yksityiskohtaisempien ohjeiden löytämistä.

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.

- Kohdan 1.3.4 esimerkkiin olisi perusteltua lisätä selventävä maininta, että koska mitään rahavastiketta ei makseta rakennusliikkeen vuokrausyritykselle myyvän korjauspalvelun ja vuokrausyrityksen rakennusliikkeelle myyvän koneenvuokrauspalvelun käypänä arvona pidetään samaa arvoa, ja lisäksi maininta arvonlisäverolain laskumerkintävaatimusten mukaisten laskujen laatimisesta.
- Kohdassa 4.2.6 ohjeessa lienee tekijänoikeuskorvausten osalta tarkoitus viitata tekijänoikeuslain 26 a §:ään eikä kumottuun 26 c §:ään.

- Kohdan 6.2.1 jälkimmäisen kappaleen loppuun olisi perusteltua lisätä viittaus Verohallinnon arvonlisäveron vähennysoikeutta käsittelevään ohjeeseen ja nostaa esille, että ohjeen kohdassa 3.2.1.2 on esitetty myös tilanteita, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa.
- Kohdan 6.2.2. kohtaan olisi perusteltua lisätä maininta, että hakeutuminen on mahdollista myös silloin, kun vuokralainen käyttää vuokrattavaa tilaa jatkuvasti ainakin osittain arvonlisäveron palautukseen oikeuttavaan toimintaan (esimerkiksi kunta tai hyvinvointialue).
- Kohdassa 7.1 liiketoimintakaupan osalta todetaan, että ”Käytännössä ostajan on oltava merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin viimeistään ostohetkellä, jotta luovuttaja välttyy arvonlisäveron suorittamiselta.” Vaatimus ostajan ALV-rekisteröinnistä arvonlisäverolain 19 c §:n mukaisen liikkeen luovutuksen edellytyksenä ei perustu lakiin. On myös liikkeenluovutustilanteita, jossa ostajan ALV-rekisteröinti ei ole ylipäätään välttämätöntä ja vähintäänkin on riittävää, että ALV-rekisteröintihakemus on toimitettu viranomaisille viimeistään liiketoiminnan luovutusajankohtana. Yhdistys esittää virkkeen poistamista tai muotoa ”Yleensä ostajan on oltava merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai ALV-rekisteröinnin tulee ainakin olla viireillä viimeistään luovutusajankohtana, jotta liiketoiminnan jatkaja voi ryhtyä käyttämään siirtyviä omaisuuseriä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja luovuttaja välttyy arvonlisäveron suorittamiselta.”
- Kohdassa 7.2 todetaan osakekaupan ja -vaihdon yhteydessä, että ”Pääsääntöisesti myyjä tai ostaja eivät voi vähentää mahdollisia myyntiin ja ostoon liittyvien kulujen sisältämää arvonlisäveroa.” Yhdistys esittää virkkeen poistamista, sillä tästä voi saada virheellisen käsityksen, että kulut eivät ole vähennyskelpoisia, vaikka monissa tilanteissa kulut ovat yleiskuluna vähennyskelpoisia joko kokonaan tai osittain myyjän ja / tai ostajan verotuksessa. Mikäli vähennyskelpoisuuden edellytyksiä ei ole mahdollista avata laajemmin tässä yleisohjeessa, ohjeessa voisi tältä osin viitata ohjeeseen ”Arvonlisäveron vähennysoikeudesta” vastaavalla tavalla kuin yllä kohdan 6.2.1 osalta on esitetty.
- Kohta 7.3 olisi perusteltua päivittää voimassa olevaa osakeyhtiölakia vastaavaan muotoon mainitsemalla nimenomaisesti, että jakautuminen, jota pidetään arvonlisäverotuksessa yleisseuraantona, voi tapahtua perustettavaan yhtiöön tai toimivaan yhtiöön.
- Kohdan 8.2.1 työntekijän puhelinetua käsittelevään osaan tulisi lisätä nimenomainen maininta siitä, että yksityiskäytön osuutena voidaan käyttää Verohallinnon vuosittain määrittelemää puhelinedun raha-arvoa, koska tämä on tosiasiallisesti verovelvollisten yleisimmin noudattama menettely Verohallinnon oman käytön verotusta koskevan ohjeen kohtaan 5 perustuen.
- Kohdan 8.2.5 esimerkki 64 on naiivi, ja tämä esimerkki ja sitä edeltävä kappale on arvonlisävero-oikeudellisesti vähintäänkin arveluttava, jos Verohallinto tulkitsee, että henkilöauton yksittäinen käyttökerta yksityiseen kulutukseen ”saastuttaa” henkilöauton käytöstä vastaisuudessaakin aiheutuvien menojen arvonlisäveron vähennysoikeuden myös myöhemmiltä verokausilta. Esimerkissä sivutetaan lisäksi verovelvollisen oikeus 112 §:n mukaiseen vähennykseen, kun auto otetaan takaisin täysimääräiseen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Lisäksi kohdasta puuttuu maininta, että liisattujen henkilöautojen arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy jokaisen vuokra- ja

verokauden osalta erillisesti. Selvintä olisi poistaa koko esimerkki ja/tai täsmentää tekstiä.

- Kohdassa 12.5.2 käsitellään sekä Verohallinnon että verovelvollisten kannalta tärkeää ns. kuittaussitoumusmenettelyä. SVA pitää hyvänä, että asiasta ohjeistetaan arvonlisäverovelvollisen oppaassa kattavasti, sillä SVA:n kokemuksen mukaan viimeaikaisessa verotuskäytännössä on esiintynyt perusteetonta pidättyväisyyttä sitoumusmenettelyn hyväksymiseen. KHO on linjannut sitoumusmenettelyn käytöstä ennakkopäätöksessään 2013:194 ja päätöksessä yksityiskohtaisesti selostetut oikeusperiaatteet tulisivat olla edelleenkin perustana kaikelle Verohallinnon toiminnalle näissä tilanteissa. Käytännössä KHO:n oikeusohjeena oli, että ellei asiassa ole esitettävissä erityisiä objektiivisesti perusteltavissa olevia syitä, miksi sitoumusmenettelyä ei hyväksytä, viranomaisen tulee käyttää harkintavaltaansa siten, että lainsäätäjän sitoumusmenettelylle asettama tarkoitus toteutuu ja hyväksyä sitoumus. Oppaan tätä kohtaa tulisi tarkentaa ja täsmentää ainakin seuraavilta osin:
 - Verohallinto ratkaisee sitoumuksen hyväksymisen tapauskohtaisesti mutta verovelvollisen vaatimuksesta sitoumusmenettely on lähtökohtaisesti hyväksyttävä, ellei asiassa ole esitettävissä erityisiä perusteita, miksi sitoumusmenettelyä ei voi soveltaa.
 - Ohjeen mukaan ”Sitoumuksen hyväksyminen edellyttää lisäksi, että asiaan ei liityä tulkinnanvaraisuutta, epäselvyyttä tai vilpillisyyttä.” Tämä virke on kiistatta ristiriidassa KHO:n em. päätöksen kanssa ja vesittäisi milteipä kokonaan sitoumusmenettelyn tarkoituksen. Sitoumusmenettelyä on luonnollisestikin voitu ja myös jatkossa voitava soveltaa tulkinnanvaraisissa tai luonteeltaan epäselvissä asioissa tapahtuneisiin virheisiin, joista ei ole aiheutunut veronsaajalle lopullista verotulojen menettelyä. Edellä mainitussa KHO:n ennakkopäätöksessä oli nimenomaisesti kyse asiasta, joka oli oikeudellisesti tulkinnanvarainen, ja jota ei ollut pidettävä selvänä, kuten päätöksen perusteluista havaitaan. SVA katsoo, että edellä mainittu virke tulisi muuttaa muotoon ”Sitoumuksen hyväksyminen edellyttää lisäksi, että verovelvollinen ei ole toiminut vilpillisesti tai tietoisesti menetellyt arvonlisäverolain säännösten edellyttämästä tavasta poikkeavasti.”
 - Olisi tärkeää, että ohjeessa mainittaisiin nimenomaisesti, että sitoumusmenettely voi [verotarkastuksen lisäksi] tulla sovellettavaksi myös verovalvonnan yhteydessä tehtävissä selvityspyynnöissä, jotka olisivat muutoin johtamassa veron määräämiseen.
 - Lisäksi olisi täsmennettävä, että sitoumusmenettelyä sovellettaessa ostajan oikeus arvonlisäveron palautukseen kattaa sekä tilanteet, joissa ostajalla olisi oikeus arvonlisäveron vähennykseen, että tilanteet, joissa ostajalla olisi oikeus AVL 122 §:n, 130 §:n tai 131 §:n mukaiseen palautukseen.

Helsingissä 11. päivänä lokakuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
hallituksen puheenjohtaja

Virpi Pasanen
hallituksen jäsen