



# Vuokraustoiminta arvonlisäve- rotuksessa

Tukimateriaali Verohallinnon henkilöstölle

Arttu Ollila

OPINNÄYTETYÖ  
Tammikuu 2022

Liiketalouden tutkinto-ohjelma  
Juridiikan suuntautumispolku

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden tutkinto-ohjelma  
Juridiikan suuntautumispolku

OLLILA, ARTTU  
Vuokraustoiminta arvonlisäverotuksessa  
Tukimateriaali Verohallinnon henkilöstölle

Opinnäytetyö 58 sivua, joista liitteitä 12 sivua  
Toukokuu 2023

---

Arvonlisäverolain (1993/1501) mukaan vuokraustoiminnasta pitää suorittaa tiettyissä tapauksissa arvonlisäveroa ja tiettyissä tapauksissa siitä on mahdollista vapaaehtoisesti hakeutua arvonlisäverorekisteriin. Verohallinnon, tämän työn toimeksiantajan tehtävänä on muun muassa ylläpitää arvonlisäverorekisteriä, jolloin sen pitää myös tutkia edellytysten täyttymistä tulla merkityksi kyseiseen rekisteriin. Vuokraustoimintaan arvonlisäverotuksessa sisältyy AVL 29 §:n 1 momentin 3 kohdan mukainen majoitustoiminta, AVL 27 §:n mukainen veroton vuokraustoiminta, josta on mahdollista hakeutua AVL 30 §:n mukaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi sekä AVL 29 §:n 1 momentin muiden kohtien mukaiset vuokrauksen muodot. Tässä opinnäytetyössä keskitytään kahteen ensiksi mainittuun vuokrauksen muotoon ja muita sivutaan tarvittaessa.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää majoitustoimintana ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena tapahtuvien vuokraustoimintojen edellytyksiä arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Työn tavoitteena oli tuottaa Verohallinnolle selkeää tukimateriaalia, jonka avulla työntekijöiden olisi helpompi auttaa ja käsitellä vuokraustoimintaa harjoittavia Verohallinnon asiakkaita ja heidän rekisteröintihakemuksiaan. Tukimateriaalin tarkoituksena on toimia lähinnä muistilistana sekä tiivistettynä versiona Verohallinnon syventävistä ohjeistuksista.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka arvonlisäverotusta käsittelevä tietoperusta koostettiin käyttäen lainopillista menetelmää. Tässä työssä tärkeimpinä lähteinä käytettiin pääosin arvonlisäverotuksen lainsäädäntöä, hallituksen esitystä ja Verohallinnon syventäviä ohjeistuksia.

Tämän työn tuotoksena syntyi Verohallinnon työntekijöiden käyttöön tukimateriaali, joka sisältää erilliset materiaalit riippuen, onko kyseessä majoitustoimintana vai kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana harjoitettavaa vuokraustoimintaa. Tukimateriaalissa on asiakaspalvelijoille suunnattu kaavio, jonka avulla vuokraustoimintaa harjoittavia asiakkaita voidaan helpommin ja nopeammin ohjata toimimaan oikein. Tukimateriaalin jatkokehitysideana olisi siirtää se sellaiselle alustalle, joka tekisi sen käytöstä helpompaa ja sujuvampaa.

---

Asiasanat: arvonlisävero, vuokraustoiminta, arvonlisäverolaki

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration  
Jurisprudence

OLLILA, ARTTU  
Rental Activity in VAT  
Support Material for Personnel in Tax Administration

Bachelor's thesis 58 pages, appendices 12 pages  
May 2023

---

According to the Value Added Tax Act (1993/1501), VAT must be subjected in certain rental activities and in certain cases it is possible to voluntarily apply in the VAT register. The client of this thesis was Tax Administration's. Their task is among other things to maintain VAT register when it must also examine conditions to be entered in that register.

The goal of this thesis was to clarify the conditions for rental activities that happen as "accommodation activity" and as "transfer of the right to use the property" from a value added tax point of view. The purpose of this thesis was to create a support material for Tax Administration that would make it easier for the employees to help the clients of Tax Administration that are practicing rental activities. The purpose of the support material is mainly to act as a checklist and a summarized version of the Tax Administration's detailed guidance.

The thesis was conducted as a functional thesis. The information base on value added taxation was composed using juridical method. A support material was created as a result of this thesis. It contains three separate sections for different situations.

---

Key words: value added tax, rental activity, value added tax act

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Työn tarkoitus ja tavoite .....	7
1.2	Toimeksiantaja ja aiheen valinta .....	8
1.3	Työn rakenne ja rajaukset.....	9
1.4	Aineisto .....	10
2	Arvonlisäveron perusteet .....	11
2.1	Arvonlisävero yleisesti.....	11
2.1.1	Arvonlisäveron soveltamisala .....	11
2.1.2	Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti .....	12
2.1.3	Tavaran ja palvelun määritelmä.....	13
2.1.4	Verovelvollinen .....	13
2.2	Verokannat.....	15
2.3	Rekisteröityminen.....	15
2.4	Rekisterissä toimiminen .....	17
2.4.1	Ilmoitusvelvollisuus ja verokaudet .....	17
2.4.2	Vähennysoikeudet.....	18
2.4.3	Rekisteristä poistuminen .....	21
3	Vuokraustoiminta .....	23
3.1	Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa .....	23
3.2	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus .....	24
3.2.1	Verollinen käyttöoikeuden luovutus yleisesti .....	24
3.2.2	Muut luovutettavat tavarat ja palvelut .....	25
3.2.3	Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset .....	26
3.2.4	Kohteen omistus.....	27
3.2.5	Tilaa koskevat edellytykset.....	28
3.2.6	Työpiste.....	29
3.2.7	Loppukäyttäjää koskevat edellytykset .....	30
3.2.8	Hakeutumisketju .....	31
3.2.9	Rekisteröinti ja mistä lähtien .....	32
3.2.10	Arvonlisäverollisuuden päättymisen.....	34
3.3	Majoitustoiminta .....	34
3.3.1	Majoituksen tilapäisyys.....	35
3.3.2	Toiminnan laajuus ja ammattimaisuus.....	36
3.3.3	Majoituksen yhteydessä tarjottavat oheispalvelut.....	37
3.3.4	Majoituspalvelun välitys ja komissiokauppa .....	38
3.3.5	Hakeutuminen arvonlisäverorekisteriin.....	39

3.4 Soveltamisalan ulkopuolinen vuokraustoiminta.....	39
4 Tukimateriaali .....	40
4.1 Tukimateriaalin tuottamisprosessi .....	40
4.2 Tukimateriaalin jatkotoimenpiteet.....	41
5 POHDINTA .....	42
LÄHTEET.....	43
LIITTEET .....	47
Liite 1. Asiakaspalvelijan tukimateriaali (Powerpoint).....	47
Liite 2. Tukimateriaali .....	51

**LYHENTEET JA TERMIT**

Alv	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
MRL	Laki majoitus- ja ravitsemistoiminnasta 28.4.2006/308
Kiinteistö-alv	Lyhennetty kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajan arvonlisäverorekisteri
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
Rekisteri	Tässä rekisterillä tarkoitetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriä

## 1 JOHDANTO

Arvonlisävero on välillinen vero, eli se ei jää verovelvollisen lopulliseksi rasi-  
tukseksi, vaan käytännössä vero jää aina ostajan maksettavaksi (Tieteen termi-  
pankki 2016). Kyseessä on lisäksi oma-aloitteinen vero, eli viranomaisen ei tule  
erikseen määräämään sen maksamisesta, vaan jokainen toimija huolehtii itse  
sen määrästä, ilmoittamisesta ja maksamisesta (Verohallinto 2022b).

Arvonlisäverolain (1993/1501) (jäljempänä AVL) mukaan veroa suoritetaan myös  
vuokraustoiminnassa. Vuokraustoiminta voi olla kokonaan verotonta tai sellaista  
toimintaa, joka on verotonta, mutta josta voi halutessaan ja edellytysten täytty-  
essä hakeutua verovelvolliseksi. Tällainen vapaaehtoinen arvonlisäverollisuus  
vuokraustoiminnassa on AVL 27 §:n mukaista kiinteistön käyttöoikeuden luovu-  
tusta. AVL 29 §:ssä määritellään myös sellaisia vuokraustoiminnan muotoja,  
jotka ovat säädetty arvonlisäverolliseksi sellaisenaan, eli niistä ei voi erikseen  
päättää haluaako tulla verovelvolliseksi.

Vuokraamisella tarkoitetaan yksinkertaisuudessaan esineen käyttöoikeuden luo-  
vuttamista. Tässä työssä vuokraamisella tarkoitetaan lähtökohtaisesti vain huo-  
neiston tai kiinteistön luovuttamisesta. Vuokraaminen voi yleisesti olla muutakin,  
esimerkiksi ajoneuvon vuokraamista. (Verohallinto 2021d.)

### 1.1 Työn tarkoitus ja tavoite

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia vuokraustoimintaan ja arvonlisäve-  
rotukseen liittyvää lainsäädäntöä, oikeustapauksia ja ohjeistuksia, jotta voitiin  
tehdä tietoperusta sekä toiminnallinen osuus. Työssä on syvennetty erityisesti  
majoitustoimintana ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena tapahtuviin vuok-  
rauksen muotoihin, koska näitä kahta mainittua muotoa esiintyy Verohallinnolla  
yleisesti ja niiden välillä on samankaltaisuuksia. Verohallinto joutuu jokaisen asi-  
akkaan kohdalla tutkia edellytysten täyttymistä tulla rekisteröidyksi arvonlisäve-  
rerekisteriin. Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa Verohallinnolle sellainen tuki-  
materiaali, jonka avulla työntekijöiden olisi helpompi ohjata asiakkaita, tutkia

edellytyksiä sekä käsitellä asiakkaiden hakemuksia. Tukimateriaalin tarkoituksena on toimia lähinnä muistilistana sekä tiivistettynä versiona Verohallinnon syventävistä ohjeistuksista.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka arvonlisäverotusta käsittelevä tietoperusta koostettiin käyttäen lainopillista menetelmää. Tämän työn tuotoksena syntyi Verohallinnon työntekijöiden käyttöön tukimateriaali, joka sisältää erilliset materiaalit riippuen, onko kyseessä majoitustoimintana vai kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana harjoitettavaa vuokraustoimintaa. Tukimateriaalissa on etenkin asiakaspalvelijoille suunnattu kaavio, jonka avulla vuokraustoimintaa harjoittavia asiakkaita voidaan helpommin ja nopeammin ohjata toimimaan oikein.

## **1.2 Toimeksiantaja ja aiheen valinta**

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Verohallinto, joka työllistää tällä hetkellä noin 5 000 henkilöä. Asiakkaina toimii käytännössä jokainen Suomalainen luonnollinen ja oikeudellinen henkilö sekä Suomessa työskentelevä tai toimiva ulkomainen henkilö tai yritys.

Opinnäytetyön aihe on tullut toimeksiantajan toiveesta tutkittavaksi, koska se ei ole kovin yksiselitteinen ja asioita on paljon, mitä vuokraustoiminnan parissa työskentelevien pitää osata ottaa huomioon. Toimeksiantajan mielestä on myös hankalaa se, että tämän asian parissa työskentelevä joutuu käyttämään monia eri ohjeistuksia, joissa on paljon sisältöä. Yhtenä toimeksiantajan ajatuksena työltä oli saada jollain tapaa koottua molemmista vuokrauksen muodoista ne pääkohdat yhteen tiivistettyyn muotoon, kuten ajatuskarttaan tai erilaiseen kaavioon.

Työskentelen itse Verohallinnolla verosihteerinä yritysasiakkaiden parissa, joten päätös tehdä opinnäytetyö omalle työpaikalle oli helppo. Aihe oli myös siksi sopiva, koska olin sattumalta juuri aloittamassa opiskelemaan kyseistä aihetta vuokraustoiminnasta ja sen arvonlisäverollisuudesta. Lisäksi aihe oli toimeksiantajalle ajankohtainen ja olin itsekkin todennut opiskelun aloitettuani aiheen olevan



hankala. Aihe on käytännöllinen, joten siitä on hyötyä omalle oppimiselle sekä toimeksiantajalle.

### 1.3 Työn rakenne ja rajaukset

Työ käsittää perusasiat arvonlisäverotuksesta, kiinteistön määritelmästä (arvonlisäverotuksessa) ja vuokraustoiminnasta. Työssä painotetaan erityisesti sellaisia asioita, joilla on merkitystä aiheen käsittelyssä ja ymmärtämisessä. Arvonlisäverotuksen osio sisältää myös hakeutumisen arvonlisäverorekisteriin, siinä toimimisen ja siitä poistumisen, koska nämä asiat liittyvät merkittävästi vuokraustoimintaan. Työhön on myös sisällytetty kappale vähennysoikeuksista, koska esimerkiksi vapaaehtoisessa rekisterissä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana (jäljempänä kiinteistö-alv) olemiseen liittyy olennaisesti vähennysten tekeminen. Lisäksi vähennysoikeus on ylipäättänsä hyvin keskeinen asia arvonlisäverotuksessa. Opinnäytetyö tulee perusasioiden jälkeen syventymään aiheeseen, eli vuokraustoimintaan arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Kyseisessä osiossa tutkitaan kahta vuokraustoiminnan muotoa eli majoitustoimintaa ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta. Työ sisältää erityisesti vuokraustoiminnan osioissa esimerkkejä ja oikeuskäytäntöä havainnollistamaan asiaa, koska joitakin asioita voi olla vaikea ymmärtää ilman havainnollistamista. On huomattava, että esimerkit ovat suuntaa antavia esimerkkejä, eli ne on koottu siten, että asiat pääsääntöisesti menevät niiden osoittamalla tavalla. Veroviranomainen voi kuitenkin omaa tulkintaa ja harkintaa käyttäen päätyä niistä poikkeaviin ratkaisuihin, koska eri tapauksissa kokonaiskuva ratkaisee. Lopuksi liitteinä on toiminnalliset tuotokset, joihin kuuluu työntekijöitä ohjaava ajatuskartta sekä tukimateriaali tapauksien käsittelyyn.

Opinnäytetyön aihe on rajattu koskemaan pääosin kiinteistön omistajan harjoittamaa vuokraustoimintaa, poissulkien asunto- ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkaan harjoittaman vuokraustoiminnan sekä vuokralaisen harjoittaman vuokraustoiminnan, vaikka kyseisiä asioita sivuutetaankin työssä kokonaiskuvan saamiseksi. Vuokraustoiminta sisältää AVL 29 §:n mukaan myös muitakin vuokraustoiminnan muotoja, mutta tässä työssä käydään vain majoitustoiminnan sekä 30 §:n mukaisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen näkökulmasta. Joitakin

muita vuokraustoiminnan muotoja sivutaan työssä, jotta lukija tiedostaa niiden olemassaolon sekä kuinka ohut rajanveto voi niiden välillä olla.

#### **1.4 Aineisto**

Lähdeaineistona työssä on käytetty arvonlisäveroon sekä vuokraustoimintaan liittyvää lainsäädäntöä, oikeuskäytäntöä, Verohallinnon syventäviä ohjeita ja muita nettilähteitä. Arvonlisävero on aiheena hyvin laaja, jonka yhtenä osa-alueena on vuokraustoiminta ja nimenomaa verollinen vuokraustoiminta. Arvonlisäverotuksesta itsessään säädetään pääosin Arvonlisäverolaissa (1993/1501), joka sisältää 237 pykälää erilaisista arvonlisäverotukseen liittyvistä säännöksistä. Koska toisena tässä käsiteltävänä vuokraustoiminnan muotona on majoitustoiminta, myös laki majoitus- ja ravitsemustoiminnasta (2006/308) on tässä oleellinen. Isossa osassa tässä työssä toimii Verohallinnon syventävät ohjeistukset, majoitustoiminnan arvonlisäverotus sekä hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joiden sisällöt muodostavat jo itsessään ison kokonaisuuden näistä kahdesta vuokrauksen muodosta.

## 2 Arvonlisäveron perusteet

Tässä luvussa käsitellään arvonlisäverotusta yleisesti sekä esitellään arvonlisäveron lainsäädäntöä, jotta vuokraustoimintaa koskevaa arvonlisäverotusta olisi helpompi ymmärtää. Luvussa käydään läpi myös arvonlisäverolliseksi hakeutuminen, siinä toimiminen ja siitä poistuminen.

### 2.1 Arvonlisävero yleisesti

#### 2.1.1 Arvonlisäveron soveltamisala

Arvonlisäverolain (1993/1501) (jäljempänä AVL) 1 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä; Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnasta, eli tuonnista EU:n ulkopuolelta; Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan yhteisöostokannasta, eli ostosta toisesta yhteisömaasta sekä Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan siirrosta varastointimenettelystä. Verollisella varastointimenettelyllä tarkoitetaan sellaista tilannetta, jossa tavara siirretään tulli- tai verovarastointimenettelystä, vapaa-alueelta tai vapaavarastosta lopulliseen käyttöön tai kulutukseen, eli tavara otetaan niistä ulos (Nieminen ym. 2022).

AVL 1 §:n 2 momentin mukaan myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, silloin, kun siitä saatu vastike on ennakoperintälaissa tarkoitetun mukaisesta palkkaa. AVL määrittelee neljännessä luvussa poikkeuksia myynnin verollisuudesta, eli sellaisista, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Tällaisia poikkeuksia ovat esimerkiksi kiinteistön tai kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovutus, postipalvelu, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutuspalvelun myynti ja rahoitus- ja vakuutuspalvelut. Arvonlisäverolaki määrittelee myös sellaisia poikkeustapauksia, joista on mahdollista edellytysten täytyessä hakeutua verovelvolliseksi vapaaehtoisesti, vaikka ne olisivat muutoin verottomia, esimerkiksi 30 §:ssä mainittu kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovutus.

AVL 18 §:n mukaan tavarantoiminnan myynnillä tarkoitetaan tavarantoimintaoikeuden vastikkeellista luovuttamista ja palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista

tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. Eli arvonlisäverolaki määrittelee myös, että tavaran ja palvelun myynnin on oltava vastikkeellista, jotta ne kuuluvat arvonlisäverolain soveltamisalaan ja näin ollen sisältävät arvonlisäveron. Täten esimerkiksi lahjana, perintönä, tukena tai vahingonkorvauksena saadut suoritukset jäävät soveltamisalan ulkopuolelle. (Nieminen ym. 2022.) Hallituksen esityksessä eduskunnalle arvonlisäverolaiksi todetaan, että veroa suoritetaan tavaran ottamisesta omaan käyttöön, vaikka kyseessä ei varsinaisesti ole vastikkeellinen myyntitapahtuma. Tavaran ottamisesta omaan tarkoitetaan sellaisia tilanteita, joissa yritystoiminnassa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tai itse valmistettu tavara otetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen tai muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Palvelujen omaa käyttöä ei tavaroiden omasta käytöstä poiketen veroteta. (HE 88/1993.)

Arvonlisäverolain määrittelemän tavaroiden ja palvelujen myynnin voidaan katsoa olevan hyvin laaja, että periaatteessa lähes kaikkea vaihdantaa verotetaan. Edellytyksenä on lain 1 §:n mukaan, että vaihdantaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa, jättäen soveltamisalan ulkopuolelle yksityishenkilön myynnin ja harrastustoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan. (Nieminen ym. 2022.)

AVL 15 §:n mukaan velvollisuus suorittaa vero 1 §:ssä tarkoitettu myynnistä syntyy, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu, vastike tai sen osa on kertynyt ennen ensimmäisessä kohdassa mainittua ajankohtaa ja kun tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön. Esimerkiksi ennakkomaksun osalta suorittamisvelvollisuus on syntynyt jo silloin, kun ennakkomaksu on suoritettu (Juanto, Punavaara & Saukko 2018).

### **2.1.2 Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvalta tavaran ja palvelun myynniltä edellytetään arvonlisäverolaista annetun hallituksen esityksen mukaan sitä, että toiminta on ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjärisä. Ansiotarkoituksella tarkoitetaan voiton tavoittelun lisäksi muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoittelua riippumatta siitä, mihin käyttötarkoitukseen tai kenelle toiminnasta syntyvä hyöty koiuu. Jatkuvuudella viitataan siihen, että ollakseen liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa on toiminnan oltava jatkuvaa tai ainakin toistuvaa. (HE 88/1993.)

### **2.1.3 Tavarän ja palvelun määritelmä**

AVL 17 §:n mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä ja myös esimerkiksi sähköä tai muuta siihen verrattavaa energiahyödykettä. Aineellinen esine voidaan jakaa kiinteisiin sekä irtaimiin esineisiin (Tieteen termipankki 2020).

AVL 17 § määrittelee myös palvelun. Palveluihin voi kuulua mitä tahansa kuluttajien käyttämiä ja elinkeinotoiminnassa käytettäviä palveluita. Huomattavaa on, että joidenkin tavaroiden myyntiä voidaan pitää palvelun myyntinä, esimerkiksi ravintolassa tarjotut elintarvikkeet ovat palvelun myyntiä, eikä tavarän myyntiä (Nieminen ym. 2022).

### **2.1.4 Verovelvollinen**

AVL 2 §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (verovelvollinen) 1 §:ssä tarkoitettusta myynnistä on tavarän tai palvelun myyjä, ellei toisin säädetä. Poikkeuksena mm. rakennusalan käännetty arvonlisäverollisuus, jolloin verovelvollisena on ostaja (Verohallinto 2012). Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

AVL 3 §:n 1 momentin mukaan myyjä ei ole verovelvollinen silloin, kun tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi. Eli vähäisestäkin toiminnasta voi halutessaan hakeutua arvonlisäverorekisteriin. Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta ulkomaalaiseen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, hyvinvointialueeseen, eikä kuntaan.

Lisäksi on hyödyllistä tietää, että AVL 19 §:n mukaan, kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Kyseinen pykälä ei kuitenkaan koske sellaisia tilanteita, jossa asiamies toimii päämiehenä tai sen nimissä, tällöin kyse on välityspalvelusta (Nieminen ym. 2022). Edellä käyty niin sanottu komissiokauppa ja välityspalvelu ovat tärkeitä mm. majoitustoiminnassa, jossa tällaiset tilanteet ovat yleisiä.

Verovelvollisia arvonlisäverotuksessa voivat olla henkilöt, yhtymät ja yhteisöt. Esimerkiksi elinkeinoharjoittajat, kommandiittiyhtiöt ja osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia arvonlisäverotuksessa. Sekaannusta voi aiheuttaa tuloverotus, jossa yhtymät eivät ole itsenäisiä verovelvollisia, vaan jokainen osakas yksinään. (Verohallinto 2021c.) AVL 13 a §:n mukaan Verohallinto voi kahden tai useamman elinkeinonharjoittajan hakemuksesta määrätä, että niitä on tätä lakia sovellettaessa kohdeltava yhtenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisuusryhmä). Elinkeinonharjoittajilla tulee olla liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Suomessa. Tällöin kyseistä verovelvollisuusryhmää tai veroyhtymää pidetään yhtenä verovelvollisena, joka maksaa toiminnastaan arvonlisäveroa. Tällainen verotusyhtymä voi olla esimerkiksi metsäyhtymä, maatalousyhtymä, kiinteistöyhtymä tai alv-yhtymä riippuen millä tavalla se syntyy. Verotusyhtymä eroaa siinä mielessä esimerkiksi elinkeinoyhtymästä, että verotusyhtymä voi olla pakko perustaa, jos esimerkiksi kaksi henkilöä omistaa metsätilan ja haluavat kyseisellä tilalla harjoittaa liiketoimintaa, niin tällöin se on perustettava. Tyypillisesti yhtymä muodostuukin kiinteistön yhteisomistuksen perusteella. Verotusyhtymä myös lakkaa olemasta automaattisesti olosuhteiden muuttuessa, esimerkiksi silloin, kun kiinteistö myydään. (Verohallinto 2021c.)

## 2.2 Verokannat

Arvonlisäverokanta riippuu mistä tavarasta tai palvelusta on kyse. Verokannoista säännellään AVL 8 luvussa, jonka mukaan yleinen verokanta on 24 prosenttia veron perusteesta, eli verottomasta hinnasta, ellei toisin säädetä. Kyseessä on siis yleisimmin käytetty alv-prosentti. (Verohallinto 2020.) Yleisen verokannan lisäksi Suomessa on käytössä kaksi alennettua verokantaa 14 prosenttia ja 10 prosenttia. Näiden lisäksi voidaan soveltaa 0 prosentin verokantaa, jos kyseessä on veroton tavarantoiminnan tai palvelun myynti. (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019.)

Alennettua 14 prosentin verokantaa käytetään elintarvikkeissa, rehuissa sekä ravintola- ja ateriapalveluissa. Alennettua 10 prosentin verokantaa käytetään kirjoissa, sanoma- ja aikakauslehdissä, lääkkeissä, liikuntapalveluissa, elokuvanäytöksissä, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsymaksuissa, henkilökuljetuksissa, majoituspalveluissa sekä televisio- ja yleisradiotoiminnasta saaduissa korvauksissa. (AVL 85 §.)

## 2.3 Rekisteröityminen

AVL 12 §:n 1 momentin mukaan liiketoiminnan harjoittaja voi tulla hakemuksesta verovelvolliseksi. Jos yritys harjoittaa AVL 1 § 1 momentin mukaista liiketoimintaa, niin yritys on yleensä velvollinen ilmoittautumaan arvonlisäverorekisteriin, jos tilikauden liikevaihto ylittää vähäisen toiminnan rajan (15 000 euroa). Arvonlisäverorekisteriin voi hakeutua myös vapaaehtoisesti siinä tapauksessa, jos liikevaihto jää alle vähäisen toiminnan rajan. Poikkeuksena on kuitenkin kokonaan arvonlisäverollisuuden ulkopuolelle jäävä toiminta, josta ei voi rekisteröityä arvonlisäverorekisteriin. Arvonlisäverolaki määrittelee myös tiettyjä poikkeuksia, jotka eivät lähtökohtaisesti ole arvonlisäverollisia toimintoja, mutta joista on mahdollista edellytysten täytyessä hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. On hyvä huomata, että hakeutumisella sekä ilmoittautumisella tarkoitetaan hieman eri asioita, joista hakeutumisella tarkoitetaan vapaaehtoista hakeutumista verovelvolliseksi. Arvonlisäverorekisterissä oleminen vaikuttaa yrityksen toimintaan siten, että yritys lisää myymien tavaroiden ja palveluiden hintaan arvonlisäveron tietyn

verokannan mukaan. Yritys saa lisäksi vähentää verollista toimintaa varten tekemien hankintojen arvonnisäveron. Yrityksen täytyy ilmoittaa ja maksaa jokaiselta verokaudelta arvonnisäveron. (Verohallinto 2021a.)

Arvonnisäverovelvollisten rekisteri on Verohallinnon hallinnoima rekisteri. Rekisteröityminen tapahtuu Ytj-palvelun kautta tai OmaVeron kautta, riippuen yritysmuodosta sekä siitä onko voimassa oleva y-tunnus. Jo olemassa olevat y-tunnuksen omaavat yritykset voivat rekisteröityä OmaVeron kautta riippumatta yritysmuodosta. Uudet liikkeen- tai ammatinharjoittajat voivat rekisteröityä arvonnisäverovelvolliseksi OmaVerossa, vaikka eivät omistaisi jo entuudestaan y-tunnusta. Poikkeuksena on yritysmuodot, kuten osakeyhtiö tai yhtymät (avoin ja kommandiittiyhtiö), mitkä eivät entuudestaan omista y-tunnusta. Niiden täytyy aina tehdä rekisteröityminen Ytj-palvelussa. (Verohallinto 2021a.) Ytj-palvelussa rekisteröityminen tehdään, joko perustamisilmoituslomakkeella tai muutosilmoituslomakkeella. Oikeat lomakkeet valitaan yrityksen oikeudellisen muodon mukaan sekä sen mukaan, onko kyseessä perustamisen yhteydessä tapahtuva rekisteröinti vai jo olemassa olevan yrityksen rekisteröinti. (YTJ a.)

Perustamislomakkeina toimii Y1-lomake (Mm. osakeyhtiö ja osuuskunta), Y2-lomake (Mm. avoin yhtiö) ja Y3-lomake (Mm. yksityinen elinkeinonharjoittaja) (YTJ a).

Muutosilmoituslomakkeina toimii Y4-lomake (Mm. osakeyhtiö ja osuuskunta), Y5-lomake (Mm. avoin yhtiö) ja Y6-lomake (Mm. yksityinen elinkeinonharjoittaja) (YTJ a).

AVL 173 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten. Liiketoiminnasta, yhteisöhankinnoista ja kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana verovelvolliset hakijat merkitään pääsääntöisesti rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä (AVL 173.2 §). Rekisteriin on kuitenkin mahdollista päästä takautuvasti, yleensä aikaisintaan tilikauden alusta lähtien. Takautuvalla rekisteröinnillä tarkoitetaan tilannetta, missä hakeutuja haluaa rekisteriin hakemuksen tekemistä aikaisemmasta ajankohdasta. Jos yritys ei ole



arvonlisäverorekisterissä ja liikevaihto ylittää vähäisen toiminnan rajan, 15 000 euroa kesken tilikauden, tehdään merkintä arvonlisäverorekisteriin yleensä tilikauden alusta takautuvasti tai siitä lähtien, kun on ryhdytty hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten. (Verohallinto 2021a.)

Arvonlisäverorekisteriin on mahdollista rekisteröityä erilaisista arvonlisäveron alaisista toiminnoista. Mahdollisia toimintoja on liiketoiminta, alkutuotanto, ostot tai oma käyttö, ilmoituksenantovelvollinen EU-palvelumyyneistä, Taide-esineen myynti, Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen, Yhteisöhankinta ja Esiintyvä taiteilija tai urheilija. Vuokraustoiminnassa kuitenkin merkityksellisimmät toiminnot ovat liiketoiminta sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovutus. (OmaVero.)

## **2.4 Rekisterissä toimiminen**

Arvonlisäverorekisterissä toimiminen edellyttää yrityksen lisäämään myymien tuotteiden ja palveluiden hintaan arvonlisäveron siltä osin, kun myytävät tuotteet tai palvelut kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan (Verohallinto 2021a). Keskeisiä rekisterissä toimimisen kannalta muistettavia asioita on arvonlisävero ilmoitusten antaminen ja vähennysten tekeminen. Seuraavissa kappaleissa käydään pääkohdat rekisterissä toimimisessa.

### **2.4.1 Ilmoitusvelvollisuus ja verokaudet**

Arvonlisäverorekisterissä olemiseen liittyy ilmoitusvelvollisuus. Ilmoitus on annettava jokaiselta verokaudelta erikseen, vaikka yrityksellä ei olisi verokauden aikana ollut arvonlisäverollista toimintaa (Verohallinto 2022d).

Arvonlisäverorekisterissä on mahdollista olla eri verokausissa, jonka perusteella määräytyy arvonlisäveroilmoitusten antoajankohta. Verokauden pituus riippuu yrityksen liikevaihdosta tilikauden aikana, mutta normaalina verokautena pidetään kuukauden verokautta. Alle 30 000 euron liikevaihdolla voi olla kuukauden, neljännesvuoden tai vuoden verokaudessa. 30 000–100 000 euron liikevaihdolla

voi olla kuukauden tai neljännesvuoden verokaudessa. Yli 100 000 euron liikevaihdolla voi olla vain kuukauden verokaudessa. (Verohallinto 2022e.) Poikkeuksena henkilönä, kuolinpesänä tai yhtymänä toimiva maa- ja metsätalouden alku tuottaja, joka voi olla kalenterivuoden verokaudessa liikevaihdon suuruudesta huolimatta (Verohallinto 2022c).

Arvonlisäveroilmoituksen ajankohta riippuu yrityksen verokaudesta. Kuukauden verokaudessa ilmoitus annetaan aina päättyneen kuukauden toiselta kuukaudelta. Eli esimerkiksi tammikuun veroilmoitus annetaan viimeistään maaliskuun 12. päivä.

Neljännesvuoden verokaudessa ilmoitus annetaan kolmen kuukauden pituisilta pätkiltä. Tammi-maaliskuu (1. neljännes) annetaan viimeistään 12.5. Huhti-kesäkuu (2. neljännes) annetaan viimeistään 12.8. Heinä-syyskuu (3. neljännes) annetaan viimeistään 12.11. Loka-joulukuu (4. neljännes) annetaan viimeistään 12.2.

Vuoden verokaudessa ilmoitus annetaan kerran vuodessa, jokaisen kalenterivuoden seuraavan vuoden helmikuun viimeinen päivä. Eli esimerkiksi 2022 ilmoitus annetaan viimeistään 28.2.2023. (Verohallinto 2022d.)

## **2.4.2 Vähennysoikeudet**

AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron. 8 a–8 d tai 9 pykälät sisältävät mm. kullan, päästöoikeuden ja rakentamispalvelun ostajat.

Vähennysoikeus syntyy vain silloin, kun tuote tai palvelu on hankittu nimenomaan arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. Hankinnasta saa vähentää vain osan verosta, jos sitä käytetään osittain arvonlisäverollisessa toiminnassa. Vähennystä ei ole mahdollista tehdä esimerkiksi niissä tilanteissa, jossa hankinta tulee yrittä-

jän tai henkilökunnan omaan käyttöön. Vähennystä ei ole mahdollista tehdä sellaisesta liiketoiminnasta, joka ei ole AVL 1 §:n 1 momentin tarkoittamaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. (Verohallinto 2017b.)

**Esimerkki 1:** Yritys harjoittaa arvonlisäverollista vuokraustoimintaa. Yritys harjoittaa verollisen vuokraustoiminnan lisäksi vain AVL 42 §:n mukaista arvopaperikauppaa. Yritys vähentää vuokraamiensa asuntojen vastikkeiden sisältämän arvonlisäveron, koska se liittyy suoraan yrityksen harjoittamaan verolliseen vuokraustoimintaan. Arvopaperitoiminnasta ei AVL 41 §:n mukaan suoriteta veroa, koska kyseessä on rahoituspalvelu. Koska arvopaperikauppa on verotonta toimintaa, niin siihen liittyvistä hankinnoista ei ole mahdollista tehdä arvonlisäveron vähennyksiä. Kyseisen yrityksen on oltava tarkkana, että kaikki tehdyt vähennykset liittyvät vain sen harjoittamaan vuokraustoimintaan, koska se ei harjoita muuta arvonlisäverollista liiketoimintaa, josta voisi tehdä vähennyksiä.

AVL 173 §:n mukaan on mahdollista tulla merkityksi arvonlisäverorekisteriin jo siitä lähtien, kun aletaan hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten. Tällöin yritys saa tehdä arvonlisäveron vähennyksiä jo siinä vaiheessa, kun verollista myyntiä ei ole vielä syntynyt. Ongelmallista voikin olla ennustaa, että syntyykö verollista myyntiä tulevaisuudessa ollenkaan, vaikka hankintoja olisi jo tehty. Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä EUT) oikeuskäytännön mukaan pelkästään verolliseen toimintaan suunnittelevien ja valmistelevien toimien perusteella voi syntyä vähennysoikeus, vaikka suunniteltua verollista toimintaa ei päästäisi koskaan aloittamaan. (Nyrhinen ym. 2019.) Seuraavana tiivistettynä tapaus C-110/94, jossa tällaista ennakoivia toimia oli tehty, vaikkei verollinen liiketoiminta päässyt koskaan alkamaan.

**Esimerkki 2 (Tiivistettynä tapaus C-110/94):** Yhtiö perustettiin 1974 meri- ja murtoveden käsittelymenetelmien kehittämiseksi ja hyödyntämiseksi sekä puhdistukseen tätä vettä juomavedeksi ja myydäkseen sitä. Yhtiö oli tehnyt sopimuksen kaupungin kanssa tontista suolanpoistolaitoksen rakentamiseksi. Yhtiö oli muun muassa luonut organisaation ja palkannut henkilökuntaa toimintaa varten. Yhtiö oli merkitty verovelvolliseksi ja yhtiö oli tehnyt vuosien 1978–1982 aikana noin 100 000 euron edestä vähennyksiä hankituista laitteista ja mm. kan-

nattavuusselvityksen tekemisestä. Kaikki tehdyt vähennykset liittyivät mahdollisesti aloitettavaan verolliseen toimintaan. Yrityksen kotimaan veroviranomainen oli nämä tehdyt vähennykset aikanaan hyväksynyt.

Yhtiö teetti vuoden 1976 jälkeen kannattavuusselvityksen. Yhtiön kannattavuusselvityksen valmistuttua, toiminta oli kuitenkin osoittautunut sisältävän useita kannattavuusongelmia, ja tästä muutama investoija oli vetäytynyt hankkeesta. Yhtiön liiketoiminta ei siis päässyt koskaan alkamaan, koska se ei olisi ollut kannattavaa. Yhtiökokous oli päättänyt purkaa yhtiön 1988 kannattamattomana

Veroviranomainen oli jo vuonna 1983 verotarkastuksen yhteydessä todennut, ettei kyseisellä yhtiöllä ole ollut siihen mennessä mitään verollista liiketoimintaa (myyntiä) ja kyseiset vähennykset määrättiin maksuun sakkoineen. Käytännössä veroviranomaisen mielestä kyseinen yhtiö ei ollut täyttänyt verovelvollisen käsitettä, eikä ollut tosiasiallisesti pyrkinyt verolliseen toimintaan. Mm. kannattavuusselvityksen tekemistä ei pidetty kunnollisena pyrkimyksenä myöhemmin tapahtuvaan verolliseen toimintaan.

EUT:n antaman ennakkoratkaisun mukaan, yritys saa alkaa tekemään arvonlisäverollisten hankintojen vähennyksiä jo aikaisessa vaiheessa ennen liiketoiminnan alkamista. EUT:n asiassa C-110/94 antaman tuomion Intercommunate voor Zeerwateronzilning INZO vastaan Belgian valtio mukaan, taloudellinen toiminta (liiketoiminta) voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä. Tuomion mukaan valmistelevaa toimintaa, kuten toiminnan harjoittamista varten tarpeellisten välineiden hankkimista ja yrityksen tarpeita sekä toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointeja on pidettävä taloudellisena toimintana. Kyseisen tuomion mukaan verollisen liiketoiminnan ei tarvitse välttämättä koskaan edes alkaa, jos siihen on kuitenkin pyritty. Edellä mainitulla tarkoitetaan sitä, että yrityksellä voi olla koko olemassaolonsa aikana vain verollisten hankintojen vähennyksiä ilman mitään verollista myyntiä. Kuitenkin petoksia ja väärinkäytöksiä lukuun ottamatta, joissa yrityksellä ei ole ollut aikomustakaan koskaan aloittaa liiketoimintaa, vaan on todellisuudessa yrittänyt esimerkiksi hankkia tavaroita vain itselleen, joista on voitu tehdä vähennyksiä. Tällaiset vilpillisesti tehdyt vähennykset veroviranomainen voi periä takautuvasti takaisin. (EUT C-110/94.)

Huomattavaa on tuomion mukaan se, että vähennyksiä vaativan on osoitettava, että se täyttää niiden saamisen edellytykset. Veroviranomainen voi vaatia, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen ja verollinen liiketoiminta pitää osoittaa objektiivisin todistein. (EUT C-110/94.) Yrityksen on siis kyseisen tuomion mukaan tarvittaessa osoitettava veroviranomaiselle, että tehdyt vähennykset todella kohdistuvat verolliseen liiketoimintaan ja lisäksi tarvittaessa osoitettava, että verolliseen liiketoimintaan on pyritty.

### 2.4.3 Rekisteristä poistuminen

Arvonlisäverorekisteristä poistuminen tehdään Ytj:ssä Y4, Y5 tai Y6-lomakkeella riippuen oikeudellisesta muodosta (YTJ a). Poistumisen voi tehdä myös OmaVeron kautta, jos yritys ei lopeta kokonaan toimintaansa, mikä tehtäisiin pääosin Ytj:n kautta, poikkeuksena maa- ja metsätalousharjoittajat sekä liikkeen ja ammatinharjoittajat (Verohallinto 2021a).

Rekisteristä poistaminen voidaan tehdä siitä lähtien, kun arvonlisäverollinen liiketoiminta on päättynyt tai tulee päättymään. Sellaiset yritykset, jotka ovat arvonlisäverorekisterissä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, voivat lopettaa rekisteröinnin vasta, kun kaikki verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet (Tarkemmin luvussa 4.3). Arvonlisäverorekisterissä vapaaehtoisesti olevan yrityksen poisto rekisteristä voi tapahtua aikaisintaan hakemuksen saapumispäivästä. Arvonlisäverorekisteristä poistumisessa on muistettava antaa viimeiset alv-ilmoitukset riippuen siitä, missä verokaudessa yritys on ollut. (Verohallinto 2022a.)

**(Kuukauden verokausi):** Yritys poistuu arvonlisäverorekisteristä 12.6. Yrityksen on annettava vielä kesäkuun verokaudelta alv-ilmoitus. Ilmoitus on annettava viimeistään 12.8.

**(Neljännesvuoden verokausi):** Yritys poistuu arvonlisäverorekisteristä 1.4. Yrityksen on annettava vielä huhti-kesä (2. neljännes) verokaudelta alv-ilmoitus. Ilmoitus on annettava viimeistään 12.8.

**(Vuoden verokausi):** Yritys poistuu arvonlisäverorekisteristä 15.8. Yrityksen on annettava vielä ajalta 1.1–15.8 (lyhennetty vuosi) alv-ilmoitus. Ilmoitus on annettava viimeistään 12.10.

Poikkeuksena vuoden verokaudessa oleville on, jos toiminta päättyy joulukuussa, niin ilmoitus annetaan normaalisti helmikuun loppuun mennessä.

Arvonlisäverorekisteristä poistumisessa on huomattava, että jos yrityksen haltuun jää jotakin liikeomaisuutta, niin tämän liikeomaisuuden (loppuvaraston) arvo on laskettava oman käytön säännösten mukaisesti ja siitä on ilmoitettava vero arvonlisäveroilmoituksessa. Myös uudisrakennus- tai perusparannus investoinneista vähennettyjä veroja täytyy mahdollisesti tarkistaa lopettamisen yhteydessä. (Verohallinto 2021a.) Loppuvarastosta on suoritettava vero arvonlisäverollisen toiminnan loppuessa siitä syystä, että kyseinen loppuvarasto jää yrityksen omaan käyttöön, eikä se tällöin ole ollut AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista tavaraa tai palvelua, josta olisi vähennysoikeus vain, kun se käytetään arvonlisäverolliseen liiketoiminnassa (Verohallinto 2017a). Jos lopettamisen yhteydessä ei tarvitsisi suorittaa loppuvarastosta veroa, niin yritys olisi tällöin käytännössä saanut ostettua tavaroita tai palveluita verottomana omaan käyttöön.

### 3 Vuokraustoiminta

Arvonlisäverolain (AVL) 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä muun siihen verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön luovuttamisesta. Vuokraustoimintaa voidaan kuitenkin tietyin edellytyksin pitää arvonlisäverollisena. AVL 29 §:n mukaan sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan muun muassa:

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;

Sekä näiden lisäksi 27 §:ssä mainitusta toiminnasta, josta on mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana.

#### 3.1 Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa

AVL 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta. Kyseisen artiklan mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa:

a) tiettyä maa-alaa, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Maa-ala käsitteenä tarkoittaa kaikkea maapohjan alla ja päällä, eli esimerkiksi vesistöt, puut ja kasvit kuuluvat maapohjaan.

b) rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää. Rakennuk-

sella tarkoitetaan sellaista ihmisen tekemää, jossa on katto ja seinät, kuten esimerkiksi talo. Sillä ei ole väliä, onko rakennus tai rakennelma asuinkelpoinen tai käyttötarkoitukseen sopiva.

c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten esimerkiksi ovet tai ikkunat.

d) osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

## **3.2 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus**

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisella tarkoitetaan kiinteistön luovuttamista jonkun toisen käyttöön, eli yleensä sillä tarkoitetaan kiinteistön vuokrausta. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen verokanta on 24 %. (Verohallinto 2021b.) Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta säädetään arvonlisäverolaissa seuraavasti; AVL 30 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:ssä säädetystä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio tai esimerkiksi yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto.

### **3.2.1 Verollinen käyttöoikeuden luovutus yleisesti**

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on pääsääntöisesti AVL 27 §:n mukaan arvonlisäverotonta, mutta siitä on kuitenkin mahdollista vapaaehtoisesti hakeutua tietyin edellytyksin verovelvolliseksi (Verohallinto 2021b). Mainittakoon, että kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta rekisteriin (jäljempänä kiinteistö-aly) haluavaa kutsutaan hakeutujaksi, eikä ilmoittautujaksi, koska kyseessä on vapaa-



ehtoinen rekisteri. Hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistö-osakeyhtiön osakas tai vuokralainen, joka vuokraa kiinteistöä tai tilaa edelleen. Tällöin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja, pääasiassa vuokranantaja, saa periä vuokra arvonlisäverollisena ja vähentää kyseiseen toimintaan liittyvien hankintojen arvonlisäverot. Vaikka hakeutuja olisi jo normaalisti arvonlisäverorekisterissä liiketoiminnasta ja haluaa sisällyttää perimäänsä vuokraan arvonlisäveron, on hakeutujan kuitenkin hakeuduttava erikseen vielä kiinteistö-alviin. (Verohallinto 2021b.)

### **3.2.2 Muut luovutettavat tavarat ja palvelut**

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä voidaan luovuttaa myös tavaroita ja palveluja. Tilan vuokrauksen yhteydessä voidaan samalla tarjota esimerkiksi siivousta tai oikeutta pysäköintipaikkaan. Verokohtelun ratkaisemiseksi tällaisissa tapauksissa on ratkaistava, liittyvätkö muut luovutettavat tavarat tai palvelut tilojen luovutukseen siten, että ne muodostaisivat yhden kokonaisuuden vai onko niitä tarkasteltava itsenäisinä suorituksina. Jos luovutettavia tavaroita tai palveluita on pidettävä itsenäisinä suorituksina, on niiden arvonlisäverollisuus ratkaistava erikseen, jolloin on mahdollisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverolliseksi liiketoiminnasta sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. (Verohallinto 2021b.)

EUT:n C-572/07 mukaan, jokaista suoritusta pidetään normaalisti erillisenä ja itsenäisenä suorituksena. Kyseisen tuomion mukaan, kun huoneiston vuokraa ja yleisten tilojen siivouspalveluja laskutettiin erikseen, oli niitä pidettävä erillisinä ja itsenäisinä palveluina (EUT C-572/07). Tällöin molempien suorituksien arvonlisäverollisuus tulee ratkaista erikseen (Verohallinto 2021b).

EUT on tuomioissaan katsonut muun muassa vuokrasopimuksen sisällön vaikuttavan merkittävästi siihen, onko kyseessä kokonaispalvelua vai eri suoritteina tapahtuvia palveluja. Sopimuksesta voidaan päätellä esimerkiksi, että peritäänkö vuokralaiselta yhtenä suoritteena vuokraa, johon on liitetty muitakin kustannuksia, jolloin kyseessä voi olla yksi kokonaisuus. (Verohallinto 2021b.) EUT:n C-

572/07 antaman tuomion mukaan esimerkiksi sellainen ehto vuokrasopimuksessa, jonka mukaan vuokranantajalla on mahdollisuus irtisanoa kyseinen sopimus, mikäli vuokralainen ei suorita vuokran lisäksi perittävää palvelumaksua (EUT C-572/07), tukee näkemystä yhdestä ainoasta suorituksesta (Määttä, K 2017). Ainoastaan suoritteiden erillisyydellä ei voida poissulkea sitä seikkaa, että ne voisivat tulla yhdenmukaisesti verotetuiksi (Määttä, K 2017).

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä voidaan tavaroiden ja palveluiden lisäksi luovuttaa myös pysäköintipaikkoja (Määttä, K. 2017). Pysäköintipaikkojen luovutuksesta säädetään AVL 29 §:n 1 momentin 5 kohdassa, minkä mukaan alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten suoritetaan arvonlisäveroa. Pysäköintipaikan luovutuksessa voi tulla kyseeseen myös tilanne, jossa sen katsotaan olevan AVL 27 §:n mukaista käyttöoikeuden luovutusta, josta voi hakeutua kiinteistö-alviin. Muun muassa KHO:1995-B-563 vuosikirjaratkaisussa, jossa yhdistys harjoitti noin 30 autopaikan vuokraamista tietyn suuruista kuukausivuokraa vastaan omistamansa rakennuksen piha-alueelta, katsottiin kyseisen toiminnan olevan 27 §:n mukaista kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden luovuttamista, eikä 29 §:n mukaista luovutusta. Pysäköintipaikan luovutuksessa on merkitystä sillä, luovutetaanko pysäköintipaikkaa kiinteistön vuokrauksen yhteydessä siten, että siitä tulisi yksi kokonaisuus, jolloin kyseessä ei olisi 29 §:n mukainen pysäköintitoiminta, vaan 27 §:n mukainen luovutus. Pysäköintipaikkaa luovuttaessa kenelle tahansa, ilman liityntää kiinteistöön, on lähtökohtaisesti 29 §:n mukaisesti arvonlisäverollista. Jotta pysäköintipaikkojen luovutuksen katsotaan olevan arvonlisäverollista, on se yleensä kokonaan erillisenä tapahtuvaa pysäköintitoimintaa, mihin ei liity kiinteistön tai huoneiston luovutus. (Määttä, K. 2017.)

### **3.2.3 Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset**

Edellä olevan mukaisesti hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas tai vuokralainen, joka vuokraa kiinteistöä tai huoneistoa edelleen. Hakeutujan ei tarvitse siis välttämättä itse omistaa kohdetta, eli hakeutuja voi olla vuokralaisen vuokralainen aina viimeiseen vuokranantajaan saakka.

Hakeutumisen edellytyksenä on muiden kuin keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osalta, että tilan loppukäyttäjä käyttää tilaa ainakin osittain arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa tai palautukseen oikeuttavan liiketoiminnan käytössä. (Verohallinto 2021b.) Hakeutujan pitää näin ollen omistaa kiinteistö, olla osakas tai vuokralainen ja vuokralaisen pitää harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa. Hakeutumisvaiheessa on tarve selvittää ja kuvailla mahdollisimman tarkasti hakeutumisen kohteena oleva kiinteistö tai sen osa sekä liittää mukaan kopio vuokrasopimuksesta. (YTJ b.)

### 3.2.4 Kohteen omistus

AVL 13 §:n mukaan sellaisen yhtymän harjoittamasta toiminnasta, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun, verovelvollinen on yhtymä. Yhtymällä tarkoitetaan osakkaista erillistä verovelvollista, josta ovat AVL 148 §:n 3 momentin mukaan vastuussa kaikki ryhmään kuuluvat elinkeinoharjoittajat yhteisvastuullisesti. Käytännössä tällä tarkoitetaan sitä, että jos kiinteistöllä on enemmän kuin yksi omistaja, niin kyseisestä kiinteistöstä ei voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverorekisteriin yksin, vaan kaikkien omistajien on hakeuduttava yhdessä, jolloin heistä muodostetaan erillinen verovelvollinen eli yhtymä. (Verohallinto 2021b.) Hakeutumiseen tarvitaan kaikkien osakkaiden allekirjoitukset (Verohallinto 2021b) tai vaihtoehtoisesti yksi osakas valtuutetaan tekemään hakemus (YTJ b). Tässä tapauksessa ketään osakasta ei henkilökohtaisesti merkitä arvonlisäverorekisteriin, vaan kaikki osakkaat merkitään yhdessä yhtymänä eli erillisenä verovelvollisena rekisteriin (Verohallinto 2021b).

**Esimerkki 3:** Henkilöt A, B ja osakeyhtiö C omistavat kiinteistön yhdessä osuuksilla 1/3. Vain C oy on tehnyt hakemuksen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverorekisteriin. Tässä tapauksessa C:tä ei voi merkitä yksinään arvonlisäverorekisteriin, vaan kaikkien osakkaiden on tehtävä yhdessä hakemus tai annettava valtuutus esimerkiksi C oy:lle. Sen jälkeen kaikista osakkaista muodostuisi kiinteistöyhtymä A, B ja C Oy, joka merkittäisiin arvonlisäverorekisteriin, jolloin yhtymä olisi liiketoiminnasta arvonlisäverovelvollinen.

### 3.2.5 Tilaa koskevat edellytykset

Hakeutumisen kohteena oleva tila voi olla kiinteistö tai sen osa. Oikeuskäytännön mukaan pienin kohde, josta voi hakeutua on huoneisto tai tätä pienempi usein selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostuva osa. Tarkalle pinta-alalle tai muille rajauksilla ei ole mitään erillisiä vaatimuksia. Jotta tilasta voisi hakeutua, on tila luovutettava vuokralaisen yksinomaiseen käyttöön. Hakeutujan täytyy yksilöidä Veroviranomaiselle suhteellisen tarkasti hakeutumisen kohde ja kuka sitä saa käyttää, koska se on yksi edellytys hakeutumiselle. (Verohallinto 2021b.) EUT:in mukaan yksinomainen käyttö voi tarkoittaa vain tietyn hakeutumisen kohteen osan yksinomaista hallinta- ja käyttöoikeutta ja muu kohteen osa voi tällöin olla muiden käyttäjien kanssa yhteyskäytössä (EUT C-428/02 ja C-284/03).

**Esimerkki 4:** Yritys A hakeutuu kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonnalisäverorekisteriin. A vuokraa omistamastaan toimistorakennuksesta yritykselle B yhden toimistotilan ja oikeuden käyttää rakennuksen taukotiloja. B saa yksinomaisen oikeuden käyttää toimistotilaa. Taukotilat ovat yhdessä muiden rakennuksessa olevien yritysten yhteyskäytössä. Tässä tapauksessa riittää, että toimistotila tulee B:n yksinomaiseen käyttöön, jotta hakeutumisen edellytykset täyttyvät. Yritys A voidaan merkitä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonnalisäverorekisteriin.

Jotta tilan vuokraamisesta voisi hakeutua kiinteistö-alviin, niin sitä ei ole pakko vuokrata yksinomaisesti ympäri vuoden vuokralaiselle. EUT:in mukaan yksinomaisella käytöllä voidaan tarkoittaa kohteen antamista vain tietyksi ajaksi yksinomaiseen käyttöön siten, että muut suljetaan kohteen käytön ulkopuolelle (EUT C-428/02 ja C-284/03).

**Esimerkki 5:** Kiinteistön omistaja A vuokraa tilaa pitkäaikaisella vuokrasopimuksella B:lle ja C:lle siten, että vuokralaiset saavat käyttää tilaa vuoroviikoin siten, että 1. viikolla vuokralainen B saa käyttää tilaa yksinomaisessa käytössään arvonnalisäverollisessa liiketoiminnassaan. 2. viikolla vuokralainen C saa käyttää tilaa yksinomaisessa käytössään arvonnalisäverollisessa liiketoiminnassaan. Kiinteistön

omistaja voi hakeutua tästä toiminnastaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonnlisäverovelvolliseksi, koska tila on vuorollaan vuokralaisten yksinomaisessa käytössä.

### 3.2.6 Työpiste

Toimistotilan ei tarvitse välttämättä olla huone tai huoneisto, vaan se voi olla myös pelkästään työpiste, johon sisältyy esimerkiksi tuoli ja tietokone. Usein työpisteen vuokraus sisältää lisäpalveluita, jolloin työpisteen vuokraus voi olla palvelukokonaisuuden luovuttamista (AVL 1 §), johon sovelletaan yleistä verokantaa. Kyseeseen voi myös tulla AVL 27 §:n mukainen kiinteistön käyttöoikeuden luovutus tai AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukainen kohteen tilapäinen luovutus. (Verohallinto 2021b.) Vaikka tässä ei sen tarkemmin käydä läpi jälkimmäistä 29 §:n tilapäistä luovutusta, niin sen olemassaolo on kuitenkin hyvä tiedostaa.

Nimeämättömän työpisteen luovutus on yhdessä lisäpalveluiden kanssa oikeuskäytännön mukaan katsottu olevan palvelukokonaisuuden luovutusta, jolloin kyseeseen tulee AVL 1 § tarkoitettu palvelun myynti, jota verotetaan normaalisti liiketoimintana yleisellä verokannalla. Palvelukokonaisuudelle on tyyppillistä myös se, että mikään palveluista ei muodosta pääsuoritetta, vaan kaikkia suoritteita katsotaan ns. yhtenä palveluna, jolloin työpisteen luovutus ei ole pääasiallinen palvelu. (Verohallinto 2021b.)

Nimetyt työpisteen luovutus taas voi olla edellä mainitun AVL 27 §:n tai AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaista tilan luovutusta, riippuen sopimuksen kestosta ja mikäli luovutukset eivät sisällä tavanomaisesta vuokrauksesta poikkeavia lisäpalveluja. Mikäli luovutus sisältää sellaisia lisäpalveluja, jotka ovat tavanomaisesta työpisteen vuokrauksesta poikkeavia lisäpalveluja, niin kyseeseen voi tulla tilanne, jossa jokaista suoritusta pitää tarkastella itsenäisenä suorituksena ja joiden arvonnlisäverotus tulee arvioida erikseen. (Verohallinto 2021b.)

### 3.2.7 Loppukäyttäjää koskevat edellytykset

Tilan loppukäyttäjälle on asetettu edellytyksiä, jotta tilan omistaja tai tilaa edelleen vuokraava voisi siitä hakeutua kiinteistö-alviin. Loppukäyttäjän pitää harjoittaa tilassa jatkuvasti tai osittain vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Vähennykseen oikeuttavalla toiminnalla tarkoitetaan käytännössä arvonlisäveron palautukseen oikeuttavaa toimintaa, eli arvonlisäverollista toimintaa. Verollisen toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla täysin keskeytymätöntä, pois lukien keskinäisen kiinteistösaakeyhtiön osakkaan harjoittama toiminta, koska esimerkiksi kausittainen käyttö palautukseen oikeuttavassa toiminnassa on riittävä edellytys. (Verohallinto 2021b.) Loppukäyttäjän ollessa valtio tai AVL 30 §:n 3 momentissa mainittu oppilaitos tai opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 32 i §:ssä tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä, ei ole erityisiä vaatimuksia toiminnasta. Loppukäyttäjänä voi olla lisäksi ulkomaalainen yritys, joilla on oikeus AVL 122 §:ssä mukaisen mainittuun palautukseen.

Vuokraaminen voi olla myös sesonkiluonteista, esimerkiksi jäätelökioskin vuokraaminen kesäaikaan, jolloin tila on muun ajan vuodesta palautukseen oikeuttamattomassa käytössä. Hallituksen esityksen mukaan jatkuvuudella on tarkoitettu rajata sen ulkopuolelle lähinnä kiinteistön tilapäiset luovutukset, eikä vuosittain vuokrattavaa tilaa pidetä tilapäisenä luovuttamisena. (Verohallinto 2021b.) Tilapäisenä luovutuksena on muun muassa mainittu AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukainen luovutus. Myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta tukee sitä, että jatkuvuutta ei voida tulkita niin, että se edellyttäisi kiinteistön jatkuvaa käyttöä kokoaikaisesti tai edes pääasiallisesti palautukseen oikeuttavassa toiminnassa. (Verohallinto 2021b) Hakeutumishetkellä voi olla mahdotonta tietää ennakoon, tuleeko tilojen käyttö olemaan jatkuvasti arvonlisäverollisessa käytössä. Kuitenkin aikomus ja tarkoitus vuokrata tilaa jatkuvaan palautukseen oikeuttavaan käyttöön voi olla riittävä edellytys rekisteriin pääsyssä, jolloin se pitää veroviranomaisen pyydettyä pyrkiä osoittamaan objektiivisin todistein. (EUT C-110/94.)

**Esimerkki 6:** Yritys A omistaa ravintolaterassin, jota A vuokraa aina kesäisin yritykselle B, joka harjoittaa siinä arvonlisäverollista ravintolatoimintaa. Syksystä keväeseen ravintolaterassi toimii yrityksen A varastointitilana. Yritys A voisi hakeutua tästä vuokraustoiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana, koska vuokraus täyttää jatkuvuuden edellytyksen.

**Esimerkki 7:** Kiinteistön omistaja A vuokraa kiinteistöä kolmen viikon vuokrasopimuksella yritykselle B, joka harjoittaa siinä arvonlisäverollista toimintaa. Kiinteistöä ei ole tarkoitus vuokrata uudelleen, koska A aikoo käyttää sitä omassa käytössään vuokrasopimuksen päätyttyä. A ei voi hakeutua näin lyhyestä ajasta rekisteriin. Jos A:n tarkoitus olisi jatkaa B:n vuokrasopimusta tai vuokrata se uudelleen toiselle arvonlisäverollista toimintaa harjoittavalle yritykselle, niin edellytykset rekisteriin hakeutumiselle voisivat täyttyä.

### 3.2.8 Hakeutumisketju

AVL 30 §:n 2 momentin mukaan tilan luovuttajan verovelvollisuuden edellytyksenä on, että myös luovutuksensaaja hakeutuu verovelvolliseksi, jos luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen. Tällä tarkoitetaan sitä, että myös vuokralaisen, joka vuokraa tilaa eteenpäin, on hakeuduttava kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi. Hakeutumisketjun on oltava katkeamaton ensimmäisestä hakeutuneesta vuokranantajasta ketjun viimeiseen vuokranantajaan, kuitenkin niin, että hakeutumisketju voi olla avoin sen alkupäästä. Eli vuokralaisen hakeutumisen edellytyksenä ei ole kiinteistön omistajan hakeutuminen. (Verohallinto 2021b.) Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tai sen osakkaan hakeutumiselle on omat hieman poikkeavat sääntönsä, mutta niitä ei sen tarkemmin käydä tässä läpi.

#### Esimerkki 8:

–  
Kiinteistön omistaja A -> B Oy -> C Oy -> Vuokralainen D

B Oy on hakeutumassa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverorekisteriin. Jotta B voisi hakeutua rekisteriin, on C Oy:n oltava jo kiinteistö-alvissa. Jotta taas C Oy voisi hakeutua kiinteistö-alviin, on vuokralaisen D harjoitettava

arvonlisäverollista liiketoimintaa tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa. Kiinteistön omistajan ei tarvitse hakeutua rekisteriin, jotta hakeutumisketjun edellytykset täyttyisivät.

### 3.2.9 Rekisteröinti ja mistä lähtien

Hakeutuminen arvonlisäverorekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana tapahtuu pääosin luvussa 2.3 mainitun mukaisesti. Hakeutujan on kuitenkin hakeutumisvaiheessa selvittävä sellaiset asiat, joilla rekisteröinnin edellytykset täyttyvät. Näitä hakeutujan selvittäviä asioita ovat, hakeutumisen kohteena oleva kiinteistö tai sen osa, vuokralaisen nimi, y-tunnus ja mahdollinen vuokrasopimus. Joissakin tapauksissa vuokralaista ei voida vielä nimetä tai vuokrasopimusta ei ole vielä tehty. Tällöin hakeutujan on selvittävä muulla luotettavalla tavalla, että kiinteistö tai sen osa tullaan vuokraamaan arvonlisäverolliseen käyttöön. (Verohallinto 2021b.)

Rekisteröinti alkaa tässäkin pääsääntöisesti luvun 2.3 mainitun mukaisesti, eli AVL 173.2 §:n mukaan verovelvollisuus alkaa aikaisintaan hakemuksen saapumispäivästä. Toisaalta on huomattava, että saman pykälän ensimmäisen momentin mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa tai jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten (AVL 173.1 §). Takautuvassa rekisterissä annetaan siis merkitystä sille, missä kohtaa verollista liiketoimintaa varten on ryhdytty hankkimaan tavaroita ja palveluja.

AVL 106 §:n mukainen ns. kuuden kuukauden sääntö kuitenkin rajoittaa takautuvan rekisteröinnin enintään kuusi kuukautta takautuvaksi. Edellytyksenä on, että hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta eli vuokraustoiminnan alkamisesta. Takautuvassa rekisteröinnissä edellytetään kuitenkin, että hakeutumisen kohteena olevalla kiinteistöllä on suoritettu uudisrakentamis- tai perusparantamistöitä. Tällä tarkoitetaan sitä, että pelkästään menneisyydessä alkanut arvonlisäverollinen vuokrasopimus ei riitä kriteeriksi takautuvalle rekisteröinnille. Edellytyksenä on myös se, että hakeutumisen kohteena



olevaa tilaa ei ole käytetty uudisrakennus- tai perusparannustöiden jälkeen arvonlisäverottoman toiminnan käytössä. (Verohallinto 2021b.)

Uudisrakentamisella tarkoitetaan uuden kohteen rakentamista tai jo olemassa olevan kohteen laajentamista. Yhteinen tekijä uudisrakentamiselle on se, että kohteen kokonaispinta-ala kasvaa. Myös koneen, laitteen tai osan asentaminen on uudisrakentamista silloin, kun ne asennetaan uudisrakennukseen. Perusparantamisella tarkoitetaan sellaisia laajennus, muutos- ja uudistustöitä, jotka eivät kuulu uudisrakentamiseen. Yleensä perusparantaminen on sellainen muutos- tai parannustyö, missä kiinteistön laatutaso muuttuu alkuperäistä paremmaksi. Perusparantamisella tarkoitetaan myös kiinteistön käyttötarkoituksen muutosta, esimerkiksi toimistotilan muutosta teollisuusrakennukseksi. (Verohallinto 2021b.)

**Esimerkki 9:** Yritys A tekee hakemuksen tulla merkityksi arvonlisäverorekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana 1.6.2022 alkaen, koska arvonlisäverollinen vuokrasopimus on tehty siitä alkaen. Hakemus saapuu Verohallinnolle 1.7.2022. Yritys A ei ole suorittanut kohteeseen uudisrakentamis- tai perusparannustöitä. Yritys A voidaan merkitä aikaisintaan hakemuksen saapumispäivästä arvonlisäverorekisteriin eli 1.7.2022.

**Esimerkki 10:** Kiinteistön omistaja A on saanut kohteen uudisrakentamisen valmiiksi 1.11.2021. Kiinteistö otetaan vuokraustoiminnan käyttöön 1.1.2022, josta yrityksen B arvonlisäveron sisältävä vuokrasopimus on alkanut. A:n hakemus rekisteriin on saapunut Verohallinnolle 1.4.2022.

Koska kyseessä on uudisrakennus, hakemus on saapunut 6 kk:n sisällä käyttöönotosta ja vuokra on sovittu arvonlisäverolliseksi, täyttyy kriteerit tulla merkityksi rekisteriin, jos 1.11.2021-1.1.2022 välisenä aikana rakennus ei ole ollut arvonlisäverottoman toiminnan käytössä. Edellytysten täytyessä A merkitään rekisteriin 1.1.2022 alkaen.

### 3.2.10 Arvonlisäverollisuuden päätyminen

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäverorekisteristä ei voi käytännössä poistua vapaaehtoisesti, vaan se päättyy vasta, kun rekisteröinnin edellytykset kohteen osalta ovat päättyneet. Vuokranantaja ei voi siis yksipuolisesti päättää kesken verollisen vuokrasopimuksen aikana, että vuokra ei sisälläkään arvonlisäveroa, jos se on aiemmin sisältänyt. Edellytykset päättyvät esimerkiksi vuokralaisen vaihtuessa arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavaan vuokralaiseen, kiinteistön myymiseen tai kiinteistön loppukäyttäjän ottaessa kiinteistön pois arvonlisäverollisesta vähennykseen oikeuttavasta toiminnan käytöstä. Pelkästään vuokralaisen vaihtuminen uuteen arvonlisäverollista toimintaa harjoittavaan ei päättä arvonlisäverollisuutta. Myöskään kiinteistön tilapäisesti tyhjänä oleminen ei välttämättä päättä arvonlisäverollisuutta, jos kuitenkin tarkoituksena on hakea uutta arvonlisäverollista toimintaa harjoittavaa vuokralaista. (Verohallinto 2021b.)

### 3.3 Majoitustoiminta

Majoitustoiminta on edellytysten täytyessä arvonlisäverollista majoitustilan käyttöoikeuden luovutusta, johon sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa (AVL 85 a §:n 1 momentin 2 kohta). Arvonlisäverolain 29 §:n mukaan sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Arvonlisäverodirektiivin sekä arvonlisäverolain mukaan vuokraustoimintaa pidetään majoitustoimintana silloin, kun se tapahtuu hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa tai näihin verrattavassa majoitustoiminnassa. Lain majoitus- ja ravitsemistoiminnasta (jäljempänä MRL) 1 §:n mukaan majoitustoiminnalla tarkoitetaan ensinnäkin sellaista toimintaa, joka on ammattimaisesti tapahtuvaa kalustettujen huoneiden tai muiden majoitustilojen tarjoamista tilapäistä majoitusta tarvitseville asiakkaille. Jotta vuokraustoiminta täyttää arvonlisäverollisen majoitustoiminnan kriteerit, on sen ainakin lähtökohtaisesti täytettävä yllä mainitut kriteerit, mutta myös

niihin verrattavissa oleva toiminta voi riittää täyttämään majoitustoiminnan kriteerit. Hyvänä nyrkkisääntönä voidaan siis pitää sitä, että jos toiminta muistuttaa hotelli- ja leirintäaluetoimintaa ja omaa samoja piirteitä ja päämääriä niiden kanssa, niin se voi kuulua majoitustoiminnan soveltamisalaan. Toiminnan on myös oltava kilpailukykyinen ja todellinen vaihtoehto hotellimajoitukselle tai vastaavalle majoitukselle. (Verohallinto 2018.)

### 3.3.1 Majoituksen tilapäisyys

Majoituksen tilapäisyydellä tarkoitetaan sellaista vuokraustoimintaa, jossa majoituksen tarjoaminen tapahtuu pääosin sitä tilapäisesti tarvitseville, kuten hotellitoiminnassa. Tilapäisyyttä arvioidessa kiinnitetään huomiota muun muassa siihen, miten vuokraa peritään. Esimerkiksi päivä- tai viikkovuokra ovat hyviä tilapäisyyden tunnusmerkkejä. Asian tulkinnassa annetaan merkitystä sille, että miten majoitusta markkinoidaan ja millaisia sopimusehtoja asiakkaille tarjotaan. Esimerkiksi irtisanomisaika merkitsee, koska jos se on liian pitkä, niin majoituksen ei voida katsoa olevan todellinen vaihtoehto hotellimajoitukselle, mikä normaalisti päättyy heti. Myös useilla peräkkäisillä vuokrasopimuksilla voi olla vaikutusta toiminnan luonnetta määriteltäessä, koska tällöin kyseinen vuokrasopimus voidaan katsoa todelliselta kokonaiskestoltaan pidemmäksi, kuin tilapäisyyttä majoitusta vastaava vuokrasopimus normaalisti olisi. (Verohallinto 2018.)

Tietyissä tilanteissa majoituksessa voi olla kyse tilapäisestä luovutuksesta, vaikka majoitustilan käyttöoikeus luovutettaisiin pitkäaikaisella sopimuksella. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun (KVL 13/2012) mukaan A Oy vuokrasi majoitustiloja X:n työmaalla toimivien komennusmiesten tilapäisasunnoiksi. Tavanomaisina asiakkaina oli X työmaalla toimivia ulkomaisia rakennusurakoitsijoita, jotka majoittivat tiloissa työntekijöitään. Huoneistojen vuokrat sisälsivät muun muassa kalusteet, liinavaatteiden vaihdot ja sähkö- ja lämmityskustannukset. Noin 60 prosenttia vuokrasta oli muiden palvelujen osuus ja 40 prosenttia asunnon vuokrasta. Tiloja vuokrattiin määräaikaisilla tai toistaiseksi voimassa olevilla sopimuksilla maksimissaan 6 kuukauden pituisiksi pätiksi. Komennusjaksojen päätyttyä asukkaat vaihtuivat tyypillisesti noin 6 viikon välein. Koska Arvonlisäverolaissa tai direktiivissä ei ole tarkkaan määritelty majoitustoiminnan

vuokraussopimuksen kestoja, niin tässä voitiin todeta, että kyseessä on silti tilapäinen luovutus, koska tiloissa majoittuvien vaihtuvuus oli suuri. Tilapäisyyttä arvioitaessa kiinnitetäänkin paljolti huomiota siihen, mikä on sopimuksen ja palvelun tosiasiallinen sisältö ja tarkoitus. (Verohallinto 2018.)

### 3.3.2 Toiminnan laajuus ja ammattimaisuus

Jotta majoitustoiminta täyttäisi arvonlisäverollisen toiminnan kriteerit, on sen täytettävä AVL 1 §:n ja hallituksen esityksen mukaiset kriteerit liiketoiminnan jatkuvuudesta, ulospäin suuntautumisesta ja itsenäisestä toiminnasta, joihin on sisällytetty tavanomainen yrittäjäriski (HE 88/1993). Majoitustoiminnan MRL 1 §:n mukaisen ammattimaisesti tapahtuvan kalustettujen huoneiden tai muiden majoitus-tilojen tarjoamisen voidaan katsoa kyseisen lain esitöiden mukaan vastaavan pitkälti sitä, mitä arvonlisäverolaissa tarkoitetaan liiketoiminnalla (HE 138/2004). Ammattimaisuus sisältää hallituksen esityksen mukaan sellaisen toiminnan, jolla tähdätään taloudelliseen tulokseen, eikä merkitystä ole sillä, tuottaako toiminta tosiasiallisesti voittoa. (Verohallinto 2018.)

Ammattimaisuutta arvioitaessa kiinnitetään huomiota muun muassa siihen, kuinka monta majoituskohdetta vuokrataan ja onko tarkoituksena laajentaa toimintaa esimerkiksi ostamalla lisää majoituskohteita vuokralle. Myös sillä on merkitystä, annetaanko majoituskohteita yksityiskäyttöön, esimerkiksi vuokraamalla niitä osakkaille tai omistajan sukulaisille alennettuun hintaan. Yksityiskäytöllä tarkoitetaan ylipäättensä sellaista käyttöä, jossa majoitustiloja käytetään johonkin muuhun tarkoitukseen kuin liiketoimintaan. Esimerkiksi tilojen luovuttaminen lähipiirille vastikkeetta on yksityiskäyttöä. Toisaalta tiloja voi luovuttaa myös lähipiirille vastikkeellisesti, jolloin kyseessä ei ole yksityiskäyttö. (Verohallinto 2018.) Jos majoituskohteella on paljon yksityiskäyttöä, etenkin sesonkiaikaan, voi sillä olla negatiivista vaikutusta siihen, pidetäänkö kyseistä vuokraustoimintaa ammattimaisena (Verohallinto 2018).

Liiketoiminnan on oltava myös ympärivuotista tai kausiluonteista, jolloin kertaluonteinen tai hyvin harvoin toistuva toiminta suljetaan ammattimaisen majoitustoiminnan ulkopuolelle. Toiminnan on kerrytettävä jatkuvaa tuloa, jotta se olisi

ammattimaista. Ammattimaisuuden tarkastelun kohteena voi olla myös toiminnan markkinointi, koska harvoin sellainen toiminta, jota ei aktiivisesti markkinoida, olisi ammattimaisena pidettävää. Ammattimaisuutta arvioitaessa kiinnitetään huomiota myös toiminnan hinnoitteluun, koska esimerkiksi liian alhaisella hinnoittelulla ei välttämättä voida todeta liiketoiminnan harjoittajan pyrkivän taloudelliseen tulokseen. (Verohallinto 2018.)

Tiivistettynä ammattimaisuus on pääpiirteittäin usein enemmän kuin yhden kohteen vuokraamista, sisältää vähän yksityiskäyttöä, on ympärivuotista tai kausiluonteista, kerryttää jatkuvaa tuloa, on ulospäin suuntautuvaa (markkinointi) ja tosiasiallisesti kilpailee muiden majoitustoiminnan harjoittajien kanssa (Verohallinto 2018).

**Esimerkki 11:** Henkilö A vuokraa omistamaansa kalustettua lomamökkiä satunnaisesti noin 20 vuorokautta vuodessa. A markkinoi kohdetta omilla verkkosivuiltaan ja tarjoaa sitä vuorokausihinnoin. A:lle kertyy vuokraustoiminnasta noin 4 000 euroa vuodessa. Muina aikoina mökki on A:n omassa tai sukulaistensa käytössä.

A:n toimintaa ei pidetä liiketoimintana tapahtuvana majoitustoimintana. Kyseinen toiminta on liian vähäistä, jotta sitä voitaisiin pitää ammattimaisena. Jos kyseinen toiminta laajenee esimerkiksi ostamalla lisää kohteita vuokralle tai tarjoamalla kohdetta jatkuvasti ulkopuolisten käyttöön, voisi toiminnasta tulla arvonlisäverollista.

### 3.3.3 Majoituksen yhteydessä tarjottavat oheispalvelut

Majoitustoiminnan yhteydessä tarjottavat palvelut voivat olla erinäisiä palveluita, joita verotetaan erikseen. Tässäkin palveluiden erillisyyttä arvioidaan pääosin samoilla perusteilla kuin AVL 27 §:n mukaisessa kiinteistön luovuttamisessa. Palvelujen arvioinnilla on vaikutusta ainakin siihen, millä verokannalla palveluita verotetaan sekä tuleeko palvelut eritellä ostajalle majoituslaskusta erilliselle laskulle tai tositteelle. Yleensä palveluita katsotaan majoitustoiminnan kanssa yhdessä olevaksi suoritukseksi, kun asiakkaan ei ole mahdollista niistä erikseen päättää.

Asiakkaan oma valinnan vapaus ottaa palvelu mukaan majoitukseen tai jättää ottamatta on hyvä lähtökohta arviointiin, onko palveluita pidettävä majoituksesta tehtävän suorituksen kanssa yhtenä kokonaisuutena vai erillisenä suorituksena. Esimerkiksi siivous ja liinavaatteiden vaihto sisältyvät lähes aina majoituspalveluun ja siitä maksettavaan suoritteeseen. Eli niitä kaikkea verotetaan 10 % verokannalla sekä ne voivat kaikki olla samalla laskulla. Toisaalta taas tv-kanavat, internetyhteys, aamupala tai muu ateriapalvelu voivat olla majoituspalvelusta erillisiä suorituksia, koska niistä majoittuja voi yleensä päättää. (Verohallinto 2018.)

### **3.3.4 Majoituspalvelun välitys ja komissiokauppa**

Majoituspalveluissa on yleistä, että myynti ja osto voi tapahtua asiamiehen välityksellä, joko niin, että asiamies toimii vain välittäjänä tai niin että asiamies osallistuu omissa nimissään majoituspalvelun myyntiin tai ostoon, jolloin tilanteessa saattaa olla komissiokauppa (Verohallinto 2018).

Välityspalvelussa asiamies toimii vain majoituspalvelun välittäjänä, eli ei esiinny loppuasiakkaalle myyjänä, vaan toimii majoituskohteen omistajan nimissä. Tällöin asiakas ostaa palvelun suoraan majoituskohteen omistajalta välittäjän kautta, eli myynti tapahtuu majoittujan ja omistajan välillä. Välittäjä saa tällöin välittäjäpalkkiota majoituskohteen omistajalta, mitä verotetaan erillisenä suorituksena, välityspalveluna, jonka myyntiin sovelletaan yleistä 24 %:n verokantaa. Majoituspalveluiden välityksissä yleensä majoituskohteen omistaja hinnoittelee itse majoituspalvelun, ja reklamoinnit tapahtuvat normaalisti suoraan omistajalle, ei välittäjälle. (Verohallinto 2018.)

Komissiokaupassa asiamies ei toimi pelkästään välittäjänä, vaan omissa nimissään päämiehen lukuun. Komissiokaupassa on ominaista se, että majoituspalvelun myynti tapahtuu kahtena eri suoritteena eli myyntinä, jossa kiinteistön omistaja myy ensin palvelun asiamiehelle, jonka jälkeen asiamies myy palvelun asiakkaalle. Tällöin kyseeseen voi tulla sellainen tilanne, jossa kiinteistön omistajan ei katsota harjoittavan majoituspalvelua, vaan vuokraavan kiinteistön käyttöoikeuden asiamiehelle, joka harjoittaa siinä majoitustoimintaa. Silloin kiinteistön

omistaja vuokraa edellisen luvun mukaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana 24 % verokannalla asiamiehelle, joka vuokraa majoitustoiminnan alennetun verokannan 10 %:n mukaisesti kiinteistöä asiakkaalle. Komissiokaupassa voi olla sellainenkin tilanne, että molempien, omistajan sekä asiamiehen osalta majoitustoiminnan edellytykset täyttyvät, jolloin molempiin suorituksiin sovelletaan 10 %:n verokantaa. Komissiokaupassa asiamies yleensä hinnoittelee itse palvelun myyntihinnan ja asiakkaan ostama majoituspalvelu tehdään asiamiehen nimissä, ei kiinteistön omistajan. Tällöin myös reklamointi tehdään asiamiehelle. Sellaisessa komissiokaupassa, jossa vain komissiokauppiaan katsotaan harjoittavan majoitustoimintaa, on tyypillistä se, että kiinteistön omistaja huolehtii vain kiinteistön kunnossapitamisestä, siisteydestä ja varustuksesta ja komissiokauppias kaikesta muusta. (Verohallinto 2018.)

### **3.3.5 Hakeutuminen arvonlisäverorekisteriin**

Hakeutuminen majoitustoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi tapahtuu normaalilla ilmoittautumisella arvonlisäverorekisteriin liiketoiminnasta, koska majoitustoiminnalle ei ole omaa erityistä rekisterityyppiä toisin kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksessa. Verohallinto arvioi tapauskohtaisesti täyttyykö majoitustoiminnan kriteeristö, jolloin toiminta voisi olla alennetun 10 %:n verokannan alaista vuokraustoimintaa. (Verohallinto 2018.)

### **3.4 Soveltamisalan ulkopuolinen vuokraustoiminta**

Edellä käydyt majoitustoiminta sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena tapahtuva vuokraaminen muodostavat pääosin tässä työssä käydyt verolliset vuokrauksen muodot. On kuitenkin hyvä tiedostaa, että veroa suoritetaan AVL 29 §:n mukaan myös muistakin vuokrauksen muodoista muun muassa kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta. Tällaisista luovutuksista ei ole mahdollista hakeutua kiinteistö-alviin, eikä toimintaa pidetä AVL 29.3 §:n mukaisena majoitustoimintana.

## 4 Tukimateriaali Verohallinnon työntekijöille

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa Verohallinnon työntekijöille tukimateriaali, joka toimisi käsittelijöiden sekä asiakaspalvelijoiden työn tukena. Tässä luvussa käydään läpi tukimateriaalin tuottamisprosessia sekä jatkotoimenpiteitä.

### 4.1 Tukimateriaalin tuottamisprosessi

Työn tarkoitus oli tutkia vuokraustoimintaa arvonlisäverotuksessa ja erityisesti majoitustoimintaa sekä AVL 30 §:n mukaista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta. Työn aiheen tarkennettua, opinnäytetyöhön sisällytettiin ohjeistus- tai tukimateriaaliosio aiheen parissa työskenteleville työntekijöille. Ohjeistukseen päädyttiin ensinnäkin siksi, koska kyseisiä vuokraustoimintoja esiintyy toimeksiantajalla usein ja työntekijöiden täytyy arvioida kyseisten toimintojen edellytysten täyttymisiä. Ohjeistuksista oli myös tarvetta saada tiivistetympi, pääkohdat sisältävä materiaali, joka säästäisi aikaa ja josta olisi helpompi hahmottaa kokonaisuus. Ohjeistuksen tekemistä tuki myös Vilkan ja Airaksisen (2003) mukaan se, että toiminnallisen opinnäytetyön tulisi tavoitella käytännön toiminnan ohjeistamista ja opastamista ammatillisessa ympäristössä. Näin ollen ohjeistus on suunnattu työntekijöille käytännönläheiseksi oppaaksi tai tukimateriaaliksi. Ohjeistuksen tarkoituksena oli saada mahdollisimman tiivistetty kokonaisuus kaikista majoitustoimintaan sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen liittyvistä edellytyksistä. Työssä on pyritty tekemään tietoperusta mahdollisimman tarkasti lainsäädännön ja Verohallinnon syventävien ohjeistuksien mukaiseksi, mikä oli tärkeää myöhemmin kaavion ja tiivistelmän tekemiseksi.

Työntekijöille suunnattu ohjeistus on pyritty tekemään tiivistettyyn listausmuotoon, jossa käsittelijä voi kohta kohdalta käydä läpi edellytysten täyttymistä. Ohjeistus sisältää käsittelijälle suunnatut ohjeistukset sekä toimeksiantajan ehdotuksesta asiakaspalvelijoille suunnatun ohjeistuskaavion. Koska käsittelijöiden ja asiakaspalvelijoiden työt eroavat toisistaan, niin ohjeistusmateriaalienkin oli tarkoituksenmukaista tehdä toisistaan poikkeaviksi. Materiaali käsittelijöille on tehty listausmaiseksi, jossa on lueteltuna kaikki edellytykset sekä joitakin esimerkkejä havainnollistamaan niitä. Kaavioon on asiakaspalvelijoiden osalta päädytty siksi,



koska asiakaspalvelu tilanteet ovat nopeampoisia ja kaavion avulla pystyttäisiin helpommin ja nopeammin seurata, mitä on kysytty ja mitä pitää vielä kysyä asiakkaalta. Kaavio tehtiin loppuen lopuksi PowerPointiksi, jossa vastaamalla kyllä tai ei, siirrytään dioissa eteenpäin. Kyseiseen toteutukseen päädyttiin siksi, koska se osoittautui helpommaksi käyttää kuin alkuperäinen toteutus. Opinnäytetyön toiminnallisen osion, eli ohjeistuksen tekemisessä on pyritty käyttämään aiheen parissa työskentelevien mielipiteitä ja kokemuksia.

Opinnäytetyössä haastavaa oli erottaa kirjoittajan oma tieto, Verohallinnon ohjeistus ja tieto yleisesti saatavilla olevasta tiedosta, koska Verohallinnolla on paljon aiheeseen liittyvää sisäistä ohjeistusta, jota ei luonnollisesti saa olla yleisesti saatavilla olevassa työssä. Vaarana oli useastikin kirjoittaa sellaista tekstiä, joka tulee kirjoittajan omasta muistista tai Verohallinnon sisäisistä ohjeistuksista. Opinnäytetyössä haastavaa, mutta antoisaa oli yrittää keksiä, millaiselle pohjalle ohjeistusosio kannattaisi tehdä, jotta se olisi mahdollisimman helppokäyttöinen ja tehokas. Työssä kaiken oleellisen tiedon sisällyttäminen ohjeistuksiin toi myös haasteita, koska vaarana oli, että niistä jäisi pois jotain keskeistä, mikä olisi voinut johtaa mahdollisesti vääriin tulkintoihin.

## **4.2 Tukimateriaalin jatkotoimenpiteet**

Tukimateriaalin sisältö on sellaista, jota voi joutua päivittämään, jotta tieto ei vanhene. Koska uutta oikeuskäytäntöä tulee jatkuvasti ja joidenkin määräysten tulkinta voi hieman muuttua, niin olisikin hyvä sitä mukaan lisätä tai poistaa vanhentunutta tietoa materiaalista. Jatkotoimenpiteinä olisi myös päivittää tukimateriaalia siten, että siitä tulisi entistä helpommin käytettävä esimerkiksi siirtämällä se sellaiselle alustalle, joka tukisi käyttötarkoitusta paremmin. Lisäksi tukimateriaalille voisi olla tarpeellista lisätä erilaisia esimerkkejä kuvaamaan paremmin tiettyjen edellytysten täyttymisiä. Jälkimmäinen jatkotoimenpide voisi olla helpompi suorittaa Verohallinnolla sisäisesti, koska siihen olisi mahdollista silloin liittää ai-toja tapauksia ja niistä esimerkkejä.

## 5 POHDINTA

Työn aihe oli ajankohtainen ja toimeksiantaja piti sitä hyödyllisenä aiheen parissa työskenteleville Verohallinnon työntekijöille. Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa Verohallinnolle tukimateriaali, jonka avulla työntekijöiden olisi helpompi ohjata asiakkaita, tutkia edellytyksiä sekä käsitellä asiakkaiden hakemuksia. Tukimateriaalin täytyi sisältää majoitustoiminnan ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen pääkohdat siten, että mitään olennaista ei jätetty pois. Materiaalin tarkoituksena oli sisältää etenkin mainittujen vuokraustoimintojen edellytykset siten, että materiaalin käyttäjä pystyisi nopeasti hahmottamaan, mitä täytyy ottaa huomioon.

Opinnäytetyössä pystyttiin tuomaan esille lainsäädännön ja syventävien ohjeistuksien sisältöä tiivistetympään versioon siten, että pääkohdat säilytettiin. Työ kokosi yhteen arvonlisäverotuksen perusteet sekä majoitustoiminnan ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena tapahtuvan vuokraustoiminnan pääkohdat niiden edellytyksistä. Hyvän ja kattavan tietoperustan avulla tukimateriaali saatiin helpommin tehtyä.

Toiminnallisena osuutena toimivaan ohjeistusmateriaaliin onnistuttiin tuomaan vielä tiivistetyimmässä muodossa pääkohdat edellä mainituista vuokraustoiminoista. Materiaaliin koostettiin vain ehdottomasti tärkeimmät asiat, minkä avulla työntekijä saisi nopealla katsauksella kokonaiskuvan majoitustoiminnan tai kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen edellytyksistä. Materiaali on erityisesti hyvä aloitteleville työntekijöille, koska siitä saa nopeasti hyvän käsityksen molempien vuokraustoimintojen edellytyksistä. Normaalisti edellytysten täyttymisen tutkiminen on ollut hieman työläämpää, kun ohjeistukset ovat olleet tekstimäärältään pitkiä sekä tietoa on ollut eri lähteissä.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Viitattu 23.10.2022.  
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Euroopan neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. 06/112/EY. Euroopan unionin virallinen lehti 28.11.2006. Luettu 23.10.2022.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=fi>

EUT C-110/94. N.d. Euroopan unionin tuomioistuin. Infocuria oikeuskäytäntö. Verkkosivu. Viitattu 25.7.2022  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C%2CT%2CF&num=C-110%252F94&for=&jge=&dates=&language=fi&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&oqp=&td=%3BALL&avg=&lgrec=en&lg=&page=1&cid=1930664>

EUT C-284/03. N.d. Euroopan unionin tuomioistuin. Infocuria oikeuskäytäntö. Verkkosivu. Viitattu 8.12.2022  
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=7792AF2362173B000F569179D8A1042C?text=&docid=48719&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=35662>

EUT C-428/02. N.d. Euroopan unionin tuomioistuin. Infocuria oikeuskäytäntö. Verkkosivu. Viitattu 8.12.2022  
<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49207&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=35960>

EUT C-572/07. N.d. Euroopan unionin tuomioistuin. Infocuria oikeuskäytäntö. Verkkosivu. Viitattu 25.9.2022.  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=E024CFFCA4DB0AE1201241ACE0A570EF?text=&docid=127561&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3608964>

HE 138/2004. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi majoitus- ja ravitsemistoinnista sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Viitattu 23.10.2022.  
<https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040138>

HE 88/1993. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Viitattu 23.10.2022.  
[https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he\\_88+1993.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_88+1993.pdf)

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. E-kirja. Alma Talent Oy. Viitattu 23.10.2022. Vaatii käyttöoikeuden.

[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAI-BEXDTEB#kohta:II\(\(20\)Arvonlis\(\(e4\)vero\(:16\(\(20\)Ilmoittamisvelvollisuus/piste:tw](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAI-BEXDTEB#kohta:II((20)Arvonlis((e4)vero(:16((20)Ilmoittamisvelvollisuus/piste:tw)

Laki majoitus- ja ravitsemistoiminnasta (2006/308)  
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060308>

Määttä, K. 2017. Pysäköintitoiminnan arvonlisäverokohtelu. Edilex. Viitattu 27.10.2022. Vaatii käyttöoikeuden.  
<https://www.edilex.fi/artikkelit/17571.pdf>

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. 2022. Arvonlisäverotus. E-kirja. Alma Talent Oy. Viitattu 23.10.2022. Vaatii käyttöoikeuden.  
[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/JAF-BGXCTDG#/kohta:4.\(\(20\)ARVONLIS\(\(c4\)VEROLAIN\(\(20\)SOVELTAMISALA/piste:tN7](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/JAF-BGXCTDG#/kohta:4.((20)ARVONLIS((c4)VEROLAIN((20)SOVELTAMISALA/piste:tN7)

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. E-kirja. Uudistettu painos. Alma Talent Oy. Viitattu 23.10.2022. Vaatii käyttöoikeuden.  
[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAHBFXDTEB#kohta:5\(\(20\)Mik\(\(e4\)\(\(20\)on\(\(20\)verokanta/piste:b3355](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAHBFXDTEB#kohta:5((20)Mik((e4)((20)on((20)verokanta/piste:b3355)

OmaVero. N.d. Verohallinto. Verkkosivu. Viitattu 6.7.2022.  
<https://www.vero.fi/sahkoiset-asiointipalvelut/omavero/>

Tieteen termipankki. 2016. välillinen vero. Verkkosivu. Viitattu 23.10.2022.  
[https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:v%C3%A4lillinen\\_vero](https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:v%C3%A4lillinen_vero)

Tieteen termipankki. 2020. Esine. Verkkosivu. Viitattu 11.7.2022.  
<https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:esine>

Verohallinto. 2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verkkosivu. Viitattu 23.10.2022.  
[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovel2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel2/)

Verohallinto. 2017a. Arvonlisäverollisen toiminnan lopettaminen ja konkurssi. Verkkosivu. Viitattu 23.8.2022.  
[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48656/arvonlisaverollisen\\_toiminnan\\_lopettami/#1.2-veron-suorittaminen-arvonlis%C3%A4verollisen-liiketoiminnan-loppuessa-\(loppuvaraston-vero\)](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48656/arvonlisaverollisen_toiminnan_lopettami/#1.2-veron-suorittaminen-arvonlis%C3%A4verollisen-liiketoiminnan-loppuessa-(loppuvaraston-vero))

Verohallinto. 2017b. Arvonlisäverotus. Vähennysoikeus. Verkkosivu. Viitattu 25.8.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveron-vahennys-ostoista/>

Verohallinto. 2018. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. Verkkosivu. Viitattu 11.7.2022.

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67678/majoitustoiminnan-arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto. 2020. Arvonlisäveroprosentit. Verkkosivu. Viitattu 6.7.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/>

Verohallinto. 2021a. Arvonlisäverotus. Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. Verkkosivu. Viitattu 19.7.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/>

Verohallinto. 2021b. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Verkkosivu. Viitattu 25.9.2022.  
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47957/hakeutuminen-arvonlis%C3%A4verovelvolliseksi-kiinteist%C3%B6nk%C3%A4ytt%C3%B6oikeuden-luovuttamisesta3/>

Verohallinto. 2021c. Verotusyhtymien verotus. Verkkosivu. Viitattu 25.9.2022.  
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/99022/verotusyhtym%C3%A4n-verotus/>

Verohallinto. 2021d. Vuokratulojen verotus. Verkkosivu. Viitattu 23.10.2022.  
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49336/vuokratulojen-verotus4/>

Verohallinto. 2022a. Arvonlisäverotus. Arvonlisäverollisen toiminnan päättyminen. Verkkosivu. Viitattu 23.8.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/arvonlisaverollisen-toiminnan-paattyminen/>

Verohallinto. 2022b. Oma-aloitteiset verot. Verkkosivu. Viitattu 23.10.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/omaaloitteiset-verot/>

Verohallinto. 2022c. Metsäverotus. Verkkosivu. Viitattu 23.10.2022.  
<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/>

Verohallinto. 2022d. Arvonlisäverotus. Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. Verkkosivu. Viitattu 8.12.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/>

Verohallinto. 2022e. Arvonlisäverotus. Arvonlisäveron verokausi ja sen muutokset. Verkkosivu. Viitattu 8.12.2022.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/verokauden-muutos/>

Vilka, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

YTJ a. N.d. Ilmoittaminen. Verkkosivu. Viitattu 6.7.2022.  
<https://www.ytj.fi/index/ilmottaminen.html>

YTJ b. N.d. Ohje arvonlisäverovelvolliseksi hakeutujalle. Verkkosivu. Viitattu 25.9.2022.

[https://www.ytj.fi/index/ilmoittaminen/muutosilmoitus/paperilomakkeet\\_ja\\_niiden\\_tayttoohjeet/y6-muutos- ja\\_lopettamisilmoituksen\\_tayttoohje/arvonlisaverovelvolliseksi\\_hakeutuminen.html](https://www.ytj.fi/index/ilmoittaminen/muutosilmoitus/paperilomakkeet_ja_niiden_tayttoohjeet/y6-muutos- ja_lopettamisilmoituksen_tayttoohje/arvonlisaverovelvolliseksi_hakeutuminen.html)

## LIITTEET

### Liite 1. Asiakaspalvelijan tukimateriaali (Powerpoint)

# Asiakaspalvelun tukikaavio

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta vai majoitustoimintaa

## Vuokrataanko tilaa pitkäaikaiseen käyttöön vai tilapäiseen ja lyhytaikaiseen majoituskäyttöön käyttöön?

1. Pitkäaikaiseen käyttöön, voi olla myös lyhytaikaiseen, mutta joka uusitaan (esim. sesonkiluonteinen vuokraus).
  - Siirry dialle 3.
2. Tilapäiseen ja lyhytaikaiseen majoitustoimintaan.
  - Siirry dialle 5.
3. Tilapäiseen, lyhytaikaiseen muuhurkuin majoitustoimintaan.
  - Voi tulla kyseeseen AVL 29§:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu tilan käyttöoikeuden tilapäinen luovuttaminen, josta ei voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta alkuperäiseen, eikä ole majoitustoimintana pidettyä 10 % alaista liiketoimintaa. Tällöin toiminta on suoraan arvonlisäverollista 24 %:n verokannan alaista toimintaa, kun se on liiketoiminnan muodossa harjoitettua.

## Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

### 1. Onko loppukäyttäjä (vuokralainen) arvonlisäverovelvollinen ja käyttää tilaa jatkuvasti ainakin osittain arvonlisäverovähennykseen oikeuttavassa toiminnassa (palautukseen oikeuttava toiminta)?

- Voi olla myös kausiluonteisesti jatkuvaa esim. kesäisin.

#### ➤ Kyllä

- Siirry dialle 4.

#### ➤ Ei

- Ei voi hakeutua AVL 30 §:n mukaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

#### ➤ HUOM!

- Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutumisen edellytyksenä on, että tiloissa loppukäyttäjänä olevan osakkaan harjoittama toiminta on kokonaan arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa.

## Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

### 1. Luovutetaanko tila loppukäyttäjän (vuokralainen) yksinomaiseen käyttöön, siten että muilla ei ole oikeuksia käyttää sitä?

- Loppukäyttäjällä pitää olla vähintään yksi tila yksinomaisessa käytössä, jossa ei ole muita vuokralaisia tai vuokranantajaa esim. oma toimistohuone + yhteinen taukotila.
- Tila voi olla yksinomaisessa käytössä myös tietyllä ajanjaksolla esim. yksinomainen käyttö maanantaista keskiviikkoon.
- Yksinomaisuutta voidaan rajoittaa vuokranantajan kanssa tehdyllä sopimuksella, ja sopimus koskee vain siinä määriteltäviä kiinteistöä. Vuokranantaja voi esimerkiksi tällä tavoin varata itselleen oikeuden tarkastaa säännöllisin väliajoin vuokratun kiinteistön.

#### ➤ Kyllä

- Voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi ja laskuttaa 24 %:n verokannalla.

#### ➤ Ei

- Ei voi hakeutua AVL 30 §:n mukaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Vuokrasta ei suoriteta arvonlisäveroa, ellei kyse ole AVL 29 §:n 4 kohdan mukaisesta toiminnasta (kts. Dia 2).



## Majoitustoiminta

### 1. Ovatko tilat kalustettuja ja varustettuja sekä noudattaako majoitusalan lainsäädäntöä?

#### ➤ **Kyllä**

- Siirry dialle 6.

#### ➤ **Ei**

- Lähtökohtaisesti ei majoitustoimintaa.

## Majoitustoiminta

### 1. Kuinka monta huonetta tai tilaa asiakkaille vuokrataan?

#### ➤ **Enemmän kuin 1**

- Siirry dialle 7.

#### ➤ **1** (Yhden tilan vuokraaminen on harvoin liiketoimintana harjoitettavaa majoitustoimintaa yhdellä tilalla yksityiskäyttöä ei pääsääntöisesti saisi olla yhtään, jotta toiminta voitaisiin katsoa majoitustoiminnaksi).

- Jos yksityiskäyttöä ei ole lainkaan, niin siirry dialle 7.

## Majoitustoiminta

### 1. Tarjotaanko tiloja jatkuvasti ulkopuolisten käyttöön ja markkinoidaanko niitä aktiivisesti?

- Tilat ovat ympärivuoden tarjolla majoittujille ja niitä yritetään aktiivisesti saada vuokrattua. Tiloiilla on myös mahdollisimman vähän yksityiskäyttöä (jos vain 1 vuokrattava tila, niin lähtökohtaisesti yksityiskäyttöä ei saisi olla).

#### ➤ Kyllä

- Kyse voi olla majoitustoiminnasta, josta ilmoitauduttava verovelvolliseksi. Huom. Vähäisen toiminnan raja. Majoitustoiminnassa laskutetaan 10 %:n verokannalla.

#### ➤ Ei

- Jos tiloja ei markkinoida aktiivisesti tai ollenkaan, eikä tarjota jatkuvasti ulkopuolisten käyttöön, kyse ei todennäköisesti ole ulospäin suuntautuvasta ja majoitustoimintaa koskevan lainsäädännön soveltamisalaa kuuluvasta toiminnasta. Kyse on tällöin passiivisesta tilan luovutuksesta. Vuokraus on verotonta, soveltamisalan ulkopuolista, eikä tähän toimintaan kohdistuvista kuluista ole arvonlisäveron vähennysoikeutta.

## Lisätietoja

- Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus
  - <https://www.vero.fi/syventava-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47957/hakeutuminen-arvonlis%C3%A4verovelvolliseksi-kiinteist%C3%B6n-k%C3%A4ytt%C3%B6oikeuden-luovuttamisesta3/>
- Majoitustoiminta
  - <https://www.vero.fi/syventava-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67678/majoitustoiminnan-arvonlis%C3%A4verotus/>

## Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen hakeutumisen edellytykset

### 1 Hakeutumisen edellytykset

#### 1.1 Kohteen yksilöinti

- Hakeutujan pitää yksilöidä hakeutumisen kohde, mitä kiinteistöä tai sen osaa hakeutuminen koskee.

#### 1.2 Hakeutujaa koskevat edellytykset

- Hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas tai näiden vuokralainen. Hakeutuja voi olla myös vuokralaisen vuokralainen aina viimeiseen vuokranantajaan saakka
- Jos hakeutuja omistaa kiinteistön tai esimerkiksi huoneiston osakkeet yksin (keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön osakas), niin hakeutuja voidaan merkitä yksinään rekisteriin. Jos kiinteistöllä tai huoneiston osakkeilla on enemmän kuin yksi omistaja, niin eteen tulee tilanne, jossa hakeutujien pitäisi perustaa yhtymä. Hakeutujan on hakeuduttava yhdessä kaikkien omistajien kanssa, jolloin yleensä perustetaan kiinteistöyhtymä.
- Hakeutuminen voi tapahtua myös yhdellä hakemuksella siten, että kaikilta omistajilta saadaan valtuutus hakijalle yhtymän perustamiseen.

#### 1.3 Yksinomainen käyttö

- Tila luovutetaan käyttäjän yksinomaiseen käyttöön.
- Yksinomainen käyttö voi olla yksinomaista vain joltain osin tai tietyllä ajanjaksolla. Tällä tarkoitetaan sitä, että tila on oltava vähintään tietyn ajan vuokralaisen yksinomaisessa käytössä, jolloin kukaan muu ei saa sitä käyttää. Tila voi olla vuokralaisen yksinomaisessa käytössä esimerkiksi vain maanantaista keskiviikkoon.
- Yksinomainen käyttö voi olla myös järjestetty niin, että loppukäyttäjälle annetaan tiettyyn huoneeseen yksinomainen käyttö, mutta esimerkiksi taukotilat voivat olla jaettu muillekin vuokralaisille. Riittää, että yksinomaiselle käytölle on selvästi rajattu tietty tila.
- Yksinomaista käyttöä ei poista mm. se, että vuokranantaja pidättää itselleen oikeuden tarkastaa tilan säännöllisin väliajoin.

**Esimerkki 1:** A vuokraa toimistotilaa B:lle. Toimistotilaan kuuluu vuokralaisen oma toimistohuone sekä yhteiset taukotilat. Riittää, että B:lle vuokrattava toimistohuone on B:n yksinomaisessa käytössä, jotta tästä voisi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi.

### 1.4 Hakeutumisketju

- Hakeutumisketjun on oltava katkeamaton ensimmäisestä hakeutuneesta vuokranantajasta ketjun viimeiseen vuokranantajaan. Ketjun ensimmäisen hakeutujan jälkeen kaikkien pitää kuulua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvollisten rekisteriin aina viimeiseen vuokranantajaan asti.
- Hakeutumisketju voi olla avoin alkupäästä: esim. kiinteistön omistajan ei tarvitse olla hakeutuneena.

## 2 Tilaa koskevat edellytykset

### 2.1 Tilan koko

- Tila on pienimillään huoneisto tai tätä pienempi muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava osa.
- Hakeutumisen kohteelle ei ole määritelty vähimmäisneliömäärää, josta voisi hakeutua. Yleensä pienin tila on huoneisto, mutta jos se on sitä pienempi, niin sen on oltava selvästi erotettavissa oleva toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila. Esimerkiksi toimistotilahuoneisto voidaan jakaa useisiin eri toiminnallisiin yksiköihin, esim. työpisteisiin, jolloin kyseeseen voi tulla AVL 27 §:n tilanne, josta voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi.

**Esimerkki 2:** kalustetun ja lukollisen toimistotilan vuokraus (toimistohuoneen), joka sisälsi mm. siivouspalvelua, internetin ja tulostus- ja kopiointipalvelua, oli pidettävä AVL 27 §:n mukaisena toimintana.

**Majoitustarkoitukseen viittaavaa:** Asumiseen sopiva tila, joka on kalustettu. Kalustetut, asumiseen sopivat tilat voivat viitata siihen, että ne tulevat tilapäiseen/lyhytaikaiseen käyttöön.

**Tilapäinen luovuttaminen:** Jos tilan luovutuksessa on kyse lyhytaikaisesta sopimuksesta, niin kyseeseen voi tulla myös AVL 29 § 1 momentin 4 kohdan mukainen tilapäisen luovuttamisen tilanne.

## 3 Loppukäyttäjää koskevat edellytykset

### 3.1 Pitkäaikaisuus ja jatkuvuus

- Tila luovutetaan pitkäaikaiseen käyttöön ja loppukäyttäjä harjoittaa siinä jatkuvasti ainakin osittain arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

- Kyseessä voi olla AVL 27 §:n mukainen luovuttaminen myös silloin, kun vuokrasopimus on lyhytaikainen, mutta se uusitaan jatkuvasti (sopimuksien ketjutus).
- Jatkuvalla käytöllä ei välttämättä tarkoiteta kokoaikaista käyttöä. Jatkuva käyttö voi olla myös edellä mainitun mukaisesti kausiluonteisesti jatkuvaa. Jatkuvuus voi siis täyttyä silloinkin, kun toimintaa harjoitetaan esimerkiksi vain kesäisin tai tiettyinä vuorokauden aikoina ja muuna aikana tila olisi vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa.

**Esimerkki 3:** Kiinteistö on vuokrattuna arvonlisäverollista toimintaa harjoittavalle ulkoravintolalle, joka toimii vain kesäisin ja muuna aikana kiinteistöä käytetään vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa.

**Majoitustarkoitukseen viittaava:** Vuokraus on tilapäistä ja/tai lyhytaikaista. Vuokrauksesta peritään päivä- tai viikkovuokraa ja tiloja mainostetaan lyhytaikaiseen majoitukseen päivä- tai viikkohinnoin. Vuokrasopimuksesta saa myös yleensä viitteitä tilapäisyydestä, kuten vuokrauksen kokonaisuudesta. Vuokratun tilan käyttötarkoituksena on jokin vapaa-ajan käyttöön liittyvä, kuten loma-asunto (mainitaan yleensä vuokrasopimuksessa).

### 3.2 Loppukäyttäjänä keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas, ulkomaalainen yritys tai julkisyhteisö.

- Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkaan harjoittama toiminta on oltava kokonaan vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.
- Loppukäyttäjänä voi olla ulkomaalainen yritys, jolla on oikeus AVL 122 §:n mukaiseen palautukseen. Palautukseen oikeuttavan toiminnan harjoittaminen rinnastetaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittamiseen.
- Jos vuokralaisena on valtio, yliopistolain 1 §:n mukainen yliopisto tai ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai 1.1.2018 alkaen opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 32 i §:ssä tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä. Näissä tapauksissa harjoitettavalle toiminnalle ei ole asetettu erityisiä vaatimuksia.

## 4 Tilan luovutus lisäpalvelujen ohella

### 4.1 Kiinteistön käyttöoikeuden yhteydessä luovutettavat muut tavarat tai palvelut.

- Kiinteistön käyttöoikeuden kanssa voidaan luovuttaa myös esimerkiksi siivousta, korjausta, vartiointia tai pysäköintipaikkaa. Pitää selvittää liittyvätkö muut luovutettavat tavarat tai palvelut tilojen vuokraukseen niin, että niiden voitaisiin katsoa muodostavan yhden kokonaisuuden vai onko niitä pidettävä erillisinä suorituksina. Pääsääntönä voidaan pitää, että kaikkia suorituksia pidetään lähtökohtaisesti erillisinä suorituksina, jolloin niitä verotetaan erikseen.
- Muun muassa vuokrasopimuksen sisältö on tärkeä määriteltäessä, onko kyse yhden kokonaispalvelun vai useamman erillisen palvelun tai tavaran myynnistä. Jos palveluja tai tavaroita laskutetaan vuokrasta erillisenä suorituksena ja vuokralainen saa valita mitä

ostaa ja kuinka paljon (voisi ostaa myös ulkopuolisilta), niin suorituksia voidaan tällöin pitää itsenäisinä ja erikseen verotettavina suorituksina. Jos vuokralainen ei saa päättää lisäpalveluista, vaan ne sisältyvät automaattisesti vuokraan, niin kyseessä on kokonaispalvelun luovutus.

**Jos oheispalveluja luovutetaan tilanluovutuksen lisäksi, niin kyseessä voi olla:**

- Palvelukokonaisuuden luovutus (AVL 1 §), jota verotetaan yleisellä verokannalla.
  - Tilan luovutus ei ole pääosassa, vaan kyseessä monitahoinen palvelun luovutus. Muita palveluita saattaa olla merkittävästi tilan luovutuksen lisäksi. Tällöin mikään palvelu ei muodosta pääsuoritetta, jolle muut suoritukset olisivat liitännäisiä. Voi olla myös tilanne, jossa tiettyä tilaa ei luovuteta lainkaan.
- AVL 27 §:n mukainen tilan luovutus, josta mahdollista hakeutua (kiinteistön käyttöoikeuden luovutus).
  - Vuokrauksen oltava pitkäaikainen ja lisäpalvelut eivät saa olla tavanomaisesta poikkeavia. (tavanomainen palvelu on esim. sähkö, tilan siivous ja internet-yhteys tai muu sellainen palvelu, joka on asiakkaan keino käyttää tätä pääasiallista palvelua (tilan vuokrausta) parhaissa mahdollisissa olosuhteissa).
- AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukainen tilan tilapäinen luovutus.
  - Vuokrauksen oltava tilapäinen ja lisäpalvelut eivät saa olla tavanomaisesta poikkeavia.
- Vuokrauksesta erillinen palvelu, jota verotetaan itsenäisenä.
  - Tilan vuokrauksen lisäksi luovutettavat palvelut ovat tavanomaisesta poikkeavia palveluita. Vuokralainen voi valita mitä ostaa ja kuinka paljon.

## Majoitustoiminta

Jotta toimintaa voidaan pitää arvonlisäverollisena majoitustoimintana, sen on oltava ammattimaisesti ja jatkuvaluontoisesti tapahtuvaa kalustetun huoneiston tai muun vastaavan majoitustilan tilapäistä ja lyhytaikaista luovuttamista. Majoituksen on kuluttajien kannalta arvioituna oltava todellinen vaihtoehto hotellimajoitukselle tai vastaavalle majoitukselle. Toiminnan ollessa arvonlisäverollista majoitustoimintaa, arvioidaan seuraavien kohtien täyttymistä:

### 1 Lainsäädäntö ja määräykset.

- Toiminnassa noudatetaan majoitustoimintaa koskevaa lainsäädäntöä ja määräyksiä. Majoitustoimintaa koskevia säännöksiä on muun muassa majoitus- ja ravitsemistoimintaa koskevassa laissa (308/2006), ulkoilulaissa (606/1973), sekä terveydensuojelulaissa (763/1994).
  - Lain 6 §:n mukaan kaikki majoitustoiminnan harjoittajat ovat vastuussa muun muassa siitä, että matkustajasta tehdään ilmoitus (matkustajailmoitus).
  - Terveydensuojelulain 13 §:n mukaan majoitus- ja ravitsemistoiminnasta annetussa laissa tarkoitetun majoitusliikkeen käyttöönotosta on ennen toiminnan aloittamista tehtävä kirjallinen ilmoitus kunnan terveydensuojeluviranomaiselle.

### 2 Kilpailu muun majoitustoiminnan kanssa

Majoituksen on kuluttajien kannalta arvioituna oltava todellinen vaihtoehto hotellimajoitukselle tai vastaavalle majoitukselle.

- Majoitustoimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa muiden majoitustoiminnan harjoittajien kanssa.
- Majoitustoiminnassa tarjotaan asiakkaille palvelua, joka on todellinen vaihtoehto hotellissa tai vastaavassa majoituslaitoksessa tapahtuvalle majoittumiselle.

### 3 Tilapäisyys ja lyhytaikaisuus

Toiminta koostuu pääosin majoitustilojen tarjoamisesta tilapäiseen ja lyhytaikaiseen majoitukseen. Majoitustoimintaa ei lähtökohtaisesti ole pidempien vuokrasuhteiden tarjoaminen. Tilapäisyyttä ja lyhytaikaisuutta arvioidessa voi kiinnittää ainakin seuraaviin asioihin huomiota:

- Tilat sopivat tilapäiseen majoitukseen ja ovat esimerkiksi varusteltu sellaista majoittamista varten. Tilojen on pääsääntöisesti oltava kalustettuja, koska kalustamattoman tilan vuokraaminen lyhytaikaisestikin on lähtökohtaisesti muuta kuin majoitustoimintaa.
- Vuokrauksesta peritään päivä- tai viikkovuokraa ja tiloja mainostetaan lyhytaikaiseen majoitukseen päivä- tai viikkohinnoin.
- Sopimusehdoista voi saada viitteitä tilapäisyydestä, kuten vuokrauksen kokonaiskestosta. Arvioinnissa otetaan huomioon myös useat peräkkäiset sopimukset ja huomioidaan majoituksen todellinen kokonaiskesto sekä osapuolten tarkoitus (useat peräkkäiset sopimukset viittaavat pitkäaikaiseen vuokraukseen).
- Tilapäisyyttä voidaan myös arvioida sitä tukevilla oheispalveluilla, kuten liinavaatteiden vaihdolla (liinavaatteiden vaihtoa voi olla myös pidempiaikaiseen majoitukseen suunnatussa toiminnassa).

## 4 Ammattimaisuus ja jatkuvuus.

Toiminta kerryttää jatkuvan luonteista tuloa ja siinä ainakin pyritään kannattavaan liiketoimintaan. Edellä mainittua arvioitaessa pitää kiinnittää ainakin seuraaviin asioihin huomiota:

### 4.1 Tilojen määrä

- Mitä enemmän vuokrattavia tiloja on, sitä todennäköisemmin toiminta on ammattimaista.
- Vuokrattavia tiloja on yleensä oltava enemmän kuin yksi, jotta sitä katsottaisiin liiketoimintana.
- Myös yhden tilan vuokraaminen voi olla majoitustoimintaa, mutta tällöin lähtökohtaisesti verollisuuden edellytyksenä on se, että tilaa ei käytetä yksityiskäytössä ollenkaan.

### 4.2 Tilojen jatkuva käyttö liiketoiminnassa

- Tiloja tarjotaan jatkuvasti ulkopuolisten ympärivuotiseen käyttöön ja tilalla on vähän tai ei lainkaan yksityiskäyttöä. Tilojen tarjoaminen ulkopuolisille voi sijoittua myös pelkästään esimerkiksi kesälle, eli olla kausiluonteista, kunhan se on jatkuvaa ja riittävän laajaa.
- Yksinomaan yksityiskäytössä tai lähipiirin käytössä olevia tiloja ei käytetä ulospäin suuntautuvassa liiketoiminnassa.
- Yksityiskäyttö vuokrattavilla tiloilla vaikuttaa lähtökohtaisesti negatiivisesti siihen, katsotaanko tilojen luovuttamista liiketoimintana tapahtuvana majoitustoimintana. Yksityiskäytölle annetaan suurempi merkitys silloin, kun vuokraustoiminnan käytössä on vähän tiloja, tai kun vuokrauskertoja ulkopuolisille on vähän tai jos yksityiskäyttö sijoittuu parhaaseen vuokrausaikaan, esimerkiksi sesonkiaikaan.



### 4.3 Markkinointi

- Tiloja markkinoidaan aktiivisesti ja jatkuvasti joko tilojen omistajan toimesta tai välittäjän toimesta (esim. verkkosivut).

### 4.4 Hinnoittelu

- Hinnoittelu ei poikkea tavanomaisesta (ei alihinnoittelua).

### 4.5 Oheispalvelut

- Tilojen vuokraamisen lisäksi tarjotaan oheispalveluja, kuten siivousta ja liinavaatteiden vaihtoa. Oheispalvelujen tarjoaminen tekee toiminnasta todellisen vaihtoehdon toiselle majoitusvaihtoehdolle, kuten hotellille.
- Oheispalvelujen puuttuminen ei kuitenkaan välttämättä estä toiminnan katsomista majoitustoiminnaksi (KHO 5.9.1996 T 2696). Vastaavasti myös pysyvämmässä majoituksessa saatetaan tarjota oheispalveluita.

## 5 Majoituspalveluiden välitys ja komissiokauppa.

Majoitustoiminnassa voidaan käyttää myös asiamiestä, joka voi toimia joko välittäjänä tai komissiokauppiaina. Asiamiehen rooli on arvioitava, koska komissiokaupassa eteen voi tulla tilanne, jossa hakeutuja (yleensä tilojen omistaja/haltija), vuokraakin tiloja komissiokauppiaille. Tällöin kyse ei välttämättä ole majoitustoiminnasta, vaan vuokrauksesta asiamiehelle, joka majoittaa tiloja loppukäyttäjille. Seuraavana lueteltu muutamia pääkohtia ja tunnusmerkkejä välittämisestä ja komissiokaupasta.

### 5.1 Välitys

- Välittäjä toimii kiinteistön omistajan/haltijan nimissä. (Haltijalla tarkoitetaan sellaista, jolla on kiinteistön hallintaoikeus. Hallintaoikeus oikeuttaa pitämään kiinteistöä hallussa ja käyttää kiinteistöä omistajan tavoin, mutta ei myydä sitä. Hallintaoikeus voi olla eroteltu omistusoikeudesta, esimerkiksi yleensä vuokralaisella on hallintaoikeus).
- Yleensä tositteissa ja majoitusta markkinoivilla verkkosivuilla lukee omistajan/haltijan nimi. Hinnoittelun suorittaa omistaja/haltija sekä reklamointi tehdään suoraan omistajalle/haltijalle, ei välittäjälle.
- Majoituspalvelu siis tapahtuu vain välittäjän kautta, mutta myyntitapahtuma on lopulta kohteen omistajan/haltijan ja loppuasiakkaan välillä. Olennaista on se, keneltä loppuasiakas mieltää palvelun ostavansa ja tietää kuka tosiasiaassa on myyjä.

## 5.2 Komissiokauppa

- Komissiokauppias toimii omissa nimissään, mutta omistajan/haltijan (päämiehen) lukuun.
- Komissiokauppa on jälleenmyyntiä, ei välitystä. Arvonlisäverotuksessa katsotaan tällöin tapahtuvan kaksi myyntiä.
- Komissiokauppias määrittelee usein palvelun loppuhinnan. Tositteissa sekä majoitusta markkinoivilla verkkosivuilla lukee yleensä komissiokauppiaan nimi. Komissiokauppialle tehdään reklamointi ja loppuasiakas usein mieltääkin komissiokauppiaan olevan majoituspalvelun myyjänä.

### Lisätietoja

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

[Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta - vero.fi](https://www.vero.fi/hakeutuminen-arvonlisäverovelvolliseksi-kiinteistön-käyttöoikeuden-luovuttamisesta-vero.fi)

Majoitustoiminta

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67678/majoitustoiminnan-arvonlis%C3%A4verotus/>

