



Verohallinto  
Yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö

A80/200/2015

## LUONNOS VEROHALLINNON OHJEEKSI ERÄITÄ KYSYMYKSIÄ ARVONLISÄVEROTTOMIIN MYYNTEIHIN KOHDISTUVISTA VÄHENNYKSISTÄ

Yleistä

FK pitää kannatettavana sitä, että verohallinto julkaisee ohjeistusta sellaisissa laintulkintakysymyksissä, joihin ei ole löydettävissä säädöksistä riittävän selkeitä kannanottoja. Ohjeistuksissa, mukaan lukien nyt-kin kyseessä oleva luonnos, olisi lisäksi hyvä ottaa huomioon, että niiden tulkintaohjeita tarvitsevat useissa tapauksissa henkilöt, joilla ei ole kovinkaan syvällistä verotuksen asiantuntemusta. Tämän vuoksi eri kysymyksiä ja vaihtoehtoja olisi hyvä avata riittävän laajalti, tarvittaessa esimerkein. Tämä koskee erityisesti ainakin luonnoksen kohdan 4 pääotsikon alla olevaa neljättä kappaletta sekä kohtaa 4.1.2.

### Omaan liiketoimintaan kohdistuvat kulut

Oman liiketoiminnan kulujen vähennysoikeuden suhteen otetaan luonnoksessa varsin kapea näkökulma ja tukeudutaan vain yhteen KHO:n ratkaisuun. Ohjeessa tulisi käsitellä myös muuta oikeuskäytäntöä, jotka koskevat emoyhtiön erityistä tehtävää konsernirakenteeseen ja muuten koko konsernin toimintaan liittyvien toimintojen järjestäjänä (mm. KHO 24.8.2007 T 2108). Tällaisissa tilanteissa emoyhtiöllä on vähennysoikeus sellaisistakin kustannuksista, joilla on liittynyt tytäryhtiön liiketoimintaan. Ohjeluonnoksessa mainittu KHO:n ratkaisu 2013:107 ei ole muuttanut tai kumonnut tätä aiempaa oikeusohjetta.

Olisi myös hyvä selventää verovelvollisuusryhmien osalta vähennysoikeuden olevan olemassa siitä riippumatta, mikä ryhmän jäsenistä on hankinnan suorittanut.

### Kiinteistöjen myynti

Kiinteistön sekä asunto-osakeyhtiön ja kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myyntiin suoraan ja välittömästi kohdistuvien hankintojen arvonlisäverojen vähennysoikeuteen on luonnoksessa otettu kielteinen kanta.

Kannanotto perustuu erityistapauksena pidettävään ratkaisuun. Kyseisessä päätöksessä KHO 2011:76 aiemmin verollisessa käytössä ollut metsäkiinteistö oli siirretty pois verollisesta toiminnasta ja kaavoitettu myyntitarkoitusta varten. Myyntihetkellä kiinteistö ei siis enää ollut verollisen puunjalostusteollisuuden käytössä, vaan verottomassa ja vähennyskeltottomassa myyntitarkoituksessa. Ohjeluonnoksessa on tehty johtopäätös, että myyntiä edeltävällä käytöllä ei olisi vähennysoikeuden kannalta merkitystä.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suoraan vähennyskelpoisessa vuokraus- tai muussa käytössä



olleen kiinteistön myynti oikeuttaa vähennykseen (mm. KHO 2001:45). Käytännössähän kysymys on verollisen vuokrausliiketoiminnan järjestelystä, joka voidaan arvonlisäverolain erityissäännösten vuoksi toteuttaa muodollisesti vain arvonlisäverottomasti. Kiinteistö- ja kiinteistöyhtiöosakkeiden kaupat vaikuttavat välittömästi verollisen vuokratulon määrään, joten kyse on siis selvästi vuokrausliiketoiminnan yleiskulusta. Tuon oikeuskäytännön jälkeen julkaistun oikeuskäytännön perusteella käsittelylle vähennyskelpoisena yleiskuluna voi korkeintaan olla se rajoitus, että kiinteistön myynnistä aiheutuvien kustannusten huomiointi kiinteistön myyntihinnassa estää vähennysoikeuden. Tätä ei kuitenkaan ainakaan merkittävässä kiinteistökaupoissa käytännössä tapahdu, koska hinnoittelu tapahtuu tyypillisesti tuottoarvojen tai muiden sellaisten kriteerien perusteella. Siksi kiinteistön myyntiin liittyvät kulut ovat useimmissa tapauksissa vähennyskelpoisia yleiskuluja.

Huomattakoon erityisesti luonnoksen lausunnon lähettämisen jälkeen annetut EUT:n tuomiot C-108/14 ja C-109/14, joiden pohjalta luonnoksessa otetut kannanotot olisi arvioitava uudelleen.

### **Arvopapereiden myynti**

Ohjeen mukaan arvopapereiden myyntiin suoraan ja välittömästi liittyvät arvonlisäverot ovat vähennyskelvottomia. Tässäkin ohjeen kohdassa viitataan ainoastaan yhteen, sijoitusomaisuusosakkeiden myyntiä koskevaan KHO:n ratkaisusta (2011:52) ilmenevään erityistilanteeseen. Tuossa tapauksessa vakuutusyhtiö oli omistanut osakkeet turvataksaan verottomaan vakuutustoimintaansa liittyviä velvoitteita.

Ohjeessa jätetään kokonaan käsittelemättä ne huomattavasti yleisemmät tilanteet, jotka koskevat verollista liiketoimintaa harjoittavan emoyhtiön tekemää tytäryhtiöosakkeiden myyntiä. Vakiintuneen kotimaisen ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tällaiseen osakemyyntiin liittyvät arvonlisäverot ovat kokonaan vähennyskelpoisia yleiskuluja. Ainut poikkeus olisi tilanne, jossa osakehankinnan kulut olisi sisällytetty kokonaisuudessaan osakkeiden myyntihintaan. Tämä ei kuitenkaan liene ainakaan merkittävässä osakekaupoissa tavanomaista, koska osakkeiden hinnoittelu tapahtuu myyjän ja ostajan välisen neuvottelun perusteella ja usein tuottoarvoon perustuvalla hinnoittelulla. Ohjeessa mainittu KHO:n päätös 2011:52 ei ole muuttanut tätä vakiintunutta oikeusohjetta mitenkään, koska se koski aivan toisenlaista tilannetta. Siksi tytäryhtiöosakkeiden myyntiin liittyvät kulut ovat hyvin useissa tapauksissa yleiskuluja, joiden arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia ao. yrityksen liiketoiminnan verollisuuden mukaisessa suhteessa.

### **Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeudesta**

Ohjelunnon käsittelee vain yleiskuluvähennyksen laskentatapoja. Sitä tulisi täydentää ohjelunnon aiemmin esitetyillä teemoilla eli sillä, millaisissa tapauksissa kiinteistö- ja osakekauppoihin liittyvät hankinnat ovat yleiskuluja.

FINANSSIALAN KESKUSLIITTO  
Esko Kivisaari  
Varatoimitusjohtaja