

ALDER & SOUND

aldersound.fi

ALV: VÄHENNYSOIKEUS JA ERITYISTILANTEET

Webinaari 6.6.2023 | Lotta Kallio, Sini Paljärvi, Katja Rajala

2010

perustettu

35+

kokenutta asiantuntijaa

3000+

toteutettua toimeksiantoa

152+

kohdemaata kumppaniverkostossa

Olemme kasvuyhtiöiden ja kansainvälisillä markkinoilla toimivien konsernien luottokumppani kaikissa vero- ja lakiasioissa.

Lisäksi tarjoamme monipuolisesti palveluja yrityskauppoihin ja muihin järjestelyihin liittyen sekä henkilökohtaista neuvonantoa yrittäjäosakkaille ja muille yksityishenkilöille.

Haluamme olla mukana rakentamassa suomalaisia menestystarinoita.

Tarjoamme kokonaisvaltaisia ratkaisuja asiakkaidemme liiketoiminnan eri vaiheisiin. Kasvamme ja onnistumme yhdessä asiakkaidemme kanssa.

Meidät tunnetaan ketteryydestä ja käytännönläheisistä neuvoista.

Kokeneista asiantuntijoistamme koostuva nimetty tiimi tuntee liiketoimintasi ja on apunasi suunnittelusta toteutukseen. Globaali kumppaniverkostomme takaa paikallisen asiantuntemuksen kaikissa toimintamaissasi.

Äänessä tänään

Arvonlisäverotuksen asiantuntijamme



SINI PALJÄRVI
Senior Associate

- ▶ Sini on kokenut veroasiantuntija, joka on erikoistunut vaativiin arvonlisäverotukseen liittyviin toimeksiantoihin. Laajan kokemuspohjansa ansiosta hän kykenee avustamaan asiakkaitamme myös tiettyihin siirtohinnoittelukysymyksiin liittyen.
- ▶ +358 44 347 7837
sini.paljarvi@aldersound.fi



KATJA RAJALA
Senior Associate

- ▶ Katja on laaja-alainen ja kokenut verotuksen asiantuntija. Hänellä on vahva osaaminen kansainvälisessä verotuksessa, arvonlisäverotuksessa sekä veroprosesseissa. Asiakkaat arvostavat erityisesti hänen ymmärrystään liiketoiminnasta ja ratkaisukeskeistä lähestymistapaansa.
- ▶ +358 50 361 5136
katja.rajala@aldersound.fi



LOTTA KALLIO
Senior Associate

- ▶ Lotta on kokenut asiantuntija, jolla on laaja kokemusta eri toimialoilla toimivien kotimaisten ja kansainvälisten yritysten ja yhteisöjen arvonlisäverollisesta neuvonannosta. Lotta on erikoistunut arvonlisäverotusta koskeviin kysymyksiin, litigointiin sekä yritysjärjestelyiden alv-näkökohtiin.
- ▶ +358 40 579 6942
lotta.kallio@aldersound.fi

Sisältö

▶ Yleistä arvonlisäveron vähennysoikeudesta

- Vähennysoikeuden yleiset periaatteet, edellytykset ja rajoitukset

▶ Vähennysoikeuden erityiskysymykset

- Kulujen kohdentaminen konsernissa
- Emoyhtiönä toimiminen
- Emoyhtiön tuottamat treasury-palvelut
- Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta
- Osakkeiden hankintaan liittyvien kulujen vähennysoikeus
- Osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeus
- Turvaverkkosäännös
- Kiinteistöt ja ALV

Arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvät periaatteet



Yleistä arvonlisäveron vähennysoikeudesta (1/2)

Lähtökohtana arvonlisäverotuksessa on laaja vähennysoikeus.

- ▶ Vähennysoikeuden johdosta ostojen arvonlisävero ei ole verovelvolliselle kustannus, vaan ns. läpikulkuerä.
 - ▶ Verovelvollinen yritys saa vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron.
 - ▶ Vähennysoikeus koskee hankintoja, jotka on tehty verollista liiketoimintaa varten. Verollista liiketoimintaa on toiminta, jonka harjoittaja tilittää myynnistään arvonlisäveron
 - yleisen verokannan mukaan
 - alennetun verokannan mukaan tai
 - käsittelee myyntinsä nollaverokannan mukaan.
- ▶ Jos koko toiminta on verollista, yrityksellä on lähtökohtaisesti oikeus vähennykseen kaikista verollisista ostoistaan (HUOM. vähennysoikeuden rajoitukset).
 - ▶ **Jos osa yrityksen toiminnasta on vähennykseen oikeuttamatonta, vähennysoikeus tulee jakaa verollisen ja verottoman toiminnan kesken.**
 - Vähennysoikeutta ei ole siltä osin, kun kyse on esimerkiksi rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tai terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden myynnistä.

Yleistä arvonlisäveron vähennysoikeudesta (2/2)

Lähtökohtana arvonlisäverotuksessa on laaja vähennysoikeus.

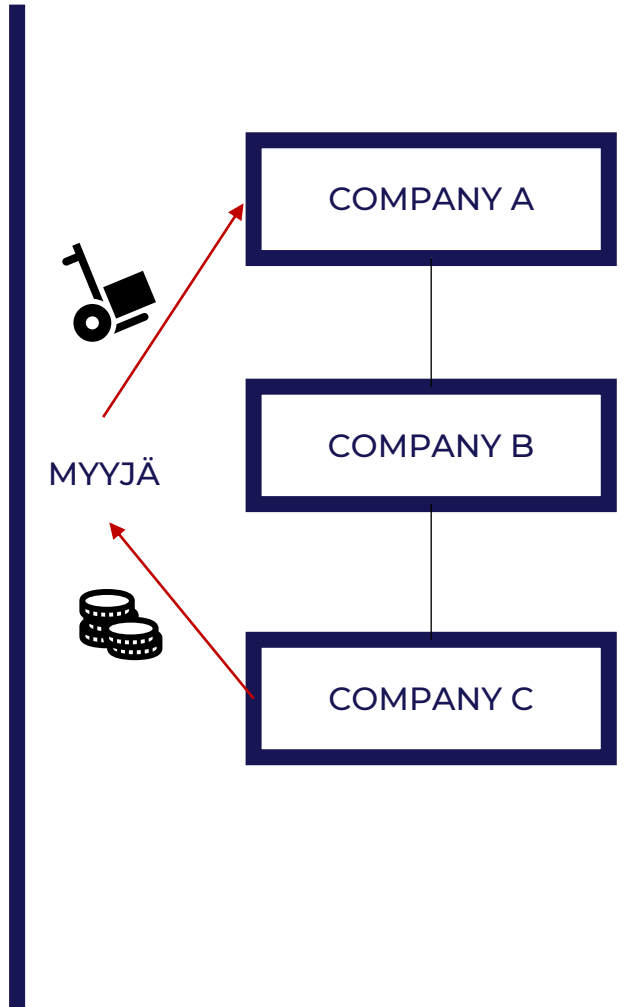
► Vähennysoikeuden rajoitukset (osto muuhun kuin liiketoimintaan), mm:

- Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen/sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut
- Hotelliaamiaiset
- Kodin ja työpaikat väliset matkat
- Myös muut henkilökunnan tai omistajan yksityiskäyttöön tulevat ostot, kuten esimerkiksi henkilökunnan lahjat
- Edustuskulut
- Autot ja yksityiskäyttö

VÄHENNYSOIKEUDEN ERITYISKYSYMYKSET

Kulujen kohdentaminen konsernissa

- ▶ Jotta hankintojen sisältämistä arvonlisäveroista olisi vähennysoikeus, kyseisten hankintojen tulee koskea arvonlisäverovelvollisen omaa arvonlisäverollista liiketoimintaa.
- ▶ Lähtökohtana on, että konsernissa hankinnat on kohdistettava sille konserniyhtiölle, jonka toimintaan hankinnat välittömästi ja ensisijaisesti liittyvät.
 - Jos esimerkiksi emoyhtiö ostaa toisen konserniyhtiön toimintaan kohdistuvan arvonlisäverollisen tavarain tai palvelun ja veloittaa tämän edelleen kyseiselle konserniyhtiölle, on emoyhtiöllä hankinnan sisältämästä arvonlisäverosta vähennysoikeus.
 - Arvonlisäverotuksen vaatimus voi erota siirtohinnoittelun vaatimuksista.
- ▶ Myös maahantuonnin tilanteissa on syytä varmistua siitä, että konserniyhtiöllä on oikeus vähentää maahantuonnin arvonlisävero (kuka on maahantuojaja kenen liiketoimintaa varten maahantuonti tehdään?).



Emoyhtiönä toimiminen

Lähtökohtaisesti vain aktiivinen emoyhtiö on oikeutettu alv-vähennyksiin.

- ▶ Emoyhtiönä toimimisesta aiheutuneet kulut ovat tyypillisesti yhtiön yleiskuluja.
- ▶ Emoyhtiö voi alv-mielessä olla joko ns. aktiivinen tai passiivinen.
 - Status riippuu siitä, tuotetaanko ja myydäänkö konserniyhtiöille palveluita vai ei (tavarat?)
- ▶ Konserneissa voi tyypillisesti olla myös konserniyhtiöitä, joilla ei jollakin hetkellä ole aktiivista liiketoimintaa (ns. dormantit yhtiöt).
 - Tällaisten osakeomistusten perusteella yhtiö voi toimia passiivisena holdingyhtiönä ainoastaan omistaen kyseiset tyhjiin yhtiöiden osakkeet.
- ▶ Tyhjille yhtiöille ei välttämättä tuoteta hallinnointipalveluja, koska kyseiset yhtiöt eivät kyseisellä hetkellä joko hyödy tuotetuista palveluista tai yhtiöillä ei ole tarvetta hallinnointipalveluille, koska ne eivät harjoita operatiivista toimintaa.
 - Passiivisessa omistuksessa olevan tytäryhtiön myynti: jos emoyhtiö myy sellaisen tytäryhtiön osakkeet, jolle se ei ole suorittanut arvonlisäverollisia palveluja näistä palveluista veloittaen, tytäryhtiöosakkeiden myynnin yhteydessä syntyneet kulut kohdistuvat suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin. Emoyhtiöllä ei ole oikeutta vähentää suoraan ja välittömästi osakkeiden myynnin yhteydessä syntyneiden kulujen arvonlisäveroa.
- ▶ Lisäksi otettava huomioon onko tuotetuissa palveluissa mahdollisesti joiltakin osin kyse verottomista esim. rahoituspalveluista.

Emoyhtiön tuottamat treasury-palvelut

Nykyinen tulkinta perustuu KHO:n ratkaisuun KHO:2022:128.

- ▶ Ratkaistavana oli kysymys siitä, onko konsernin emoyhtiön katsottava suorittavan konserniyhtiöille erillisiä arvonnlisäverosta vapautettuja rahoitus- tai vakuutuspalveluja toimiessaan konsernin emoyhtiönä ja tuottaessaan konserniyhtiöille hallintopalveluita.
- ▶ Tapauksessa konsernin emoyhtiö suoritti konserniyhtiöille
 - erilaisia arvonnlisäverollisia asiantuntija- ja hallintopalveluja
 - vastasi koko konsernin rahoituksen järjestämisestä myöntämällä konserniyhtiöille luottoja
 - tarjosi konserniyhtiöille lyhytaikaista rahoitusta konsernitilijärjestelmän kautta
 - peri konserniyhtiöille myöntämästään rahoituksesta korkoa
 - otti koko konsernin kattavia vakuutuksia, joiden vakuutusmaksut se laskutti edelleen konserniyhtiöiltä.

- ▶ KHO:n mukaan palveluiden ei voitu katsoa muodostavan yhtä jakamatonta taloudellista suoritusta, vaan rahoitus- ja vakuutuspalveluiden arvonnlisäverokäsittely tuli määritellä itsenäisesti.
- ▶ Kyseinen **arvonnlisäveroton toiminta tuli ottaa huomioon yhtiön vähennysoikeuden laajuutta arvioitaessa.**
- ▶ Yhtiö **ei** siten **voinut vähentää yleiskulujensa sisältämää arvonnlisäveroa täysimääräisesti.**
- ▶ Päätös tulee lisäämään emoyhtiöiden hallinnollista taakkaa, muun ohella asianmukaisen yleiskululaskelman laatimisen osalta.

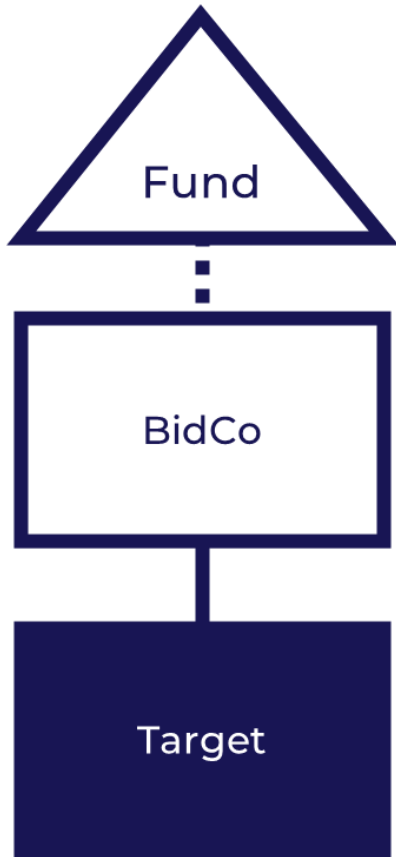
Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta

Kuinka soveltamisalan ulkopuolinen toiminta tulisi ottaa huomioon vähennysoikeutta määriteltäessä?

- ▶ Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisella toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, josta ei säädetä arvonlisäverolaissa.
- ▶ VH:n ohjeen (ja oikeuskäytännön) perusteella suoraan ja välittömästi arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävään toimintaan **kohdistuvien hankintojen** arvonlisäverot eivät ole vähennyskelpoisia.
 - Kuitenkin KHO:2015:134
- ▶ VH:n ohjeen mukaan soveltamisalan ulkopuolinen toiminta otetaan huomioon myös yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä.
- ▶ Mitä soveltamisalan ulkopuolinen toiminta voi olla? Milloin sillä on vaikutusta yleiskulujen vähennysoikeuteen?
 - Pelkkä osakkeiden omistaminen eli ns. passiivisena holdingyhtiönä toimiminen
 - Arvopapereiden passiivinen omistus
 - Palveluiden tuottaminen ilman palveluveloituksia?
 - Siirtohintaoikaisut?
 - Konserniavustus ja tähän rinnastuvat tilanteet?

Osakkeiden hankintaan liittyvien kulujen vähennysoikeus

Kenen kuluja osakkeiden hankintaan liittyvät neuvonantokulut ovat?



- ▶ Vakiintuneelle hankintarakenteelle on monia syitä.
- ▶ BidCo harjoittaa arvonalisäverollista hallintopalveluiden myyntiä konsernin muille yhtiöille. Useinkaan ei epäselvyyttä siitä, että BidCo:lla on vähennysoikeus arvonalisäverollisen toimintansa osalta.
- ▶ VH: kohteen hankinnasta aiheutuvat kulut liittyvät enemmän pääomasijoitustoimintaan, eivät BidCo:n toimintaan.
- ▶ Asiaa on käsitelty laajasti oikeuskäytännössä (esim. EUT C-16/00, Cibo; KHO 2015:134 ja 135 sekä KVL:2020/46).
- ▶ Oikeuskäytännön valossa ns. selvä asia ei verotuskäytännössä ole selvä.
 - Seurauksena ”turhia” veroriitoja.
 - Riskin minimoiseksi jo kaupansuunnitteluvaiheessa on oltava tarkkana.
 - Vähennysoikeuden ehdoton edellytys on, että BidCo harjoittaa arvonalisäverollista toimintaa.
 - BidCo:lla on oltava resurssit palvelujen tuottamiseen.

Osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeus

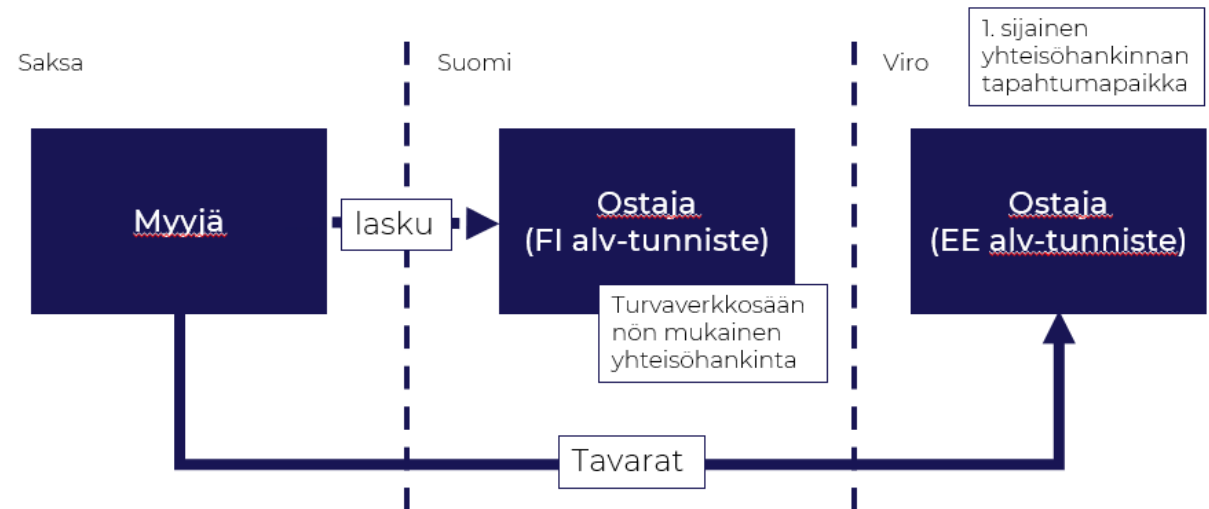
Osakkeiden myyntiin liittyvien neuvonantokulujen vähennysoikeus riippuu monesta tekijästä

- ▶ Mikä on konsernirakenne?
- ▶ Minkä konserniyhtiön kuluja kyseiset neuvonantokulut ovat?
- ▶ Katsotaanko kulujen liittyvän arvopapereiden myyntiin?
 - Jääkö arvopaperikauppa toteutumatta?
- ▶ Katsotaanko kulujen olevan yhtiön yleiskuluja?
 - Onko yhtiöiden välillä ollut arvonlisäverollista toimintaa?
 - Ovatko myydyt osakkeet olleet myyjän passiivisessa omistuksessa?
 - Liittyvätkö neuvonantokulut suoraan osakkeiden myyntiin vai liittyvätkö neuvonantokulut tulevan yritysjärjestelyn suunnitteluun yleisesti?
 - Käytetäänkö osakkeiden myynnistä saadut varat arvonlisäverolliseen liiketoimintaan?
- ▶ Mikä on hankittujen neuvonantopalveluiden luonne (käännetty verovelvollisuus)?

Turvaverkkosäännös

KHO:2023:30 vahvisti, ettei turvaverkkosäännöksen perusteella maksettu arvonlisävero ole vähennyskelpoinen.

- ▶ Tavarankuljetuksen yhteisöostaminen tapahtuu maassa, jossa tavarankuljetus päättyy.
- ▶ Ensisijainen verotusoikeus yhteisöostamisesta on aina sillä EU-maalla, jossa tavarankuljetus päättyy.
- ▶ Yhteisöostamisen katsotaan kuitenkin tapahtuvan myös maassa, missä annettua alv-tunnistetta ostaja käyttää ostoa tehdessään ja kun tavarankuljetus on alkanut toisesta EU-maasta ja päättynyt muuhun EU-maahan kuin sinne, minkä maan tunnuksen ostaja on antanut (ns. turvaverkkosäännös).
- ▶ Turvaverkkosäännöstä sovellettaessa yhteisöostamisen katsotaan tapahtuvan sekä kuljetuksen päättymisvaltiossa että ostajan alv-tunnisteen maassa.
- ▶ Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos ostaja näyttää, että yhteisöostaminen on verotettu tai että hän on täyttänyt yhteisöostamiseen liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa siinä EU-maassa, jossa tavarankuljetus päättyi.
- ▶ Ostajalla ei ole vähennysoikeutta Suomeen turvaverkkosäännöksen perusteella suoritetusta yhteisöostamisen arvonlisäverosta.



Kiinteistöt ja ALV (1/2)

- ▶ Hakeutumisen merkitys ottaen huomioon, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on lähtökohtaisesti verotonta.

- ▶ KVL 2023/6:
 - Hakija hankki B Ky:n yhtiöosuudet, joka puolestaan omisti usean keskinäisen koy:n osakkeet.
 - Kiinteistöt oli vuokrattu arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittaville vuokralaisille muutamaa sopimusta lukuun ottamatta.
 - B Ky muutettiin oy:ksi ja se sulautui Hakijaan, joka jatkoi vuokraustoimintaa. Hakija rekisteröityi alv-velvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta heti sulautumisen jälkeen.
 - KVL: Hakijalla oli oikeus tehdä alkuvarastovähennys asiantuntijapalveluista, kun se merkittiin verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja vähentää arvonlisävero siltä osin kuin hankitut palvelut oli otettu vähennykseen oikeuttavan arvonlisäverollisen vuokraustoiminnan käyttöön.
 - KVL: "Yhtiöosuuksien hankkimiseen ja yritysjärjestelyyn liittyvät asiantuntijapalvelut ovat olleet tarpeen, jotta Hakija voi ryhtyä harjoittamaan itse B Ky:n vuokraustoimintaa."

Kiinteistöt ja ALV (2/2)

- ▶ Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusvastuun siirtyminen (EUT:n asia C-787/18 - Sögård Fastigheter)
 - Asiassa Sögård Fastigheter osti kiinteistön ja vuokrasi sen verollista toimintaa varten, jolloin tarkistusvastuu ei konkretisoitunut.
 - Myöhemmin Sögård Fastigheter myi kiinteistön yksityishenkilöille, jotka eivät aikoneet käyttää kiinteistöä verollisiin toimiin.
 - Ruotsin verohallinto katsoi, että Sögård Fastigheterin oli oikaistava aikaisemman omistajan tekemät alv-vähennykset ja palautettava jäljellä olevaan oikaisukauteen liittyvä osuus arvonlisäverosta.
 - Ruotsin korkein hallinto-oikeus pyysi EUT:lta ennakkoratkaisua siitä, estääkö ALV-direktiivi tarkistusvastuun siirtymisen verovelvolliselle, joka ei ole alun perin vähennystä tehnyt.
 - EUT: ALV-direktiiviä on tulkittava siten, että **se on esteenä tämän kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle**. EUT:n mukaan kiinteistön luovuttajalla ei ole velvollisuutta oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä silloin, kun hankkija luovuttaa kiinteistön kolmannelle, jonka ei ole tarkoitus käyttää kiinteistöä tällaisissa liiketoimissa.
- ▶ Ratkaisun seuraukset:
 - Ruotsissa lainsäätäjä on esittänyt lainsäädäntöä muutettavaksi ratkaisun seurauksena. Esityksen mukaan tarkistusvastuun siirtyminen ei olisi jatkossa vastaavissa tilanteissa mahdollista.
 - Suomessa vastaavan muutoksen harkinta on avattu viime vuonna hankesalkkuun, mutta tältä osin on päädytty siihen, että muutosehdotusta ei annettu viime hallituskaudella. Odotetaan tilanteen etenemistä.



Lotta Kallio | Senior Associate

+358 40 579 6942

lotta.kallio@aldersound.fi

Sini Paljärvi | Senior Associate

+358 44 347 7837

sini.paljarvi@aldersound.fi

Katja Rajala | Senior Associate

+358 50 361 5136

katja.rajala@aldersound.fi

aldersound.fi

