

Tämä on rinnakkaistallenne.

Rinnakkaistallenteen sivuasettelut ja typografiset yksityiskohdat *saattavat poiketa* alkuperäisestä julkaisusta.

Julkaisun tekijä(t): Hautamäki, Pirkko

Julkaisun nimi: Majoitustoiminnan arvonlisävero

Julkaisuvuosi: 2023

Versio: Julkaistu versio

Käytä viittauksessa alkuperäistä lähdettä:

Hautamäki P. (2023). Majoitustoiminnan arvonlisävero. *Tilisanomat*, (5).
<https://tilisanomat.fi/kirjanpito-ja-verotus/majoitustoiminnan-arvonlisaverotus>

Majoitustoiminnan arvonlisäverotus

Artikkelissa keskitytään majoitustoiminnan arvonlisäverotuskysymyksiin, kun lyhytaikaista huoneiston vuokrausta harjoittaa liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen yhtiö.

9.10.2023 Pirkko Hautamäki

Arvonlisäverolaissa kiinteistön ja huoneiston vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta (AVL 27 §). Majoitustoiminta on kuitenkin poikkeus. Se on alennetun verokannan (10 %) alaista toimintaa, kun se tapahtuu hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa tai näihin verrattavassa toiminnassa (AVL 29 §).

Jos arvonlisäverollista majoitustoimintaa koskevat edellytykset eivät täyty, on tietyn edellytyksin mahdollista hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta tai muusta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta (AVL 30 §). Tällöin vuokrasta suoritetaan arvonlisävero yleisen verokannan mukaisesti. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi voi hakeutua, jos huoneiston käyttöoikeuden luovuttaa siinä arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavalle toimijalle. Kiinteistön loppukäyttäjän toiminnan on siis oltava arvonlisäverovähennykseen oikeuttavaa toimintaa, esimerkiksi arvonlisäverollista majoitustoimintaa. Jos nämä edellytykset eivät täyty eikä vuokraustoiminta tapahdu lainkaan liiketoiminnan muodossa, se voi olla verotonta myös AVL 1 §:n perusteella. Tarkemmin asiasta löytyy Verohallinnon ohjeesta *Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta*. Tässä artikkelissa keskitytään kuitenkin AVL 29 §:ssä tarkoitettuun arvonlisäverolliseen majoitustoimintaan.

Kiinteistön tai huoneiston vuokrauksen arvonlisävero

Verotonta
AVL 1 §

Verotonta
AVL 27 §

Majoitus-
toimintaa 10 %
AVL 29 §

Kiinteistön
käyttöoikeuden
luovutusta 24 %
AVL 30 §

Vuokraustoiminnan arvonlisävero on siis tilanteen mukaan joko 0 %, 10 % tai 24 %.

Se, milloin kyse on arvonlisäverollisesta majoitustoiminnasta, ei ole aivan yksiselitteistä, eikä siihen ole yleispätevää suoraa vastausta. Arviointi tehdään tapauskohtaisesti tosiseikkojen perustella. Selvitettäviä asioita ovat:

- **Onko kyse hotelli- ja leirintäalue toiminnasta tai niihin verrattavasta majoitustoiminnasta?**
- **Onko kyse tilapäisestä majoittamisesta?**
- **Harjoitetaanko majoitustoimintaa liiketoiminnalta edellytetyssä laajuudessa?**

Toiminta on hotelli- ja leirintäalue toimintaan verrattavaa, kun toiminnan tarkoituksena on

- kalustettujen huoneiden tai muiden vastaavien majoitustilojen tarjoaminen
- tilapäiseen majoitustarkoitukseen ja
- toimintaa harjoitetaan ammattimaisesti

Majoituksen on siis ehtojensa puolesta oltava aito vaihtoehto majoitukselle hotellissa tai muussa vastaavassa. Tilapäisyyttä ja lyhytaikaisuutta voi osoittaa keston lisäksi muun muassa päivä- tai viikkovuokra, markkinointi lyhytaikaisena majoituksena, lyhyt irtisanomisaika, oheispalvelut ja asunnon kalustus. Olennaisinta arvonlisäverollisen majoitustoiminnan arvioinnissa on kuitenkin toiminnan ammattimainen harjoittaminen, koska arvonlisäveroa suoritetaan vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä.

Mitä tarkoitetaan ammattimaisella toiminnalla? Majoitus- ja ravitsemistoiminnasta annetun lain esitöiden mukaan (HE 138/2004) ammattimaisuutta arvioitaessa perustava seikka on, että toiminnalla tavoitellaan tulosta.

Kun esimerkiksi yhtiö vuokraa Airbnb:n kautta omistamaansa yhtä lomahuoneistoa satunnaisesti, tämä ei yleensä täytä arvonlisäverollisen majoitustoiminnan edellytyksiä. Varsinkaan silloin, jos yhtiö käyttää huoneistoa myös muussa käytössä, esimerkiksi edustustilana tai henkilökunnan virkistyskäytössä.

Yhdenkin huoneiston vuokraus voi silti olla arvonlisäverollista, jos vuokraus on aktiivista ja voittoa tavoittelevaa ja myös muut edellytykset täyttyvät (kalustettu huoneisto, tilapäismajoitus). Jos huoneistoja on useampi, majoitustoiminnan tunnusmerkit täyttyvät todennäköisemmin.

Saako vuokraustoiminnan kulujen arvonlisäverot vähentää?

Jos toiminta on arvonlisäverollista majoitustoimintaa, vuokratulosta (majoituspalvelun myynnistä) suoritetaan alennetun verokannan (10 %) mukainen arvonlisävero. Tällöin majoitustoiminnasta aiheutuneiden hankintojen arvonlisävero on vähennyskelpoista yleisten AVL säännösten mukaisesti (AVL 102 §). Mikäli huoneisto on myös omassa tai henkilöstön käytössä taikka yrityksen edustuskäytössä, näiltä osin arvonlisäveroa ei voi vähentää (AVL 117 §, AVL 114 §). Edustus- ja henkilökuntakäyttö vaikuttavat lisäksi majoitustoiminnan ammattimaisen harjoittamisen arviointiin, eli nämä käyttötarkoitukset voivat jopa estää sen, että kyse olisi verollisesta majoitustoiminnasta.

Jos toiminta ei täytä arvonlisäverollisen majoitustoiminnan edellytyksiä, siihen liittyvistä hankinnoista ei voi vähentää arvonlisäveroa. Arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavalla yhtiöllä on tällöin sekä arvonlisäverollista liiketoimintaa että arvonlisäverotonta majoitustoimintaa. Arvonlisäverojen vähentäminen riippuu siitä, kummasta toiminnasta on kysymys. Jos kuluja ei voi kohdentaa suoraan vähennykseen oikeuttavaan ja arvonlisäverottomaan toimintaan, kulut pitää jakaa niin sanotulla yleiskuluperiaatteella (AVL 117 §). Laskutapaa kulujen jakamiseksi ei ole laissa eikä Verohallinnon ohjeissa määrätty. Jako pitää tehdä siten, että se johtaa mahdollisimman oikeaan tulokseen. Jakoavaimena voidaan käyttää liikevaihtojen suhdetta, pinta-aloja, työtunteja tms. riippuen toiminnasta ja yrityksen tuloeristä. Usein käyttökelpoinen jakoavain on liikevaihtojen suhde, mutta esimerkiksi ratkaisussa KHO 2015:183 liikevaihtojen suhteen perusteella tehty laskelma ei antanut täsmällisintä tulosta. Pääasia kuitenkin on, että laskelma on tehty ja sen oikeellisuus pystytään perustelemaan. Jos vuokrattavia kohteita on useita, voi olla tarpeen tehdä jokaiselle kohteelle oma laskelmansa.

Mikä arvonlisäverokanta oheispalveluille?

Majoituspalvelujen yhteydessä tarjottavien oheispalvelujen arvonlisäverotus määräytyy sen mukaisesti, ovatko palvelut erillisiä palvelusuorituksia vai liittyvätkö ne majoituspalveluun.

Kun majoituspalvelun käyttäjä itse ei voi vaikuttaa oheispalvelujen määrään ja hintaan, myydyt palvelut katsotaan liittyvän majoitukseen. Näidenkin palvelujen osalta verokanta on 10 prosenttia myytäessä arvonlisäverollista majoituspalvelua. Tyypillisesti majoitushintaan sisältyviä palveluja ovat siivous ja liinavaatteiden vaihto sekä wifi- ja maksulliset tv-kanavat.

Alennettua majoituspalvelujen verokantaa ei sovelleta lisäpalveluihin, jos asiakas voi itse vaikuttaa palvelujen määrään. Ne ovat tällöin majoituspalvelusta erillisiä palveluja. Aamiainen ja minibaarin tuotteiden myynti eivät ole majoituspalvelulle liitännäisiä ateriapalveluja tai elintarvikkeita. Ne laskutetaan omalla verokannallaan.

Entä jos välittäjäyritys ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen?

Vuokraus voidaan hoitaa joko suoraan itse tai muun osapuolen avulla, esimerkiksi Airbnb:n tai Lomarenkaan tai vastaavan alustan kautta. Arvonlisäverotukselliseen käsittelyyn vaikuttavat seuraavat asiat:

- onko kyseessä välitys- vai komissiotoiminta
- huoneiston omistajan oma arvonlisäverovelvollisuus ja
- mahdolliset kansainvälisten palvelujen arvonlisäverotusta koskevat säännökset

Ulkomaiset majoituksen välityspalvelua tarjoavat alustat haluavat usein välttää komissiokaupan soveltamista, koska asiamiehelle, eli alustapalveluja tarjoavalle yritykselle, voi syntyä siitä arvonlisäverovelvoitteita toiseen valtioon. Sopimukset ovat usein pitkiä, monimutkaisia ja englannin kielellä laadittuja, joista voi olla vaikea saada selvää, onko kyse välityksestä vai komissiokaupasta. Silti arvonlisäverovelvollisen pitää pystyä selvittämään, miten se hoitaa omat velvoitteensa oikein. Komissiokaupan ja välitystoiminnan arvonlisäverokäsittelystä on erillinen Verohallinnon ohje Komissiokaupan ja välitystoiminnan arvonlisäverotus. **Petri Salomaa** on avannut asiaa Tilisanomien artikkelissa [Komissio- ja välityskauppa arvonlisäverotuksessa](#) ja **Leena Rekola-Nieminen** kirjanpidollista käsittelyä artikkelissaan [Komissiokauppa, välitysmyynti ja kaupintavarasto kirjanpidossa](#). Majoituspalvelun välittävä yritys voi olla muualla kuin Suomessa arvonlisäverollinen (esimerkiksi Airbnb). Näissä tilanteissa sovelletaan kansainvälistä kauppaa koskevia arvonlisäverosäännöksiä. Suomessa sijaitsevien majoituskohteiden majoituspalvelujen arvonlisävero määräytyy Suomen arvonlisäverolain mukaan (AVL 67 §). Kun välityspalvelun ostajana on elinkeinonharjoittaja, eli esimerkiksi tässä artikkelissa tarkoitettu osakeyhtiö, välityspalkkioon sovelletaan AVL 65 §:n yleissääntöä. Palvelu katsotaan silloin myydyksi siinä valtiossa, jossa on välityspalvelun ostajan kotipaikka.

Esimerkki: X Oy:n huoneisto sijaitsee Kuopiossa ja välittäjä A ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen. Koska X Oy:n kotipaikka on Suomi, välityspalkkion arvonlisäverotus

määräytyy Suomen lainsäädännön mukaisesti. Kun A ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Suomessa, X Oy suorittaa välityspalkkiosta käännetyn arvonlisäveron Suomeen.

Suomessa olevan huoneiston arvonlisäverollista majoitustoimintaa harjoittava omistaja suorittaa majoituspalvelun myynnistä 10 prosentin arvonlisäveron ja ulkomaisen välittäjäyrityksen palkkiosta 24 prosentin käännetyn arvonlisäveron. Välityspalkkion käännetty arvonlisävero ja muiden asuntoon liittyvien hankintojen arvonlisävero vähennetään yleisten AVL-säännösten mukaisesti.

Esimerkki: Arvonlisäverollista majoitustoimintaa harjoittava A Oy vuokraa Pyhätunturilla olevia lomahuoneistojaan ulkomaisen välittäjän kautta oheispalveluineen hintaan 1 000 €/huoneisto. Välittäjällä ei ole suomalaista alv-tunnusta, vaan se käyttää irlantilaista VAT-tunnistettaan. Välittäjä ottaa välitystoiminnastaan 3 %:n palkkion ja tilittää A Oy:lle 970 €/huoneisto.

Esimerkissä on kyse välitystoiminnasta. A Oy suorittaa majoittujan maksamasta majoituspalvelusta 10 %:n arvonlisäveron ja ulkomaisen välittäjän välityspalkkiosta 24 %:n käännetyn arvonlisäveron.

A Oy voi vähentää käännetyn arvonlisäveron ja muiden asuntoon liittyvien hankintojen arvonlisäverot yleisten AVL:n säännösten mukaisesti. Tässä esimerkissä välityspalkkio liittyy arvonlisäverolliseen majoitustoimintaan, ja sillä perusteella sen arvonlisävero on vähennyskelpoinen.

Yhden huoneiston osalta pankkiin tilitetään 970 €, joka muodostuu arvonlisäverollisesta majoituspalvelusta (1 000 €) ja siitä vähennetystä välityspalkkiosta 30 €.

- *Arvonlisäverollinen majoituspalvelu = 970 € + 30 € = 1 000 €, josta 10 % alv = 90,91 €
 $1\,000\text{ €} \times 10 / 110 = 90,91\text{ €}$*
 - *=> veron peruste 1 000 € - 90,91 € = 909,09 €*
- *Suoritettavat verot:*
 - *Majoituspalvelun myynti majoittujalle: 909,09 € x 10 % = 90,91 €*
 - *Välityspalkkion käännetty alv: 30 € x 24 % = 7,20 €*
- *Vähennettävät verot:*
 - *Välityspalkkion käännetty alv: 30 € x 24 % = 7,20 €*
 - *ja muut mahdolliset vähennyskelpoisten kulujen alv:t.*

Lopuksi

Arvonlisäverotuskäsittelyyn vaikuttaa se, mikä on vuokrattavan huoneiston käyttötarkoitus ja toiminnan tosiasiallinen luonne. Yksiselitteistä vastausta ei ole siihen kysymykseen, montako huoneistoa pitää olla vuokralla, jotta kyse on arvonlisäverollisesta majoitustoiminnasta. Jos

vuokraus on ammattimaista ja aktiivista, jo yksittäisen huoneiston vuokraustoiminta voi olla arvonlisäverollista. Verohallinnon ohjeessa *Majoitustoiminnan arvonlisäverotus* on esimerkkejä, joista saa viitteitä, missä tilanteissa on kysymys arvonlisäverollisesta majoitustoiminnasta ja milloin toiminta ei täytä näitä kriteerejä. Huoneiston omistajan on tärkeä huolehtia, että dokumentointi huoneiston/huoneistojen käytöstä on kunnossa ja laskelmat kulujen kohdentamisesta on laadittu.

Vaikka artikkelissa on käytetty esimerkkinä Airbnb:tä, samat verotukselliset perusperiaatteet koskevat myös suomalaisia loma-asuntovuokrauspalveluja. Arvonlisävero määräytyy sen valtion lain mukaan, missä huoneisto sijaitsee. Verotuksen oikean menettelyn varmistamiseksi voi joskus olla tarpeen hakea ennakkoratkaisua. Arvonlisäverotuksen voi varmistaa myös hakemalla kirjallista ohjausta. Suomen Verohallinto voi antaa vain Suomen arvonlisäverotusta koskevan ohjauksen tai ennakkoratkaisun.

Asiantuntijana



Pirkko Hautamäki
taloushallinnon lehtori, OAMK

Artikkeli on julkaistu [5/2023](#)