

# TaxBulletin

3/2009

Osakeyhtiöiden varojenjako koskeva verolainsäädäntö saatetaan ajantasalle.

*Lue lisää s. 12*

Verotili otetaan käyttöön 2010. Sen myötä yrityksillä on tarve päivittää tietojärjestelmänsä tuottamaan uuden verotilain ja alv-lainsäädännön vaatimat tiedot ja raportit.

*Lue lisää s. 21*

Pitkäaikaissäästämisen veroedut laajenevat vapaaehtoisista eläkevakuutuksista myös muihin sijoitustuotteisiin.

*Lue lisää s. 27*

## Sisällysluettelo

- |    |                                                                                              |    |                                                                                                                                 |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2  | <b>Pääkirjoitus</b><br>Ritva Nyrhinen                                                        | 17 | Yleishyödyllisten yhteisöjen ja säätiöiden verotusta koskeva työryhmämuistio<br>Kari Hynninen, Anneli Pahta ja Mirka Danielsson |
|    | <b>Yritysverotus</b>                                                                         |    |                                                                                                                                 |
| 3  | Budjettiehdotuksen verolinjaukset<br>Petri Taipale                                           | 20 | Korotettuja investointipolitoja koskeva lainsäädäntö voimaan 28.10.2009<br>Marja Blomqvist                                      |
| 5  | Osakeyhtiölakiin muutoksia 3.8.2009<br>Elina Kumpulainen ja Miikka Lumme                     |    | <b>Arvonlisäverotus</b>                                                                                                         |
| 7  | Rajat ylittävä sulautuminen<br>Elina Kumpulainen ja Milla Kokko-Lehtinen                     | 21 | Verotilin käyttöönottoon valmistautuminen<br>Visa Randell ja Jarkko Sihvonon                                                    |
| 9  | Rajat ylittävä sulautuminen verotuksessa<br>Aki Blomqvist                                    | 24 | Päästöoikeuksien ostoa voi sisältää ALV-riskin<br>Kaisa Tuominen                                                                |
| 12 | Osakeyhtiön varojenjaon verotus muutoksessa<br>Tarja Järvinen                                | 25 | Kansainvälisiä arvonlisäverouutisia<br>Mervi Kojonkoski                                                                         |
| 13 | Alihintaiset osakeluovutukset konsernin sisällä – KHO:n ennakkoratkaisu<br>Annika Tigerstedt |    | <b>Henkilöverotus</b>                                                                                                           |
| 14 | IASB:n tuloveroja koskeva standardiluonnos<br>Päivi Mattila                                  | 27 | Pitkäaikaissäästämisen veroetu laajentumassa<br>Mirjami Mommo ja Risto Löf                                                      |
| 16 | Työnantajan kansaneläkemaksu poistuu vuoden 2010 alusta<br>Petri Taipale                     | 29 | Työntekijöiden etupisteiden käyttö – veronalainen etuus ”yhtiölle”<br>Jarkko Kuusinen                                           |
|    |                                                                                              |    | <b>Veroura</b>                                                                                                                  |
|    |                                                                                              | 31 | Esittelyssä Ray Grimes<br>Sini Kaukonen                                                                                         |



Ritva Nyrhinen  
puh. 09 2280 1403

# Pääkirjoitus

Ilmanan lämmin syksy ja ruska on päättymässä ja valon säteet vähenevät. Hamsterit ovat keränneet ja säilöneet viimeisetkin säilykkeensä ja odottavat, että ulkona olisi vähintään 15 astetta pakkasta, jotta säilykepurkin voisi avata. Näin siitä huolimatta, että elintarvikkeiden arvonlisäverokanta on laskenut ja säilykkeitä saa talven aikana myös kaupasta halvemmalla.

Koko kesän on mediassa pinnalla ollut vaalirahateema, mutta siinä sivussa elvytystoimia on ryhdytty toteuttamaan käytännössä ja myös budjettilakiesitykset on jo annettu. Uskomattoman paljon erilaisia muutoksia tuntuu taas tulevan voimaan vuoden 2010 alusta. Yritysten tulee olla valmiina ottamaan kaikki uudet lait ja välttämättömät järjestelmämuutokset käytäntöön.

Mielenkiinnolla saamme odottaa, miten Verohallinnon lanseeraama verotili tulee toimimaan käytännössä. Verotilistä on kirjoitettu enemmän kuin muutoksista yleensä. Meikin kannamme kortemme kekoon ja myös tässä numerossa on aihetta käsittelevä artikkeli.

Haasteena voidaan pitää sitä, yksinkertaistavatko arvonlisäverolain palveluja koskevat uudet myyntimaasäännökset kansainvälistä palvelukauppaa vai siirtykö ainoastaan tulkinnallisten asioiden painopiste toisaalle.

Kesän ja syksyn jälkeen meillä on ainakin lokakuussa enemmän aikaa tehdä asioita. Lokakuuhan on talviaikaan siirtymisen johdosta tavallista pidempi! Lisäksi nyt on aika etsiä kirkasvalolamput ja kynttilät kaapeista ja ryhtyä nauttimaan mukavasta pimeästä ajasta vaikkapa Tax Bulletinia lukien!

Helsingissä Sadun ja Säteen päivänä 18. lokakuuta 2009

**Ritva Nyrhinen**

# Yritysverotus

## Budjettiehdotuksen verolinjaukset



Petri Taipale  
puh. 09 2280 1397

Hallitus antoi vuoden 2010 budjettiesityksensä syyskuun puolivälissä. Budjettiesityksen veropolitiikan keskeiset tavoitteet vuodelle 2010 liittyvät työllisyyden edistämiseen työn verotusta keventämällä, työvoiman liikkuvuuteen ja kohaannan parantamiseen, verotuksen oikeudenmukaisuuden lisäämiseen, yrittäjyyden, osaamisen, kotimaisen omistajuuden ja säästämisen edistämiseen, ympäristönäkökohtien painottamiseen sekä harmaan talouden torjumiseen.

### Ansiotulojen verotuksessa veroasteikko ja -perustemuutoksia

Hallitus jatkaa omaksumansa veropolitiikan mukaista työn verotuksen keventämistä.

Tuloveroasteikkoon tehdään 0,5 prosentin lievennys, jolla pyritään tukemaan työllisyyttä, kotitalouksien ostovoiman kehitystä sekä kotimaista kysyntää. Vuodelle 2010 esitetty valtion tuloveroasteikko on seuraava:

| Verotettava ansiotulo<br>€ | Vero alarajan kohdalla<br>€ | Vero alarajan yllästä tulon osasta<br>% |
|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------------------|
| 15 200–22 600              | 8                           | 6,5                                     |
| 22 600–36 800              | 489                         | 17,5                                    |
| 36 800–66 400              | 2 974                       | 21,5                                    |
| 66 400–                    | 9 338                       | 30,0                                    |

Ansiotason nousun sekä palkansaajamaksuihin odotettavissa olevien korotusten verotusta kiristävä vaikutusta kompensoidaan lisäksi veroperustemuutoksilla esimerkiksi kasvattamalla työtulovähennystä sekä korottamalla kunnallisverotuksen perusvähennyksen enimmäismäärää. Eläkeläisten verotusta ehdotetaan kevennettäväksi siten, että eläketulon veroaste pidetään korkeintaan palkkatulon veroasteen tasolla.

### Pitkäaikaissäästämisen muotoja laajennetaan

Pitkäaikaissäästämisen verotusta ehdotetaan uudistettavaksi siten, että vapaaehtoiisiin yksilöllisiin eläkevakuutuksiin kohdistuva verotuki laajennettaisiin koskemaan sidotusta pitkäaikaissäästämisestä annettavan lain mukaisia säästösopimuksia.

### Helpotusta maksuvaikeuksissa oleville yrityksille

Yritysten tilapäisten maksuvaikeuksien helpottamiseksi verotuksen viivästyskorkoja on ehdotettu alennettavaksi 7 prosenttiin vuodeksi 2010. Näin maksuvaikeuksissa olevat yritykset voivat hakea maksujärjestelyllä lisäaikaa verojensa maksamiseen kohtuulli-

Yritysten tilapäisten maksuvaikeuksien helpottamiseksi verotuksen viivästyskorkoja on ehdotettu alennettavaksi.

semmallalla korolla. Verotuksen viivästyskorko on tällä hetkellä 11,5 prosenttia ja ilman esitettyä muutosta viivästyskoron odotettaisiin laskevaan 8 prosenttiin.

### Helpotusta pienituloisimmille elinkeinonharjoittajille

Pienituloisimpien elinkeinonharjoittajien asemaa on tarkoitus parantaa muuttamalla yksityisten elinkeinonharjoittajien ja maataloudenharjoittajien sekä verotusyhtymien ansio- ja pääomatulojakoa koskevia säännöksiä siten, että jaettava yritystulo voidaan verovelvollisen vaatimuksesta verottaa kokonaan ansiotulona.

### Tonnistoveron muutokset

Suomalaisen merenkulun kilpailukyvyyn parantamiseksi tonnistoverolakia ollaan muuttamassa siten, että vuosina 2009–2011 varustamoyhtiöille tehdään mahdolliseksi hakeutua 10 vuoden pituiseksi kaudeksi tonnistoverotuksen piiriin. Tämä pienentää varustamoyhtiöiden maksamia yhteisöveroja. Yhteisöveron vähentymistä korvaa tonnistoverotuksen perusteella maksettava vero, joka on kuitenkin yhteisöveroon verrattuna suhteellisen pieni.

### Arvonlisäverotus

Arvonlisäverokantoja muutetaan 1. heinäkuuta 2010 lukien. Muutos toteutetaan siten, että yleinen arvonlisäverokanta nostetaan 22 prosentista 23 prosenttiin, elintarvikkeiden ja rehujen arvonlisäverokanta 12 prosentista 13 prosenttiin ja mm. kirjojen, lääkkeiden, kulttuuri- ja liikuntapalvelujen sekä joukkoliikenteen 8 prosentista 9 prosenttiin. Ravintolatarjoilun arvonlisäverokanta laskee 22 prosentista 13 prosenttiin. Ravintolatarjoilun arvonlisäverokanta asettuu näin samalle tasolle kuin kaupasta ostettavien elintarvikkeiden arvonlisäverokanta.

### Muita verotusta koskevia muutosehdotuksia

Kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ehdotetaan verovapaaksi, jos alue luovutetaan luonnonsuojelualueeksi valtiolle. Lisäksi maatalousyrittäjälle pellon luovuttamisesta verovuosina 2009 ja 2010 syntyviä luovutusvoittoja on ehdotettu verovapaaksi väliaikaisella muutoksella.

Työsuhdematkalipun verovapaaseen määrään ehdotetaan korotusta 200 euroon asti ja sen lisäksi 600 euron ylittävältä osalta 3 400 euroon asti. Viimeksi mainitulla vaihteluvälillä työsuhdelipun verotusarvo olisi aina 400 euroa.

Valmisteveroissa tupakkatuotteiden veroa ollaan budjettiehdotuksessa korottamassa vuoden 2010 alusta. Vuoden 2010 loppupuolella on lisäksi tarkoitus ottaa käyttöön makeisvero ja korottaa virvoitusjuomaveroa.

Pakettiautojen ajoneuvovero on tarkoitus muuttaa henkilöautojen ajoneuvoverotusta vastaavasti päästöperusteiseksi. Muutos ei koskisi dieselkäyttöisiä pakettiautoja, joista kannetaan käyttövoimaveron.

*Petri Taipale*

## Osakeyhtiölakiin muutoksia 3.8.2009



Elina Kumpulainen  
puh. 09 2280 1907



Miikka Lumme  
puh. 09 2280 1479

Osakeantipäätöstä ei ole rekisteröitävä erikseen annettaessa yhtiön omia osakkeita.

Osakeyhtiölain 3.8.2009 voimaan tulleet muutokset (laki osakeyhtiölain muuttamisesta 585/2009) koskevat mm. osakkeiden maksamisesta annettavaa selvitystä osakeyhtiötä perustettaessa, osakeantipäätösten rekisteröintiä ja maksutonta osakeantia. Näiden kaikkia osakeyhtiötä koskevien muutosten lisäksi lakimuutoksella on pantu täytäntöön Osakkeenomistajan oikeudet -direktiivi ja sen mukaisesti parannettu pörssiyhtiöiden osakkeenomistajien oikeuksia erityisesti yhtiökokouksiin liittyen.

### Osakkeiden maksua koskeva selvitys yhtiötä perustettaessa

Lakimuutoksen voimaantulua osakkeiden maksua koskevan selvityksen, kuten esimerkiksi tilintarkastajan todistuksen osakeyhtiölain noudattamisesta osakkeiden maksussa, voi osakeyhtiötä perustettaessa toimittaa rekisteriviranomaiselle perustamisilmoituksen jättämisen jälkeen, eli selvitystä ei enää tarvitse liittää perustamisilmoitukseen, kuten aikaisemmin. Vaikka yhtiön perustaminen voidaan nyt laittaa vireille ilman selvitystä osakkeiden maksusta, tulee selvitys kuitenkin toimittaa rekisteriviranomaiselle ennen kuin yhtiö voidaan rekisteröidä. Muutoksella varaudutaan sähköisen perustamisilmoituksen käyttöönottoon.

### Osakeanteja koskevat muutokset

Osakeanneissa osakeantipäätös tulee lakimuutoksen jälkeen rekisteröidä vain, mikäli osakeannissa annetaan yhtiön uusia osakkeita. Jos annissa annetaan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita, osakeantipäätöstä ei ole enää tarpeen rekisteröidä erikseen.

Maksutonta osakeantia koskevassa osakeantipäätöksessä voidaan lakimuutoksen myötä annettavien osakkeiden tarkan lukumäärän sijasta mainita myös annettavien osakkeiden enimmäismäärä. Suunnatuissa maksuttomissa osakeanneissa on lisäksi poistunut vaatimus liittää antipäätöksen rekisteröimisilmoitukseen tilintarkastajan lausunto erityisen painavista taloudellisista syistä, jotka ovat perusteena osakkeenomistajien etuoikeudesta poikkeamiselle. Selvyyden vuoksi todettakoon kuitenkin, että lausunnon poistumisesta huolimatta suunnatun maksuttoman osakeannin edellytykseksi jää edelleen yhtiön kannalta ja sen kaikkien osakkeenomistajien etu huomioon ottaen erityisen painava taloudellinen syy.

### Pörssiyhtiön määritelmä

Osakeyhtiölakiin on lakimuutoksen yhteydessä otettu pörssiyhtiön määritelmä. Pörssiyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, jonka osake on julkisen kaupankäynnin kohteena Suomessa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. Määritelmä voi täytyä myös yksityisen osakeyhtiön kohdalla.

### Oikeus saada asioita yhtiökokouksen asialistalle

Pörssiyhtiön osakkeenomistajalla on oikeus saada asia yhtiökokouksen asialistalle ja käsiteltäväksi, jos vaatimus on ilmoitettu yhtiön hallitukselle viimeistään neljä viikkoa ennen yhtiökokouskutsun toimittamista. Käsiteltävän asian on luonnollisesti oltava sellainen, että siitä päättäminen kuuluu yhtiökokoukselle.

Pörssiyhtiön yhtiökokouskutsu on toimitettava viimeistään kolme viikkoa ennen yhtiökokousta.

### Kutsu yhtiökokoukseen

Uudet säännökset edellyttävät, että pörssiyhtiössä yhtiökokouskutsu tulee toimittaa viimeistään kolme viikkoa ennen yhtiökokousta. Aikaisemmin kokouskutsun toimittamisen vähimmäisaika oli seitsemän päivää. Pörssiyhtiön kokouskutsun esittämistavan on lisäksi oltava sellainen, ettei se syrji eri valtioissa asuvia osakkeenomistajia, ja kutsussa on mainittava tiettyjä pakollisia lisätietoja (kuten edellytykset, joilla osakkeenomistajalla henkilökohtaisesti tai asiamiehen välityksellä on oikeus osallistua yhtiökokoukseen, osakkeenomistajan kyselyoikeus yhtiökokouksessa, yhtiön osakkeiden kokonaismäärä ja kokonaisäänimäärä osakelajeittain yhtiökokousta koolle kutsuttaessa sekä internetsivut, joilla yhtiökokousta koskevat tiedot ovat saatavina).

### Ennen yhtiökokousta nähtävänä/internetsivuilla pidettävät asiakirjat

Pörssiyhtiöllä on uusien säännösten mukaan velvollisuus julkaista internetsivuillaan yhtiökokouskutsu ja muut nähtävänä pidettävät yhtiökokousasiakirjat siten, että ne ovat internetsivuilla nähtävillä viimeistään kolme viikkoa ennen yhtiökokousta ja ne voidaan poistaa internetsivuilta aikaisintaan kolme kuukautta yhtiökokouksen jälkeen.

### Äänestystulokset

Jos pörssiyhtiön yhtiökokouksessa on suoritettu täysi ääntenlaskenta, yhtiökokouksen pöytäkirjaan on lakimuutoksen myötä merkittävä myös niiden osakkeiden osuus kaikista osakkeista, joilla on äänestetty, äänten jakautuminen äänestyksessä ja niiden kokouksessa edustettujen osakkeiden lukumäärä, joilla ei ole äänestetty. Äänestystulokset ja ääntenlaskentaa koskevat muut edellä mainitut tiedot on lisäksi julkaistava pörssiyhtiön internetsivuilla viimeistään kaksi viikkoa yhtiökokouksen jälkeen ja ne voidaan poistaa internetsivuilta aikaisintaan kolmen kuukauden kuluttua yhtiökokouksesta.

### Oikeus osallistua yhtiökokoukseen (ns. täsmäytyspäivä)

Lakiuudistuksen jälkeen arvo-osuusjärjestelmään liitettyjen pörssi- ja muiden yhtiöiden yhtiökokoukseen on oikeus osallistua vain sellaisella osakkeenomistajalla, joka on merkittynä yhtiön osakasluetteloon kahdeksan arkipäivää ennen yhtiökokousta (täsmäytyspäivä). Hallintarekisteröidyn osakkeen omistajan tilapäistä merkintää koskeva ilmoitus on tehtävä viimeistään yhtiökokouskutsussa ilmoitettavana ajankohtana, jonka on oltava yhtiökokouksen täsmäytyspäivän jälkeen. Tämä helpottaa ulkomaisten omistajien osallistumista ja yhtiökokouksen järjestämistä.

### Asiamies ja äänestäminen

Lakimuutoksen mukaan pörssiyhtiön osakkeenomistajalla voi olla useita asiamiehiä, jotka edustavat osakkeenomistajaa eri arvopaperitileillä olevilla osakkeilla. Asiamiehen oikeutta edustaa useita osakkeenomistajia ei uusien säännösten mukaan saa rajoittaa. Käytännössä useampien asiamiesten käyttäminen voi jatkossa johtaa siihen, että saman osakkeenomistajan osakkeilla äänestetään eri tavoin.

*Elina Kumpulainen ja Miikka Lumme*

## Rajat ylittävä sulautuminen



**Elina Kumpulainen**  
puh. 09 2280 1907



**Milla Kokko-Lehtinen**  
puh. 09 2280 1390

Rajat ylittävät sulautumiset ovat olleet mahdollisia Suomessa 31.12.2007 lähtien. Tällöin Suomen osakeyhtiölakiin sisällytettiin säännökset, joilla täytettiin Euroopan parlamentin ja neuvoston antamassa direktiivissä (2005/56/ETY) asetetut velvoitteet. Rajat ylittäviä sulautumisia koskevat uudet säännökset täydentävät osakeyhtiölain kotimaisia sulautumisia koskevia säännöksiä, jotka tulevat soveltuvin osin sovellettaviksi myös rajat ylittävissä sulautumisissa.

### Sulautumistilanteita

Suomalainen osakeyhtiö voi osallistua sellaiseen rajat ylittävään sulautumiseen, jossa mukana oleva ulkomainen yhtiö on toisesta ETA-valtiosta oleva yhtiö, johon sovelletaan ETA-valtion lainsäädäntöä, ja joka lisäksi yhtiömuodoltaan on suomalaisen osakeyhtiöön rinnastettavissa oleva yhtiö.

Rajat ylittävä sulautuminen voidaan toteuttaa kaikilla kotimaisia sulautumisia vastaavilla tavoilla, kuten absorptio-, tytäryhtiö-, kombinaatio- ja kolmikantasulautumisena.

Rajat ylittävän sulautumisen kautta monikansallinen konserni voi esimerkiksi yksinkertaistaa konsernirakennetta siten, että eri ETA-valtioissa olevat tytäryhtiöt sulautuvat emoyhtiöön ja kyseisissä maissa toimintaa jatketaan sivuliikkeen muodossa.

### Sulautumisasiakirjat

Rajat ylittävässä sulautumisessa laadittavaksi tulevaan sulautumissuunnitelmaan sovelletaan pääosin samoja sisältövaatimuksia kuin kotimaisessa sulautumisessa. Näiden ns. perustietojen lisäksi sulautumissuunnitelmassa on kuitenkin esitettävä myös osakeyhtiölaissa luettuja pääasiassa sulautumiseen osallistuvia yhtiöitä koskevia rekisteritietoja. Sulautumissuunnitelmassa on annettava myös selvitys sulautumisen todennäköisistä työllisyysvaikutuksista sekä työntekijöiden osallistumista koskevien ehtojen määrittämisestä.

Lisäksi rajat ylittävään sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten tulee laatia erillinen selvitys sulautumisen todennäköisistä seurauksista osakkeenomistajille, velkojille ja työntekijöille tai sisällyttää vastaavat tiedot sulautumissuunnitelmaan.

### Päätös sulautumisesta

Rajat ylittävästä sulautumisesta päätetään sulautumiseen osallistuvassa suomalaisessa yhtiössä kotimaisia sulautumisia koskevia määräyksiä noudattaen. Sulautumispäätökseen yleensä sovellettavaan osakeyhtiölain 5 luvun 27 §:n mukaiseen määräänemmistövaatimukseen liittyen tulee kuitenkin huomata, että vastaanottavan ulkomaisen yhtiön yhtiömuodon poikkeavuus suomalaisesta osakeyhtiöstä voi johtaa siihen, että osakeyhtiölain yleisten periaatteiden nojalla rajat ylittävää sulautumista koskeva päätös suomalaisen yhtiön kohdalla tulee tehdä tiukempaa päätösmenettelyä noudattaen, esimerkiksi saatetaan edellyttää kaikkien ko. yhtiön osakkeenomistajien suostumusta.

### Sulautumisen täytäntöönpano

Sulautumisen täytäntöönpanoon sovelletaan eri säännöksiä riippuen sulautumisen suunnasta. Mikäli vastaanottava yhtiö on suomalainen yhtiö, ilmoitetaan rajat ylittävä sulautuminen täytäntöönpantavaksi kotimaisia sulautumisia vastaavalla tavalla. Rajat

Rajat ylittävän sulautumisen avulla voidaan yksinkertaistaa monikansallisia konsernirakenteita.

ylittävän sulautumisen täytäntöönpano voidaan kuitenkin rekisteröidä vasta, kun Suomen kaupparekisteriviranomainen on saanut sulautumiseen osallistuvan ulkomaisen yhtiön kotivaltion rekisteriviranomaisen todistuksen siitä, että kaikki kyseisen yhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaiset sulautumisen edellytyksenä olevat toimet on suoritettu ja muodollisuudet täytetty. Täytäntöönpanon lisäedellytyksenä on, että

- ulkomainen yhtiö hyväksyy sulautuvan yhtiön osakkeenomistajien Suomen osakeyhtiölain mukaisen lunastusoikeuden,
- henkilöstön edustusta koskevat säännöt on määritelty asiaa koskevan lainsäädännön mukaan ja
- sulautumissuunnitelma on hyväksytty samoin ehdoin kaikissa sulautumiseen osallistuvissa yhtiöissä.

Jos taas vastaanottava yhtiö on ulkomainen yhtiö, ulkomaisen yhtiön kotivaltion rekisteriviranomainen on vastuussa sulautumisen täytäntöönpanon rekisteröinnin koordinoinnista.

### Sulautumisen voimaantulo

Rajat ylittävä sulautuminen tulee voimaan vastaanottavan yhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaisesti. Suomeen rekisteröitävän sulautumisen oikeusvaikutukset ovat kotimaisia sulautumisia vastaavat ja sulautuminen tulee voimaan sen täytäntöönpanon rekisteröinnillä.

Kun vastaanottava yhtiö on ulkomainen yhtiö, sulautuva suomalainen yhtiö purkautuu, kun sulautuminen tulee voimaan vastaanottavan yhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaan.

Kotimaisista sulautumisista poiketen rajat ylittävää sulautumista ei voida julistaa pätemättömäksi tai muuttaa sen jälkeen kun se on tullut voimaan.

*Elina Kumpulainen ja Milla Kokko-Lehtinen*

## Rajat ylittävä sulautuminen verotuksessa



Aki Blomqvist  
puh. 09 2280 1747

Jos kiinteää toimipaikkaa ei sulautumisen jälkeen muodostu Suomeen, ei myöskään sulautuvan yhtiön tappioita voida jatkossa hyödyntää Suomessa toimitettavassa verotuksessa.

Rajat ylittävä sulautuminen on Euroopan unionin verotusta koskevassa yritys-järjestelydirektiivissä (90/434/ETY) tarkoitettu yritysjärjestely. Direktiivillä pyritään poistamaan verotuksellisia esteitä yritystoiminnan uudelleenjärjestelyiltä unionin alueella. Suomessa direktiivi on saatettu voimaan jo vuonna 1995.

Rajat ylittävien sulautumisten käytännön esteenä on pitkään ollut se, että niihin liittyvää yhtiöoikeudellista sääntelyä ei ole ollut, vaikka verotuksen näkökulmasta tällaiset järjestelyt ovat olleet mahdollisia. Tilanne on siten olennaisesti muuttunut osakeyhtiölain muutoksella 1415/2007.

### Suomalainen yhtiö sulautuvana yhtiönä

Kun suomalainen osakeyhtiö sulautuu toisesta ETA-valtiosta olevaan yhtiöön, sulautumiseen sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) sulautumissäännöksiä edellyttäen, että vastaanottavalle yhtiölle siirtyvät sulautuvan yhtiön varat ja velat jäävät tosiasiallisesti liittymään vastaanottavalle yhtiölle Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Tällöin sulautuminen voidaan toteuttaa ilman välittömiä tuloveroseuraamuksia; sulautuvan yhtiön, vastaanottavan yhtiön ja osakkeenomistajan verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta.

Kiinteän toimipaikan verotuksessa vastaisuudessa poistettaviksi hankintamenoiksi katsotaan sulautuvan yhtiön verotuksessa poistamatta olevat hankintamenot.

Sulautuvan yhtiön tappiot siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle, jos vastaanottava yhteisö, sen osakkaat tai nämä yhdessä ovat omistaneet yli puolet sulautuvan yhteisön osakkeista tappiovuoden alusta. Mikäli sulautuvalla suomalaisella yhtiöllä on verotuksessa vahvistettuja tappioita, ne siirtyvät tämän periaatteen mukaisesti vastaanottavan yhtiön Suomeen muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle.

Jos sulautuvalla suomalaisella yhtiöllä on ollut kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, sen osalta varojen todennäköinen luovutushinta tuloutetaan Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion fiktiivisen veron tyyppinen vero hyvitetään Suomessa eli vähennetään täällä maksunpantavasta verosta. Jos vastaanottavalle yhtiölle siirtyvä sulautuvan yhtiön kiinteä toimipaikka on ollut tappiollinen, sulautuvan yhtiön tuloon palautetaan sellaiset kiinteän toimipaikan tappiot, jotka on vähennetty sulautuvan yhtiön Suomessa toimitetussa verotuksessa 10 edeltävältä verovuodelta ja joita ei ole katettu kiinteän toimipaikan myöhempien verovuosien voitoilla.

Tilanteessa, jossa vastaanottavalle yhtiölle ei sulautumisen jälkeen muodostunut Suomeen kiinteää toimipaikkaa, siirtyvien varojen todennäköinen luovutushinta luetaan sulautuvan yhtiön veronalaiseksi tuloksi ja mahdolliset varaukset tuloutuvat. Sen sijaan osakkeenomistajan verotuksessa voitaneen tällöinkin noudattaa jatkuvuusperiaatetta.

Jos kiinteää toimipaikkaa ei sulautumisen jälkeen muodostu Suomeen, ei myöskään sulautuvan yhtiön tappioita voida jatkossa hyödyntää Suomessa toimitettavassa verotuksessa. Tällöin on suositeltavaa selvittää tappioiden käyttömahdollisuudet vastaanottavan yhtiön kotivaltion verotuksessa. Tappiot ovat toki käytettävissä sulautuvan yhtiön viimeisessä verotuksessa.

### Suomalainen yhtiö vastaanottavana yhtiönä

Myös silloin, kun toisesta ETA-valtiosta oleva yhtiö sulautuu suomalaiseen osakeyhtiöön, sulautumiseen voidaan Suomessa toimitettavassa verotuksessa soveltaa EVL:n sulautumissäännöksiä. Suomalaiselle yhtiölle voi tällöin muodostua kiinteä toimipaikka sulautuvan yhtiön asuinvaltioon.

Mikäli kiinteä toimipaikka muodostuu, sulautuvan yhtiön varat ja velat tulevat lähtökohtaisesti Suomen verotusvallan piiriin. Kiinteän toimipaikan tulot ja menot vaikuttavat välittömästi suomalaisen yhtiön verotukseen, jos valtioiden välisessä verosopimuksessa sovelletaan hyvitysmenetelmää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä. Eräissä verosopimuksissa - esimerkiksi Ranskan kanssa solmitussa sopimuksessa - sovelletaan kuitenkin vapautusmenetelmää kiinteän toimipaikan tuloon. Tällöin kiinteän toimipaikan tulos ei sulautumisen jälkeen vaikuta vastaanottavan yhtiön Suomessa toimitettavaan verotukseen.

Suomalaisen vastaanottavan yhtiön hankintamenoiksi voitaneen sulautumisen perusteella katsoa sulautuvan yhtiön verotuksessa poistamatta olevat hankintamenot sellaisinaan, vaikka ne ovat määräytyneet sulautuvan yhtiön asuinvaltion säännösten mukaisesti.

Sulautuvalla yhtiöllä voi olla tappioita, joita ei sulautumisen voimaantumisen myötä ole vähennetty sen verotuksessa. On mahdollista, että tällaiset tappiot siirtyvät sulautumisessa muodostuvalle kiinteälle toimipaikalle hyödynnettäviksi; asia ratkeaa sulautuvan yhtiön asuinvaltion lainsäädännön perusteella. Suomessa tappiot vaikuttavat tällöin ainoastaan täällä mahdollisesti hyvittävänä tulevan ulkomaisen veron määrään.

Suomalaiseen yhtiöön voidaan myös sulauttaa sellainen toisesta ETA-maasta oleva yhtiö, jonka varat ja velat eivät sulautumisen jälkeen muodosta vastaanottavalle yhtiölle kiinteää toimipaikkaa. Näin saattaa käydä muun muassa silloin, kun kyseisen ulkomaisen yhtiön toiminta on lopetettu tai sitä ollaan lopettamassa.

Keskusverolautakunta (KVL) on ottanut kantaa tämän tyyppiseen tilanteeseen ratkaisussaan KVL 17/2009. Siinä ruotsalainen A AB aikoi sulautua Suomen ja Ruotsin osakeyhtiösäännösten mukaisessa sulautumisessa emoyhtiönsä suomalaiseen B Oy:öön. B Oy oli omistanut A AB:n osakkeet noin 10 vuoden ajan. A AB:n liiketoiminta oli lopetettu kannattamattomana aiemmin vuoden 2009 aikana. A AB:lle oli toiminta-aikanaan kertynyt huomattavat tappiot. Keskusverolautakunta totesi, että kyseessä on EVL:ssä tarkoitettu sulautuminen. KVL:n mukaan A AB:lle kertyneet tappiot eivät sulautumisessa kuitenkaan siirry B Oy:lle, koska sille Ruotsin lainsäädännön mukaan laskettuja tappioita ei voitu pitää tuloverolain (TVL) 119 §:ssä tarkoitettuina tappioina. TVL 119.2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan EVL:n mukaan laskettua tappiota. KVL totesi myös, että 119.2 § ei ole ristiriidassa EY-oikeuden kanssa.

Ennakkoratkaisussa todetaan, että asiaan liittyvä nimenomainen TVL:n säännös - jossa siis edellytetään TVL:n mukaan laskettuja tappioita - ei ole ristiriidassa EY-oikeuden kanssa. EY-oikeuden näkökulmasta keskeistä on KVL:n ratkaisun arviointi EY:n perustamissopimuksen perusteella: kysymys on tällöin siitä, voidaanko ennakkoratkaisussa omaksuttu tulkinta katsoa perustamissopimuksessa turvatun sijoittautumisoikeuden rajoitukseksi. Mikäli ratkaisussa mainittu A AB olisi ollut suomalainen yhtiö, sille vahvistetut tappiot olisivat todennäköisesti siirtyneet vastaanottavalle yhtiölle. Tällainen tilanne viittaa sijoittautumisoikeuden rajoitukseen. Ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden siirtymistä emoyhtiön verotuksessa vähennettäviksi puoltavat myös useat EYT:n ratkaisut (esimerkiksi C-446/03, Marks & Spencer ja C-414/03, Lidl

Belgium). Yritysjärjestelydirektiivissä puolestaan todetaan, että rajat ylittäviä yritysjärjestelyitä ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä.

Tappioiden voitaisiin katsoa siirtyvän vastaanottavalle yhtiölle jo kotimaisten tappioiden siirtymistä koskevien säännösten perusteella; niissä ei millään tavoin aseteta eri asemaan koti- ja ulkomaisia yhteisöjä. Lisäksi ulkomaiset tappiot voidaan aina tarvittaessa laskea uudelleen EVL:n säännösten mukaisesti.

Ennakkoratkaisusta on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Siellä on tällä hetkellä vireillä myös muita vastaavan tyyppisiä tilanteita koskevia valituksia.

*Aki Blomqvist*

## Osakeyhtiön varojenjaon verotus muutoksessa



Tarja Järvinen  
puh. 09 2280 1959

Hallitus suunnittelee muutoksia osakeyhtiölain mukaisen varojenjaon verotukseen. Keskeisimmin muutos koskisi pääomanpalautusten verokohtelua.

Tarkoituksena olisi, että osakeyhtiön varojenjako osakkeenomistajille verotettaisiin pääsääntöisesti osingon tavoin riippumatta siitä, mistä oman pääoman erästä varojenjako tehdään. Näin esim. osakepääomaa alentamalla tapahtuvaa pääoman palautusta verotettaisiin jatkossa saajalla osingonjaon tavoin. Nykyisin pääoman palautus verotetaan lähtökohtaisesti luovutusvoittoverosäännösten mukaisesti (poikkeuksena peiteltyyn osingon tilanteet). Muutos ei koskisi omien osakkeiden hankkimisen tai lunastamisen, tai yhtiön purkamisen verokohtelua, vaan näitä tilanteita pidettäisiin edelleen osakkeenomistajan verotuksessa luovutuksena.

Suunnitelmissa on, että muutoksia sovellettaisiin varojenjakoihin, joista on päätetty 1.1.2010 tai sen jälkeen. Asiaa koskevaa hallituksen esitystä ei kuitenkaan ole vielä annettu. Luonnos hallituksen esitykseksi on ollut lausuntokierroksella.

Ehdotus sisältää myös suosivan osingonjaon, väliosingon ja jakokelpoisten varojen määrän ylittävän jaon verotusta koskevat säännökset.

*Tarja Järvinen*

## Alihintaiset osakeluovutukset konsernin sisällä – KHO:n ennakkoratkaisu



Annika Tigerstedt  
puh. 09 2280 1889

Yhteisön saama voitto käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta on ollut tietäen edellytyksin verovapaata tuloa toukokuusta 2004 lähtien. Yhteisön myydessä verovapaasti luovutettavia osakkeita alihintaan vastikkeen määrällä ei siten ole merkitystä yhteisön verotettavan tulon määrään. Tästä huolimatta verohallinto on katsonut, että konsernin sisäisissä luovutuksissa on käytettävä käypää hintaa myös tilanteissa, joissa osakkeet ovat verovapaasti luovutettavissa. Korkein hallinto-oikeus antoi 2.7.2009 vuosikirjaratkaisun KHO 2009:70, jossa se päättyi toisenlaiseen ratkaisuun.

Ratkaisussa oli kyseessä suomalainen julkisesti noteerattu osakeyhtiö (A Oyj), joka toimi emoyhtiönä kansainvälisessä konsernissa. Yhtiö pyysi keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua siitä, soveltuvatko verotusmenettelystä annetun lain peiteltyä osinkoa ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevat säännökset järjestelyyn, jonka tarkoituksena oli konsernirakenteen yksinkertaistaminen ja yhtiöiden määrän vähentäminen. Tapauksessa ruotsalainen konserniyhtiö aikoi luovuttaa puolalaisen yhtiön osakkeet A Oyj:lle niiden kirjanpitoarvosta. Tämän jälkeen A Oyj:n suomalainen tytäryhtiö aikoi luovuttaa kirjanpitoarvosta samaan konserniin kuuluvan, puolalaisen yhtiön osakkeet konserniin kuuluvalla toiselle yhtiölle. Molemmissa tapauksissa kirjanpitoarvo alitti selvästi osakkeiden käyvän arvon. Perusteena kirjanpitoarvojen käyttämiselle oli, että se oli konsernin näkökulmasta neutraalein tapa toteuttaa uudelleenorganisointi.

KHO katsoi, ettei siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa säännöstä sovellettu A Oyj:n verotuksessa sen saadessa alihintaan osakkeita samaan konserniin kuuluvalla ruotsalaiselta yhtiöltä, koska A Oyj:n saama tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa sovellettaessa. Peiteltyä osinkoa koskeva säännös soveltuu sanamuotonsa perusteella A Oyj:n saamaan etuun, mutta järjestelyn ei voitu katsoa tapahtuneen osingosta menevän veron välttämiseksi, koska A Oyj:n tytäryhtiöltään saama osinko olisi ollut verovapaa. Siten A Oyj:n saamaa etua ei ollut perusteltua lukea yhtiön veronalaiseksi tuloksi peiteltynä osinkona.

Peiteltyä osinkoa ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevat säännökset eivät tulleet sovellettavaksi myöskään A Oyj:n suomalaisen tytäryhtiön luovuttaessa alihintaan osakkeita konsernin sisällä. Koska osakkeet olivat verovapaasti luovutettavissa, luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa käytettäessä. Näissä olosuhteissa siirtohinnoitteluoikaisu ei tullut sovellettavaksi tytäryhtiön verotuksessa. Koska veron välttämistarkoitusta ei ollut, tuloon ei myöskään tullut tehdä lisäystä peiteltyä osinkoa koskevan säännöksen nojalla.

Ratkaisu antaa mahdollisuuksia tehdä konsernin sisäisiä transaktioita käyttöomaisuusosakkeilla kirjanpitoarvosta silloin, kun elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) säännökset käyttöomaisuusosakkeiden verovapaalle luovutukselle täyttyvät. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua tarkasteltaessa on kuitenkin otettava huomioon, että EVL:ssä säädetty verovapaus on poikkeus pääsäännöstä ja siksi kyseistä poikkeussääntöä joudutaan tulkitsemaan suppeasti. Käyvän arvon alittava kauppa voi olla sellaisenaan hyväksyttävä, mutta se voi vaikuttaa esimerkiksi osakkeita luovuttavan yhtiön arvoon ja sitä kautta muiden konsernin sisäisten transaktioiden hinnoitteluun. Näin ollen käyvästä arvosta poikkeavaa hinnoittelua on aina syytä arvioida kokonaisvaltaisesti.

*Annika Tigerstedt*

## IASB:n tuloveroja koskeva standardiluonnos



**Päivi Mattila**  
puh. 09 2280 1325

International Accounting Standards Board (IASB) antoi 31. maaliskuuta 2009 tuloveroja koskevan standardiluonnoksen (Exposure Draft ED 2009/2 Income Tax), joka sisältää merkittäviä muutosehdotuksia tuloverolaskentaan ja -raportointiin. Tavoitteena on joiltain osin yhtenäistää IFRS- ja US GAAP -tilinpäätösstandardeja, vaikkakin joitain keskeisiä eroja näiden välille jäisi. On odotettavissa, että vuoden 2010 aikana IASB julkaisee lopullisen version uudesta standardista, jonka on tarkoitus korvata nykyinen IAS 12 -standardi.

### Standardiluonnoksen keskeiset muutosehdotukset

Standardiluonnos pohjautuu edelleen samaan peruseräiteeseen kuin nykyinen IAS 12, eli väliaikaisten erojen periaatteeseen. Tuloverolaskennan yksinkertaistamiseksi sekä väliaikaisten erojen periaatteen vahvistamiseksi IASB ehdottaa useimpien nykyisen IAS 12:n sisältämien poikkeussäännösten poistamista. Lisäksi IASB esittää tuloverostandardille uutta rakennetta sen käytettävyyden parantamiseksi.

### Epävarmat veroerät

Usein veroilmoituksen laatimisvaiheessa on epävarmaa, tuleeko veroviranomainen hyväksymään tehdyt veroratkaisut. Nykyinen IAS 12 ei varsinaisesti sisällä säännöksiä siitä, kuinka tällaiset epävarmat veroerät tulisi tilinpäätöksessä ilmoittaa.

Standardiluonnoksen mukaan epävarmojen erien tuloverot sekä laskennalliset verot ilmoitetaan arvioitujen veroseuraamusten painotettuna keskiarvona. Lisäksi tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan epävarmoista veroeristä täydentäviä tietoja, kuten kuvaus epävarmuudesta, arvio epävarmuuden mahdollisista vaikutuksista kirjattuihin veroihin sekä arvio mahdollisten vaikutusten ajoituksesta.

### Arvon alentumisesta johtuva vähennyserä

Standardiluonnoksessa ehdotetaan, että käyttämättömien verotuksellisten tappioiden, käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten sekä muiden väliaikaisten erojen perusteella kirjataan täysimääräinen laskennallinen verosaaminen. Mikäli on odotettavissa, että tulevaisuudessa ei synny verotettavaa tuloa, jota vastaan verotukselliset tappiot sekä verotukseen liittyvät hyvitykset voitaisiin käyttää, laskennallisen verosaamisen vastaeränä kirjattaisiin arvon alentumisesta johtuva vähennyserä. Liitetiedoissa annetaan tiedot kyseisen erän määrästä, siinä tapahtuneista muutoksista sekä kuvaus muutoksen syistä.

### Veropohja

IASB on ehdottanut standardiluonnoksessa muutoksia omaisuuserän ja velan veropohjan määrittelyyn. Luonnoksen mukaan veropohja vastaa määrää, joka olisi vähennyskelpoinen verotuksessa omaisuuden luovutustilanteessa.

### Alkuperäinen merkitseminen kirjanpitoon

Omaisuuserän tai velan alkuperäistä kirjaamista koskeva yleinen poikkeussääntö on poistettu IASB:n standardiluonnoksessa. Omaisuuserän tai velan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä kirjataan premio tai vähennys laskennallisen veron vastaeränä niin,

että laskennallinen vero yhdessä omaisuuden tai velan kirjanpitoarvon kanssa vastaavat erän hankintamenoa.

### Liitetiedot

Luonnoksen mukaan laskennallisen verovelan ja -saamisen osatekijöistä ilmoitetaan numeerinen erittely. Erittely sisältää tuloslaskelmaan liittyvät muutokset (avaavat ja lopettavat määrät, muutokset alkuperäiseen verrattuna sekä väliaikaisten erojen purkamisen), muuttuneista verokannoista johtuvat muutokset, arvon alentumisesta johtuviin vähennyseriin liittyvät muutokset, epävarmoista veroeristä aiheutuneet muutokset sekä suoraan omaan pääomaan kirjatusta eristä johtuvat muutokset.

Ehdotuksen mukaiset tilinpäätösperiaatteet sisältävät kuvauksen ulkomaan rahan määrien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen sekä veroviranomaiselle maksettavien korko- ja rangaistusluonteisten maksujen kirjaamisperiaatteista.

### Kommentit standardiluonnoksesta

Standardiluonnos on ollut avoinna julkisille kommenteille heinäkuun 2009 loppuun saakka. Pääosin kommentit ovat olleet kriittisiä, mutta standardiluonnos on kuitenkin nähty askeleena oikeaan suuntaan. Erityisesti vastaajat olivat tyytymättömiä IASB:n ehdotukseen epävarmojen veroerien kirjaamisesta, sillä menetelmä nähtiin hankalana ilman tuntuvaa parannusta tilinpäätösinformaatiossa.

### Standardiluonnoksen vaikutukset

Mikäli uusi tuloveroja koskeva standardi tulee voimaan IASB:n ehdotuksen mukaisesti, tällä olisi muun muassa seuraavanlaisia vaikutuksia:

- Tuloverojen laskenta ja raportointi monimutkaistuu, ja erityisesti epävarmojen veroerien määrittely lisää työmäärää.
- Edellisten tilikausien voittovaroihin saattaa tulla muutoksia vanhojen epävarmojen veroerien arvioinnin johdosta.
- Tilinpäätöksen liitetietovaatimukset lisääntyvät, ja yksityiskohtaisempien tietojen keräämiseksi tarvitaan parempia järjestelmiä sekä prosesseja.
- Uudet liitetietovaatimukset lisäävät tarkemman informaation esittämistä.
- Tuloverot eivät ole enää vain yksi rivi tilinpäätöksessä, vaan ne kytkeytyvät yhä paremmin muihin tilinpäätöksen osa-alueisiin uusien säännösten myötä.
- Taserakenne uudistuu erien ”pitkäaikainen laskennallinen verosaaminen/verovelka” myötä.
- Arvon alentumisesta johtuvien vähennyserien kirjaaminen on läpinäkyvämpää, jolloin oletettavasti saadaan enemmän tietoa siitä, miksi laskennallinen verosaaminen kirjataan tai jätetään kirjaamatta.

*Päivi Mattila*

## Työnantajan kansaneläkemaksu poistuu vuoden 2010 alussa



**Petri Taipale**  
puh. 09 2280 1397

Hallitus esittää työnantajan kansaneläkemaksua poistettavaksi kokonaan vuoden 2010 alusta (HE 147/2009). Kansaneläkemaksu poistuisi kaikilta sekä yksityisen että julkisen alan työnantajilta. Lakimuutoksen tarkoituksena on alentaa yritysten ja kuntien työvoimakustannuksia sekä luoda edellytyksiä uusien investointien tekemiseen.

Jos esitys hyväksytään eduskunnassa, työnantajan kansaneläkemaksua ei enää maksettaisi tammikuussa 2010 maksettavan palkan perusteella. Jatkossa työnantajan sosiaaliturvamaksuna maksettaisiin kuitenkin edelleen työnantajan sairausvakuutusmaksu.

Kansaneläkemaksun poistaminen tarkoittaa käytännössä sitä, ettei työnantajan sosiaaliturvamaksun suuruus enää riippuisi irtaimesta käyttöomaisuudesta tehtyjen poistojen ja maksettujen palkkojen määrästä.

Kansaneläkemaksun maksuprosenttia on muutettu viimeksi huhtikuun alusta 2009 osana hallituksen sopimaa talouden elvytyspakettia alentamalla maksua 0,801 prosenttiyksiköllä. Alentamista koskeva määräaikainen laki on voimassa vuoden 2009 loppuun.

*Petri Taipale*

## Yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskeva työryhmämuistio



**Kari Hynninen**  
puh. 09 2280 1404



**Anneli Pahta**  
puh. 09 2280 1809



**Mirka Danielsson**  
puh. 09 2280 1803

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuuden lisäämistä pohtinut työryhmä luovutti muistionsa 31.8.2009. Työryhmän käsittelemiä keskeisiä aiheita olivat yhteisön yleishyödyllisyys, elinkeinotoiminnan luonne, kiinteistötulo sekä erityislainsäädännön perusteella määrättävä huojenus. Osa työryhmän ehdotuksista selkiyttää nykyisin voimassa olevaa lain tulkintaa ja osa voi jossain tapauksissa jopa lieventää nykyistä verotuskäytäntöä.

Työryhmä katsoo lisäksi, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvää ohjeistusta tulisi nykyisestä täsmentää ja samalla arvioida mahdollisten lainmuutosten tarpeellisuus.

### Yhteisön yleishyödyllisyys

Työryhmä on arvioinut elinkeinotoiminnan harjoittamisen vaikutusta yleishyödyllisyyteen sekä sosiaalista toimintaa ja harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa edistävän yhdistyksen yleishyödyllisyyttä. Muistion mukaan sosiaalista toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana. Jos yhteisön toiminta on kuitenkin yksinomaan elinkeinotoimintana pidettävää sosiaalista palvelutoimintaa, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa, jota harjoitetaan ilman ansiotarkoitusta tai voiton tuottamista, voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana.

### Elinkeinotoiminnan luonne

Työryhmä on käsitellyt elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkistöjä ja elinkeinotoiminnan luonnetta erityisesti koulutustoiminnassa sekä kulttuuri- ja sosiaalialalla. Yleishyödyllisen yhteisön verotettavana elinkeinotoiminnan tulona tulisi pääsääntöisesti pitää ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. Harjoitetun elinkeinotoiminnan vaikutus yleishyödyllisyyden arviointiin riippuu muun muassa siitä, liittyykö elinkeinotoiminta läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan yleishyödylliseen toimintaan vai onko se etäämpänä tällaisesta toiminnasta.

Lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu koulutus on yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa. Lakiin perustumattoman koulutustoiminnan veronalaisuus puolestaan arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Samaa periaatetta tulee soveltaa myös kulttuuri- ja sosiaalialalla. Lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu museo- ja taidetoiminta sekä muu näyttelytoiminta on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

### Kiinteistötulo

Työryhmä on arvioinut kiinteistön yleistä ja yleishyödyllistä käyttöä, asumiskäyttöä sekä kiinteistötulon tulolähdettä silloin, kun yleishyödyllinen yhteisö vuokraa kiinteistön omistamansa osakeyhtiön käyttöön. Kiinteistö on vain poikkeustapauksissa yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä silloin, kun sitä käytetään asuntona. Yleishyödyllistä käyttöä voisi olla esimerkiksi opiskelijoille, näkövammaisille tai muille vastaavissa

Lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu koulu- tus, museo- ja taide- toiminta sekä muu näyttelytoiminta ovat yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

tahoille vuokrattu kiinteistö sekä taiteilijoille vuokratut asumis- ja työtilat silloin, kun peritty vuokra alittaa olennaisesti käyvän vuokratason.

Osakeyhtiöihin verotuskäytännössä sovellettua konserniajattelua ei työryhmän käsityksen mukaan voida sellaisenaan soveltaa yleishyödylliseen yhteisöön ja sen omistamaan osakeyhtiöön. Vain poikkeustapauksissa voitaisiin katsoa, että yleishyödyllisen yhteisön omistamalleen elinkeinotoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle vuokratun kiinteistön tuottama vuokratulo olisi yleishyödylliselle yhteisölle elinkeinotoiminnan tuloa.

### Apurahasäätiöt

Työryhmän mukaan säätiön jakamien apurahojen määrää tulee tarkastella useamman vuoden perusteella, vaikka yleishyödyllisyysarviointi tehdään verotuksessa vuosittain. On myös mahdollista, että säätiö jakaa apurahoja tai tunnustuspalkintoja vuosittaisen tuottonsa mukaan ja yleishyödyllisyysarviointi tehdään tällä perusteella. Arvioinnissa on keskeistä, että säätiö jakaa apurahoja ja tunnustuspalkintoja samojen perusteiden mukaisesti vuosittain ja useamman vuoden tarkastelu johtaa samaan lopputulokseen.

### Talkootyö

Verotuskäytännössä verottomana talkootyönä on pidetty luonteeltaan tilapäistä, selvästi rajatun tehtävän suorittamista, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Työryhmän käsitys on, että talkootyön verotukseen liittyvät epäselvyydet johtuvat pikemminkin verovelvollisten epätietoisuudesta kuin asian tulkinnanvaraisuudesta. Työryhmä ehdottaa, että asiaa tulisi selkiyttää Verohallinnon erillisellä ohjeistuksella, jossa käsiteltäisiin erityisesti yhdistyksen jäsenen kolmannelle osapuolelle tekemän talkootyön verotusta.

### Veronhuojennus

Yleishyödyllinen yhteisö (ns. superyleishyödyllinen yhteisö) voi nykyisin saada vapautuksen tuloveron suorittamisesta, mikäli sen toiminnan yhteiskunnalle tuottama etu on huomattava eikä veronhuojennus aiheuta vähäistä suurempaa haittaa vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille.

Työryhmä esittää, että veronhuojennuksien myöntämismenettelyyn tulisi soveltaa EU-sääntelyyn perustuvaa niin sanottua de minimis -tukea koskevaa menettelyä (vähämerkityksinen tuki). Tällöin veronhuojennuksen ja muiden de minimis -tukien yhteenlaskettu enimmäismäärä voisi olla korkeintaan 200 000 euroa kolmen vuoden aikana. Jotta veroviranomainen voisi varmistua, ettei tukien yhteismäärä ylitä 200 000 euron enimmäismäärää, yhteisön pitäisi ilmoittaa kaikki kuluvan ja kahden edeltävän vuoden de minimis -tuet huojennushakemuksen yhteydessä.

### Kilpailuneutraalisuus

Työryhmä katsoo, että verovapauslautakunnan kokoonpanossa tulisi ottaa huomioon yleishyödyllisen toiminnan tuntemuksen lisäksi elinkeinoelämän tuntemus ja kilpailuneutraliteettiin liittyvä asiantuntemus.

Työryhmä on tuonut jatkoselvitystyötä varten esille muun muassa nykyisiin säännöksiin liittyviä kilpailuneutraalisuusongelmia ja säännösten soveltuvuuden nyky-yhteiskuntaan. Erityisesti pitäisi arvioida sitä, vastaako säännösten ilmaisutapa niiden säätämisen jälkeen yhteiskunnassa tapahtuneita muutoksia, yleishyödyllisten yhteisöjen eri varainhankinnan muotoja ja yleishyödyllisten yhteisöjen toimintamahdollisuuksia myös tulevaisuudessa.

### Arvonlisäverotus

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta on arvonlisäverollista, jos kyseistä toimintaa pidetään tuloverotuksessa sen elinkeinotoimintana. Yleishyödyllisen yhteisön toiminta voi kuitenkin olla arvonlisäverotonta tuloverolain mukaisten elinkeinotoiminnan kriteerien täyttymisestä huolimatta, jos harjoitettu toiminta on luonteensa johdosta arvonlisäverolain nojalla vapautettu verosta (esim. terveydenhoito, sosiaalihuolto, koulutus ja kiinteistön vuokraus) tai toiminnan vähäisyyden vuoksi (liikevaihto alle 8 500 €). Toisaalta yhteisön muu kuin elinkeinotoiminta voi olla myös arvonlisäverollista, jos sitä harjoitetaan liiketoiminnan muodossa ja yhteisö on hakeutunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen mukaisesti yleishyödylliseen yhteisöön sovelletaan niin ikään tarjoilupalvelujen ja kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevia arvonlisäverolain säännöksiä.

Tuloverosidonnaisuuden johdosta työryhmän tuloverotuksessa esittämät ehdotukset koskevat myös yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta ellei arvonlisäverolain tai sitä koskevan oikeuskäytännön mukaan toimintaa ole vapautettu verosta (esim. lakiin perustuvaa verotonta koulutustoimintaa harjoittavan oppilaitoksen tarjoaman muun koulutuksen verottomuus).

Euroopan komissio on nostanut esille sen, onko Suomen yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus arvonlisäverodirektiivin mukainen. Työryhmän selvitystyön aikana komission käynnistämä rikkomusmenettely Suomea vastaan oli ensimmäisessä vaiheessa, jolloin komissio oli lähettänyt virallisen ilmoituksen liittyen edellä mainittuun tuloverosidonnaisuuteen ja siten Suomen soveltamaan arvonlisäverovapautukseen. Komission näkemyksen mukaan Suomen arvonlisäverolaki on arvonlisäverodirektiivin vastainen ja Suomen esittämästä vastineesta huolimatta asia on edennyt toiseen vaiheeseen, jossa komissio on vaatinut Suomea muuttamaan arvonlisäverolainsäädäntöään tältä osin. Menettelyn ollessa kesken työryhmä ei ottanut muistiossaan vielä kantaa rikkomusmenettelyn jatkamiseen vaikutuksiin yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa, vaan tulee erikseen arvioimaan ne myöhemmin.

*Kari Hynninen, Anneli Pahta ja Mirka Danielsson*

## Korotettuja investointipoistoja koskeva lainsäädäntö voimaan 28.10.2009

---



**Marja Blomqvist**  
puh. 09 2280 1413

Hallitus esitti osana tammikuun 2009 lopussa sopimaansa elvytyspakettia korottaa väliaikaisesti tuotannollisista investoinneista tehtäviä poistoja. Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen (HE 6/2009) perusteella lain tuotannollisten investointien väliaikaisesti korotetuista poistoista (222/2009) maaliskuussa. Lain voimaantulo on odottanut EU:n komission hyväksyntää. Komissio hyväksyi lain 14.10.2009. Valtioneuvosto antoi 22.10.2009 asetuksen, jonka mukaan laki tulee voimaan 28.10.2009.

Lain perusteella kalenterivuonna 2009 tai 2010 käyttöönotetun tehtaan tai työpajan ja tuotannollisessa toiminnassa käytettävän uuden koneen tai laitteen hankintamenoista olisi mahdollista tehdä kaksinkertaiset poistot verovuosina 2009 ja 2010. Hallituksen esitystä 6/2009 on käsitelty Tax Bulletinin numerossa 2/2009.

*Marja Blomqvist*

# Arvonlisäverotus

## Verotilin käyttöönottoon valmistautuminen



Visa Randell  
puh. 09 2280 1352



Jarkko Sihvonen  
puh. 09 2280 1771

Verotili otetaan käyttöön 2010. Verotili uudistaa verojen ilmoittamisen, maksamisen, palauttamisen ja perimisen. Samaan aikaan viranomaisille annettavien valvontatietojen määrä kasvaa kansainvälisen palvelukaupan alv-säännösten uudistumisesta johtuen. Näistä syistä yrityksillä on tarve päivittää tietojärjestelmänsä tuottamaan uuden verotililain ja alv-lainsäädännön vaatimat tiedot ja raportit. Taloushallinto, tietojärjestelmien pääkäyttäjät sekä vastuullinen myynti- ja ostohenkilöstö on myös hyvä kouluttaa ja ohjeistaa uudistuksiin liittyen.

Verotilistä on kirjoitettu aiemmin artikkeli Tax Bulletinin numerossa 1/2009.

Oma-aloitteisten verojen valvontatiedot annetaan kausiveroilmoituksella. Tiedot annetaan pääsääntöisesti kuukausittain kuukauden 12. päivään mennessä (sähköinen ilmoitus).

### EU-palvelukauppaa koskeva ilmoitusvelvollisuus arvonlisäverotuksessa

Myyjä ilmoittaa kausiveroilmoituksella toisiin EU-maihin tekemiensä palvelumyyntien yhteisarvon. Ilmoitus koskee arvonlisäverotuksessa palvelujen myyntimaasääntöjen mukaisen yleissäännön (AVL 65 §) perusteella verotettavien palvelujen yhteisömyyntiä, jossa ulkomaisella ostajalla on käännetty verovelvollisuus. Myynnit ilmoitetaan myös ostajan alv-tunnuskohtaisesti eriteltynä kuukausittain annettavalla EU-kaupan yhteenvetoilmoituksella.

Ostaja joutuu raportoimaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella toisista EU-maista tekemiensä palveluostojen yhteisarvon sekä näistä palveluostoista maksettavan veron.

### EU-palvelukaupan ajallinen kohdistaminen suoriteperusteisesti arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverolain muutosta koskeva hallituksen esitys (HE 136/2009 vp) sisältää uuden ajallisen kohdistamisen säännön. Säännös koskee palvelun myyntiä ja ostoa tilanteissa, joissa palvelun ostaja on toisessa EU-valtiossa velvollinen suorittamaan ostamastaan palvelusta veron ns. käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Näissä tapauksissa palvelumyynti ja siitä suoritettava vero kohdistetaan suoriteperusteisesti sille kuukaudelle, jonka aikana palvelu on suoritettu. Tällaisesta palvelusta suoritettavan veron ajalliseen kohdistamiseen ei ole mahdollista soveltaa laskutusperustetta.

Uusi säännös merkitsee sitä, että kaikki arvonlisäverodirektiivin mukaisen pakollisen käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvat palvelut on kohdistettava ja raportoitava suoriteperiaatteen mukaisesti. Esimerkiksi suomalaisen yrityksen on raportoitava

EU-palveluostonsa jo tammikuulta annettavalla kausiveroilmoituksella ostaessaan palvelun, joka suoritetaan tammikuussa, mutta joka laskutetaan vasta maaliskuussa. Kun laskua ei ole vielä tullut, muodostuu raportointivelvoitteen noudattaminen hallinnollisesti vaikeaksi. Ns. jatkuvaluonteinen suoritus katsottaisiin kuitenkin suoritetuksi kunkin suorituksen liittyvän tilitysjakson päättyessä eli jos tilitysjakso on pidempi kuin kuukausi, palvelu kohdistetaan ja vero maksetaan tämän maksukauden päättyessä.

### Arvonlisäveroton liikevaihto

Kausiveroilmoituksella seurataan yritysten nollaverokannan alaista ja muuta arvonlisäverotonta liikevaihtoa. Muu arvonlisäveroton liikevaihto käsittää mm. sosiaali- ja terveydenhuoltopalvelujen myynnin, verottomat kiinteistön luovutukset, koulutuksen tms. arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan. Jos yrityksellä on tällaista liikevaihtoa, sillä ei ole vähennysoikeutta näihin myynteihin liittyvistä ostoista maksetusta arvonlisäverosta.

Rahoitus- ja vakuutuspalveluita ei tarvitse verohallinnon 28.9.2009 päivätyn kausiveroilmoituksen täyttöoppaan mukaan ilmoittaa toistaiseksi.

### Virheellisen kausiveroilmoituksen korjaaminen

Kausiveroilmoitusta korjataan antamalla samalle kohdekaudelle uusi kausiveroilmoitus, jolla ilmoitetaan vain muuttuvien verojen osalta muutoksen määrä. Korvaavan ilmoituksen sijaan annettavassa lisäilmoituksessa ilmoitetaan lisäykset plus-merkkisenä ja vähennykset vastaavasti miinus-merkkisenä.

Jos maksettavaa veroa on ilmoitettu liikaa tai palautukseen oikeuttavaa veroa liian vähän, korjaus voidaan tehdä myöhemmässä kausiveroilmoituksessa tai antamalla lisäilmoitus kohdekuukaudelle. Tiedot voidaan korjata myöhemmässä kausiveroilmoituksessa, jos virhe huomataan ennen tilikauden viimeisen kuukauden kausiveroilmoituksen jättöpäivää.

### Verojen maksaminen, palautus ja viivästys

Kaikkien verotiliin kuuluvien verojen ja maksujen eräpäivä on kuukauden 12. päivä eli sama kuin sähköisen ilmoituksen jättöpäivä. Maksua ei kohdenneta tietyn veron suoritukseksi. Arvonlisäverosaamisen voi ennen maksamista vähentää muista maksettavista verotiliveloista.

Verojen palautukset käytetään verotilillä olevien velvoitteiden suoritukseksi. Ylijäävä osa maksetaan verovelvolliselle viivytyksettä eli nykyiset ennakkopalautuksen saajat saanevat palautukset hyväkseen kuten nyt. Esimerkiksi helmikuulta ilmoitettavat arvonlisäveron valvontatiedot voidaan ilmoittaa heti maaliskuussa. Jos vähennettävä vero on suurempi kuin suoritettava vero ja näin ilmoitettu arvonlisäverosaatava ilmoitetaan ennen maaliskuun 12. päivää, huomioidaan summa 12.3. clearingissä. Jos saatava ilmoitetaan myöhemmin, käsitellään ilmoitus ja saatava palautetaan viipymättä.

Verotilin palautuskorko on viitekorko -2 %, kuitenkin vähintään 0,5 %. Viivekorko on viitekorko +6 % aina 31.12.2010 asti, minkä jälkeen viivekorko nousee +7 %:iin. Suomen Pankin vahvistama korkolain mukainen viitekorko on 1 % ajalle 1.7.–31.12.2009.

Kausiveroilmoituksen myöhästyessä myöhässä ilmoitetulle verolle määrätään kaavamainen, verolajikohtainen myöhästymismaksu 20 % korolla, joka on kuitenkin vähintään 5 euroa ja enintään 15 000 euroa. Jos ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään, seuraa tästä arvioverotus ja veronkorotus. Veronkorotus lasketaan myöhästymismaksua vastaavalla tavalla.

PwC:n tarjoama verotilipalvelu auttaa huomioimaan lainsäädännön edellyttämät muutokset yrityksen käytännön toiminnassa.

### Muutoksia työnantajasuoritusten ilmoittamiseen

Verotili ei tuo mukanaan suuria muutoksia työnantajasuoritusten ilmoittamisvelvollisuuden sisältöön. Muutoksia tulee lähinnä koodeihin ja tietojen ryhmittelyyn uudessa kausi-ilmoituksessa.

### Lopuksi

Verotili aiheuttaa muutoksia taloushallinnon kuukausiaikatauluihin. Uutta raportointia varten on syytä arvioida päivitystarpeet tilikarttaan ja tase-erittelyihin, verokoodeihin tietojärjestelmissä sekä taloushallinnon raportointiaikatauluissa ja työtehtävien vastuunjaossa. Jos oma-aloitteisten verojen ilmoitusvelvollisuuksia tai niihin liittyviä toimintoja on ulkoistettu, koventuneiden sanktioiden johdosta on viimeistään nyt aika sisällyttää palveluntarjoajan kanssa tehtyihin sopimuksiin selkeät aikataulut tietojen antamisesta sekä vastuunjaosta ja kustannusten korvaamisesta niissä tilanteissa, jotka aiheutuvat ilmoitusten sisältämisestä virheellisistä tiedoista tai ilmoitusten ja maksujen myöhästymisistä.

Järjestelmä- ja sopimusmuutosten lisäksi uusien veroraporttien testaus, selkeät käyttöohjeet, prosessi-kuvaukset ja riittävä henkilöstön koulutus takaavat yritykselle onnistuneen ja vaivattoman siirtymisen verotilin käyttöön.

PwC:n tarjoama verotilipalvelu auttaa yritystä varmistamaan sen, miten lainsäädännön edellyttämät muutokset huomioidaan yrityksen käytännön toiminnassa. Katso lisätietoja osoitteesta [www.pwc.com/fi/fi/verokonsultointi/Verotilipalvelu.jhtml](http://www.pwc.com/fi/fi/verokonsultointi/Verotilipalvelu.jhtml).

*Visa Randell ja Jarkko Sihvonen*

## Päästöoikeuksien osto voi sisältää ALV-riskin



**Kaisa Tuominen**  
puh. 09 2280 1754

Päästökaupan ALV-käsittelyä arvioidaan uudelleen.

Päästöoikeuskaupan alkaessa EU:n jäsenvaltiot pääsivät yksimieliseen tulkintaan, jonka mukaan päästöoikeudet ovat arvonlisäverollisia palveluja ja niihin sovellettaisiin ns. immateriaalipalveluja koskevia verotusmaasäännöksiä. Yhteisestä tulkinnasta on kuitenkin jouduttu luopumaan.

Kevään 2009 aikana EU:n jäsenvaltioissa havaittiin päästöoikeuksien myyntiketjuihin liittyvää petoksellista toimintaa, minkä vuoksi päästöoikeuskaupan arvonlisäverokäsittelyä on ryhdytty arvioimaan uudelleen.

Ranska otti vuoden 2009 kesäkuussa käyttöön uuden sääntelyn, jonka mukaan päästöoikeuksien luovutus rinnastetaan arvopaperikauppaan. Alankomaissa päästöoikeuksien myyntiin sovelletaan vapaaehtoista käännettä verovelvollisuutta kotimaan kaupassa. Vaikka käännetty verovelvollisuus on vapaaehtoinen, päästöoikeuksia arvonlisäverolliseen hintaan hankkinut ostaja ei valvontasyistä saa vähentää hintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Uuden sääntelyn on ottanut käyttöön myös Iso-Britannia, jossa päästöoikeuksien myynnistä ei 31.7.2009 alkaen ole suoritettu arvonlisäveroa, vaikka kysymyksessä olisi kotimaan myynti. Uudet menettelyt koskevat päästöoikeuksien lisäksi myös muita Kioton pöytäkirjan mukaisten päästöoikeuksien ja siirtokelpoisten oikeuksien myyntejä.

Keskustelu päästöoikeuksien arvonlisäverotuksesta on noussut esille myös EU:n tasolla. Kasvihuonekaasujen päästöoikeudet ja muut päästöoikeusyksiköt on mainittu petosalttiiden tavaroiden ja palvelujen luettelossa, joka sisältyy Komission 29.9.2009 antamaan direktiiviehdotukseen KOM (2009) 511 lopullinen. Jos direktiivi hyväksytään, kaikilla jäsenvaltioilla on mahdollisuus määräaikana soveltaa käännettä verovelvollisuutta luettelossa mainittuihin luovutuksiin.

Ennen yhteistä päätöksentekoa EU:n tasolla väliaikaisia ratkaisuja voi edellä mainittujen Ranskan, Alankomaiden ja Iso-Britannian lisäksi tulla käyttöön myös muissa EU:n jäsenmaissa. Päästöoikeuksia verolliseen hintaan hankkinut, vilpittömässä mielessä toiminut ostaja voi menettää vähennysoikeutensa, jos myyntiketjuun on liittynyt vilpillistä menettelyä. Päästöoikeuskauppaan osallistuvien yritysten tulisikin varmistaa huolellisesti asiakkaidensa ja toimittajiensa luotettavuus. Näin voidaan vähentää vilpilliseen myyntiketjuun osalliseksi joutumisen riskiä.

*Kaisa Tuominen*

## Kansainvälisiä arvonlisäverouutisia



Mervi Kojonkoski  
puh. 09 2280 1473

### Tilannepäivitys ALV-paketista

Hallitus antoi 15.9.2009 eduskunnalle esityksen arvonlisäverotuksessa sovellettavien myyntimaasäännösten muuttamiseksi (HE136/2009 vp.) Hallituksen esityksen mukaan arvonlisäverolakia muutetaan arvonlisäverodirektiivin EU-maiden välisen palvelukauppan säännösten mukaisesti. Yritysten välisessä kaupassa uusi pääsääntö on, että verotus määräytyy ostajan sijaintivaltion (kiinteä toimipaikka tai kotipaikka) lainsäädännön mukaan. Sen sijaan kuluttajille myytävien palvelujen (B2C) pääsääntöinen myyntimaa on jatkossakin myyjän sijaintivaltio. Muutokset tulevat voimaan 1.1.2010.

### Ulkomaalaispalautus

Ulkomaalaispalautukset haetaan 1.1.2010 alkaen sähköisen järjestelmän kautta. Hakemus lähetetään hakijan kotimaan veroviranomaiselle. Kaikkia laskuja ei säännösten mukaan tarvitse enää liittää hakemukseen, palautusvaltion veroviranomaiset voivat kuitenkin harkintansa mukaan pyytää laskuista kopioita. Suomen veroviranomaiset ovat direktiivistä poiketen ohjeistaneet, että Suomessa jätettyyn sähköiseen hakemukseen tulee liittää kaikki yli 1 000 euron laskut. On vielä epävarmaa, saavatko kaikki jäsenvaltiot sähköisen järjestelmänsä kuntoon ennen vuodenvaihdetta. Tämän vuoksi, jos yrityksellä on paljon palautettavaa toisen jäsenvaltion arvonlisäveroa vuodelta 2009, voi olla kannattavaa jättää vanhan järjestelmän mukainen, paperilomakkeelle tehty hakemus. Yrityksen, joka haluaa hakea palautusta vanhalla paperilomakkeella, tulee palauttaa lomake viimeistään 31.12.2009, jolloin hakemus katsotaan vielä nykyisten säästöjen mukaan annetuksi.

### Sveitsin verokanta nousee tilapäisesti 1.1.2011

Sveitsi on päättänyt nostaa arvonlisäverokantonsa tilapäisesti 1.1.2011–31.12.2017 väliseksi ajaksi. Sveitsin yleinen verokanta nousee 7,6 %:sta 8 %:iin ja alennettu verokanta nousee 2,4 %:sta 2,5 %:iin.

### Unkari ottaa käyttöön tavaroiden ja palvelujen ostojen yhteenvetoilmoituksen

Unkari on ilmoittanut, että 1.1.2010 alkaen Unkariin rekisteröityneiden yhtiöiden, jotka harjoittavat kauppaa toisiin EU valtioihin sijoittautuneiden yritysten kanssa, tulee antaa tavaroiden ja palvelujen myyntien yhteenvetoilmoitusten lisäksi myös tavaroiden ja palvelujen ostojen yhteenvetoilmoitus. Vuoden 2010 alusta lähtien myyntien ja ostojen yhteenvetoilmoituksia ei myöskään enää voi antaa paperilomakkeella, vaan ilmoitukset tulee antaa sähköisesti.

### Iso-Britannian verokanta nousee takaisin 17,5 %:iin

Iso-Britannian yleisen arvonlisäverokannan tilapäinen lasku loppuu vuoden 2009 lopussa. Yleinen arvonlisäverokanta nousee nykyisestä 15 %:sta 1.1.2010 alkaen takaisin 17,5%:iin.

### Tanskan arvonlisäverohelpotus lentokoneille poistuu 31.12.2009

Tanskassa on vielä vuoden 2009 loppuun asti mahdollista tuoda maahan lentokoneita ilman arvonlisäveroa. Lentokoneita on tässä mallissa hankittu tanskalaiselle osakeyhtiölle.

tiölle, joka on edelleen vuokrannut koneen verottomana Tanskaan tai johonkin toiseen EU valtioon sijoittautuneelle loppukäyttäjälle. Huolto- yms. palvelut ovat Tanskassa verottomia lukuun ottamatta tiettyjä urheilukäytössä olevia aluksia.

Tanskan säännökset muuttuvat 1.1.2010. Tämän jälkeen verottomuus koskee vain lentoyhtiön kansainvälisessä lentoliikenteessä olevia aluksia. Ennen vuodenvaihdetta Tanskaan maahantuotavat koneet voi kuitenkin tuoda ilman arvonlisäveroa. Siirtymäsäännöksen mukaan riittävä on, jos sopimus kaupasta on tehty ennen vuodenvaihdetta ja siirto Tanskaan tapahtuu ennen kesäkuun 2010 loppua.

*Mervi Kojonkoski*

# Henkilöverotus

## Pitkäaikaissäätämisen veroetu laajentumassa



**Mirjami Mommo**  
puh. 09 2280 1481



**Risto Löf**  
puh. 09 2280 1811

Suunnitelluilla muutoksilla pyritään innostamaan veronmaksajia pitkäjänteiseen säästämiseen ja parantamaan näin eläkevuosien toimeentuloa.

Hallitus on antanut esityksen uudesta laista koskien sidottua pitkäaikaissäätämistä (HE 159/2009) sekä tähän liittyen tuloverolain, perintö- ja lahjaverolain sekä eräiden muiden verolakien muutosesitykset (HE 158/2009). Hallitus esittää pitkäaikaissäätämisen edullisen verokohtelun laajentamista vapaaehtoisista eläkevakuutuksista myös muihin sijoitustuotteisiin. Samalla on tarkoitus laajentaa säästäjän oikeutta siirtää pitkäaikaissäätämissopimuksen piirissä olevia varoja säästöaikana ilman veroseuraamuksia eri sijoituslaitosten ja sijoituskohteiden välillä.

Suunnitelluilla muutoksilla pyritään innostamaan yhä useampia veronmaksajia pitkäjänteiseen säästämiseen ja parantamaan näin eläkevuosien toimeentuloa. Lisäksi uudistuksilla tasa-arvoistetaan eri sijoitusmuotojen verokohtelua ja säästöjen siirto-oikeudella toivotaan olevan alentava vaikutus tähän asti usein korkeiksi koettuihin vapaaehtoisten eläkevakuutusten kustannuksiin. Uudistuksen myötä vakuutusten vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva vähimmäiseläkeikä nousisi 63 vuoteen ja seuraisi jatkossa työntekijän eläkelain mukaista yleistä vanhuuseläkeikää, vaikuttaen osaltaan hallituksen pyrkimykseen nostaa nykyistä eläköitymisen ikää.

Pitkäaikaissäätämistä on tähän asti tuettu verotuksellisesti siten, että vapaaehtoiseen eläkevakuutukseen sijoitetut rahat on voinut tietyin edellytyksin ja rajoituksin vähentää verotuksessa. Vuoteen 2005 asti maksut vähennettiin ansiotulosta ja vakuutuksen perusteella maksettu eläke verotettiin ansiotulona. Vuonna 2005 voimaan tulleen uudistuksen myötä vähennyskelpoisuuden yhtenä edellytyksenä oleva vähimmäiseläkeikä nostettiin 60 ikävuodesta 62 vuoteen ja samalla vakuutusmaksujen verovähennyskäytäntöä muutettiin siten, että maksut vähennetään ensisijaisesti pääomatulosta. Jos verovelvollisen pääomatulojen määrä ei riitä vähennyksen tekemiseen, saa maksut vähentää erityisenä alijäämähyvityksenä ansiotulosta maksettavasta verosta. Vähennyskelpoisten maksujen enimmäismäärä on 5 000 euroa vuodessa. Enimmäismäärä on kuitenkin 2 500 euroa, jos verovelvollisen työnantaja on verovuonna maksanut työntekijälle ottamansa vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen maksuja. Vähennyskelpoisuuden edellytyksenä ovat eläkeikävaatimuksen lisäksi muun muassa rajoitukset varojen nostamisessa ja siirtämisessä.

Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen suosiosta huolimatta nykyisessä järjestelmässä on haittapuolena järjestelmän läpinäkyväisyys ja verovelvolliselle tarjottavien verotettujen säästömahdollisuuksien rajallisuus. Oletettavasti ainakin osaksi vapaaehtoisen eläkevakuutuksen muihin sijoitustuotteisiin verrattuna korkeista kuluista ja yleisesti tiedossa olleesta lakimuutoksesta johtuen vapaaehtoisten eläkevakuutusten suosio on vuoden 2009 aikana ollut laskussa. Suosion lasku on vastoin yleistä tavoitetta pitkäai-

Veronmaksajille haluttaisiin nykyistä paremmat mahdollisuudet vertailla eri säästökohteiden kuluja, tuotto-odotuksia ja riskejä.

kaissaästämisen lisääntymisestä veronmaksajien keskuudessa. Uudistuksen myötä veronmaksajille tarjotaan monipuolisempia säästömahdollisuuksia ja lisäksi palveluntarjoajien tiedonantovelvollisuudesta säädettäisiin siten, että veronmaksajilla olisi nykyistä paremmat mahdollisuudet vertailla eri säästökohteiden kuluja, tuotto-odotuksia ja riskejä.

Hallitusten esitysten mukaisesti nykyisin vain vapaaehtoista eläkevakuutusta koskeva verokohtelu laajennetaan koskemaan myös muuta sidottua pitkäaikaissäätämistä siten, että säästäjä tekisi pankin, sijoituspalveluyrityksen tai rahastoyhtiön kanssa sopimuksen pitkäaikaissäätämisestä. Sopimuksen mukaisesti säästäjä siirtäisi säästämistilille suorituksia, jotka palveluntarjoaja sijoittaisi edelleen erilaisiin talletuksiin, rahastoihin tai noteerattuihin arvopapereihin. Pitkäaikaissäätämisen aikana kertyneet tuotot maksettaisiin säästämistilille, eikä tuottoja verotettaisi säästöaikana, vaan vasta aikanaan eläkkeen tapaan maksettavia suorituksia verotettaisiin pääomatulona. Kysymys on siis verotuksen lykkäämisestä säästöajalta säästöjen noston hetkeen. Suomen omaksuma verotukiratkaisu noudattaa kansainvälisesti eläkesäästämässä yleisesti sovellettua EET-periaatetta (exemption, exemption, taxation), jossa säästäjä maksaa maksun verottamattomista varoistaan, säästöaikaista tuottoa ei veroteta ja eläke on veronalaista tuloa.

Lakimuutosten jälkeen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä olisi eläkkeen maksamisen aloittaminen vasta työntekijän eläkelain mukaisesta vanhuuseläkeiästä alkaen ja lisäksi se, että suorituksia maksetaan vähintään 10 vuoden ajan. Kymmenen vuoden määräaika lyhennettäisiin kahdella vuodella jokaista ikävuotta kohden, jolla verovelvollisen ikä ylittää eläkeiän silloin, kun eläkkeen tai muiden suoritusten maksu alkaa. Vähimmäisaika takaisinmaksulle olisi kuitenkin kuusi vuotta.

Säästäjän tai varoihin oikeutetun kuoleman jälkeen pitkäaikaissäätämissopimuksen perusteella sijoitetut varat luettaisiin kuolinpesän veronalaiseksi pääomatuloksi. Perillisille siirtyvät sijoitusvarat kuuluisivat perintöverotuksen piiriin ja varoista maksettava tulovero olisi vähennyskelpoista perintöverotuksessa.

Vapaaehtoiseen yksilölliseen eläkevakuutukseen liittyvään kuolemanvaravakuutukseen perustuva vakuutuskorvaus olisi kuolinpesän veronalaista pääomatuloa säästösummaa vastaavaan määrään saakka. Vastaavasti tällaisen kuolemanvaravakuutuksen maksut olisivat vähennyskelpoisia eläkevakuutusmaksujen tapaan. Tällaiseen kuolemanvaravakuutukseen perustuvan vakuutuskorvauksen osittaisesta verovapaudesta perintöverotuksessa luovutettaisiin eläkevakuutuksen säästösummaa vastaavaan määrään saakka ja vakuutuskorvauksesta maksettava tulovero olisi vähennyskelpoista perintöverotuksessa. Ylittävältä osin noudatettaisiin nykyisiä säännöksiä (maksimissaan 35 000 euron perintöverosta vapaa osuus, leskellä verovapaata puolet tai vähintään 35 000 euroa).

Hallituksen esityksiin liittyy useita siirtymäsäännöksiä erityisesti vaadittua vähimmäiseläkeikää koskien. Hallituksen esitykset pitkäaikaissäätämisen verokohtelun muutoksista annettiin eduskunnalle syyskuussa 2009 ja lakien on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2010 alusta.

*Mirjami Mommo ja Risto Löf*

## Työntekijöiden etupisteiden käyttö – veronalainen etuus ”yhtiölle”



Jarkko Kuusinen  
puh. 09 2280 1782

Useissa viimeaikaisissa verotarkastuksissa verotarkastajat ovat seuranneet työmatkoista ansaittujen etupisteiden käyttöä. Verohallinnon bonusten verotuksesta 18.2.2000 antaman ohjeen (Dnro 71/39/2000) mukaan työntekijälle syntyy tuloverotuksessa palkaksi katsottava etu, jos palkansaaja saa työnantajan maksamista matkoista kertyneet lentoyhtiöiden etupisteet yksityiskäyttönsä. Jos työnantajan maksamista työmatkoista saadut etupisteet käytetään työmatkaan, työntekijälle ei synny veronalaista etua.

Verotarkastuksissa on yleensä tähän asti selvitty pelkin huomautuksin, vaikka etupisteiden käytön valvonnassa tai matkustusohjeissa olisi ollut verotarkastajien mielestä puutteita. Nyt tilanne voi muuttua, kun Helsingin hallinto-oikeus katsoi syyskuussa 2009 antamassaan päätöksessä, että työnantajalle voitiin arvion perusteella määrätä maksettavaksi ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut työmatkoista kertyneiden etupisteiden yksityiskäytöstä syntyneestä edusta. Kyseisessä tapauksessa verotarkastuksessa työnantajayhtiölle tehtiin arviomaksuunpano, kun pystyttiin osoittamaan, että työmatkoista kertyneitä etupisteitä oli käytetty yksityismatkoihin eikä tästä edusta ollut toimitettu ennakonpidätystä eikä maksettu työnantajan sosiaaliturvamaksua. Koska edun määrää ei kuitenkaan pystytty yksilöimään, verotarkastuksessa yhtiön lentolippukulujen yhteismäärästä kolme prosenttia arvioitiin veronlaiseksi palkkana pidettäväksi eduksi ja arviomaksuunpano tehtiin ainoastaan yhtiölle. Yhtiö valitti asiasta Helsingin hallinto-oikeuteen, mutta hallinto-oikeus enemmälti hyläten alensi palkaksi arvioidun määrän kahdeksi prosentiksi yhtiön kyseessä olevien vuosien lentolippukulujen yhteismäärästä. Lisäksi yhtiön tuli maksaa veronlisäystä ja kymmenen prosentin veronkorotus myöhässä toimitetusta ennakonpidätyksestä sekä maksuunpannusta työnantajan sosiaaliturvamaksusta.

Työnantajan on ilmoitettava työntekijälle annetut palkaksi katsottavat etuudet vuosilmoituksella. Jos työnantajalla ei ole ollut mahdollisuutta saada tietoa etupisteiden kertymisestä tai niiden käyttämisestä, työntekijän on ilmoitettava työnantajalleen yksityiskäyttönsä saamiensa etupisteiden perusteella syntynyt etu. Vaikka käytännössä työnantajan keinot valvoa etupisteiden käyttöä ovat rajalliset, kyseisessä tapauksessa Helsingin hallinto-oikeus katsoi, että työnantaja oli laiminlyönyt valvontaveloitetaan. Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen perusteluissa on tuotu erikseen esiin, että kyseisessä tapauksessa matkustusohjeessa ei ole annettu työntekijöille minkäänlaista ohjausta ilmoittaa kertyneistä ja käytetyistä etupisteistä työnantajalle siinä tarkoituksessa, että se voisi toimittaa ennakonpidätyksen niistä syntyvän edun osalta. Päätöksen perusteluiden mukaan yhtiö ei ollut myöskään osoittanut, että se olisi muulla tavoin ohjannut tai valvonut työntekijöitä saatujen ja käytettyjen etupisteiden ilmoittamisesta yhtiölle.

Tätä kirjoitettaessa ei ole vielä tiedossa, hakeeko yhtiö valituslupaa ja valittaako yhtiö Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Vaikka päätöksestä valitettaisiin, eikä hallinto-oikeuden päätös olisikaan vielä lainvoimainen ennen korkeimman hallinto-oikeuden tekemää päätöstä, on hyvin todennäköistä, että tästä huolimatta veroviranomaiset ryhtyvät entistä tarkemmin selvittämään lentoyhtiöiden etupisteiden käyttöä.

Veroviranomaiset ryhtyvät selvittämään lentoyhtiöiden etupisteiden käyttöä entistä tarkemmin.

Työnantajien tulisi tarkistaa, mitä etupisteiden käytöstä on ohjeistettu matkustusohteissa.

Jotta vastaavanlaisilta maksuunpanopäätöksiltä vältyttäisiin, työnantajien tulisi tarkistaa, mitä etupisteiden käytöstä on ohjeistettu matkustusohteissa. Lisäksi yhtiöiden tulisi kiinnittää erityistä huomiota etupisteiden käytön valvontaan. Kun nämä asiat ovat kunnossa, hallinto-oikeuden edellä esitettyä päätöstä ei nähdäksemme voida käyttää perusteena mahdollisen maksuunpanoesityksen tekemiseen.

*Jarkko Kuusinen*

## Esittelyssä Ray A. Grimes



Ray A. Grimes  
puh. 09 2280 1932

Amerikkalainen Ray A. Grimes aloitti Suomen PwC:n siirtohinnoittelutiimin johtajana toukokuussa 2009. Suomeen hän tuli Dublinin PwC:ltä, jossa veti niin ikään siirtohinnoittelutiimiä.

Pitkä kokemus konsultoinnista ja taloudellisista analyyseistä oli Rayn mukaan erinomainen pohja siirtyä PwC:lle Washingtonin siirtohinnoittelutiimiin vuonna 1994. Aikaa siirtohinnoittelun parissa hän pitää erittäin opettavaisena.

”Työssäni olen saanut tavata paljon asiakkaita ja kollegoita monista eri maista. Olen saanut perehtyä yritysten toimintoihin perusteellisesti ymmärtääkseni, miten esimerkiksi tuotteet todella syntyvät. Olen muun muassa tutustunut elävien solujen tuottamiseen ja tutkimiseen”, Ray kertoo.

### Elämää eri maissa

Rayn komennusura alkoi Japanista, Tokiosta hänen ollessaan toisen yrityksen palveluksessa. Mukaan lähti vaimo, Rayn mukaan melko vastahakoisesti. Tosin väkisin hänet piti sieltä kotiinkin tuoda.

”Japanilaiset ovat erittäin ystävällisiä ja vieraanvaraisia, saimme niiden 2,5 vuoden aikana hyviä ystäviä. Kiehtova paikka kaiken kaikkiaan.”

Työskentely maassa oli varsinkin alussa haastavaa, koska japanilaisten englannin kielen taito oli heikko. Asiakastapaamisissa käytössä oli tulkki. Omassa tiimissä kommunikaatio oli helpompaa, koska työn luonteen vuoksi kielitaito on ehdoton edellytys.

”Naispuolisia kollegoita oli vähän; ainakin siihen aikaan monet naiset lopettivat työntöön naimisiinmenon ja lastensaannin jälkeen. Nykyäänhän tämä kulttuuri on muuttumassa.”

Japanin jälkeen Ray palasi PwC:lle ja vietti kotimaassaan 2,5 vuotta ennen siirtymistään Irlantiin Dublinin toimistoon.

Ray kertoo, että työ ja vapaa-aika olivat Irlannin toimistolla hyvässä tasapainossa. Siinä missä japanilaiset saattoivat pitää lomaa maksimissaan 5 päivää vuodessa, ovat irlantilaiset lähempänä Suomessa totuttua kulttuuria.

”Monet nuoret työskentelivät valmistumisensa jälkeen kolmen vuotta ja lähtivät sitten 6-12 kuukaudeksi matkustelemaan. USAssa tuota ei juurikaan tehdä, mutta se on mielestäni hienoa”, Ray sanoo.

”Irlantilaiset tuntevat vetoa amerikkalaiseen kulttuuriin ja politiikkaan. Olimme maassa juuri presidentinvaalikampanjoinnin aikana, ja monet tulivat keskustelemaan aiheesta: kysymään mitä mieltä minä olin, mutta ennen kaikkea kertomaan, kuka heidän mielestään olisi paras ehdokas!”

Ray pääsi Irlannissa ollessaan pelaamaan kymmenillä eri golf-kentillä. Olo ei myöskään käynyt yksinäiseksi, sillä kahden Dublinissa vietetyn vuoden aikana vieraana kävi lähes 20 ystävä- tai perhekuntaa!

”Talomme oli kuin bed & breakfast! Ollessani itse töissä vaimoni toimi sujuvasti emäntänä ja oppaana!”

### Suomen jälkeen kotimaa kutsuu

Irlannin jälkeen Ray vaimoineen ei ollut vielä valmis lähtemään kotiin. He halusivat jäädä Eurooppaan, ja tilaisuus siihen löytyi Suomesta. Kahden vuoden kuluttua tarkoitus on kuitenkin palata Amerikkaan.

”Suomalaiset kollegani puhuvat englantia aivan liian hyvin, jotta suomenkielen opiskelu olisi välttämätöntä! Tavoitteenani on kuitenkin oppia perussanasto”.

Suomalaiset kollegat ovat tyytyväisiä Rayn mukanaan tuomaan kattavaan siirtohinnoittelukokemukseen sekä laajaan kontaktiverkostoon.

Helsingissä viihtyvä Grimesin pariskunta on tutustunut jo ”lähikaupunkeihin” Tallinaan ja Tukholmaan. Syksyn aikana tarkoitus on kokea myös Lappi.

Yhteydenpito lapsiin ja lapsenlapsiin sujuu kätevästi Skype'n avulla. Lapset perheineen ovat toki myös vierailleet komennusmaissa, eivätkä aio Suomeakaan jättää väliin.

*Sini Kaukonen*