

TaxBulletin

3/2007

Sisällysluettelo

2 Pääkirjoitus

Ritva Nyrhinen

Yritysverotus

3

- Verotusmenettelylain muutoksista ja luottamuksensuojasta

Matti Pennanen

6

- EY:n tuomioistuimen ratkaisu Suomen konserniavustusjärjestelmää koskevassa asiassa

Seppo Penttilä ja Jarno Laaksonen

9

- Yrittäjän työterveyshuollosta aiheutuneiden kustannusten vähentäminen

Laura Lepola

Arvonlisäverotus

10

- KHO: Tuloverotuksen kohdentamissäännöt eivät vaikuta arvonlisäverovähennysoikeuteen

Kaisa Tuominen

12

- Kiinteistöjen arvonlisäverotus muuttuu

Tero Leskinen

15

- Tullin myöntämä AEO – todistus luotettavuudesta ja turvallisuudesta

Kaisa Tuominen

18

- Eteispalvelumaksujen arvonlisäverotus

Mirka Danielsson ja Jetta Hyvärinen-Kari

Henkilöverotus

19

- Hallitusohjelman ja budjettiehdotuksen verolinjaukset

Jarkko Kuusinen ja Tanja Dickman

21

- Ulkomaalaisen työntekijän vakuuttaminen Suomessa ja työntekijän eläkelain mukainen vapauttaminen vakuuttamisvelvollisuudesta

Sanna Väänänen ja Esa Johnsson

23

Veroura

- Esittelyssä Kai Holkeri

Pääkirjoitus



Syyspäivän tasaus on mennyt ja illat pimenevät. Sen sijaan ihmiset aktivoituvat sekä työelämässä että harrastuksissa. Kaikki pitää saada hoidettua. Syksyn alkaa aistia yleensä ensimmäisen kerran elokuussa, kun pääkaupunkiseutulaiset rientävät Helsingin Juhlaviikoille ja Espoon elokuvajuhliin. Teatterit, konserttitalit ja lukuisat aikuisopistot aloittavat syyskautensa. Museot esittelevät uusia näyttelyjä. Uudet elokuvat saapuvat teattereihin ja vanhat tutut Tosi TV -sarjat alkavat pyöriä televisioissamme toista tai kolmatta tuotantokautta. Kulttuuritarjonnan merkitys on iso ja tulevaisuudessa ehkä vieläkin isompi, jos hallituksen tavoite verovapaasta kulttuurisetelistä voidaan ottaa käyttöön vuoden 2009 alussa.

Tiedettä ja taidetta edistetään muullakin tavoin. Hallitus on esittänyt valtiolle, yliopistoille ja korkeakouluille annettujen vähennyskelpoisten lahjoitusten ylärajaa korotettavaksi 25 000 eurosta 250 000 euroon. Lisäksi tieteen, taiteen tai suomalaisen kulttuuriperinteen tukemiseksi annettujen lahjoitusten vähennyskelpoisuuden ylärajaa on esitetty korotettavaksi 50 000 euroon. Edellytyksenä toki on, että lahjoituksen saaja on Verohallituksen nimeämä yhdistys, laitos tai säätiö. Jatkossa näihin lahjoituksen saajiin luettaisiin myös em. yhteisöjen rahastot ja yliopistorahastot.

Tieteessä ja taiteessa panostetaan siis tulevaisuuteen. Tämä näkyy myös siinä, että opintorahavähennyksen enimmäismäärää on esitetty korotettavaksi. Myös PwC haluaa panostaa tulevaisuuteen, tieteeseen ja kulttuuriin. Tästä on esimerkkinä yhtiömme pääjohtajan Sam DiPiazzan Suomen vierailujensa yhteydessä Helsingin kauppakorkeakoulussa pitämä luento täydelle salille opiskelijoita.

Näissä merkeissä toivotan kaikille lukijoille hyvää suomalaisen kirjallisuuden päivää ja hienoja kulttuurielämyksiä loppuvuodeksi.

Ritva Nyrhinen

Yritysverotus

Verotusmenettelylain muutoksista ja luottamuksensuojasta

Verotus on hallinnollista massamenettelyä, jossa lyhyen ajan sisällä tehdään erittäin paljon päätöksiä. Verotuksen toiminnan tehostamiseksi on verohallinnossa muutamana vuonna kokeiluluontoisesti käytetty erilaisia valikointikriteereitä tarkempaa selvitystä vaativien asiakkaiden poimimiseksi suuresta joukosta. Tällöin muiden verotus on pääsääntöisesti toimitettu massamenettelynä veroilmoitusta tarkemmin tutkimatta.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Veroviranomainen tullee jatkossa keskittämään yhä enemmän voimavaroja verotarkastuksiin kuin verovalmisteluun.

Tuloverotuksen verotusmenettelyä koskevat säännökset muuttuivat joulukuussa 2005 annetulla lailla. Samalla muutettiin mm. verotuksen toimittamista ja verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi koskevia säännöksiä. Verohallitus on antanut 19.4.2007 ohjeen verotusmenettelyn muutoksista (Dnro 236/38/2007). Ohjeessa annetaan tarkempia ohjeita muuttuneiden säännösten soveltamisesta, joista tärkeimpiä on käsitelty seuraavassa.

Veroviranomainen tullee jatkossa keskittämään enemmän voimavaroja verotarkastuksiin kuin verovalmisteluun.

Ilmoittamisvelvollisuus

Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän tulee tulo- ja vähennystietojen lisäksi edelleen antaa tiedot myös varoista ja veloista, vaikka varallisuusverosta on luovuttu. Näitä tietoja kerätään muun muassa kiinteistöverotusta varten sekä jaettavan yritystulon ja osingon jakamiseksi ansio- ja pääomatulo-osuuteen. Verohallituksen päätöksessä (1379/2006) ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista on supistettu ilmoittamisvelvollisuutta. Varallisuuden arvoa ei enää tarvitse ilmoittaa. Niistä voidaan kuitenkin joutua antamaan selvitystä veroviranomaisen kehotuksesta. Huomattava on myös, että ns. osakaslaina on myös ilmoitettava, koska se vaikuttaa verovelvollisen verotukseen.

Verohallituksen ohjeessa korostetaan, että vaikka tositteita ei enää liitetä veroilmoitukseen, on verovelvollisen Verohallituksen, veroviraston tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta esitettävä tositteet. Tositteiden säilytyksestä ei ole säännöksiä, joten ne voidaan säilyttää myös sähköisenä. Jos tosite sattuu katoamaan, ei siitä kuitenkaan automaattisesti seuraa, ettei vähennystä hyväksytä, vaan myös muu luotettava selvitys voidaan hyväksyä. Riittävänä selvityksenä voidaan Verohallituksen ohjeen mukaan pitää myös verovelvollisen vapaamuotoista selvitystä, jonka johdosta esimerkiksi vähennyksen perusteena olevien menojen aiheutumista voidaan pitää todennäköisenä.

Tositteiden säilytyksestä ei ole säännöksiä, joten ne voidaan säilyttää myös sähköisenä.

Verotuksen oikaisu

Veroviranomaisen toimesta tapahtuvaan tuloverotuksen muuttamiseen liittyviin termeihin tuli muutoksia lakiuudistuksen yhteydessä. Verovelvollisen hyväksi tehtävän oikaisun muodolliset edellytykset pysyivät ennallaan, mutta verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset muuttuivat. Muutokseen liittyvä olennainen muutos on, ettei verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan virheen korjaamisen edellytyksiin enää vaikuta se, onko viranomainen tutkinut tai onko sen katsottava tutkineen asian verotusta toimittessaan. Huomattavaa on, että vuotta 2006 edeltäneiden vuosien verotusta oikaistaessa sovelletaan jatkossakin vanhoja nimityksiä ja vanhojen säännösten mukaisia jälkiverotuksen ja veronoikaisun muodollisia edellytyksiä. Määräaikoina veronoikaisuissa verovelvollisen vahingoksi käytetään yhden, kahden ja viiden vuoden määräaikoja.

Kaikki virheet

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on mahdollista tehdä vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien lähtökohtaisesti kaikkien virheiden osalta. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, ei verotusta voida oikaista vuoden määräajan puitteissa. Hallituksen esityksessä (HE 91/2005) on todettu, ettei verotusta voida oikaista yhden vuoden määräajan puitteissa myöskään oikeuskäytännön muuttumisen johdosta.

Laskuvirhe tai vastaava erehdys

Kahden vuoden kuluessa on verotusta mahdollista oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos kyseessä on veroviranomaisen kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä tai sivullisilta saadussa tiedossa olleesta virheestä.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti

Viiden vuoden määräajassa voidaan verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi kaikissa niissä tapauksissa, joissa asian virheellinen ratkaisu johtuu siitä, että verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Merkitystä ei ole sillä, että veroviranomainen olisi voinut ratkaista asian oikein muulta kuin verovelvolliselta saamiensa tietojen perusteella. Asiassa korostuu siis se, että verovelvollinen itse antaa veroilmoituksella selvästi ja avoimesti oikeat ja riittävät tiedot seikoista, jotka vaikuttavat asian ratkaisemiseen. Tällöin ei verovelvollisen voida katsoa laiminlyöneen ilmoittamisvelvollisuuttaan.

Luottamuksensuojasta

Verotusmenettelyssä on otettava aina huomioon hyvän hallinnon vaatimukset. Verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä ei muutettu verotusmenettelylaissa olevaa luottamuksensuojasäännöstä. Verohallituksen ohjeessa todetaan, että verotusmenettelylakiin voi kuitenkin liittyä uusia luottamuksensuojanäkökohtia.

Luottamuksensuojaa koskevan säännöksen esitöissä on todettu, että luottamuksensuojan perusteena voi olla viranomaisen noudattama käytäntö tai ohjeet. Noudatetulla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen tiettyyn kysymykseen omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavanlaisissa tilanteissa joko verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa. Jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn voi myös osoittaa viranomaisen noudattamaa käytäntöä (HE 91/2005).

Verohallituksen ohjeessa todetaan luottamuksensuojasta, että tutkimistavasta riippumatta verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa, jos luottamuksensuojan edellytykset muuten täyttyvät. Myös silloin, kun asiaa ei ole valikoitu tarkemmin tutkittavaksi ja verotus on toimitettu veroilmoituksen mukaisesti, voi veroratkaisu synnyttää siis luottamuksensuojan, jos asiaan liittyvät tosiseikat käyvät ilmi veroilmoituksesta. Verohallituksen antamaan ohjeeseen on koottu selventäviä esimerkkejä luottamuksensuojan soveltamisesta.

Sinänsä verotusmenettelylain muutokset eivät vaikuta merkittävästi verovelvollisen asemaan, mutta verotuspäätösten pysyvyyteen saattaa tulla muutoksia, koska virheet on mahdollista korjata veroviranomaisen toimesta vielä huomattavasti pidemmän ajan kuin vuoden kuluessa verotuksen päättymisestä. Esimerkiksi vuoden 2007 verotusta voidaan oikaista kaikkien virheiden osalta vuoden 2009 loppuun asti. Luottamuksensuojaperiaatteen mukaan verovelvolliselle epäedullisten takautuvien tulkintojen esim. uuden oikeuskäytännön myötä tai verotusta kiristävän takautuvan lainsäädännön soveltaminen ei ole kuitenkaan mahdollista.

Matti Pennanen

EY:n tuomioistuimen ratkaisu Suomen konserniavustusjärjestelmää koskevassa asiassa

Viime vuosina on julkisuudessa ollut esillä konserniavustusjärjestelmän muuttaminen toisentyyppiseksi konserniyhtiöiden väliseksi tuloksentasausjärjestelmäksi. Eräänä syynä muutokselle on mainittu EY-oikeudelliset paineet. EY:n tuomioistuimen (EYT) heinäkuussa 2007 antama ratkaisu C-231/05, Oy AA osoittaa, että tällaisia EY-oikeudellisia paineita konserniavustusjärjestelmän muuttamiseen ei kuitenkaan ole. EYT:n ratkaisun mukaan suomalainen tytäryhtiö ei saa vähentää konsernin ulkomaiselle emoyhtiölleen antamaa konserniavustusta Suomen verotuksessa.

EYT:n joulukuussa 2005 antamassa ratkaisussa C-446/03, Marks & Spencer, päädyttiin siihen, että emoyhtiön verotuksessa Isossa-Britanniassa tuli hyväksyä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön ns. lopulliset tappiot vähennyskelpoisiksi. Tähän tuomioon viitaten on Ruotsissa eräissä skatterättsnämndenin ratkaisuissa katsottu, että emoyhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle tytäryhteisölleen antama konserniavustus on hyväksyttävä Ruotsissa vähennyskelpoiseksi, jos tytäryhtiön tappiot täyttävät lopullisuusvaatimuksen. Suomessa KVL on ratkaisussaan 62/2005 katsonut, että suomalaisen yhtiön iso-britannialaiselle sisaryhtiölleen antama konserniavustus ei ollut vähennyskelpoinen, vaikka saajayhtiö aiottiin purkaa ja se ei kyennyt käyttämään tappioitaan.

Päätöksestä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka ei vielä ole antanut ratkaisuaan. Vaikka EY:n tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-231/05, Oy AA, on lausumia myös ulkomaisen konserniavustuksen saajayhtiön tappiollisuudesta, ei ns. lopullisten tappioiden asema tuomiossa kuitenkaan kovin selvästi tule esille. Lisävalaistusta oikeustilaan lopullisten tappioiden osalta saadaan, kun KHO antaa ratkaisunsa KVL:n päätökseen 62/2005.

Lähtökohdat

Konserniverotuksen keskeisiä elementtejä ovat konsernin sisäinen tuloksentasaus sekä konserniyhtiöiden välisten omaisuusluovutusten verosääntely. Kumpikin alue on EY-oikeudellisesti haastava. Verotuksessa käytettävä konserniyhtiöiden välinen tuloksentasausjärjestelmä on vain harvoissa maissa ulotettu konserniin kuuluviin ulkomaisiin yhtiöihin. Suomenkin konserniavustusjärjestelmä koskee vain tilanteita, joissa avustuksen saaja ja antaja ovat kotimaisia yhtiöitä. Rajat ylittävä tuloksentasaus ei ole hyväksyttävää edes piilevästi. Vuoden 2005 verouudistuksessa lakiin sisällytettiin uusi konsernitukea koskeva EVL 16 §:n 7. kohta. Siinä konsernituki ja muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritettavat menot säädettiin vähennyskelvottomiksi. Aikaisemmin ulkomaista tappiollista tytäryhtiötä saatettiin tukea konsernitueksi luonnehdittavilla suorituksilla, jotka tietyin edellytyksin olivat suomalaisen emoyhtiön verotuksessa vähennyskelpoisia.

Suomessa on jo pitkään ollut esillä se, tulisiko ulkomaiselle konserniyhtiölle annettu konserniavustus hyväksyä EY-oikeuden vaatimukset huomioon ottaen täällä vähennyskelpoiseksi. Tilanne on nyt selkiytynyt, kun EYT antoi 18.7.2007 tuomion asiassa C-231/05, Oy AA. Siinä oli kysymys korkeimman hallinto-oikeuden 25.5.2005 EYT:lle tekemästä ennakkoratkaisupyynnöstä (KHO 2005:59).

Oy AA:n asiassa suomalainen Oy AA aikoi antaa konserniavustuksen AA Ltd:lle. AA Ltd:n kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja se omisti kahden muun yhtiön kautta Oy AA:n kaikki osakkeet. AA Ltd:n toiminta oli ollut vuonna 2003 tappiollista, ja tappioiden ennakoitiin jatkuvan vielä muutaman vuoden ajan. Asiassa oli ratkaistava, onko Oy AA:n verotuksessa hyväksyttävä vähennyskelpoiseksi AA Ltd:lle annettu konserniavustus, kun kaikki konserniavustuslain mukaiset vähennyskelpoisuuden edellytykset täyttyvät saajan kotimaisuusvaatimusta lukuun ottamatta.

Konserniverotuksen keskeisiä elementtejä ovat konsernin sisäinen tuloksentasaus sekä konserniyhtiöiden välisten omaisuusluovutusten verosääntely.

Sijoittautumisvapauden rajoitus

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisupyyntö koski sekä sijoittautumisvapautta (perustamissopimuksen 43 art.) että pääomien vapaata liikkuvuutta (56 art.). Koska konserniavustus on mahdollinen vain, jos yhtiöiden välillä on konserniavustuslain edellyttämä 90 %:n omistussuhde, kuuluu tapaus sijoittautumisvapauden alaan. Se, että konserniavustuslaki mahdollisesti rajoittaa myös pääomien vapaata liikkuvuutta, on vain seurausta mahdollisesta sijoittautumisvapauden käyttämisestä. Tämän vuoksi EY:n tuomioistuin ei tutkinut asiaa pääomien vapaan liikkuvuuden vaan vain sijoittautumisvapauden kannalta.

EYT noudattelee EY:n perustamissopimuksen tulkintaa koskeissa tuomioissaan kolmiportaista kysymyksenasettelua. Ensiksi tarkastellaan sitä, muodostaako käsiteltävänä oleva oikeussäännöstö EY:n perustamissopimuksessa turvatus perusvapauden rajoituksen. Mikäli rajoitus todetaan, siirrytään toiseen kysymykseen, eli onko rajoitukselle kuitenkin olemassa hyväksyttävä syy eli oikeuttamisperuste. Jos oikeuttamisperuste löytyy, tarkastellaan kolmanneksi vielä sitä, onko rajoitus oikeasuhtainen sillä tavoiteltuihin päämääriin nähden (ns. suhteellisuusperiaate). Toisin sanoen vaikka käsiteltävänä oleva säännöstö muodostaisikin perusvapauden rajoituksen, voi se silti lopulta olla EY:n perustamissopimuksen vaatimukset täyttävä ja hyväksyttävä, jos säännöstölle on oikeuttamisperuste ja säännöstö on myös suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Koska ulkomaiselle emoyhtiölle annettu konserniavustus ei ole vähennyskelpoinen, kohdellaan EYT:n mukaan ulkomaisten emoyhteisön tytäryhtiötä verotuksessa epäedullisemmin kuin suomalaisten emoyhteisöjen tytäryhteisöjä. Suomessa asuva tytäryhtiö, jonka emoyhtiö asuu toisessa jäsenvaltiossa, on kuitenkin objektiivisesti tarkasteltuna samanlaisessa tilanteessa, kuin Suomessa asuva tytäryhtiö, jonka emoyhtiö asuu niin ikään Suomessa. Näin ollen Suomen konserniavustusjärjestelmä on omiaan tekemään toisissa jäsenvaltioissa asuvien yhtiöiden sijoittautumisen Suomeen vähemmän houkuttelevaksi ja konserniavustusjärjestelmä muodostaa EY:n perustamissopimuksen artiklassa 43 turvatus sijoittautumisvapauden rajoituksen.

Mahdollinen
pääomien vapaan
liikkuvuuden rajoittaminen
on seurausta
sijoittautumisvapauden
käyttämisestä.

Oikeuttamisperuste

Oikeuttamisperusteessa on kysymys siitä, että sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä, jos rajoitusta voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. EYT tarkastelee tässä yhteydessä monia viimeaikaisissa tuomioissaan esillä olleita oikeuttamisperusteita tai niiden osatekijöitä. Näistä verotusvallan tasapainoinen jakautuminen ja tarve välttää veronkierron vaara nousevat keskeisiksi.

Jos ulkomaiselle yhteisölle annettu konserniavustus olisi vähennyskelpoinen, se vaarantaisi verotusvallan jakautumista jäsenvaltioiden kesken, koska konsernin tekemän valinnan mukaan tytäryhteisön kotivaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa tytäryhteisön asuinmaana tytäryhteisön tuloa. Ulkomaiselle yhteisölle annettu konserniavustus merkitsisi myös vaaraa, että konsernissa täysin keinotekoisilla järjestelyillä tehdään tulonsiirtoja yhteisöille, joiden kotipaikat ovat jäsenvaltioissa, joissa käytetään alhaisempia verokantoja tai joissa saatua konserniavustusta ei verotettaisi. Tätä vaaraa lisää EYT:n mukaan vielä se, että Suomen konserniavustusjärjestelmässä ei edellytetä, että avustuksen saajalle on kertynyt tappioita. Tarve varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen eri jäsenvaltioiden kesken ja tarve välttää veronkierron vaara muodostavat yhdessä perusteen, johon nojautuen voidaan Suomen konserniavustusjärjestelmän mukaisesti evätä tytäryhteisön ulkomaiselle emoyhteisölle antaman konserniavustuksen vähennyskelpoisuus. Tämän vuoksi EYT katsoo, että konserniavustusjärjestelmän säännöksille on olemassa oikeuttamisperuste ja se on siis tältä osin EY-oikeudellisesti hyväksyttävä.

Suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaatteen osalta EYT:n tuomio Oy AA:n asiassa poikkeaa merkittävästi siitä, mitä EYT totesi Ison-Britannian group relief -järjestelmän osalta asiassa C-446/03, Marks & Spencer. Siinähän todettiin, että Ison-Britannian group relief -järjestelmä ei täyttänyt suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia siltä osin, kun järjestelmä ei mahdollistanut ulkomaisten tytäryhtiöiden ns. lopullisten tappioiden vähentämistä emoyhtiön verotuksessa Isossa-Britanniassa.

Konserniavustusjärjestelmän osalta EYT katsoo, että järjestelmä ja siis rajat ylittävän konserniavustuksen vähennyskeltottomuus on oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuihin päämääriin, vaikka vähennyskiellon erityisenä tarkoituksena ei olekaan evätä etua vain täysin puhtaasti keinotekoisilta järjestelyiltä. Lisäksi EYT toteaa, että konserniavustuksen kaikenlainen laajentaminen koskemaan rajat ylittäviä tilanteita johtaisi siihen, että konsernit voisivat vapaasti valita jäsenvaltion, jossa niiden voittoja verotetaan, ja sivuuttaa tytäryhteisön jäsenvaltion oikeuden verottaa sen alueella harjoitetun toiminnan tuottamia voittoja. Tätä haittaa ei voida EYT:n mukaan estää asettamalla edellytyksiä, jotka liittyvät konserniavustuksen saajalle kertyneiden tappioiden olemassaoloon. Konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden hyväksyminen vain silloin, kun konserniavustusta perustellaan erityisesti saajana olevan yhteisön taloudellisella tilanteella, merkitsisi kuitenkin sitä, että sen jäsenvaltion valinta, jossa verotus tapahtuu, jäisi loppujen lopuksi laajalti konsernille. Näin ollen konserniavustusjärjestelmä – toisin kuin Ison-Britannian group relief -järjestelmä – täytti myös suhteellisuusperiaatteen vaatimukset.

Seppo Penttilä
Jarno Laaksonen

Uusi ohje
selkiyttää
aikaisempaa
vaihtelevaa
verotuskäytäntöä.

Yrittäjän työterveyshuollosta aiheutuneiden kustannusten vähentäminen

Yrittäjän työterveyshuollon piiriin kuuluvien terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden määrää on laajennettu. Palveluista aiheutuvien kustannusten verovähennysoikeuden tulkinnassa on esiintynyt vaihtelevia tulkintalinjoja verotoimistojen välillä. Verohallitus on asian yhtenäistämiseksi antanut 28.5.2007 ohjeen Dnro 697/345/2007 yrittäjän työterveyshuollosta aiheutuneiden kustannusten vähentämisestä verotuksessa. Ohje selkiyttää aikaisempaa vaihtelevaa verotuskäytäntöä.

Työterveyshuoltolaissa (1383/2001) säädetään työnantajan velvollisuudesta järjestää työterveyshuolto sekä työterveyshuollon sisällöstä ja toteuttamisesta. Aikaisemmin yrittäjän työterveyshuoltoon on kuulunut vain ennaltaehkäisevä työterveyshuolto. Työterveyshuoltolain muutoksen yhteydessä yrittäjälle mahdolliset työterveyshuoltopalvelut ovat laajentuneet. Yrittäjällä on 1.1.2006 alkaen ollut mahdollisuus ennaltaehkäisevän työterveyshuollon lisäksi myös sairaanhoitoon ja muihin terveydenhoitopalveluihin.

Yrittäjän itselleen järjestämästä työterveyshuollosta aiheutuneet kustannukset voidaan ohjeen mukaan vähentää elinkeinotoiminnan kuluna tai maataloustoiminnan menona. Ohjeessa on lausuttu yrittäjän oman työterveyshuollon kustannusten olevan vähennyskelpoisia vain siltä osin, kuin ne ovat kohtuullisia yrittäjän työpanokseen nähden. Lisäksi yrittäjän tulee tosiasiallisesti työskennellä yrityksessä ja yrityksen muilla työntekijöillä tulee olla mahdollisuus vastaaviin palveluihin. Muiden työntekijöiden työskentelyä yrityksessä ei kuitenkaan edellytetä.

Ohjeen mukaan vähennyskelpoisia kustannuksia ovat Kansaneläkelaitoksen korvaamaan työterveyshuoltoon kuuluvat kustannukset sekä 1.1.2006 jälkeen syntyneet muusta kuin ennaltaehkäisevästä työterveyshuollosta syntyneet kustannukset. Kustannukset voidaan vähentää siltä osin kuin Kansaneläkelaitos ei ole niitä korvannut.

Laura Lepola

Arvonlisäverotus

KHO: Tuloverotuksen kohdentamis-säännöt eivät vaikuta arvonlisäveron vähennysoikeuteen

Korkein hallinto-oikeus vahvisti 24.8.2007 antamassaan vuosikirjapäätöksessä 2007:56, ettei arvonlisäverotuksessa sovelleta tuloverotuksessa käytettyjä periaatteita ja tulkintoja tulojen ja menojen kohdentamisessa eri konserniyhtiöiden välillä. Arvonlisäveron vähennysoikeus ratkaistaan vain arvonlisäverolainsäädäntöä soveltamalla.

Oikeustapauksessa kysymyksessä oli liiketoimintakauppa, jossa suomalaisen emoyhtiön A Oy:n ja sen hollantilaisen tytäryhtiön omistukseen keskitetty konsernin liiketoiminnan osa myytiin. Kauppahinnasta osa oli tullut A Oy:lle ja osa sen hollantilaiselle tytäryhtiölle. Liiketoiminnan myyntiin liittyneet ulkopuolisten asiantuntijoiden palkkiot ja muut sellaiset myyntiin liittyneet menot oli kirjattu kokonaisuudessaan A Oy:n menoksi ja yhtiö oli vähentänyt niihin sisältyvät arvonlisäverot. Laskut oli osoitettu A Oy:lle ja yhtiö oli maksanut ne sekä kirjannut ne kirjanpitoonsa kuluksi.

Konserniverokeskus ei hyväksynyt vähennystä, vaan katsoi, että kustannukset tuli arvonlisäverotuksessa jakaa ja kohdistaa A Oy:lle ja hollantilaiselle tytäryhtiölle tuloverotuksessa sovelletulla tavalla. Emoyhtiö A Oy:llä olisi oikeus vain osittaiseen arvonlisäveron vähennykseen kauppahinnan jakautumisen mukaisesti.

KHO kuitenkin totesi, että arvonlisäverotus ja tuloverotus ovat eri perusteisia ja kohtaannoltaan erilaisia verotuksen muotoja. KHO:n mukaan tuloverotuksessa sovellettavat säännöt menojen kohdistamisesta eri konserniyhtiöille ja oikeudesta menon vähentämiseen eivät sellaisenaan ole sovellettavissa oikeusohjeena vastaavaan hankintaan sisältyvän veron vähennysoikeuden suhteen arvonlisäverotuksessa.

Arvonlisäveron vähennysoikeutta KHO perusteli seuraavasti:

- Liiketoiminta oli ollut osa A Oy:n alakonsernin emoyhtiönä harjoittamaa arvonlisäverolista liiketoimintaa.
- Liiketoiminnasta luopuminen oli liittynyt koko alakonsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn.
- A Oy oli konsernin emoyhtiönä vastannut uudelleenjärjestelyn ja liiketoiminnan myynnin suunnittelusta ja toteutuksesta.
- Hollantilainen tytäryhtiö oli toiminut konsernissa lähinnä holding-yhtiön tyyppisenä yhtiönä eikä sillä ollut omaa henkilökuntaa.

Liiketoimintakaupan
kulut olivat kokonaan
emoyhtiön vähennys-
kelpoisia yleiskuluja.

KHO katsoi, että kysymyksessä olivat arvonlisäverotuksessa yleiskulun luonteiset hankinnat. Yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus voitiin kokonaisuudessaan kohdistaa konsernin emoyhtiönä toimineelle A Oy:lle. KHO kumosi sekä Helsingin hallinto-oikeuden tuomion että Konserniverokeskuksen jälkiverotuspäätökset.

Tulkinta, jonka mukaan konsernin liiketoiminnan järjestelyihin liittyvät kustannukset ovat emoyhtiön yleiskustannuksia ei ole uusi, vaan se on vahvistettu jo vuonna 2001 (Tytär-yhtiöosakkeiden myynti, KHO 21.3.2001 taltio 513).

Tähän nähden pyrkimys soveltaa tuloverotuksen käsitteitä arvonlisäverotuksessa on ollut yllättävä. KHO:n vuosikirjaratkaisu toivottavasti korjaa tilanteen ja vakiinnuttaa viimein tulkinnan.

Kaisa Tuominen

Kiinteistöjen arvonlisäverotus muuttuu

Eduskunnan käsiteltävänä on kiinteistöjen arvonlisäverotusta koskeva arvonlisäverolainmuutos (HE 44/2007). Lain muutos vaikuttaa merkittävästi uudisrakentamis- ja perusparannustyön perusteella tehtäviin vähennyksiin, kiinteistön käytössä tapahtuviin muutoksiin, keskeneräisen tai käyttöönnottoman kiinteistön myyntiin, kiinteistön luovutustilanteisiin sekä tositteiden säilytysvelvollisuuteen. Lainmuutos on tarkoitus tulla voimaan 1.1.2008.

Uudisrakentamiseen ja perusparannukseen liittyvä tarkistus

Arvonlisäverolakiin on tulossa uudet säännökset uudisrakentamiseen ja perusparannukseen liittyvien arvonlisäverovähennysten tarkistamisesta. Nykyisen arvonlisäverolain 33 §:n omaan lukuun rakentamisen ja siitä seuraavan vähennysten palautusten soveltamisala kapenee merkittävästi.

Lakiehdotuksen mukaan uudessa järjestelmässä kiinteistöjen vähennykseen oikeuttavaa käyttöä verrataan kiinteistön alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Jos vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kasvaa alkuperäiseen verrattuna, voidaan tehdä lisävähennys. Jos taas vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee alkuperäiseen verrattuna, palautetaan jo tehtyä vähennystä takaisin valtiolle. Kunakin vuonna tarkistuksen kohteena on 1/10 rakentamispalveluun liittyvästä arvonlisäverosta.

Tarkistuskausi 10 vuotta

Nykyisen arvonlisäverolain mukaan uudisrakentamisen ja perusparannuksen perusteella tehtäviä vähennyksiä seurataan viisi vuotta rakentamispalvelun valmistumisesta seuraavan vuoden alusta. Uudistuksen myötä tarkistuskausi on 10 vuotta.

Tarkistuskausi tulisi alkamaan tilanteesta riippuen rakennuksen valmistumisesta tai kiinteistön vastaanotosta.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyminen kiinteistön luovutustilanteissa

Nykyisen lain mukaan kiinteistön myynti tai siirtäminen vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön aiheuttaa uudisrakentamisen ja perusparannuksen perusteella vähennetyin arvonlisäveron palauttamisen takaisin valtiolle. Kiinteistön ostaja voi vastaavasti vähentää veron, jos kiinteistö tulee ostajan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Uudistuksen myötä lähtökohtana on, että kiinteistön luovuttaminen ei aiheuta luovuttajalle vähennetyin veron palauttamista takaisin valtiolle, vaan tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyy luovutuksensaajalle.

Tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyy kiinteistön luovutuksensaajalle, jos

1. luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta;
2. luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten tai luovutuksensaaja on kunta tai valtio;
3. luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi, että luovuttaja suorittaa tarkistuksen.

Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaaja tekee tarkistukset oman hallinta-aikansa osalta sen perusteella, onko kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö muuttunut verrattuna siihen, mitä se alun perin on ollut.

Valmiin, mutta käyttöönnottamattoman kiinteistön luovutus

Jos elinkeinonharjoittaja tai kunta myy uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteena olleen kiinteistön ennen sen käyttöönottoa, verotetaan sitä rakentamispalvelun oman käytön verotusta koskevien säännösten mukaisesti. Näin keskeneräisen ja valmiin, mutta käyttöönnottamattoman kiinteistön myyjä maksaa veroa uudisrakentamisesta tai perusparannuksesta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten perusteella. Myydyssä kiinteistössä voi olla sekä tarkistusmenettelyn piirissä olevia että omaan lukuun rakentamisen kohteena olevia tiloja.

Kiinteistön käyttötarkoituksen muutokset ennen tarkistuskauden alkua

Jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu ennen uudisrakentamis- tai perusparannustyön valmistumista, oikaistaan arvonlisäveroa käyttötarkoituksen muutosta edeltävältä ajalta siten kuin kiinteistö olisi alun perin ollut tarkoitettu kyseiseen tarkoitukseen.

Verovelvollisuuden päätyminen

Verovelvollisuuden päättyessä arvonlisäverovähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Vuokralaisen tekemät perusparannukset

Uudisrakentamista ja perusparantamista koskevat tarkistussäännökset koskevat myös vuokralaista tämän tekemien tai ostamien uudisrakentamis- ja perusparannustöiden osalta. Vuokrasuhteen päättyessä tarkistusvelvollisuus muodostuu kuitenkin vain, jos vuokranantaja maksaa tästä korvauksen vuokralaiselle. Tarkistusvelvollisuus siirtyy korvauksen maksaneelle vuokranantajalle, jos edellä mainitut tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevat edellytykset täyttyvät.

Asiakirjojen säilytys

Pidentyvistä tarkistuskaudesta ja tilikauden jälkeisestä kolmen vuoden jälkiverotusajasta johtuen uudisrakentamiseen tai perusparannukseen liittyvät laskut, tositteet yms. on säilytettävä 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Yleisen 6 vuoden säilytysajan jälkeen ne voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät seikat.

Uudistus
vaikuttaa erityisesti
rakentajiin ja
rakennuttajiin sekä
vuokrakiinteistöihin.

Siirtymäsäännökset

Lainmuutosta on tarkoitus soveltaa, jos kiinteistö luovutetaan tai sen käyttötarkoitus muuttuu 1.1.2008 tai sen jälkeen.

Lakia ei sovelleta, jos uudisrakentaminen tai perusparannus on valmistunut ennen vuotta 2004. Jos valmistuminen on tapahtunut 2004 tai sen jälkeen, mutta ennen 1.1.2008, lainmuutosta sovelletaan lain voimaantulon jälkeiseen tarkistuskauden osaan. Tarkistuskausi on tältä osin viisi vuotta sen kalenterivuoden alkamisesta, jonka aikana uudisrakentaminen tai perusparannus on valmistunut. Tarkistettavaa määrää laskettaessa käytetään silloin suhdeluvun 1/10 asemesta suhdelukua 1/5.

Muutos edellyttää usein yksityiskohtaista arviointia ja vaikuttaa myös sopimukseen

Uudistus vaikuttaa olennaisesti kaikkiin, joilla on uudisrakentamisen tai perusparannuksen kohteena olevia kiinteistöjä. Erityisesti uudistus vaikuttaa rakentajiin ja rakennuttajiin sekä vuokrakiinteistöihin.

Esimerkiksi kiinteistön myyntitilanteissa uudisrakentamiseen ja perusparannukseen liittyvän arvonlisäveron käsittely muuttuu radikaalisti. Tämän vuoksi lainmuutos vaikuttaa esimerkiksi kiinteistön myyntisopimusten sisältöön. Vuoden 2008 alusta ei voida toimia esimerkiksi nykyisellä menettelyllä, että kiinteistön myyjä palauttaa tekemiään arvonlisäverovähennyksiä ja ostaja hakee vastaavaa määrää palautuksena käyttäessään kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Tero Leskinen

AEO – todistus luotettavuudesta ja turvallisuudesta

AEO on uusi EU-käsite ja se tarkoittaa valtuutettua taloudellista toimijaa (Authorised Economic Operator). AEO on todistus, jonka tulli myöntää yritykselle, jonka se hyväksyy luotettavaksi ja turvallisuusvaatimukset täyttäväksi toimijaksi kansainvälisessä kaupankäynnissä.

AEO-todistuksen avulla kansainvälistä kauppaa harjoittava yritys voi todistaa, ettei sen toiminta sisällä turvallisuuteen liittyviä riskejä ja että se on paitsi tietoinen liiketoimintaansa uhkaavista riskeistä myös kykenevä ne hallitsemaan ja torjumaan.

AEO-todistus tai sen puute vaikuttaa niiden yritysten toimintaan, jotka harjoittavat EU:n tullirajojen yli käytävää kansainvälistä tavarakauppaa tai huolehtivat tällaisten tavaroiden varastoinnista, kuljetuksesta, huolinnasta tai tulliasioiden hoitamisesta.

Koska jakeluketjun turvallisuus alkaa tuotteiden valmistuksesta, AEO-todistuksen vaikutuspiiriin tulevat vienti- tai tuontitoimintaa harjoittavien yritysten lisäksi myös vientituotteiden valmistajat.

AEO-järjestelmän päämäärä on, että tulliviranomaiset EU:n rajoilla voivat kohdistaa tarkastukset sellaisten yritysten kuljetuksiin, joilla ei ole AEO-todistusta. AEO-todistusten haltijan kuljetuksia ei sen sijaan pääsääntöisesti pysäytettäisi EU:n rajoilla tarkastettavaksi.

Tavaroiden valmistajan tai omistajan AEO-todistus ei kuitenkaan riitä vakuuttamaan tulliviranomaisia kuljetuksen turvallisuudesta ja vaarattomuudesta, jos kuljetuksesta vastaa valle huolintaliikkeelle, kuljetusliikkeelle tai tulliasioitsijalle ei ole myönnetty AEO-todistusta tai sitä vastaavaa muuta kansainvälistä turvallisuustodistusta.

AEO:ssa on otettu huomioon kansainvälisissä turvallisuusstandardeissa asetettuja vaatimuksia, joten se tunnustettaneen tulevaisuudessa myös muissa maanosissa. Koska AEO-todistuksen haltijaa voidaan pitää luotettavana ja turvallisena kauppakumppanina, todistus tuo yrityksille myös kilpailuedun.

AEO-järjestelmän
päämäärä on, että
tulliviranomaiset
EU:n rajoilla voivat koh-
distaa tarkastukset sel-
laisten yritysten
kuljetuksiin, joilla ei
AEO-todistusta ole.

Todistusta varten tarvittava selvitystyö kohdistuu yrityksen koko liiketoimintaan.

Todistustyypit

AEO-todistukset:

- AEOC (yksinkertaistetut menettelyt), jota voivat hakea ne yritykset, jotka tarvitsevat liiketoiminnassaan tullilainsäädännössä tarkoitettuja lupia yksinkertaistettuja menettelyjä varten.
- AEOS (vaarattomuus ja turvallisuus) voidaan myöntää yrityksille, jotka täyttävät ne vaatimukset, jotka asetetaan tullivaatimusten ja kirjanpitonormien noudattamiselle, vakavaraisuudelle sekä vaarattomuutta ja turvallisuutta koskeville toimenpiteille.
- AEOF kattaa molemmat edellä mainitut.

Koska AEO-todistus tunnustetaan EU:n jäsenvaltioissa, tulliviranomaiset eivät enää tutki uudelleen niiden vaatimusten täyttymistä, jotka on jo tutkittu AEO-todistusta myönnettäessä. Hakemusten käsittely sekä Suomessa että muissa EU:n jäsenmaissa nopeutuu.

Hakeako vai eikö hakea?

AEO-todistuksen hakumenettely sisältää hakijan jakeluketjuihin liittyvien sisäisten kontrollien, järjestelmien, prosessien ja turvallisuusstandardien selvittämisen ja mahdollisen tarkastuksen. Koska selvitystyö kohdistuu yrityksen koko liiketoimintaan, se voi muodostua hakijayritykselle työlääksi ja aikaavieväksi.

Ennen hakemuksen jättämistä onkin hyvä ensin selvittää, onko AEO-todistus yrityksen kaupankäynnin sujuvuuden kannalta tarpeellinen. Asiaa selvittäessä tulee kuitenkin arvioida myös sitä, miten todistuksen puuttuminen vaikuttaisi esimerkiksi lupahakemusten käsittelyyn Suomessa ja ulkomailla, vienti- ja tuontikuljetusten sujuvuuteen EU:n rajoilla ympäri Euroopan tai sopimussuhteisiin kansainvälistä kauppaa käyvien yritysten kanssa.

Koska AEO-todistuksen haltijaa voidaan pitää luotettavana kauppakumppanina, on todennäköistä, että todistuksella on positiivinen vaikutus kauppasuhteisiin. Voidaan olettaa, että myös EU:n ulkopuolelle sijoittautuneet yritykset arvostavat AEO-todistuksen osoittamaa luotettavuutta.

AEO-säännöt tulevat voimaan 1.1.2008.

AEO-säännösten voimaantulo

AEO-säännöstö tulee voimaan vaiheittain.

Tärkeitä päivämääriä:

- 1.7.2007: Hakemusten vastaanotto alkaa Suomessa
- 1.1.2008: AEO-säännöt tulevat voimaan, eli
 - AEO-todistuksen antama asema tunnustetaan EU:n alueella
 - Fyysiset ja asiakirjoihin perustuvat tarkastukset vähenevät
 - Jos lähetys tarkastetaan, se saa etusija-aseman ja tarkastuspaikkaan voidaan vaikuttaa
 - Yksinkertaistettujen tullimenettelyjen hakumenettely helpottuu
- 1.7.2009: Sähköiset ennakoilmoitukset
 - Yksinkertaistetut tiedot yleisilmoituksissa
 - Ennakoilmoitus tulevasta tarkastusta
- Ehkä 2009: AEO-todistus voi tulla vaatimukseksi tiettyjen lupien saamiselle (tullikoodekin kokonaisuudistus).

Jo AEO-todistuksen hakemisen valmisteluun sisältyy mahdollisuus aikaansaada säästöjä yrityksen toiminnassa.

Kun hakemus päätetään tehdä

Hakemus jätetään pääsäännön mukaan sen jäsenvaltion tulliviranomaisille, jossa tullimenettelyjä koskeva pääkirjapito on ja jossa tulliin liittyvät toimet toteutetaan. On siis mahdollista, että suomalaisen yrityksen tulee jättää hakemus jonkin muun EU-maan kuin Suomen tulliviranomaisille.

On selvää, että huolimatta yrityksistä yhtenäistää AEO-todistusten myöntämisperusteet, hakijoille asetetaan erilaisia vaatimuksia 27 eri jäsenmaassa. AEO-hakemusten koordinointi voikin muodostua yrityksille haasteelliseksi. Oman lisänsä tuo se, että AEO-hakemusten käsittely on asettanut myös tulliviranomaiset aivan uusien vaatimusten eteen.

Miten PwC voi auttaa?

PwC:n asiantuntijat auttavat AEO-todistuksesta kiinnostuneita prosessin kaikissa vaiheissa alkaen AEO-todistuksen tarpeellisuuden selvittämisestä aina hakemuksen laatimiseen ja hakumenettelyn aikana tarvittavaan yhteydenpitoon viranomaisten kanssa.

AEO-hakuprosessiin liittyy keskeisenä osana itsearviointi, jonka avulla tulliviranomaiset pyrkivät arvioimaan, pystyykö hakijayritys hallitsemaan ja torjumaan toimintaansa ja tulli-asioiden hoitoon liittyvät riskit. Näiden prosessien, järjestelmien ja turvallisuusstandardien tarkastuksen ja analysoinnin voi antaa PwC:n asiantuntijoiden tehtäväksi.

Menettelyyn sisältyy myös mahdollisuus kehittää yrityksen toimintatapoja siten, että yrityksen vienti- ja tuontitoiminnan hallinnointi ja hoito tehostuu. Prosessien tarkastus ja siihen liittyvät suositukset parhaista toimintatavoista ehkäisevät virheitä ja pienentävät niiden aiheuttamia lisäkustannuksien riskiä. Jo AEO-todistuksen hakemisen valmisteluun sisältyy siten mahdollisuus saada aikaan säästöjä yrityksen toiminnassa.

AEO-hakemusta käsitellessään tulliviranomaisten on selvitettävä hakijan toiminta muissa EU:n jäsenvaltioissa ja käytettävä virka-apua, esim. sivuliikkeen toiminnan tai varaston turvallisuuden ja vaarattomuuden tarkastamiseen. PwC:n kansainvälisen ketjun asiantuntijoiden ammattitaito on hakijan käytettävissä myös näissä tilanteissa.

AEO-todistuksen hakemisen on arvioitu vaativan hakijayritykseltä jopa satoja työtunteja. PwC:n avulla tämä lisärasitus kevenee ja hakuprosessi helpottuu. AEO-todistuksen mukanaan tuomat edut Suomessa ja muissa EU-maissa tulevat siten yritykselle helpommin saavutettaviksi.

Kaisa Tuominen

Eteispalvelurahojen arvonlisäverotus

Korkein hallinto-oikeus (KHO) on antanut 21.9.2007 ravintolavahtimestareiden saamien palvelurahojen verotusta koskevan ratkaisun. Sen mukaan ravintolaan työsuhteessa olevien vahtimestareiden saamat ennalta ilmoitetut palvelurahat ovat ravintolatoimintaa harjoittavan yrityksen veronalaista elinkeinotulota, jolloin ravintolan on tilittävä niistä arvonlisävero.

Palvelurahat aiemmin vain saajansa ansiotulona

Sekä palvelurahapalkkaisten että kiinteäpalkkaisten vahtimestarien saamaa palvelurahaa on pitkään pidetty vain saajansa veronalaisena ansiotulona, koska niiden maksaja ei ole työnantaja. KHO katsoi, että palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden palkkioiden verotuskäytännön tarkistaminen on paikallaan muuttuneiden olosuhteiden vuoksi. Tätä tuki myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYTI) jo aiemmin antama Ranskaa koskeva tuomio (23.3.2001, C-404/99).

Ravintolayrityksen on kirjattava palvelurahat kirjanpidossa tuotoksi ja maksettava niistä arvonlisävero.

Palvelurahat katsotaan nykyään ravintolan myynniksi

KHO:n päätöksen mukaan asiakkaan maksaman palvelurahan, jonka suuruuden ravintola on määritellyt ennakolta, katsotaan olevan korvausta ravintolan asiakkaalle myymästä palvelusta. KHO on päätöksessään erikseen todennut merkityksettömäksi sen, että vahtimestarin palkan oli sovittu muodostuvan näistä palvelurahoista.

Kyseisessä ratkaisussa on käsitelty palvelurahamaksuja, jotka on ilmoitettu asiakkaalle etukäteen. Toisaalta EYTI:n päätöksessä C-404/99 on nimenomaan todettu, että palvelumaksu on osa suoritteen veronperustetta huolimatta siitä, onko asiakkaalle ilmoitettu etukäteen maksun määrä vai ei. Tätä linjaa sovelletaneen jatkossa myös Suomen verotuskäytännössä, vaikka se ei käy suoraan ilmi KHO:n päätöksestä. Näin sen vuoksi, ettei enakkoon ilmoitettua tai ilmoittamatonta palvelumaksua voida kohdella verotuksessa eri tavalla, jos maksu joka tapauksessa veloitetaan asiakkaalta.

Päätöksen merkitys käytäntöön

Aiemmin palvelurahaa ei ole katsottu ravintolayrityksen myynniksi. Palveluraha on maksettu vahtimestarille suoraan käteisellä tai maksu on peritty muun ravintolamyynnin yhteydessä, mutta tällöinkin ravintolayritys on toiminut vain maksun välittäjänä vahtimestarille. Jatkossa ravintolayrityksen on kirjattava palvelurahat kirjanpidossa tuotoksi ja maksettava niistä arvonlisävero.

Tällä päätöksellä ei ole vaikutusta asiakkaan vapaaehtoisesti maksamiin palvelurahoihin eli ns. tippeluihin. Niitä ei edelleenkään katsottane ravintolayrityksen saamaksi vastikkeeksi myydystä tavarasta tai palvelusta, vaan ne jäävät arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Avoimeksi jäänee vielä myös ulkoistettujen eteispalvelujen verokäsittely.

Verohallitus on luvannut ohjeistaa asiaa tarkemmin KHO:n ratkaisun antamisen jälkeen.

Jetta Hyvärinen-Kari
Mirka Danielsson

Henkilöverotus

Hallitusohjelman ja budjetti- ehdotuksen verolinjaukset henkilöverotuksen näkökulmasta

Yleistä

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma annettiin eduskunnalle huhtikuussa. Hallituksen veropolitiikan tavoitteena on osaltaan tukea hallituksen talouspolitiikan tavoitteita, jotka tähtäävät työllisyyden ja tuottavuuden lisäämiseen sekä talouskasvun hyötyjen yhteiskunnalliseen jakamiseen. Verotuksen muutokset ajoitetaan ottaen huomioon suhdannetilanne ja talouskasvun jatkuvuus. Tuloverokevennysten mitoittamiseen ja ajoittamiseen vaikuttavat lisäksi palkkaratkaisut. Tässä artikkelissa tarkastellaan odotettavissa olevia muutoksia henkilöverotuksen näkökulmasta.

Ansiotulojen verotuksen keventäminen

Hallituksen tavoitteena on lisätä työnteon kannattavuutta ja purkaa kannustinloukkuja keventämällä työn verotusta sekä uudistamalla sosiaaliturvaa. Veropolitiikan painopiste on työn verotuksen keventämisessä, ja kevennykset suunnataan maltillisesti kaikkiin tulo-
luokkiin. Veropoliittisten toimenpiteiden tavoitteena on edistää työllisyyttä sekä parantaa työvoiman liikkuvuutta ja työn kohtaantoa. Lisäksi hallitus pyrkii lisäämään verotuksen oikeudenmukaisuutta. Hallitus tutkii myös kotitalousvähennyksen kehittämismahdollisuuksia ja sen käyttöalaa on tarkoitus laajentaa tulevaisuudessa.

Hallitus tutkii myös kotitalousvähennyksen kehittämismahdollisuuksia ja sen käyttöalaa on tarkoitus laajentaa tulevaisuudessa.

Työvoiman liikkuvuuden edistäminen

Työvoiman liikkuvuuden parantamiseksi hallitus on kaavaillut uutta verovähennystä ns. kakkosasunnon osalta. Hallituksen esityksen (HE 57/2007) mukaan verovähennys myönnettäisiin niille työntekijöille, jotka joutuvat työpaikkansa sijainnin vuoksi hankkimaan asunnon myös työskentelypaikkakunnallaan. Vähennyksen enimmäismäärä olisi 250 euroa työsäkikäyntikuukautta kohden, joten vuosittain olisi mahdollista saada enintään 3 000 euron suuruinen vähennys. Työntekijä ei kuitenkaan voisi vähentää enempää kuin tosiasiallisen vuokran määrän. Vähennys myönnettäisiin vain vuokra-asumisen perusteella. Vähennys myönnettäisiin vastaavin perustein myös luontoisetuasunnon perusteella. Vähennyksen määrän laskentaperusteita ei ole vielä vahvistettu, joten vähennyksen laskentatapa tai toteuttamisaikataulu eivät vielä ole selvillä. Myös kodin ja työpaikan välisten matkakulujen verovähennysjärjestelmän yksinkertaistamista selvitetään.

Verotettavan perintöosuuden alaraja on tarkoitus korottaa nykyisestä 3 400 eurosta 20 000 euroon.

Kulttuuriseteli

Hallitus on asettanut työryhmän laatimaan ehdotuksen verovapaasta kulttuurisetelijärjestelmästä. Kulttuurisetelin avulla vahvistettaisiin kulttuurin kansantaloudellista merkitystä ja työnantaja voisi verovapaasti tukea työntekijöidensä kulttuuripalvelujen käyttöä. Näin työnantaja voisi tukea työntekijöidensä henkistä hyvinvointia ja työkykyä. Tavoitteena on, että verovapaa kulttuuriseteli voitaisiin ottaa käyttöön vuoden 2009 alusta.

Matalapalkkatuen laajentaminen

Matalapalkkatuki on ollut työnantajien käytettävissä tammikuusta 2006 lähtien. Matalapalkkatukea on nykyisin voinut tietyn edellytyksin saada vähintään 54-vuotiaan työntekijän palkasta. Työllisyyden tukemiseksi matalapalkkatuki ehdotetaan laajennettavaksi myös nuoriin työntekijöihin. Palkkatukea olisi tarkoitus myöntää nuoren työllistämiseen jatkossa jo kolmen kuukauden työttömyysjakson jälkeen nykyisen kuuden kuukauden sijaan. Vammaisten osalta vastaava tuki toteutettaisiin työllistämisen tukijärjestelmiin kohdennettavan lisämäärärahan avulla.

Kotimaisen omistajuuden edistäminen

Matti Vanhasen II hallituksen ohjelman linjauksiin sisältyi aikomus keventää pienten osinkotulojen verotusta ja etsiä verotuksellisia keinoja kannustaa alkaviin yrityksiin kohdistuvia pääomasijoituksia sekä liiketoimintaosaamisen siirtämistä näille yrityksille. Myös osuuspääoman korkojen verovapaan osuuden nostaminen oli esillä hallitusohjelmassa. Pitkäaikaisäästämisestä on tarkoitus kehittää säästötuotteiden kilpailun tehostamiseksi. Tarkempia ehdotuksia näiden uudistusten toteuttamisesta ei ole vielä esitetty.

Eläkeläisten verohelpotukset

Osalla eläkeläisistä eläketuloon kohdistunut verotus on ollut kireämpi kuin vastaavan suuruisen palkkatulon verorasitus. Verotuksen oikeudenmukaisuuden lisäämiseksi eläkeläisten verotusta on tarkoitus alentaa kaikilla tulotasolla niin, että verotuksen taso ei ylitä palkansaajan verotuksen tasoa. Tämä on tarkoitus toteuttaa korottamalla valtionverotuksen eläketulovähennystä.

Perintöverotuksen keventäminen

Hallitusohjelmassa painotettiin perintöveron keventämistä nostamalla verotettavan perintöosuuden euromääräistä alarajaa sekä helpottamalla lesken ja alaikäisten lasten asemaa tekemällä tarkistuksia veroasteikkoon- ja luokkiin. Verotettavan perintöosuuden alaraja on tarkoitus korottaa nykyisestä 3 400 eurosta 20 000 euroon ensi vuoden alusta lukien.

Hallitus on lisäksi esittänyt, että lahjaverotus eriytetään perintöverotuksesta. Veronalaisen lahjan alarajaa on tarkoitus nostaa 3 400 eurosta 4 000 euroon kuluttajahintaindeksin kehityksen mukaisesti.

Hallituksen tavoitteena on selvittää perheyriyten sukupolvenvaihdoksiin liittyvät erityisongelmat vaalikauden puoliväliin mennessä. Tarkoituksena on vapauttaa yritysten sekä maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdokset perintö- ja lahjaverotuksesta perheyriyden edistämiseksi. Maataloustoiminnan jatkajan osalta ei ole tarkoitus muuttaa huojennuksen soveltamiskohteita. Huojennuksen tulisi hallituksen mukaan kohdistua ainoastaan omaisuuteen, joka aidosti kuuluu yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan. Näiden uudistusten olisi tarkoitus astua voimaan vuoden 2008 kesäkuun alussa.

Jarkko Kuusinen
Tanja Dickman

Ulkomaalaisen työntekijän vakuuttaminen Suomessa ja työntekijän eläkelain mukainen vapauttaminen vakuuttamisvelvollisuudesta

Työntekijän eläkelain (TyEL) peruseräpäätteen mukaan suomalaisen työnantajan on vakuutettava Suomessa palveluksessaan oleva ulkomaalainen työntekijä aivan samoin kuin suomalaisetkin työntekijät. Myös ulkomainen työnantaja on velvollinen järjestämään työntekijöilleen Suomessa eläketurvan. Työ- tai kokousmatkan kestäessä enintään kuukauden, ei vakuuttamisvelvollisuutta työn lyhytaikaisen keston johdosta yleensä ole.

Suomessa kertynyt työeläke maksetaan ulkomaiselle työntekijälle mihin tahansa maahan, kun työntekijä aikanaan jää eläkkeelle. Toisin kuin käytäntönä joissain valtioissa on, eläkevakuutusmaksuja ei kuitenkaan palauteta, jos henkilö muuttaa pois Suomesta, vaan työntekijän tulee hakea eläkettä Suomesta.

Lähetetyt työntekijät

Mikäli tilapäiselle työkomennukselle lähetetty työntekijä tulee Suomeen EU-/ETA-maasta, Sveitsistä, Yhdysvalloista, Israelista, Kanadasta tai Quebecistä hän voi kuulua lähettäjämäan sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, jolloin vakuutusmaksut maksetaan vain lähettäjämäahan. Kuulumisesta lähtövaltion sosiaaliturvaan on hankittava lähtömaasta todistus. Todistuksen voimassaoloajalta eläketurva kertyy kotivaltion sosiaaliturvajärjestelmän mukaisesti ja suomalaisia vakuutusmaksuja ei tarvitse maksaa.

Vapauttaminen vakuuttamisvelvollisuudesta työntekijän eläkelain mukaan

Uusi työntekijän eläkelaki tuli voimaan 1.1.2007. TyEL:n 149 §:ssä säädetään tilanteesta, jossa ulkomainen työnantaja lähettää työntekijänsä työskentelemään tilapäisesti Suomeen, jolloin ulkomainen työnantaja voi saada vapautuksen velvollisuudesta järjestää TyEL:n mukainen eläketurva tälle työntekijälle. Säännöksen tarkoituksena on välttää saman työn kaksinkertainen vakuuttaminen. Vapautuksen voi saada vain työeläkevakuuttamisesta, joten säännös ei koske muita lakisääteisiä sosiaaliturvamaksuja.

Vapautus koskee tilanteita, joissa ei tule sovellettavaksi EU:n sosiaaliturva-asetus (1408/71) tai Suomen solmimien kahdenvälisen sosiaaliturvasopimusten säännökset. Vapautus voi siis koskea vain EU:n/ETA:n ja sosiaaliturvasopimusmaiden ulkopuolelta Suomeen lähetettäviä työntekijöitä.

Myös ulkomainen työnantaja on periaatteessa velvollinen järjestämään Suomessa oleville työntekijöilleen eläketurvan.

Eläketurvan kohtuullisuuden arvioinnissa tarkastellaan ko. maan eläkejärjestelmän kaikkia osa-alueita.

TyEL 149 §:n mukaisesti vapautus vakuuttamisvelvollisuudesta voidaan myöntää seuraavin edellytyksin:

- Työnantaja on ulkomainen yritys. Ulkomaisena työnantajana pidetään myös suomalaisen tai ulkomaisen yrityksen toisessa valtiossa olevaa sivuliikettä, jolla on toisessa maassa pysyvä liikepaikka tai edustusto.
- Työnantaja lähettää työntekijän työskentelemään Suomeen
- Työnantaja järjestää työntekijälle toisessa valtiossa kohtuullisen eläketurvan, johon sisältyvät vanhuus- ja työkyvyttömyysturva sekä perhe-eläketurva. Kohtuullisuuden arvioinnissa tarkastellaan kyseessä olevan maan eläkejärjestelmän kaikkia osa-alueita.
- Toisessa valtiossa järjestetyn eläketurvan arvon säilyminen on turvattu.

Lähtökohtaisesti kotivaltion työeläketurvan tulisi olla osa maan sisäistä ja lakisääteistä työeläkejärjestelmää, mutta poikkeuksellisesti se voi olla myös työnantajan järjestämä muu eläketurva. Eläketurvakeskuksella on hallussaan tietoja useiden maiden lakisääteisistä eläkejärjestelmistä. Työnantaja voi ennen vapautushakemuksen lähettämistä tiedustella eläketurvakeskukselta, tarvitaanko jonkin tietyn maan lakisääteisestä eläketurvasta selvitystä vai onko eläketurvakeskuksella jo mahdollisesti tarvittavat tiedot hakemuksen käsittelemiseksi.

Vapautusta haetaan yksilöllisesti jokaista työntekijää varten eläketurvakeskukselta ja se myönnetään enintään kahdeksi vuodeksi kerrallaan. Jos työ Suomessa jatkuu tämän jälkeen, voi työnantaja hakea vapautukselle jatkoa. On huomattava, että vanhan TEL:n aikaiset vapauttamispäätökset eivät enää ole uuden lain aikana voimassa.

TyEL:n voimaantulon jälkeen eläketurvakeskus on tehnyt jo päätöksiä joidenkin maiden kohtuullisen eläketurvan arvioimiseksi. Japanista lähetetyt työntekijät ovat voineet saada vapautuksen vakuuttamisvelvollisuudesta, kun taas Venäjältä Suomeen lähetetyt työntekijät on jouduttu pääsääntöisesti vakuuttamaan Suomessa. Eläketurvakeskuksessa on parhaillaan käsiteltävänä hakemuksia työntekijöiden tullessa Intiasta, Brasiliasta, Australiasta, Kroatia ja Vietnami. Päätösten käsittelyaikana eläketurvakeskus pyrkii pitämään korkeintaan kolmea kuukautta.

Sanna Väänänen
Esa Johnsson

Vapautus myönnetään enintään kahdeksi vuodeksi kerrallaan.

Ura vero-osastolla

Henkilökuvassa Kai Holkeri

Kansainvälisen yritysverotuksen (ITS) ryhmässä työskentelevä Kai Holkeri on juuri palannut takaisin Luxemburgista, jossa hän perheineen oli komennuksella vajaat kaksi vuotta.

Suuntautumistaan verotukseen Kai saa kiittää innoittavaa luennoitsijaa.

- Opiskelin Helsingin oikeustieteellisessä ja olin jo menossa toisen aineen pääaineprojektiin. Kari S. Tikan pitämä vero-oikeuden peruskurssi oli kuitenkin vielä suorittamatta, ja sen käytyäni päätinkin valita pääaineekseni vero-oikeuden, Kai kertoo.

Valmistuttuaan vuonna 2002 Kai pääsi PwC:lle harjoitteluun yritysverotuksen pariin. Loppuvuodesta hän lähti kuitenkin katsomaan verotusta asianajotoimistosta käsin.

- Asiakkaat olivat siellä pitkälti samoja kuin vaikkapa PwC:llä, mutta näkökulma oli erilainen. Asianajotoimistossa pääsi tekemään hyvin monipuolisia töitä, mikä toi hyvää kokemusta. Halusin kuitenkin erikoistua yritysverotukseen, joten palasin PwC:lle keväällä 2004.



Ulkomaankomennus
Luxemburgissa
merkitsi pitkäaikaisen
haaveen toteutumista.

Kaksi unelmaa toteutui

Ulkomaankomennus oli ollut Kain mielessä jo kauan, ja koko perheellä halu asua jonkin aikaa Keski-Euroopassa. Kun sopiva paikka PwC Luxemburgista tuli tarjolle, päätös oli helppo tehdä; minivaltio oli passeli valinta sekä töiden että sijainnin kannalta.

Komennuksen aikainen työ strukturoinnin ja kansainvälisen yritysverotuksen parissa oli Kaille mieluista ja toimiston ilmapiiri erittäin rento.

- Paikallisen tavan mukaan työpäivät venyivät helposti iltaan kun töihin tultiin myöhemmin kuin esimerkiksi Suomessa eikä lounaan kanssa kiirehditty. Itse yritin mahdollisuuksien mukaan pitää aikaisempaa rytmiä.

- Pari vuotta on mielestäni sopiva aika komennukselle, ja PwC tarjoaa lähtemiseen kyllä erinomaiset mahdollisuudet, Kai toteaa.

Kestävyysurheilua vaipanvaihtojen välillä

Pääosa Kain vapaa-ajasta kuluu perheen – vaimon sekä 2,5 v. ja 7 kk:n ikäisten lapsien – parissa. Jos aikaa jää, Kai harrastaa mielellään kestävyysurheilua: juoksua, suunnistusta ja talvisin hiihtoa.

- Nuorempana hiihdin SM-tasolla, mutta nykyään osallistun urheilutapahtumiin enää satunnaisesti, tosin aina kun mahdollista.

Sini Kaukonen

Tax Bulletin 23