

TaxBulletin

2/2007

Sisällysluettelo

2 Pääkirjoitus

Ritva Nyrhinen

Yritysverotus ja yhtiöoikeus

- 3 • Vanhasen II hallituksen veropolittisista linjauksista
Ilkka Kajas
- 5 • Intian verotuksesta
Mirva Laaksonen, Annika Tigerstedt, Maarit Pokkinen ja Kirsi Haapakoski
- 7 • Verohallituksen ohje uuden osakeyhtiölain vaikutuksista verotukseen
Jarno Mäkelä
- 9 • Kiinteistö- ja sijoitusrahastolait uudistuivat
Tuomas Tikkanen
- 11 • EY:n tuomioistuimen tuomio alikapitalisointia koskevassa asiassa
Seppo Penttilä, Jarno Laaksonen
- 11 • Kotimaisen yritysverotuksen lakimuutoksia ja oikeuskäytäntöä
Pauliina Laine

Arvonlisäverotus

- 12 • Arvonlisäverotuksen viimeaikaista oikeuskäytäntöä
Mirka Danielsson
- 14 • EY-tuomioistuimen ALV-oikeuskäytäntöä 2006–2007
Kaisa Tuominen
- 17 • Pakollinen käännetty verovelvollisuus rakennusalalle Ruotsissa
Ilona Paakkala

Henkilöverotus

- 18 • Ennakkoperinnän ja henkilöverotuksen viimeaikaista oikeuskäytäntöä
Jarkko Kuusinen ja Heidi Viikari

Veroura

- 20 • Esittelyssä Heidi Viikari

Pääkirjoitus



Toukokuu on uuden kasvukauden alku. Maaseudulla istutetaan ja kylvetään. Puut, pensaat ja ruoho alkavat viheriöidä. Uutta satoa odotetaan jo syksyllä korjattavaksi.

Myös uusi sinivihreä hallitus on julkaissut ohjelmansa ja aloittanut toimintansa. Ohjelman mukaisia toimia odotetaan mielenkiinnolla, innostuneesti tai pelon sekaisin tuntein. Varsinaisesti sadonkorjuu ja analysointi aikaansaannoksista tehdään vasta neljän vuoden päästä. Hallituksen veropolitiittiset linjaukset kiinnostavat niin meitä verotuksen parissa työskenteleviä kuin myös verovelvollisia yrityksiä ja yksityishenkilöitä. Linjauksia lukiessa voi saada jonkinlaisen käsityksen esimerkiksi yritystoimintaan kanavoitavista mahdollisista verohyödyistä tai odotettavissa olevista lisäkustannuksista.

Odotettu hallituksen esitys arvonlisäverolain muuttamiseksi kiinteistöjen uudisrakennusten ja perusparannusten kustannusten vähennysten tarkistamisesta annettaneen ennen kesälomia. Näin siitä huolimatta, että asia ei liity hallitusohjelmaan. Odotettavissa on, että tämä lainmuutos tulisi voimaan vuoden 2008 alussa ja jos hallituksen esitys annetaan, jäisi muutokseen varautumiseen aikaa tuleva syksy.

Toukokuussa vietetään erilaisten kukkien kuten Vuokon, Ruusun, Kukan, Flooran ja Liljan nimipäiviä. Toukokuussa on myös runsaasti liputuspäiviä. Lisäksi vietetään Eurooppa-päivää. Eurooppa-päivän ja Euroviisujen kunniaksi olemme koonneet lehtemme tähän numeroon Euroopan yhteisön tuomioistuimen verotusta koskevia ratkaisuja viimeisen vuoden ajalta.

Toivotan kaikille Tax Bulletin lukijoille hyvää ja virkistävää kesää!

Ritva Nyrhinen

Yritysverotus ja yhtiöoikeus

Vanhasen II hallituksen veropoliittisista linjauksista

Yleistä

Maaliskuun 2007 eduskuntavaalien jälkeen Vanhasen II hallitus on saavuttanut neuvottelutuloksen hallitusohjelmasta seuraavalle 4-vuotiskaudelle. Veropolitiikan alueella ei ole mitään järjestyttäviä muutoksia odotettavissa. Ohjelma sisältää lukuisan joukon suhteellisen yksityiskohtaisiakin asioita, mutta monet asiat vaativat vielä tarkempia selvityksiä ennen niiden toteutusta.

Yritysverotus

Yritysverotuksen osalta todetaan, että yritysverotus pidetään kansainvälisesti kilpailukykyisenä. Tämä tarkoittanee sitä, että yhteisöverokanta pidetään 26 prosentissa, ellei muissa maissa verokantoja alenneta. Yritysverotuksen sopeuttaminen kansainvälisiin tilinpäätösperiaatteisiin ja uuteen osakeyhtiölakiin luvataan toteuttaa pääosin ns. Arvela II:n mietinnön mukaisesti.

Kuitenkin hallituksen paperissa todetaan selkeästi, ettei poistouudistusta toteuteta. Arvela II:n keskeisiä periaatteita oli, ettei kirjanpidossa syntyneitä realisoitumattomia arvonnousuja luettaisi veronalaiseksi tuloksi.

Osakeyhtiölakiin liittyvistä muutosehdotuksista keskeinen muutosehdotus liittyy sijoitetun vapaan pääoman rahaston jakamiseen omistajille.

Yleisluontoisena toteamuksena todetaan, että yritysverotuksen pohja pidetään tiiviinä ja hallitus lupaa pidättäytyä suomalaisten yritysten kilpailukykyä vaarantavista muutoksista. Merenkulun osalta luvataan uudistaa tonnistoverotus kilpailukykyiseksi sekä selvittää yleisvarauksen käyttöönottoa merenkulun verotuksessa.

Hallitus lupaa myös korottaa lahjoitusvähennystä, joka on ollut vuosikausia muuttumattomana (850-25 000 euroa).

Rajanvetokysymys aidosta yritysvarallisuudesta tulee olemaan haasteellinen tehtävä niin lainsäätäjälle kuin tulkitsijoillekin.

Perheyritykset

Perheyrityksen edistämiseksi luvataan poistaa perintö- ja lahjaverotus kokonaan yritysten sekä maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta. Tätä kohtaa on täsmennetty siten, että huojennus on tarkoitettu kohdistaa vain aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan liittyvään omaisuuteen. Jo tässä vaiheessa on helppo ennakoita, että rajanvetokysymys aidosta yritysvarallisuudesta tulee olemaan haasteellinen tehtävä niin lainsäätäjälle kuin tulkitsijoillekin.

Hallitus lupaa vaalikauden puoliväliin mennessä selvittää perheyritysten sukupolvenvaihdosten erityisongelmat. Eräs erityisongelma on varmaankin nykyisessä laissa oleva omistusosuusvaatimus.

Perintöveroa luvataan keventää verotettavan perinnön alarajaa nostamalla. Sanamuodon mukaan tämä merkitsisi sitä, että lahjaverotuksen osalta alaraja säilyisi nykyisellään. On selvää, että jos alaraja eriytyy, niin se saattaa kansalaiset varsin vaikeiden kysymysten eteen, kun he suunnittelevat varallisuuden siirtämistä perillisille.

Hallitus lupaa myös madaltaa kynnystä siirtyä toisen palveluksesta itsenäiseksi yrittäjäksi. Verolainsäädännöllä tai ainakin verotuskäytännöllä on vaikutusta tämän tavoitteen saavuttamisessa. Lisäksi luvataan seurata verotusmenettelyihin liittyvien seuraamusmaksujen kohtuullisuutta.

Sijoitustoiminnan verotus

Hallitus lupaa keventää pienten osinkotulojen verotusta. Julkisuudessa on esitetty, että tämä tarkoittaisi sitä, että luonnollisen henkilön listayhtiöstä saamat osingot olisivat verovapaita 1 000 euroon asti.

Hallitus lupaa selvittää mahdollisuudet kannustaa verotuksen keinoin pääomasijoituksia ja liiketoimintaosaamisen siirtymistä alkaviin yrityksiin. Edellä mainitulla lausunnalla viitataan ns. "business enkeleihin".

Hallitus lupaa myös selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitusten verovapautta riskipääomarahastoihin ja listaamattomiin yrityksiin. Tällä hetkellä riskipääomarahastojen sijoitusten tuotot on tulkittu veronalaisiksi, kun sitä vastoin osakesijoitusten myyntivoitot ovat olleet yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaata tuloa.

Ulkomaisilta rahastosijoittajilta luvataan poistaa loput esteet sijoittaa Suomeen.

Tuloverotus

Tuloverotusta luvataan keventää maltillisesti kaikissa tuloluokissa. Useista muista yksityiskohdista voidaan mainita varsin suuren suosion saaneen kotitalousvähennyksen kehittäminen.

Välilliset verot

Hallitus lupaa alentaa elintarvikkeiden arvonlisäverokannan 12 prosenttiin. Lisäksi hallitus toimii EU:n säännösten muuttamiseksi siten, että ravintoloiden ja henkilöstöruokailun arvonlisäverokanta voitaisiin alentaa elintarvikkeiden arvonlisäverokannan tasolle.

Hallitus lupaa selvittää kulttuurituotteiden arvonlisäverokysymykset sekä yksityisiin sosiaali- ja terveyspalveluihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron aiheuttamat kilpailuväristymät.

Päästöjen vähentämiseksi sekä energian säästämiseksi ja energiatehokkuuden parantamiseksi hallitus lupaa kehittää liikenteen ja polttoaineiden verotusta. Lisäksi hallitus selvittää jäteveron mahdollista korotusta.

Ilkka Kajas

Intian verotuksesta

PwC järjesti Helsingissä 16.2.2007 asiakastilaisuuden, jossa käsiteltiin verotusta Intiassa. Seminaarissa esiintyi sekä kotimaisia että ulkomaisia asiantuntijoita. Hannu Bergholm Berhan Ltd:stä kertoi käytännön esimerkkejä Intian liikemaailmasta. Lontoossa vaikuttava PwC:n Tax Director Raj Julleekkea esitteli Intian tuloverolainsäädäntöä. Tax Manager Anita Rastogi New Delhistä puhui välillisen verotuksen kiemuroista sekä tulevaisuuden näkymistä Intiassa. Tax Manager Kirsi Haapakoski PwC:n Human Resource Services -ryhmästä kertoi Suomesta Intiaan lähetettävien työntekijöiden verotuksesta.

Verotus Intiassa -seminaarin materiaali löytyy kokonaisuudessaan PwC:n internet-sivuilta.

Yritysverotus

Raj Julleekkea käsitteli esityksessään sitä, miksi yritykset investoivat Intiaan ja mitkä ovat lainsäädännölliset puitteet harjoittaa ulkomaalaisena liiketoimintaa Intiassa. Julleekkea kertoi myös yleisellä tasolla Intian verojärjestelmästä. Tämän lisäksi hän esitti vaihtoehtoisia tapoja tehdä investointeja Intiassa.

Intian valtio on valmis suuriinkin myönnytyksiin ulkomaisten yritysten houkuttelemiseksi maahan.

Miksi Intia?

Intia on tällä hetkellä vetovoimainen maa länsimaisille yrityksille:

- Intian talous on kasvanut ja avautunut viime vuosina nopeasti
- Kiinan jälkeen Intia on Aasian toiseksi suurin markkina-alue; se tarjoaa paljon mahdollisuuksia sekä investoinneille että tuotteille
- Intiassa on nuori väestö: alle 25 vuotiaita on 500 miljoonaa ja moni puhuu englantia
- Intiassa on runsaasti ammattitaitoista työvoimaa
- Intia on Maailman kauppajärjestön WTO:n jäsen.

Lainsäädännölliset puitteet

Intian valtio on viime aikoina helpottanut ulkomaisten yritysten investointeja Intiaan. Ulkomaalainen yritys voi harjoittaa liiketoimintaa Intiassa useimmissa tapauksissa ilman erillistä hyväksymistä. Ulkomaalainen voi toimia Intiassa perustamalla sinne tytäryhtiön tai yhteisyrityksen paikallisen yhteistyökumppanin kanssa.

Verotus Intiassa

Intiassa on korkea veroaste – efektiivinen veroaste on yli 40 %. Intian valtio on kuitenkin valmis suuriinkin myönnytyksiin ulkomaisten yritysten houkuttelemiseksi maahan. Tästä hyvänä esimerkkinä ovat niin kutsutut erityistalousoalueet (Special Economic Zones). Myös eräät suomalaiset yritykset ovat viime vuosina päässeet hyötymään näiden erityisalueiden eduista.

Intia ei peri lähdeveroja osingoista. Sen sijaan osinkoa jakavan intialaisen yhtiön on maksettava 14,03% ns. osingonjakoveroa.

Investoinnit Intiaan

Intialaisen yhtiön osakkeiden myynti aiheuttaa suomalaiselle yhtiölle myyntivoittoverotuksen Intiassa. Myyntivoittoverotus on 20,91 %, mikäli suomalainen yhtiö on omistanut yhtiön osakkeet yli 12 kuukautta. Muissa tapauksissa vero on 41,82 %.

Arvonlisäverotus

Intian välillisen verotuksen järjestelmä sisältää sekä liittovaltiotasolla että osavaltiotasolla maksettavia veroja. Verot ja erityisesti verokannat poikkeavat huomattavasti riippuen siitä, missä Intian 28 osavaltiota yritys liiketoimintaa harjoittaa. Vain osa veroista oikeuttaa hankintoihin sisältyvän veron vähennykseen.

Liittovaltion arvonlisäveroa (CENVAT) maksetaan tavaroiden valmistustoiminnasta 16 %:n verokannalla, jonka lisäksi maksetaan koulutuksen rahoitusmaksua (Education cess) 2 % maksettavan CENVATin määrästä. Lisäksi liittovaltiotasolla tiettyihin listattuihin palveluihin sovelletaan Service Taxia 12,24 %. Tavaroiden maahantuonneista maksettavat tullit vaihtelevat 4 - 20 %:n välillä.

Osavaltiotasolla tavaroiden myynneistä maksettavat verot, Central Sales Tax ja State Value Added Tax, ovat yleensä 12,5 %:n suuruisia. Lisäksi peritään Works Contract Tax, Entry Tax ja muita paikallisia ja kunnallisia veroja.

Eri verolajit edellyttävät yleensä erillistä rekisteröintiä. Lisäksi esimerkiksi saman yrityksen Intiassa sijaitsevat tehtaot täytyy kukin rekisteröidä erikseen.

Maarit Pokkinen

Henkilöverotus

Suomesta Intiaan lähetettävien työntekijöiden verotus

Yleensä täysi verovapaus Suomessa on olennainen Intian komennukselle houkutteleva verotukseen liittyvä tekijä. Riippuu kuitenkin työntekijän palkkatasosta, onko henkilölle verotuksellisesti edullista tulla verotetuksi Intiassa (vai Suomessa). Vielä noin 60 000 euron vuosituloilla verorasitus on samaa luokkaa sekä Suomessa että Intiassa. Tätä suuremmilla vuosituloilla Intian verotus on kevyempi.

Kun työskentely Intiassa kestää alle kuusi kuukautta ja palkka maksetaan Suomesta, verotus jatkuu Suomessa entisen kaltaisena, mutta ulkomaantyöskentelystä voidaan maksaa verovapaata päivärahaa, mikäli Verohallituksen päätöksen mukaiset työmatkalle säädetyt edellytykset täyttyvät.

Jos palkka maksetaan Suomesta Intian komennuksen aikana eikä Intiaan synny suomalaiselle yhtiölle kiinteää toimipaikkaa, saa Intia verotusoikeuden tuloon vain siinä tapauksessa, että suomalainen työntekijä oleskelee Intiassa vähintään 184 päivää kalenterivuoden aikana.

Kirsi Haapakoski

Verohallituksen ohje uuden osakeyhtiölain vaikutuksista verotukseen

Osakeyhtiölakia on uudistettu vuonna 2006. Osakeyhtiölain uudet säännökset koskevat muun muassa varojen jakamista sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta, välisosinkoa ja suosivaa varojenjako. Verolainsäädäntöön ei kuitenkaan ole lisätty vastaavia kysymyksiä koskevia erityissäännöksiä. Tämän vuoksi on keskusteltu, mitä verovaikutuksia liittyy osakeyhtiölain uusien säännösten mukaisiin menettelyihin.

Verohallitus on 8.3.2007 antanut ohjeen uuden osakeyhtiölain (624/2006) vaikutuksista verotukseen (Dnro 206/345/2007). Verohallitus toteaa ohjeessaan, että sen käsityksen mukaan verosäännöksiä tullaan muuttamaan uuden osakeyhtiölain johdosta, minkä takia se ottaa kantaa vain yleisimmin esille tuleviin kysymyksiin. Verohallituksen kannanotoista merkille pantavia ovat erityisesti seuraavat seikat.

Varojen jakaminen sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta

Osakeyhtiön osakkailleen jakamia varoja verotetaan joko osinkotulona tai luovutusvoittona. Luovutusvoittoa koskevia säännöksiä sovelletaan, kun varojen jako tapahtuu osakepääoman alentamisena, omien osakkeiden hankkimisena tai lunastamisena tai kun yhtiö puretaan. Kuten Verohallitus on tuonut esille, tuloverolainsäädännössä ei ole erikseen määritelty osingon käsitettä. Luonteensa puolesta osinko on tuottoa osakkeelle eli oman pääoman ehtooselle sijoitukselle osakeyhtiöön. Kun yhtiö jakaa osakeomistuksen perusteella osinkoa jakokelpoisista varoistaan, verotetaan osingonsaajaa osinkotulon verottamista säätelevien säännösten perusteella.

Ennen Verohallituksen ohjeen antamista on keskusteltu, miten verotetaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta tapahtuvaa varojenjako. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota perustamissopimuksen tai osakeantipäätöksen mukaan ei merkitä osakepääomaan ja jota ei kirjanpitolain mukaan merkitä vieraaseen pääomaan, sekä sellainen muu oman pääoman sijoitus, jota ei merkitä muuhun rahastoon. Rahastoon merkitään myös se määrä, jolla osakepääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen (osakeyhtiölaki 8 luku 2 §). Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon voidaan kirjata myös osakkeenomistajan vastikkeeton sijoitus yhtiöön.

Verohallitus on sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta tapahtuvan varojenjaon osalta viitannut ohjeessaan osakeyhtiölain 13 luvun 6 §:n 3 momenttiin, jonka mukaan varojen jakamista koskevassa päätöksessä on mainittava jaon määrä ja se, mitä varoja voitonjakoon käytetään. Ohjeessa on esitetty, että tämän mukaisesti yhtiön on erikseen selvitettävä, onko kysymyksessä voittovarojen jakaminen vai pääoman palauttaminen, jos yhtiö jakaa varoja sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta.

Osakeyhtiön osakkailleen jakamia varoja verotetaan joko osinkotulona tai luovutusvoittona.

Uusi
osakeyhtiölaki
mahdollistaa
voitonjaon
meneillään olevalta
tilikaudelta.

Jos jaetaan yritykseen kertyneitä voittovaroja, varojenjaon verottamiseen sovelletaan osinkotuloa koskevia säännöksiä. Siltä osin kuin jaetaan varoja, jotka ovat syntyneet osakkeenomistajien tekemien pääomansijoitusten myötä, varojen jakamista on Verohallituksen käsityksen mukaan pidettävä pääoman palautuksena. Pääoman palautus katsotaan verotuksessa osakkeiden luovutukseen rinnastettavaksi tuloksi, joka vähentää osakkeen hankintamenoa.

Verohallitus on kuitenkin lausunut ohjeessaan, että varojen jakoon sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta sovelletaan verotuksessa osinkoa koskevia säännöksiä, ellei varoja jakava yhtiö pysty riittävän luotettavasti selvittämään, että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta jaetut varat ovat luonteeltaan pääomanpalautusta.

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon on saatettu tehdä sekä pääomasijoituksia että siirtää voittovaroja. Ohjeen mukaan varojenjako sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta on tällöin katsottava pääomapalautukseksi tai osingoksi pääomasijoitusten ja siirrettyjen voittovarojen suhteessa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastossa.

Osingonjako tilikauden aikana eli ns. väliosinko

Uusi osakeyhtiölaki mahdollistaa voitonjaon meneillään olevalta tilikaudelta. Verohallituksen ohjeen mukaan osingonsaajan verotuksessa ei ole merkitystä sillä, onko osinko jaettu jo päättyneeltä vai vielä kulumassa olevalta tilikaudelta. Luonnollisen henkilön verotuksessa osinko on sen verovuoden tuloa, jona osinko on nostettavissa. Elinkeinotoimintaa harjoittavan osingonsaajan verotuksessa sovelletaan puolestaan yleensä suoriteperiaatetta. Suoriteperiaatteen mukaan osinko on sen verovuoden tuloa, jonka aikana varojenjakopäätös on tehty ja oikeus osinkosaamiseen on syntynyt.

Suosivat varojenjakotilanteet

Uuden osakeyhtiölain nojalla yksimieliset osakkeenomistajat voivat päättää jakaa vapaata omaa pääomaa muussa suhteessa kuin osakkeenomistuksen tai yhtiöjärjestyksen määräysten perusteella. Jos osakkeenomistaja luopuu hänelle osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen mukaan kuuluvasta osingosta toisen osakkaan hyväksi, suosiva varojenjakoo edellyttää kaikkien osakkaiden yksimielisyyttä. Kun osakas antaa suostumuksensa tällaiseen osingonjakoon, hän luopuu hänelle kuuluvasta osingosta. Verohallituksen mukaan osinkotulo katsotaan verotuksessa tällaisessa tilanteessa sen osakkaan tuloksi, jolle se lain ja yhtiöjärjestyksen mukaan olisi kuulunut. Tällöin myös katsotaan, että osakas, joka suosivassa jaossa saa osingon, saa lahjan osingosta luopuneelta osakkaalta.

Jarno Mäkelä

Kiinteistö- ja sijoitusrahastolait uudistuivat

Kiinteistösijoittamisen merkitys on kasvanut viime vuosina voimakkaasti niin Suomessa kuin muuallakin maailmassa. Toistaiseksi kiinteistösijoituksia ovat kuitenkin tehneet lähinnä eräät listatut ja listaamattomat kiinteistösijoitusyhtiöt sekä erityislaeissa sääntelemättömät kiinteistörahastot.

Suomen kiinteistörahastolaissa (1173/1997) ja sijoitusrahastolaissa (48/1999) tähän asti säännellyt rahastomuodot eivät ole käytännössä herättäneet kiinteistösijoittajien kiinnostusta. Kiinteistö- ja sijoitusrahastolakien 1.5.2007 voimaan tulleiden muutosten on tarkoitus muuttaa tämä tilanne ja tarjota niin institutionaalisille sijoittajille kuin yksityishenkilöillekin paremmat mahdollisuudet epäsuoraan kiinteistösijoittamiseen säänneltyjen kiinteistörahastoiden (kiinteistörahastolaki) ja erikoissijoitusrahastojen (sijoitusrahastolaki) kautta. Lainmuutoksissa on teknisluonteisten sääntelykysymysten lisäksi pyritty kiinnittämään huomiota myös verotehokkaiden vaihtoehtojen luomiseen.

Muutokset ja näiden tavoitteet

Kiinteistö- ja sijoitusrahastolait mahdollistavat edellä mainittujen muutosten voimaantulon jälkeen sijoittamisen sekä osake- tai kommandiittiyhtiömuotoiseen kiinteistörahastoon että kiinteistöihin sijoittavaan erikoissijoitusrahastoon. Kiinteistörahastolain mukaisia rahastokenteita ovat osakeyhtiö- ja kommandiittiyhtiömuotoiset rahastot, jotka täyttävät eräät yleiset edellytykset.

Osakeyhtiörahastojen tulee olla julkisia osakeyhtiöitä, joiden osakepääoma on pääsääntöisesti vähintään viisi miljoonaa euroa ja osakkeet julkisen kaupankäynnin kohteena. Kommandiittiyhtiörahastojen tulee vastaavasti tarjota yleisölle osuuksiaan, joiden tulee olla arvopaperimarkkina- ja (495/1989) tarkoitettuja arvopapereita. Tällaisia osuuksia tulee olla useita ja ne eivät saa ominaisuuksiltaan poiketa toisistaan.

Sekä osakeyhtiö- että kommandiittiyhtiörahastot saavat lainmuutoksen jälkeen harjoittaa paitsi kiinteistörahastotoimintaa myös tähän olennaisesti liittyvää toimintaa, joka on omiaan edistämään kaikkien sijoittajien etua. Sijoitukset voivat kohdistua Suomessa ja muualla Euroopan talousalueella (EU-maat sekä Norja, Islanti ja Liechtenstein) sijaitseviin kiinteistöihin ja näitä koskeviin arvopapereihin.

Sijoitusrahastolain mukaiset pääasiallisesti kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin sijoittavat erikoissijoitusrahastot voivat lainmuutoksen jälkeen sijoittaa varojaan vapaammin yksittäisiin sijoituskohteisiin. Rahastoyhtiö ei voi kuitenkaan sijoittaa hallinnoimiensa sijoitusrahastojen varoja saman osakeyhtiön osakkeisiin määrällä, joka ylittäisi kymmenen prosenttia yhtiön osakepääomasta tai kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä.

Lainmuutoksissa on teknisluonteisten sääntelykysymysten lisäksi pyritty kiinnittämään huomiota myös verotehokkaiden vaihtoehtojen luomiseen.

Rahastorakenteesta riippumatta rahastojen osakkeiden tai osuuksien luovuttaminen on luovutusvoittoverotuksen kohteena.

Lisäksi jos rahastoyhtiön hallinnoimien sijoitusrahastojen varoja on sijoitettu yhteen osakeyhtiön määrällä, joka ylittää viisi prosenttia yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, rahastoyhtiön tulee julkaista rahastoesitteestä mahdollisesti poikkeavat omistajaohjauksen tavoitteet sijoitusrahastojen vuosikertomuksessa. Kiinteistöliiketoimintaan liittyvien erityispiirteiden vuoksi muun muassa arvonmääritys ja osuuksien lunastus kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin sijoittavissa erikoissijoitusrahastoissa poikkeaa varsin olennaisesti muista sijoitusrahastoista. Esimerkiksi osuuksien lunastus voi erikoissijoitusrahaston säännöistä riippuen tapahtua vasta kuuden kuukauden kuluttua lunastusvaatimuksen esittämisestä.

Edellä mainittujen kiinteistörahastorakenteiden verotus poikkeaa varsin paljon toisistaan. Osakeyhtiörahastoissa tuloverotus kohdistuu sekä rahaston veronalaiseen tuloon että osakkaille jaettuihin voittovaroihin. Kommandiittiyhtiö- ja erikoissijoitusrahastoissa sijoittajat välttävät tällaisen kaksinkertainen verotuksen, sillä rahastot eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan verotus kohdistuu ainoastaan sijoittajien rahastosta saamaan tuloon. Rahastorakenteesta riippumatta rahastojen osakkeiden tai osuuksien luovuttaminen on luovutusvoittoverotuksen kohteena.

Muutosten arviointia

Sijoittajat ovat yleisesti pitäneet edellä esitettyjä kiinteistö- ja sijoitusrahastolakien muutoksia oikeansuuntaisina, mutta kuitenkin riittämättöminä. Kiinteistöihin ja kiinteistöarvopapereihin sijoittavien erikoissijoitusrahastojen ongelmana on pidetty erityisesti rahastoyhtiön lunastusvelvollisuutta, joka voi pakottaa esimerkiksi ennen aikaisiin tai huonossa suhdannetilanteessa tapahtuviin kiinteistöjen ja kiinteistöarvopapereiden realisointeihin mikäli suuri osa sijoittajista haluaa samanaikaisesti osuutensa tulevan lunastetuksi. Myöskään kiinteistöliiketoimintaan olennaisesti kuuluvaa velkavipua ei voitane hyödyntää kiinteistö- ja erikoissijoitusrahastoissa täysimääräisesti tulevan valtiovarainministeriön asetustasoisien sääntelyn vuoksi. Arvostelua on herättänyt myös se, ettei osakeyhtiörahastojen kaksinkertaista verotusta ole poistettu esimerkiksi anglosaksisten maiden REIT-rahastojen (Real Estate Investment Trust) sääntelyä vastaavalla tavalla.

Esitetystä kritiikistä huolimatta markkinoille on jo tulossa ensimmäisiä lähinnä yksityissijoittajille markkinoituja erikoissijoitusrahastoja, jotka tulevat sijoittamaan varansa kasvukeskusten vuokra-asuntojen osakkeisiin.

Tuomas Tikkanen

EY:n tuomioistuimen tuomio alikapitalisointia koskevassa asiassa

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin (EYT) antoi 13.3.2007 ratkaisunsa Ison-Britannian alikapitalisointisääntöjä koskevassa asiassa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*. EYT:n ratkaisun mukaan vain rajat ylittäviin tilanteisiin soveltuva koron vähennyskelpoisuuden kategorisesti tietyissä tilanteissa estävä Ison-Britannian alikapitalisointisäännöstö muodosti EY:n perustamissopimuksen turvaaman vapaan sijoittautumisoikeuden rajoituksen. Tämä rajoitus on EYT:n mukaan oikeutettu vain, jos alikapitalisointisäännösten soveltaminen perustuu sellaisten objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen, joiden avulla voidaan tunnistaa pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely.

Verovelvolliselle on aina annettava mahdollisuus esittää tarvittaessa ja joutumatta noudattaen liiallisia hallinnollisia velvoitteita näyttöä liiketoimen taustalla olevista liiketaloudellisista syistä. Silloinkin, kun lainananto katsotaan tuomioistuimen tarkoittamaksi keinotekoiseksi järjestelyksi, korot voidaan luokitella voitonjaoksi vain siltä osin kuin ne ylittävät sen, mistä olisi sovittu toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Ratkaisulla voidaan katsoa olevan laaja merkitys EU:n jäsenvaltioiden alikapitalisointisääntöihin. Sinällään verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettuihin täysin keinotekoisiihin järjestelyihin voidaan tulevaisuudessakin puuttua alikapitalisointisääntöksiin, mutta kategoriset (esim. johonkin ennalta määrättyyn ehdottomaan velan ja pääoman suhteeseen perustuvat) rajoitukset ilman mahdollisuutta osoittaa velkarahoituksen markkinaehtoisuutta eivät kestä EY-oikeudellista tarkastelua. Periaateiltaan ratkaisu noudattaa hyvin pitkälle samaa linjaa, joka tuli näkyviin välyhtiölainsäädäntöä koskeneessa tuomiossa C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

Seppo Penttilä
Jarno Laaksonen

Kotimaisen yritysverotuksen lakimuutoksia ja oikeuskäytäntöä

Ajantasaisen tiedon merkitys päätöksenteon pohjana on ensiarvoisen tärkeää. Verotuksessa tiedon ajantasaisuuden merkitys on erityisen tärkeää. Verolainsäädäntö muuttuu ja kotimaisen yritysverotuksen alalta saadaan vuosittain runsaasti eri oikeusasteiden ratkaisuja.

Kaikkien muutosten ja ratkaisujen seuraaminen ja läpikäynti vaatii runsaasti aikaa ja resursseja. Tämän vuoksi Suomen PwC seuraa lainsäädännön muutoksia ja oikeuskäytäntöä ja julkaisee niitä nettisivuillaan kahden viikon välein, kesälomakautta lukuun ottamatta. Ajankohtaiskatsauksista löytyy yhteenveto tarkasteltavana olevana ajanjaksona julkaistusta yritysverotusta koskevasta lainsäädännöstä, viranomaisohjeista ja -päätöksistä sekä oikeuskäytännöstä. Ajankohtaiskatsaukset löytyvät verokonsultoinnin sivuilta kohdasta "Ajankohtaista".

Pauliina Laine

Arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksen viimeaikaista oikeuskäytäntöä

Jos arvonlisäverotus on sinänsä kokenut viime aikoina merkittäviä mullistuksia, kuten kuudennen arvonlisäverodirektiivin uudelleen kirjoittamisen ja varsinkin EYT:n (Euroopan yhteisöjen tuomioistuin) oikeuskäytännön myötä tulevien arvonlisäverolakimuutosten valmistelua, korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) kautta oikeuskäytännön muutokset ovat olleet verrattain hillittyjä. Kuluvana ja viime vuonna julkaistujen KHO:n ratkaisujen vaikutuksia voisi kuvata pikemminkin vallitsevaa verotuskäytäntöä vahvistavana.

Rahoituspalvelujen määräytyksiä

Vuonna 2006 rahoituspalveluja koskevia päätöksiä julkaistiin kaikkiaan kolme. KHO on 28.3.2006 antamassaan ratkaisussa EYT:n tuomioiden linjan mukaisesti lausunut, että silloin kun yhtiön rahoitustoiminnan ei voida katsoa kohdistuvan suoraan sen verolliseen tai verottomaan toimintaan, mutta voidaan katsoa liittyvän sen arvonlisäverolliseen toimintaan yleisesti, kysymys on arvonlisäverotuksen ulkopuolisista liiketoimista. Tällöin yhtiöllä on tähän toimintaan liittyvien hankintojen osalta vähennysoikeus liiketoiminnan yleiskuluina.

Jostain syystä verotuskäytännössä on ollut kuitenkin vaikeaa saada veroviranomaista hyväksymään KHO:n päätösten laajentamaa yleiskustannusten vähennyskelpoisuuden tulkintaa yksittäistapauksissa silloin, kun toimet liittyvät yhtiön rahoitukseen. Näin silloinkin, vaikka kysymys olisi puhtaasti verollista toimintaa harjoittavan yhtiön rahoittamiseen liittyvistä hankinnoista.

Verottoman rahoituspalvelun tulkinnasta oli kysymys myös 2.10.2006 annetussa ratkaisussa taltio 2534 sekä heti seuraavassa 3.10.2006 annetussa ratkaisussa taltio 2535. Ensimmäisessä sijoitusrahaston alihankintana ostamat salkunhoitoon liittyvät sijoitusneuvontapalvelut katsottiin verottomiksi rahoituspalveluiksi. Jälkimmäisessä rahahuoltopalvelut muuttuivat verollisiksi, kun ostajina eivät olleetkaan enää rahoituslaitokset, vaan yritysasiakkaat suoraan. Aiheesta voidaan ihmetellä, miksi ostajan statukselle annettiin niinkin ratkaiseva merkitys, että se muutti verottoman rahoituspalvelun verolliseksi palveluksi.

Koulutuspalvelun myynti

KHO katsoi 9.4.2006 antamassaan ratkaisussa taltio 921, että toisen verotonta koulutusta järjestävän yhteisön koulutuspalvelun myynti toiselle verotonta koulutusta järjestävälle yhteisölle on verotonta. Tämä tulkinta on linjassa arvonlisäverolaissa erityissäännöksellä toteutetun terveyden- ja sairaanhoitopalveluja tuottavien tahojen toisilleen hoidossa käytettävien tavaroiden ja palvelujen myynnin verottomuuden kanssa.

Uudenkaupungin kaupunkia koskeva KHO:n päätös

EYT:n 30.3.2006 antama tuomio Suomea koskevassa asiassa C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) antoi suuntaa KHO:n syksyllä ratkaisemalle vuosikirjapäätökselle KHO:2006:65. Päätöksen lopputulos vastasi siten EYT:n antamaa direktiivin tulkinnan linjaa, jonka mukaan Suomen arvonlisäverolaki on ristiriidassa direktiivin kanssa siltä osin kuin lakiin ei sisälly säännöksiä, joiden mukaan verovelvollinen voisi oikaista perusparannus- ja uudisrakentamiskustannuksiaan edukseen silloin kun kiinteistön verollinen käyttö lisääntyy. Itse KHO:n päätöstä merkittävämpi vaikutus koko Uudenkaupungin kaupungin tapauksella oli arvonlisäverolakiin paraikaa odotettava kiinteistöjä koskeva lakiuudistus.

Tavanomaisen mainoslahjan määräyksestä

Syksyllä KHO antoi peräti vuosikirjapäätöksen mainoslahjojen tavanomaisuutta koskevan määritelmän tulkinnasta (KHO 2006:70). Vaikka ratkaisussa nimenomaisesti mainittiin, että tavaralahjojen arvonlisäverodirektiivin mukaista vähäarvoisuutta arvioitaessa ei voida vahvistaa 25 euron tai muutakaan rahamääräistä ylärajaa, vaan että arvio tulisi tehdä ottaen huomioon myös lahjan laatu ja sen arvo saajalleen, KHO löi vahvan sinetin verohallinnossa jo yleisesti käytössä olevalle 25 euron rajalle.

Verovelvolliselle edullisemman arvonlisäverolain säännöksen vaikutus

Vakuutuspalveluja koskevassa ratkaisussa (KHO 10.1.2007 T 18) KHO vahvisti arvonlisäverolain ns. vakuutusteknisiä palveluja koskevan erityissäännöksen direktiivin verottomien vakuutuspalvelujen määritelmää laajemmaksi. KHO vahvisti siten myös periaatteen siitä, että verovelvollisen vahingoksi ei voida vedota direktiivin säännökseen, jos tämä on epäedullisempi verovelvolliselle. Tulkinta oli hyvin odotettu.

Entä vuosi 2007?

Mielenkiintoista on nähdä, josko vuoden 2007 KHO:n julkaistavien päätösten kirjo olisi värikkäämpää ja enemmänkin keskustelua herättävää. Sitä ennen odotamme kuitenkin jännityksellä hallituksen esitystä kiinteistöjä koskevan arvonlisäverolain muuttamiseksi sekä lakiuudistuksen väistämättä aina mukana tuomista tulkinnallisuuksista syntyvää keskustelua.

Mirka Danielsson

EY-tuomioistuimen alv-oikeuskäytäntöä 2006–2007

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimella (EYT) on yksin toimivalta antaa ratkaisu siitä, miten arvonlisäverodirektiivien säännöksiä on tulkittava. Tämän vuoksi jäsenvaltioiden tuomioistuinten on pyydettävä EYT:lta ennakkoratkaisua, jos on epäselvää, mikä on direktiivin säännöksen sisältö.

Suomen arvonlisäverotusta koskevat päätökset

EYT:n antaman tuomion mukaan Suomi ei olisi saanut vaatia veroedustajan asettamista kaikilta ulkomailta, jotka hakevat vapaaehtoista ALV-rekisteröintiä Suomessa (Asia C-249/05, Komissio vs. Suomen tasavalta). Tuomio johti arvonlisäverolain muuttamiseen 1.1.2007 alkaen siten, että veroedustajaa ei enää vaadita muilta kuin vain EU:n ulkopuolelle sijoittautuneilta yrityksiltä.

Arvonlisäverolaki nyky muodossaan sallii oikeuden vähentää uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän arvonlisäveron vain rajatuissa tilanteissa. Osittainen vähennys ei ole ollut mahdollista esimerkiksi silloin, kun verottomassa käytössä ollut kiinteistö on otettu vähennyskelpoiseen käyttöön. EYT:n tuomion mukaan tällainen säännöstö ei ole arvonlisäverodirektiivin mukainen (Asia C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki). Asiaa koskevaa KHO:n päätöstä ja vireillä olevaa lainmuutosta on selostettu aikaisemmissa Tax Bulletinin numeroissa.

Kiinteistöjen rakentamiseen liittyvän arvonlisäveron vähentämiseen ja kiinteistöjen käytön muuttamiseen liittyvät tulkintakysymykset eivät koske vain Suomen arvonlisäverotusta. Jäsenvaltiot pyytävät lähes vuosittain EYT:n ennakkoratkaisua erilaisiin tähän aihepiiriin liittyviin kysymyksiin. Edellä mainitun Suomea koskevan tuomion lisäksi EYT on vuonna 2006 ratkaissut muiden jäsenvaltioiden kiinteistöjen arvonlisäverotusta koskevia kysymyksiä. Näitä tuomioita ei kuitenkaan tässä kirjoituksessa käsitellä tarkemmin.

Ketjuliiketoimet yhteisökaupassa

EYT on vahvistanut tulkinnan, jonka mukaan tavaran kuljetus jäsenvaltiosta toiseen voi liittyä vain yhteen myyntiin. Ketjuliiketoimissa muut myynnit ovat maan sisäisiä myyntejä. Ainoa poikkeus tästä säännöstä on ns. kolmikantakauppa. EYT:n mukaan merkitystä ei ole sillä, kenen määräämisvallassa tavarat ovat kuljetuksen aikana. EYT-tuomion merkitys nousee esiin niissä jäsenvaltioissa, joissa toimituslausekkeet vaikuttavat yhteisömyyntien verottomuuteen (Asia C-245/04, EMAG).

Sijoitusrahastojen hallinnointi

Arvonlisäverodirektiivin mukaan erityisten sijoitusrahastojen hallinnointi on arvonlisäverotonta. Tämän verottomuuden tarkempaa sisältöä koskevat päätökset ovat nousemassa erääksi tarkimmin seuratuista aiheista EYT:n oikeuskäytännössä.

Vuonna 2006 EYT antoi yhden asiaa koskevan ratkaisun. EYT:n mukaan yhteissijoitusyritysten (85/611/ETY) hallinnointi- ja kirjanpito palvelut ovat arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja verottomia erityisten sijoitusrahastojen hallinnointipalveluja, jos ne ovat tunnusomaisia ja olennaisia rahastojen hallinnalle ja muodostavat oman kokonaisuutensa. Verottomuuden ulkopuolelle on kuitenkin nimenomaisesti rajattu omaisuudenhoitajan suorittamat säilytys- ja valvontatehtävät (Asia C-169/04, Abbey National).

Julkisasiamies on jo antanut ratkaisuehdotuksensa suljettuja sijoitusrahastoja (Investment Trust Company) koskevaan ennakkoratkaisupyyntöön. Julkisasiamiehen mukaan jäsenvaltiot voivat tietyn edellytyksin itse määrittellä sellaiset erityiset sijoitusrahastot, joiden hallinnointi on arvonlisäverotonta (Asia C-363/05, JP Morgan Fleming).

Verotusmaa

Valokaapelin asentaminen kahden jäsenvaltion välille meren pohjaan katsottiin asennettuna myydyksi tavaraksi. Kaapelin ja sen asentamiseen liittyvien palvelujen verotusmaa määräytyi sen mukaan, mikä suhteellinen osuus kaapelin pituudesta sijaitsi ko. jäsenvaltion alueella. Myynti oli verotonta siltä osin, kuin kaapelin asennustyö suoritettiin talousvyöhykkeellä, mannerjalustalla ja aavalla merellä (Asia C-111/05, Aktiebolaget NN).

Venenäyttelyn järjestäjän näytteilleasettajille myymä palvelukokonaisuus (näyttelytilat ja niiden sisustus, ankkuripaikkojen vuokraus ja valvonta yms.) verotettiin siinä maassa, jossa näyttely järjestettiin (Asia C-114/05 Gillan Beach Ltd).

Kalastusoikeuksien myynti joen määrättyihin osiin on kiinteistöön kohdistuva palvelu, eli niiden myynnistä suoritetaan veroa joen sijaintivaltiossa (Asia C-166/05, Heger).

Ulkomaalaispalautus

EYT:n mukaan ulkomaalaisella yrityksellä ei ole oikeutta saada ns. ulkomaalaispalautusta ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, jos myyjä on virheellisesti veloittanut arvonlisäveron. Tällaisessa tilanteessa myyjän tulee hakea palautus valtiolta ja ostajan vaatia väärin veloitetua veroa myyjältä siviilioikeudellisella perusteella (Asia C-35/05. Reetsma Cigarettenfabriken GmbH).

Terveydenhuolto ja sosiaalipalvelut

Terveyden- ja sairaanhoito sekä erilaiset sosiaalipalvelut on säädetty arvonlisäverottomaksi. EYT ratkaisee vuosittain myös näiden palvelujen verottomuuteen liittyviä rajanvetokysymyksiä. Vuonna 2006 ratkaistavana on ollut muun muassa seuraavanlaisia kysymyksiä:

Hammasproteesien välitys oli arvonlisäverollista, kun välittäjä ei toiminut hammaslääkärin tai hammasteknikon ominaisuudessa (Asia C-401/05, VDP Dental Laboratory NV).

Ulkopuolisten laboratorioden hoitolaitoksille myymät lääketieteelliset tutkimuspalvelut voivat olla verottomia palveluja. Jäsenvaltioilla on kuitenkin oikeus asettaa verottomuudelle tarkempia edellytyksiä (Asia C-106/05 L.u. P GmbH).

Vuonna 2006 EYT:n käsiteltävänä oli useita tapauksia, joissa ratkaistavana oli rajanveto ALV-järjestelmän väärinkäytön ja sallitun vero suunnittelun välillä.

ALV-järjestelmän väärinkäyttö

Vuonna 2006 EYT:n käsiteltävänä oli useita tapauksia, joissa ratkaistavana oli rajanveto ALV-järjestelmän väärinkäytön ja sallitun verosuunnittelun välillä.

EYT:n mukaan ALV-järjestelmän väärinkäyttönä pidetään tilannetta, jossa ALV-säännöksiä noudatetaan muodollisesti, mutta liiketoimien päämääränä on saada aikaan säännösten tavoitteiden vastainen veroetu. Tämän lisäksi kaikista objektiivisista seikoista tulee käydä ilmi, että järjestelyn tarkoituksena on vain veroedun saaminen.

Kaksi näistä oikeustapauksista koski kiinteistön myynti- ja vuokrausjärjestelyjä, joilla maksimoitiin rakennuskustannuksien arvonlisäverovähennykset. Rakennusten käyttö ilman ko. järjestelyä olisi oikeuttanut huomattavasti pienempään vähennykseen (Asia C-255/02, Halifax ja Asia C-223/03, Huddersfield). EYT:n mukaan järjestelyjen ainoana tarkoituksena oli ollut verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ollut muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää. Järjestelyt olivat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, että objektiivisesti tarkastellen ne olivat arvonlisäverojärjestelmän mukaisia.

Yksi oikeustapauksista koski järjestelyä, jossa lainmuutokseen varauduttiin poikkeuksellisen suurilla ennakkomaksuilla. Oikeustapauksessa oli kysymys tilanteesta, jossa sairaaloiden oikeus vähentää farmaseuttisten tuotteiden ja proteesien ostohintaan sisältyvä arvonlisävero poistettiin. Ennakkomaksujen avulla oli tarkoitus vähentää tulevien ostojen arvonlisävero siten, että sairaala olisi voinut saada em. tavarat ilman arvonlisäveroa vielä 6-7 vuotta lainmuutoksen jälkeen. EYT katsoi, että näitä maksuja ei voitu käsitellä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuina ennakkomaksuina (Asia C-419/02, Bupa).

EYT on käsitellyt lisäksi ostajan vilpittömän mielen suojan merkitystä ns. karusellipetoksien yhteydessä. EYT:n mukaan ostaja ei menettänyt vähennysoikeuttaan, jos hän ei tiennyt eikä voinut tietää, että liiketoimi oli osa myyjän tai jonkun muun myyntiketjuun osallistuneen petollista toimintaa (Asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 Optigen ym. sekä Asia C-439/04, ja 440/04 Kittel ym.).

Muita tapauksia

Käytettyinä verotta ostettujen henkilöautojen myyntiin voitiin soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, vaikka autoja oli ensin käytetty myyjän harjoittamassa leasingvuokraustoiminnassa. (Asia C-280/04, Jyske Finans A/S).

Toisessa jäsenvaltiossa (Italia) sijaitseva sivuliike ei ole pääliikkeestä erillinen oikeushenkilö, vaikka pääliike veloittaisi siltä palvelujen käytöstä aiheutuneita kuluja. Palvelujen luovutus pää- ja sivuliikkeen välillä ei ollut arvonlisäverollista (Asia C-210/04, FCE Bank plc).

Vedonlyönnin välityspalvelut olivat arvonlisäverollisia (Asia C-89/05 United Utilities plc).

Näihin sekä muihin EYT:n tuomioihin voi tutustua lähemmin EYT:n nettisivuilla osoitteessa <http://curia.europa.eu>.

Kaisa Tuominen

Pakollinen käännetty verovelvollisuus rakennusosalalle Ruotsissa

Ruotsissa tulee voimaan 1.7.2007 arvonlisäverolain muutos, jonka mukaisesti rakennuspalvelujen myyntiin sovelletaan pakollista käännettä verovelvollisuutta. Sovellettaessa käännettä verovelvollisuutta palvelujen myyntiin ostaja tilittää myynnistä arvonlisäveron myyjän sijaan. Ruotsin arvonlisäverolain muutoksen tavoitteena on verovalvonnan helpottaminen.

Edellytyksenä pakollisen käännetyn verovelvollisuuden soveltamiselle rakennuspalvelujen myyntiin on, että palvelujen ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka myy rakennuspalveluja muutoin kuin tilapäisesti tai että palvelujen ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka myy rakennuspalveluja edellä mainituille elinkeinonharjoittajille. Säännöstä sovelletaan myös silloin, kun palvelujen myyjänä tai ostajana on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja.

Pakollista käännettä verovelvollisuutta sovelletaan seuraavien rakennuspalvelujen myyntiin:

- maa- ja pohjatyöt (esim. purkutyöt ja maaperätutkimukset)
- rakennus- ja perustustyöt (esim. talonrakennus ja teiden perustaminen)
- rakennusasennus (esim. sähköasennukset, eristys- ja LVI-työt)
- rakennusten viimeistelytyöt (esim. maalaus- ja tasoitetyöt)
- rakennussiivous
- rakennuskoneiden vuokraus ohjaajineen
- työvoiman vuokraus edellä mainittuihin palveluihin.

Pakollista käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta tavaroiden myyntiin. Pakollinen käännetty verovelvollisuus saattaa kuitenkin soveltua myös tavaroiden myyntiin silloin, kun tavarat myydään edellä mainittujen palvelujen yhteydessä.

Pakollinen käännetty verovelvollisuus soveltuu edellä mainittujen rakennuspalvelujen myyntiin, kun palvelut suoritetaan Ruotsissa sijaitsevalla kiinteistöllä tai työvoimaa vuokrataan elinkeinonharjoittajalle Ruotsissa.

Suomalaisten yritysten, jotka toimivat rakennusosalalla Ruotsissa, tulisi ennen säännöksen voimaantuloa selvittää, mitä vaikutuksia säännöksellä on yrityksen toimintaan Ruotsissa. Rakennuspalveluja myyvien yritysten tulisi selvittää, onko mahdollinen arvonlisäverorekisteröinti Ruotsissa enää tarpeellinen, kun palvelujen ostaja on myyjän sijaan verovelvollinen ja tilittää palvelun myynnistä arvonlisäveron Ruotsissa. Rakennuspalveluja ostavien yritysten tulisi selvittää, onko yritys verovelvollinen ostamistaan rakennuspalveluista Ruotsissa.

Ilona Paakkala

Suomalaisten yritysten, jotka toimivat rakennusosalalla Ruotsissa, tulisi ennen säännöksen voimaantuloa selvittää, mitä vaikutuksia säännöksellä on yrityksen toimintaan Ruotsissa.

Henkilöverotus

Ennakkoperinnän ja henkilöverotuksen viimeaikaista oikeuskäytäntöä

Luottamuksensuojaa aikaisemman verotarkastuksen perusteella

Korkeimman hallinto-oikeuden 7.7.2006 antamassa vuosikirjaratkaisussa 2006:45 yhtiölle annettiin luottamuksensuojaa aikaisemmin yhtiössä tehdyn ennakkoperintää koskevan tarkastuksen perusteella. Telakalla alihankintatöitä tekevässä yhtiössä oli vuonna 2002 toimitetussa verotarkastuksessa todettu, ettei yhtiöllä olisi ollut vuosilta 1997 - 2001 oikeutta maksaa verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia suoraan telakalle työhön otetuille työntekijöille. Näin myös korkein hallinto-oikeus katsoi antamassaan ratkaisussa, mutta koska yhtiön ennakkoperintää koskevassa vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa verovuosilta 1993 ja 1994 ei ollut yömatkarafoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä, yhtiön oli katsottava toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti. Vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa oli palkanlaskennan osalta huomautus, jonka mukaan ATK-sovellusta on korjattava siten, että yömatkarahat tulostuvat erikseen päivärahoista. Kertomuksessa ei ollut muita huomautuksia menettelystä, jota yhtiö oli noudattanut maksaessaan työntekijöilleen matkakustannusten korvauksia.

Verotusta toimitettaessa noudatetaan niin sanotun luottamuksensuojan periaatetta arvioitaessa muun muassa aikaisemman verotarkastuksen merkitystä verovelvollisen asemaan. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin mukaan, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Kun kyseisessä asiassa ei ollut ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, korkein hallinto-oikeus ratkaisi asian yhtiön hyväksi ja luottamuksensuojaan vedoten toimitetut maksuunpanot kumottiin.

Vaikka nyt kyseessä olevassa tapauksessa yhtiölle siis annettiin luottamuksensuojaa yhtiöön aikaisemmin tehdyn verotarkastuksen perusteella, epäselvää on, voidaanko luottamuksensuoja ulottaa myös työntekijöiden verotukseen. Asiasta ei ole korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua eikä verotuskäytäntökään tämän osalta ole vakiintunutta. Valtiovarainministeriön 9.6.2006 asettaman työryhmän muistiossa (Komennusmiestyöryhmän muistio – Toimenpide-ehdotuksia huojennuskäytäntöksi ja verotuskohtelun muuttamiseksi, 14/2006) luottamuksensuojan ulottamisesta työntekijöiden verotukseen otettiin kantaa. Työryhmän tehtävänä oli seurata työkomennuksella olevien palkansaajien matkakustannusten korvausten verokohtelua. Työryhmä oli kerännyt tietoa komennusmiesten jälkiverotuksista, niihin liittyvistä oikaisuvaatimuksista ja valituksista sekä komennusmiesten tekemistä veronhuojennushakemuksista. Työryhmä on muistiossaan todennut, että olisi ilmeisen kohtuutonta, jos jälkiverotukset jäisivät työntekijöiden osalta voimaan silloin, kun työnantaja on oman verotuksensa osalta saanut luottamuksensuojaa.

Työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuluokka

Korkeimman hallinto-oikeuden 12.7.2006 antamassa vuosikirjaratkaisussa 2006:48 katsottiin, että työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun asetuksen 1 §:n mukaista yksityisen työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuluokkaa määrättäessä ei oteta huomioon Suomen sosiaaliturvaan kuulumattomille henkilöille maksettuja palkkoja. Asia koski vuotta 2004, jolloin työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa asetuksessa ei ollut säädetty, otetaanko työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuluokkaa määrättäessä huomioon myös palkat, joista ei ole maksettu työnantajan sosiaaliturvamaksuja.

Kyseisen KHO:n päätöksen jälkeen työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun asetuksen sisältämää (28.12.2006/1457) palkan käsitettä on tarkennettu. Voimassa olevan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun asetuksen 1 §:n 2 momentin mukaan yksityisen työnantajan maksuluokka määräytyy kalenterivuotta toiseksi edeltävältä verovuodelta toimitettua verotusta varten annetussa veroilmoituksessa ilmoitettujen kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenoista tehtyjen säännönmukaisten poistojen ja samana verovuonna sosiaaliturvamaksun perusteena olleiden palkkojen perusteella.

Henkilöstörahastosta saatu tulo

Tuloverolain (TVL) 65 §:n mukaan henkilöstörahastosta saadusta rahasto-osuudesta ja ylijäämästä 80 prosenttia on veronalaista ansiotuloa. Muilta osin tulo on verosta vapaa. Korkeimman hallinto-oikeuden 17.4.2007 antamassa vuosikirjaratkaisussa 2007:24 myös muusta kuin henkilöstörahastolaissa (814/1989) tarkoitetusta henkilöstörahastosta saatu rahasto-osuus rinnastettiin TVL 65 §:n mukaiseksi osittain verovapaaksi tuloksi.

Kyseisessä tapauksessa henkilö oli työskennellyt ruotsalaisen yhtiön suomalaisen sivuliikkeen palveluksessa Suomessa ja hän oli kuulunut yhtiön voittopalkkiojärjestelmän piiriin. Järjestelmän mukaan osa yhtiön vuosittaisesta tuloksesta siirrettiin tietyin edellytyksin yhtiön perustamaan ruotsalaiseen voitto-osuussäätiöön. Ruotsalaista voitto-osuussäätiötä ja suomalaista henkilöstörahastoa oli pidettävä samanlaisina keskeisiltä ominaisuuksiltaan, kuten tavoitteiltaan, pääomien kartuttamistavaltaan ja työntekijöille tapahtuvan varojen jakamisen osalta.

Päätöksen perusteluissa KHO on todennut, että TVL 65 §:n säännöksen soveltaminen ei edellytä, toisin kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain voittopalkkioerän vähennyskelpoisuutta koskeva 8 §:n 1 momentin 14 kohta, että kysymyksessä on nimenomaisesti henkilöstörahastolaissa tarkoitettu erä. Kun lisäksi otettiin huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen edellyttämä syrjimättömyyden vaatimus, ruotsalaisesta voitto-osuussäätiöstä saatuun tuloon oli sovellettava TVL 65 §:n säännöstä.

Tapauksessa ei ollut merkitystä sillä, että henkilöstörahastolain 5 §:n 1 momentin mukaan myös ulkomaisen yrityksen Suomessa rekisteröidyn sivuliikkeen henkilöstö voi perustaa oman henkilöstörahaston.

On kuitenkin huomattava, että nyt puheena oleva KHO:n päätös on yksittäistapaus. Kyseisestä KHO:n ratkaisusta ei voida tehdä yleistä johtopäätöstä, että muusta kuin henkilöstörahastolain tarkoittamasta henkilöstörahastosta saatu rahasto-osuus olisi aina TVL 65 §:n mukaisesti osittain verovapaata tuloa. Kukin tapaus tulisi tutkia tapauskohtaisesti ja tarkastella kussakin tilanteessa edellä mainitun KHO:n päätöksen soveltumista.

Jarkko Kuusinen ja Heidi Viikari

