

Verouutiset 3-2017

Budjettiriihi ja vuoden 2018 verolinjaukset

Hallituksen neuvottelu vuoden 2018 talousarvioesityksestä pidettiin Kesärannassa 30. – 31.8.2017. Neuvottelut tunnetaan vuotuisina budjettiriihineuvotteluina, joissa hallitus sopii aina seuraavan vuoden – nyt siis vuoden 2018 – budjettiesityksistä. Kevään 2017 kehysriihessä päätetyn mukaisesti ensi vuoden talousarvioesityksen painopisteitä ovat työllisyys, välittäminen, osaaminen ja turvallisuus. Näihin tehtiin lisäpanostuksia. Esityksen pohjaavat pitkälti seuraaviin lähtökohtiin:

- Talous kasvaa nopeasti.
- Velkaantuminen suhteessa bruttokansantuotteeseen taittuu tavoitteen mukaisesti vaalikauden aikana.
- Kokonaisveroaste ei nouse.
- Hallitus on pääsemässä lähemmäs 72 prosentin työllisyysastetavoitetta ja velaksi elämisen lopettamista.
- Tehdyt toimet vievät myös lähemmäksi kestävä julkista taloutta, mutta tavoitteen saavuttaminen vaatii sovittujen uudistusten määrätietoista toteuttamista.

Itse budjettiesitys annetaan eduskunnalle valtioneuvoston yleisistunnossa 19.9.2017, jolloin se tulee siis julkiseksi. Seuraavaksi tarkastellaan yksityiskohtaisemmin budjettiriihen vuoden 2018 verolinjauksia.

Työn verotus säilyy lähes ennallaan

Hallitus päätti budjettiriihessä 270 miljoonan euron ansiotuloveron kevennyksistä kaikille tuloluokille. Tällä päätöksellä hallitus katsoo täyttäneensä kilpailukyky sopimukseen liittyvät veronkevennykset hallituskaudella.

Solidaarisuusvero säilyy nykyisellään. Tämä tarkoittaa sitä, että valtion progressiivisen tulovero-asteikko rakentuu edelleen neljäportaisesta mallista, jolloin ylin marginaaliverotus alkaa edelleen yhden pykälän aikaisempaa, kun ennen solidaarisuusveron säätämistä käytössä on ollut viisiportainen asteikko.

Ansiotuloveroperusteisiin tehdään kuluttajahintaindeksin mukainen indeksitarkistus. Lisäksi parlamentaarisessa työryhmässä sovittu mukaisesti yleisradioveron rakennetta muutetaan siten, että kaikkein pienituloisimmat vapautuvat verosta.

Alkoholiveroa, energiaveroja sekä tupakkaveroa kiristetään

Työn verotuksen keventämisen rahoittamiseksi hallitus päätti korottaa alkoholiveroa 100 miljoonalla eurolla sekä lämmitys-, työ- ja voimalaitospolttoaineiden energiaveroja nettomääräisesti 45 miljoonalla eurolla. Hallitusohjelman mukaisesti myös tupakkaveron korotuksia jatketaan vuosina 2018–2019, vuonna 2018 yhteensä 68 miljoonalla eurolla.



Muut kompensoinnit

Varhaiskasvatusmaksujen alentamisen kuntataloutta heikentävää vaikutusta kompensoidaan kunnille lisäämällä peruspalvelujen valtionosuutta 25 miljoonalla eurolla sekä korottamalla kuntien osuutta yhteisöveron tuotosta 60 miljoonalla eurolla sekä kiinteistövero 25 miljoonalla eurolla. Hallitusohjelman mukaisesti hallituksen veroperusteisiin tekemien muutosten verotuottovaikutus kompensoidaan kunnille.

Verotuksen kehittämisen pitkän aikavälin suunnitelma

Hallitus käynnistää verotuksen pitkän aikavälin kehittämisen taustaselvityksiä. Verotukseen kohdistuu tulevana vuosina merkittäviä paineita. Paineita luovat muutokset toimintaympäristössä, joihin kuuluu esimerkiksi digitalisaatio, jakamistalous, sosiaaliturvan uudistus ja itsensä työllistämisen yleistyminen. Näiden lisäksi muutospainetta lisää verotukseen liittyvät trendit kuten valtioiden välinen verokilpailu veropohjista ja verokantakilpailun kiristyminen. Suomen on valmistauduttava ja vastattava toimintaympäristön tuomiin haasteisiin pidemmän aikavälin verosuunnitelmalla Suomen kansainvälisen kilpailukykyyn, julkisen talouden kestävyys ja yritysten kasvuedellytysten varmistamiseksi myös tulevaisuudessa.

Suomen kaltaisen pienen ja avoimen talouden tulee huolehtia kilpailukykyisestä ja kannustavasta verotusympäristöstä. Yritys- ja tuloverojärjestelmällä on keskeinen rooli Suomen kansainvälisen kilpailukykyyn ja yritysten suotuisan toimintaympäristön varmistamisessa. Kilpailukykyisyys, ennakoitavuus ja johdonmukaisuus ovat keskeisiä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Kilpailukykyisellä yritys- ja tuloverojärjestelmällä taataan mahdollisimman hyvät edellytykset talouskasvulle ja siten myös veropohjien kasvulle, mikä mahdollistaa hyvinvointiyhteiskunnan rahoituksen.

Hyvinvoiva yhteiskunta perustuu työhön ja osaamiseen. Myös verotuksen tulee kannustaa työntekoon, yrittäjyyteen ja osaamisen kehittämiseen.

Hallitus on päättänyt aloittaa selvitystyön, jonka tavoitteena on tehdä esitys yritys- ja tuloverotuksen kehittämisen pitkän aikavälin suunnitelmaksi. Selvitykset pohjustavat ehdotuksia yritys- ja tuloverotuksen kehittämisestä siten, että järjestelmä ottaa huomioon toimintaympäristön muutoksesta johtuvat tarpeet sekä luo edellytykset talouskasvulle kannustamalla yritystoiminnan harjoittamiseen ja työn tekoon. Pitkän aikavälin suunnitelmalla annetaan yrityksille ja kansalaisille selkeä signaali siitä, että Suomi on jatkossakin valtio, jossa kannattaa investoida, työllistää, tehdä työtä ja kasvaa. Valmistelu käynnistetään tutkimushankkeella, jolle asetetaan asiantuntijoista koostuva laaja-alainen ohjausryhmä.



Loppuhallituskauden verolinjaus

Vuoden 2019 veropäätökset hallitus tekee tarkasteltuaan yleistä taloudellista kehitystä ja julkisen talouden kokonaistilannetta. Veroratkaisut tulevat noudattamaan hallitusohjelman tavoitteita.

Tulolähdejaon poistaminen – toteutuuko jo 1.1.2018?

Alkuvuodesta 2017 Suomessa toimi parikin verotuksen kehittämistä pohtivaa asiantuntijatyöryhmää. Toinen niistä pohti lähinnä osinkoverouudistusta ja toinen tulolähdejaon poistamista.

Osinkoverotuksen uudistaminen näyttää tyyssänneen – ja pitänee korostaa, että onneksi tyssäsi – jo alkuunsa, kun pääministeri totesi, että tämä hallitus ei vie asiantuntijatyöryhmän esitystä eteenpäin. Sen sijaan toinen asiantuntijatyöryhmä – yhteisöjen (esim. osakeyhtiöiden) tulolähdejaon poistamisesta – on edennyt valtiovarainministeriön vero-osaston muistion julkistamiseen (29.6.2017). Muistiossa on paljon hyviä uutisia yrityselämälle, vaikka myös joitain pettymyksiä siitä löytyy. Tässä yhteydessä keskitytään tarkastelemaan tiivistetysti tulolähdejaon poistamiseen tähtäävän muistion sisältökysymyksiin.

Osakeyhtiöiden tulolähdejaon poistaminen

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman mukaan hallituksen tavoitteena on tehdä Suomesta kilpailukykyisempi myös uudistamalla yrittämisen, omistamisen ja investoimisen verotusta. Hallitusohjelman mukaan tappioiden vähentämisoikeutta muutetaan siten, että tulolähteen tappiot voi osakeyhtiössä vähentää muiden tulolähteiden tulosta. Hallitusohjelman kirjaus korvattiin hallituksen budjettineuvotteluissa 31.8. - 1.9.2016 pöytäkirjamerkinnällä, jonka mukaan syksyllä 2016 tuli käynnistää lainvalmisteluhanke tulolähdejaon poistamiseksi osakeyhtiöiltä tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain osalta siten, että säännökset olisivat voimassa vuonna 2018.

EVL/TVL

Tämä asiantuntijaryhmä asetettiin 18.11.2016 ja sen toimikausi on 1.12.2016 – 30.9.2017. Työryhmä on saanut työnsä nyt siihen pisteeseen, että valtiovarainministeriön työryhmä on julkaissut raportin lausuntokierrosta varten 29.6.2017. Kysymyshän tulolähdejaossa on siitä, että yritysten tuloverotuksessa tunnetaan kolme erillistä tulolähdeä eli elinkeinotulon (ns. EVL-tulolähde), muun toiminnan eli henkilökohtaisten tulon (ns. TVL-tulolähde) ja maatalouden (ns. MVL-tulolähde) tulolähde. Ongelmana on ollut mm. se, että toisen tulolähteen tappiota ei voi kuitata toisen tulolähteen voitosta.

Tulolähdejaon poistamista valmistelevan lain-säädäntöhankkeen tehtävänä on ollut nimenomaan valmistella tarvittavat säännökset osakeyhtiöiden tulolähdejaon poistamiseksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain osalta. Lainvalmistelussa on otettava huomioon muutoksen vaikutukset muun muassa verojärjestelmän rakentamiseen, erityismuotoisiin osakeyhtiöihin, tappiontasaukseen, konserniverotukseen, korkorajoitussäännöksiin, luovutusten veronalaisuuteen sekä kansainvälisiin tilanteisiin.

Tulolähdejaon haitallisena pidettyjen vaikutusten poistaminen voidaan toteuttaa usealla vaihtoehtoisella tavalla. Tulolähdejaosta aiheutuviin ongelmiin voidaan pyrkiä vaikuttamaan koskematta itse tulolähdejakoön esimerkiksi siten, että elinkeinotoiminnan käsitettä laajennetaan lisäämällä käsitteeseen tiettyjä toimialoja kuten esimerkiksi kiinteistöliiketoiminta. Tämä vaihtoehto ei ratkaisisi tappioiden tulolähdekohtaista vähentämistä koskevaa kysymystä muiden kuin kyseisen toimialan osalta. Eri tulolähteiden välisen tappiontasauksen salliminen puolestaan poistaisi tappioiden vähentämiseen liittyvän tulolähdejaon ongelman, mutta säilyttäisi tulolähdekohtaisen tuloksenlaskennan. Myös tulolähteiden väliseen rajanvetoon liittyvät tulkintatilanteet säilyisivät. Elinkeinotoiminnan määritelmää voitaisiin myös muuttaa siten, että se kattaisi yhteisöjen kaiken toiminnan. Elinkeinotoiminnan käsite muodostuisi tällöin erilaiseksi eri yritysmuotojen verotuksessa.

Muistiossa valittu linjaus lähtee sellaisesta lähtökohdasta, jossa elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen toimintaan myös silloin, kun niiden toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Kun yhteisön – siis esimerkiksi osakeyhtiön – verotettavan tulon laskentaan sovellettaisiin elinkeinoverolakia riippumatta yhtiön toiminnan luonteesta, tulolähdejaosta nykyisin aiheutuvat tulkintaongelmat poistuisivat. Yhtiöiden erilaisista toiminnosta aiheutuneet tappiot voitaisiin vähentää toisten toimintojen voitoista. Omaisuuslajien – kuten käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuuden – väliseen erotteluun tulolähteen sisällä voisi kuitenkin liittyä edelleen tulkinnallisuutta.

Lisäksi elinkeinotulolähteen ja henkilökohtaisen eli ns. TVL-tulolähteen välisen jaon poistaminen koskisi lähtökohtaisesti osakeyhtiöiden lisäksi myös muita yhteisöjä, joihin sovelletaan vastaavia yhteisöverotuksen periaatteita. Niistä yhteisöistä, joita muutos ei niiden toiminnan luonteen vuoksi koskisi, säädettäisiin erikseen.

Yhteisöjen elinkeinotoiminnan ja henkilökohtaisen tulolähteen yhdistäminen toteutettaisiin siten, että näiden verovelvollisten toimintaan, lukuun ottamatta maataloutta, sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Elinkeinotoiminnan käsite sinänsä säilyisi pääasiallisesti ennallaan kiinteistöliiketoimintaa lukuun ottamatta. Muiden verovelvollisten kuin yhteisöjen harjoittamaan toimintaan sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (EVL) silloin, kun verovelvollinen harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa.

Kiinteistöliiketoiminta

Kun tilanne nykyisin on se, että laajamittaisintaan kiinteistöjen vuokraustoimintaa ei pääsääntöisesti pidetä EVL – tulolähteen, vaan TVL-tulolähteen toimintana, laajentuisi elinkeinotoiminnan käsite siten, että se käsittäisi jatkossa myös verovelvollisten harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan.

Kiinteistöliiketoiminta saatettaisiin näin ollen samaan asemaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa kuin muukin liiketoiminta. Samojen periaatteiden tulisi koskea kiinteistöliiketoimintaa riippumatta siitä, missä yritysmuodossa sitä harjoitetaan. Kiinteistöliiketoimintaan liittyisi usein myös kiinteistönkehittämistä. Rajanvetokysymyksiä varmaan jäisi toki jatkossakin. Nimitäin kiinteistöliiketoiminnan katsominen elinkeinotoiminnaksi ratkaistaisiin verovelvollisen toiminnan luonteen ja kiinteistöjen tosiasiallisen käyttötarkoituksen perusteella.

Tämä uudistus olisi tervetullut, vaikka mm. edellä mainitun kaltaisia tulkintakysymyksiä asiaan edelleen tämän jälkeenkin jää.

Uusi omaisuuslaji

Muistiossa on lähdetty uuden omaisuuslajin luomisesta eli nykyisten osakeyhtiöille tyypillisten omaisuuslajien – rahoitus-, vaihto- ja käyttöomaisuus – lisäksi yhteisöjen elinkeinotulolähteeseen luodaan uusi omaisuuslaji ”sijoitusluonteinen omaisuus”. Yhteisön sijoitusluonteinen omaisuus liittyisi muuta elinkeino-omaisuutta löyhemmin yhtiön harjoittamaan liiketoimintaan. Tyypillistä on, että se palvelisi sijoitustarkoitusta. Lähtökohtaisesti sijoitusluonteinen omaisuus käsittäisi yhteisöjen sellaiset varat, jotka nykyisin kuuluvat tuloverolain mukaan verotettavaan henkilökohtaiseen eli TVL-tulolähteeseen. Kysymyksessä olisi ”kaatoluokka”, joka määritelmän mukaan käsittäisi ne varat, jotka eivät sovi EVL - tulolähteen nykyisten omaisuuslajien määritelmiin.

Sijoitusluonteiseen omaisuuteen kuuluisivat esimerkiksi osakkaan osakeomistusta passiivisesti hallinnoivan holdingyhtiön omistamat osakkeet, joihin tällä hetkellä sovelletaan tuloverolakia.

Yhteisöjen henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuulunut omaisuus olisi elinkeinotulolähteessä pääsääntöisesti sijoitusluonteista omaisuutta. Sen sijaan esimerkiksi laaja ja aktiivinen kiinteistöliiketoiminta olisi liiketoimintaa ja tällaiseen toimintaan liittyvät kiinteistöt ja kiinteistöyhtiöiden osakkeet kuuluisivat käyttöomaisuuteen. Kiinteistöt ja kiinteistöosakkeet olisivat sijoitusluonteista omaisuutta lähinnä silloin, kun verovelvollinen omistaa muutamman huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet tai muita vähäisiä kiinteistökohteita, jotka on esimerkiksi annettu vuokralle ulkopuoliselle vuokralaiselle pitkäaikaisella vuokrasopimuksella. Sijoitusluonteisen omaisuuden luovutustappiota koskeva rajoitus kohdistuisi kiinteistöjen osalta vain tällaisiin sijoitustarkoituksessa omistettuihin kiinteistöihin.

Sijoitusluonteiseen omaisuuteen luettaisiin myös sellainen yhteisön omistama omaisuus, jolla ei ole yhteyttä yhteisön tulonhankintaan. Esimerkiksi osakkaan käytössä ilman työsuhde-etua oleva asunto katsottaisiin tällaiseksi omaisuudeksi.

Käyttöomaisuusosakkeiden verovapaa luovutus

Muistiossa on otettu kantaa myös käyttöomaisuusosakkeiden tulkintaan. Uudella omaisuuslajilla ei olisi vaikutusta vakiintuneisiin tulkintoihin muiden omaisuuslajien sisällystä. Käyttöomaisuusosakkeiden käsite säilyisi pääsääntöisesti ennallaan myös muutoksen jälkeen. Käytännössä tämä tarkoittaa mm. sitä, että aikaisemmat tulkintavaikeudet verovapaussäännösten soveltuvuuteen jatkuvat.

Rahoitusomaisuuden rajanvetokysymykset

Uudistus pyrkii tarjoamaan helpotusta rahoitusomaisuuden rajanvetoon. Yrityksen kassassa olevat rahat, pankkitalletukset ja lyhytaikaiset saamiset muodostavat perusosan rahoitusomaisuudesta, mutta rahoitusomaisuuteen voi kuulua myös muita vastaavaa tarkoitusta palvelevia omaisuseriä. Tällaisia varoja voivat olla esimerkiksi osakkeet tai sijoitusrahasto-osuudet, joihin liiketoimintaan tarvittavat varat on tilapäisesti sijoitettu, sekä sellainen omaisuus, joka on saatu suoritusena yrityksen luovuttamasta suoritteesta. Nykyisin henkilökohtaiseen tulolähteeseen sisältyvien rahavarojen osalta jäisi tapauskohtaisen harkinnan varaan, kuuluisivatko ne jossain tapauksessa pikemmin rahoitusomaisuuteen kuin sijoitusluonteiseen omaisuuteen. Ongelma saattaa löyhähköllä säätelyllä siirtyä vain aikaisemmasta tulolähdejako-ongelmasta omaisuuslajiongelmaksi. Tällainen ei ole toivottavaa.

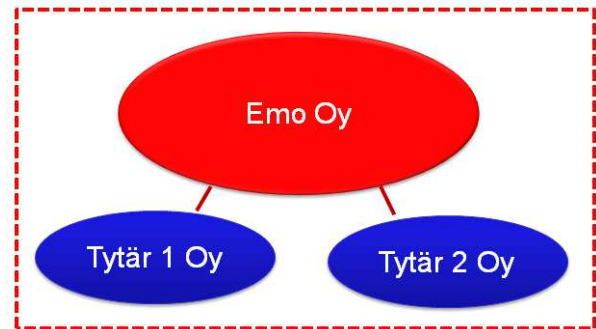


Konserniavustussäännöstö laajenee

Konserniavustuslaki koskisi jatkossa kaikkia niitä osakeyhtiöitä (ja osuuskuntia), joihin sovelletaan elinkeinoverolakia, jolloin konserniavustuksen antajien ja saajien piiri laajenisi huomattavasti nykyisestä. Konserniavustumahdollisuuden rajaaminen verotettavan tulo laskennassa sovellettavan lain perusteella olisi käytännössä yksinkertainen ratkaisu, joka ei sisältäisi tulkinnallisuutta. Kun osakeyhtiön (tai osuuskunnan) verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia, ei jouduttaisi erikseen arvioimaan sitä, onko yhtiöllä liiketoimintana pidettävää toimintaa.

Esimerkiksi mahdollisuus antaa konserniavustus konserniin kuuluvien kiinteistöyhtiöiden ja liiketoimintayhtiöiden välillä vastaisi konserniavustuksen alkuperäistä tarkoitusta. Kun sijoitusluonteiseen omaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutustappiot säädettäisiin elinkeinoverolaissa vähennyskelpoisiksi vain vastaavista luovutusvoitoista, ei näiden osakkeiden luovutustappio kasvattaisi yhtiön verovuoden tappiollisuutta. Säännös rajoittaisi mahdollisuutta käyttää toisen konserniyhtiön liiketoiminnan tulosta vähennettyä konserniavustusta sijoitusluonteisen tappion kattamiseen.

Konserniavustuslain soveltamisalan laajentuminen aikaisemmasta johtaisi siis säännökseen, joka estäisi sijoitusluonteisen omaisuuden luovutustappioiden hyödyntämisen toisten konserniyhtiöiden voitollisten tulosten pienentämiseksi. Verotuksen ennakoitavuuden vaatimuksen kannalta on perusteltua, että aineellisissa säännöksissä määritellään selvästi ja yksiselitteisesti ne edellytykset, joiden vallitessa esimerkiksi tietyn erän vähennyskelpoisuus toteutuu. Veronkiertämistä estävän yleissäännöksen soveltamisala jää tällöin vastaavasti suppeammaksi.



Ei vaikutuksia sukupolvenvaihdoshuojenuksiin

Muistio tuo erikseen esille tärkeän rajauksen, jota pidettiin alun perin vaarallisena muutosmahdollisuutena. Nimittäin muistiossa todetaan selkeästi, että tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ei muuteta perintö- ja lahjavero lain 55 §:ää eikä tulolähdemuutoksella ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön. Jos yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa, sen osakkeisiin sovellettaisiin huojennusta samoin edellytyksin kuin nykyisin. Jos toiminta on luonteeltaan muuta kuin elinkeinotoimintaa, huojennusta ei sovellettaisi. Ilman tätä lausumaa, asia olisi voinut levitä myös sukupolvenvaihdoshuojennusten sovellettavuuteen ilkeällä tavalla.

Lopuksi

Vaikka uudistussuunnitelmat ovat esitetyssä muodossaan paljolti kannatettavia, tulkinta-ongelmia – jos niistä nyt koskaan täysin pois päästäänkään – jää edelleen. Tällaisessa muodossaan annetaan liikaa mielivaltaa Verohallinnon omille tulkinnoille. Ja mikä pahinta – vaikka Verohallinto häviäisikin oikeusprosessit – yrittäjän aikaa palaa ja usein myös kalliit oikeudenkäyntikulut jäävät yrittäjän maksettaviksi. Tällaiset vaaratkin tulisi ehdottomasti kitkeä lainsäädäntömuutoksessa.

Sijoitusmuotojen verokohteluun luvassa muutoksia

Pitkään on puhuttu mm. kapitalisaatiosopimusten eli ns. kuorivakuutusten verokohtelusta. Kysymys ei sinänsä ole kaikissa tapauksissa vakuutuksesta, vaan paremminkin erilaisista sijoitusmuodosta, vaikka vakuutuksen elementtejä näihin voidaan ajatella sisältyvänkin. Keskustelua onkin herättänyt niiden verokohtelu. Asia sisältyy myös pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmaan.

Valtiovarainministeriö on kesän aikana asettanut työryhmän, joka ryhtyy selvittämään, miten eri sijoitusmuotojen verokohtelua voitaisiin lähentää ja ajantasaistaa. Työryhmän toimikausi päättyy maaliskuun lopussa 2018. Näin ollen hanke tähtännee vuoden 2019 alkuun tai sitten mahdollinen lainvoimaan tulo ajoittuu esimerkiksi hallituksen esitysajankohtaan vuodelle 2018.

Asetetun työryhmän tehtävänä on selvittää erityisesti sijoitusrahastoja, säästö- ja sijoitusvakuutuksia sekä kapitalisaatiosopimuksia eli vakuutusyhtiön ja asiakkaan välisiä sijoitussopimuksia. Lisäksi työryhmän tulee arvioida kommandiittiyhtiömuotoisten pääomarahastorakenteiden verokohtelua.

Työryhmän tehtävänä on arvioida nykyisen verokohtelun toimivuutta, ajantasaisuutta ja kannustavuutta sekä eri sijoitusmuotojen verokohtelun neutraalisuutta. Työryhmä laatii ehdotuksen kertamaksullisten eläkkeiden verosääntelystä ja tarkastelee ongelmia, joita on havaittu liittyvän rajat ylittäviin tilanteisiin esimerkiksi sijoitusrahastosijoittamisessa sekä antaa suosituksia eri sijoitusmuotojen verokohtelun lähentämisestä ja ajantasaistamisesta. Työ perustuu – kuten edellä on viitattu – hallitusohjelmaan, jonka mukaan tällä vaalikaudella selvitetään eri sijoitusmuotojen ja kertamaksuisen lisäeläkkeen verokohtelua. Osinkoverotuksen tarkastelu jää työryhmän toimeksiannon ulkopuolelle.

Verohallinnon soveltama veronkiertopykätuomio yritysjärjestelyissä ”laiton”

Korkein hallinto-oikeus (KHO) ojensi Verohallintoa merkittäväällä vuosikirjapäätöksellään (2017:78). Verohallinto tai samaan intressipiiriin kuuluva veronsaajien oikeudenvälityksikkö on riitauttanut lukuisia yritysjärjestelyjä parin viimeisen vuoden aikana. Verohallinto on tuominnut lähes samoin sanankäntein useita yritysten ennakkoratkaisuhakemuksia yritysjärjestelyissä. Verohallinto on pyrkinyt toteamaan järjestelyt vastoin lakia, EU:n direktiivejä ja EU:n tuomioistuimen kannanottoja veron kiertämiseksi. KHO:n päätöksen lyhennelmä on jäljempänä (KHO 2017:78).

Päätös on merkittävä ja verovelvollisia huolestuttava. Edelleen hallinto-oikeuksissa on lukuisia prosesseja kesken, mutta useat niistä kääntyvät nyt verovelvollisen eduksi. Verohallinto on nyt jälkimainingeissa päivittänyt kaikki yritysjärjestelyjen verotusta koskevat ohjeensa.



KHO:n verotuspäätöksiä

KHO 2017:129 – Tytäryhtiön myyntiin liittyvät asiantuntijakulut vähennettävissä arvonnisäverotuksessa yleiskuluina

A Oy oli X-konsernin alakonsernin emoyhtiö, joka veloitti tytäryhtiöiltään tuotekehitys- ja hallinnointipalveluja. Konsernin liiketoimintaa lopetettaessa A Oy myi useissa maissa sijaitsevien tytäryhtiöidensä osakkeet konsernin ulkopuoliselle ostajalle. Asiassa oli kysymys siitä, oliko yhtiöllä oikeus vähentää osakkeiden myyntiä varten hankkimiinsa asiantuntijapalveluihin sisältyneet tai käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritetut arvonnisäverot.

Asiassa oli selvitetty, etteivät mainitut kulut sisältyneet osakkeiden myyntihintoihin. KHO ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, jossa kulut oli unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-29/08, SKF, viitaten katsottu A Oy:n yleiskuluiksi ja tuomioon asiassa C-408/98, Abbey National, viitaten toiminnan lopettamiseen liittyvinä kuluina vähennyskelpoisiksi. KHO totesi, että A Oy:llä oli oikeus AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 117 §:n nojalla oikeus vähentää kulut siltä osin kuin A Oy:n toiminta ennen toiminnan lopettamista oli ollut arvonnisäveron soveltamisalaan kuuluvaa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

KHO 2017:78 – Osakevaihto ei ollut veronkiertoa eikä liiketaloudellisia perusteita tullut järjestelyssä tarve punnita

A Oy harjoitti sijoitustoimintaa, ja X omisti sen koko osakekannan. B Oy toimi puualalla, ja X omisti sen osakekannasta 50,60 prosenttia. Tarkoituksena oli järjestää osakevaihto siten, että A Oy toteutti osakeannin ja X merkitsi osakeannissa kaikki osakkeet omistamillaan B Oy:n osakkeilla. Osakevaihdon jälkeen A Oy omistaisi 50,60 prosenttia B Oy:n osakkeista. Järjestelyssä ei käytettäisi rahavastiketta. Ennakkoratkaisuhakemuksessa järjestelyn liiketaloudelliseksi syyksi oli esitetty muun ohessa se, että tavoitteena oli keskittää X:n sijoitus- ja osakevarallisuuden omistaminen ja hallinnointi A Oy:öön.

KHO katsoi, että toiminnan uudelleenjärjestely oli lähtökohtaisesti hyväksyttävä taloudellinen syy järjestelylle. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 h §:n veron kiertämistä koskeva säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua oikeuden väärinkäytöstä. Koska asiassa ei näytetty syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja, järjestelyn tueksi esitetyt liiketaloudelliset perusteet eivät tulleet enemmälti punnittaviksi. Edellytyksiä mainitun säännöksen soveltamiselle ei ollut. Luovutukseen sovellettiin tuloverolain 45 §:n 5 momentin ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n osakevaihtoa koskevia säännöksiä, joiden perusteella osakevaihdossa mahdollisesti syntyvää voittoa ei katsota ennakkoratkaisun hakijan X:n verotuksessa veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi.

KHO 2017:60 – Työnantajan järjestämä työterveyshuolto

B Oy oli aiemmin ottanut koko noin 400 henkilön henkilökunnalleen X-ryhmäsairauskuvavakuutuksen täydentämään lakisääteistä työterveyshuoltoa. Vakuutus kattoi tiettyjen palveluntarjoajien toimipisteissä annetun sairauksien ja tapaturmien hoidon kustannuksia. Vakuutus ei kattanut lääkkeitä tai fysioterapi-aa, ja vakuutuksen käyttämisen edellytyksenä oli työterveyshuollon lähete. B Oy oli suunnitellut ottavansa seitsemän henkilöä käsittävälle johtoryhmälleen X-ryhmäsairauskuvavakuutusta laajemman Y-ryhmäsairauskuvavakuutuksen.

Tämä vakuutus kattaisi sairauksien ja tapaturmien hoidon lisäksi lääkekulut, fysioterapi-aa sekä psyko- ja muiden terapioiden kuluja. Vakuutettu voisi hakeutua erikseen määritettyyn erikoislääkärihoitoon ilman lähetettä työterveyshuollosta.



B Oy:n johtoryhmän jäsen A oli pyytänyt keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua siitä, muodostuuko hänelle Y-ryhmäsairaus- kulu- vakuutuksen perusteella veronalaista etua ja mikä olisi veronalaisen edun määrä. Keskus- verolautakunta oli katsonut, että B Oy:n Y- ryhmäsairauskulu- vakuutuksesta A:n osalta suorittama vakuutusmaksu oli kokonaan A:n verotettavaa tuloa.

Asiassa oli KHO:ssa kyse vain A:n Y-ryhmäsairauskulu- vakuutuksen perusteella saaman veronalaisen edun määrästä. KHO totesi, että suunnitellun laajemman vakuutuk- sen perusteella A saisi edelleen samat edut kuin koko muu B Oy:n henkilökunta ja sen lisäksi Y-ryhmäsairauskulu- vakuutukseen si- sältävät muut edut. Näin ollen A:n veronalai- seksi tuloksi ei ollut katsottava sitä osaa hän- tä koskevasta Y-ryhmäsairauskulu- vakuutuksen vakuutusmaksusta, joka vastaa sen vakuutusmaksun määrää, joka A:han kohdistuisi, jos B Oy järjestäisi hänelle saman tavanomaisen ja kohtuullisen työterveyshuol- lon, jonka se oli järjestänyt koko muulle hen- kilökunnalle. Tämän vuoksi A:n veronalaista ansiotuloa oli vain se osa häntä koskevasta ryhmäsairauskulu- vakuutuksen vakuutusmak- susta, joka ylitti tavanomaisen ja kohtuullisen tason mukaisen vakuutusmaksun A:ta koske- van vakuutusmaksun määrän.

KHO 2017:55 – SVOP- palautukseen ei sovellettu luovutusvoittoverosäännöksiä

Jakautumisessa vastaanottavan yhtiön sijoit- tetun vapaan oman pääoman rahastoon (SVOP - rahasto) merkittyä siirtyvien varojen käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotusta ei pidetty pääomansijoituksena. Näin ollen sen palauttamiseen ei voitu soveltaa luovutusvoit- toverotusta koskevia säännöksiä.

KHO 2017:50 – Henkilökunta-alennus oli mahdollista järjestää verovapaasti osalle henkilöstöä

A-konsernissa oli kolme toimialaa, joihin liitty- nyttä liiketoimintaa harjoitettiin hallinnollisen emoyhtiön A Oyj:n tytäryhtiöissä ja niiden alaisissa alakonserneissa. Ennakkoratkaisu- hakemuksen mukaan tytäryhtiöiden B Oy:n ja C Oy:n oli tarkoitus sulautua emoyhtiö A Oyj:öön.

B Oy antoi henkilöstölleen henkilökunta- alennuksen yhtiön omaan toimialaan liitty- neistä tuotteista. Sulautumisen jälkeen B Oy:n harjoittaman toimialan henkilökunta sai- si edelleen aiempaa vastaavan henkilökunta- alennuksen kyseisen toimialan tuotteista. Muu A Oyj:n henkilökunta ei tulisi saamaan tätä henkilökunta-alennusta.

Ennakkoratkaisuhakemuksessa kysyttiin, oliko henkilökuntaetu tuloverolain 69 §:n no- jalla verovapaa, kun A Oyj:ssä sovellettiin erillistä henkilökunta-alennusta taloudellisesti, hallinnollisesti ja toiminnallisesti muusta A Oyj:ssä harjoitettavasta liiketoiminnasta erilli- sen liiketoiminta-alueen henkilökunnalle.

KHO katsoi, että rajaus etuuden myöntämi- sen suhteen oli objektiivisesti perusteltu. Etu koski koko liiketoiminta-alueen henkilöstöä toimenkuvasta riippumatta. KHO katsoi, että tässä tilanteessa kysymyksessä oli tulovero- lain 69 §:ssä tarkoitettu verovapaa etuus siitä huolimatta, että työnantaja ei antanut samaa etuutta koko yhtiön henkilökunnalle.

LISÄTIETOJA

Kari Alhola, veroasiantuntija
Alhola Consulting Oy
email. kari@alhola.com,
puh. 050 552 3168
www.alhola.com