

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS

Mikko Rantala

KONSERNITUEN VEROKOHTELU

Talusoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2007

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
LYHENNELUETTELO	5
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimustehtävä ja sen rajaus	12
1.2. Tutkimuksen lähdemateriaalista	14
1.3. Tutkimuksen rakenne	15
2. KONSERNIMÄÄRITTELY LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ	16
2.1. Konserni	16
2.1.1. Konserni kirjanpitolaissa	16
2.1.2. Konserni yhtiöoikeudessa	17
2.1.3. Konserni verotuksessa	18
2.2. Yhteenvetoa	19
3. KONSERNITUEN TAUSTAA	21
3.1. Laki konserniavustuksesta verotuksessa	21
3.2. Konsernituki käsitteen muodostuminen	23
3.3. Analysointia	24
4. VEROTETTAVAN TULON KÄSITE ELINKEINOVEROTUKESSA	26
4.1. Verotuksen päämäärät	26
4.2. Tulokäsitteet	27
4.3. EVL:n mukaan verotettava tulo	30
4.3.1. Elinkeinotoiminta	31
4.3.2. EVL:n tulokäsite	32
4.3.3. Veronalaiset elinkeinotulot	34

4.3.4. Verosta vapaat erät	36
4.4. Päätelmiä	37
5. VÄHENNYSKELPOISET ERÄT	38
5.1. Menojen vähennyskelpoisuus	38
5.1.1. Menon ryhmittely	39
5.1.2. Menon suuruus	40
5.1.3. Vähennyskelpoisia menoja	41
5.1.4 Päätelmiä	43
5.2. Menetysten vähennyskelpoisuus	43
5.2.1 Rahoitusomaisuus	44
5.2.2. Myyntisaamiset	46
5.3. Vähennyskelvottomat menot	46
6. EVL 16.7 § MUKAISISTA VÄHENNYKSISTÄ	49
6.1. Lainmuutoksen taustat	49
6.2. Vähennyskelvoton vuosikulu vai osakkeen hankintameno	50
6.3. Oikeuskäytännön arviointia	54
6.4. EVL 16 §:n 7 kohdan soveltamisala	59
6.5. Uuden säännöksen tuomat haitat	60
6.6. Konsernitukien ja myyntisaamisten menetysten välinen rajanveto	60
6.7. Muiden konserniyhtiöiden kuin emoyhtiön antama konsernituki	62
7. LOPPUPÄÄTELMIÄ	64
LÄHDELUETTELO	67

LYHENNELUETTELO

EOYL	Laki osakeyhtiöstä 29.9.1978/734
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KM	Komiteamietintö
KonsAvl	Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KVL	Keskusverolautakunta
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	Valtionvarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
vp	Valtiopäivät

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus

14.2.1972 taltio 473		s. 53
25.8.1972 taltio 2950		s. 54
25.9.1972 taltio 3546		s. 54
4.2.1975 taltio 514		s. 37
10.9.1977 taltio 3634		s. 38
27.4.1981 taltio 2397a	KHO 1981 II 537	s. 31
1.12.1983 taltio 5108	KHO 1983 II 522	s. 43
4.5.1983 taltio 1542	KHO 1983 II 529	s. 22, 55
2.8.1984 taltio 3176	KHO 1984 II 536	s. 32
29.8.1984 taltio 3731		s. 29
25.11.1985 taltio 5453	KHO 1985 II 530	s. 22, 56
10.12.1985 taltio 5701		s. 57
30.8.1985 taltio 3672	KHO 1985 II 531	s. 22
6.2.1995 taltio 341	KHO 1995 B 503	s. 39
31.3.1998 taltio 544		s. 57
23.9.1998 taltio 1957	KHO 1998:47	s. 54
28.9.1999 taltio 2580	KHO 1999:57	s. 34
30.7.1999 taltio 1925		s. 57
22.6.2004 taltio 1525	KHO 2004:65	s. 21
10.11.2005 taltio 2916		s. 44
26.10.2006 taltio 2839		s. 44-45, 55
19.5.2006 taltio 1311	KHO 2006:29	s. 23, 52, 58

Keskusverolautakunta

KVL 1980/182		s. 54
KVL 1982/380		s. 56
KVL 2006/50		s. 60

VAASAN YLIOPISTO**Kauppateellinen tiedekunta**

Tekijä:	Mikko Rantala	
Tutkielman nimi:	Konsernituen verokohtelu	
Ohjaaja:	Asko Lehtonen	
Tutkinto:	Kauppateiden maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Valmistumisvuosi:	2007	Sivumäärä: 71

TIIVISTELMÄ

Konsernituki on ollut kansainvälisesti toimivien yritysten keino avustaa ulkomailla toimivia yhtiöitään. Sillä tarkoitetaan taloudellista etua, joka annetaan ilman vastasuoritusta. Tuki on yleensä emoyhtiön tytäryhtiölle antamaa taloudellista tukea, mutta se voi olla myös emoyhtiön antamaa taloudellista tukea jollekin konsernin alakonsernin tytäryhtiölle. Konsernituki voi ilmetä esimerkiksi lainan anteeksiantona, tai erilaisten kustannusten kattamiseen annettavana tukena.

Vuoden 2004 verouudistuksessa päätettiin elinkeinoverolain 16 §:n lisätä 7 kohta, jossa muut kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset ovat vähennyskeltottomia. Tämä tarkoitti sitä, että myös konsernituesta tulisi antajalleen vähennyskeltoton. Uusi säädös aiheutti paljon arvostelua, vaikka sille olikin selvät perusteet. Konsernituen vähennyskiellolla on pyritty epäämään konsernien mahdollisuudet hyödyntää käyttöomaisuusosakkeiden verovapaussäännöksiä väärin perustein. Säädöstä voidaan pitää siinä mielessä onnistuneena, että sen pääasiallinen tavoite on saavutettu. Säädöstä on kuitenkin arvosteltu sen monista negatiivisista vaikutuksista, muun muassa suomalaisten kansainvälisesti toimivien konsernien kilpailukyvyyn on sanottu heikentyneen, koska niiden ulkomailla toimintaa aloittavien tytäryhtiöiden tukemisen kustannukset on noussut.

Konsernien tulisi huomioida uusi konsernituen kieltävä säännös verosuunnittelussaan jo varhaisessa vaiheessa. Oikea tapa tukea tytäryhtiötä olisi pääomasijoituksen tekeminen tytäryhtiöön. Emoyhtiön tulisi kirjata tämä tukisuoritus kirjanpidossaan tytäryhtiön osakkeiden hankintamenon lisäykseksi ja tytäryhtiön kirjanpidossa omaan pääomaan. Tämä olisi oikea kirjaustapa pääomasijoitukselle ja se osoittaisi myös tuen tarkoituksen. Näin voitaisiin poistaa tuen verotuksellista käsittelyä koskeva epävarmuus.

Avainsanat: konsernituki, konserniavustus, verouudistus, EVL

1. JOHDANTO

Konsernituki on ollut kansainvälisesti toimivien yritysten keino avustaa ulkomailla toimivia yhtiöitään. Sillä tarkoitetaan taloudellista etua, joka annetaan ilman vastasuoritusta. Tuki on yleensä emoyhtiön tytäryhtiölle antamaa taloudellista tukea, mutta se voi olla myös emoyhtiön antamaa taloudellista tukea jollekin konsernin alakonsernin tytäryhtiölle. Tytäryhtiön emoyhtiölle antama tuki ei yleensä ole mahdollista, koska tällöin kyseessä olisi osingonjaon luonteinen tilanne. Konsernituki voi ilmetä esimerkiksi lainan anteeksiantona, tai erilaisten kustannusten kattamiseen annettavana tukena.

Konsernituki oli ennen vuoden 2004 verouudistusta antajalleen vähennyskelpoinen meno tai menetys, jos se liittyi tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen ja edellytykset tuen antamiselle täytyivät. Konsernituen on siis täytynyt liittyä tuen antajan elinkeinotoimintaan välillisesti tai välittömästi. Konsernituki on ollut ja on edelleen saajalleen veronalaista tuloa ja siksi olisi voinut olettaa, että myös tuen vähennyskelpoisuus olisi säilytetty verouudistuksen jälkeen. Tämä olisi kuitenkin tehnyt järjestelmästä hallituksen esityksen¹ mukaan epäjohdonmukaisen, eikä sitä haluttu sisällyttää uuteen lakiin. Hallituksen esityksessä viitataan niin sanottuihin tuplaetu tilanteisiin. Tuplaetu tilanteissa tuki on antajalleen vähennyskelpoinen meno eikä se ole saajalleen veronalaista tuloa. Näyttää siltä, että konsernituen sulkeminen vähennyskelvottomaksi voi tuoda myös toisenlaisia ongelmia tulkittaessa, mikä on konsernitukea ja mikä ei, koska tarkkaa määritelmää tuolle sanalle ei ole helppo muodostaa.

Hallituksen esityksessä² ehdotettiin elinkeinoverolain 16 § lisättäväksi 7 kohta, jossa muut kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset olisivat vähennyskelvottomia. Tämä tarkoitti myös konsernituen vähennyskelvottomuutta. Ehdotus herätti paljon arvostelua ja sen arveltiin vaikeuttavan suomalaisten yritysten kansainvälistymistä. Asiantuntijat pitivät välttämättömänä, että myös muiden kuin myyntisaamisten menetysten vähennysoikeus säilytettäisiin. Konsernituki käsitettä on pidetty myös harhaanjohtavana, koska on ajateltu, että vähennyskelpoinen konsernituki on ollut osa markkinaehtoista ja hyväksyttävää hinnoittelua. On epäilty, että säännös

¹ HE 92/2004: 38-39.

² HE 92/2004: 38.

voisi tämän perusteella olla verosopimusten ja kansainvälisten siirtohintaperiaatteiden ja täten markkinaehtoperiaatteen vastainen.³

Elinkeinotulon verotusta säätelevä EVL on ollut voimassa lähes 40 vuotta. Tuona aikana lakiin on ehditty tehdä lukuisia muutoksia ja täydennyksiä. Viimeisin merkittävä muutos EVL:iin oli vuoden 2004 verouudistus. Uudistuksessa elinkeinoverolakiin lisättiin muun muassa tuo edellä mainittu 7 kohta. Laki konserniavustuksesta verotuksessa säädettiin noin 20 vuotta sitten. Tutkimuksen aihepiiriin kuuluva konsernituki sisältyi silloin vielä konserniavustus käsitteen sisälle. Konsernituesta muodostui myöhemmin kokonaan oma käsite lähinnä oikeuskäytännön kautta.

Konsernituki on ollut suomalaisten yritysten keino tukea ulkomailla olevia tytäryhtiöitään. Tuen hyväksyminen vähennyskelpoiseksi menoksi on edellyttänyt konsernisuhdetta ja tuki on yleensä ollut emoyhtiön tytäryhtiölle antamaa. Tarkempia säädöksiä näiden välisistä omistussuhteista ei ollut ennen vuoden 2004 verouudistusta. Konserniavustusta voi sen sijaan antaa vain kotimaassa toimiva emoyhtiö kotimaiselle tytäryhtiölleen sillä edellytyksellä, että emoyhtiö omistaa vähintään 90 prosenttia tuettavan yhtiön osakepääomasta tai osuuksista.

Käsittelen seuraavassa verouudistuksen vaikutuksia EVL 16 §:n lisättyyn 7 kohtaan. Tehtävä on haasteellinen, koska oikeuskäytäntöä on aiheesta ehtinyt kertyä suhteellisen vähän ja oikeuskäytännön merkitys verotuksessa, erityisesti konsernituen osalta, on ollut verrattain suuri.

1.1. Tutkimustehtävä ja sen rajaus

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää EVL 16 §:n lisätyn 7 kohdan vaikutuksia konserniavustukseen. Uusi 7 kohta kieltää muiden kuin myyntisaamisten menetysten ja arvonalentumisten vähentämisen verotuksessa. Vähennyskeltottomia ovat 7 kohdan mukaan muun muassa konsernituki ja muut osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritettavat menot.

Konsernitukea koskeva oikeuskäytäntö on syntynyt arvioitaessa tuen vähennyskelpoisuutta. Nykytilanteessa, kun konsernituki ei ole enää vähennyskelpoinen

³ VaVM 12/2004.

meno, voitaisiin sen ajatella olevan saajalleen verotonta tuloa. Olisihan tämä jo verojärjestelmämme toimintaperiaatteiden kannalta toivottavaa. Omalta osaltaan tulkintaongelmia siitä, mikä on konsernitukea lisää se, ettei konsernitukea ole lainsäädännössä tarkasti määritelty. Konsernituen antajan ja saajan ollessa niissä etuyhteystilanteissa, joista säädetään EVL 6b §:ssä, ei tuki voi olla enää vähennyskelpoinen. Tilanteet, joihin 6b §:n säännöksiä ei voi soveltaa, joudutaan tarkastelemaan erikseen. Tällainen tilanne on kyseessä esimerkiksi silloin, kun tuenantajana on yhtymä tai silloin, kun osuus kohdeyhtiöstä on alle 10 prosenttia.

Myyntisaamisten menetysten ja arvonalentumisten säilyttäminen vähennyskelpoisena on johtunut lähes yksinomaan liiketaloudellisista syistä. Yrityksiä ei pidäkään rankaista siitä, että se on menettänyt tuloja itsestään riippumattomista syistä. Se on kuitenkin varmaa, että verottaja tulee seuraamaan myyntisaamisten kehitystä ja määrää tulevaisuudessa yhä tarkemmin. Tämä voisi nimittäin olla yksi keino kiertää konsernituen vähennyskieltoa. Emoyhtiö voisi kasvattaa myyntisaamisia tytäryhtiöltä ja myöhemmin luopua niistä arvottomina ja kirjata saamiset kuluksi.

Tutkielmassa käsittelen konsernituen verokohtelua myös oikeushistorian pohjalta. Oikeushistoria voidaan mieltää tieteenalaksi, jonka tehtävänä on tuottaa uutta tietoa menneestä. Historiikissa tutkin millaista oikeus oli aikaisemmin johtaen aiheen tästä lainsäädännön muutokseen ja kehitykseen ja tätä kautta voimassa olevaan lainsäädäntöön. Tämä on mielestäni tarpeellista, näin lukijan on helpompi hahmottaa uusi lainsäädäntö ja sen tuomat muutokset konsernien verotukseen.

Tutkielmassa käsittelemäni aihe kuuluu myös yhtiöoikeuden ja kirjanpitolainsäädännön piiriin, mutta jäljempänä keskityn tarkastelemaan aihetta ennen kaikkea verotuksellisesta näkökulmasta. Tähän on ainakin kaksi perustelua: mielenkiintoni on aiheen verotuksellisessa kohtelussa ja se tukee myös parhaiten suorittamiani opintoja. Myös tutkielman laajuuden ja selkeyden kannalta on järkevää rajata käsittely koskemaan vain aiheen verokohtelua. Tällöin aihe pysyy lukijalle mielekkäänä ja antaa mahdollisuuden sen syvällisempään tutkimiseen ilman, että tutkielmasta tulisi kohtuuttoman laaja.

1.2. Tutkimuksen lähdemateriaalista

Tutkimusongelman selvittämisessä käytetään lainsäädäntöä ja oikeuskirjallisuutta sekä lakien esitöitä. Merkittävänä aineistona voidaan pitää myös KHO:n ratkaisuja ja KVL:n ennakkotietoja ja ennakkoratkaisuja, erityisesti tutkimuksen aihepiirissä. Näiden työkalujen avulla pyrin muodostamaan lukijalle kuvan konsernituen verokohtelun kehityksestä ja nykytilasta, sekä EVL 16 §:ään lisätyn 7 kohdan vaikutuksista konsernien verotukseen.

Lähdemateriaaleista keskeisimmäksi muodostuu oikeuskirjallisuus ja hallituksen esitykset sekä komiteamietinnöt. Verotuksessa on yleensä annettu melko suuri painoarvo KHO:n ratkaisuille ja KVL:n ennakkotiedoille ja ratkaisuille, vaikka ne ovatkin heikosti velvoittavaa oikeutta. Mielestäni on syytä käsitellä näitä tapauksia melko laajasti. Tutkimuksessa näitä tullaankin käyttämään lähteinä niiltä osin kun ratkaisuja aiheesta löytyy. Kuten sanottu, aihe on uusi eikä oikeuskäytäntöä tai ennakkotietoja ole ehtinyt kovin paljon kertyä.

Oikeuslähteet jaetaan kolmeen ryhmään: vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavan eli pakollisen oikeuslähteen sivuuttamisesta seuraa lainkäyttäjälle rangaistus. Näihin oikeuslähteisiin kuuluvat Suomessa laki ja maan tapa. Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuin ratkaisut. Heikosti velvoittava oikeuslähde tarkoittaa, että lainkäyttäjän ei ole pakko ottaa aiempaa tuomioistuin ratkaisua huomioon. Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat kaikki muut lähteet.⁴

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisuille on perinteisesti ollut verotuksessa korostettu merkitys, vaikka ne kuuluvat heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin.⁵ Vaikka ennakkopäätökset eivät ole sitovia, on niillä prejudikatiivinen vaikutus myöhempiä samankaltaisia tapauksia ratkaistaessa. Se merkitsee myös sitovuutta myöhemmissä samankaltaisissa tapauksissa.⁶

⁴ Aarnio 1989: 220, Hautamäki 2002: 33-34, Myrsky 2002: 16-17, Myrsky & Linnakangas 2003: 11-12.

⁵ Myrsky 2002: 34-35.

⁶ Myrsky 2002: 2

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakaantuu seitsemään lukuun. Johdantolukua seuraavassa toisessa luvussa tarkastellaan konsernin määrittelyä eri lainsäädännöissä. Tässä määrittelyssä otan esille myös yhtiölainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön, näin lukija saa laajemman ja selkeämmän kuvan siitä, mitä tarkoitetaan konsernilla. Konsernikäsitteen tunteminen on mielestäni tärkeää kokonaisuuden ymmärtämisen kannalta.

Kolmas luku käsittelee konsernituen historiaa. Alun perin konsernituen käsite on johdettu konserniavustuslaista ja tarkastelen käsitteen eriytymistä tästä, sen syitä ja seurauksia. Lopuksi luvussa analysoidaan tätä tapahtumaketjua. Neljäs luku käsittelee verotettavan tulon käsitettä elinkeinoverotuksessa. Selvitettäessä konsernituen vähennyskelpoisuutta on verotettavan tulon käsitteellä suuri merkitys tämän ilmiökentän ymmärtämisessä. Verotettavan tulon käsitteen kehittyminen verolainsäädännössämme sekä erityisesti EVL:n tulokäsitteen tarkastelu antavat pohjaa tulon hankkimiseksi uhrattujen menojen vähennyskelpoisuutta tarkasteltaessa. EVL:n peruseriaatteiden tunteminen erityisesti sen tulokäsitteen osalta on olennaista lakia tulkittaessa. Ilman tätä tuntemusta saatetaan lain tulkinnassa poiketa lainsäätäjän tarkoituksesta ja päätyä tarkoitusta vastaamattomiin lopputuloksiin.⁷

Viidennessä luvussa tutkitaan menon ja menetyksen vähennyskelpoisuutta elinkeinoverotuksessa. Tarkoitus on selvittää mikä on vähennysten keskeisin merkitys yrityksille. Kuudennessa luvussa pohditaan tutkimuksen aihepiiriin kuuluvia EVL:n 16.7 §:n mukaisia vähennysmahdollisuuksia ja vähennysoikeuden rajoituksia. Seitsemännessä luvussa esitetään tutkimuksessa tehtyjä havaintoja ja päätelmiä aiheesta.

⁷ Ikkala, Andersson & Nuorvala 1969: 14. Hellberg 2004:

2. KONSERNIMÄÄRITTELY LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ

Yritykset voivat keskenään muodostaa liikesuhteita monin eri tavoin. Yhteistoimintaa voidaan harjoittaa taloudellisten järjestelyiden kautta tai sopimuksia solmimalla. Näille tapauksille ominaista on, että yhteistoiminta yritysten välillä on vapaaehtoista ja yritykset säilyttävät itsenäisyytensä sekä juridisesti, että taloudellisesti.

2.1. Konserni

Konserni on kahden tai useamman yrityksen muodostama taloudellinen kokonaisuus, jossa emoyrityksellä on yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa määräysvalta yhdessä tai useassa muussa yrityksessä.

Yhteisen omistuksen tilanteissa joissa edellä mainitut järjestelyt ovat pysyvämpiä, voidaan usein puhua konsernista. Näitä tilanteita varten on jouduttu ottamaan nämä pysyvämmät järjestelyt huomioon määrittelemällä mikä on konserni ja milloin nämä omistus ja määräamisvaltasuhteet täyttyvät. Konsernisääntelyllä pyritään huomioimaan taloudellinen kokonaisuus, jonka juridisesti erilliset yritykset muodostavat. Usean yrityksen muodostamaa ryhmää ei voida sellaisenaan koskaan pitää erillisenä oikeushenkilönä, mutta konsernisuhde tai muu intressiyhteys voi saada ne toimimaan kuten yksi yritys. Konserni onkin tärkein apuväline, jolla yritysryhmiä määritellään.⁸ Aiemmin konserni määriteltiin vain KPL:ssa, ja OYL:ssa. Konsernin määritelmä on sisällytetty vuoden 2004 verouudistuksessa EVL 6 b §:n 7 momenttiin. Verotuksessa konserni esiintyi jo aiemmin laissa konserniavustuksesta verotuksessa. Tarkkaa määritelmää KonsAvL ei kuitenkaan sisältänyt. Jäljempänä tarkastellaan konsernimäärittelyä näiden lakien pohjalta. Konsernimäärittelyt eivät kokonaisuudessaan ole olleet kovinkaan yhtenäisiä. Lakiuudistusten myötä konsernimäärittely on kuitenkin yhtenäistynyt ja nykyään EVL:n ja OYL:n määritelmät viittaavat KPL:iin.

2.1.1. Konserni kirjanpitolaissa

Konsernin käsitettä laajennettiin vuonna 1993 voimaan tulleella KPL:n muutoksella, jossa konsernia koskeva sääntely siirrettiin osakeyhtiölaista kirjanpitolakiin.

⁸ Ranta-Lassila: Verotus 4/1999: 359-370

Konsernitilinpäätössäännösten ottamista KPL:kiin vuonna 1993 perusteltiin eri yhtiömuotojen antamalla erilaisilla mahdollisuuksilla kiertää konsernitilinpäätösinformaatiota koskevat säännökset.⁹ Tällöin lakiin ei vielä sisällytetty konsernin määritelmää, se toteutettiin vasta myöhemmin uudessa 31.12.1997 voimaan tulleessa KPL:ssa.¹⁰ Konsernirakenteen syntymisen edellytykset on määritelty KPL:ssa, johon sekä OYL:ssa, että EVL:ssa on viittaus. Kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukaan Kirjanpitovelvolliselle syntyy määräysvalta toiseen kirjanpitovelvolliseen, kun sillä on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Äänten enemmistön tulee perustua omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin. Määräysvallan katsotaan syntyneen myös silloin, kun kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksesta.

2.1.2. Konserni yhtiöoikeudessa

Osakeyhtiölaissa konserni käsite määriteltiin ensimmäisen kerran vuonna 1978. Lakiin sisältyi velvollisuus laatia konsernitilinpäätös, mutta säännös koski vain osakeyhtiömuotoisia tytäryhtiöitä ja tätä pidettiin epäkohtana. Sen katsottiin johtavan konsernisäännösten kiertämiseen.¹¹ Uuteen OYL:kiin¹² lisättiin tytäryhteisö käsitteeseen myös säätiö. Muutoksen merkitys on kuitenkin vähäinen, koska vanhassa OYL:ssa osakeyhtiön määräysvallassa oleva säätiö on usein rinnastettu tytäryhteisöön.¹³ Konsernin määritelmä on kirjoitettu uuden OYL:n 8 luvun 12 §:ään. Pykälän ensimmäisessä momentissa sanotaan milloin konserni lain mukaan muodostuu. Osakeyhtiölain mukaan emoyhtiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin silloin, kun osakeyhtiöllä on KPL:n 1 luvun 5 §:ssä mainittu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä. Määräysvaltaa käyttävä on emoyhtiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Osakeyhtiöllä voi olla määräysvalta toiseen yhteisöön myös silloin, kun osakeyhtiöllä on yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisön taikka tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa määräysvalta siinä. Määräysvalta toiseen yhteisöön voi siis muodostua myös välillisen omistuksen tai yhteisomistuksen kautta.

⁹ HE 111/1992: 4.

¹⁰ Ranta-Lassila: Verotus 4/1999: 360-361.

¹¹ KM 1992:32: 211.

¹² Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

¹³ HE 109/2005: 93.

Osakeyhtiölaissa sanotaan samassa yhteydessä kirjanpitovelvollisuudesta konsernitilanteissa. Lakiin on otettu viittaus KPL:ssa sanotusta kirjanpitovelvollisuudesta osakeyhtiölle ja kohdeyritykselle. Osakeyhtiöllä siis tarkoitetaan tässä yhteydessä emoyhtiötä ja kohdeyrityksellä tytäryhteisöä. Emoyhtiö on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen aina, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai jos se on julkisesti noteerattu yhtiö. Yhtiön on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus rekisteröitäväksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä mukaan muun muassa tilintarkastuskertomus tai konsernitilintarkastuskertomus. Jos ilmoitusvelvollisuus laiminlyödään, rekisteriviranomainen voi velvoittaa hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan täyttämään velvollisuuden määrättyssä ajassa sakon uhalla.

2.1.3. Konserni verotuksessa

Elinkeinoverotoimikunta piti jo vuonna 1978 epäkohtana sitä, ettei verotus ota huomioon konsernin olemassaoloa ja ehdotti verolainsäädäntöön säännöksiä avoimesta tuloksentasauksesta. Toimikunta esitti säädettäväksi erityisen lain konserniavustuksesta.¹⁴ Hallitus antoi esityksen laiksi konserniavustuksesta verotuksessa¹⁵ syksyllä 1986 ja laki tuli voimaan seuraavan vuoden alusta. Laki ei määrittele varsinaista konsernin käsitettä, mutta laissa määritellään konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva emo- ja tytäryhteisön välinen omistussuhde.¹⁶ Konserniavustuslain mukainen konserni on kyseessä, jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi. Varsinainen konsernin määritelmä lisättiin EVL 6 b §:n 7 momenttiin vuoden 2004 verouudistuksessa. Elinkeinoverolaissa viitataan tässä kohtaa osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:ään, jossa konserni oli aiemmin määritelty. Pykälässä viitataan myös tapauksiin, joissa konsernin katsotaan syntyneen riittävän määräysvallan vuoksi.

¹⁴ KM 1978/44: 33-34, Elinkeinoverotoimikunnan mietintö.

¹⁵ HE 92/1986: 1.

¹⁶ Ranta-Lassila: Verotus 4/1999: 196

2.2. Yhteenvetoa

Edellä on käsitelty konsernimäärittelyä eri lakien pohjalta. Voimassa olevan lainsäädännön tila on selvästi se, että kirjanpitolakia on pidettävä konsernimäärittelyltään kattavimpana. Tämä tulee esille monessakin yhteydessä. Merkittävimpana voitaneen kuitenkin pitää muihin lakeihin otettuja viittauksia KPL:kiin. Seuraavassa tarkastelen edellä esitettyjen lakien yhtenäisyyttä konsernimäärittelyn osalta.

Ensimmäisen kerran sana konserni esiintyy EVL:n 6b §:n 3 momentissa. 6b §:ssä määritellään käyttöomaisuusosakkeiden verovapaan luovutuksen edellytykset. Pykälän 3 momentissa säädetään veronalaisiksi luovutusvoitoiksi sellaiset erät, joista on aikaisempien konsernin sisäisten myyntien seurauksena syntynyt vähennyskelpoista luovutustappiota. Pykälän muissa momenteissa mainitaan myös konsernisana eri yhteyksissä. Vasta 6b §:n 7 momentista löytyy konsernin määritelmä. Konsernin määritelmä viittaa vanhan osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:ään. EOYL:n 1 luvun 3 §:n mukaan osakeyhtiön käyttäessä määräysvaltaa toiseen kotimaiseen tai ulkomaiseen yhteisöön, on ensimmäinen emoyhteisö ja jälkimmäinen tytäryhteisö. Pykälässä määritellään myös edellytykset, milloin määräysvallan katsotaan syntyneen. Koska EOYL:ki on kumottu, niin ajantasaisen lainsäädännön löytämiseksi on katsottava OYL:n 8 luvun 12 §:n määritelmä konsernista. Uusi osakeyhtiölaki viittaa KPL:n 1 luvun 5 §:ään, joka edellä on kerrottu. Elinkeinoverolain viittausta EOYL:kiin voitaneen pitää virheellisenä. Epäselväksi jää kuitenkin se pitäisikö EVL:ssa olla viittaus KPL:kiin vai OYL:kiin. Osakeyhtiölaissa viitataan KPL:n määritelmään konsernista, joten tuntuisi luontevalta, jos elinkeinoverolaissakin viitattaisiin KPL:kiin. Osakeyhtiölaissa sana konserni esiintyy eri yhteyksissä useita kertoja ennen sen määrittelyä. Konsernimäärittelyä on ollut ehkä vaikea sijoittaa lakiin aiemmin, mutta mielestäni EOYL:n mukainen käytäntö, jossa konserni oli määritelty lain alussa, oli selkeämpi. Nyt konserni käsite ilmenee lain eri kohdissa useita kertoja ennen kuin sitä on määritelty. Määrittelyyn on määräysvaltaa koskevan sääntelyn osalta otettu viittaus KPL:kiin.

Edellä käsitellyistä OYL:ki viittaa kiistatta KPL:n määritelmään määräysvallasta. Elinkeinoverolain voitaneen katsoa viittaavan myös tähän määritelmään, koska muualta sitä ei löydy. Kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä on sanottu milloin kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa yrityksessä. Tässä kohtaa ei vielä ole mainittu

määräysvallan tarkoittavan konsernia. Kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä on sanottu tällaisen määräysvallan muodostavan konsernin.

Edellä käsiteltyjen lakien yhteys toisiinsa konsernisääntelyssä on mielestäni selkeä. Kaikista laeista löytyy oma konsernin määrittely ja viittaus siihen, että konsernin syntymisessä ratkaisevaa on määräysvalta. Määräysvalta on määritelty vain KPL:ssa, jolla on varmasti pyritty yhtenäistämään konsernimäärittelyä.

Konsernin muodostumisen perusedellytys näyttäisi siis olevan se, että yhtiöllä on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden ja osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Tällä perusteella konsernin käsite muodostuu EVL:ssa siis laajemmaksi kuin KonsAvL:ssa, jossa vaatimuksena on, että yhdeksän kymmenesosaa osakkeista tai osuuksista omistetaan.

3. KONSERNITUEN TAUSTAA

Alun perin konsernituen käsite on johdettu konserniavustuslaista ja jäljempänä tarkastelen käsitteen eriytymistä tästä, sen syitä ja seurauksia. Lähtöpisteenä on aika, jolloin konserniavustuslakia säädettiin. Etsin aluksi hieman syitä siihen miksi lain valmistelu aloitettiin, edeten kohti tilannetta jossa rajanveto konserniavustuksen ja konsernituen välillä on jouduttu tekemään.

3.1. Laki konserniavustuksesta verotuksessa

Konsernin sisäisestä tulontasauksesta ja avoimesta avustuksista ei säännöksiä ole annettu. Tämä on lisännyt epävarmuutta toimenpiteen veroseuraamuksista ja siksi konserniavustus on usein annettu peitellysti esimerkiksi sisäisen hinnoittelun kautta. Peitellyksi tuloksensiirto katsotaan silloin kun julkista tilinpäätösinformaatiota tuloksensiirrosta ei anneta.¹⁷ Näin siis hallituksen esityksen perusteluissa 1986. Ennen lain voimaan tuloa ei verolainsäädäntö sisältänyt mitään erityissäännöksiä konserniavustuksen vähennyskelpoisuudesta antajalleen. Konserniavustuksen vähennyskelpoisuus jouduttiin tällöin ratkaisemaan EVL:n 7 §:n menon vähennyskelpoisuutta koskevan säännöksen pohjalta. Avustuksen veronalaisuus jouduttiin ratkaisemaan EVL:n 4 §:n tulon veronalaisuutta koskevien säännösten pohjalta.¹⁸

Konserniavustuslain (825/2986) 2 §:n mukaan konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei EVL:n mukaan saa vähentää tulosta. Kuitenkin jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkeista tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää antamansa konserniavustuksen verotettavasta elinkeinotulostaan. Konserniavustuslaki mahdollistaa avoimen tuloksentasauksen konserniyhtiöiden välillä siten, että avustuksen antaja saa vähentää avustuksen määrän verotuksessa ja avustus on saajalleen veronalaista tuloa. Konserniavustus ei ole tuotannontekijästä saatua tai

¹⁷ HE 92/1986: 1-2.

¹⁸ HE 92/1986: 2.

maksettua korvausta, eikä myöskään pääomansijoitusta, se muistuttaakin enemmän konsernin sisäistä voitonjakoa¹⁹.

Konserniavustuslakiin sisältyy runsaasti rajoituksia ja vaatimuksia. Molempien, niin antajan kuin saajankin tulee olla kotimaisia yhteisöjä, tai yrityksellä tulee olla Suomessa kiinteä toimipaikka. Konserniavustuslain 3 §:n mukaan kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan tulee omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osakepääomasta tai osuuksista, jotta konserniavustus olisi antajalleen vähennyskelpoinen meno. Konserniavustuslain 7 §:ssä edellytyksenä on lisäksi, että osakkeet on omistettu vähintään vuoden ajan ennen konserniavustuksen antamista ja avustuksen antajan ja saajan tilikausien on päättyttävä samanaikaisesti, ellei kirjanpitolautakunta ole myöntänyt poikkeusta. Molempien vaatimusten tulee täytyä samanaikaisesti, ellei poikkeuslupaa ole myönnetty. Poikkeusluvallakaan ei konserniavustus ole mahdollinen, jos antajan ja saajan tilikaudet päättyvät eri verovuosina. Konsernisuhde kotimaisten yhtiöiden välillä voi oikeuskäytännön mukaan muodostua myös ulkomaisten yhtiöiden välityksellä. Konserniavustus on suomalaisten yhtiöiden välillä ollut mahdollista, jos nämä passiivisessa roolissa olevat ulkomaiset yhtiöt ovat sijainneet verosopimusvaltiossa.²⁰ Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin ratkaisussaan KHO 2004:65 todennut, ettei tällaisen passiivisessa roolissa olevan yhtiön tarvitse sijaita verosopimusvaltiossa mahdollistaakseen konserniavustuksen antamisen.

KHO 2004:65. A Oy ja B Oy kuuluivat kansainväliseen konserniin, jonka emoyhtiöllä C Inc:llä oli kotipaikka Amerikan Yhdysvalloissa. C Inc:n Yhdysvalloissa asuvat tytäryhtiöt omistivat Bermudalla asuvan holdingyhtiön, joka puolestaan omisti Bermudalla ja Iso-Britanniassa asuvien tytäryhtiöiden kautta A Oy:n ja B Oy:n koko osakekannat. A Oy ja B Oy, jotka harjoittivat Suomessa elinkeinotoimintaa, aikoivat täällä antaa toisilleen konserniavustusta.

Keskusverolautakunta totesi, että A Oy:n ja B Oy:n keskinäinen konsernisuhde muodostui Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta, jotka eivät olleet konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettuja kotimaisia yhteisöjä. Verosopimusten mukainen syrjäntäkieltoartikla ei tullut sovellettavaksi, koska Suomen ja Bermudan välillä ei ole verosopimusta eikä Suomen ja Yhdysvaltojen

¹⁹ Myrsky & Linnakangas 2006: 87.

²⁰ Yrityksen verosuunnittelu 2005.

välistä verosopimusta voida soveltaa konsernisuhteen muodostuessa Bermudalla asuvien yhtiöiden kautta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymys oli Suomen ja Yhdysvaltojen välisen verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleessa tarkoitetuista yrityksistä, joiden pääoman toisessa sopimusvaltiossa asuva välillisesti omisti. Tämän vuoksi tapaukseen oli sovellettava sanotun verosopimuksen mukaista syrjäntäkieltomääräystä. Korkein hallinto-oikeus kumosi keskusverolautakunnan päätöksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa A Oy ja B Oy voivat antaa toisilleen konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitetta konserniavustusta. Ennakkoratkaisu verovuosille 2003 ja 2004

Tapauksessa kahden suomalaisen yhtiön välinen konsernisuhte muodostui bermudalaisten yhtiöiden kautta. Suomella ja Bermudalla ei ole voimassa kahdenkeskeistä verosopimusta. Konsernin emoyhtiö oli C Inc. Suomella ja Amerikan Yhdysvalloilla on voimassa oleva verosopimus. Tämä verosopimus puolestaan sisältää ns. omistukseen perustuvan syrjinnän kiellon. Tapauksessa oli kyse siitä, mikä merkitys oli annettava tämän verosopimuksen sisältämälle välilliselle omistamiselle.²¹

3.2. Konsernituki käsitteen muodostuminen

Konsernitueksi on vakiintuneesti kutsuttu tilannetta jossa konserniyhtiö avustaa toista konserniyhtiötä peiteltysti esimerkiksi yli- tai alihintaisen hinnoittelun kautta, jättämättä koron perimättä velasta tai antamalla velan koron anteeksi²². Missä vaiheessa tämä konsernituki on käsitteenä vakiintunut, on hieman epäselvää. Korkein hallinto-oikeus on seuraavissa tapauksissa käyttänyt konserniavustus käsitettä, KHO 1983 II 529, KHO 1985 II 530 ja KHO 1985 II 531. Nämä tapaukset on ratkaistu ennen KonsAvL:n voimaan tuloa, mutta niille yhteinen piirre on se, että ne on annettu ulkomailla sijaitseville tytäryhtiöille. Se ei enää KonsAvL:n säätämisen jälkeen olisi ollut mahdollista, koska KonsAvL:n 3 §:ssä vaaditaan sekä emoyhtiön, että tytäryhtiön olevan kotimaisia. Konsernituki käsitteen käyttö on mielestäni perusteltua silloin, jos ei

²¹ Yrityksen verosuunnittelu 2005: 86-87.

²² Järvenoja 2005.

KonsAvL:n säätämisen jälkeen konserniavustukselta vaadittavat omistusosuussuhteet emo- ja tytäryhtiöiden välillä täyty.

Merkittävin seikka joka erottaa konsernituen konserniavustuksesta lienee kuitenkin se, että konserniavustus ei ole luonteeltaan saatua tai annettua vastiketta tuotannontekijästä, eikä pääomansijoitusta. Konsernitukea on taas pidetty EVL 7 §:n mukaisena menona, kun se on liittynyt välittömästi tai välillisesti tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen ja EVL 4 §:n mukaista tuloa silloin, kun se on ollut välitöntä tai välillistä korvausta yhtiön liiketoiminnassa luovuttamista suoritteista.²³ Nykyisin EVL 16 §:n lisätyssä 7 kohdassa sanotaan, että konsernituki ei ole vähennyskelpoinen meno, kun saajana on osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki tai keskinäinen vakuutusyhtiö ja maksajana on samaan konserniin kuuluva osakeyhtiö. Tämä säännös poistaa suurimman osan niistä tilanteista, joissa konsernituki olisi aikaisemmin voitu vähentää. Merkitystä sillä ei ole kuitenkaan edellä mainittuun jakoon konserniavustuksen ja konsernituen eroista. Konsernituen on oikeuskäytännössä katsottu voivan olla myös pääomansijoitusluonteinen erä niin kuin KHO 2006:29 ratkaisussaan totesi. Konsernituen antamiselle ei myöskään ole asetettu sellaisia omistusosuussuhde vaatimuksia emo- ja tytäryhtiön välillä, eikä muita sellaisia rajoituksia joita KonsAvL:ssa konserniavustukselle on asetettu.

3.3. Analysointia

Konserniavustuslain esitöissä (HE 92/1986) on sanottu konserniavustuksen tarkoituksena yleensä olevan konserniyhtiön toiminnan jatkuvuus ja kannattavuus. Tässä yhteydessä myös mainitaan konserniavustuksen olevan mahdollisesti tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen liittyvä meno, tai pääomansijoitusluonteinen avustus. Näissä tilanteissa avustusta voidaan nykyään kutsua konsernitueksi.

Hallituksen esityksestä²⁴ ilmenee selkeästi, että KonsAvL:n tarkoitus ei ollut muuttaa konsernituen käsittelyä verotuksessa. EVL ei tuolloin mitenkään säännellyt tilanteita, joissa konsernitukea annettiin peiteltyä esim. yli- tai alihinnoiteltujen tuotteiden muodossa. Esityksen mukaisesti lakiehdotus ei ulottuisi laajemmalle eikä sitä voitaisi analogisesti soveltaa tuloksentasaukseen konsernin puitteissa muissa kuin lakiehdotuksessa nimenomaisesti säännellyissä tapauksissa. Tällöin luonnollisena

²³ Myrsky & Linnakangas 2003.

²⁴ HE 92/1986: 2-3.

vähennyksenä pidettävä konsernituki on ensisijainen KonsAvL:ssa säädettyyn konserniavustukseen nähden.²⁵

Lähes kaksi vuosikymmentä KonsAvL:n säätämisestä eteenpäin konsernituen verokohtelu oli täysin EVL 7 §:n menon vähennyskelpoisuutta ja 4 §:n tulon veronalaisuutta koskevien säännösten nojalla arvioitava. Konsernituen verokohtelu nojautuikin tuon ajan lähes yksinomaan oikeuskäytäntöön. Vuoden 2004 verouudistuksessa konsernituen vähennyskelpoisuutta rajoitettiin kuitenkin merkittävästi lainsäädännöllä, lisäämällä EVL 16 §:n 7 kohta. Samassa yhteydessä otettiin kantaa myös konsernin määrittelyyn vähennyskelpoisuutta arvioitaessa. Toisin kuin hallituksen esityksessä²⁶, jolloin konsernin määrittelyyn ei otettu lainkaan kantaa KonsAvL:sta poikkeavissa tilanteissa, vaan konserniyhtiöiden välistä menojen vähennyskelpoisuutta arvioitiin EVL:n mukaan.

Uusi säännös liittyi toiseen samassa yhteydessä tehtyihin EVL 6b §:n uusiin säännöksiin eräiden käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksen verovapaudesta ja luovutustappioiden vähennyskelvottomuudesta. Osakkeiden hankintamenoa ja siihen kuuluvia eriä ei siis saa vähentää vuosikuluna, koska muuten osakkeita luovutettaessa niistä saatu verovapaa voitto kasvaa tai vähennyskelvoton tappio pienenee. Tämän estämiseksi 7 kohdan säännös on säädetty.²⁷

Konsernituen tilannetta voitaisiinkin luonnehtia tällä hetkellä melko epävarmaksi, sen verokohtelun osalta. Kun tähän mennessä on totuttu oikeustapausten vetämään linjaa, joka on muodostunut melko pitkän ajan kuluessa, ei nyt olekaan oikeuskäytäntöä ehtinyt muodostua. Ongelmaa lisää vielä epävarmuus siitä onko vähennyskelvottomuus ehdotonta.

²⁵ Andersson & Ikkala 2005: 703

²⁶ HE 92/1986: 3.

²⁷ Andersson & Ikkala 2005: 304-305.

4. VEROTETTAVAN TULON KÄSITE ELINKEINOVEROTUKESKA

Yritys voi tavoitella tuloa elinkeinotoiminnassa joko välittömästi tai välillisesti. Tulo- ja menokäsitteitä on verotuksessa pidetty yleensä laajoina. Tuloteoriat jaetaan kuitenkin laajaan ja suppeaan tulokäsitteeseen.²⁸ Tulon ei tarvitse olla peräisin mistään lähteestä eikä sen tarvitse olla luonteeltaan toistuvaa ollakseen veronalaista. Elinkeinotoiminnan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot puolestaan ovat lähtökohtaisesti kaikki vähennyskelpoisia. Lainsäädännön kehitys on vaikuttanut elinkeinotulon verotettavaan tulokäsitteeseen ja menojen vähennyskelpoisuuteen.

Tässä luvussa käsitellään verotuksen päämääriä ja eri tulokäsitteitä sekä aikaisempaa lainsäädäntöä elinkeinoverotuksessa. Viimeisenä käsitellään verotettavan tulon käsitettä EVL:ssä.

4.1. Verotuksen päämäärät

Julkinen tarve määrittelee verotuksen päämäärät kaikkein tehokkaimmin. Eli viime kädessä se mihin veroja käytetään luo oikeutuksen verotukselle. Vero on maksu, jonka käyttökohdetta ei veroja maksaessa vielä tiedä. Kaikista valtion saamista tuloista verotulojen osuus on nykyisin huomattava. Lisäksi valtion verotulot koostuvat nykyisin eri kohteilta kuin aikaisemmin. Vielä 1950-luvulla tuontitullien osuus valtion verotuloista oli lähes 15 %, kun se 1990-luvulla oli enää noin 1 % luokkaa.²⁹

Yritysten verottamisella kerrytetään varoja julkisen vallan käyttöön. Verotuksen tavoitteet ovat meillä historian saatossa muuttuneet useasti. Tärkeimpänä tavoitteena voidaan pitää julkisyhteisöjen varojen tarpeiden tyydyttämistä. Tämä fiskaalinen tavoite on ollut ja pysynyt pitkään muuttumattomana. Yritykset ovat perinteisesti olleet tuottoisia verosubjekteja.³⁰

Valtion velkaantuminen ja muuttuneet käsitykset siitä, mitkä ovat valtion tehtävät yhteiskunnassa, ovat johtaneet fiskaalisten tavoitteiden merkityksen suhteelliseen kasvuun viime vuosikymmenten aikana. Tämä on osaltaan vaikuttanut veropoliittisiin

²⁸ Juusela 1998: 67.

²⁹ Tikka 1990a: 389.

³⁰ Myrsky & linnakangas 2006, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

tavoitteisiin. Verotuksen tavoitteet eivät liity enää niin keskeisesti joidenkin yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseen, kuin aikaisempina vuosina. Veropoliittinen ohjaus on siis vähentynyt. Verotus on muuttunut luonteeltaan neutraalimmaksi.³¹

Neutraalia verotus on luonteeltaan silloin, kun se ei vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon. Verovelvollinen ei siis tee valintoja verotuksellisista syistä, vaan päätökset tehdään niin kuin ne tehtäisiin ilman verotekijää. Neutraalilla verotuksella ehkäistään tehokkaasti voimavarojen väärä kohdistuminen, joka aiheuttaa tehokkuustappioita. Yritysmuoto valitaan usein puhtaasti liiketaloudellisista syistä ja tähän pyritään myös yritysmuotoneutraliteetilla, joka tarkoittaa ettei verotuksella kannusteta yritystä toimimaan muussa muodossa, kuin se on liiketaloudellisesti perusteltua. Neutraalilla verotuksella pyritään siis mahdollisimman vähäiseen ohjailuun, sillä verotus vaikuttaa aina jollain tavalla taloudelliseen käyttäytymiseen.³²

4.2. Tulokäsitteet

Tulokäsitteen merkitys verotuksessa on suuri. Jako laajaan ja suppeaan tulokäsitteeseen tarkoittaa sitä, mitkä verovelvollisen tulot otetaan verotuksessa huomioon. Seuraavassa tutkin tätä tulon käsitettä ja sen vaikutuksia verotuksessa.

Veronmaksukyvyllä voidaan tarkoittaa yksilön elintasoja parantavia aineellisia ja aineettomia hyödykkeitä. Tämän mitattavuus normaalielämässä on kuitenkin vaikeaa. Verotuksen tuleekin perustua helpommin mitattaviin ja käytännöllisempiin suureisiin.³³ Käytännössä vaihtoehtoisia mittareita ovat tulot, kulutus ja varallisuus. Näistä yleisimmin käytetty ja hyväksytty mittari on selkeästi tulot. Yksiselitteisenä tulon käsitettä ei kuitenkaan voida pitää.³⁴

Taloustieteessä ja finanssioikeudellisessa kirjallisuudessa on esitetty kaksi toisilleen vastakkaista perusnäkemystä tuloteorioista, suppea tulokäsitemalli ja laaja tulokäsitemalli. Suppean tulokäsitteen teoria ja sisältö muotoutui 1800-luvun Saksalaisessa

³¹ Myrsky & linnakangas 2006: 2.

³² Ranta-Lassila 2002: 45-50. Ylä-Liedenpohja, Verotus (1992): 342.

³³ Myrsky 1998: 139.

³⁴ Juusela 1998: 67.

talousteoriassa, jossa syntyivät suppean tulokäsitteen pohjana olevat kulutuspääoma-, säännöllisyys-, lähde- ja tuottokategorioteorit.

Kulutuspääomateorian mukaan tuloa on se, minkä yksilö pystyy kuluttamaan varallisuuttaan vähentämättä. Varallisuutta lisäävät erät on siis otettava mukaan yksilön pääomaan, koska varallisuus ei saa vähentyä. Omaisuuden arvonnousu jää näin ollen tulokäsitteen ulkopuolelle. Kulutuspääomateoria tarkastelee yksilön kuluttamista, kun taas muut suppeat tuloteorit tarkastelevat tulon syntymistapaa.³⁵

Säännöllisyysteoriassa tuloa ovat ne yksilölle tulevat taloudelliset hyödykkeet, jotka säännöllisesti uusiutuvat ja yksilö voi ne kuluttaa koskematta varallisuuteensa. Ongelmana teoriassa on etteivät monetkaan tulot uusiudu säännöllisesti.³⁶

Lähdeteoria on edellisestä teoriasta vain tarkennettu muoto. Siinäkin tulolle on ominaista, säännöllisyys, mutta se ei ole tulon alkuperäinen ominaisuus vaan lähdeteoriassa se on lähinnä seurausta siitä, että kyseessä on pysyvästä lähteestä saatu tulo. Lähdeteorian mukaan myös spekulatiiviset luovutusvoitot tulee katsoa pysyväksi tulolähteeksi ja osaksi verotettavaa tuloa, tämä tekee siitä muita tuloteorioita laajemman.³⁷

Tuottokategorioteoria liittyy hyvin läheisesti lähde- ja säännöllisyysteorioihin. Teorian mukaan tuloon luetaan kaikki ne saannit, jotka syntyvät taloudellisesta toiminnasta. Teoriassa annetaan siis painoarvoa sille, mikä on taloudellisen toiminnan määritelmä. Sen mukaan lahjat ja satunnaiset voitot eivät olisi tuloa, mutta ammattimaisen pörssikeinottelijan saama luovutusvoitto kuuluu verotuksen piiriin.³⁸

Saksalaisten suppeiden tuloteorioiden ajatus on huomioida yksilön taloudellinen kyky tietyllä ajanjaksolla. Teorioiden yhteinen keskeinen tekijä on omaisuuden arvonnousun jääminen tulokäsitteen ulkopuolelle. Teorioita on toteutettu myös käytännössä sekä saksalaisessa, että eurooppalaisessa ja pohjoismaisessa tuloverolainsäädännön luomisessa.³⁹

³⁵ Kilpi 1952: 26, Kukkonen 1994: 39.

³⁶ Kilpi 1952: 26-27, Kovero 1935: 40.

³⁷ Kilpi 1952: 27.

³⁸ Kilpi 1952: 29, Kovero 1935: 49, Kukkonen 1994: 40.

³⁹ Kukkonen 1994: 40-41.

Laaja tulokäsité ei pyri rajoittamaan tulon käsitettä, toisin kuin edellä esitetyt teoriat. Myös varallisuuden lisäysteorian nimellä tunnettu käsite on tuloteorioista nuorin. Sen esitti *Schanz* vuonna 1896. Laajan tulokäsitteen mukaan tulo on tiettyä ajanjaksona syntyneen varallisuuden muutoksen ja kulutuksen summa.⁴⁰ Tuloon sisältyvät kaikki lahjat, perinnöt, arpajaisvoitot ja muut satunnaisesti saatavat erät. Kaikki korot ja arvonalentumiset rajoituksin saa vähentää.⁴¹

Laaja tulokäsité on selkeä ja teoreettisesti kattava toisin kuin saksalaiset suppean tuloteorian esitykset, joita edellä käsiteltiin. Käytännössä laajan tulokäsitteen kokonaisvaltaisuus on ongelmallinen. Omaisuuden arvonmuutosta ei käytännössä missään veroteta kertymäperusteisesti, vaan realisointiperusteisesti. Laajaan tulokäsitteeseen sisältyy myös laskennallinen tulo kestokulutushyödykkeistä. Esimerkiksi aikaisemmin käytössä ollut asuntotulon verottaminen, joka perustui asunnon laskennalliseen arvonnousuun. Nykyisin tästä on luovuttu ja käytössä on kiinteistövero ja erilaiset kiinteistömaksut.⁴²

Laajaan tulokäsitteeseen, sen käyttöönottamiseen sisältyy myös lukuisia ongelmia. Jo tulon mittaaminen tuottaa ongelmia. Esimerkkinä voitaisiin mainita arvonalenemisen vaikutus verotettavaan tuloon. Toinen ongelma liittyy pääomavoittojen verottamiseen. Teoriassa varallisuuden arvonnousu tulisi verotettavaksi sitä mukaa kun se kertyy ja arvonalenemiset vähennettäisiin juoksevasti. Tämä taas edellyttäisi varojen arvostamista käypiin arvoihin vuosittain ja se lisäisi kustannuksia kohtuuttomasti. Käytännössä onkin käytetty realisoituneen arvonnousun verottamista.⁴³

Tulokäsitettä koskevilla teoreettisilla näkemyksillä oli aikaisemmin varsin huomattava merkitys erityisesti kunnallisverotuksessa.⁴⁴ Verotuksen kannalta merkityksellistä on kuitenkin se mitä tulolla tarkoitetaan verolainsäädännössä. Vero-oikeudessa tulo on aina jossain määrin rajattu tai kuvattu säännöksillä. Tuloverolakimme eivät tyhjentävästi määrittele tulon käsitettä vaan verolait sisältävät joukon säännöksiä tulosta.⁴⁵ Tulosanaan on joskus liitetty ongelma, ettei se vastaa laajan tulokäsitteen sisältöä, koska sanaan on liitetty merkitys, mitä jollekin tulee ulkoa päin. Ongelma on esiintynyt

⁴⁰ Kukkonen 1994: 41, Ylä-Liedenpohja 1982: 176-177.

⁴¹ Kilpi 1952: 30.

⁴² Kukkonen 1994: 42.

⁴³ Kukkonen 1994: 47, Linnakangas & Myrsky 2006: 69.

⁴⁴ Kilpi 1955: 28.

⁴⁵ Linnakangas & Myrsky 2006: 69.

lähinnä ulkomaisessa kirjallisuudessa. Suomenkielessä ei tätä ongelmaa ole ollut, vaan meillä tulo on voinut tarkoittaa myös sisältäpäin tapahtuvaa varallisuuden lisäystä.⁴⁶

Fisher⁴⁷, joka näki tuloksen syntyvän yrityksen saamien suoritusten ja antamien suoritusten erotuksena, määritteli tulon olevan sama, mitä kulutetaan, hän siis piti tuloa ja kulutusta samana. Fisherin tulokäsitettä on moitittu yksipuoliseksi ja suppeaksi muun muassa sen vuoksi, että se ei huomioi säästämistä ollenkaan tulon piiriin. Moitteista huolimatta hänen teoriansa on yleisesti tunnustettu valaisseen tulon käsitettä. Tuloteorian vaikutus myös käytännössä on ollut suuri. Muun muassa Kaldor⁴⁸ on teorian pohjalta nostanut esille luonnoksen kulutusverotuksen korvaamisesta tuloverotuksella. Fisherin vaikutus näkyy myös tutkimuksissa lähtökohtana käytetyssä täydellisen tuloteorian mallissa.⁴⁹ Täydellisen tuloteorian mukaan tulo on pääoma-arvon korko.

Tuloteorioiden merkitys tutkimuksessa liittyy osaltaan vähennyskelpoisuuteen. Se käytetäänkö laajaa vai suppeaa tulon käsitettä tutkittaessa vähennyskelpoisuutta konsernituen osalta, tai saamisten menetysten ja arvonalentumisten osalta voi olla ratkaiseva verovelvollisen kannalta. Elinkeinoverolaissamme on kuitenkin yleisesti käytetty laajaa tulon käsitettä, joten tuloteorioiden merkitys jäänee vähäiseksi käytännössä.

4.3. EVL:n mukaan verotettava tulo

Elinkeinoverolaki säädettiin vuonna 1968, tuolloin yhteisöverokantamme oli 60 prosenttia. Verokanta oli niin korkea, että se sovellettaessa olisi muodostanut yrityksille niin suuren verorasituksen, ettei yrityksille olisi jäänyt kasvumahdollisuuksia. Lailla oli kuitenkin kasvupoliittiset tavoitteet, jotka olivat peräisin tuona aikana vallitsevasta käsityksestä verotuksellisten keinojen vaikutuksesta yritysten taloudellisen kasvun tukena. Järjestelmä olikin edullinen kasvuyrityksille, joilla oli mahdollisuus saada ns. veroluottoa poisto- ja varaussäännösten nojalla. Hyvin menestyvien yritysten reaalin verokanta saattoi näiden keinojen avulla muodostua vain pieneksi osaksi tästä 60 prosentin verokannasta.⁵⁰

⁴⁶ Kilpi 1952: 31.

⁴⁷ Fisher 1930.

⁴⁸ Kaldor 1955.

⁴⁹ Andersson & Ikkala 2005: 5-6.

⁵⁰ Andersson 1993: 7.

Tulon veronalaisuudesta säädetään EVL 4 §:ssä, Veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Lähtökohtaisesti voidaan ajatella kaikkien tulojen olevan veronalaisia. Elinkeinoverolaissa tästä on kuitenkin säädetty merkittäviä poikkeuksia.

4.3.1. Elinkeinotoiminta

Elinkeinotoiminnan käsite on keskeinen määritettäessä EVL:n soveltamisalaa. EVL:n 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Määrittely on hyvin avoin, mikä lienee ollut lain säätäjän tarkoituskin. Molemmat termit ovat kuitenkin vakiintuneet myös oikeuskäytännössä ja yleisessä kielenkäytössä. Elinkeinotoiminnalle luonteenomaista on julkisesti ansaintatarkoituksessa suoritettua myyntitoimintaa, joka suuntautuu rajoittamattomalle joukolle. Elinkeinotoimintana ei kuitenkaan voida pitää pääomatulojen kartuttamista, vaikka niitä olisi paljonkin. Esimerkiksi kiinteistön vuokraustoimintaa ei yleensä ole pidetty elinkeinotoimintana, vaikka se olisi laajamittaistakin. Kuitenkin arvopaperisijoittamista voidaan pitää elinkeinotoimintana, jos se on luonteeltaan ammattimaista.⁵¹

Liiketoiminnalla on yleisesti ymmärretty voiton tavoittelua joko lyhyellä tai pitkällä aikavälillä. Se edellyttää itsenäistä sekä suunnitelmallista ja etukäteen määrätyn tai määräämättömän ajan jatkuvaa toimintaa, jossa voiton saavuttamiseksi on otettava riskejä. Liiketoiminnan tavoitteena on yleensä voiton maksimointi, jotta omistajat saisivat mahdollisimman suuren tuoton sijoittamalleen pääomalle. EVL:ssa verotettavan tulon määrittely sisältää kuitenkin vain voiton tavoittelun, eikä tämäkään määrittely ole aina ehdoton.⁵² Esimerkiksi keskinäisen voimalaitosyhtiön toiminta on liiketoimintaa vaikka yhtiö myisi sähköä omakustannushintaan.⁵³

Ammattitoimintana pidetään liiketoiminnan kaltaista, mutta suppeampaa toimintaa. Siinä ammatinharjoittajan henkilökohtainen ammattitaito ja työpanoksen määrä on ratkaisevia. Riski on pienempi kuin liiketoiminnassa, se johtuu yleensä esim. töiden vähäisyydestä tai muuten saamatta jääneistä tuloista. Ammatinharjoittaja toimii yleensä

⁵¹ Andersson 1993: 9.

⁵² Andersson & Ikkala 2005: 17.

⁵³ Samoin kolmen asunto-osakeyhtiön omistama huolto-yhtiö, joka toimi omakustannusperiaatteella, KHO 29.8.1984 taltio 3731.

toisen tiloissa tai kotoa käsin, eikä siksi tarvitse erillistä liikepaikkaa toiminnalleen. Tyypillisiä ammatinharjoittajia ovat myyntiedustajat, taksiautoilijat ja hierojat.⁵⁴

4.3.2. EVL:n tulokäsite

Elinkeinoverolaki määrittelee elinkeinotoiminnan tuloksen verotuksessa. Yritys myy suoritteita ja näistä syntyy sille tuloa. Tulo on luovutetun suoritteen rahana ilmaistu vastike. EVL 13 §:ssä on määritelty hyödykkeen luovuttaminen, jolloin se myös lakkaa olemasta vaihto-omaisuutta ja synnyttää tuloa. Tulon laskentaan liittyy verotuksessa myös ongelmia. Laajuusongelma synnyttää kysymyksiä siitä, mitkä erät ovat veronalaisia tai verovapaita ja mitkä vähennyskelpoisia tai vähennyskelvottomia. Jaksottamisongelma syntyy, kun pitää miettiä minkä vuoden verotettavaa tuloa tuotot ovat ja minkä vuoden kuluja ovat vähennyskelpoiset menot. Käytännössä tulot kohdistetaan sille tilikaudelle, kun ne ovat realisoituneet ja menot ovat sen vuoden kuluja, jonka tuloa ne ovat kerryttäneet.⁵⁵

Arvostamisongelma liittyy kysymykseen, miten yrityksen velat ja varat merkitään tilinpäätökseen. EVL:ssa käytetään erilaisia arvostamistapoja kuten käypää hintaa, alkuperäistä hankintamenoa ja poistamatonta hankintamenoa. Arvostamistavat heijastuvat myös verotettavan tulon ja varallisuuden määrään, sekä tätä kautta tulojen jakaantumiseen ansio- ja pääomatuloiksi.⁵⁶

Tulojen ja menojen kohdistamisessa verovelvolliselle on huomioitu lähinnä kaksi eri tilannetta. Taloudellinen liittymä, jossa huomio keskittyy siihen kenen tekemä on suorite, joka kerryttää tuloa ja kenen tulon hankkimista ja säilyttämistä meno edistää. Muodollisjuridinen liittymä tarkastelee kuka on tulon oikeudellinen vastaanottaja ja menon suorittaja. Yleensä juridinen ja taloudellinen liittymä tapahtuvat samaan aikaan. Eli tulon saa se joka on suoritteen tehnyt. Ongelmia muodostavat tilanteet, joissa tulon saa eri yhtiö kuin suoritteen valmistaja. Verotus saatetaan toimittaa verottamalla muodollisjuridista liittymää, eli tulon vastaanottajaa, kun verovelvollinen haluaisi verotuksen kohdistuvan taloudelliseen liittymään.⁵⁷

⁵⁴ Linnakangas & Myrsky 2006: 72.

⁵⁵ Linnakangas & Myrsky 2006: 48-49.

⁵⁶ Leppiniemi, Verotus 1998: 16.

⁵⁷ Ranta-Lassila, Verotus 2000: 366.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1981 II 537 oli ratkaisevaa taloudellinen liittymä.

KHO 1981 II 537. Osakeyhtiön purkauduttua olivat sen osakkaat perustaneet avoimen yhtiön. Avoin yhtiö, jonka toiminta oli lähinnä teollisuustilojen vuokrausta, oli tekemänsä vapaaehtoisen sitoumuksen perusteella maksanut eläkkeitä osakeyhtiön entisille työntekijöille, jotka eivät yhtä lukuun ottamatta olleet siirtyneet avoimen yhtiön palvelukseen. Avoin yhtiö ei saanut kunnallisverotuksessaan vähentää maksamiaan eläkkeitä, koska avoimen yhtiön ei katsottu jatkaneen puretun osakeyhtiön liiketoimintaa. Eläkkeensaajia ei voitu myöskään pitää huoltoapulain 5 §:n 1 momentissa tarkoitettuina eläkkeensaajina, eikä kysymys ollut saman pykälän 2 momentissa tarkoitettusta omistajan vaihdoksesta.

Vaikka avoin yhtiö oli eläkkeiden juridinen maksaja, puuttui riittävä taloudellinen yhteys yhtiön omaan tulonmuodostukseen. Myös ratkaisussa KHO 1984 II 536 on vaikuttanut taloudellinen liittymä. Ratkaisu syntyi äänestyksellä.

KHO 1984 II 536. Suomalainen öljy-alan yritys perusti Yhdysvaltoihin tytäryhtiön suorittamaan öljynetsintää. Yritys sai verotuksessaan vähentää tytäryhtiönsä puolesta suorittamansa öljynetsinnästä johtuvat menot liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menoina elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 25 §:n mukaisesti.

Ratkaisun lopputulokseen vaikutti se, että Yhdysvaltain sisäinen lainsäädäntö asettaa ulkomaiselle öljyn etsijälle rajoituksia, mutta tytäryhtiö mahdollistaa siellä tapahtuvan öljynetsinnän.

Ratkaisuista voi päätellä kohdistamisongelman koskevan usein menoja ja niiden vähennyskelpoisuutta. Tuloissahan on aika selvää kenelle ne ovat tulleet. Se joudutaan määrittelemään jo sopimusvaiheessa ulkopuolisen kanssa. Viimeistään laskusta voidaan todeta kenelle se on maksettu, eli kenelle tulo on tullut.⁵⁸

⁵⁸ Ranta-Lassila, Verotus 2000: 366.

4.3.3. Veronalaiset elinkeinotulot

Yritys rahoittaa toimintaansa tuloilla, vieraalla pääomalla ja osake- ja osuuspääomalla mukaan lukien omistajien sijoitukset. Tuloiksi luetaan kaikki yrityksen suoritteista kertyneet vastikkeet. Saadakseen tuloja yrityksen on pitänyt suorittaa menoja. Sen jälkeen kun tulo on kertynyt yritykselle, se ei enää joudu suorittamaan siitä korvausta. Tulo on tavallaan lopullista.⁵⁹

EVL 4 §:ssä on määritelmä, jossa sanotaan tuloa olevan kaikki raha tai rahanarvoiset etuudet. Määritelmä sellaisenaan on aika avoin. Siitä voidaan kuitenkin vetää johtopäätöksiä. Sellaiset erät, joilla ei ole rahallista arvoa ollenkaan tai joilla ei vielä ole rahallista arvoa, eivät voi olla veronalaisia. Myöskään realisoitumatonta arvonnousua ei voitane pitää veronalaisena tulona, koska se ei täytä määrittelyn kriteereitä saadusta tulosta.⁶⁰

EVL 5 §:ssä on lista veronalaisista elinkeinotuloista. Luetteloa ei kuitenkaan voida pitää tyhjentävänä, siihen viittaa jo 5 §:n johtolause, jonka mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat muun ohessa.

EVL 5 §:n 1 kohdassa säädetään veronalaisiksi elinkeinotuloiksi vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuudesta sekä muista elinkeinossa käytetyistä aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet. Vuoden 2004 verouudistuksessa säädettiin käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapaudesta, siksi 1 kohtaan on otettu maininta 6b §:n 1 momentin 1 kohdassa säädettyyn poikkeukseen.

5 §:n 2 kohdassa veronalaiseksi säädetään elinkeinotoimintana harjoitetusta vuokraamisesta, työn tai palveluksen suorittamisesta ynnä muusta sellaisesta saadut korvaukset. Säännös on otettu lakiin täydentämään ja selventämään 1 kohdan lausumaa. Merkitystä on myös lainkohdassa tarkoitettujen yritysten määrän ja merkityksen jatkuvalla lisääntymisellä yhteiskunnassa.⁶¹

Veronalaisia elinkeinotuloja ovat 3 kohdan mukaan elinkeinoon kuuluvan omaisuuden tuottamat osingot, korot ja muut tulot siten kuin 6a §:ssä säädetään. Viittaus 6a §:ään on otettu osinkojen verotusta koskevien uusien yksityiskohtaisten säännösten takia.

⁵⁹ Andersson & Ikkala 2005: 69.

⁶⁰ Andersson 1993: 17-18.

⁶¹ Andersson & Ikkala 2005: 95.

Lainkohdassa elinkeinon kuuluvalla omaisuudella tarkoitetaan kaikkea omaisuutta, jota välittömästi tai välillisesti käytetään elinkeinotoiminnassa.⁶²

Kohdassa 4 säädetään veronalaisiksi liikkeen tai ammatin taikka siihen kuuluvan omaisuuden, oikeuden tai etuuden vuokraamisesta saadut korvaukset. Lainkohta siis koskee koko liikkeen tai ammatin vuokraamisesta saatua tuloa, tai pienen osan esimerkiksi liikkeen omistaman asuinhuoneiston vuokraamisesta saatua tuloa. 5 kohdassa veronalaisiksi on säädetty rahoitusomaisuudesta saadut voitot. Tällaisia voittoja voi olla indeksi- ja kurssivoitot.⁶³ Ratkaisussaan KHO 1999:57 on ottanut kantaa euroon siirtymiseen liittyvien mahdollisten kurssivoittojen verokohtelusta.

KHO 1999:57. Euro on valuuttana korvannut Suomen markan 1.1.1999 alkaen peruuttamattomasti hyväksytyin muuntokurssin mukaisesti. Jos elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen euroalueen valuutoissa olevien velkojen pääoma pienentyi Suomen markan ja muiden euroalueen kansallisten valuuttojen kiinnittyessä euroon, kurssivoiton on katsottava realisoituneen 1.1.1999 ja voitto on kokonaisuudessaan verovuoden 1999 veronalaista tuloa eikä voittoa voinut näin ollen jaksottaa velan jäljellä olevalle maksuajalle.

Lain 6 kohdan mukaan veronalaista on vakuutusyhtiöiden, vakuutusyhdistysten, vakuutuskassojen ja muiden niihin rinnastettavien vakuutuslaitosten sekä eläkesäätiöiden kirjanpidossaan tekemä sijoitusomaisuuden arvonkorotus. Säännöksessä poiketaan EVL:n periaatteesta, ettei realisoitumaton arvonnousu ole tuloa. Säännöstä on perusteltu sillä, että eräissä tapauksissa oli tehty sijoitusomaisuuden arvonkorotus, joka ei ollut hankintamenon ylittävältä osalta veronalaista tuloa, mutta oli vähennyskelpoinen verotuksessa⁶⁴.

Luottolaitostoiminnasta annetun lain (1993/1607) 36 §:n mukaan kirjataan tuotoiksi saamistodistusten, arvopaperien ja johdannaissopimusten, jotka kuuluvat kaupintavarastoon, realisoimattomatkin arvonnousut. Tämä periaate on tuotu myös EVL:kiin sen 5 §:n 6 kohdan säännöksellä. Arvonnousu verotetaan sinä vuonna, jona se on kirjattu kirjanpitoon. Näin säilytetään verotuksen ja kirjanpidon yhteys.⁶⁵

⁶² Andersson & Ikkala 2005: 96.

⁶³ Andersson & Ikkala 2005: 99-100.

⁶⁴ HE 142/1977.

⁶⁵ Andersson & Ikkala 2005: 103.

Vuonna 1993 lisättiin EVL:n 5 §:n 7 kohta, jossa säädetään veronalaiseksi puutavaran sekä runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo. Säännös liittyi metsäverotuksen uudistamiseen, jolloin siirryttiin metsästä saadun todellisen tulon verottamiseen. Käytännössä silloin kun metsä kuuluu elinkeino-omaisuuteen, on puun myynnistä sekä hakkuuoikeuden myynnistä saatu tulo elinkeinotuloa.⁶⁶

4.3.4. Verosta vapaat erät

Elinkeinoverolain tulokäsitemäärittely on laaja. Sen vuoksi EVL 6 §:ssä lueteltuja verovapaita eräitä on verraten vähän. Tätä verovapaisten erien luetteloa ei kuitenkaan voida pitää täydellisenä.⁶⁷

EVL 6 §:ssä on lueteltu verosta vapaat erät. Seuraavassa olen ottanut esille tästä luettelosta vain mielestäni tutkimuksen kannalta merkitykselliset erät. Verovapaita ovat muun kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön saamat käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutushinnat siten kuin 6 b §:ssä säädetään. EVL:ssä ei yleensä puhuta luovutusvoitosta. Periaatteessa kaikki yrityksen elinkeinotoiminnan perusteella saadut luovutushinnat ovat veronalaisia. Vuoden 2004 verouudistuksessa tähän tehtiin kuitenkin poikkeus säättämällä käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset verovapaiksi. Vastaavasti luovutustappiot ovat vähennyskelpottomia.

Verovapaita eräitä ovat yhteisön osake- tai osuuspääomana ja muuna pääomansijoituksena saamat erät. Pääomansijoitukselle ominaista on, että yleensä se suoritetaan vastikkeetta ja jossain vaiheessa se tulee palauttaa takaisin. Pääomansijoitusta on lähes aina pidetty verovapaana eränä, mutta siihen liittyy myös joitakin ongelmia. Esimerkiksi tilanteissa, joissa asunto-osakeyhtiö käsittelee rahastosuoritusta pääomansijoituksena ja todellisuudessa varoja ei ole käytetty pääomamenojen, vaan juoksevien kulujen kattamiseen, ei pääomansijoitusta voida pitää verovapaana eränä.⁶⁸

Osake- tai osuuspääoman ja muun pääomansijoituksen lukeminen verovapaaksi eräksi on tärkeä huomioida erityisesti uudistuneen konsernituen verokohtelun osalta. Esimerkiksi emoyhtiön antaessa tytäryhtiölleen lisäpääomaa saamatta tätä vastaan uusia osakkeita, on tätä pidettävä pääomansijoituksen luonteisena eränä, eikä sitä näin ollen pitäisi

⁶⁶ Andersson & Ikkala 2005: 104.

⁶⁷ Andersson & Ikkala 2005: 112.

⁶⁸ Tikka 1975: 17-18.

myöskään verottaa saajansa tulona. On toki huomioitava, ettei erä ole myöskään emoyhtiölle vähennyskelpoinen.⁶⁹ Aihetta käsitellään tarkemmin jäljempänä.

4.4. Päätelmiä

Uusi konsernituen verokohtelu koskee vain antajan vähennysoikeutta, saajan verokohtelusta ei ole säädetty mitään erityissäännöstä, vaan tätä koskee EVL:n 4§:n säädökset, jonka mukaan veronalaista on kaikki rahana tai rahanarvoisena saadut etuudet. Tämä on tietenkin ymmärrettävää siitä syystä, että konsernituen saajana on yleensä ulkomainen tytäryhtiö, eikä Suomella ole mahdollisuuksia päättää tällaisten tulojen verokohtelusta.

Tulon veronalaisuutta koskevien säännösten mukaisesti emoyhtiön antamaa konsernitukea voidaan pitää tytäryhtiön veronalaisena tulona, mikäli se on välitöntä tai välillistä korvausta tytäryhtiön liiketoiminnassaan luovuttamasta suoritteesta. Tytäryhtiön veronalaista tuloa ei ole konsernituki, jota voidaan pitää vastikkeettomana ja siten pääomansijoituksen luonteisena⁷⁰. Tällaista tukea voidaan antaa esim. heikosti menestyvälle tytäryhtiölle sen toiminnan turvaamiseksi. Arvioitaessa konsernituen pääomasijoitusluonteisuutta, tulisi huomio kiinnittää erän kirjanpidolliseen käsittelyyn.

⁶⁹ Andersson & Ikkala 2005: 305-306.

⁷⁰ KHO 2006:29.

5. VÄHENNYSKELPOISET ERÄT

Saadakseen tuloja yrityksen on suoritettava menoja. Menot syntyvät ajallisesti ennen tuloja. Liiketaloustieteessä vallitsevan käsityksen mukaan menot, tuotannontekijöistä suoritettut vastikkeet, ja tulot, suoritteista saadut vastikkeet muodostavat ne perustekijät, joiden avulla yrityksen taloudellinen tulos määritellään. Elinkeinoverolain normit on säädetty tämän käsityksen pohjalta.⁷¹

Määritettäessä yrityksen tulosta tulisi siinä huomioida periaatteessa kaikki tuotannontekijöistä suoritettut menot. Tämä toteutuukin EVL:ssä aika hyvin. Luonnollisista vähennyksistä säädetään EVL:n 7 §:ssä, jonka mukaan vähennyskelpoisia ovat kaikki tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvat menot. Säännöksen taustalla on ajatus, että myös ne menot jotka ovat johtaneet tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen ovat vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisia ovat siis myös sellaiset menot, jotka eivät ole kerryttäneet tuloa kunhan ne on uhrattu vakaassa ja todellisessa tulon hankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa. Tarkoituksena on pyrkiä yritysten nettotulon verottamiseen.⁷²

5.1. Menojen vähennyskelpoisuus

Menojen vähennyskelpoisuutta pitää lähtökohtaisesti arvioida subjektiivisesti. Tällä tarkoitetaan että verovelvollisella on oikeus tavoitella mahdollisimman hyvää taloudellista tulosta mielestään parhaalla tavalla. Menon vähennyskelpoisuuteen ei pidä vaikuttaa sellaisen seikan onko meno tuottanut tuloa vai ei. Esimerkiksi se, että yritys on hankkinut ruokatavaraa myyntiin ja ne pilaantuvat varastoon, ei vaikuta siihen voiko yritys vähentää ruokatavaroiden hankkimiskuluja. Pääasia on että ruokatavarat on ostettu siinä tarkoituksessa, että ne tuottavat tuloa.⁷³ Tämä asia on todettu myös hallituksen esityksessä⁷⁴ elinkeinoverolaiksi. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujakin löytyy tästä aiheesta.

Tapauksessa KHO 4.2.1975 taltio 514 osuuspankki oli luovuttanut käyttöomaisuuteensa kuuluneet vesihuoltoyhtiön osakkeet kunnalle

⁷¹ Andersson & Ikkala 2005: 161.

⁷² Myrsky & Linnakangas 2006: 127, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

⁷³ Myrsky & Linnakangas 2006: 128, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

⁷⁴ HE 172/1967.

vastikkeetta. Kun osakkeiden luovutuksen ei ollut näytetty tapahtuneen tulo hankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa, osuuspankin vaatimus osakkeiden hankintamenon vähentämisestä osakkeiden luovutusvuoden menona hylättiin.

Toisessa tapauksessa lääketehdasta oli jälkiverotettu erilaisista myynninedistämismenoista, joita oli pidetty liiallisina. KHO 10.9.1977 taltio 3634 katsoi, että yhtiöllä oli oikeus, ”kun otetaan huomioon yhtiön toiminnan laatu ja laajuus sekä toimialalla vallitsevat kauppatavat ja kilpailuolosuhteet sekä liikkeen toimintamuodot”, vähentää suoritettujen menot lukuun ottamatta osaa edustusmenoista.

Näissä ratkaisuissa voidaan huomata subjektiivisen arvioinnin vaikutus vähennyskelpoisuuteen. Ratkaisuissa on aidosti arvioitu sitä, onko uhrattu meno suoritettu siinä tarkoituksessa, että se tuottaisi tuloa yritykselle ja onko uhrattu meno liian suuri verrattuna sen tuottamaan tuloon. Objektiivista arviointitapaa joudutaan verotuksessa käyttämään esimerkiksi silloin, kun tutkitaan konsernin sisäisten transaktioiden hinnoittelua. Konsernin sisällä keskenään etuyhteydessä olevat yritykset voivat tavoitella tuloa mielestään parhaalla tavalla, mutta nämä transaktiot eivät aina ole hinnoiteltu siten, kuin toisistaan riippumattomat yritykset olisivat tehneet.

5.1.1. Menon ryhmittely

Menot jaetaan luonteeltaan kahdenlaiseen ryhmään, sellaisiin jotka edistävät elinkeinotoimintaa suoraan ja sellaisiin jotka edistävät elinkeinotoimintaa epäsuorasti. Välittömästi elinkeinotoimintaa edistäviä menoja ovat muun muassa vaihto-omaisuuden valmistukseen käytettyjen koneiden hankintamenot, valmistukseen ja myyntiin osallistuvien henkilöiden palkat ja liikehuoneiston vuokrat, välillisesti elinkeinotoimintaa edistäviä menoja ovat muun muassa henkilökunnan virkistystoiminnasta johtuneet menot ja liikkeen toimitalon ympäristön kaunistamisesta johtuneet menot. Näiden menojen raja voi olla hyvinkin kuin veteen vedetty viiva.⁷⁵ Hallituksen esityksessä⁷⁶ elinkeinoverolaiksi todettiin myös välilliset eivätkä vain välittömät tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa suoritettujen menot vähennyskelpoisiksi. Vähennyskelpoisia ovat yleensä vain verovelvollisen omat menot.

⁷⁵ Andersson & Ikkala 2005: 164, Myrsky & Linnakangas 2006: 129.

⁷⁶ HE 172/1967.

Tällä rajataan pois mahdollisuus, jossa emoyhtiö vähentäisi tytäryhtiön menoja. Lähtökohtana on pidettävä sitä, että meno voidaan vähentää vain siellä missä se on kerryttänyt tuloja.⁷⁷ Tapauksessa KHO 1995 B 503 edustusmenoja oli pidettävä verotuksessa sen yhtiön kuluina, joka edustusmenot oli ensi sijassa suorittanut.

5.1.2. Menon suuruus

Menon vähennyskelpoisuutta arvioitaessa voi eteen helposti tulla kysymys siitä, mikä on vähennettävä määrä. Kun kyseessä on kotimaan rahassa suoritettu meno, ei liene ongelmaa määrän arvioinnin suhteen, mutta kun kyse on ulkomaan valuutassa tai muuna hyödykkeenä kuin rahana suoritetusta menosta, on tilanne huomattavasti ongelmallisempi⁷⁸. Ongelmia menon suuruuden arvioinnissa voi tulla myös siirtohintatilanteissa, joissa keskenään etuyhteydessä olevat yritykset ostavat toisiltaan palveluja tai tavaroita. Tällöin yrityksellä on helposti halu määritellä menon tai tulon suuruus itselleen sopivaksi. Kansainväliset siirtohintanormit estävät tällaisen käytännön kuitenkin tehokkaasti.

Tuotannontekijästä hyödykkeenä suoritettu vastike muistuttaa luonteeltaan vaihtoa, johon sovelletaan käyvän arvon periaatetta. Tilanne on kuitenkin sikäli huomionarvoinen, kun vastikkeena käytetään jotain muuta kuin rahaa, saatetaan ajatella että vähennyksen suuruuden määräisi hankintaan käytetyn ulkomaan valuutan tai hyödykkeen hankintameno, jälleenhankintameno tai käypä arvo. Valinta näiden tilanteiden välillä voidaan ajatella tehtävän menonsiirtoa koskevan EVL 51a §:n perusteella. Kuitenkin menonsiirtoa koskevat säännökset käsittävät aina yhden ja saman verosubjektin alueella tehtäviä toimenpiteitä ja tässä tilanteessa on kyse verosubjektilta toiselle tehtävistä siirroista, joten EVL 51a § ei tulle kysymykseen näissä tapauksissa. Ulkomaan valuutalla tai muuna rahanarvoisena hyödykkeenä suoritettujen menon määrän osoittaa siis valuutan tai hyödykkeen suoritushetken käypä arvo. Valuutan tai hyödykkeen hankinta-arvon ollessa suoritushetkellä ilmenevää käypää arvoa alhaisempi, suoritus realisoii näiden erotuksen verran veronalaista tuloa. Päinvastaisessa tilanteessa, jossa valuutta tai hyödyke on hankittu suoritushetkeä korkeammalla hinnalla, suoritus realisoii vähennyskelpoisen tappion.⁷⁹

⁷⁷ Myrsky & Linnakangas 2006: 129.

⁷⁸ Andersson & Ikkala 2005: 167, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

⁷⁹ Andersson & Ikkala 2005: 167, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

5.1.3. Vähennyskelpoisia menoja

Elinkeinoverolain 8 §:ssä on esitetty luettelo vähennyskelpoisista menoista. Luetteloa voidaan pitää esimerkin omaisena, niin kuin lain sanamuotokin ilmaisee. Luettelossa on mainittu hallituksen esityksen mukaan⁸⁰ eräitä yleisimmin esiintyviä ja tyypillisiä menoja sekä eräitä sellaisia menoja, joiden vähennyskelpoisuudesta saattaisi syntyä ainakin välittömästi lain voimaantulon jälkeen epäselvyyttä.

Vähennyskelpoisia ovat EVL 8,1 §:n 1 kohdassa mainitut vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenot. Nämä ovat tärkeimpiä ja yleisimmin esiintyviä luonnollisia vähennyksiä. Näiden kohdalla ei vähennyskelpoisuudesta, vaikka säännöstä ei olisikaan, pitäisi periaatteessa tulla epäselvyyttä. Vaihto-omaisuutta ovat sellaiset kauppatavarat, jotka on tarkoitus myydä sellaisenaan, puolivalmiina tai jatkojalostettuna valmiiksi tuotteiksi. Tähän ryhmään voidaan lukea myös rahoitusomaisuus, johon kuuluvat rahat, pankki- ja tilisaamiset sekä muut rahoitusvarat. Sijoitusomaisuutta voi olla vain raha-, vakuutus-, ja eläkelaitoksilla.⁸¹

Toinen yleisimmistä vähennyksistä on EVL 8,1 §:n 2 kohdassa sanotut käyttöomaisuuden hankintamenot 6b §:ssä sanotuin poikkeuksin. Poikkeukset liittyvät käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapaussäännöksiin ja vastaavasti luovutustappioiden vähennyskeltvottomuuteen.⁸² Tämä vuoden 2004 verouudistuksessa tehty säännös on mielestäni merkittävä. Merkittävän siitä tekee myös tämän tutkimuksen kannalta se, että juuri näihin käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapauteen johtavan säännöksen takia konsernituki säädettiin vähennyskeltvottomaksi. Tästä aiheesta jäljempänä lisää. Käyttöomaisuuteen luetaan pysyvään käyttöön tarkoitetut hyödykkeet, jotka jaetaan kuluvaan käyttöomaisuuteen ja kulumattomaan käyttöomaisuuteen. Kuluvaa käyttöomaisuutta ovat esimerkiksi koneet ja kalusto, kulumatonta taas esimerkiksi maa-alueet.⁸³

EVL 8,1 §:n 2a kohdan mukaan vähennyskelpoisia ovat luottolaitoksen erityislainsäädännön nojalla kuluksi kirjaamat kaupankäyntivaraston arvonalenemiset. Kohta 3 käsittelee elinkeinotoiminnassa käytettyjen maa- ja vesialueiden sekä huonetilojen vuokrien vähennyskelpoisuutta. TVL:n perusteella voidaan vähentää muussa ansiotoiminnassa, kuin elinkeinotoiminnassa maksetut vuokrat.

⁸⁰ HE 172/1967.

⁸¹ Andersson & Ikkala 2005: 178, Myrsky & Linnakangas 2006: 130, Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

⁸² Andersson & Ikkala 2005: 179.

⁸³ Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

Vähennyskelpoisia ovat EVL 8,1 §:n 4 ja 4a kohtien perusteella elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat ja eläkkeet sekä eläkevakuutusmaksut yms. Lisäksi ammatinharjoittajan suorittamat tapaturmavakuutusmaksut ja pakolliset yrittäjäeläkevakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia.⁸⁴ Palkoista on syytä mainita sen verran, että sana ”palkka” käsittää kaikki työstä, palveluksista, toimeksiannoista yms. Suoritetut korvaukset, jotka eivät välttämättä ole palkkaa yksityisoikeudellisessa merkityksessä, voivat silti olla vähennyskelpoisia menoja, jos ne vain on suoritettu tulon hankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa.⁸⁵

Elinkeinoverolain 8,1 §:n 5 kohdassa vähennyskelpoisiksi menoiksi luetaan, ilmoittelusta, asiakaslehdistä, tavanomaisista mainoslahjoista, mainostilaisuuksista yms. johtuneet menot. Mainosmenot voivat olla luonteeltaan hyvinkin lähellä edustusmenoja. Rajanveto näiden välillä on tärkeää, koska EVL 8,1 §:n 8 kohdassa mainituista edustusmenoista on vähennyskelpoisia vain puolet, kun taas mainosmenot saadaan vähentää kokonaan. Edustustilaisuuden ero mainostilaisuuteen on yleensä se, että edustustilaisuus on tarkoitettu kutsuvieraille, eli se on suljettu tilaisuus, ja mainostilaisuus on kaikille avoin.⁸⁶

Edelleen vähennyskelpoisia ovat EVL 8,1 §:n 6 kohdassa mainitut tutkimusmenot. Tutkimustoiminta voi olla luonteeltaan muun muassa tuotannon ja markkinoinnin kehittämiseen tähtäävää selvittely-, suunnittelu- ja muuta sellaista työtä.⁸⁷ Myös koneiden, tuotteiden ja muiden sellaisten hyödykkeiden kehittämiseksi suoritetun suunnittelutyön kustannukset ovat tutkimusmenoja⁸⁸. Perustamis- ja järjestelymenojen vähennyskelpoisuus on säädetty lain 7 kohdassa. Tämä käsittää muun muassa yrityksen perustamisesta ja rekisteröinnistä koituvat menot sekä muut vastaavat uudelleen järjestämiseen tai perustamiseen liittyvät kustannukset. Näihin kuuluvat myös jo olemassa olevan liikkeen laajentamisesta johtuneet menot⁸⁹.

Vähennyskelpoisia ovat myös työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut ja muut elinkeinotoimintaa edistävien järjestöjen jäsenmaksut, niin kuin EVL 8,1 §:n 9 kohdassa säädetään.. Vakuutuslaitosten vastuun kattaminen on säädetty vähennyskelpoiseksi lain

⁸⁴ Myrsky & Linnakangas 2006: 130.

⁸⁵ Andersson & Ikkala 2005: 185.

⁸⁶ Järvenoja 2005: 44.

⁸⁷ Myrsky & Linnakangas 2006: 131.

⁸⁸ HE 172/1967.

⁸⁹ Myrsky & Linnakangas 2006: 132.

10 kohdassa. Lain 11 kohdassa käsitellään luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakuusrahastosiirtoja. Kohdassa 13 käsitellään ydinjätehuoltomaksujen vähennyskelpoisuutta ja kohdassa 14 henkilöstörahastosiirtoja. Kohdassa 15 mainittu kiinteistövero on vähennyskelpoinen niiltä osin, kuin kiinteistö on ollut elinkeinotoiminnan käytössä. Viimeisenä on kohta 16, jossa vähennyskelpoiseksi säädetään metsän uudistamiseen sekä puun kasvatukseen ja korjuuseen liittyvät menot.

5.1.4 Päätelmiä

EVL 7 §:n sisältämästä periaatteesta voidaan johtaa ajatus, että tappiolliselle tytäryhtiölle annettu tuki on vähennyskelpoista ainakin silloin, kun tytäryhtiö suoranaisesti edistää emoyhtiön liiketoimintaa esim. markkinoimalla emoyhtiön tuotteita. Emoyhtiön antama apu on sen suoranaissessa intressissä, koska tytäryhtiön toiminta kerryttää rahaa myös emoyhtiön kassaan. Oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan voida johtaa sellaista yleistä periaatetta, että emoyhtiön päämääriä edistävälle tappiolliselle tytäryhtiölle annettu tulosvaikutteinen tuki olisi aina antajansa vähennyskelpoista menoa.

5.2. Menetysten vähennyskelpoisuus

Vähennyskelpoisista menetyksistä säädetään EVL 17 §:n ensimmäisessä ja toisessa kohdassa. Kohdassa 1 vähennyskelpoisiksi mainitaan rahoitusomaisuuteen kohdistuvasta kavalluksesta, varkaudesta tai muusta rikoksesta johtuneet menetykset, ja kohdassa 2 myyntisaamisten arvonalenemiset sekä muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset EVL 16 §:ssä säädetyin poikkeuksin. Lainkohta näyttää ehkä hieman suppealta ja rajoittavaltakin, mutta sellaisena sitä ei kuitenkaan voitane pitää. Jo EVL 7 §:n perusteella on periaatteessa kaikki elinkeinotoiminnasta johtuneet tappiot ja muut menetykset vähennyskelpoisia, lisäksi EVL 17 §:n osoittamaa luetteloa voidaan selvästi pitää vain esimerkinomaisena.⁹⁰

⁹⁰ Andersson & Ikkala 2005: 311.

5.2.1 Rahoitusomaisuus

Rahoitusomaisuuteen kuuluu kaikki yrityksen elinkeinotoimintaan kohdistuvat rahavarat. Hyödykkeen käyttötarkoitus määrittää sen omaisuuslajin, mihin hyödyke luetaan. Rahoitusomaisuuteen voi siten poikkeuksellisesti kuulua myös arvopapereita, jotka on hankittu sijoittamalla kassassa olevia rahavaroja. Pääsääntöisesti arvopaperit voivat kuulua rahoitusomaisuuteen vain yhden tilikauden ajan.⁹¹ Rahoitusomaisuuteen voidaan lukea myös yrityksen sijaissuorituksena saamat hyödykkeet, kuten KHO 1983 II 522⁹² ratkaisussaan toteaa.

Ensimmäisessä kohdassa sanotut menetykset, jotka johtuvat rahoitusomaisuuteen kohdistuvasta kavalluksesta, varkaudesta tai muusta rikoksesta, ovat pääsääntöisesti vähennyskelpoisia. Ehdoton tämä vähennyskelpoisuus ei kuitenkaan ole. Tapauksessa KHO 1971 T 3555 menetystä ei pidetty vähennyskelpoisena silloin, kun kavalluksen suorittanut yhtiön toimihenkilö oli sitoutunut korvaamaan kavaltamansa määrän. Vähennyskelpoisuus näyttää siis edellyttävän menetyksen lopullisuutta. Tilanteessa, jossa yrityksen työntekijä kavaltaa myyntituloja merkkäämatta niitä kirjanpitoon voidaan menetellä siten, että katsotaan vähennyskelpoisen menetyksen kattaneen kavalluksen tekovuonna tulouttamatta jääneet myyntitulot. Mikäli kavalluksesta aiheutuneesta vahingosta suoritetaan sen ilmitulo vuonna vakuutuskorvausta, on tämä summa tuloutettava.⁹³

Rahoitusomaisuuteen kohdistuvien menetysten säätäminen vähennyskeltottomaksi erikseen EVL:n 17 §:ssä on ollut välttämätöntä, koska EVL:n käsitteistössä ei ole rahoitusomaisuudelle vähennyskelpoista hankintamenoa. Saamisen arvonalentumisesta johtuva vähennyskelpoisuuden vähentämisajankohta riippuu saamisen luonteesta niin kuin lainkohdasta on tulkittavissa.⁹⁴ EVL:n 17 §:n säännöstä voitaneen soveltaa

⁹¹ Verohallituksen yhtenäistämisoheje vuodelle 2006.

⁹² Asianajaja oli sopinut maksuvaikeuksiin joutuneen asiakkaansa kanssa asianajolaskujen suorittamisesta siten, että asianajaja sai erilaista irtaimistoa, pääasiassa konttorikoneita ja -kalustoa asiakkailtaan. Laskut, noin 30 000 mk, kuitattiin suoritetuiksi sanotusta irtaimistosta tehdyissä kauppakirjoissa. Tämän jälkeen asianajaja myi irtaimiston noin 10 000 mk:lla, jolloin asianajotoimistolle syntyi noin 20 000 mk:n tappio. KHO katsoi, että puheena ollut irtaimisto oli asianajotoimiston rahoitusomaisuutta, jonka realisaatiotappio oli asianajotoimiston vähennyskelpoinen meno. Kun asiakkaan konkurssipesän vireillepanema po. irtaimiston takaisinsaantia konkurssipesää koskeva oikeudenkäynti olisi saattanut vain lisätä asianajajan tappiota, tappion oikeaksi vähentämisvuodeksi katsottiin sen syntymisvuosi, vaikka takaisinsaantioikeudenkäynti päättyi lainvoimaisesti vasta myöhempänä verovuonna.

⁹³ Koponen 2005: 53.

⁹⁴ Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

rahoitusomaisuuteen sisältyvien saamisten arvonmenetyksissä myös niissä tilanteissa, kun arvonalennus realisoituu alle nimellisarvon tapahtuneen luovutuksen kautta⁹⁵.

EVL 17 §:n 2 kohdassa säädetään vähennyskelpoisiksi muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalentumiset 16 §:ssä säädetyin poikkeuksin. Tällaista arvonalenemista voi tapahtua esimerkiksi arvopapereissa, lainasaamisissa tai annetuissa etumaksuissa. Arvonalenemisesta voidaan puhua silloin kun arvopaperin arvo on sen hankintamenoa alhaisempi ja kotimaan rahan määräinen arvo alle sen nimellisarvon. Nämä menetykset ovat kuitenkin vähennyskelpoisia vasta kun ne ovat lopullisiksi todettu. Lopullisiksi todetuiksi niitä on pidettävä, jos riittävällä huolellisuudella on tunnetut tosiseikat ja tulevaisuuden näkymät huomioon ottaen verovuoden päättyessä arvioitu, että hyödykkeen arvo ei kohtuullisessa ajassa tule nousemaan. Arvioinnin ankaruudessa tulee huomioida se, että mahdollinen palautuva arvonalennus on aina tuloutettava.⁹⁶

Vuoden 2004 verouudistuksessa lisättiin EVL 17 §:n 2 kohtaan maininta, että muut kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset eivät ole vähennyskelpoisia EVL 16 §:n 7 kohdan tapauksissa. Tämä rajoitus liittyy tilanteisiin, joissa on annettu lainaa osakeyhtiölle ja tämän osakasyhtiön osakkeet olisivat luovutettavissa verovapaasti.⁹⁷ Tapauksessa KHO 10.11.2005 taltio 2916 oli kysymys konserniyhtiöltä olevan saamisen luovutustappiosta.

KHO 10.11.2005 taltio 2916. Yhtiö aikoi luovuttaa tytäryhtiön osakkeet ja tältä tytäryhtiöltä olevan saamisensa yhdellä luovutustoimella konsernin ulkopuoliselle luovutuksensaajalle. Osakkeet voitiin luovuttaa verovapaasti, joten luovutustappio ei ollut vähennyskelpoinen. Kun osakkeiden ja lainasaamisen luovutus tapahtui yhdellä luovutustoimella samojen luovuttaja- ja ostajatahojen välillä, yhtiö ei voinut vähentää luovutuksen yhteydessä syntynyttä lainasaamisen menetystä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä 26.10.2006 taltio 2839 oli kysymys kiinteistöyhtiön osakkeiden ja lainasaatavan luovutuksesta.

⁹⁵ Venesjärvi 2005: 93.

⁹⁶ Andersson & Ikkala 2005: 313.

⁹⁷ Andersson & Ikkala 2005: 314.

KHO 26.10.2006 taltio 2839. Yhtiö ei saanut vähentää tulostaan omistamaltaan kiinteistöyhtiöltä olevan lainasaatavan luovutuksesta syntynyttä tappiota, joka syntyi, kun yhtiö myi kiinteistöyhtiön osakkeet ja lainasaatavan yhdellä luovutustoimella samalle ostajalle.

5.2.2. Myyntisaamiset

Menetyksiin kuuluvat EVL 17 §:n 2 kohdan mukaan myös myyntisaamisten arvonalenemiset. Säännöksen voidaan ajatella perustuvan osin EVL 19 §:n säännökseen, jonka nojalla myyntisaamiset ovat jo tulleet tuloutetuiksi. Voidaan siis pitää välttämättömänä, että myös vähennyskelpoisuuteen kelpaa lievemmat perusteet. Arvonalenemisen hyväksyminen verotuksessa vähennyskelpoiseksi ei siis edellytä menetyksen lopullisuutta, vaan saaminen voidaan vähentää niiltä osin, kuin on perusteltua odottaa että arvonaleneminen on tapahtunut.⁹⁸

Myyntisaamisia ovat yrityksen varsinaiseen toimintaan liittyvistä suoritteiden luovutuksista syntyneitä saamisia. Myyntisaamisten arvonalenemisten arviointi tulisi tapahtua saamiskohtaisesti, mutta varsinkin sellaisten yritysten kohdalla joilla on paljon pieniä myyntisaamisia, se voi olla käytännössä hankalaa. Tällaisissa tapauksissa voitaisiin riittävänä näyttönä pitää yrityksen tilastoa edellisiltä vuosilta toteutuneista myyntisaamisten arvonalenemisistä.⁹⁹ Näyttönä voitaisiin hallituksen esityksen¹⁰⁰ mukaan pitää myös tilannetta, jossa saamista ei lukuisista perimisyrityksistä huolimatta ole saatu.

5.3. Vähennyskelvottomat menot

Elinkeinoverolain 16 §:ssä on listattu ne menot, jotka eivät ole tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja. Näitä vähennyskelvottomia menoja ovat verovelvollisen puolison sekä sellaisen lapsen tai muun perheenjäsenen, joka ei ennen verovuotta ole täyttänyt 14 vuotta, palkat, eläkkeet tai muut etuudet. Tällä säännöksellä on estetty progression tasaamis- ja eräät muut veronkiertomahdollisuudet. Säännös koskee tietenkin vain yksityistä liikkeen- tai ammatinharjoittajaa. Verovelvollisen

⁹⁸ Andersson & Ikkala 2005: 312.

⁹⁹ Myrsky & Linnakangas 2006: 147.

¹⁰⁰ HE 203/1992.

puolison kohdalla säännöksen merkitys on vähäinen, koska puolisoiden työskennellessä yhdessä heitä verotetaan yrittäjäpuolisoina ja tulo jaetaan tasan heidän kesken.¹⁰¹

EVL 16 §:n 2 kohdassa vähennyskelvottomiksi menoiksi on sanottu verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Menot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia siltä osin, kuin ne ylittävät tulon verovapaan osan.¹⁰² Mielestäni tämä säännös on kuitenkin ristiriidassa EVL 6b §:n liittyvien käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioiden vähennyskelvottomuuden kanssa. Silloin on kyseessä juuri kuvatonlainen tilanne, jossa luovutusvoitot ovat verovapaita, mutta silloin kun näiden käyttöomaisuusosakkeiden hankintameno on suurempi kuin luovutushinta, syntyy luovutustappiota. Tätä ei kuitenkaan saa vähentää.

EVL 16 §:n 3 kohdan mukaan vähennyskelvottomia ovat sähkö-, tele-, vesi-, viemäri- ja kaukolämpöverkkoon liittymisestä suoritettut maksut. Syynä tähän on se, että verovelvollinen saa tämän maksun takaisin luopuessaan tällaisesta liittymästä. Kohdassa 4 säädetään vähennyskelvottomaksi leimavero asiakirjasta, joka koituu jollekin henkilölle annetusta henkilökohtaisesta kunnianosoituksesta. Vähennyskelpoisia eivät viidennen kohdan mukaan ole myöskään sakot, seuraamusmaksut eivätkä muut sanktioluonteiset maksuseuraamukset. EVL 16 §:n 6 kohdassa sanottu sijaisosinko siltä osin kuin se osinko, josta sijaisosinko on suoritettu, on sijaisosingon suorittajalle verovapaata tuloa, on vähennyskelvoton.

Elinkeinoverolain 16 §:n 7 kohta on tutkimukseni aiheena. Käsittelen sitä tässä vain pääpiirteittäin ja keskityn syvemmin aiheeseen seuraavassa luvussa. Uusi 7 kohta on sisällöltään seuraava, EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön sellaiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen tai 6b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään kymmenen prosenttia osakepääomasta, olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritettut menot.

Uusi säännös liittyy siis EVL 6b §:ssä oleviin uusiin säännöksiin tiettyjen käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapaudesta ja luovutustappioiden vähennyskelvottomuudesta. Kohta 7 koskee ainoastaan EVL 6,1 §:n 1 kohdassa tarkoitettuja, muuta kuin pääomansijoitustoimintaa harjoittavia yhteisöjä. Kun ne

¹⁰¹ Andersson & Ikkala 2005: 299.

¹⁰² Tikka 1975b: 56.

omistavat yksin tai yhdessä konserniyhtiöidensä kanssa vähintään 10 prosenttia tytär- tai intressiyhtiön osakeosuudesta. Kun nämä tietyt, vähintään vuoden ajan omistetut käyttöomaisuusosakkeet eivät luovutettaessa aiheuta verotettavaa voittoa tai tappiota, on välttämätöntä että osakkeiden hankintamenoon aktivoidaan kaikki siihen kuuluvat erät. Jos osakkeiden hankintamenoon kuuluva erä on voitu vähentää vuosikuluna, osakkeita luovutettaessa verovapaa voitto kasvaa ja mahdollinen vähennyskelvoton tappio pienenee.¹⁰³

Elinkeinoverolain 16 §:n on lisätty vielä 8 kohta, joka tuli voimaan 1.1.2006. Siinä vähennyskelvottomiksi säädettiin lahjukset sekä lahjusten luonteiset edut.

¹⁰³ Andersson & Ikkala 2005: 305.

6. EVL 16.7 § MUKAISISTA VÄHENNYKSISTÄ

6.1. Lainmuutoksen taustat

Vuoden 2004 verouudistuksessa lisättiin elinkeinoverolakiin 6b §, joka koski eräiden yhteisöjen saamien käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapautta ja vastaavasti luovutustappioiden vähennyskelvottomuutta. Tällä uudella säännöksellä poiketaan huomattavasti viimeaikojen vallitsevasta ajattelutavasta, joka koskee tulokäsitteen laajentamista.¹⁰⁴

Hallituksen esityksen¹⁰⁵ mukaan tähän poikkeamiseen tulokäsitteen laajentamisesta on kaksi syytä. Toinen on se, että emoyhtiöillä on mahdollisuus saada tytäryhtiöidensä voitot itselleen kahdella tavalla: joko jakamalla osinkoa tai myymällä tytäryhtiön osakekannat. Ketjuverotuksen estämiseksi osingot ovat emoyhtiölle verovapaita ja sen takia pidettiin perusteltuna, että myös tytäryhtiöosakkeiden luovutusvoitot olisivat verovapaita. Toinen ja epäilemättä vahvempi syy liittyy maiden väliseen verokilpailun kiristymiseen. Suuri osa kilpailijamaista oli jo siirtynyt järjestelmään, jossa suorasijoituksiin liittyvät luovutusvoitot olivat verovapaita ja vastaavasti luovutustappiot vähennyskelvottomia. Uhkana oli, että luovutusvoitot tuloutetaan maassa, jossa verorasitus jää pienemmäksi ja luovutustappiot vähennetään Suomessa.

Luovutusvoittojen verovapaudelle oli siis olemassa selkeät perustelut, jotka liittyivät edellä mainittuun ketjuverotuksen välttämiseen. Luovutustappioiden vähennyskelvottomuuteen ei sen sijaan voida ajatella tämän perustelun sopivan. Vähennyskelvottomuuteen oli kuitenkin vahvat perusteet ja ne löytyvät valtiontaloudesta. Menetetty verotuotto piti saada jotain kautta takaisin. Tosiasiassa vuoden 2002 jälkeen käyttöomaisuusosakkeisiin liittyvien vähennysten määrä on jopa ylittänyt vastaavien osakkeiden myyntivoittojen määrän, eli valtion verotulojen pitäisi kasvaa tämän säännöksen seurauksena¹⁰⁶. Tämän säännöksen kaltainen menettely on tuttu myös muista kansainvälisistä verouudistuksista. Eli luovutustappioiden vähennyskelvottomuus on sääntönä silloin, kun vastaavat luovutusvoitot ovat verovapaita.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

¹⁰⁵ HE 92/2004: 7.

¹⁰⁶ Tikka, Verotus 5/2004: 460-470.

¹⁰⁷ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

EVL 6b §:n uusi säännöstö koskee 6,1 §:n 1 kohdan mukaan muuta kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön, osuuskunnan tai keskinäisen vakuutusyhtiön omistamia käyttöomaisuusosakkeita, jotka on omistettu vähintään vuoden ajan ja luovutettava määrä käsittää vähintään kymmenen prosentin osuuden luovutettavan yhtiön osakepääomasta ja luovutettavat osakkeet kuuluvat näin omistettuihin osakkeisiin. Luovutuksen kohteena oleva yhtiö on aina osakeyhtiö, mutta se ei voi olla kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö taikka osakeyhtiö, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. Kohdeyhtiö voi olla kotimainen tai kotoisin EU-valtiosta ja sellainen, jota tarkoitetaan emoytiryhtiödirektiivissä tai kotoisin Suomen kanssa verosopimuksen tehneestä maasta edellyttäen vielä, että sopimus sisältää osinkoartiklan.

EVL 6b §:n säännös sisältää siis sen, että käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutushinta on verosta vapaa ja niiden hankintameno on vähennyskeltoton. Tämä tietenkin johtaa siihen, että jos luovutushintaan lisätään siihen kuulumattomia eriä tai hankintamenosta jätetään pois siihen kuuluvia eriä, yrityksen saama veroetu kasvaa tarkoitettua suuremmaksi. EVL 6b §:n 3 momentissa on säädökset, joilla edellä sanotun mukainen toiminta estetään.

6.2. Vähennyskeltoton vuosikulu vai osakkeen hankintameno

Verouudistuksen jälkeen yhteisöjen luovuttamien käyttöomaisuusosakkeiden verokohtelu muuttui olennaisesti. Näistä luovutuksista saadut luovutusvoitot ovat verovapaita ja luovutustappiot vähennyskeltottomia. Tappioiden vähennyskeltottomuus on toteutettu siten, että luovutettujen osakkeiden hankintameno on vähennyskeltoton. Vähennyskeltottomuutta voitaisiin pyrkiä kiertämään esimerkiksi sijoittamalla kohdeyhtiöön, joka on suunniteltu luovutettavaksi, vain pieni osakepääoma ja suuri laina. Laina voitaisiin myöhemmin antaa anteeksi ja tämä olisi vähennyskelpoinen meno, jos laina on annettu anteeksi tytäryhtiön heikon taloudellisen tilan vuoksi.¹⁰⁸ Tällaisen toiminnan estämiseksi on EVL 16 §:n uudessa 7 kohdassa säädetty vähennyskeltottomiksi menoiksi 6b §:ssä tarkoitettujen emoyhteisöjen ja/tai konserniyhtiöiden sekä vähintään kymmenen prosenttisesti omistettujen kohdeyhtiöiden kesken tapahtuneet ”muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki ja muut vastaavat osakeyhtiön

¹⁰⁸ Niskakangas 2005: 262.

taloudellisen aseman parantamiseksi annetut ilman vastasuoritusta suoritettut menot”. Tällaisen konsernituen antajan ei tarvitse itse omistaa kohdeyhtiön osakkeita. Riittää että omistusosuus vaatimus täyttyy vaikka välillisesti.

EVL 16 §:n 7 kohdan mukainen vähennyskielto on tavallaan ennakkointia tulevalle 6b §:n 1 momentin alaiselle luovutukselle. Jos näiden menojen vähennyskelpoisuutta ei kiellettäisi jo niiden syntymisvuonna, kuten uusi 16 §:n 7 kohdan säännös näyttää vaativan, ne olisivat useimmissa tapauksissa vähennyskelvottomia kohdeyhtiöosakkeiden aktivoitavina hankintamenon osina. Myöhemmin kohdeyhtiön osakkeita luovutettaessa niin, että luovutusvoitto on verovapaa tai luovutustappio vähennyskelvoton tai kohdeyhtiö menisi konkurssiin, nämä aktivoitavat menot sisältyisivät osakkeiden vähennyskelvottomaan hankintamenuon.¹⁰⁹ Tilanteet joissa 6b §:n 1 momentin säännöstä ei voitaisi soveltaa osakkeita luovutettaessa, olisi ongelmallinen. Tällöinhän osakkeiden hankintamenon ei myöskään pitäisi olla vähennyskelvoton, mutta nyt 16 §:n 7 kohta kuitenkin tekee siitä vähennyskelvottoman jo hankintamenon syntymishetkellä.

Uuden 16 §:n 7 kohdan perustelut ovat hallituksen esityksessä 92/2004¹¹⁰. Esityksessä on viitattu muun muassa verojärjestelmän johdonmukaisuuteen, joka edellyttää, etteivät muutkaan kuin omana pääomana tehdyt sijoitukset kohdeyhtiöön olisi vähennyskelpoisia. Tämä on ollut lähtökohtana päädyttäessä vähennyskieltoon jo lainkohdassa tarkoitettujen suoritusten ja tukien suorittamisvaiheessa. Vähennyskielto on hallituksen esityksen perustelujen ja lain sanamuodon mukaan selvä, mutta jos omistajayhteisö ei edes pyrkisi vähentämään tällaista erää vuosikuluna tuloverotuksessaan, vaan kirjaisi sen puhtaasti muuksi pääomasijoitukseksi kohdeyhtiöön. Tämähän olisi EVL 6,1 §:n 2 kohdan mukaisesti täysin hyväksyttävää menettelyä. Koska pääomasijoitus ei ole antajalleen vähennyskelpoista menoa eikä saajalleen veronalaista tuloa välttyttäisiin tilanteilta, joissa tukisuoritusta ei ole kirjattu pääomasijoitukseksi vaan pyritty vähentämään vuosikuluna. Tällainen meno ei siis ole vähennyskelpoinen ja kirjauksella on tietenkin merkitystä myös saajayhtiön verotuksessa. Maksajan kuluksi kirjaama meno kirjataan saajayhtiössä usein tuotoksi. Tällöin konsernia rasittaisi kahdenkertainen verotus, eikä tukisuorituksen muuttaminen pääomasijoitukseksi ole aina mahdollista. Varsinkin ulkomaiselle veroviranomaiselle voi olla vaikea selittää tukisuorituksen aktivoimista osakkeiden hankintamenon osaksi

¹⁰⁹ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

¹¹⁰ HE 92/2004: 38-39.

jälkeenpäin. Konserniyhtiöiden on siis syytä huomioida 7 kohdan säännös etukäteen, jos he haluavat välttää riskin kahdenkertaisesta verotuksesta.¹¹¹

Uusi säännös on ristiriitainen verrattuna EVL:ssä totuttuun systematiikkaan, jossa selkeästi erotetaan menon vähennyskelpoisuus ja vähennyksen jaksotus. Ennen vuoden 2004 verouudistusta oli selvää, että esim. EVL 8,1 §:n 2 kohdan nojalla myös kulumattoman käyttöomaisuuden hankintameno on vähennyskelpoinen. Ainoa ongelma on jaksotus, josta säädetään EVL 42,2 §:ssä. Jaksotussäännöksen mukaan kulumattoman käyttöomaisuuden veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja hankintameno tai sen vähennyskelpoinen osa poistetaan 6b ja 43 §:ssä säädetyin poikkeuksin sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu, tuhoutunut tai vahingoittunut. Edellä sanottu koskee siis kaikkia hankintamenoja, sekä osakepääomaa että muita pääomansijoituksia että hankintahintaa. Säännös on voimassa myös verouudistuksen jälkeen. Uutena siihen on lisätty viittaus 6b §:n vähennyskieltotapauksiin. EVL 16 §:n 1-6 kohtiin on otettu säännökset sellaisista menoista, jotka eivät ole vähennyskelpoisia missään vaiheessa. Kuuluuko 16 §:n 7 kohdassa tarkoitettujen konsernitukierät poikkeuksetta tällaisiin menoihin.¹¹²

Ehkä olisi ollut syytä todeta, ettei siinä vaiheessa kun intressiyhtiöön sijoitetaan pääomaa, voida tietää soveltuuko 6b §:n uudet säännökset osakkeiden luovutusvoiton verovapaudesta ja luovutustappion vähennyskeltottomuudesta aikanaan osakkeita luovutettaessa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa konsernitukea antava yhtiö omistaa kohdeyhtiön osakepääomasta 13 prosenttia ja yritysjärjestelyjen, kuten fuusion jälkeen omistusosuus kohdeyhtiössä laskee 7 prosenttiin. Myöhemmin kun tämä 7 prosentin osuus tai osa siitä myydään, eivät 6b §:n mukaiset luovutusvoiton verovapaussäännökset sovellukaan tilanteeseen. Tällöin tulee verotettavaksi liian suuri luovutusvoitto tai vähennettäväksi liian pieni luovutustappio, siitä syystä ettei tuota konsernitukea ole annettaessa aktivoitu osakkeiden hankintameno, vaan se on katsottu vähennyskeltottomaksi vuosikuluksi¹¹³.

EVL 14 §:ssä säädetään vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenoista, joka on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Pääomasijoituksena tehtyä sijoitusta voidaan siis yksiselitteisesti pitää osakkeiden hankintameno osana. Tilanteet joissa sijoituksen tekijä ei itse omista kohdeyhtiön

¹¹¹ Andersson & Ikkala 2005: 306.

¹¹² Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

¹¹³ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

osakkeita on voivat olla ongelmallisia, koska tällöin sijoitusta on vaikea aktivoida hankintamenoksi tai hankintamenon lisäykseksi. Olisikin syytä välttää tällaisia sijoituksia ja tehdä pääomasijoituksia vain niihin konsernin yhtiöihin, jonka osakkeita sijoittajayhtiö itse omistaa.

Hallituksen esityksessä¹¹⁴ mainitaan konserniyhtiölle annetun rahoitus-, hinnoittelu- ja muun tuen katsotun oikeuskäytännössä tietyn edellytyksin vähennyskelpoiseksi menoksi. Yleisenä edellytyksenä on pidetty muun muassa sitä, että tuen saajalla on tappiollisuuden tai muun sellaisen syyn johdosta ilmeinen tuen tarve. Tällaista tukea ei yleensä ole luettu saajayhtiön verotuksessa veronalaiseksi tuloksi. Hallituksen esityksen mukaan tuki annetaan usein tilanteessa, jossa tuen saavan yhtiön omapääoma on toiminnan tappiollisuuden vuoksi heikentynyt niin, että yhtiötä uhkaa selvitystila. Tätä perustelua voi syystäkin moittia ristiriitaiseksi tai ontuvaksi, koska uudessa lainkohdassa on kyse nimenomaan tuen antajan vähennysoikeudesta. Perusteluissa on kuitenkin keskitytty käsittelemään niitä seikkoja, jotka liittyvät tukea saavan yhtiön verokohteluun. Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisussa on otettu kantaa tulon veronalaisuuteen pääomasijoituksen saavan yhtiön verotuksessa.

KHO 2006:29. Ruotsissa yleisesti verovelvollinen B AB aikoi suorittaa Suomessa yleisesti verovelvolliselle tytäryhtiölleen A Oyj:lle sen oman pääoman tilanteen parantamiseksi ja konsernin sisäisten korollisten velkojen maksamiseksi vastikkeettoman ja ehdottoman aktieägartillskott-nimisen erän. A Oyj:ssä taseessa kyseinen suoritus kirjattiin vapaaseen omaan pääomaan. Katsottiin, että aktieägartillskott -suoritus ei ollut A Oyj:lle veronalaista tuloa, vaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu yhteisön muuna pääomansijoituksena saama erä.

EVL 6 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan veronalaista tuloa eivät ole yhteisön osake- tai osuuspääomana tai muuna pääomasijoituksena saamat erät. Kyseessä oleva tapaus vaikuttaa siis varsin selvältä sen suhteen oliko tulo saajalleen veronalaista vai ei. Kuten aikaisemmin todettiin, muuna pääomansijoituksena tehty sijoitus, joka merkataan omistajayhteisön kirjanpidossa kohdeyhtiön osakkeiden hankintamenon lisäykseksi, tulisi olla ilman muuta hyväksyttävää eikä se tällöin olisi myöskään saajayhtiön veronalaista tuloa. Tämän on myös keskusverolautakunta ottanut perusteluissaan

¹¹⁴ HE 92/2004: 38-39.

huomioon. ”Emoyhtiön kirjanpidossa suoritus lisää emoyhtiön omistamien A Oyj:n osakkeiden hankintamenoa. A Oyj:n kirjanpidossa suoritus kirjataan suoraan taseen oman pääoman erään. Tällaista suoritusta käsitellään verotuksessa pääomansijoituksena.” Ratkaisussa on selkeästi nähtävissä se linja, jota oikeuskirjallisuudessa verouudistuksen jälkeen ennakoitiin.

6.3. Oikeuskäytännön arviointia

EVL 16 §:n uuden 7 kohdan säätämisen taustalla on ollut ajatuksena estää mahdollisuus kiertää uuden 6b §:n tuomat säännökset osakkeiden hankintameno vähennyskelpottomuudesta. Se onkin totta, että maksamalla konsernitukea pääomasijoituksen asemasta voitaisiin kiertää tai tehdä tyhjäksi koko tämän 6b §:n tuomat vähennysoikeuden rajoitukset. Mutta näyttää siltä, että tämä uusi säännös on jouduttu valmistelemaan kiireessä. Samaan lopputulokseen olisi nimittäin päästy tekemällä muutoksia EVL 14 §:n hankintamenoa koskeviin säännöksiin, silloin olisi myös välttytty uuden säännöksen tuomilta haittavaikutuksilta.¹¹⁵

Tilanteet, joissa konserniyhtiö saa vähentää tuen, mutta sitä ei veroteta saajayhtiön tulona, on vastaavuusperiaatteen vastainen eikä sitä voida kutsua hyväksyttäväksi menettelyksi verotuksessa. Tämän kaltaisia tilanteita on esiintynyt lähinnä silloin, kun konserniyhtiö on luopunut saamisestaan toiselta konserniyhtiöltä tämän tappiollisuuden vuoksi. Korkein hallinto-oikeus on täysistuntoratkaisuissa ottanut kantaa tällaisiin tapauksiin.

KHO 14.2.1972 taltio 473. Jos X Oy akordissa luopuu Y Oy:ltä olevista saatavistaan osittain, Y Oy:lle ei synny laissa rahanarvoiseksi etuudeksi luonnehdittua tuloa siltä X Oy:n mainittujen saatavien osalta, jonka verotuksessa todetaan luopumisen tapahtuessa olleen arvoton.

Tässä tapauksessa velan anteeksi saanut yhtiö ei kuitenkaan ollut konserniyhtiö, vaan täysin ulkopuolinen. Velkojalle saamisesta luopuminen on yleensä katsottu olleen normaalia liikekulua ja näin vähennyskelpoinen meno¹¹⁶. Korkein hallinto-oikeus on antanut vielä vuonna 1972 kaksi edellä mainitun ratkaisun kanssa samansisältöistä

¹¹⁵ HE 92 /2004: 38-39.

¹¹⁶ Tikka, Nykänen & Juusela 2007.

päätöstä. Ratkaisut KHO 25.8.1972 taltio 2950 ja KHO 25.9.1972 taltio 3546. Keskusverolautakunta oli tarkentanut linjaa ratkaisussa KVL 1980/182, jossa se lausui, että velallinen ei saanut veronalaista tuloa luopuessaan arvottomasta saamisestaan ja että saamia oli pidettävä arvottomana ainakin siihen määrään saakka, että saamisesta luopumisella voitiin välttää osakeyhtiölain mukainen pakollinen selvitystila. KHO otti saman linjan ratkaisussaan 23.9.1998 taltio 1957. Merkityksellinen on vielä KHO:n ratkaisu 2001/2610.

Pankki oli myöntänyt A Oy:lle selvitystilan välttämiseksi 7 mmk:n akordin. Vaikka A Oy:n selvitystila olisi voitu välttää 5,9 mmk:n akordilla, KHO katsoi että saaminen oli ollut pankille kokonaisuudessaan arvoton ja se oli tällöin kokonaisuudessaan verovapaata tuloa. Verohallitus on jatkanut linjaa ja mainitsee yhtenäistämisohejessaan¹¹⁷, että saamisesta luopuminen, joka kohdistuu varsinaiseen velkaan, ei synnytä velalliselle veronalaista tuloa niiltä osin kuin saaminen on arvoton. Nämä edellä esitellyt ratkaisut eivät kuitenkaan koskeneet konsernitilanteita, vaan saamisesta luopuja on ollut pankki tai muu ulkopuolinen velkoja.

Hallituksen esityksessä¹¹⁸ uutta säännöstä perustellaan siten, että periaatteessa niissä tilanteissa joissa suoritukset verotetaan saajan tulona, pitäisi suorituksen olla myös antajan verotuksessa vähennettävissä. Koska konsernituki ei usein ole saajalleen veronalaista tuloa ja se lisäksi saatetaan suorittaa ulkomaille, jolloin tuki ei tulisi Suomessa verotetuksi, ei sen tulisi olla myöskään antajalleen vähennyskelpoinen meno. Edellä käsitellyt tapaukset olivat tällaisia, joissa antaja sai vähentää lainasaamisen lainan anteeksianto tilanteissa, eikä tämä ollut velalliselle veronalaista tuloa. Konsernitilanteita koskevia ratkaisuja ei aiheesta kuitenkaan löytynyt. Jos arvioidaan tilannetta huomioimatta uusia 6b §:n ja 16 §:n 7 kohdan säännöksiä, voidaan todeta olevan normaalia menettelyä, että velkoja saa vähentää kärsimänsä menetyksen. Poikkeuksellista on ennemminkin se, että velallista ei veroteta saamastaan kirjanpidollisesta edusta. Ratkaisuja on perusteltu EVL 4 §:n mukaisesti sillä, ettei muutoinkaan arvottomasta saatavasta luopuminen aiheuta rahanarvoista etua.¹¹⁹ Kun verojärjestelmäämme kuuluu tappiontasaus, joka tarkoittaa mahdollisuutta vähentää veronalaisesta tulosta tappiovuonna vähentämättä jääneet vähennyskelpoiset menot voitollisena vuonna, olisi jopa oikeaa menettelyä, että velallista verotettaisiin saadusta akordiedusta, joka kuittaantuisi aikaisemmin kärsittyjä tappioita vastaan¹²⁰. Nyt 16 §:n

¹¹⁷ Verohallituksen yhtenäistämisohe vuodelle 2006. Kohta 3.8.2, luku 39.

¹¹⁸ HE 92:2004: 38-39.

¹¹⁹ Andersson & Ikkala 2005: 76-77.

¹²⁰ Tikka, Nykänen & Juusela 2007. Kohta 23.

uudessa 7 kohdassa on kuitenkin puututtu velkojan vähennysoikeuteen niissä tilanteissa, joissa velkoja ja velallinen ovat konsernisuhteessa¹²¹. Uutta ratkaisukäytäntöä lainan anteeksiantoa koskevista tapauksista on myös luettavissa ja ratkaisut ovat odotetusti uudistuneen lain mukaisia.

KHO 26.10.2006 taltio 2839. A Oy:n omistukseen oli tullut yrityskaupan ja yritysjärjestelyn seurauksena Kiinteistö Oy B:n osakkeet siten, että kauppaehtojen mukaisesti A Oy oli ottanut vastattavaksi Kiinteistö Oy B:n velan yhtiön silloisena omistajana olleelle rahoitusyhtiölle, jonka lisäksi oli suoritettu kauppahintana 50 000 mk. Kiinteistö Oy B jäi vastaavasti velan määrän velkaa A Oy:lle. A Oy aikoi nyt myydä Kiinteistö Oy B:n osakekannan velattomaan yhteishintaan. Keskusverolautakunta lausui antamassaan ennakkoratkaisussa, että A Oy ei saanut vähentää tulostaan omistamaltaan Kiinteistö Oy B:ltä olevan lainasaatavan luovutuksesta syntynyttä tappiota, joka syntyy, kun A Oy myy Kiinteistö Oy B:n osakkeet ja saatavat yhdellä luovutustoimella samalle ostajalle.

Vähennyskelpoisuus evättiin tässä tapauksessa EVL 16 §:n 7 kohdan perusteella, jonka mukaan konserniyhtiöltä olevan muun kuin myyntisaamisen menetys on vähennyskeltvotonta. Tapauksessa luovutettavat osakkeet olivat verovapaasti luovutettavia, joten vähennysoikeutta ei ollut.¹²²

Näissä edellä mainituissa velan anteeksiantoa koskevissa tilanteissa on hallituksen esityksen mukainen ”tuplaetu” toteutunut, mutta muista konsernitukea koskevista oikeustapauksista on vaikeaa löytää tällaista ”tuplaetu” tilannetta¹²³. Aiheesta löytyy myös korkeimman hallinto-oikeuden tapauksia.

KHO 1983 II 529. Yhtiö oli antanut tytäryhtiölleen, joka toimi ulkomailla samalla alalla kuin emoyhtiö mutta täysin itsenäisesti, velkaa perimättä siitä korkoa. Noita perimättä jääneitä korkoja pidettiin tytäryhtiön huono taloudellinen tilanne huomioon ottaen sille toiminnan turvaamiseksi annettuna taloudellisena tukena. Korkotuki oli yhtiön

¹²¹ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

¹²² Katso myös, KHO 2005/2916.

¹²³ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

elinkeinotoiminnassa tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen liittynyt, verotuksessa vähennyskelpoinen kustannus.

Tapauksessa emoyhtiö sai vähentää korkokulut, vaikka oli antanut korottoman lainan. Periaatteessa tässä tapauksessa on kyse sellaisesta tilanteesta, jossa velallista verotettiin saamastaan korkoedusta, koska tytäryhtiölle ei kertynyt verotuksessa vähennyskelpoista korkomenoa. Olisihan voitu menetellä myös siten, että emoyhtiö olisi sijoittanut lisäpääomaa tytäryhtiöön, joka ei olisi ollut tytäryhtiölle verotettavaa tuloa. Tällä lisäpääomalla tytäryhtiö olisi sitten voinut maksaa emoyhtiöltä saamansa lainan korot, josta sille olisi kertynyt vähennyskelpoista menoa.

KHO 1985 II 530. Yhtiö A hankki ulkomailta lannoitetehtaat laajentaakseen toimintaansa typpilannoitteiden osalta sekä varmistaakseen ammoniakkiomavaraisuutta. Raaka-aine oli tuossa maassa edullista ja sieltä oli saatavissa pätevää työvoimaa. Hanketta varten perustettiin asianomaiseen maahan C niminen yhtiö, joka osti kyseiset tehtaat, ja B niminen holdingyhtiö, joka omisti yhtiö C:n. Holdingyhtiö B:n omisti puolestaan yhtiö A. Yhtiö A antoi holdingyhtiö B:lle korottoman lainan ja holdingyhtiö B lainasi vastaavan rahamäärän yhtiö C:lle, jonka ensimmäiset toimintavuodet tulivat olemaan todennäköisesti tappiollisia. Yhtiön A tuloon ei ollut lisättävä lainan laskennallista korkoa.

Tässä ennakkotietoratkaisussa KHO lausui, että holdingyhtiö kuului kiinteänä osana Suomalaisen emoyhtiön liiketoimintaan ja emoyhtiön holdingyhtiölle välittämien lainojen korkomenot olivat emoyhtiön elinkeinotoiminnan kustannuksia. Korkomenoista syntyi näin ollen emoyhtiölle vähennyskelpoista menoa eikä emoyhtiön tuloon tullut lisätä lainan laskennallista korkoa. Samankaltainen tapaus on KVL 1982/380, jossa A Oy omisti enemmistön kiinteistöyhtiön osakekannasta ja antoi kiinteistöyhtiölle suurehkon korottoman lainan. A Oy:n tuloon ei lisätty perimättä jääneen koron määrää.

Ratkaisussaan 1985/3672 korkein hallinto-oikeus on kartoittanut konsernituen hyväksyttävyyden ääri rajoja. Tapauksessa verovuoden päättyessä tytäryhtiölle annettua suurehkoa alennusta pidettiin vähennyskelpoisena emoyhtiön verotuksessa, kun tarkoituksena oli estää tytäryhtiön joutuminen selvitystilaan ja mahdollinen yrityksen

koko Skandinavian toimintaa vaikeuttava konkurssi.¹²⁴ Syyksi tähän hyvityslaskuun emoyhtiö oli ilmoittanut myöhästyneet toimitukset, liian suuret toimitukset, tavaran virheet ja hinnoitteluvirheet. Ratkaisun kaltainen tilanne voisi tulla kysymykseen, vaikka hyvityslaskun saajana ei olisi tytäryhtiö. Kyseessä on EVL 18 §:n 1 kohdan mukainen vähennyskelpoinen myyntihyvitys ynnä muu sellainen oikaisuera. Periaatteessa myöskään uudella 16 §:n 7 kohdan säännöksellä ei pitäisi olla merkitystä tämän kaltaisissa tilanteissa, vaan vähennysoikeuden tulisi säilyä myös konsernitilanteissa.

Mielenkiintoisena tapauksena voidaan pitää KHO 10.12.1985 taltio 5701 ratkaisua, jossa yhtiöllä oli ulkomainen pelkästään myyntiyhtiönä toimiva tytäryhtiö, jolle oli muodostunut tilivelkaa emoyhtiön tuotteiden myynnistä. Osasta tätä tilivelkaa oli muodostettu laina, jonka emoyhtiö oli antanut anteeksi. Heti tämän jälkeen emoyhtiö oli nostanut tytäryhtiön myyntiprovisiota. Emoyhtiön katsottiin lainan anteeksiantamisella oikaisseen aikaisemmin liian alhaista myyntiprovisiota, jonka vuoksi tätä pidettiin tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen liittyvänä vähennyskelpoisena menona. Tytäryhtiö toimi ulkomailla pelkästään myyntiyhtiönä, jonka vuoksi emoyhtiöllä on ollut vain myyntisaamisia. Tätä voitaneen pitää edelleen hyväksyttävänä käytäntönä, koska uusi 7 kohta sallii myyntisaamisten menetysten ja arvonalenemisten vähennyksen.

Korkein hallinto-oikeus on viime vuosina ehkä hieman kiristänyt linjaa. Tapauksessa KHO 31.3.1998 taltio 544 suomalainen emoyhtiö yhtiö oli maksanut Belgiassa toimivassa tytäryhtiössään työskentelevän suomalaisen henkilökunnan työeläkemaksut. Päätöksessä todettiin, että nämä työntekijät eivät kerryttäneet emoyhtiön tulosta, vaan Belgialaisen tytäryhtiön tulosta ja tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä tehtävät vähennykset on tehtävä sen yhtiön tulosta, jonka tuloa ne ovat välittömästi kerryttäneet. Ratkaisussa todettiin vielä, että ei ole esitetty sellaista konsernituen tarvetta tai muuta syytä, jonka vuoksi pääsäännöstä tulisi poiketa. Ratkaisussa KHO 30.7.1999 taltio 1925 katsottiin markkinointituen nimellä maksetun määrän vähennyskelpoiseksi siltä osin kun sillä oikaistaan virheellisiä siirtohintoja tai maksetaan tehdystä työstä. Tukea ei katsottu vähennyskelpoiseksi siltä osin kuin se on suoritteisiin perustumatonta muuta tukea. Ennakkoratkaisu annettiin vuosille 1998-1999.

¹²⁴ Tikka, Nykänen & Juusela 2007. Kohta 18.

Oikeuskäytännöstä löytyy sellaisia tapauksia, jossa tuen antaja on saanut vähentää tukisuorituksen, mutta se ei ole ollut tuen saajalle veronalaista tuloa, lähinnä saamisen anteeksi antoa koskevissa tilanteissa. Edellä esitetyissä tapauksissa tämä tulikin esille.

Oikeustapauksia, joissa käsitellään konsernituen verokohtelua, löytyy aika paljon. Uuden lainsäädännön myötä näillä ratkaisuilla ei kuitenkaan ole sanottavaa merkitystä lukuun ottamatta niitä tapauksia, joissa on kyse tavarantoimituksiin tai hinnoitteluun liittyvien virheiden oikaisemisesta. Tällöinhän on kyse oikaisueristä, joihin ei uusilla säännöksillä pitäisi olla vaikutusta. Näissä tapauksissa emoyhtiön vähennyskelpoinen suoritus on saajalleen veronalaista tuloa.¹²⁵

6.4. EVL 16 §:n 7 kohdan soveltamisala

Konsernituen vähennyskielto näyttää kohdistuvan konsernin sisällä tapahtuvaan rahoitukseen, mikä ilmenee mielestäni myös hallituksen esityksessä¹²⁶, jossa evätään vähennysoikeus lainan anteeksianto tilanteissa tai erilaisten kustannusten kattamiseksi suoritettujen menojen osalta. Esityksessä todetaan, että tarkoitus ei ole rajoittaa tavanomaista liiketoimintaa ja tällaisista toimista johtuvien saatavien menetysten arvonalennusten tulee olla edelleen vähennyskelpoisia. Emoyhtiön halutessa rahoittaa tytäryhtiön toimintaa olisikin luontevaa käyttää rahoitusmuotona pääomasijoitusta tytäryhtiöön, jonka vastineena emoyhtiö saisi tytäryhtiön osakkeita. Tätä linjaa on myös korkein hallinto-oikeus tukenut ratkaisussaan KHO 2006:29, jonka edellä esittelin. Mahdollinen osakkeiden vähennyskelpoisuus tulisi arvioida vasta osakkeiden luovutuksen yhteydessä. Silloin arvioitaisiin kuuluvatko nuo pääomasijoituksella hankitut osakkeet EVL 6b §:n soveltamisalaan, jos kuuluvat niin hankintameno on vähennyskelpoton, muuten vähennyskelpoinen.

Konsernituen vähennyskieltosäännös laadittiin EVL 16 §:n uuteen 7 kohtaan, mutta tästä huolimatta on säännökselle selvä liittymä luovutusvoittoverotukseen. EVL 16 §:n 7 kohdan soveltamisen edellytyksenä on, että tuen antajana on EVL 6,1 §:n 1 kohdassa mainittu yhteisö, joihin kuuluvat osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja keskinäinen vakuutusyhtiö. Lainkohdan soveltamisen edellytyksenä on, että tuen saajana on osakeyhtiö. Tämä tuntuu selvältä siitäkkin syystä, että uusi 7 kohta säädettiin estämään EVL 6b §:n kiertäminen käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion

¹²⁵ Andersson, Verotus 5/2004: 496-506.

¹²⁶ HE 92/2004: 38-39.

vähennyskeltomuuden osalta ja tämän 6b §:n säännökset koskevat vain osakeyhtiön osakkeita. Ongelmia sitä vastoin voi esiintyä, kun kysytään millaiset ulkomaiset yhtiöt rinnastetaan Suomen osakeyhtiöihin.¹²⁷

Konsernituki on yleensä ollut emoyhtiön tytäryhtiölle antamaa tai sisaryhtiön toiselle sisarelle antamaa tukea. Tytäryhtiön ei ole yleensä mahdollista antaa tukea emoyhtiölle ilman, että tätä katsottaisiin VML 29 §:n mukaiseksi peiteltyksi osingoksi. Uutta lainkohtaa sovelletaan niihin tilanteisiin, joissa tuen antajataho omistaa tuen saajasta vähintään 10 prosenttia. Omistusosuutta laskettaessa mukaan otetaan antajan omistusosuuden lisäksi muiden samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden omistamat saajayhtiön osakkeet. Konserniyhtiön käsite on määritelty EVL 6b §:n 7 kohdassa.¹²⁸

6.5. Uuden säännöksen tuomat haitat

Uuden 7 kohdan haitat tulevat esiin niissä tapauksissa, kun yritys ei harjoita kovin aktiivista verosuunnittelua ja tietämättään kirjaa tytäryhtiölle annetun tukisuorituksen väärin. Tällainen tilanne voisi tulla esim. silloin, kun yritys pyrkii kirjaamaan antamansa tukisuorituksen vuosikuluna. Uuden säännöksen mukaan tällainen tukisuoritus ei olisi vähennyskelpoinen. Oikea tapa olisi kirjata tällainen suoritus pääomansijoituksena, jolloin vältettäisiin tuen verottaminen saajayhtiön tulona¹²⁹. Selvää ei ole sekään, voiko tällaista kirjausta muuttaa aktivoinniksi ennen verotuksen päättymistä. Konserniyhtiöiden olisikin syytä huomioida EVL 16 §:n 7 kohdan säännös etukäteen, jos he haluavat välttyä kahdenkertaisen verotuksen vaaralta.¹³⁰

6.6. Konsernitukien ja myyntisaamisten menetysten välinen rajanveto

Myyntisaamiset ovat edelleen EVL 17 §:n 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisia. Lainsäätäjä ei ole halunnut puuttua yritysten harjoittamaan liiketoimintaan liittyvien saamisten vähennyskelpoisuuteen ja arvonalenemisten vähennyskelpoisuuteen¹³¹. Tämä aiheuttaa ongelmia erityisesti silloin, kun mietitään mitkä ovat myyntisaamisia ja mitkä

¹²⁷ Niskakangas 2004. Ranta-Lassila 2004: 262-265.

¹²⁸ Niskakangas 2004. Ranta-Lassila 2004: 262-265. Tikka, Nykänen & Juusela 2007. Kohta 18.

¹²⁹ KHO 2006:29.

¹³⁰ Andersson & Ikkala 2005: 306.

¹³¹ HE 92/2004: 64.

muita saamisia. Myyntisaamisten käsitettä ei verolainsäädännössä ole määritelty, mutta kirjanpidossa myyntisaamisilla tarkoitetaan varsinaiseen suoritemyyntiin liittyviä saamisia, jolla tarkoitetaan lähinnä vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden luovutuksista syntyneitä saamisia¹³². Tärkeäksi nousee myös kysymys siitä, kuinka suureksi myyntisaamisia voidaan kasvattaa ilman, että niistä tulee konsernitukea.

Myyntisaamisen menetyksen ja lainasaamisen menetyksen välinen ero on suuri jo näiden verotuksellisessa arvioinnissa. Myyntisaamiset ovat jo verotettua tuloa ja niiden menetys on jo verotetun tulon saamatta jääminen. Myyntisaamisen menetyksen vähennyskelpoisuus pohjautuu siten verotetun tulon oikaisemiseen. Lainasaamisia taas ei ole verotettu, joten niiden menetyksessä ei voida puhua jo verotetun tulon saamatta jäämisestä. Muun muassa tämä on syynä siihen, miksi EVL 17 §:n mukaan myyntisaamisen menetys voidaan vähentää verotuksessa aikaisemmin, kuin muun saamisen, jolta edellytetään saamisen lopullista menettämistä. Myyntisaamisen menetys voidaan vähentää verotuksessa silloin, kun se on kirjattu kuluksi hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.¹³³

Myyntisaamisten ja muiden saamisten välille voitaisiin vetää raja sen mukaan, onko kyse jo verotetun erän oikaisemisesta vastaamaan sitä määrää, joka saamisen perimisellä tullaan saamaan. Ongelmia tulee kuitenkin niissä tilanteissa, joissa myyntisaaminen on pitkäaikainen. Kirjanpidossa tällainen myyntisaaminen voidaan muuttaa pitkäaikaiseksi lainasaamiseksi.¹³⁴ Myyntisaamisten käsittelyssä konserneissa tulisi mielestäni menetellä samalla tavalla kuin menetellään ulkopuolisten tahojen kanssa. Muuten on vaarana, että myyntisaamisia kohdellaan kuten konsernitukea eikä niitä tällöin voida pitää vähennyskelpoisina.

KVL 50/2006. Elinkeinoiminnan verottamisesta annetussa laissa tarkoitettuja myyntisaamisia ovat yrityksen varsinaiseen toimintaan liittyvien suoritteiden myynnistä syntyneet saamiset. Myyntisaaminen perustuu hyödykkeen luovutuksen yhteydessä tuloksi luettuun myyntihintaan. Myyntisaamisina pidettiin myös käyttöomaisuuden luovutuksesta syntyneitä saamisia. Toiselta konserniyhtiöltä olevien myyntisaamisten menetykset olivat verotuksessa vähennyskelpoisia EVL 17 §:n 2 kohdan mukaisesti sinä verovuonna, kun menetys oli todettu.

¹³² Järvinen, Prepula, Riistamaa & Tuokko 2000: 155.

¹³³ Mattila 2006: 82.

¹³⁴ Mattila 2006: 82.

Menetys katsottiin todeksi, kun se oli velallisen heikon taloudellisen aseman vuoksi vähennetty kirjanpitolain säännösten mukaisesti kirjanpidossa.

Konsernin emoyhtiön keskitetyistä koko konsernia palvelevista toiminnoista aiheutuneet kustannukset veloitettiin management feen nimellä tytäryhtiöiltä siltä osin kuin emoyhtiön toiminnot hyödyttivät niitä. Tällaiseen konsernin sisäiseen kustannusten veloitukseen perustuvaa saamista tytäryhtiöltä ei pidetty elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettuna myyntisaamisena. Konserniin kuuluvalta yhtiöltä olevan muun saamisen kuin myyntisaamisen menetys ei ole elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 7 kohdan mukaan vähennyskelpoinen. Emoyhtiö ei voinut verotuksessaan vähentää sellaisten saamisten menetyksiä, jotka olivat syntyneet kustannusten edelleen veloituksesta tytäryhtiöltä. Ennakkoratkaisu vuosille 2005 ja 2006.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 §, 16 § 7 kohta, 17 § 2 kohta, 22 § 2 mom.

(ei lainvoimainen.)

Ratkaisussa perustana on ollut hakijan kirjanpidollinen käsittely. Myyntisaamisiksi katsottiin suhteellisen pitkäaikaisetkin saatavat konserniyhtiöltä, kun ne oli kirjanpidossa käsitelty tällaisina erinä. Käsitteen piiriin luettiin myös käyttöomaisuuden luovutuksista syntyneet saamiset. Yhtenä ratkaisun perusteena pidettiin myös sitä, että mainitut erät oli aikanaan tuloutettu verotuksessa ja kysymyksessä oli siten verotetun erän oikaisu. Myyntisaamisina ei kuitenkaan pidetty konsernin emoyhtiön sisäiseen kustannusten veloitukseen perustuvia saamia tytäryhtiöiltä.

6.7. Muiden konserniyhtiöiden kuin emoyhtiön antama konsernituki

Tuen antajan tulee olla EVL 6,1 §:n 1 kohdassa mainittu yhteisö. Säännös koskee siis osakeyhtiöitä, osuuskuntia, säästöpankkeja ja keskinäisiä vakuutusyhtiöitä. Yhteisö ei saa myöskään harjoittaa pääomansijoitustoimintaa. Tuen saajan puolestaan tulee olla osakeyhtiö. Jos tuen saajana on muu kuin osakeyhtiö, tuki on vähennyskelpoinen

antajalleen. Tämä tuen saajan yritysmuotoa koskeva rajausta on täysin ymmärrettävä, koska tällä estetään luovutustappioiden vähennyskelvottomuuden säätävän säännöksen kiertäminen ja tämä vähennyskelvottomuus koskee vain osakkeiden luovutuksia.¹³⁵

Konsernituen vähennyskelvottomuus koskee vain sellaisia tilanteita, joissa tuen antaja ja saaja ovat keskenään etuyhteydessä. Tämä edellyttää, että tuen antaja omistaa tuen saajasta vähintään 10 %. Mukaan lasketaan tuen antajan ja muiden konserniyhtiöiden omistamat tuen saajan osakkeet. Omistuksen katsotaan täyttyvän joskus myös niissä tilanteissa, joissa tuen antaja ei omista yhtään tuen saajan osaketta.¹³⁶ Esimerkiksi seuraavanlaisessa tilanteessa, jossa A oy ja B oy eivät omista toisiaan, mutta osakas X omistaa molemmista yhtiöistä 10 %, on A oy:n antama konsernituki B oy:lle vähennyskelvoton.

¹³⁵ Niskankangas 2005: 263.

¹³⁶ Niskankangas 2005: 263.

7. LOPPUPÄÄTELMIÄ

Tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvia menoja eivät ole, EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön sellaiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen tai 6 b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään kymmenen prosenttia osakepääomasta, olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritetut menot.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää edellä sanotun EVL 16 §:n lisätyn 7 kohdan vaikutuksia konsernien verotukseen. Vaikutuksia on pyritty selvittämään niin tuen antajan, kuin saajankin verotuksessa. Konsernituen vähennyskelpoisuus antajan verotuksessa on jouduttu johtamaan EVL:n menon ja menetyksen vähennyskelpoisuutta koskevista säännöksistä, lähinnä EVL 7 §:stä.

EVL 7 §:n sisältämästä periaatteesta voidaan johtaa ajatus, että tappiolliselle tytäryhtiölle annettu tuki on vähennyskelpoista ainakin silloin, kun tytäryhtiö suoranaisesti edistää emoyhtiön liiketoimintaa esim. markkinoimalla emoyhtiön tuotteita. Emoyhtiön antama apu on sen suoranaisessa intressissä, koska tytäryhtiön toiminta kerryttää rahaa myös emoyhtiön kassaan. Oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan voida johtaa sellaista yleistä periaatetta, että emoyhtiön päämääriä edistävälle tappiolliselle tytäryhtiölle annettu tulosvaikutteinen tuki olisi aina antajansa vähennyskelpoista menoa.

Selvitettäessä konsernituen vähennyskelpoisuutta on verotettavan tulon käsitteellä suuri merkitys tämän ilmiökentän ymmärtämisessä. Verotettavan tulon käsitteen kehittyminen verolainsäädännössämme sekä erityisesti EVL:n tulokäsitteen tarkastelu antavat pohjaa tulon hankkimiseksi uhrattujen menojen vähennyskelpoisuutta tarkasteltaessa. EVL:n peruseriaatteiden tunteminen erityisesti sen tulokäsitteen osalta on olennaista lakia tulkittaessa. Ilman tätä tuntemusta saatetaan lain tulkinnassa poiketa lainsäätäjän tarkoituksesta ja päätyä tarkoitusta vastaamattomiin lopputuloksiin.¹³⁷

Uusi konsernituen verokohtelu koskee vain antajan vähennysoikeutta, saajan verokohtelusta ei ole säädetty mitään erityissäädöstä, vaan tulon veronalaisuus

¹³⁷ Ikkala, Andersson & Nuorvala 1969: 14. Hellberg 2004:18.

ratkaistaan EVL:n 4§:n mukaan. Tämä on tietenkin ymmärrettävää siitä syystä, että konsernituen saajana on yleensä ulkomainen tytäryhtiö, eikä Suomella ole mahdollisuuksia päättää tällaisten tulojen verokohtelusta.

Tulon veronalaisuutta koskevien säännösten mukaisesti emoyhtiön antamaa konsernitukea voidaan pitää tytäryhtiön veronalaisena tulona, mikäli se on välitöntä tai välillistä korvausta tytäryhtiön liiketoiminnassaan luovuttamasta suoritteesta. Tytäryhtiön veronalaista tuloa ei ole konsernituki, jota voidaan pitää vastikkeettomana ja pääomansijoituksen luonteisena¹³⁸. Tällaista tukea voidaan antaa esim. heikosti menestyvälle tytäryhtiölle sen toiminnan turvaamiseksi. Arvioitaessa konsernituen pääomasijoitusluonteisuutta, tulisi huomio kiinnittää siihen, että erän kirjanpidollinen käsittely vastaa vaatimusta verokohtelusta.

Konsernituki käsitettä on myös pidetty harhaanjohtavana, koska vähennyskelpoinen konsernituki on ollut osa markkinaehtoista ja hyväksyttävää hinnoittelua. On epäilty, että säännös voisi tämän perusteella olla verosopimusten ja kansainvälisten siirtohintaperiaatteiden ja täten markkinaehtoperiaatteen vastainen.¹³⁹ Mielestäni tämä käsitys on väärä, koska konsernitukea on annettu vain samaan konserniin kuuluvalla yhtiölle, yleensä se on ollut emoyhtiön tytäryhtiölle antamaa tukea. Näiden yhtiöiden välillä on kuitenkin vallinnut selvä keskinäinen riippuvuus. Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan konsernin sisäisten siirtojen hinnoitteluun ja sillä tarkoitetaan, että näiden hintojen tulee olla sellaisia kuin ne olisivat olleet riippumattomien osapuolten välisessä samankaltaisessa palveluiden tai tavaroiden kaupassa. Konsernituki on kuitenkin sen luonteinen erä, jota ei riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa tapahdu ollenkaan, siksi konsernituen tasoa ei ole myöskään mahdollista ratkaista markkinaehtoperiaatteen avulla¹⁴⁰.

Ennen vuoden 2004 verouudistusta konsernituen antaja sai vähentää antamansa tuen, jos se liittyi tulon hankkimiseen tai säilyttämiseen ja edellytykset tuen antamiselle täytyivät. Edellytyksinä konsernituen antamiselle ja sen vähentämiselle antajan verotuksessa pidettiin tuen liittymistä antajan elinkeinotoimintaan välillisesti tai välittömästi. Konsernituki on ollut ja on edelleen saajalleen veronalaista tuloa ja siksi olisi voinut olettaa, että myös tuen vähennyskelpoisuus olisi säilytetty verouudistuksen jälkeenkin. Mielestäni yksi merkittävimmistä syistä vähennyskeltottomuuteen on ollut

¹³⁸ KHO 2006:29.

¹³⁹ VaVM 12/2004.

¹⁴⁰ Helminen 2000: 126.

pelko verotulojen menettämisestä ulkomaille. Hallituksen esityksessä¹⁴¹ tilannetta on kutsuttu epäjohdonmukaiseksi, eikä sitä tämän vuoksi haluttu sisällyttää uuteen lakiin. Hallituksen esityksessä viitataan niin sanottuihin tuplaetu tilanteisiin. Tuplaetu tilanteissa tuki on antajalleen vähennyskelpoinen meno eikä se ole saajalleen veronalaista tuloa. Näyttää siltä, että konsernituen sulkeminen vähennyskeltottomaksi voi tuoda myös toisenlaisia ongelmia tulkittaessa, mikä on konsernitukea ja mikä ei, koska tarkkaa määritelmää tuolle sanalle ei ole helppo muodostaa.

Vähennyskielto on hallituksen esityksen perustelujen ja lain sanamuodon mukaan selvä, mutta jos omistajayhteisö ei edes pyrkisi vähentämään tällaista erää vuosikuluna tuloverotuksessaan, vaan kirjaisi sen puhtaasti muuksi pääomasijoitukseksi kohdeyhtiöön. Tämähän olisi EVL 6,1 §:n 2 kohdan mukaisesti täysin hyväksyttävää menettelyä. Koska pääomasijoitus ei ole antajalleen vähennyskelpoista menoa eikä saajalleen veronalaista tuloa välttyttäisiin tilanteilta, joissa tukisuoritusta ei ole kirjattu pääomasijoitukseksi vaan pyritty vähentämään vuosikuluna. Konsernituki ei siis ole vähennyskelpoinen ja kirjauksella on tietenkin merkitystä myös saajayhtiön verotuksessa. Maksajan kuluksi kirjaama meno kirjataan saajayhtiössä usein tuotoksi. Tällöin konsernia rasittaisi kahdenkertainen verotus, eikä tukisuorituksen muuttaminen pääomasijoitukseksi ole aina mahdollista. Varsinkin ulkomaiselle veroviranomaiselle voi olla vaikea selittää tukisuorituksen aktivoimista osakkeiden hankintamenon osaksi jälkeinpäin. Konserniyhtiöiden on siis syytä huomioida 7 kohdan säännös etukäteen, jos he haluavat välttää riskin kahdenkertaisesta verotuksesta.¹⁴²

Mielestäni oikea tapa tukea annettaessa olisi pääomasijoituksen muodossa annettava tuki. Emoyhtiön tulisi kirjata tämä tukisuoritus kirjanpidossaan tytäryhtiön osakkeiden hankintamenon lisäykseksi ja tytäryhtiön kirjanpidossa vapaaseen omaan pääomaan. Uuden osakeyhtiölain 8 luvun 2 §:n mukaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään sellainen muu oman pääoman sijoitus, jota ei merkitä muuhun rahastoon. Tämä olisi oikea kirjaustapa pääomasijoitukselle ja se osoittaisi myös tuen tarkoituksen. Oikeaa kirjaustapaa tukee myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 2006:29, jossa muuna pääomasijoituksena annettu tuki kirjattiin kohdeyhtiössä taseeseen vapaan oman pääoman lisäykseksi ja antajayhtiössä osakkeiden hankintamenon lisäykseksi. Annettua tukea pidettiin pääomasijoituksena, eikä se ollut saajalle veronalaista tuloa. Mielestäni ratkaisu poistaa samankaltaisten tapausten kohdalta epävarmuuden tuen verotuksellisesta kohtelusta.

¹⁴¹ HE 92/2004: 38-39.

¹⁴² Andersson & Ikkala 2005: 306.

LÄHDELUETTELO

Aarnio, Aulis (1988). Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja.

Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Ahanen-Raitio, Päivi yms. (2005). Yrityksen verosuunnittelu 2005. Ernst & Young ja Talentum. Helsinki 2005.

Andersson, Edward (1961). Vähennyskelpoisten ja –kelvottomien menojen välisestä rajasta. Verotus 11:5, 239-252.

Andersson, Edward (1993a). Elinkeinoverolaki pääpiirteittäin. Viides uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Andersson, Edward (2004). Uusi konsernituen vähennyskieltosäännös (EVL 16 § 7 k.). Verotus 5/2004. s. 496-506.

Andersson, Edward & Jarmo Ikkala (2005). Elinkeinoverolain kommentaari. 11. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Fisher, Irving (1930). The Nature of Capital and Income. New York: The Macmillan Company.

Hautamäki, Veli-Pekka (2002). Perustuslain auktoritatiivinen tulkinta. Oikeusvertaileva tutkimus perustuslain tulkinnan auktoritatiivisista instituutioista ja niiden käyttämästä argumentaatiosta Suomessa ja Norjassa. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 232. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

HE 172/1967 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 142/1977 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.

HE 92/1986 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi konserniavustuksesta verotuksessa.

HE 111/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta.

HE 92/2004 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yritys- ja pääomaverouudistukseksi.

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölaiksi.

Hellberg, Nils (2004). Konsernituesta EVL 7 §:n soveltamisongelmana. Licensiaattitutkimus. Vaasa: Vaasan Yliopisto.

Helminen, Marjaana (2000). Kansainvälisen konsernin sisäiset palvelut verotuksessa. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus Oy.

Ikkala, Olli, Edward Andersson & Erkki Nuorvala (1969). Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 147. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy.

Juusela, Janne (1998). Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus.

Järvenoja, Markku (toim.) (2005). Elinkeinoverotus 2005. KPMG ja Edita Publishing Oy.

Järvinen, Risto, Eero Prepula, Veijo Riistamaa & Yrjö Tuokko (2000). Kirjanpito ja tilinpäätös uuden kirjanpitolain mukaan. Helsinki: WSOY.

Kaldor, Nicholas (1955). An Expenditure Tax. London: George Allen & Unwin Ltd.

Kilpi, Lassi (1952). Pääomanvähennys. Vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 52. Vammala.

Kilpi, Lassi (1955). Harkintataksoitus. Kiinteistön ja liikkeen laadun ja laajuuden perusteella kunnallisverolainsäädännössämme. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 48. Vammala.

KM 1978:44. Elinkeinoverotoimikunnan mietintö. Helsinki.

KM 1992:32. Osakeyhtiölakitoimikunta 1990:n mietintö. Helsinki: Oikeusministeriö.

Koponen, Juha (2005). Yrittäjän verokäsikirja.

Leppiniemi, Jarmo (1998a). Arvostusongelmien ratkaisut tilinpäätöksessä. Verotus 48:1, 16-22. Helsinki : Verotieto , 2005

Kovero, Ilm. (1935). Tulokäsité ja julkinen talous. Kansantaloudellisia tutkimuksia IV. Kansantaloudellinen yhdistys. Porvoo * Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kukkonen, Matti (1994). Osakeyhtiön myynnin verotus. Tutkimus osakeyhtiön myynnin tuloverotuksesta erityisesti harvainomisteista yhtiötä silmällä pitäen. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Mattila, Pauli K. (2006). Uusinta oikeuskäytäntöä välittömästä verotuksesta. Vero-opintopäivät. 23-24.10.2006, Helsinki, 77-118.

Myrsky, Matti (2002). Prejudikaattien merkitys verotuksessa. 2.; uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2003). Johdatus elinkeinoverotukseen. Helsinki: Talentum.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2006). Elinkeinotulon verotus. Helsinki: Talentum.

Niskakangas, Heikki (toim.) (2004). Uudistuneet verolait. Muutosten merkitys käytännössä, säädökset ja hallituksen esitykset. Helsinki: WSOY.

Niskakangas, Heikki (2004). Keskuskaupakamarin Suuri Veropäivä 2004.

Niskakangas, Heikki (2005). Verouudistus 2005. Helsinki: WSOY.

Ranta-Lassila, Hannele (2000c). Konserniyhtiöiden erillisverotus I. Tulojen ja menojen kohdistaminen. Verotus 50:4, 363-373.

Ranta-Lassila, Hannele (2002). Konsernit ja verotuksen neutraalisuus. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Ranta-Lassila, Hannele (2004). Konserniverotuksen uudistamisnäkömät, teoksessa verouudistus 2005. Helsinki: WSOY.

Tikka Kari S. (1975b). Vuositulos ja verotettava tulo. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 171. Helsinki: Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö.

Tikka Kari S. (2004). Yritys- ja pääomaverouudistus: tavoitteet ja pääkohdat. Verotus 5/2004, 460-470.

Tikka Kari S. & Olli Nykänen (2007). Yritysverotus I-II. WSOY.

VaVM 12/2004. Valtiovarainvaliokunnan mietintö. Saatavissa Internetistä. <URL:
http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_12_2004_p.shtml#MIEJOHD>

Venesjärvi, Sirpa-Liisa (2005), Uusinta oikeuskäytäntöä erityisesti verouudistuksesta. – Vero-opintopäivät 2005 s 81–95.

Ylä-Liedenpohja, Jouko, Monikäsitteinen verotuksen neutraalisuus, Verotus 1992 s. 342 ss.

Verohallituksen yhtenäistämisohje vuodelle 2006. Kohta 3.8.2, luku 39 Saatavissa Internetistä. <URL:
http://www.vero.fi/default.asp?article=4419&domain=VERO_MAIN&path=5,40,437,737&language=FIN>

