

TAX & LEGAL VIEW

KPMG:n vero- ja lakipalveluiden tiedotuslehti / 2 / 2015

Hallitusohjelman yritysverotusta koskevat linjaukset

Tässä numerossa:

- Työntekijästä yrittäjäksi
– palkkaa vai työkorvausta?
- Siirtohinnoittelupolitiikasta
käytännön liiketoimintaan
– ja päinvastoin
- BEPS: Korkovähennysrajoituksia
koskevat suositukset



cutting through complexity

BEPS muuttaa kansainvälisten yritysten veroympäristöä – jos projekti saadaan maaliin

Kaksi ja puoli vuotta kestäneiden neuvottelujen jälkeen OECD julkaisi lopulliset raporttinsa toimenpiteistä, joiden tarkoituksena on turvata valtioiden veropohja. Kun aiemmin valtiot houkuttelivat yrityksiä erilaisilla veropohjaa rapauttavilla kannustimilla, niin juuri nyt globaalissa julkisen talouden kriisissä näiden kannustimien käyttäminen koetaan yritysten toiminnassa ongelmaksi. Valtioiden yritykset pitää kiinni osuudestaan verotuloihin, ja nyt valmistuneiden OECD:n BEPS-projektin raporttien on tarkoitus tuoda helpotusta tähän. Raporteissa kerrotut toimenpiteet pitää vielä saattaa osaksi kansallisia lainsäädäntöjä ja kansainvälisiä sopimuksia. Projektin lopullinen onnistuminen ja se, kuinka paljon yritysten veroympäristö tulee sen seurauksena muuttamaan, riippuu juuri näistä jatkotoimista. BEPS-projektissa syntyneistä toimenpideraporteista kerrotaan tämän lehden yhteispohjoismaisessa artikkelissa.

Toukokuussa julkaistun hallitusohjelman tavoitteeksi asetettiin muun muassa se, ettei Suomen kokonaisveroaste nouse. Toisena tavoitteena on työn verotuksen keventäminen. Myös verotuksen ennustettavuutta pidetään hallitusohjelmassa tärkeänä, mikä on ymmärrettävää viime vuosien poukkoilevan veropolitiikan ja siitä aiheutuneen julkisen keskustelun jälkeen. Tässä lehdessä kerrotaan tarkemmin hallitusohjelmaan ja talousarvioehdotukseen sisältyneistä yritysverotusta ja yritysten omistajia koskevista toimenpiteistä. Lisäksi perehdytään Euroopan unionin komission toimintasuunnitelmaan yritysverotuksen uudistamiseksi.

Lehden muut verotusta koskevat artikkelit käsittelevät arvonlisäverotusta, tullilainsäädäntöä, henkilöverotusta ja siirtohinnoittelua. Lakiartikkelit koskevat toisen asteen koulutuksen rakenneuudistusta ja siitä aiheutuvaa tarvetta oppilaitosten yhteistyölle ja sulautumisiin sekä Arvopaperiyhdistyksen ehdotusta, jonka on tarkoitus yhtenäistää yritysten hallinnointitapaa.

Edellisen numeron lukijakyselyyn tuli paljon vastauksia, kiitos niistä! Erityisesti vastaajat kokivat lehden olevan asiantunteva, luotettava, ajankohtainen ja laadukas. Nämä ominaisuudet ovat olleet lehteä tehtäessä keskeisiä tavoitteita, ja vastauksia lukiessa oli mukava huomata, että olemme onnistuneet niissä. Kyselyssä kysimme myös toiveita lehden artikkelien aiheiksi. Tämän lehden corporate governance -aiheinen artikkeli koskien Arvopaperiyhdistyksen ehdotusta uudeksi hallinnointikoodiksi onkin yksi teidän ehdottamistanne aiheista.

Mukavia lukuhetkiä!



PÄÄTOIMITTAJA

Jukka-Pekka Kankaanpää / Vero- ja lakipalvelut

P: 020 760 3527 / E: jukka-pekka.kankaanpaa@kpmg.fi

Sisällys

4

Hallitusohjelman yritysverotusta koskevat linjaukset	4
Toisen asteen koulutuksen rakenneuudistus ajaa oppilaitoksia yhdistymään	8
Kuntien yhtiöittämisvelvoite ja kuntaomisteisten yhtiöiden toiminta markkinoilla	10
Työntekijästä yrittäjäksi – palkkaa vai työkorvausta?	14
Listayhtiöiden hallinnointikoodin uudistaminen	16
AEO-todistuksen merkitys kasvaa EU:n tullilainsäädännön uudistuksen myötä	18
Siirtohinnoittelupolitiikasta käytännön liiketoimintaan – ja päinvastoin	20
Henkilökuvassa: Tero Takalo	22
BEPS: Korkovähennysrajoituksia koskevat suositukset	24
Navigointi kansainvälisten vesialusten arvonlisäverotuksen aallokossa	27
Liittymisperiaate – tulkinnanvarainen ja aina ajankohtainen periaate arvonlisäverotuksessa	30
Ajankohtaista	32
LEX VIEW: Aktueellt inom fastighetsbeskattningen	34



TAX & LEGAL VIEW

Julkaisija KPMG Oy Ab | PL 1037 | 00101 Helsinki | puh. 020 760 3000 | www.kpmg.fi | etunimi.sukunimi@kpmg.fi

Osoitteenmuutokset ja tilaukset tax@kpmg.fi **Päätoimittaja** Jukka-Pekka Kankaanpää **Toimitussihteeri** Miia Meklin

Ulkoasu ja taitto Miia Meklin **Painopaikka** Uusimaa [facebook](https://www.facebook.com/kpmgfinland) [kpmgfinland](https://www.linkedin.com/company/kpmgfinland) [Linkedin](https://www.linkedin.com/company/kpmgfinland) KPMG Finland [Twitter](https://twitter.com/KPMGFinland) KPMG Finland [YouTube](https://www.youtube.com/channel/UC105696) KPMG Finland



© 2015 KPMG Oy Ab, a Finnish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Finland.

The views and opinions expressed herein are those of the interviewees/authors and do not necessarily represent the views and opinions of KPMG (KPMG Oy Ab).

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International Cooperative, a Swiss entity.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future.

No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.





HALLITUSOHJELMAN YRITYSVEROTUSTA KOSKEVAT LINJAUKSET

Teksti: Kristiina Äimä & Suvi Lamminsivu

Juha Sipilän hallitusohjelma julkaistiin 27.5.2015. Uuden hallitusohjelman tavoitteena on kasvun, yrittäjyyden ja työllisyyden vahvistaminen.

Hallitusohjelman veropoliittinen päälinja on, ettei Suomen kokonaisveroaste nouse ja että työn verotusta kevennetään.

Verotuksen tulee olla ennakoitavaa ja johdonmukaista. Tavoitteena on välttää epävarmuutta aiheuttavia verotusta koskevia linjanmuutoksia vaalikauden aikana.

Verotuksen perusperiaate on laaja veropohja ja matalat verokannat. Suomen kilpailukykyä pyritään parantamaan uudistamalla yrittämisen, omistamisen ja investoimisen verotusta.

Seuraavassa esitellään hallitusohjelmassa mainittuja yritysverotusta ja yrityksen omistajia koskevia kehittämissuhteita, talousarvioesitys vuodelle 2016, sekä komission toimintasuunnitelma yritysverotuksen uudistamiseksi.

Yritysverotus

Hallitusohjelman mukaan yritysten verotukseen on tulossa sekä alennuksia että lieviä kiristyskäsittelyjä. Tärkeänä linjauksena voidaan pitää sitä, että yhteisöveron taso halutaan pitää kilpailukykyisenä. Toinen merkittävä linjaus on tappioiden vähentämisoikeuden laajentaminen siten, että tulolähteen tappiot voitaisiin osakeyhtiössä vähentää muiden tulo-

lähteiden tuloista. Tämä on positiivinen päämäärä, sillä tulolähtejärjestelmän lähtökohta on ollut, että tulolähteen tappion voi vähentää vain saman tulolähteen tulosta.

Hallitusohjelman tavoitteena on tiivistää yritysveropohjaa ja torjua harmaata taloutta aktiivisesti kansainvälinen toimintaympäristö ja Suomen kilpailukyky huomioiden. Toimenpiteillä toivotaan saatavan 150 miljoonan euron suuruisen verotulojen lisäys. Tämän lisäksi kiinteistöveron ala- ja ylärajoja aiotaan korottaa maltillisesti. Lisäksi korotetaan lämmityksen ja työkoneiden käyttämien polttoaineiden veron CO₂-komponenttia, sekä ohjataan yhdistettyä sähkön ja lämmön tuotantoa vähäpäästöisemmäksi CO₂-veron alennuksen poistamisella portaittain.

Hallitusohjelman mukaan tavoitteena on selvittää useita veromuutoksia. Keskeisimmät veromuutokset, jotka asetetaan selvitettäväksi, ovat yrityksen verotettavasta tulosta tehtävän varauksen käyttöönotto investointien edistämiseksi, First Northiin listautuville

yrityksille mahdollisuus säilyttää osinkoverotuksessa listaamattomien yhtiöiden verotuksellinen asema sekä säätiöiden ja yhdistysten verokohtelun uudistaminen. Lisäksi Suomi tulee vaikuttamaan EU:ssa siihen, että arvonalisäverodirektiivi mahdollistaisi alennetun verokannan soveltamisen myös digitaalisiin sisältöihin.

Yritysten omistajien verotus

Vuonna 2016 yli 30 000 euroa ylittäviä pääomatuloja verotetaan 34 %:n verokannalla. Pääomatulojen verotukseen ei ole tulossa muita muutoksia. Omaisuuden luovutuksessa syntynyt tappio voidaan kuitenkin jatkossa vähentää pääomatuloista tietyin rajoituksin.

Yrittäjyyden vahvistamiseksi otetaan hallitusohjelman perusteella käyttöön 5 %:n suuruinen yrittäjävähennys liikkeen- ja ammatinharjoittajille, maa-, metsä- ja porotalouden harjoittajille sekä elinkeino- ja verotusyhtymille. Yrittäjävähennys koskee siten laajasti kaikkia yrittäjäryhmiä osakeyhtiöt pois lukien. ▶

Verotuksen perusperiaate on laaja veropohja ja matalat verokannat. Suomen kilpailukykyä pyritään parantamaan uudistamalla yrittämisen, omistamisen ja investoimisen verotusta.

Hallitusohjelman tavoitteena on edistää sukupolvenvaihdoksia keven-
tämällä perintöveroa sekä arvioimalla
muut kehittämistarpeet. Metsätilojen
sukupolvenvaihdoksiin on myös luvassa
helpotuksia.

Osakkeiden luovutusvoittoveroa ja
tuloverotusta muutetaan siten, että lis-
taamattomien työnantajayhtiöiden osak-
keiden tai osakeoptioiden luovuttaminen
avainhenkilöille on tietyin reunaehdoin
mahdollista pääomasijoittajaa alemmalla
arvostuksella ilman veroseuraamuksia.
Lisäksi käyttöön otetaan pienten yritys-
ten maksuperusteisen arvonnäköveron
tilanteissa, joissa liikkeen- tai ammatin-
harjoittaja tai maa- ja metsätalouden-
harjoittaja siirtää omaisuutta henkilö- tai
osakeyhtiöön yritysmuodon muutok-
sessa. Hallitusohjelman tavoitteena
on valtiovarainministeriön valmistelun
pohjalta ottaa käyttöön myös määräaikai-
nen aktiivinen katuminen.

Pääomatuloverotuksesta, omaisuu-
den verotuksesta sekä eri sijoitusmuo-
tojen verokohtelusta tehdään selvitys
vaalikauden aikana. Lisäksi selvitetään
mahdollisuutta tehdä tekijänoikeustulo-
jen ohjaaminen yritykseen verotuksel-
lisesti kannustavammaksi sekä selvite-
tään pienten osinkotulojen verovapaus
500 euroon asti.

Talousarvioehdotus vuodelle 2016

Valtiovarainministeriö julkisti 14.8.2015
talousarvioehdotuksensa vuodelle 2016.
Budjettiehdotus on tiukka ja se perustuu
hallitusohjelmaan. Budjettiesityksen lop-
pusumma on 53,9 miljardia euroa, mikä
on hieman vähemmän kuin vuodelle
2015 budjetoitu määrä.

Hallitusohjelman linjauksen mukai-
sesti verotuksen painopistettä siirre-
tään hallituskaudella työn ja yrittämisen
verotuksesta erityisesti haittaveroihin.
Vuonna 2016 toteutettavat veronko-
rotukset kohdistuvat siten pääasiassa
välilliseen verotukseen, kun tupakkave-
roa, ajoneuvoveroa, jäteveroa sekä läm-
mitys-, voimalaitos- ja työkonepolttoai-
neiden veroa korotetaan yhteensä noin
200 miljoonaa euroa. Kokonaisuutena
hallitusohjelmassa sovittujen verope-
rustemuutosten vaikutus vuonna 2016
on verotusta keventävä. Veromuutos-
ten tarkoituksena on tukea työllisyyttä
ja kasvua. Hallitusohjelman mukaisesti
veroperusteisiin tehtyjen muutosten
verotuottovaikutus kompensoidaan
kunnille.

Komission toimintasuunnitelma yritysverotuksen uudistamiseksi

Komissio julkaisi 17.6.2015 toiminta-
suunnitelman yritysverotuksen uudista-
miseksi EU:ssa. Suunnitelman tavoit-

teena on torjua veronkiertoa, turvata
kestävät verotulot sekä luoda yritysten
kannalta toimivat sisämarkkinat.

Komission toimintasuunnitelma koos-
tuu viidestä keskeisestä osa-aluees-
ta, joihin kohdistuvilla toimenpiteillä
pyritään tekemään yritysten verotusym-
päristöstä EU:ssa aiempaa oikeuden-
mukaisempi, tehokkaampi ja paremmin
kasvua edistävä.

Ensimmäinen toimi on EU:n laajuisen
yhteistä yhdistettyä yhtiöveropohjaa
(*Common Consolidated Corporate Tax
Base, CCCTB*) koskevan ehdotuksen
uudelleen vireillepano. Tämän lisäksi
tavoitteena on varmistaa verotuksen
tehokkuus EU:ssa siten, että yritykset
maksaisivat osuutensa veroista siinä
maassa, jossa ne tekevät voittoa.

Muut toimintasuunnitelman kes-
keiset tavoitteet ovat rajat ylittävän
liiketoimintaympäristön parantami-
nen sekä verotuksen avoimuuden
lisääminen EU:ssa ja EU:n ulkopuo-
lisiin maihin nähden. Komissio onkin
julkaissut EU-tason luettelon jäsenval-
tioiden mustalle listalle asettamista
EU:n ulkopuolisista maista ja alueista.
Lisäksi komissio on käynnistänyt
julkisen kuulemisen, jonka tarkoitukse-
na on kerätä palautetta siitä, pitäisikö
yritykset velvoittaa julkistamaan tietyt
verotiedot.



LISÄTIETOJA:
Kristiina Äimä /Yritysverotus
P: 020 760 3698 / E: kristiina.aima@kpmg.fi



Suvi Lamminsivu /Yritysverotus
P: 020 760 3151 / E: suvi.lamminsivu@kpmg.fi



TOISEN ASTEEN KOULUTUKSEN RAKENNEUUDISTUS AJAA OPPILAITOKSIA YHDISTYMÄÄN

Teksti: Annukka Mannerkoski



Vaikka toisen asteen koulutuksen rakenneuudistusta koskeva lakiesitys kariutui keväällä eduskunnassa, ovat oppilaitokset olleet edelleen aktiivisesti liikkeellä löytääkseen samaan koulutusalaan erikoistuneita yhteistyöoppilaitoksia. Juha Sipilän hallitusohjelman mukaan rakenneuudistus on tarkoitus viedä uudelleen valmisteltuna läpi kuluvalle hallituskaudella. Aiemman uudistusesityksen mukaisesti toimilupia tultaneen keskittämään suuremmille toimijoille, jolloin oppilaitosten yhteistyö- ja sulautumisjärjestelyt tulevat ajankohtaisiksi.

Lukio- ja ammatillisen perus- ja aikuiskoulutuksen, eli niin sanottu toisen asteen koulutuksen rakenneuudistusta valmisteltiin pitkään Jyrki Kataisen hallituskaudella. Uudistus perustui Kataisen hallituksen rakennepoliittiseen ohjelmaan (2013) ja sen oli määrä tulla voimaan vuoden 2017 alusta. Rakenneuudistuksen taustalla oli merkittävien säästöjen toteuttaminen, sekä toisen asteen ammatillisen koulutuksen yhteiskunnallisen merkityksen ja koulutusjärjestelmän tehokkuuden lisääminen koulutuksen rahoitusta ja rakenteita uudistamalla.

Tavoitteena oli, että toisen asteen koulutuksen järjestäjien järjestämisedellytyksiä vahvistettaisiin, jotta ne kykenisivät vastaamaan nykyistä joustavammin opiskelijoiden, työelämän, muun yhteiskunnan sekä alueiden muuttuviin tarpeisiin laadukkaalla opetuksella ja koulutuksella. Lukiokoulutusta ja ammatillista perus- ja lisäkoulutusta koskeva säätely- ja rahoitusjärjestelmä oli tarkoitus uudistaa, jolloin rahoitus olisi pohjautunut suorituksiin ja tuloksiin, ei opiskelu-aikaan.

Lakiesityksen epäselvyydet kaatoivat uudistushankkeen

Koulutuksen päällekkäisyyksien poistamista ja säästöjä haettiin vähentämällä oppilaitoksille myönnettävien toimilupien määrää. Hallitusohjelman mukaan uudistuksen tavoitteena oli luoda

vahvoihin toisen asteen koulutuksen järjestäjiin perustuva koulutuksen järjestäjäverkko. Opetus- ja kulttuuriministeriön taholta ajatuksena olikin keskittää toimilupien suuntaamista yhä suuremmille toimijoille. Tämä johti siihen, että oppilaitokset pyrkivät lisäämään yhteistyötä ja hakeutuivat suunnittelemaan keskinäisiä sulautumisia toimilupien varmistamiseksi. Maantieteellisesti toisistaan kaukana sijaitsevat saman alan oppilaitokset selvittivät sulautumismahdollisuuksia. Tavoitteena oli oppilaitosten hallinnon ja taloudellisten asioiden keskittäminen vastaanottavaan yhtiöön, opetustoiminnan jäädessä käytännössä edelleen paikallisten oppilaitosten hoidettavaksi koulutuksen alueellisen saatavuuden turvaamiseksi. Tällöin toimiluvan saamisen edellytysten katsottiin vahvistuvan merkittävästi.

Toisen asteen koulutuksen rakenteiden uudistushanke ei toteutunut edellisellä hallituskaudella suunnitellusti. Järjestämis- ja ylläpitämisverkkoa ja -lupia, sekä koulutusrahoitusta koskeva hallituksen esitys raukesi eduskunnan kumottua toisen asteen koulutusrahoitusta koskeneet muutosesitykset maaliskuussa 2015. Lakiesitystä vastaan äänestäneet kansanedustajat katsoivat, että lakiesitys oli huonosti valmisteltu, eikä esimerkiksi sivistysvaliokunta ollut ehtinyt käsitellä kuin puolet asiaa koskevasta lainsäädännöstä. Lisäksi perustuslakivaliokunta katsoi, ettei

lain perusteluista ilmennyt, onko lain voimaantulon jälkeen kaikilla yhtäläinen oikeus saada perusopetuksen jälkeistä koulutusta. Epäselväksi myös jäi, kuinka paljon koulutuksen järjestäjien määrää on tarkoitus vähentää.

Rakennusuudistus säilyy edelleen keskeisenä tavoitteena

Toisen asteen rakenneuudistus on kirjattu yhdeksi Sipilän hallituksen ensisijaisista tavoitteista ja toteutunee uudelleen valmisteltuna seuraavan hallituskauden aikana. Hallituksen euromääräisesti isoimmat leikkaukset seuraavan viiden vuoden aikana kohdistuvat sosiaalietuuksien lisäksi nimenomaan opetukseen, ja hallituksen tavoitteena on saada suurin osa koulutusleikkauksista kasaan toisen asteen rakenneuudistuksella.

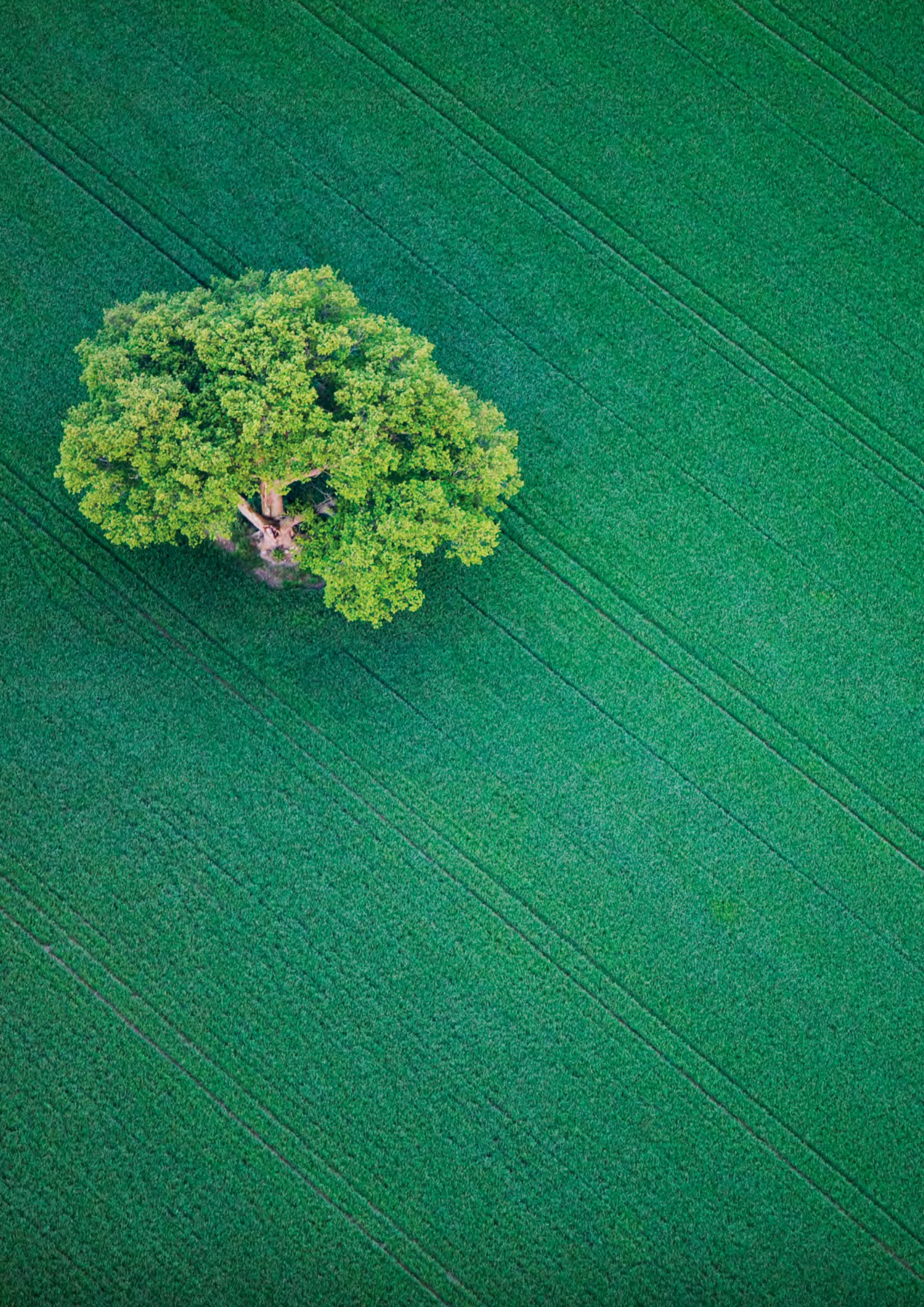
Uudistuksen toteutus on vielä epäselvää, mutta toimilupia tultaneen aiemman uudistusesityksen mukaisesti keskittämään taloudellisista syistä suuremmille toimijoille, jolloin useat oppilaitosten yhteistyö- ja sulautumisjärjestelyt tulevat ajankohtaisiksi. Hallitusohjelmassa on selvästi linjattu, että ammatillisen koulutuksen yhteiskunnallista merkitystä yritetään vahvistaa ja rahoitusta uudistetaan, jolloin isompiin opetuksenjärjestäjiin suuntautuminen on luonnollista. Tämä merkinnee toisen asteen oppilaitoskentän uudelleenjärjestäytymistä varsin lyhyellä aikavälillä.



LISÄTIETOJA:

Annukka Mannerkoski / Lakipalvelut

P: 020 760 3177 / E: annukka.mannerkoski@kpmg.fi



Kuntien yhtiöittämisvelvoite ja kuntaomisteisten yhtiöiden toiminta markkinoilla

Teksti: Jan Ljungman & Ari Engblom

Kunnille on säädetty velvoite yhtiöittää toiminnot, joita ne harjoittavat kilpailuilla markkinoilla.

Yhtiöittämisen toteutuksen yhteydessä on noussut esiin toiminnan järjestämiseen liittyviä haasteita, etenkin kuntayhtiöitä koskevien oikeudellisten velvoitteiden yhteensovittamisen osalta. Työsarkaa riittää kunnissa vielä yhtiön perustamisen jälkeenkin.

Kuntien yhtiöittämisvelvoite ja kilpailuneutraliteettisääntely

Sääntelyn tausta ja tavoitteet

Kunnat ovat vuonna 2013 voimaan tulleen kuntalain muutoksen jälkeen olleet velvollisia selvittämään, missä laajuudessa ne toimivat markkinoilla ja yhtiöittämään sellaiset toiminnot, joita ne hoitavat kilpailuilla markkinoilla. Kyseisessä muutossäädöksessä oli asetettu 31.12.2014 umpeutunut takaraja, johon mennessä yhtiöittämisen tai markkinoilta vetäytymisen tuli pääsääntöisesti olla suoritettu.

Yhtiöittämisvelvollisuuden taustalla on muun muassa Euroopan komission Suomelle osoittamat osittain kielteiset päätökset koskien julkisten liikelaitosten taloudellista toimintaa. Komissio katsoi Tieliikelaitosta (nykyinen Destia) koskevassa päätöksessään, että valtion liikelaitoksen taloudellisessa toiminnassa oli kyse kielletystä valtiontuesta, koska Suomen konkurssilainsäädäntöä ei sovelleta liikelaitokseen ja koska vapautus yhteisöverosta muodostaa kilpailua vääristävän valtiontukitoimenpiteen.

Komission esiin nostamien ongelmien ratkaiseminen on Suomessa pyritty toteuttamaan kilpailuneutraliteettisääntelyn voimaansaattamisella. Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan lähtökohtaisesti tasapuolisia kilpailunedelly-

tyksiä markkinoilla kilpailevien julkisten ja yksityisten toimijoiden välillä.

Kunnan toimintaan sovellettava verosääntely ja yhtiöittäminen

Yhtiöittämisen vaikutukset

Kunnan ja kunnan liikelaitoksen asema verovelvollisena poikkeaa monin tavoin elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen veroasemasta kunnan ja kunnan liikelaitoksen eduksi. Tuloverolain nojalla kunta on verovelvollinen ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuotamasta tulosta. Kunta ei ole kuitenkaan verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta.

Yhtiöittämisen johdosta aiemmin tuloverottoman toiminnan harjoittamisesta yhtiömuodossa suoritetaan yhteisöveroa tuloverolain perusteella. Yhtiöittämisen tuloverotukseen liittyvät taloudelliset vaikutukset aiempaan tilanteeseen verrattuna riippuvat osaltaan siitä, miten yhtiöittämissä toteutetaan. Lähtökohtaisesti yhtiöittäminen merkitsee sitä, että kuntien yhteisöverotuotot kasvavat ja kunnat menettävät verovapaita elinkeinotoiminnan tulojaan. Osa aiemmin kokonaan kunnille jääneestä laskennallisesta tuloveroedusta tulee

näin tilitettyä muille veronsaajille eli valtiolle ja seurakunnille.

Yhtiöittämisen toteutustavasta riippuen kunnille on voinut kertyä merkittäviäkin voittoja luovutettavasta toiminnasta ja omaisuudesta. Kun puhutaan voitoista, on tärkeää havaita, että useimmiten kyseessä ei ole välitön kassavirta luovuttavalle kunnalle liiketoiminnan vastaanottavalta yritykseltä, vaan ennemminkin kyse on kirjanpitolillisesta voitosta kunnassa. Luovutus jääkin näkymään kunnan taseessa joko tytäryhtiöosakkeiden kasvaneena hankintamenona, kauppahintasaamisena tai näiden yhdistelmänä yhtiöittämisen toteuttamistavasta riippuen.

Toteutus ja verosuunnittelu

Kuntien toimintojen yhtiöittämisissä on pääasiassa sovellettu seuraavia toteutustapoja tai näiden yhdistelmiä:

- 1) liiketoimintakauppa, ja
- 2) apporttiehtoinen osakeanti, erityisesti liiketoimintasiirto.

Liiketoimintakaupassa liiketoiminnan ostava yhtiö on voinut päivittää kuluvarannon (esimerkiksi poistot) käypiin arvoihin ilman, että kunta on joutunut maksamaan tuloveroa luovutusvoitosta siltä osin kuin toimintaa on harjoitettu kunnan alueella. Kuluvarannon kasvatta- ►

Tasapuolisten kilpailunedellytysten toteuttaminen yksityisen ja julkisen taloudellisen toiminnan välillä on vaikutuksiltaan laaja-alainen hanke, jolla voi olla merkittävä vaikutus sekä markkinoiden että kuntatalouden kehitykseen tulevaisuudessa.

misella kunnat voivat lykätä toiminnan tuloksesta maksettavaa tuloveroa.

Liiketoimintakaupan jälkeen rahoitusrakenteen oman ja vieraan pääoman suhde on ollut joustavasti määriteltävissä taloudellista toimintaa harjoittavassa yrityksessä. Velkarahoitus on oman pääoman ehtoista rahoitusta verotehokkaampi vaihtoehto kuntakonsernin kannalta, koska oman pääoman tuottoa, eli osinkoa, jaetaan jo verotetuista tuotoista, mutta korkokulu maksetaan lähtökohtaisesti verottamattomista tuotoista. Sekä osinko että korkotulo ovat kunnille verovapaata. Liiketoimintakaupassa siirtyvien kiinteistöjen ja arvopapereiden osalta on suoritettava varainsiirtovero, joka on kuntakonsernin kannalta kustannus, koska vero tilitetään valtiolle.

Liiketoimintasiirto on verolainsäädännön tuntema termi ja rinnastuu joko apporttiehtoiseen osakeyhtiön perustamiseen tai apporttiehtoiseen osakeantiin. Kunnan liiketoiminnan yhtiöittämisessä liiketoimintasiirto tätä toimintaa varten perustettuun yhtiöön on ollut ratkaisu välttää varainsiirtoverokustannus, kun siirron kohteena on ollut kiinteistöjä tai arvopapereita. Järjestelyn heikkoutena on ollut täysin oman pääoman ehtoinen rahoitusrakenne ja se, että verotuksen kuluvaranto ei ole päivittynyt.

Konkurssiuhka ja valtiontukisääntely osana kilpailuneutraliteetin toteutumista

Konkurssilainsäädäntö ja muodollinen konkurssiuhka

Kunnallisen liikelaitoksen tai muun kuntaan kuuluvan viraston tai laitoksen yhtiöittäminen merkitsee toiminnan organisoimista tavalla, johon sisältyy

uhka konkurssiin ajautumisesta. Tämä ratkaisee muodollisesti virasto- tai liikelaitosmuodossa suoritettavaan taloudelliseen toimintaan liittyvän keskeisen kilpailuneutraliteettiongelman, eli konkurssiuhan puuttumisen.

Kilpailuneutraliteetin toteutumisen kannalta on muodollisen konkurssiuhan lisäksi tarkasteltava perustettavan yhtiön toimintaa valtiontukisääntelyn perusteella, etenkin huomioiden kuntaomistajaa koskevan konkurssisuojan mahdollinen välitön tai välillinen vaikutus yhtiön toimintaedellytyksiin markkinoilla.

Valtiontukisääntely konkurssiuhan toteutumisen takeena

Euroopan unionin oikeuden mukaan valtiontuet yritystoiminnalle ovat lähtökohdaisesti kiellettyjä. Esimerkiksi kunnan julkisin varoin myöntämä tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosiomalla jotakin yritystä, ei sovellu unionin sisämarkkinoille. Yrityksen määritelmä kattaa tässä yhteydessä kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Valtiontukisääntelyä sovelletaan siten myös tukiin, jotka kohdistuvat julkisomisteisiin yhteisöihin kuten kunnan omistamiin yhtiöihin.

Täyttääkseen valtiontukimääritelmän on toimenpiteestä koiduttava yritykselle taloudellista hyötyä, jota yritys ei saisi tavanomaisessa liiketoiminnassaan. Näin yritys asetettaisiin kilpailijoitaan edullisempaan asemaan. Esimerkiksi laina, takaus ja pääomarahaus voivat täyttää tukitoimenpiteen määritelmän riippuen kyseisten toimenpiteiden toteutuksesta ja ehdoista.

Kuntien mahdollisuudet rahoittaa julkisin varoin omistamiaan yhtiöitä ovat

valtiontukisääntelystä johtuen hyvin rajalliset. Tämä on kilpailuneutraliteetin toteutumisen kannalta perusteltua.

Mikäli kunnat pystyisivät rahoittamaan omistamiaan yhtiöitä, merkitsisi se käytännössä, että kuntayhtiöiden voitaisiin niiden kilpailijoista poiketen perustellusti katsoa olevan taloudellisesti turvattuja yhtiömuodosta riippumatta.

Kilpailuneutraliteetti ja verokohtelun yhdenmukaisuus

Verottomasta veronalaiseen toimintaan

Kunnan yhtiöitettyä yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuuluvan toimintansa, on se osakeyhtiössä harjoitettuna yleisten säännösten nojalla veronalaista. Toiminnan uudelleenjärjestelyssä on tullut ottaa huomioon, että yhtiön maksamien suoritteiden määrän ja suuruuden on vastattava sitä, mitä vastaavassa tilanteessa noudatettaisiin riippumattomien osapuolten välillä. Kuntalain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä on myös todettu, että muussa tapauksessa hinnoittelu voidaan katsoa kielletyksi valtiontueksi ja verotuksessa peitellyksi osingonjaoksi. Tältä osin on viitattu siihen, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuissa on kuitenkin katsottu hyväksyttäväksi pääomalainojen koroiksi yksittäistapauksissa jopa 6–8 prosentin kiinteä korko. Toiminnan taloudellisessa suunnittelussa on otettava huomioon, etteivät järjestelyt vaaranna yrityksen elinkelpoisuutta.

Toiminnan markkinaehtoisuus

Yrityksille alkaa olla jo tuttua se, että lähipiirioikeustoimien on täytettävä tuloverotuksessa markkinaehtoisuuden vaatimukset, joista on yksityiskohtaiset

määräykset verotusmenettelylaissa. Kuntaympäristössä asia on kuitenkin vielä toistaiseksi vieraampaa. Kunnan ja kuntakonserniin kuuluvien yritysten välillä tyypilliset oikeustoimet, joita on peilattava riippumattomien osapuolten välisiin oikeustoiimiin, ovat vuokra-, korko-, vakuus- ja takausprovisio- sekä hallintopalveluveloitukset. Myös muuta palvelutuotantoa kunnan ja kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden välillä on arvioitava vastaavasti.

Lopuksi

Yhtiöittämisvelvoitteen takarajan tultua vastaan vuoden 2014 lopussa vaikuttaa siltä, että monessa kunnassa on huokaistu helpotuksesta, kun tekninen suoritus on saatu maaliin. Kuitenkin olennaista itse yhtiöittämisvaiheen jälkeen on, että toiminta kuntakonsernissa täyttää markkinaehtoisuuden vaatimukset eikä kiellettyä valtiontukea kunnan ja markkinaehtoisesti toimivien yritysten välillä liiku.

Tasapuolisten kilpailunedellytysten toteuttaminen yksityisen ja julkisen taloudellisen toiminnan välillä on vaikutuksiltaan laaja-alainen hanke, jolla voi olla merkittävä vaikutus sekä markkinoiden että kuntatalouden kehitykseen tulevaisuudessa. Nyt toteutetut yhtiöittämistimenpiteet ovat kuitenkin vasta ensimmäinen askel kohti kilpailuneutraliteetin toteutumista.



LISÄTIETOJA:

Jan Ljungman / Lakipalvelut

P: 020 760 3220 / **E:** jan.ljungman@kpmg.fi



Ari Engblom / Lakipalvelut

P: 020 760 3614 / **E:** ari.engblom@kpmg.fi

TYÖNTEKIJÄSTÄ YRITTÄJÄKSI – PALKKAA VAI TYÖKORVAUSTA?

Teksti: Marika Kaitamaa

Verohallinto julkaisi 10.10.2014 päivitetyn ohjeen palkan ja työkorvauksen verotuksesta. Ohjeessa on käsitelty aiempaa tarkemmalla tasolla sitä, milloin maksajan ja saajan välillä katsotaan olevan työsuhde, jonka perusteella maksettu korvaus on palkkaa ja toisaalta milloin kyseessä on toimeksiantosuhde, jonka perusteella tehty suoritus katsotaan työkorvaukseksi.

Verohallinto taustoittaa ohjeen tarvetta muutoksissa työntö-
on ja yrittämisen malleissa,
kun yhä enenevässä määrin
yritykset ulkoistavat ydintoimintaansa
kuulumattomia tai erityistä osaamista
vaativia tehtäviä niihin erikoistuneille
pienyrittäjille ja ammatinharjoittajille.
Verohallinnon mukaan ohjeen tarkoituk-
sena on helpottaa pienten ja aloittavien
yritysten toimintaa siten, että yksittäis-
istä toimeksiannoista maksettavat
suoritukset katsottaisiin yhä useammin
työkorvaukseksi. Tässä artikkelissa arvi-
oidaan Verohallinnon verotuskäytäntöä
ohjeen julkaisemisen jälkeiseltä ajalta.

Palkkaa vai työkorvausta

Työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua vastiketta pidetään verotuk-
sessa joko palkkana tai työkorvaukse-
na. Palkkaa on kaikenlaatuinen työ- ja
virkasuhteessa saatu palkka, palkkio,
etuus ja korvaus. Työstä, tehtävästä
tai palveluksesta muuna kuin palkkana
saatu korvaus on työkorvausta. Tällä
rajanvedolla on merkitystä sekä suori-

tuksen maksajan että suorituksen saajan
kannalta. Työnantajan on toimitettava
palkasta ennakonpidätys ja maksettava
työnantajan sosiaaliturvamaksu. Pal-
kansaajan verotuksessa palkka on aina
veronalaista ansiotulua. Työkorvauksesta
ei toimiteta ennakonpidätystä, jos sen
saaja on enakkoperintärekisterissä,
eikä makseta työnantajan sosiaaliturva-
maksua. Työkorvaus voi olla työn suori-
tajan elinkeinotoiminnan tuloa, muuta
ansiotulua tai hänen omistamansa
yhtiön tuloa. Se, onko kyseessä palkka
vai työkorvaus, ratkaistaan kokonaisarvi-
oinnin perusteella.

Työ- vai toimeksiantosuhde – kokonaisarvioinnissa huomioitavat tunnusmerkit

Työ- ja toimeksiantosuhteen rajanve-
dossa huomioon otettavat tunnusmerkit
ryhmitellään Verohallinnon ohjeessa
muodollisiin ja tosiasialisiin tunnus-
merkkeihin. Muodolliset tunnusmerkit
liittyvät erilaisiin yritystoiminnan aloit-
tamiseen ja yrittäjänä toimimiseen
liittyvien velvoitteiden täyttämiseen.

Tosiasialliset tunnusmerkit liittyvät mak-
sajan ja saajan välisen sopimussuhteen
mukaisten velvoitteiden sisältöön sekä
todellisiin työskentelyolosuhteisiin ja
ehtoihin.

Toimeksiantosuhdetta tukevia muodollisia tunnusmerkkejä ovat esimerkiksi:

- toiminimellä tai yhtiömuodossa toimiminen
- pakollisten sosiaalivakuutusten ottaminen
- enakkoperintärekisteriin kuuluminen
- muihin rekistereihin kuuluminen
- lakisääteisten ilmoitusten tekeminen
- toimilupa

Tosiasiallisia olosuhteita selvitetään muun muassa seuraavien kysymysten avulla:

- Työsopimuksen tai toimeksiantosopimuksen sisältö – mistä on sovittu?
- Sitoutuuko henkilö suorittamaan työn henkilökohtaisesti vai voiko hän valita työn suorittajan?

**Vaikka ohjeen tavoitteena on ollut helpottaa
yrittäjäksi ryhtymistä, katsotaan etenkin
entisen työnantajan kanssa solmitut
toimeksiantosuhteet helposti työsuhteiksi.**

- Kenen hyväksi koituu henkilön työstä tuleva välitön taloudellinen hyöty?
- Kenellä on työn johto- ja valvontaoikeus?
- Kuka omistaa työssä käytettävät työvälineet, tarvikkeet ja materiaalit?
- Kuka päättää milloin ja missä työ tehdään?
- Miten työstä maksettu korvaus määräytyy?
- Kuka vastaa työn suorittamisesta aiheutuneista kustannuksista?
- Kuka kantaa vastuun työn lopputuloksesta?
- Millä ehdoin osapuolten välisen sopimuksen irtisanominen on mahdollista?
- Onko työn suorittajan toimeksiantojen määrää rajoitettu osapuolten välisessä sopimuksessa?

Muodollisten ja tosiasiallisten tunnusmerkkien lisäksi kokonaisarvioinnissa voidaan huomioida toimeksiantosuhdetta puoltavia elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä, kuten toiminnan laajuutta ja julkisuutta. Tällä tarkoitetaan etenkin sitä, että työn suorittajalla on useampia toimeksiantajia.

Tunnusmerkkien painoarvoista

Ohjeen mukaan osapuolten välisen sopimuksen sisältö ja tarkoitus on lähtökohtana, kun ratkaistaan, onko osapuolten välille syntynyt työ- vai toimeksiantosuhde. Yleensä kyseessä on toimeksiantosuhde, jos osapuolten välillä on tehty toimeksiantosopimus, toimeksiantosuhteen tunnusmerkit täyttyvät ja osapuolten tosiasiallinen toiminta tukee toimeksiantosuhteen syntymistä. Tavallisesti, etenkin tilanteissa, jossa työntekijä yrittäjäksi ryhtyttyään solmii toimeksiantosopimuksen entisen työnantajansa kanssa, kokonaisarvioinnissa painottuvat tosiasiallisia olosuhteita osoittavat tunnusmerkit.

Verotuskäytännön perusteella näyttää siltä, että tosiasiallisista tunnusmerkeistä painoarvoa annetaan etenkin sille, kuka kantaa yritysrisin ja sitoutuuko toimeksisaaja henkilökohtaisesti suorittamaan työn sekä onko toimeksisaajalla tosiasiallisesti työn johto- ja valvontaoikeus. Koska työ- ja toimeksiantosuhteen olemassaolo perustuu kokonaisarviointiin, vaihtelee myös eri tunnusmerkeille annettu painoarvo tapauksittain, mikä vaikeuttaa toimek-

siantosuhteen perusteella maksetun korvauksen verokohtelun ennakoimista.

Toimeksiantosuhde ja palkka

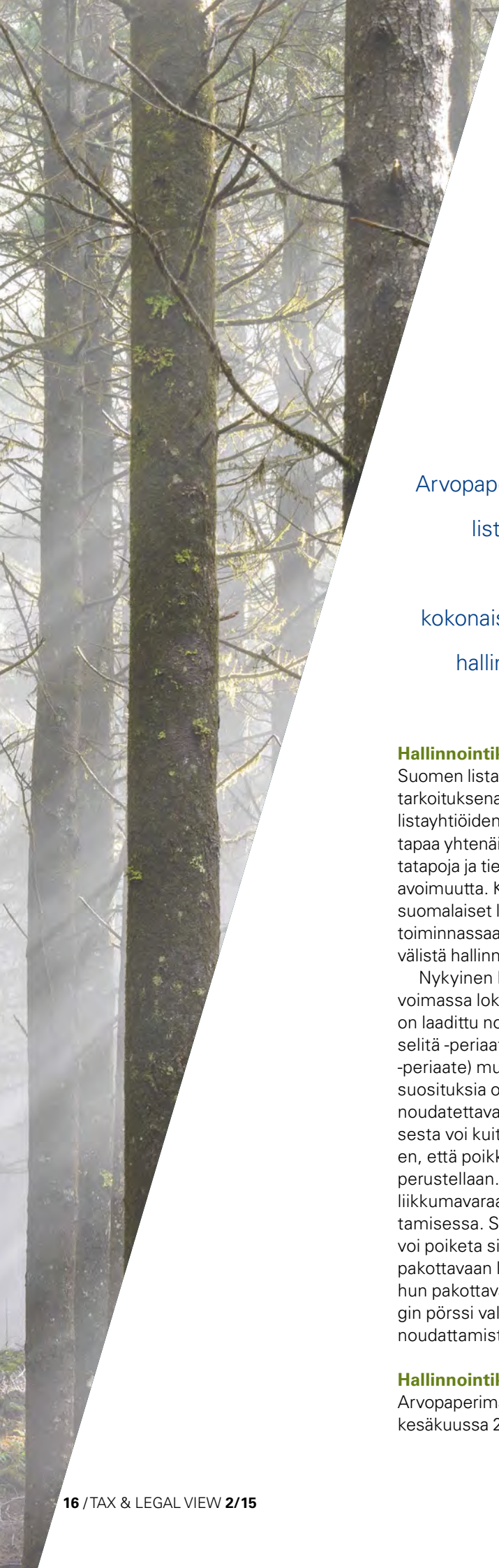
Ohjeen jälkeen palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa koskevan verotuskäytännön voi sanoa säilyneen vähintään yhtä kirjavana ja sattumanvaraisena kuin ohjetta edeltäneenä aikanaan. Vaikka ohjeen tavoitteena on ollut helpottaa yrittäjäksi ryhtymistä, katsotaan etenkin entisen työnantajan kanssa solmitut toimeksiantosuhteet helposti työsuhteiksi. Verotuskäytännön perusteella vaikuttaa, että

- vaikka kaikki yrittäjyyden muodolliset tunnusmerkit täyttyvät,
- osapuolten välinen sopimus ja heidän tarkoituksensa tukevat toimeksiantosuhdetta ja
- toimeksisaaja suorittaisi työnsä itsenäisesti valitsemallaan tavalla, voidaan kyseessä katsoa olevan työsuhte, mikäli esimerkiksi toimeksisaajalla ei ole yrittämisen alkuvaiheessa muita toimeksiantajia kuin tämän entinen työnantajayritys. Työ- ja toimeksiantosuhteen rajanveto näissä tilanteissa tullee arvioitavaksi vielä oikeuskäytännössä.



LISÄTIETOJA:

Marika Kaitamaa / Henkilöverotus ja komennuspalvelut
P: 020 760 3737 / E: marika.kaitamaa@kpmg.fi



Listayhtiöiden hallinnointikoodin uudistaminen

Teksti: Kai Soini & Aimo Manninen

Arvopaperimarkkinayhdistys on julkaissut ehdotuksensa uudeksi listayhtiöiden hallinnointikoodiksi. Uuden hallinnointikoodin on tarkoitus korvata voimassa oleva hallinnointikoodi kokonaisuudessaan 1.1.2016 lähtien. Uudistuksen tavoitteena on hallinnointikoodin rakenteen kehittäminen ja selkeyttäminen.

Hallinnointikoodi

Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodin tarkoituksena on edistää suomalaisten listayhtiöiden noudattamaa hallinnointitapaa yhtenäistämällä yhtiöiden toimintatapoja ja tiedottamista, sekä lisäämällä avoimuutta. Koodin tavoitteena on, että suomalaiset listayhtiöt noudattaisivat toiminnassaan korkeatasoista kansainvälistä hallinnointitapaa.

Nykyinen hallinnointikoodi on ollut voimassa lokakuusta 2010 lähtien. Se on laadittu noudatettavaksi noudata tai selitä -periaatteen (*Comply or Explain* -periaate) mukaisesti. Vaikka kaikkia suosituksia on siten lähtökohtaisesti noudatettava, yksittäisestä suosituksesta voi kuitenkin poiketa edellyttäen, että poikkeaminen ilmoitetaan ja perustellaan. Periaatteella on annettu liikkumavaraa hallinnointikoodin noudattamisessa. Suosituksista ei kuitenkaan voi poiketa siltä osin kuin ne perustuvat pakottavaan lainsäädäntöön tai muuhun pakottavaan sääntelyyn. Helsingin pörssi valvoo hallinnointikoodin noudattamista.

Hallinnointikoodin uudistaminen

Arvopaperimarkkinayhdistys julkaisi kesäkuussa 2015 ehdotuksensa uu-

deksi listayhtiöiden hallinnointikoodiksi. Uuden hallinnointikoodin on tarkoitus korvata voimassaoleva koodi kokonaisuudessaan.

Uuden hallinnointikoodin valmistelu-työ aloitettiin kesällä 2014. Valmistelutyön aloittamisen taustalla olivat muun muassa EU:n komission antama suositus yritysten hallinnointi- ja ohjausjärjestelmää koskevan raportoinnin laadusta sekä luonnolliset päivitystarpeet vuoden 2010 hallinnointikoodiin. Komission suosituksen mukaan hallinnointikoodissa tulisi ilmetä selvästi: (i) mistä osista ei voida poiketa, (ii) mihin osiin sovelletaan noudata tai selitä -periaatetta ja (iii) mitkä osat ovat vapaaehtoisesti noudatettavia.

Hallinnointikoodin uudistamisen keskeisenä tavoitteena on vastata komission suosituksen edellyttämiin muutoksiin. Valmistelutyön painopisteenä on ollut koodin rakenteen kehittäminen ja koodin selkeyttäminen. Tähän liittyen esimerkiksi raportointia koskevat vaatimukset on siirretty erilliseen raportointijaksoon.

Keskeiset muutokset

Uudessa hallinnointikoodissa on tiivistetty varsinaisia suosituksia ja sellaiset laista suoraan tulevat velvoitteet, joista

ei ole mahdollista poiketa, on mahdollisuusien mukaan siirretty suositusten perusteluihin. Perusteluihin on myös koottu yksityiskohtaisemmat ohjeet ja esimerkit.

Raportointia koskevat vaatimukset on siirretty erilliseen raportointia koskevaan ohjeistukseen, raportointijaksoon. Nykyisessä hallinnointikoodissa vaatimukset on sisällytetty eri suosituksiin. Ehdotuksen lähtökohtana on, että raportointia koskevista vaatimuksista ei voi poiketa. Listayhtiön on siten esitettävä vuotuisessa raportoinnissaan kaikki ne seikat, jotka soveltuvat sen toimintaan. Tältä osin tavoitteena on ollut – raportointivaatimusten selkeyttämisen lisäksi – markkinoilla omaksuttujen hyvien käytäntöjen yhtenäistäminen ja siten sijoittajainformaation saatavuuden parantaminen.

Raportointijakso koostuu erillisistä hallinnointia ja palkitsemista koskevista osioista. Hallinnointiosio koskee arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettua selvitystä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä sekä tietojen esittämistä yhtiön internetsivuilla. Palkitsemista koskeva raportointiosio käsittelee palkka- ja palkkioselvitystä. Selvitykseen on sisällytettävä palkitsemisraportti sekä kuvaukset palkitsemista koskevasta päätöksentekojärjestyksestä ja palkitsemisessa noudatettavista keskeisistä periaatteista.

Uudet suositukset

Hallinnointikoodin rakenteeseen liittyvien teknisten muutosten lisäksi ehdotus sisältää muutaman uuden suosituksen. Uudet suositukset koskevat hallituksen kokoonpanoa koskevan ehdotuksen valmistelua (suositus 7), hallituksen monimuotoisuutta (suositus 9), osakkeenomistajien nimitystoimikuntaa (suositus 18b) ja lähipiiriliiketoimia (suositus 29).

Hallituksen monimuotoisuutta koskevan suosituksen taustalla on muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuustietojen julkistamista koskeva direktiivi ja Valtioneuvoston periaatepäätös. Suosituksen mukaan yhtiön on määriteltävä hallituksen monimuotoisuutta koskevat periaatteet. Periaatteita määriteltäessä arvioitavia seikkoja voivat ehdotuksen mukaan olla muun muassa ikä, sukupuoli sekä ammatti-, koulutus- ja kansainvälinen tausta. Yhtiöiden on kuitenkin selostettava vähintään tavoitteet molempien sukupuolten edustuksen osalta, toimenpiteet tavoitteiden toteuttamiseksi sekä tavoitteiden toteutumisessa edistyminen.

Ehdotuksen suositus osakkeenomistajien nimitystoimikunnasta tuo vaihtoehdon perinteiselle hallituksen jäsenistä muodostetulle nimitysvaliokunnalle. Suosituksen mukaan yhtiökoukous voi perustaa hallituksen valinnan

ja palkitsemisen valmistelua varten osakkeenomistajien nimitystoimikunnan, joka koostuu yhtiön suurimmista osakkeenomistajista tai suurimpien osakkeenomistajien edustajista. Nimitystoimikunnan ja sen puheenjohtajan valitsemiseen liittyvä menettely, toimikunnan kokoonpano ja tehtävät määriteltäisiin yhtiökokouksen vahvistamassa toimikunnan kirjallisessa työjärjestyksessä.

Lähipiiriliiketoimia koskevan suosituksen mukaan yhtiön on arvioitava ja seurattava lähipiirinsä kanssa tehtäviä liiketoimia ja huolehdittava siitä, että eturistiriidat tulevat huomioiduksi yhtiön päätöksenteossa. Listayhtiöiden on myös ylläpidettävä luetteloa sen lähipiiriin kuuluvista osapuolista.

Uusia suosituksia lukuun ottamatta ehdotus ei sisällä merkittäviä sisällöllisiä muutoksia voimassaoleviin suosituksiin.

Uudistuksen aikataulu

Arvopaperimarkkinayhdistyksen tarkoituksena on julkaista lopullinen versio uudesta hallinnointikoodista lokakuussa 2015. Yhdistys on ehdottanut, että varsinainen hallinnointikoodi tulisi voimaan 1.1.2016 ja raportointia koskeva ohjeistus joko 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta, jolloin ohjeistusta olisi noudatettava vuonna 2017 annettavissa selvityksissä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä.



LISÄTIETOJA:

Kai Soini / Lakipalvelut

P: 020 760 3273 / E: kai.soini@kpmg.fi



Aimo Manninen / Lakipalvelut

P: 020 760 3720 / E: aimo.manninen@kpmg.fi

AEO-TODISTUKSEN MERKITYS KASVAA EU:N TULLILAINSÄÄDÄNNÖN UUDISTUKSEN MYÖTÄ

Teksti: Anna Jääskeläinen

Euroopan unionin rajat ylittävän tavarakaupan ja toimitusketjun sujuvuus, nopeus ja varmuus ovat yrityksille tärkeitä menestystekijöitä. Terrorismiuhkan lisääntyminen on johtanut yhä tiukentuvaan tavaravirtojen valvontaan ja viranomaistarkastuksiin niin Euroopassa kuin muuallakin maailmassa. AEO (*Authorized Economic Operator*) -ohjelman tarkoituksena on myöntää etuja ja helpotuksia luotettavaksi todetuille toimijoille sekä keskittää viranomaisten resursseja riskikuljetusten valvontaan.

Authorized Economic Operator (AEO) on Tullin myöntämä asema, joka osoittaa yrityksen täyttävän viranomaisen määrittelemät tullimenettelyihin ja toimitusketjun fyysiseen turvallisuuteen liittyvät vaatimukset. AEO-todistus on hyödyllinen yrityksille, jotka osallistuvat Euroopan unioniin tuotavien tai sieltä vietävien tavaroiden toimitusketjuun. Jotta yhä lisääntyvä viranomaisvalvonta ja -tarkastukset eivät tulevaisuudessa hidastaisi ja hankaloitaisi luotettavien yritysten liiketoimintaa, kannattaa esimerkiksi viejien, tuojien, huolintaliikkeiden ja kuljetusyritysten hakea AEO-todistusta. Sen myötä yritykselle on luvassa helpotuksia

tullitarkastuksissa sekä mahdollisuuksia yksinkertaistettuihin tullimenettelyihin.

AEO-todistuksia on kolme: 1) AEO-C (*Customs Simplifications*) todistus yksinkertaistettujen tullimenettelyiden, 2) AEO-S (*Safety and Security*) fyysisen turvallisuuden ja 3) AEO-F (*Full*) molempien edellä mainittujen vaatimusten täyttämiseen. Liiketoiminnan luonteesta riippuu, mikä eri AEO-todistuksista on kullekin yritykselle tarpeellisin. Esimerkiksi viejät ja tuojat hyötyvät yleensä eniten AEO-F todistuksesta.

Merkittäviä hyötyjä AEO-toimijoille

Suurin AEO-todistuksesta saatava hyöty on turvallisen ja luotettavan yhteistyö-

kumppanin maine. Tullin auditoima, AEO-vaatimukset täyttävä yritys voi hyödyntää saavuttamaansa asemaa osoituksena tiukkojen laatustandardien noudattamisesta. AEO-asema lisää asiakkaiden ja yhteistyökumppanien positiivista mielikuvaa yrityksestä.

AEO-todistus myös nopeuttaa yrityksen toimitusketjua, kun AEO-toimijoiden dokumentteihin ja tavaraliikenteeseen kohdistuu vähemmän viranomaistarkastuksia. AEO-ohjelman tarkoituksena on vähentää auditoituihin toimijoihin kohdistuvaa valvontaa ja kohdistaa viranomaisten resursseja korkeamman riskin kuljetusten seurantaan. Tavoitteena on, että kaikki toimitusketjujen toimijat ovat sertifioituja aina valmistavasta yrityksestä kuljetusliikkeeseen ja huolitsijasta maahantuojaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että viejänä tai tuojana toimivan yrityksen toimituksiin voi kohdistua viranomaistarkastuksia siitä huolimatta, että yritys käyttää tulli-ilmoitusten antamiseen AEO-sertifioitua huolintaliikettä, jos tavarantoimittaja ei ole AEO-toimija.

Vastavuoroinen tunnustaminen lisää AEO:sta saatavia etuja

Yhdysvaltojen C-TPAT (*Customs Trade Partnership Against Terrorism*) todistuksen ja EU:n AEO-todistuksen lisäksi vastaavia turvallisuustodistuksia myönne-



tään myös esimerkiksi Japanissa, Norjassa, Kiinassa ja Meksikossa, joilla on omat kansalliset turvallisuusohjelmansa. EU on sopinut turvallisuusohjelmien vastavuoroisesta tunnustamisesta jo esimerkiksi Japanin, Yhdysvaltojen ja Norjan kanssa, ja uusia kumppanimaita on toivottavasti tulossa tulevaisuudessa lisää. Tästä hyötyvät myös eurooppalaiset yritykset, joiden tavaroita maahantuodaan AEO-aseman tunnustavassa maassa. Käytännössä yritys hyötyy maahantuonnin muodollisuuksien helpottumisesta ja nopeutumisesta sekä tavaroihin kohdistuvien tullitarkastusten vähenemisestä.

Miten hakeutua AEO-toimijaksi?

AEO-todistuksen hakeminen kestää yleensä muutamasta kuukaudesta vuoteen yrityksen toiminnan laajuudesta riippuen. Hakemusprosessi voidaan aloittaa, kun Tulli on todennut, että hakijayritys on noudattanut toiminnassaan tullilainsäädäntöä ja yrityksen taloudellinen tilanne on vakavarainen. Lisäksi hakijayrityksellä tulee olla käytössään

kirjanpito- ja logistiikkajärjestelmä, joka mahdollistaa tullitarkastukset ja noudattaa yleisesti hyväksyttyjä kirjanpitoperiaatteita. AEO-S tai AEO-F todistusta hakiessaan yrityksen tulee lisäksi täyttää vaativat fyysisen turvallisuuden kriteerit.

AEO-hakuprosessi käynnistyy aloituspalaverilla yhdessä tullitarkastajien kanssa, jonka jälkeen Tulli tekee 2–3 tarkastuskäyntiä yrityksen tiloihin ja haastattelee henkilöstöä. Arvioinnin aikana yrityksen tulee toimittaa Tullille dokumentteja, jotka sisältävät yrityksen sisäisiä toimintaohjeita ja -kuvauksia tullitoiminnasta ja turvallisuuskäytännöistä. Tarkastuskäyntien jälkeen Tulli esittää hakijayritykselle loppuraportin, jossa todetaan tarkastuskäynneillä todettu tilanne verrattuna AEO-vaatimuksiin. Hakijayrityksen tulee suorittaa tarvittavat korjaavat toimenpiteet ennen kuin todistus voidaan myöntää.

AEO-todistuksen saatuaan yrityksen tulee sitoutua saavutetun turvallisuustason ylläpitämiseen ja myös sen jatkuvaan parantamiseen. AEO-turval-

lisuusjohtaminen edellyttää, että yritys on jatkuvasti tietoinen toimintaansa liittyvistä riskeistä, ja että riskienhallinta on otettu osaksi jokapäiväistä toimintaa.

Vuonna 2016 AEO:n merkitys kasvaa

EU:n tullilainsäädäntö uudistuu ensi vuonna, ja päivitettyä tullikoodexia aletaan soveltaa 1.5.2016. Uudistuva tullilainsäädäntö tuo mukanaan useita uudistuksia sekä mahdollisuuksia yksinkertaistettuihin tullimenettelyihin. Lainsäädännön uudistus lisää myös AEO-todistuksen merkitystä, kun yksinkertaistuksia ja helpotuksia voidaan myöntää vain AEO-vaatimukset täyttävälle yrityksille. Tällä tavoin pyritään lisäämään yritysten halukkuutta hakeutua AEO-toimijaksi. EU:n rajat ylittävään tavarakauppaan osallistuvien yritysten kannattaa selvittää AEO-aseman tarpeellisuus omassa toiminnassaan. Julkisuudessa esitettyjen arvioiden mukaan yhä useammat yritykset tarvitsevat ja hakevat AEO-todistusta EU:n tullilainsäädännön uudistuksen myötä.



LISÄTIETOJA:

Anna Jääskeläinen / Tulli- ja valmisteverotus
P: 020 760 3022 / E: anna.jaaskelainen@kpmg.fi



Matti Alpua / Tulli- ja valmisteverotus
P: 020 760 3922 / E: matti.alpua@kpmg.fi

SIIRTOHINNOITTELUPOLITIIKASTA KÄYTÄNNÖN LIIKETOIMINTAAN – JA PÄINVASTOIN

Teksti: Suvi Vasenius

Siirtohintakeskustelut pyörivät usein konserniyhtiöiden ansaitsemisissa katetasoissa ja niiden markkinaehtoisuuden arvioinnissa. Tutkittaviin katetasoihin vaikuttavat kuitenkin useat päivittäiset ratkaisut eri puolilla konsernia ja osittain sen ulkopuolellakin; esimerkiksi millä perustein konserniyhtiöiden välillä on liiketoimia, kuka päättää niiden sisällöstä, miten nämä raportoidaan toiminnanohjausjärjestelmään ja kenen toimesta, ja pystytäänkö järjestelmistä saatavien raporttien perusteella tekemään kokonaisarviota konsernin sisäisistä liiketoimista. Liiketoimintamallin, siirtohinnoittelumallin ja näitä tukevien tietojärjestelmien tulisikin puhua samaa kieltä, jotta toiminnan tehokkuudesta ja siirtohintojen markkinaehtoisuudesta voidaan varmistua.

Toimivat rutiinit laadukkaan raportoinnin kivijalka

Konsernin liiketoimintamallista ja sen mukaisesta siirtohinnoittelumallista riippuen eri puolilla konsernia tehdään päivittäin erilaisia päätöksiä tai kirjauksia, joilla kaikilla on vaikutusta lopputulokseen. Laadittavien raporttien laatu on täysin riippuvainen järjestelmään syötetyn datan luotettavuudesta.

Siirtohinnoittelupolitiikkaa laadittaessa ja jalkauttaessa on hyvä huomioida kenen toimesta päätös tehdään, esimerkiksi että jotain myydään konserniyhtiöiden välillä, kuka syöttää transaktion järjestelmään ja millä perusteella, minkälainen ohjeistus heille on annettu, voiko siitä poiketa ja minkälaisissa tapauksissa. Lisäksi tulisi huolehtia, että kaikissa konserniyhtiöissä sovelletaan samoja periaatteita samanlaisten liiketoimien osalta. Esimerkiksi kustannusperusteisessa hinnoittelussa (*cost plus*) on tärkeää, että kustannuspohja sisältää samojen kustannuspaikkojen kulut kaikissa konserniyhtiöissä.

Liiketoiminnan ja hallintopuolen vuoropuhelu siirtohinnoitteluasioissa on tärkeää. Mikäli hinnoittelukäytäntöjä muutetaan, tulee varmistaa, että asia saadaan jalkautettua koko prosessiin. Ei ole ennenkuulumatonta törmätä tilanteeseen, jossa liiketoiminnan ihmisten mukaan taloushallinnon puolella laadittu siirtohinnoittelupolitiikka ei ole suoraan sovellettavissa käytännön elämässä, johtuen vaikka liiketoimintaan tai järjestelmiin liittyvistä rajoitteista, tai toimintatavoista markkinoilla.

Tietojärjestelmistä tukea ja tehokkuutta siirtohinnoitteluun

Riippuen konsernin (tai yksittäisten liiketoimien) hinnoittelumallista, siirtohinnoittelussa tarvitaan erilaisia listauksia, laskelmia sekä näiden analyysia. Useinkaan näitä ei ole suoraan mietitty esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmää suunniteltaessa, joten laskelmia ei saada suoraan nappia painamalla,

vaan ne vaativat manuaalisia tiedonkeräyksiä mahdollisesti eri järjestelmistä, tietojen yhdistämistä, analysointia ja oikaisuja. Tämä vie aikaa sekä tuo myös mukaan aina inhimillisen virheen mahdollisuuden.

Järjestelmät olisi tärkeä rakentaa alusta lähtien sellaisiksi, että niiden avulla voidaan laatia tarvittavia raportteja, myös konsernin sisäisiin sekä vastaaviin ulkopuolisten kanssa tehtäviin liiketoimiin sekä näiden kannattavuuteen liittyen. Tehokkaat tietojärjestelmät ovat avuksi niin tietojen keräämisessä, raportoinnissa, dokumentoinnissa kuin monitoroinnissakin. Eikä sovi unohtaa, että tänään tehtävät ratkaisut saattavat olla verotarkastuksissa vasta vuosien kuluttua.

Suurimpiin liiketoiminnan ohjausjärjestelmiin on saatavilla esimerkiksi niin sanottuja lisäosia tukemaan siirtohinnoitteluun tarvittavan datan keräämistä ja analysointia. KPMG on kehittänyt yhdessä ulkopuolisen järjestelmäasiantuntijan kanssa SAP- ja Oracle toiminnanohjausjärjestelmissä lisämoduulina toimivan työkalun automatisoimaan ja avustamaan tarvittavan datan keräämisessä, siirtohintojen asettamisessa, monitoroinnissa sekä dokumentoinnissa. Datan keräämistä ja analysointia voidaan tehostaa ja automatisoida usein ilman erillisiä järjestelmiä tai niiden lisäsovelluksia, perinteisemmin keinoin. Järjestelmät eivät siis tässä ole itse tarkoitus, vaan prosessin pitää olla kunnossa ja järjestelmien tukea tätä.

Maakohtainen raportointi tulee – oletko valmis?

OECD:n BEPS-hankkeen yhtenä osa-alueena on maakohtaisen raportoinnin sisällyttäminen paikalliseen lainsäädäntöön. Isoimmat konserniyhtiöt joutuvat toimittamaan maakohtaista tietoa konsernin tuloksesta ja toiminnasta (*Country by Country Reporting*). Suomessa tätä koskeva lainsäädäntöuudistus etenee syksyn aikana hallituksen esityksen luonnokseksi, joka lähtee

kommentointikierrokselle. Ensimmäinen raportointivuosi olisi 2017, joka raportoitaisiin tätä seuraavana vuonna. Aluksi raportointia vaaditaan vain konserneilta, joiden liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa. Lienee vain ajan kysymys koska vastaavaa tietoa vaaditaan myös pienemmiltä konserneilta. Myös tämän tiedon tuottamisessa konsernien liiketoiminnan ohjausjärjestelmillä on merkittävä rooli. Ei ole kenenkään intressissä, että raportoitavien tietojen kerääminen jouduttaisiin tekemään edes joltain osin manuaalisesti.

Mikä avuksi?

Luonnollisestikin ratkaisut operatiivisessa siirtohinnoittelussa ovat tapauskohtaisia. Ratkaisuvaihtoehtoja ovat esimerkiksi liiketoiminnan ja taloushallinnon henkilöiden ohjaus ja koulutus, prosessin läpikäynti ja riskikohtien kartoitus sisäisen tarkastuksen avulla tai erillisen operatiivisen siirtohinnoitteluun kehitetyn työkalun hankkiminen. Pienemmissä konserneissa ei välttämättä tarvita erillisiä tietojärjestelmiä, vaan taulukkolaskentaseuranta on riittävä. Isoimmissa konserneissa voi myös olla järkevää hankkia siirtohinnoittelua tukeva järjestelmä, esimerkiksi liiketoiminnan ohjausjärjestelmän lisäosaksi, tai ainakin miettiä muita mahdollisesti kevyempiä keinoja tiedon keräämisen ja analysoinnin automatisoinniksi. Täysin manuaalinen tietojen keräys isoissa konserneissa on erittäin aikaa vievää ja usein prosessia on mahdollista tehostaa.

Järjestelmä uudistusten yhteydessä tulee siirtohintasi-asiat ottaa jo alusta asti mukaan siten, että järjestelmä tukee sekä liiketoiminnan että verotilomin tarpeita.

Kaikkien näkökohtien huomioiminen edellyttää eri alojen asiantuntijoiden osaamisen yhdistämistä. Verotuksesta vastaavat voivat antaa raamit siirtohintojen asettamiseen, mutta liiketoiminnan henkilöiden tulee olla yhtä lailla mukana, kuten myös järjestelmäasiantuntijoiden ja raportoinnista vastaavien henkilöiden.



LISÄTIETOJA:

Suvi Vasenius / Siirtohinnoittelu

P: 020 760 3241 / E: suvi.vasenius@kpmg.fi



Sanna Laaksonen / Siirtohinnoittelu

P: 020 760 3417 / E: sanna.laaksonen@kpmg.fi

TERO TAKALO

Enemmän kuin arvonlisäveroasiantuntija

Teksti: Kirsi Adamsson

Tero Takalo aloitti KPMG-uransa 10 vuotta sitten Turun toimistolla. Tänään hän toimii Oulussa paitsi arvonlisäveroasiantuntijana, myös koko Pohjois-Suomen alueen vero- ja lakipalveluiden vetäjänä. Millainen matka onkaan tuonut Teron tähän hetkeen?

Verotarkastajasta konsultiksi

Valmistuttuaan kauppatieteiden maisteriksi Turun Kauppatieteiden korkeakoulusta Tero toimi ensin verotarkastajana Lounais-Suomen veroviraston tarkastusyksikössä. Kolme vuotta verotarkastajana antoi hyvän pohjan ponnistaa arvonlisäveroasiantuntijaksi KPMG:lle loppusyksystä 2005. Verohallinnon ajoilta Tero tunnetaan viimeiseen saakka joukkuepelaajana. Muistoksi näiltä ajoilta jäivät Turun joukkueessa voitettua Verohallinnon lentopallomestaruuden lisäksi useat entiset Verohallinnon kollegat, joista monet myös ovat nykyisiä kollegoja KPMG:llä. Nuoren arvonlisäveroasiantuntijan tehtävät Turun toimistolla olivat opettavaista aikaa: ”Vaikka jotakin luuli jo osaavansa, asiakkaiden moninaiset kysymykset ja keskustelut kokeilemisen kollegoiden kanssa osoittivat nopeasti, että matkaa asiantuntijaksi on vielä aika tavalla edessä.”

Teroa on aina vienyt eteenpäin vahvasti ratkaisukeskeinen asiakasnäkökulma. Turun vuosilta Tero kuvaa matkaan tarttuneen etenkin asiakaslähteisen tekemisen mallin: ”Sain parhaan mahdollisen opin ja toimintamallin verokonsultin työhön Turusta, jossa oli reipas tekemisen meininki ja erittäin hyvä palvelualueiden välinen yhteistyö aina asiakkaiden parhaaksi.”

Vahvistusta Ouluun

KPMG on iso talo, joka mahdollistaa monenlaisia urapolkuja. Teron kohdalla tämä tarkoitti paluuta kotikonnuille

Ouluun vuonna 2007. Oulun toimistoon siirtyminen avasi jälleen uudenlaisen mahdollisuuden kehittyä uralla eteenpäin. Ouluun tullessaan Tero aloitti toimiston ensimmäisenä arvonlisäveroasiantuntijana, ja praktiikan kasvattaminen nopeasti nollasta kolmen hengen tiimiksi osoitti, että välillisen verotuksen palvelut otettiin erittäin hyvin vastaan myös Pohjois-Suomessa. ”Alusta asti KPMG:llä on kiehtonut rajattomat mahdollisuudet kehittää itseä ammatillisesti, ja niin se on edelleen. Viime vuosina on ollut mukava huomata, että osaa auttaa nuorempia asiantuntijoita asiakastöissä ja uralla eteenpäin.”

Vaikka ammatillinen kehittyminen onkin saanut vuosien varrella uusia ulottuvuuksia maantieteellisestä vastuualueesta aina esimiestehtäviin, on arvonlisäverotuksen aineellisen osaamisen syventäminen ollut Terolle tärkeää: ”Olen erityisen ylpeä ja iloinen siitä, että työkavereina KPMG:n Indirect Tax tiimissä on kiistatta Suomen parhaat asiantuntijat.” Aika KPMG:llä on kulunut nopeasti. Matkan varrella on tартunut paljon oppia mukaan. Kun vielä juniorina Tero haki usein apua arvonlisäverotuksen ammatillisesta käsikirjasta, eli Editan julkaisemasta Arvonlisäverotus-oppaasta, on hän itse mukana yhtenä vuoden 2016 painoksen kirjoittajista. Aineellisen huippuosaamisen lisäksi Tero on aina ollut valmis laittamaan itsensä likoon uusien haasteiden ja asiakastöiden vuoksi.

Ajokilometrejä Terolle kertyy myös asiakaskäyntien lisäksi koulutustehtä-

vistä. Tero luennoi säännöllisesti ympäri Suomea pidettävissä arvonlisäverokoulutuksissa. Näillä matkoilla hänellä on ollut tapana vierailla myös paikallisissa KPMG:n toimistoissa ja tavata samalla asiakkaita.

Vastuunottoa liiketoiminnan kehittämisestä

Asiantuntijatyön rinnalle Terolle on viime vuosina tullut liiketoiminnallista vastuuta niin maakuntien välilliseen verotukseen liittyvästä liiketoiminnasta kuin Pohjoisen alueen koko vero- ja lakipalveluiden ryhmästäkin. Tero on myös nykyään mukana kehittämässä KPMG:n perhe- ja kasvuyrityssegmentin palveluja. Tämän myötä Tero on päässyt laventamaan omaa verotuksellista osaamistaan niin, että pystyy palvelemaan asiakkaita entistä monipuolisemmin yli vero- ja palvelualueiden rajojen. Pyrkimyksenä on löytää kuhunkin tilanteeseen oikea keskustelukumppani KPMG:n laajasta osaajajoukosta ja tuoda sitä kautta lisäarvoa asiakkaalle.

Tero on rakentanut vahvaa asiakaslähtöistä ja palvelualueiden rajat ylittävää toimintatapaa Pohjois-Suomessa. Tero on tартunut aina ennakkoluulottomasti uusiin haasteisiin. Kuluneen kymmenen vuoden aikana Teron mittariin on kertynyt paitsi lukemattomia kilometrejä, roppakaupalla aineellista oppia, loistavia työkavereita, mutta ennen kaikkia laadukkaita ratkaisuja asiakkaiden eduksi.

TERON KOLME VINKKIÄ ARVONLISÄVEROTUKSEEN

- **Varmista yrityksesi alv-laskentaperiaatteiden oikeellisuus ja ajantasaisuus.**
Arvonlisäverotus on transaktiokohtaista verotusta ja systemaattinen virhe merkitsee yleensä suurta riskiä tai merkittävää palautusmahdollisuutta.
- **Vältä kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen sudenkuopat** miettimällä logistiikka- ja laskutusketjujen tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus myös arvonlisäverotuksen osalta huolella etukäteen.
- **Älä sido yrityksesi käyttöpääomaa tarpeettomasti arvonlisäveroon.**
Käyttöpääoman sitoutumista arvonlisäveroon voidaan ehkäistä lukuisin eri toimenpitein.

BEPS: Korkovähennysrajoituksia koskevat suositukset

Teksti: Hanna Höglund & Caroline Väljemark

BEPS-projektin toimenpide 4 tähtää veropohjan rapauttamisen ehkäisemiseen rajoittamalla yhtiöiden mahdollisuuksia alentaa verotettavan tulon määrää konserninsisäisillä rahoitusjärjestelyillä. Tavoitteena on estää yrityksiä kasvattamasta verotuksessa vähennettäviä korkomenojaan suuremmiksi kuin niiden tosiasialliset, ulkopuolisilta tahoilta otettujen lainojen korkomenot olisivat. Toimenpidettä koskevassa raportissa pyritään koordinoimaan eri valtioiden kansallisia lainsäädäntöjä suosituksilla säännöksi (best practices), joilla yhtiöiden korkomenojen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan verotuksessa.

Suosituksat pähkinäkuoressa

Säännösten kulmakivenä on yrityksen nettokorkomenojen ja tuloksen väliseen suhteeseen perustuva kiinteä tunnusluku (fixed ratio). Raportissa on asetettu kansallisille säännöksille vähimmäisvaatimus, jonka mukaan yrityksen nettokorkomenojen vähennyskelpoisuus rajoitetaan 10–30 %:iin suhteessa yrityksen verotukselliseen EBITDA-lukuun. ”Korolla” tarkoitetaan suosituksen mukaan sekä todellista korkoa että maksuja, jotka vastaavat taloudelliselta luonteeltaan korkoa. Perustelluista syistä tunnusluku voidaan käyttää myös EBIT-pohjaista korkokatetta tai taseperusteista tunnuslukua. Vähimmäisvaatimusta suurempien nettokorkomenojen vähentämisen hyväksyminen, eli raportissa esitettyä 10–30 %:a suuremman rajan soveltaminen, on raportissa nimenomaisesti kielletty. Sen sijaan vaihteluvälillä rajaa määritettäessä kansallisissa säännöksissä voidaan ottaa huomioon yksittäisen valtion vero- ja talouspolitiikkaan liittyviä seikkoja.

Ulkoisten korkokulujen vähennyskelpoisuuden turvaamiseksi tilanteissa, joissa konserneilla on paljon ulkoista velkaa verotuksesta riippumattomista syistä, raportissa suositellaan, että

kiinteään tunnuslukuun perustuvaa säännöstä täydennetään konsernin tunnuslukuun (group ratio) perustuvalla säännöksellä. Konsernin tunnuslukuun perustuvan testin perusteella yrityksen korkomenot voivat olla vähennyskelpoisia, vaikka ne ylittäisivät kiinteään yhtiön omaan tunnuslukuun perustuvan rajan, jos yhtiön oma tunnusluku on parempi kuin vastaava tunnusluku konsernissa.

Vähennysrajoitusten ulkopuolelle voidaan kansallisissa säännöksissä myös rajata yhtiöt, joilla on vain vähäisiä nettokorkomenoja (de minimis-sääntö). Raportissa ei esitetä erityisiä vähimmäistasoja kynnysarvoille, vaan asia on jätetty yksittäisten valtioiden ratkaistavaksi.

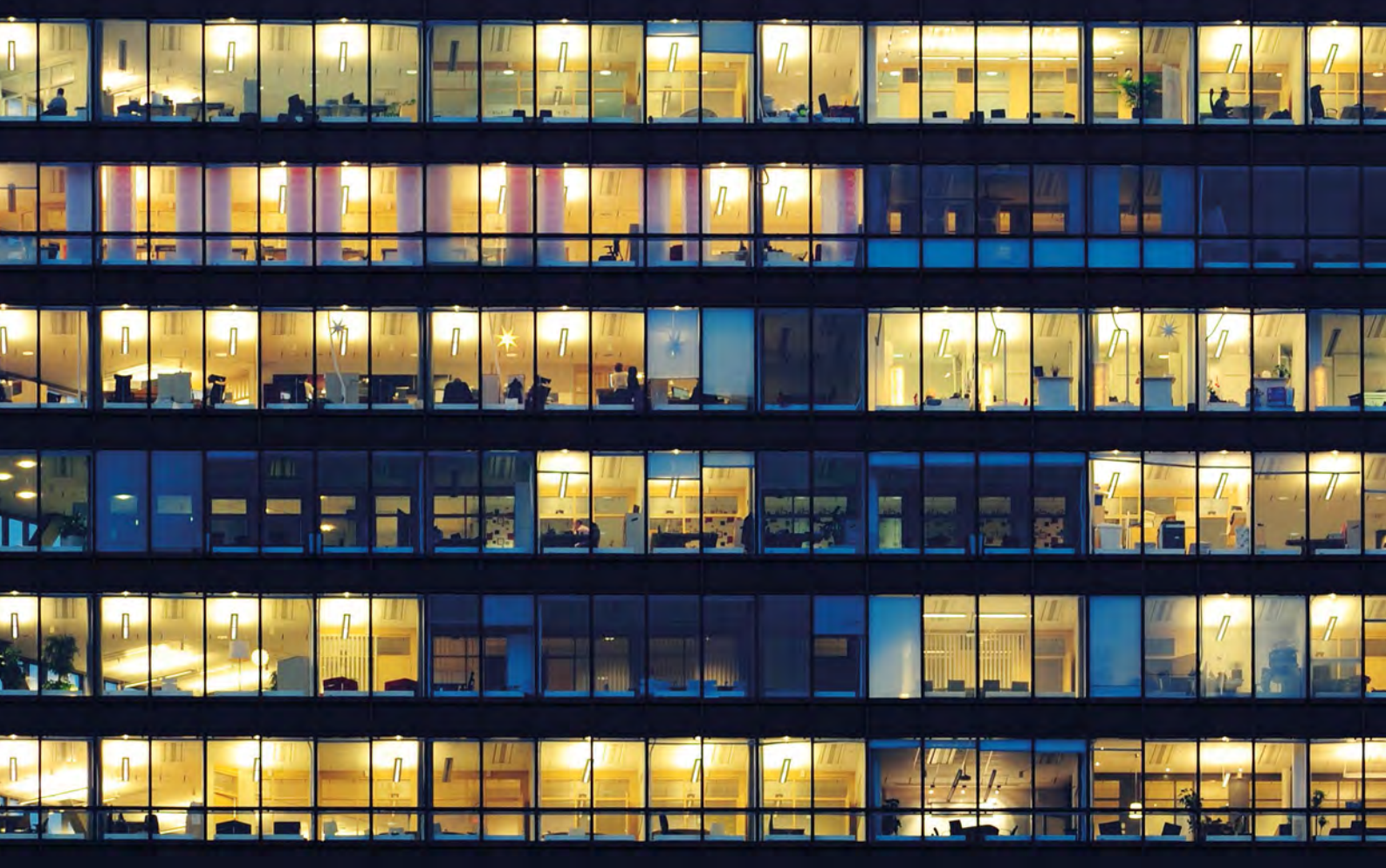
Lisäksi raporttiin on sisällytetty erityinen yleishyödyllisiä yhteisöjä (public benefit entities) koskeva poikkeus. Raportissa on todettu, että rahoitusjärjestelyt, joissa yksityisomistuksessa oleva yleishyödyllinen omaisuus on rahoitettu korkealla lainanotolla, eivät omaisuuden luonteesta ja julkisen sektorin kanssa tehdystä tiiviistä yhteistyöstä johtuen muodosta merkittävää riskiä BEPS:in tavoitteille. Näin ollen yleishyödyllisiin projekteihin liittyvät rahoitustransaktiot voidaan kansallisissa säännöksissä

jättää vähennysrajoitusten sovellettavuuden ulkopuolelle.

Suosituksiin sisältyy myös mahdollisuus sallia vähennyskeltottomien korkojen tai käyttämättömäksi jääneen korkokapasiteetin hyödyntäminen aikaisempina tai myöhemmin verovuosina (carry back/carry forward). Vaatimusta tällaisen säännön implementoimiseksi ei ole, mutta raportissa todetaan, että sääntö voi helpottaa torjumaan ongelmia, jotka aiheutuvat yhtiön tuloksen vaihtelusta eri vuosien välillä yhtiöstä riippumattomista tekijöistä tai jaksotusongelmista.

Raportissa on lisäksi vapaaehtoisia kohdennettuja lisärajoituksia, kuten markkinaehtoisuusvaatimus, joilla torjutaan tunnuslukutesteihin perustuvien rajoitusten minimoimiseen tähtäävää verosuunnittelua. Raportin mukaan on myös suositeltavaa, että kansallisiin säännöksiin harkitaan otettavaksi muihin verosuunnitteluriskeihin, kuten back-to-back-järjestelyihin ja ”keinotekoisiiin lainoihin”, puuttuvia säännöksiä.

Raportissa tunnustetaan, että pankki- ja vakuutussektorilla on lainatoimialaan liittyviä erityisiä ominaispiirteitä, jotka tulee ottaa huomioon käsiteltäessä korkojen vähennysoikeutta. Koko toimialaa



ei kuitenkaan ole tarkoitus vapauttaa korkovähennysrajoituksia koskevista suosituksista, vaan raportissa ehdotetaan, että tietyt toimijat pankki- ja vakuutussektorilla jätettäisiin säännösten soveltamspiiriin ulkopuolelle. OECD:ssä paneudutaankin erikseen pankki- ja vakuutuslaitosten korkomenojen vähennyskelpoisuuden sääntelyyn jo vuoden 2016 aikana.

Muutostarpeita korkovähennysten rajoittamiselle Suomessa?

Suomessa vuoden 2013 alussa voimaan tulleet korkomenojen vähennysoikeutta rajoittavat säännökset sisältävät pääosin BEPS-raportin kansallisille säännöksille asettamat edellytykset sekä suositukset. Joitakin eroja kuitenkin löytyy, ja erityisesti niiltä osin kuin Suomen säännökset tarjoavat raportissa vähimmäisvaatimuksena asetettuja rajoja laajemmän korkomenojen vähennysoikeuden, saattaa Suomen säännöksiä olla tarpeen muuttaa. Seuraavassa vaiheessa valtiovarainministeriön onkin tutkittava Suomen korkovähennysrajoitussäännösten muutostarpeita raportin mukaisten säännösten valossa sekä arvioitava raportissa annettujen suositusten ja velvoitteiden taloudellisia vaikutuksia.

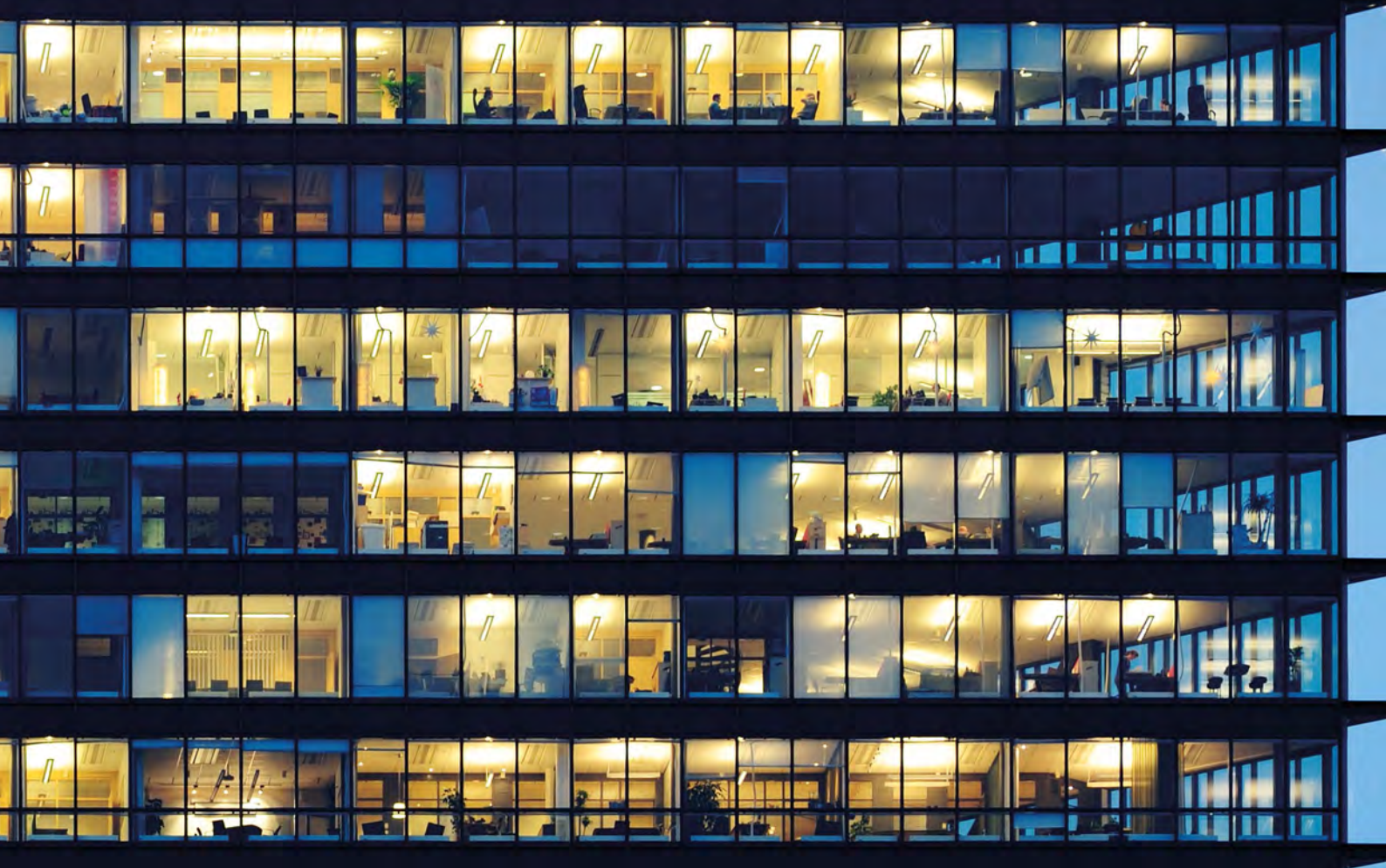
Ehkä merkittävin poikkeama raportin mukaisesta vähimmäisedellytyksestä on Suomen säännöksen soveltuminen ainoastaan elinkeinotoimintaa harjoittaviin yhtiöihin. Raportissa vain tiettyihin yleishyödyllisten yhteisöjen projekteihin liittyvät rahoitusjärjestelyt on suljettu säännösten sovellettavuuden ulkopuolelle, eikä muita poikkeamia korkojen vähennyskelpoisuuden rajoituksille saisi olla.

Toinen merkittävä ero koskee vähennyskelpoisten nettokorkomenojen määritelmää. Toisin kuin Suomen säännöksessä, raportissa vähennyskelvottomuutta ei ole rajattu konserninsisäisiin korkoihin. Raportissa suositelluissa säännöksissä tunnuslukujen perusteella vähennyskelvottomiin korkoihin lasketaan myös konsernin ulkoisten lainojen korot, kun Suomen säännöksen perusteella ulkoisten lainojen korot ovat aina vähennyskelpoisia. Raportin suosituksissa pyritään siis käytännössä rajoittamaan myös liiallisina pidettyjä ulkoisia lainoja ja niihin liittyviä korkomenoja.

Raportissa suositellaan myös aikarajaa mahdollisuudelle siirtää toisille verovuosille jonakin vuonna rajoitusten vuoksi vähentämättä jääneitä korkoja.

Suomen lainsäädännössä korkomenojen siirtämiselle ei ole asetettu aikarajaa, vaan vähentämättä jääneet korot voidaan vähentää tulevina vuosina rajoitusta, jos vähentämisen edellytykset muutoin täyttyvät.

Eroja on myös muun muassa etuyhteyssuhteen määritelmässä ja de minimis -säännön mukaisten nettokorkomenojen laskennassa, joiden molempien osalta Suomen säännös johtaa korkojen laajempaan vähennyskelpoisuuteen. Suomen säännöksen perusteella etuyhteyden luoma määräysvalta on olemassa, jos on olemassa yli 50 % omistussuhde tai äänimäärä, kun raportissa etuyhteyssuhteeseen riittää 25 % omistuksesta. Rajoitussäännösten ulkopuolelle jääviä vähäisiä korkoja laskettaessa Suomen säännöksessä nettokorkomenot lasketaan yhtiökohtaisesti, kun taas raportin mukaisessa säännöksessä nettokorkomenot huomioidaan maakoh- taisesti. Raportin mukainen suositus siis estää hyväksikäyttämästä de minimis -säännöstä jakamalla konsernin lainat eri konserniyhtiöille niin, että nettokorkomenoille säädetty raja ei yksittäisissä yhtiöissä ylity, vaikka raja eri yhtiöiden nettokorkomenot yhteenlaskettuna ylittyisikin. ▶



Vaikutus Ruotsin korkovähennysrajoitusten uudistamiseen?

Ruotsi on ollut aikeissa muuttaa korkovähennysrajoituksia koskevia säännöksiään, ja aiemman hallituksen asettama yritysverokomitea antoi ehdotuksensa uusiksi säännöksiksi jo kesäkuussa 2014. Komitean antamaa esitystä kritisoitiin ankarasti. Vaikka esityksellä oli yhteneväisyyksiä OECD:n toimenpidettä 4 koskevien raporttiluonnosten kanssa, lausuntokierroksella monet instanssit ehdottivat, että ennen säännösten uudistamista tulisi odottaa BEPS 4:n lopputulosta. Keväällä 2015 hallitus tiedotti, että yritysverokomitean ehdotuksen valmistelua jatketaan, mutta että uudet säännökset astuisivat voimaan aikaisintaan 1. tammikuuta 2017.

Koska EBITDA-pohjaiseen kiinteään tunnuslukuun perustuvan korkovähennysrajoitussäännöksen eri muotoja on käytössä useissa valtioissa, kuten

Saksassa, Espanjassa, Suomessa, Norjassa, Italiassa, Portugalissa, Kreikassa ja Yhdysvalloissa, OECD:n valitsema suositus kansallisiksi säännöksiksi oli odotettavissa. Voidaankin olettaa, että Ruotsissakin päädytään implementoimaan jokin muoto EBITDA:an perustuvista tunnusluvusta. Kaikissa edellä luetelluissa valtioissa vähennyskelpoisten korkojen määrä on rajattu vähintään 25 %:iin EBITDA:sta, ja raportissa asetetun vähimmäisedellytyksen mukainen 10–30 % vaihteluväli voikin tarkoittaa sitä, että valtiot ovat pakotettuja tarkistamaan sisäisiä säännöksiään.

Nähtäväksi jää, millaiseen rajaan Ruotsissa päädytään, ja miten ehdotuksen vapaaehtoiisiin suosituksiin suhtaudutaan. Toinen yritysverokomitean pohdittavana oleva kysymys on se, sovelletaanko uudistettavia säännöksiä ainoastaan kansainvälisiin konserneihin, vai myös puhtaasti kotimaisiin konserneihin. EU-säännösten näkökulmat

huomioon ottaen on todennäköisesti välttämätöntä saattaa myös kotimaiset konsernit rajoitusten piiriin.

Joka tapauksessa konsernien tulisi myös Ruotsissa tarkastella jo nyt yksittäisten konserniyhtiöiden nettokorkokuluja ja verrata niitä suhteessa EBITDA:aan tunnistaakseen yhtiöt, joilla voi olla riski korkokulujen vähennysoikeuden menettämiseen, mikäli raportissa ehdotetut säännökset implementoidaan Ruotsin kansalliseen lainsäädäntöön. Konsernien kannattaa myös verrata omia ulkoisia kokonaiskorkokulujaan suhteessa konsernitason kokonaistulokseen ja arvioida täydennyssäännön mahdollisia vaikutuksia.

Artikkeli on kirjoitettu yhteistyössä Ruotsin KPMG:n kanssa. Alkuperäinen Ruotsissa julkaistu uutinen korkovähennysrajoituksia koskevista suosituksista on luettavissa verkossa: kpmg.com/se.



LISÄTIETOJA:
Hanna Höglund /Yritysverotus
P: 020 760 3278 / E: hanna.hoglund@kpmg.fi



Caroline Våljemark / KPMG Sweden
E: caroline.valjemark@kpmg.se



NAVIGOINTI KANSAINVÄLISTEN VESIALUSTEN ARVONLISÄVEROTUKSEN AALLOKOSSA

Teksti: Atte Saari

Kuluneen vuoden aikana kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille tapahtuvan myynnin arvonlisäverovapauden laajuuteen ja edellytyksiin on otettu kantaa niin kotimaisessa kuin kansainvälisessä oikeuskäytännössä. Ennen kaikkea kyse on ollut siitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa tarkoitettuja kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia koskevia verovapauksia soveltaa varustamolle tai omistajalle tapahtuvaa myyntiä edeltäviin myyntiportaisiin, kun kyseiset myydyt palvelut tai tavarat tulevat kuitenkin joka tapauksessa käytetyksi vesialuksen tarpeita varten.



Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 148 artiklan a, c ja d -alakohdat sääntelevät sitä, mitkä kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesialuksiin kohdistuvat tavaraluovutukset ja palvelusuoritukset on vapautettava arvonlisäveron suoritusvelvollisuudesta. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten sekä ne palvelujen suoritukset, jotka palvelevat suoraan merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita.

Euroopan unionin tuomioistuin ohjaa kurssia

Kyseinen säännös on implementoitu osaksi Suomen kansallista verolainsäädäntöä arvonlisäverolain 58 §:ään, 70 §:n 1 momentin 8 kohtaan ja 71 §:n 3 kohtaan. Sekä direktiivin että arvonlisäverolain sanamuodot jättävät kuitenkin avoimeksi kysymyksen siitä, sovelletaanko kyseistä verovapautusta aiemmissa vaihdantaportaan vaiheissa, jos palvelut tai tavara tulevat kuitenkin vesialusten välittömiä tarpeita varten, vai voiko verovapautusta soveltaa ainoastaan palvelun tai tavarahan myyjä, joka on välittömässä sopimus- ja laskutussuhteessa vesialuksen haltijana olevan varustamon tai omistajan kanssa. Viimeksi mainitun kaltaisia lisävaatimuksia ei nimenomaisesti esitetä lainsäädännössä, mutta Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on kuitenkin ratkaisukäytännössään sallinut jäsenvaltioiden suhteellisuusperiaatteen rajoissa asettaa lisävaatimuksia, jotta arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja oikeat päämäärät saataisiin turvattu.

Nämä päämäärät EUT huomioi myös aikanaan yhdistetyissä tapauksissa C-181/04 ja C-183/04 (Elmeka NE). Kyseisissä tapauksissa EUT totesi, että vesialuksen ja sen lastin tarpeita varten myydyt palvelut voivat olla verottomia ainoastaan, jos ne myydään välittömästi

aluksen haltijana olevalle varustamolle nimenomaisesti tätä suoraan veloittaen. Muuten verottomuuden laajentaminen useisiin myyntiporaisiin olisi kyseisessä tapauksessa johtanut siihen, että valtiot olisivat joutuneet ottamaan käyttöön erityisiä valvonta- ja tarkastusmekanismeja luovutettujen palveluiden määränpääntä varmistamiseksi. Tapauksessa kreikkalainen Elmeka myi polttoainetta koskevan kuljetuspalvelun yritykselle, joka omisti polttoaineen ja myi sitä vuorostaan kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia omistaville asiakkaalle. Elmeka toimitti kuitenkin kyseisen polttoaineen suoraan kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen, mutta se ei siis riittänyt verovapauden soveltamiseksi.

Kyseistä ratkaisua on pidetty Suomessa tulkintaohjeena laajemminkin. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 13.6.2008 T 1509 katsottiin, ettei yhtiö voinut veloittaa kansainvälisessä liikenteessä olevalle alukselle toimitettuja maaleja ilman arvonlisäveroa, kun tavarat veloitettiin aluksen haltijan sisaryhtiöltä, joka vasta veloitti tavarat aluksen haltijalta.

Verovapautuksen soveltaminen käytännössä

Myös Keskusverolautakunnan ennakoratkaisussa KVL:20/2014 katsottiin, että vesialuksen ja sen lastin tarpeita varten myydyt tavarat ja palvelut voivat olla verottomia ainoastaan, mikäli ne myydään välittömästi aluksen haltijana olevalle varustamolle nimenomaisesti tätä suoraan veloittaen. Kyseisessä tapauksessa oli kyse satamayhtiön aluksen varustamiseksi toimittamasta vedestä ja sataman käyttämiseen liittyvistä satamamaksuista jotka luovutettiin suoraan alukseen, mutta veloitettiin aluksen haltijoina olevien varustamoiden suomalaisilta asiamiehiltä. Elmeka-tapaukseen verrattuna näissä kotimaisissa

tapauksissa ei kuitenkaan voinut olla epävarmuutta palveluiden ja tavaroiden luovutusten kohdentumisesta nimenomaisesti vesialukseen. KHO kumosi KVL:n ennakoratkaisun ja totesi, että arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 8 kohdassa ja 71 §:n 3 kohdassa säädettyjen vapautusten soveltaminen myyntiin varustamojen asiamiehille ei aiheuttanut tässä tapauksessa valtiolle tai asianosaisille vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia veloitteita.

Tähän KHO:n tulkintaan ei tuonut muutosta EUT:n tuore, 3.9.2015 annettu ratkaisu asiassa C 526/13 Fast Bunkering Klaipeda. Siinä oli kyse yhtiöstä, joka varusti kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia luovuttamalla polttoainetta suoraan ko. vesialukseen, mutta veloitti välittäjää, joka kuitenkin toimi ostotapahtumassa omissa nimissään. Euroopan unionin tuomioistuin linjasi, että verovapautusta sinällään ei lähtökohtaisesti voida laajentaa koskemaan useampia myyntiporaita. Verovapautusta voidaan kuitenkin soveltaa, jos tavaroiden omistusoikeuden siirto välittäjille on tapahtunut aikaisintaan samalla hetkellä, kun avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjät ovat saaneet oikeuden tosiasiallisesti määrätä kyseisistä tavaroista niin kuin he omistaisivat ne, eli tavarat luovutetaan suoraan vesialukseen eivätkä tavarat missään vaiheessa ole samanaikaisesti välittäjän omistuksessa ja hallinnassa.

Verovapauden soveltaminen jatkossa

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kyseisessä järjestelyssä oli todellisuudessa kyse puhtaasti laskujenhallintaan liittyvästä järjestelystä, jossa ”välittäjät” eivät ottaneet itse koskaan pienintäkään polttoainemäärää fyysisesti haltuunsa, vaan niiden tehtävänä oli ainoastaan tilausten keskittäminen ja toimitetun polttoaineen maksun varmistaminen. Vakiin-

tuneen EUT:n oikeuskäytännön mukaan tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta vain omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin hän olisi sen omistaja. Siksi EUT katsoi, että kyseisenlaisissa olosuhteissa, jossa tavaroiden luovutus kaikki olosuhteet huomioiden tapahtuu suoraan vesialukselle, verovapautusta voidaan soveltaa.

On tärkeä huomata, että kyseiset EUT:n ja KHO:n uudet ratkaisut koskivat nimenomaisesti varustamoiden asiamiehille/välittäjille tapahtuvaa myyntiä, jossa palveluiden ja tavaroiden luovutukset tapahtuvat *de facto* suoraan vesialukselle, vaikka laskutus onkin järjestetty siten, että asiamies/välittäjä toimii omis-
sa nimissään palveluiden ja tavaroiden ostajana ja siten myös edelleenmyyjänä. Näissä tilanteissa verovapautusta voidaan soveltaa myös jatkossa. Kyseiset päätökset eivät kuitenkaan vastaa vielä likimainkaan tyhjentävästi kysymyksiin sanottujen lainkohtien soveltamisesta esimerkiksi tilanteessa, jossa veloitetaan aluksen lastiin kohdistuvista palveluista *lastin omistajan* asiamiestä. Nähtäväksi jää, miten KHO aikanaan vastaa tähän kysymykseen.



LISÄTIETOJA:

Atte Saari / Arvonlisäverotus

P: 020 760 3895 / E: atte.saari@kpmg.fi

LIITTYMISPERIAATE – TULKINNANVARAINEN JA AINA AJANKOHTAINEN PERIAATE ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Teksti: Jaakko Niskala

Arvonlisäverotuksen liittymisperiaate on jo liikevaihtoverojärjestelmän ajoilta asti ollut osa tavaroiden ja palveluiden välillistä verotusta Suomessa. Viime vuosina liittymisperiaatteen merkitys on kuitenkin entisestään korostunut muun muassa rakennusalan ja romujen myynnin käännettyä verovelvollisuutta koskevien erityismenettelyiden soveltamisohjeissa ja oikeuskäytännössä.

Liittymisperiaate on vakiintunut ja tärkeä osa arvonlisäverojärjestelmää, mutta lainsäädännössä tai lainvalmisteluaineistossa asiaa ei juurikaan ole käsitelty eikä itse liittymisperiaatetta edes mainita arvonlisäverolaissa. Oikean ja yhdenmukaisen verokohtelun saavuttamiseksi on verovelvollisen ja veronsaajan siitä huolimatta ehdottomasti ymmärrettävää, mistä periaatteesta on kyse ja koska sitä tulee soveltaa.

Suorituskokonaisuus vai yksittäinen suoritus?

Käsitteenä liittymisperiaatteesta on kyse siitä, että asiakkaalle myydyin suorituskokonaisuuden suoritteista yksi määrittää kaikkien muidenkin kokonaisuuteen kuuluvien suoritusten verokohtelun. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta periaatteen soveltamisella tai soveltumattomuudella voi olla perustavaa laatua oleva merkitys moneltakin kannalta. Asiakkaalle myytävä suoritus voi koostua useammasta kuin yhdestä osatekijästä (tavarasta tai palvelusta), jotka voisivat yksinään olla arvonlisäverollisia, verosta vapautettuja, eri verokantojen alaisia tai kokonaan eri

valtiossa verotettavia kuin muut osatekijät. Periaatteen soveltaminen voi siis johtaa siihen, että koko myynti onkin Suomen täyden arvonlisäverokannan alainen, kokonaan veroton tai esimerkiksi verollinen jossain muussa maassa kuin Suomessa.

Liittymisperiaatteen piiriin katsotaan nykyisin kuuluvaksi myös sellaiset tilanteet, joissa ei ole selkeää pääsuoritetta. Useasta osatekijästä koostuva asiakkaalle myytävä hyödyke (yleensä palvelu) katsotaan kaikista osatekijöistään sinänsä muodostuvaksi, mutta täysin itsenäiseksi omaksi hyödykkeekseen, jolla on oma itsenäisesti määräytyvä verokohtelu, johon osatekijät arvonlisäverotuksen osalta "sulautuvat". Yritys voi esimerkiksi myydä asiakkailleen täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalveluita. Yksittäisinä suorituksina kyse olisi verottomasta arvopapereiden kaupasta sekä verollisesta sijoitusomaisuuden analysoinnista ja valvonnasta, mutta yhtenä palveluna myytyinä se tulkitaan kokonaisuudessaan verolliseksi palveluksi.

Liittymis- vai jakamisperiaate?

Arvonlisäverotuksessa eri osatekijöistä koostuvien suoritusten myynnin

verokohtelu ratkeaa harkitsemalla, sovelletaanko liittymisperiaatetta vai sen vastakohtaa eli jakamisperiaatetta.

Jakamisperiaatteen soveltaminen on itse asiassa edelleen arvonlisäverotuksessa pääsääntö, vaikka liittymisperiaate onkin ollut korostetusti esillä viimeaikaisessa veroviranomaisten käytännössä ja neuvonnassa. Jakamisperiaatteen mukaan useammasta kuin yhdestä osatekijästä koostuva suorituskokonaisuus jaetaan verotuksessa osiin, ja tällöin kukin osasuorite tulee arvioitavaksi itsenäisenä ja siten myös määrittää oman verokohtelunsa. Liittymisperiaate on poikkeus tästä pääsäännöstä. Periaatteiden soveltaminen käytännössä ei ole täysin yksiselitteistä, mutta verovelvollisen kannalta oikean periaatteen valinnalla voi kuitenkin olla oleellista merkitystä niin suoritettavan veron kuin esimerkiksi hyödykkeiden hinnoittelun kannalta.

Periaatteen soveltamisen edellytyksiä

Liittymisperiaatteen soveltamisen edellytykset on määritetty suhteellisen runsaassa oikeuskäytännössä ja myös oikeuskirjallisuudessa. Kyseessä tulee olla suorituskokonaisuus, jonka osatekijöiden verokohtelu poikkeaa



Periaate on nykyisinkin
suhteellisen epätarkasti
määritelty ja sen soveltaminen
käytännössä aiheuttaa lukuisia
haasteita yrityksille.

toisistaan. Näillä osatekijöillä tulee olla riittävä liittyntä toisiinsa, eikä osatekijöiden yhdistämisellä yhdeksi asiakkaalle myytäväksi hyödykkeeksi saa olla pyritty verotukseen liittyvien oikeuksien väärinkäyttämiseen. Oikeuskäytännössä muodostuneista tulkintakriteereistä, joiden perusteella arvioidaan liittymisperiaatteen sovellettavuutta, mainittakoon ennen kaikkea keskivertokuluttajan käsitys siitä, mitä on pidettävä pääsuoritteena, sekä käsite taloudellisesti yhteenkuuluvasta suorituksesta, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia. Arvioinnissa tulisi kuitenkin aina ottaa huomioon kaikki liiketoimen olosuhteet ja tarkastella, onko niiden valossa todella kyse yhdestä yhtenäisestä vaiko useammasta erillisestä suorituksesta.

Korkein hallinto-oikeus on antanut Euroopan unionin tuomioistuimen ohella useita liittymisperiaatteeseen liittyviä

ratkaisuja, joissa on arvioitu suoritusten arvonnäkökohtelua. Suhteellisen tuoreessa vuosikirjapäätöksessä KHO:2015:50 korkein hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen velvolliseksi suorittamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonnäköveroä huoneistosiivouksen yhteydessä suoritetuista irtaimistoon kohdistuneista puhtaanapitotoista. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero siis ulotettiin koskemaan myös muita kuin maa-aluetta, pysyvää rakennelmaa tai rakennusta. KHO:n perusteluissa todetaan kiinteistön ja sillä olevan irtaimiston muodostavan yhden taloudellisen kokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia. Liittymisperiaatteen tulkintakriteereiden kannalta ratkaisu oli siinä mielessä erikoinen, ettei tapauksessa ollut arvioitavaa asiakkaan käsitys asiasta, vaikka nimenomaan tällä on aikaisemmin ollut

oleellista merkitystä kokonaisuuksia arvioitaessa.

Hyvä huomioida

Liittymisperiaatteen sisältö ja soveltamisala elävät jatkuvasti oikeuskäytännön sekä liiketoiminnan ja erilaisten tuotteiden kehittämisen mukana ja osana jokapäiväistä maailmaa. Periaate on nykyisinkin suhteellisen epätarkasti määritelty ja sen soveltaminen käytännössä aiheuttaa lukuisia haasteita yrityksille. Edelleen on myös lukuisia toimialoja, joiden toimintaan liittyviä liittymisperiaatetta koskevia kysymyksiä ei ole lainkaan ratkaistu. Onkin oletettavaa, että korkein hallinto-oikeus ja Euroopan unionin tuomioistuin tulevat myös jatkossa antamaan liittymisperiaatteeseen liittyviä ratkaisuja, joilla pyritään ohjaamaan periaatteen soveltamisalaa.



LISÄTIETOJA:

Jaakko Niskala / Arvonlisäverotus

P: 020 760 3296 / **E:** jaakko.niskala@kpmg.fi

Ajankohtaista

BEPS-RAPORTIT JULKAISTU

OECD julkaisi 5.10.2015 BEPS-projektin lopulliset raportit 15 toimenpiteestä, joilla tähdätään valtioiden verojärjestelmien eroista aiheutuvan veropohjan rapautumisen ehkäisemiseen. Toimenpiteiden tavoite on, että yritykset maksaisivat veroa siinä valtiossa, missä yrityksen arvoa luovaa toimintaa tosiasiasa harjoitetaan.

Seuraavassa vaiheessa toimenpiteet on tarkoitus saattaa osaksi kansainvälistä verotuskäytäntöä ja -ympäristöä implementoimalla uusia säännöksiä kansallisiin lainsäädäntöihin, muuttamalla OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja malliverosopimuksen artikloja sekä jatkamalla neuvotteluja olemassa olevia verosopimuksia muuttavan monenvälisen sopimuksen aikaansaamiseksi.

TEHOKAS KATUMINENTULOSSA VEROTUKSEEN VUODEKSI 2016

Tehokkaalla katumisella tarkoitetaan menettelyä, jossa henkilö tai Suomessa asuneen henkilön kuolinpesän osakas voi ilmoittaa oma-aloitteisesti aikaisempien verovuosien verotuksestaan puuttuneita tuloja tai perintö- tai lahjaverotuksestaan puuttuneita varoja, joita hän ei ole aiemmin ilmoittanut, ja välttyä veropetossyytteeltä. Ilmoittaja välttyy siis rikosoikeudellisilta seuraamuksilta. Ilmoittajan maksettavaksi tulevat kuitenkin verot ja veronkorotukset. Useimmissa tehokkaan katujan tapauksissa tullaan ilmoittamaan ulkomailla sijainneita varoja ja niistä saatuja tuloja.

Tehokas katuminen tulee koskemaan ainoastaan 1.1.-31.12.2016 välisenä aikana jätettyjä ilmoituksia. Laki on vasta ehdotusvaiheessa ja tulossa eduskunnan käsittelyyn.

KHO:N RATKAISU MUUTTAU TYÖKOMENNUKSEN KESTÄESSÄ TEHTYJEN VIKONLOPPUMATKOJEN VEROTUSTA

KHO muutti ratkaisullaan KHO 2015:122 tulkintaa siitä, milloin työkomennus katsotaan katkeavan viikonlopun ajaksi. Uusi päätös vaikuttaa käytäntöön viikonlopun yli kestävien komennusten matkakustannusten korvausten verotuksesta siten, että vaikka työnantajan tarjoama majoitus olisi työntekijän käytössä viikonlopun yli, ei komennuksen voida tulkita jatkuvan ainoastaan tämän perusteella. Käytännössä tämä tarkoittaa, että komennuksen voidaan katsoa joissain tilanteissa katkeavan viikonlopuksi vaikka työntekijä olisi periaatteessa voinut käyttää majoitustiloja viikonlopun aikana, ja täten työnantaja voi aiemmasta verotuskäytännöstä poiketen korvata työntekijän matkakustannukset kotiin verovapaasti.



Frontiers in Tax – April 2015

Frontiers in Taxin uusimmassa numerossa kerrotaan rahoitusalaan koskevista viimeaikaisista veroasioista, kuten esimerkiksi BEPS -projektista ja Kiinan verouudistuksesta.

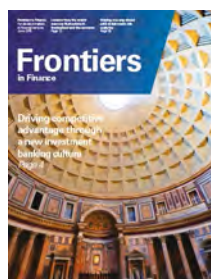
Tutustu julkaisuun
osoitteessa:
www.kpmg.com



European Family Business Barometer

KPMG ja Euroopan Perheyritysten liitto (EFB) jäseneineen toteuttivat neljättä kertaa Perheyritysbarometri -kyselytutkimuksen. Tutkimuksessa selvitettiin perheyritysten näkemyksiä liiketoiminnallisista haasteista ja kehitysmahdollisuuksista.

Tutustu julkaisuun
osoitteessa:
www.kpmg.com/fi



Frontiers in Finance – June 2015

Frontiers in Finance julkaisun uusimmassa numerossa keskitytään rahoitusalan kilpailukyvyyn ja kasvun kannalta keskeisiin teemoihin.

Tutustu julkaisuun
osoitteessa:
www.kpmg.com/fi



Thinking Beyond Borders: Management of extended business travelers

Julkaisussa kerrotaan verotusta ja muista yritysten ulkomaille matkustavien työntekijöitä koskevista säädöksistä ja miten näiden asioiden hoitamisen voi räätälöidä omalle organisaatiolleen sopivaksi.

Tutustu julkaisuun
osoitteessa:
www.kpmg.com



Taxation of International Executives

KPMG:n julkaisemissa maakohtaisissa raporteissa on yhteenveto tärkeimmistä verokannoista ja sosiaaliturvamaksuista sekä lähetettyjä työntekijöitä koskevista säädöksistä.

Tutustu julkaisuun
osoitteessa:
www.kpmg.com



AJANKOHTAISIA TAPAHTUMIA JA KOULUTUKSIA KPMG:LLÄ

11.11.2015

27.11.2015

2.12.2015

8.12.2015

Tilinpäätös ja verosuunnittelu, Helsinki
Kirjanpitolaki uudistuu -koulutus, Helsinki
Arvonlisävero 2016 -seminaari, Helsinki
BEPS - Global play, Helsinki

Ilmoittaudu mukaan ja lue lisää tapahtumista ja koulutuksista verkossa: events.kpmg.fi



Aktuellt inom fastighetsbeskattningen

Trots att fastighetsskattens betydelse har ökat under de senaste åren kan fastighets-skatten fortfarande betecknas som något av ett bortglömt skatteslag. Det bakomliggande regelverket är både splittrat och tolkningsbart och för vissa frågor är det svårt att överhuvudtaget hitta vägledning i lag och förordning. Eftersom även den sittande regeringens regeringsprogram utgår från att höja fastighetsskatten med ca 100 miljoner euro så kommer fastighetsskattens betydelse att fortsätta växa under de kommande åren. Därför föreligger allt större skäl för fastighetsägare att försäkra sig om att den egna fastighetsbeskattningen verkställs på korrekt sätt.

I fastighetsbeskattningen är den skattskyldige fastighetens ägare medan den kommun där fastigheten är belägen är skattetagare. Fastighetsskatten bestäms separat för markområdet och byggnaderna, vilket innebär att skatten påförs olika parter i fall där fastighetens markområde och dess byggnader ägs av olika personer.

Själva fastighetsskattesatsens storlek beror dels på den kommun där fastigheten är belägen och dels på fastighetens användningsändamål. I fastighetsskattelagen berättigas kommunerna att inom bestämda intervall fastställa skattesatser för olika byggnadstyper. De olika skattesatserna utgörs av skattesatsen för byggnader som används för stadigvarande boende, skattesatsen för byggnader som används för fritidsboende, skattesatsen för kraftverk, skattesatsen för fastigheter som ägs av allmännyttiga samfund samt skattesatsen för obbyggda byggnadsplatser. På fastigheter som inte tillhör någon av de uppräknade kategorierna tillämpas däremot den s.k. allmänna fastighetsskattesatsen.

Trots att fastighetsskattesatsens storlek har avsevärd betydelse för själva fastighetsskattens storlek inverkar ändå sättet att värdera fastigheten minst lika mycket på den slutliga fastighetsskattebördan. Beträffande värderingen kan man urskilja två alternativa värderingsmetoder, nämligen den schematiska värderingsmetoden och värdering till

gångse värde. I fastighetsbeskattningen tillämpas i huvudsak den schematiska värderingsmetoden, vilket innebär att en byggnads värde beräknas på basis av tekniska omständigheter som t.ex. byggnadens form, belysning, vattenledningar, våningshöjd, mängden socialutrymmen o.s.v. Vid värdering enligt den schematiska värderingsmetoden bestäms markytans beskattningsvärde däremot enligt de områdespriser som framgår ur skatteförvaltningens kommunspecifika tomtpriskartor och värderingsanvisningar.

I fall där tillämpningen av den schematiska värderingsmetoden leder till ett beskattningsvärde som är högre än fastighetens gångse värde, tillämpas fastighetens gångse värde som dess beskattningsvärde.

De senaste åren har det framkommit att skatteförvaltningen ofta tillämpat felaktiga byggnadstekniska uppgifter vid den schematiska värderingen. I många fall har felaktigheterna lett till att fastighetsskatten varit för hög under en lång period, vilket i sin tur ökat den skatt-

skyldiges skattebörda utan laglig grund. På grund av sin schematiska natur kan dessa felaktigheter vara väldigt svåra att upptäcka, varför KPMG utvecklat ADB-baserade verktyg för detta ändamål. Eftersom rättelse i fastighetsbeskattningen kan sökas fem år tillbaka i tiden, kan rättelseyrkanden resultera i avsevärda skatteåterbärningar.

Under den senaste tiden har ett flertal fastighetsägare även fått se beskattningsvärdena på sina fastigheter stiga avsevärt. Höjningarna har i vissa fall kunnat förklaras med de höjningar i skattebasen som verkstälts lagstiftningsvägen, men i många fall har värdeökningarna saknat laglig grund. I situationer där fastigheters beskattningsvärden höjs föreligger således alltid skäl att utreda orsakerna till höjningarna samt vid behov söka rättelse.



TILLÄGGSINFORMATION:

Frans Bergman / Företagsbeskattning

T: 020 760 3593 / **E:** frans.bergman@kpmg.fi



A981



cutting through complexity

Rajatonta vero- osaamista

Uusien markkinoiden veropulmat?
Kansainväliset yritysjärjestelyt? Siirtohinnoittelu?
Löydämme monimutkaisiin kysymyksiin
selkeät ratkaisut, jotka auttavat asiakkaitamme
hoitamaan verovelvoitteensa tehokkaasti ja
vahvistamaan kilpailukykyään. Missä toimitkin,
maailmanlaajuinen verkostomme pitää
huolen siitä, että näet ajoissa niin
riskit kuin mahdollisuudet.

kpmg.fi

