



# Muutokset muualla lainsäädännössä ja verotuksen ennakoitavuus

Timo Torkkel, Antti Leppänen

Helsinki, 8.6.2017



# Tausta

## **Esityksessä tarkastellaan muussa kuin verolainsäädännössä tapahtuvien muutosten vaikutusta verotuksen ennakoitavuuteen**

### **Kysymystä tarkastellaan seuraavista näkökulmista:**

- Kirjanpitolain muutosten vaikutuksia verotukseen tilanteessa, jossa verolainsäädäntöön ei ole säädetty vastaavaa säännöstä
- Muun lainsäädännön vaikutuksia verotukseen tilanteessa, jossa verolainsäädäntöön ei ole säädetty vastaavaa säännöstä (päästökauppalaki)
- Osakeyhtiölain muutosten vaikutuksia verotukseen tilanteessa, jossa verolainsäädäntöön on säädetty vastaava säännös (SVOP-sijoitus)
- Taloudellisten ilmiöiden sääntelyn verovaikutuksia tilanteessa, jossa verolainsäädäntöön on säädetty vastaava säännös (kannustinjärjestelmät)

# Sijoituskiinteistöt (1/2)

## Kirjanpitolain sääntely – KPL 5:5a:

Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätös-standardeja sekä 2 a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä sijoituskiinteistön arvostamisessa.

## Kirjanpito-oikeudellinen tulkinta - KILA 1949/2016 (Sijoituskiinteistöjen tilinpäätöskäsittelystä KPL 5:2 b §:n tarkoittamaa käyvän arvon menettelyä sovellettaessa):

Kirjanpitolaki ei aseta käypään arvoon merkitsemisen osalta edellytyksiä sille seikalle, millä oikeudellisella järjestelyllä sijoituskiinteistön omistaminen on järjestetty. Lautakunnan mielestä on perusteltua, että kirjanpitovelvollinen – valitessaan käyvän arvon menettelyn - soveltaa samoja yhteismitallisia tilinpäätösperiaatteita taseeseen merkittyihin suoraan omistettuihin sijoituskiinteistöihin sekä yhtiömuotoisiin sijoituskiinteistöihin, edellyttäen, että kyseiset yhtiöt ovat väline sijoituskiinteistön omistuksen järjestämisessä eikä niissä ole muuta toimintaa ("kuoriyhtiö"). Edellä sanottu menettely on myös *sisältöpainotteisuus* –periaatteen (KPL 3:3.1 § 3-kohta) mukaista. Huomio kiinnitetään tällöin liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon. Lautakunta toteaa, että jos arvostus-menettelyksi on valittu käyvän arvon arvostus, tulee arvostusmenettelyn olla jatkuva tilikaudesta toiseen ja lisäksi johdonmukainen siten, että se koskee kaikkia samaan omaisuuslajin kuuluvia omistuksia (KPL 3:3.1 § 2-kohta). Edellä sanotun perusteella kirjanpitolautakunta vastaa hakijan kysymykseen myönteisesti edellyttäen, että menettely on edellä kuvattujen edellytysten mukainen.

## Sijoituskiinteistöt (2/2)

### **Vero-oikeudellinen tulkinta - KVL 53/2016 (lainvoimainen):**

A Oyj oli pörssilistattu julkinen osakeyhtiö, joka muodosti kiinteistöjen vuokrausta harjoittavan konsernin yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa. A Oyj laati konsernitilinpäätöksen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (International Financial Reporting Standards, IFRS) mukaisesti ja erillistilinpäätöksen Suomen kirjanpitolain mukaisesti.

A Oyj aikoi siirtyä sijoituskiinteistöjen osalta kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin mukaisesti IAS 40 – standardiin perustuvaan käyvän arvon malliin laatiessaan kirjanpitolain mukaista erillistilinpäätöstä 31.12.2016 päätyvältä tilikaudelta. Uuden kirjauskäytännön seurauksena A Oyj kirjaa sijoituskiinteistöjensä vuosittaisen käyvän arvon muutoksen laskennallisten verojen muutoksella oikaistuna kirjanpidossaan tulosvaikutteisesti.

Käyvän arvon mallia sovelletaan sekä suoriin että keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kautta omistettuihin kiinteistöihin Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1949/1.3.2016 mukaisesti, ja A Oyj yhdistelee kiinteistöosakeyhtiöt erillistilinpäätökseensä. Siten A Oyj:n tuotoksi kirjautuu kunkin kiinteistön osalta ulkopuolisen tahon kiinteistön hallinnan perusteella suorittama vuokra, jota rasittavat kiinteistöön kohdistuneet keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön suorittamat todelliset kulut.

Kun otettiin huomioon, että kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin nojalla tuloslaskelmaan kirjattavien arvonmuutosten veronalaisuudesta tai vähennyskelpoisuudesta ei ole säädetty elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa, keskusverolautakunta katsoi, että kyseiset erät eivät ole veronalaista elinkeinotuloa tai vähennyskelpoista menoa A Oyj:n verotuksessa. A Oyj:llä on oikeus vähentää verotuksessaan omistamilleen keskinäisille kiinteistöosakeyhtiöille suorittamansa yhtiövastikkeet siitä huolimatta, että hakemuksessa kuvatun kirjauskäytännön seurauksena niistä aiheutuvat kulukirjaukset eliminoidaan hakijan tuloslaskelmalla kiinteistöosakeyhtiöiden saamien vastiketuoitojen kirjauksia vastaan.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 4 §, 5 §, 7 § ja 8 §

# Vuokrasopimukset

## Kirjanpitolain sääntely – KPL 5:5b:

Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

## Vero-oikeudellinen tulkinta - KHO 2016 T 4472:

Kirjanpitolakiin oli lisätty 1.1.2016 voimaan tulleet säännökset rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä kirjanpitoon. Uuden säännöksen mukaan vuokrasopimuksen tehnyt kirjanpitovelvollinen vuokralleottaja voi merkitä tietyin ehdoin hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että mainittuja kirjanpitolain periaatteita ei voitu soveltaa verotuksessa.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 5 § 1 momentti 1 kohta

# Pääomalaina

## Kirjanpitolain sääntely – KPL 5:5c:

Omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena siten kuin IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvopapereilta edellytetään. Muussa tapauksessa tällainen laina merkitään vieraaseen pääomaan.

## Vero-oikeudellinen tulkinta - KVL 57/2009 (lainvoimainen):

A Oy aikoi laskea liikkeeseen eräpäivättömän joukkovelkakirjalainan vahvistaakseen yhtiön pääomarakenetta. Liikkeeseenlaskijalla oli kuitenkin oikeus lunastaa laina takaisin tietyn ajan kuluttua liikkeeseenlaskupäivästä. Joukkovelkakirjalainoja tarjottiin merkittäväksi institutionaalisille sijoittajille ja yksityishenkilöille. Joukkovelkakirjalainan ehtojen mukaan merkitsijöille ei muodostunut mitään oikeuksia yhtiöön eikä velkakirja ollut vaihdettavissa yhtiön osakkeisiin. Velalle maksettava markkinaehtoinen korko oli kiinteä vuosikorko lainan pääomalle. Velkakirjan ehtojen mukaan liikkeeseenlaskijalla oli oikeus siirtää kertyneen koron maksamista. A Oy:n joukkovelkakirjalainalle maksama korko katsottiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi koroksi. Korko oli mainitun lain 23 §:n mukaan sen verovuoden kulu, jolta se suoritettiin.

Ennakkoratkaisu vuosille 2009 – 2010.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 18 § 1 mom 2 kohta ja 23 §

**Hybridilainoihin liittyy paljon mielenkiintoisia kirjanpito- ja vero-oikeudellisia kysymyksiä. Vähäisimpänä ei ole se, että kirjanpidollisesti hybridilainan korko kirjataan suoraan omasta pääomasta, eikä se siten näy lainkaan tuloslaskennassa.**



## **Päästökauppalaki 6.1 §:n 4 kohta (2011/311):**

Tässä laissa tarkoitetaan päästöoikeudella päästökauppadirektiivissä tarkoitettua oikeutta päästää kasvihuonekaasuja ilmaan yhtä hiilidioksiditonnia vastaava määrä tietyinä ajanjaksona.

## **KILA 1767/2005:**

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on perustaa päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely ns. nettomenettelyyn. Jos toteutuneet päästötonnit ylittävät saadut oikeudet, tehdään ylimeneviä tonneja vastaava kulukirjaus tilinpäätöshetken markkinahinnalla ja pakolliset varaukset vastatilinä. Kuitenkin siinä tapauksessa, että puuttuvien päästöoikeuksien hankinta on sidottu sopimuksella tai muuten tietyn hintaiseksi, kulukirjaus tehdään lähtökohtaisesti sen mukaisena.

Jos taas toteutuneet tonnit alittavat saadut oikeudet, kirjanpitovelvollisella on taseen ulkopuolista varallisuutta, joka tulee ilmoittaa liitetietoina. Toisaalta päästöoikeuksien ostot ja myynnit kirjataan liiketapahtumina suoriteperusteisesti.

## **VeroH ohje 23.5.2017 (Dnro A44/200/2017):**

Päästöoikeus voidaan rinnastaa verotuskäytännössä aineettomina oikeuksina pidettyihin oikeuksiin. Hankitun päästöoikeuden hankintameno tulee jaksottaa, jos päästöoikeus on hankittu vastikkeellisesti eikä toiminnanharjoittaja ole palauttanut päästöoikeuksia aiheutuneiden päästöjen kattamiseksi kyseisen vuoden aikana. Päästöoikeus poistetaan EVL 37 §:n mukaisesti yhtä suurin vuotuisin poistoin kymmenessä vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana, kuitenkin viimeistään silloin, kun päästöoikeus on palautettava kansalliseen päästökaupparekisteriin.

Päästöoikeudet voidaan luovuttaa eteenpäin, jolloin saadut luovutushinnat ovat veronalaista tuloa. Päästöoikeuksista saadut veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja vähennyskelpoinen poistamatta oleva hankintameno osa vähennetään sinä verovuonna, jona päästöoikeus on luovutettu.

# SVOP-sijoitus

**OYL 8:2:** Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota perustamissopimuksen tai osakeantipäätöksen mukaan ei merkitä osakepääomaan ja jota ei kirjanpitolain mukaan merkitä vieraaseen pääomaan, sekä sellainen muu oman pääoman sijoitus, jota ei merkitä muuhun rahastoon. Rahastoon merkitään myös se määrä, jolla osakepääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen.

**OYL 13:1:n 1 kohta:** Yhtiön varoja voidaan jakaa osakkeenomistajille vain sen mukaan kuin tässä laissa säädetään [...] varojen jakamisesta vapaan oman pääoman rahastosta.

**EVL 6a.8 §:** Tuloverolain 33 a §:n 3 momentissa ja 33 b §:n 6 momentissa tarkoitettuun osinkona pidettävään vapaan oman pääoman rahastosta saatuun varojenjakoön sovelletaan tämän lain 6 c §:ssä säädetyin poikkeuksin, mitä tässä pykälässä säädetään.

**EVL 6c §:** Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatua osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:n 1 kohdassa tarkoitettua varojenjakoja vapaan oman pääoman rahastosta pidetään veronalaisena luovutuksena siltä osin kuin verovelvolliselle palautetaan tämän yhtiöön tekemä pääomansijoitus, jos:

- 1) pääomansijoituksen tekemisestä on varoja jaettaessa kulunut enintään kymmenen vuotta; ja
- 2) verovelvollinen esittää tässä pykälässä tarkoitettujen edellytysten täyttymisestä luotettavan selvityksen.

[...]

**KPL: Taloudellinen lähestymistapa – usein pääomanpalautus.**



# Taloudellinen ilmiö - Kannustinjärjestelmät

## **EVL 16.1 §:n 9 kohta:**

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole osakeyhtiön omista osakkeista suorittama määrä, ellei 18 §:n 3 momentissa toisin säädetä. [\(28.12.2012/987\)](#)

## **EVL 18.3 §:**

Vähennyskelpoista on 16 §:n 9 kohdasta poiketen osakeyhtiön työsuhteen perusteella luovuttamista omista osakkeista suorittama määrä, kuitenkin enintään osakkeiden antamis- tai merkintähetken käypä arvo, vähennettynä osakkeen saajan suorittamalla merkintähinnalla, jos osakeyhtiö on hankkinut osakkeet kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetussa laissa tarkoitetulla säännellyllä markkinalla tai muulla säännellyllä ja viranomaisen valvonnassa olevalla markkinalla. [\(14.12.2012/776\)](#)

**Lainkohta on ikään kuin valokuva yhdestä kannustinjärjestelmästä.**

**Mitä jos laissa säädetty tarkkarajaiset ehdot eivät täyty?**



# Johtopäätöksiä

**Muussa kuin verolainsäädännössä tapahtuvilla muutoksilla on vaikutusta verotuksen ennakoitavuuteen**

**Riippumatta siitä,**

— jätetäänkö muun lainsäädännön ja verolainsäädännön synkronointi tekemättä, vai

— pyritäänkö muu lainsäädäntö ja verolainsäädäntö synkronoimaan,

**lainsäädännöllinen lopputulos voi olla yllättävä.**



© 2017 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.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.