

Matti Kukkonen – Risto Walden

ELINKEINOVEROLAKI KÄYTÄNNÖSSÄ

Alma Talent
Helsinki 2020

**Tilaa Elinkeinoverolaki käytännössä -kirja
Alma Talent Shopista: shop.almatalent.fi**

4., uudistettu painos

Copyright © 2020 Alma Talent Oy ja kirjoittajat
Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus

ISBN 978-952-14-4150-9

ISBN 978-952-14-4152-3 (verkkokirja)

Kannen sarja-asu: Heikki Sallinen

Taitto: Sirpa Puntti

Paino: BALTO print, Liettua 2020

Anna palautetta kirjasta: kustannustoimitus@almatalent.fi

ESIPUHE

Tämän teoksen tavoitteena on esittää elinkeinotoiminnan harjoittamisesta syntyvien tulojen ja menojen verotuksen periaatteet ja laskentasäännökset. Elinkeinoverolain sidos kirjanpitolakiin on perinteisesti ollut vahva. Tämä sidos perustuu kuitenkin vain erityisten säännösten määräyksiin ja siten elinkeinoverolaki on luonteeltaan suhteellisen itsenäinen laskentasäännöstö verotettavan tulon määrittämiseksi. Kirjanpitosäännösten ensisijaisena tavoitteena on informaation tuottaminen liiketoiminnan harjoittajan eri sidosryhmille eikä suoranaisten tulosten laskeminen. Näin ollen sidos kirjanpidon ja elinkeinoverotuksen ratkaisujen välillä on jatkuvasti koetuksella ja elinkeinoverolain periaatteiden ja käytäntöön soveltamisen tiedostaminen on vastaavasti kasvavassa merkityksessä.

Elinkeinoverolaki käytännössä -teoksessa liiketaloudelliset tapahtumat käsitellään sellaisina asiakokonaisuuksina kuin ne yleensä ilmenevät elinkeinotoiminnan harjoittamisessa. Verokysymyksiä tarkastellaan liiketoiminnan elinkaaren mukaan toiminnan aloitusvaiheesta säännöllisten vuositulojen ja -menojen kautta yritysrakenteiden muuttamiseen ja toiminnan lopettamiseen. Asiakokonaisuuksien yhteydessä otetaan myös huomioon kyseiseen liiketapahtumaan liittyvät keskeiset kirjanpitolain ja osakeyhtiölain säännökset. Teos pyrkii käytännönläheisesti esittelemään elinkeinoverotukseen vaikuttavat seikat ja sisältää runsaasti oikeustapauksia ja esimerkkejä. Tällä rakenteella ja esitystavalla toivomme lukijan kykenevän muodostamaan itsenäisen ja selkeän käsi-

tyksen kunkin aihealueen merkittävimmistä rajauksista ja määräyksistä ja siten teoksen hyödynnettävyys niin käytännössä kuin opetuskäytössä olisi mahdollisimman suuri. Teos on tarkoitettu erityisesti taloushallinnon ja verotuksen ammattilaisille ja asiantuntijoille, mutta soveltuu myös erinomaisesti opetuskäyttöön ammattikorkeakouluissa ja korkeakouluissa. Kirjassa on otettu huomioon 1.9.2010 voimaan tulleet lakimuutokset sekä siihen mennessä julkaistut oikeustapaukset ja ohjeistukset.

Tämän teoksen kimmokkeena on ollut laaja ja innostava yhteistyömme verotuksen ja kirjanpidon asiantuntijoina. Teoksen taustalla ovat vaikuttaneet ja kokemuksemme Helsingin kauppakorkeakoulussa, Svenska handelshögskolanissa sekä lukuisista muualla pitämistämme koulutuksista sekä tutkimustyöstä ja konsultoinneista. Näiden lisäksi ehkäpä jopa suurimpana vaikuttajanamme tulee kuitenkin esittää verotuksen, kirjanpidon ja yhtiöoikeuden tiedeyhteisöjen ja asiantuntijoiden kanssa käydyt keskustelut, joiden vaikutus tämänkin teoksen sisältöön on merkittävä. Erityisen kiitoksen tuesta työllemme haluamme esittää professori Edward Anderssonille, professori Jarmo Leppinimelle, professori Esko Linnakankaalle sekä professori Heikki Niskakanakaalle, jotka ovat urheasti jatkaneet taistelua hyvän suomalaisen vero- ja kirjanpitojärjestelmän ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi. Edesmennyt professori Kari S. Tikka on ollut meidän ja koko sukupolvemme suuri innoittaja. Tämän teoksen haluamme kuitenkin omistaa OTT Lauri Manniolle (= 2007). Laurin laadukkaan tutkimustyön parissa ja seurassa olemme aikoinaan ammatillisesti tutustuneet toisiimme ja henkisesti Lauri on tämän ensimmäisen yhteisen kirjamme kolmas tekijä. Laadukkaaseen viestin välittämiseen ei riitä pelkkä aihealueen asiantuntijuus. Kirjan luettavuuden, viimeistelyn ja kieliasun osalta ilomme on ollut työskennellä alan parhaiden asiantuntijoiden, kustannustoimittajien Leena Viitalan ja Heini Nurmen kanssa.

Helsingissä marraskuun 1. päivänä 2010

Matti Kukkonen

Risto Walden

ESIPUHE (4., LAAJENNETTU JA UUDISTETTU PAINOS)

Kirjamme vuoden 2020 painosta on merkittävästi uudistettu ja laajennettu aiempiin painoksiin nähden, ottaen erityisesti huomioon vuoden 2020 alusta voimaan tulleet hyvin merkittävät muutokset yhteisöjen verotettavien tulolähteiden määrässä ja luonteessa sekä uuden omaisuuslajin eli muun omaisuuden syntymisen EVL:iin. EVL on kokenut suurimmat muutoksensa aikoihin, kun lakia nyt sovelletaan pääsääntöisesti myös sellaisiin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, joiden toiminta ei ole elinkeinotoimintaa. Teoksessa on huomioitu kirjanpitolain uudistus vuonna 2016 ja sen välilliset ja välittömät vaikutukset elinkeinoverotukseen. Kirjamme uusi versio on muutoinkin ajantasaistettu ja siinä on pyritty huomioimaan oleelliset maaliskuun 2020 loppuun mennessä voimaan tulleet yritysverotuksen lakimuutokset sekä tärkeimmät julkaistut verohallinnon virallisohteet ja relevantit yritysverotuksen oikeustapaukset. Suuren panoksen päivitetyn version luettavuudelle ja koko päivitysprosessille on antanut kustannustoimittaja Nina Ojanen.

Helsingissä pääsiäisenä 2020

Matti Kukkonen

Risto Walden

SISÄLLYS

Esipuhe	5
Johdanto	17

I OSA LIIKETOIMINNAN ALOITUSVAIHE

1 Perustamisen keskeiset verokysymykset	27
2 Yritysmuodon vaikutus elinkeinoverotukseen	29
2.1 Yksityisliike	31
2.2 Henkilöyhtiö	38
2.3 Osuuskunta	40
2.4 Osakeyhtiö	43
2.5 Eri yritysmuotojen verotuserot ja -yhtäläisyydet	44
3 Osakeyhtiön omistusrakenne ja verotus	48
3.1 Konsernin käsite verotuksessa	48
3.2 Elinkeinoverolain erityinen konsernimäärittelmä ja sen verovaikutukset	52
4 Verotettavan tulon määrittäminen	55
5 Yrityksen tuloihin sovellettava verolaki	62
5.1 Elinkeinoverolain soveltamisala ja tulolähteet 2020	62
5.2 Vuokraustoiminnan tulolähde	67
5.3 Arvopaperikauppa	70
5.4 Holdingyhtiö	72
5.5 Rakentaminen ja ammattimainen asuntomyynti	76
6 Yritysmuodon sivuuttaminen verotuksessa	78
6.1 Yhtiön tulojen kohdistaminen osakkaalle	79
6.1.1 Pääsäännöt	79
6.1.2 Työperusteinen osinko	83

II OSA

NORMAALIN LIKETOIMINNAN AIKA

1 Juoksevat menot	95
1.1 Menojen vähennyskelpoisuus	95
1.2 Henkilöstöön liittyvät menot	99
1.2.1 Palkka	99
1.2.2 Henkilökunnan virkistys, sitouttaminen ja kannustaminen	101
1.2.2.1 Verovapaat henkilökuntaedut	102
1.2.2.2 Koulutusmenot	106
1.2.2.3 Työsuhdeoptiot ja -osakkeet	107
1.2.3 Vapaaehtoiset eläkevakuutukset	110
1.3 Edustusmeno vai muu elinkeinotoimintaan liittyvä meno	111
1.3.1 Elinkeinotoimintaan liittyvät edustusmenot	113
1.3.2 Elinkeinotoimintaan liittyvät kokonaan vähennyskelpoiset menot	113
1.3.2.1 Hallintomenot	113
1.3.2.2 Markkinointimenot	114
1.3.2.3 Kokous- ja neuvottelumenot	116
1.3.3 Elinkeinotoimintaan liittymättömät yksityiset elantomenot	116
1.4 Rangaistusluonteiset maksut	118
1.5 Rahoitusmenot	119
1.5.1 Korkomenot	120
1.5.2 Vähennyskeltottomat korkomenot	121
1.5.3 Negatiivinen oma pääoma	122
1.5.4 Korkomenot osana hankintamenoa	123
1.5.5 Korkeiden vähennysoikeuden rajoittaminen	124
1.5.6 Alikapitalisointi	128
1.6 Indeksi- ja kurssitappiot	129
2 Investoinnit ja jaksottaminen	132
2.1 Vuosikulu vai useamman verovuoden ajan tuloa tuottava hankinta	132

2.2	Hankintamenon määritelmiä	134
2.2.1	Muuttuvat menot	134
2.2.2	Kiinteät menot	136
2.2.3	Korkomenot	139
2.2.4	Vastikkeetta saatu omaisuus	140
2.3	Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen	140
2.3.1	Poistomenetelmät	142
2.3.2	Poistoero ja hyllypoisto	146
2.3.3	Hankintamenon jäännösarvo	147
2.3.4	Käyttöomaisuuden myyminen	148
2.3.5	Aineettomat hyödykkeet	148
2.3.6	Aineelliset hyödykkeet	153
2.3.7	Lyhytikäinen käyttöomaisuus ja pienhankinta	157
2.3.8	Vähäinen käyttöomaisuus	159
2.3.9	Rakennukset	160
2.3.10	Rakennuksiin liittyvä irtain käyttöomaisuus	162
2.4	Poistot arvonalentumisista	164
2.5	Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	168
2.5.1	Hankintameno	168
2.5.2	Vähäinen vaihto-omaisuus	172
2.5.3	Varaston käyttöjärjestys	173
2.6	Rahoitusomaisuuden arvostaminen ja jaksottaminen	177
2.7	Rahoitusomaisuusarvopaperit	180
3	Juoksevat tulot	182
3.1	Veronalaiset tulot	184
3.1.1	Velkojen armahtaminen ja vanhentuminen	186
3.1.2	Osinkotulot	187
3.1.3	Peitelty osingonjako	190
3.2	Verovapaat tulot	190
3.2.1	Oman ja vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset	191
3.2.2	Omien osakkeiden luovutusten verotus	193
3.2.3	Oman pääoman palauttaminen	195
3.2.4	Liittymismaksut	198
3.3	Tulojen jaksottaminen	199
3.3.1	Epävarma tulo	201

3.3.2	Vähäinen ja epäolennainen tuloerä	201
3.3.3	Osatuloutus	202
3.3.4	Arvonmuutokset	203
3.3.5	Arvonkorotus	204
3.3.6	Veronalaiset arvonmuutokset	205
4	 Erityiset tulo- ja menoerät	207
4.1	Toimintavaraus	212
4.2	Jälleenhankintavaraus	213
4.3	Hinnanlaskuvaraus	218
4.4	Takuuvaraus	220
4.5	Luottotappiovaraus	222
4.6	Korvaus-, vakuutusmaksu- ja eläkevastuu	223
4.7	Konserniavustus	223
4.8	Siirtohinnoittelu	226
4.9	Konsernituki ja muut vastaavat erät	230

III OSA YRITYSJÄRJESTELYT JA MUUT OMAISUUSSIIRROT YRITYKSESSÄ

1	 Peruslähtökohdat	239
2	 Yksityisöt	242
2.1	Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan yksityisotto	242
2.2	Henkilöyhtiön (verotusyhtymän) yhtiömiesten yksityisöt	244
2.3	Auton yksityis- ja yrityskäytön rajanvetokysymyksiä	246
3	 Yritysmuodon muutokset	248
3.1	Peruskysymykset	248
3.2	Yksityisliike henkilö- tai osakeyhtiöksi	252
3.3	Henkilöyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi	254
3.3.1	Perustilanne	254

3.3.2	Yksityisotot henkilöyhtiöstä ennen muodonmuutosta	256
3.3.3	Yrityksen jatkuuovutuksen verotus	260
3.4	Osuuskunnan muuttaminen osakeyhtiöksi	261
3.5	Osakeyhtiömuodon lopullisuus	261
3.6	Yritysmuodon muutoksen sivuuttamisriski	263
4	 Sulautuminen	265
4.1	Soveltamisala ja yleissäännöt	265
4.2	Sulautuvan yhtiön verotus	269
4.2.1	Pääsääntönä jatkuuus	269
4.2.2	Sulautumisvastikkeen luonteen vaikutukset	271
4.2.3	Verollinen sulautuminen eli purkautuminen	275
4.3	Sulautuvan yhtiön osakkaan verotus	276
4.4	Muut verovaikutukset	278
4.4.1	Konserniavustus ja sulautuminen	278
4.4.2	Tappioiden siirtyminen	279
4.4.3	Varainsiirtoverovaikutukset	282
4.4.4	Vastaanottavan yhtiön korkovähennys	283
5	 Jakautuminen	285
5.1	Soveltamisala ja yleissäännöt	285
5.2	Jakautumisen perussäännöt ja omaisuuden jakautuminen	288
5.3	Liiketoimintakokonaisuuden käsite	290
5.4	Jakautumisvastikkeen tulkintaongelmia	293
5.5	Osakkaan verotus	299
5.5.1	Omistusrakenteen muuttaminen ja verotusriskit ..	299
5.5.2	Luovutusvoittoverotus ja hankintameno	303
5.6	Verollinen kokonais- tai osittaisjakautuminen	305
5.7	Muut verovaikutukset	306
5.7.1	Tappioiden ja käyttämättömien hyvitysten siirtyminen	306
5.7.2	Konserniavustus jakautumisessa	309
5.7.3	Varainsiirtoverotus	311

6 Liiketoimintasiirto	312
6.1 Soveltamisala ja yleissäännöt	312
6.2 Siirtävän yhtiön verotus	316
6.2.1 Liiketoimintakokonaisuus	316
6.2.2 Jatkuvuusperiaate liiketoimintasiirrossa	320
6.2.3 Vastike	323
6.3 Vastaanottavan yhtiön verotus	325
6.4 Muut verokysymykset	326
6.4.1 Liiketoimintasiirto ja konserniavustus	326
6.4.2 Tappioiden ja käyttämättömien hyvitysten siirtyminen liiketoimintasiirrossa	328
6.4.3 Varainsiirtoverotus	328
6.5 Verollinen liiketoimintasiirto	328
7 Osakevaihto	330
7.1 Soveltamisala ja perussäännöt	330
7.2 Kohdeyhtiön osakkaiden verotus	337
7.3 Osakevaihtovastike	340
7.4 Kohdeyhtiön osakkeiden käsittely ostajan verotuksessa	345
7.5 Osakevaihto ja konserniavustus	346
7.6 Exit tax (maastapoistumisvero) EVL 52f § :n mukaisesti	347
7.7 Tappioiden siirtyminen ja muut tuloverovaikutukset	348
7.8 Varainsiirtoverotus	349
8 Yritysjärjestelyjen veronkiertosäännös (EVL 52h §)	350
8.1 Johdanto	350
8.2 Soveltamistilanteita	356
9 Yritysten maastapoistumisverotus	366
9.1 Uusi perussääntely kertymäperusteisesta maastapoistumisarvon verotuksesta tietyissä tilanteissa	366
9.2 Veronmaksun lykkäämismahdollisuus	370

IV OSA

YRITYSKAUPPA JA YRITYKSEN PURKAMINEN

1	Yrityskaupan verotus	373
1.1	Yrityskauppamuodot	373
1.2	Erilaiset luovutusvoittoverotuksen soveltamistilanteet	374
1.3	Verotettavan luovutusvoiton laskenta	381
1.3.1	Hankintamenon määrittäminen	381
1.3.2	Luovutushintaan lisättävät erät	393
1.3.3	Kauppahinnan jaksottamiskysymyksistä	396
1.3.4	Yli- tai alihintaiset substanssikaupat yrityksen ja omistajan välillä	401
1.4	Yritysvarallisuuden sisäiset luovutukset ja taseyhtiötilanteet	405
1.4.1	Luovutukset myyjän intressipiirille	405
1.4.2	Taseyhtiön myyjän ja ostajan verotus	407
1.5	Verovapaat käyttöomaisuusluovutukset	411
1.5.1	Verovapaiden subjektien rajausta ja pääomasijoittajan käsite	414
1.5.2	Verovapauden kohdetta koskevat vaatimukset.	419
1.5.2.1	Käyttöomaisuuden käsite ja EVL-tulolähteen rajat erityisesti suhteessa muun omaisuuden omaisuuslajiin	419
1.5.2.2	Kiinteistöyhtiöt ja vastaavat muut yhtiöt	431
1.5.2.3	Kohdeosakkeiden omistusosuus ja -aika	434
1.5.2.4	Verovapaaseen luovutustuloon tehtävät oikaisut	438
1.6	Yritysomaisuuden luovutustappioiden ja muiden vastaavien erien vähentäminen	441
1.6.1	Perussäännöt vähennysoikeudesta	441
1.6.2	Käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappion vähennyskeltottomuus	445
1.6.3	Käyttöomaisuusosakkeiden arvonalentumispoisto	448

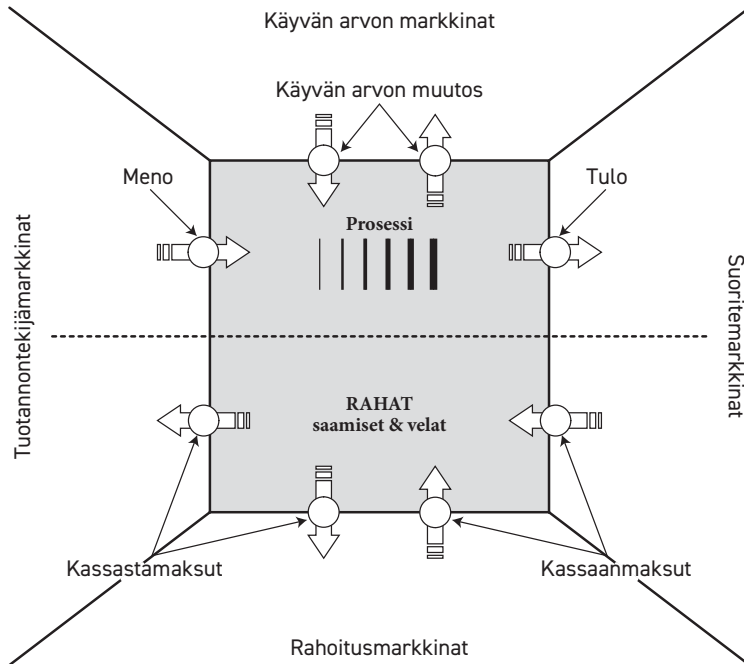
1.6.4 Osakeyhtiön purkutappion vähennyskeltottomuus	450
1.6.5 Luovutusvoitot ja -tappiot, jotka sisältävät osakeyhtiön osuuteen henkilöyhtiöstä	452
1.6.6 Tappioiden ja käyttämättömien hyvitysten siirtyminen osakeyhtiökaupassa ja yritysjärjestelyissä	453
1.6.6.1 Vanhojen veroerien siirtymäkelpoisuudesta	453
1.6.6.2 Poikkeuslupamenettely	456
1.7 Yksityisliikkeen myynnin erityiskysymyksiä	458
1.7.1 Perussäännöt	458
1.7.2 Tulontasausmahdollisuus	461
1.8 Henkilöyhtiön liikesubstanssin ja yhtiöosuusluovutuksen erityiskysymyksiä	465
1.8.1 Substanssikauppa ja tulontasausmahdollisuus	465
1.8.2 Yhtiömiesosuuden luovutuksen verotuksen ongelmia	467
2 Yrityksen purkaminen	471
2.1 Osakeyhtiön purkaminen	474
2.1.1 Purkautuvan osakeyhtiön verotus	474
2.1.2 Purkautuvan osakeyhtiön omistajan verotus	477
2.1.2.1 Purkuvoiton verokohtelu	477
2.1.2.2 Purkutappion verokohtelu	478
2.1.3 Purkua edeltävä konserniavustus tai osingonjako	481
2.1.4 Jako-osan ennakkoluovutus	482
2.2 Yksityisliikkeen liiketoiminnan lopettamisen verotus ..	484
2.3 Henkilöyhtiön purkaminen yhtiön ja osakkaan verotuksessa	486
Kirjallisuutta	489
Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360	493
Asiahakemisto	525

JOHDANTO

Kirjan rakenne

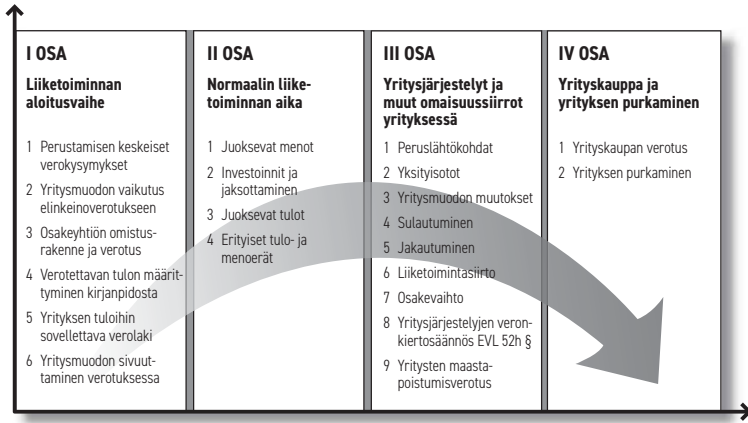
Elinkeinoverolaki käytännössä on käytännönläheinen kokonaisuus elinkeinotulon verottamisesta annetusta laista eli elinkeinoverolaista (360/1968, EVL) suomalaisen perusyrittäjän näkökulmasta. Kirjassa lähestytään elinkeinoverolain soveltamisongelmia nimenomaan lain kohteen ja käyttäjän kannalta.

Tuloslaskennan ja laskentatoimen puolella yrityksen toimintaa kuvataan yleensä tuotannontekijämallin mukaisesti. Tällöin yritys aloitettuaan toimintansa hankkii tuotantoprosessiinsa tuotannontekijöitä, aikaansaamalla niiden avulla suoritteita, myy suoritteita markkinoille ja niin edelleen. Tätä niin sanottua tuotantoprosessia kutsutaan reaali prosessiksi. Liiketoimintansa rahoittamiseksi yritys tekee samanaikaisesti sopimuksia rahoitusmarkkinoiden kanssa joko oman tai vieraan pääoman ehtoisesti. Tätä liiketoiminnan perusasetelmaa voidaan kuvata normaaliksi, juoksevaksi liiketoiminnaksi. Verotuksen kannalta on kysymys pääasiassa vähennyskelpoisista menoista ja tuloista ja näiden erien jaksottamisesta, josta säädellään elinkeinoverolaissa.



Kuvio 1. Yrityksen kiertokulkukaavio (Ikäheimo – Malmi – Walden, Yrityksen laskenta-toimi Alma Talent 2019, s. 44)

Usein tapahtuu niin, että yritys kasvaa ja muuntuu ehkä useamman yrityksen konserniksi. Samalla tehdään yritysjärjestelyjä tai muita rakennemuutoksia. Myös tällaisia tapahtumia säännellään elinkeinoverolaissa. Samaten laki sisältää säännökset, jotka koskevat yritystoiminnan lopettamiseen liittyvää alasajoa taikka yritystoiminnan myymistä eri tavoin eteenpäin. Kaiken kaikkiaan EVL tulee esiin yrityksen elinkaaren ja tuotantoprosessin kaikissa eri vaiheissa. Tätä ajatusta voidaan havainnollistaa oheisella kuviolla 2. Kuvio sisältää samalla tämän teoksen ns. punaisen langan.



Kuvio 2. Yrityksen liiketoiminnan aikakaavio ja EVL

Teoksen sisältö jakautuu neljään osakokonaisuuteen yrityksen elinkaaren mukaan:

- 1) Yhtiön perustamisen aika (Milloin elinkeinoverolakia voidaan soveltaa aloittavaan yritystoimintaan ja miten yritysmuoto ja toiminnan laji vaikuttavat tilanteeseen?)
- 2) Yhtiön normaalin liiketoiminnan harjoittamisen aika (Miten juoksevaa liiketoimintaa eli tuloja ja menoja kohdellaan elinkeinoverolain mukaan?)
- 3) Liiketoiminnan kypsymis- eli saturaatiovaihe: yhtiön liiketoimintamuotojen mahdollisten uudelleenjärjestelyjen aika (Miten uudelleenjärjestelyt vaikuttavat yritykseen?)
- 4) Liiketoiminnasta luopuminen (Miten yrityksen purkaminen tai myyminen vaikuttaa yrityksen verotukseen?)

Käytännössä yrityksen verottaminen on sen elinkaaren aikaisten vuositietojen (verovuosien) keräämistä ja verottamista. Tulot ja menot jaksotetaan tilikausille ja verovuosille. Verotuksen kannalta on keskeistä, mitkä yrityksen saamat tulot ovat veronalaisia ja mitkä menot vähennyskelpoisia. Elinkeinoverolain laajuuskysymystä säännellään lain II osassa. Vastaavasti lain III osa käsittelee erien jaksotusta ja IV osa sisältää puolestaan säännökset yritysjärjestelyjen verotuksesta sekä muita

säännöksiä. Tämän teoksen rakenne heijastaa näitä elinkeinoverolain pääarakeiteita suhteessa yrityksen elinkaareen.

Yrityksen elinkaaren eri vaiheissa ovat eri kohdat elinkeinoverolaista keskeisiä. Toki monissa tilanteissa tarvitaan myös useamman lainkohdan soveltamista ja osakokonaisuudet sekoittuvat keskenään. Samalla yrityksen ja yrittäjän toimintaan vaikuttavat myös monet muut lait. Tältä osin voidaan ainakin mainita tuloverolaki (1535/1992, TVL), osakeyhtiölaki (624/2006, OYL), kirjanpitolaki (1336/1997, KPL), konserniavustuslaki (825/1986) sekä laki varojen arvostamisesta eli arvostamislaki (1142/2005, VAL). Muun lainsäädännön vaikutukset on tekstissä nivottu yhteen elinkeinoverolain eri tulkintakohtien käsittelyn kanssa.

Teoksen luvuissa tarkastellaan aina aluksi kulloiseenkin taloudelliseen tilanteeseen liittyviä peruskysymyksiä. Tämän jälkeen esitellään yksityiskohtaisemmin se, millä tavalla EVL voi vaikuttaa päätöksentekoon ja minkälaisia verovaikutuksia eri ratkaisulla on. Kysymyksenasetteluja havainnollistetaan pitkin matkaa konkreettisin esimerkein.

Kirjassa on mukana lyhyt kirjallisuusluettelo yritysverotusalueen keskeisimmistä teoksista sekä asiahakemisto. Lopussa on liitteenä elinkeinoverolaki kokonaisuudessaan. Lainsäädäntöä, virallishojeita ja oikeuskäytäntöä on seurattu maaliskuulle 2020.

Verotettavan elinkeinotulon määrittämisen keskeiset kirjalliset lähteet, tai oikeammin alan klassikot, ovat *Andersson – Penttilä*, Elinkeino-
verolain kommentaari sekä *Tikka – Nykänen – Viitala – Juusela*, Yritysverotus I–II. Lisäksi vankkana juridisena perusesityksenä alalta on syytä mainita ainakin *Myrsky – Malmgren*, Elinkeino-
tulon verotus. Erityisesti osakeyhtiöiden ja niiden omistajien verokysymysten peruslähteenä voidaan mainita *Kukkonen*, Pienosakeyhtiön ja sen osakkaan tuloverotus. Verotuksen ja kirjanpidon suhteesta ks. laajemmin alan jatkuvapäivitetty perusteos *Walden – Leppiniemi*, Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Yritysjärjestelyjen verotuksen perusteoksena voidaan pitää puolestaan *Markku Järvenojan* kirjaa Yritysjärjestelyjen verotus.

Elinkeinoverolain kehittyminen, nykytila ja tulevaisuus

Elinkeinoverolaki oli alkuperäisessä 1960-luvun lopun ja 1970-luvun muodossaan hyvin pitkälti erilaisia verotuksellisia etuja (tukia) tarjoava kokonaisuus. Laille asetettiin sitä kirjoitettaessa lukuisia yritystoimintaa helpottavia tavoitteita yhtäältä työllisyyden ja investointien edistämiseksi ja toisaalta pääomansaannin mahdollistamiseksi (ks. laajemmin HE 172/67 sekä tätä edeltänyt Liikeverotuksen uudistustoimikunnan mietintö 1966:B 86). Oikeastaan elinkeinoverolaki voidaan siten nähdä elinkeinon harjoittamista tukevana ja ohjaavana veronhuojennuslakina.

Korkean nimellisen yritysverotason vallitessa (yhteisöverokanta n. 60 %) oli ymmärrettävää, että EVL sisälsi laajan joukon erilaisia varaus- ja poistomahdollisuuksia etupainotteisen menojen vähentämisen perusajatukseen nojautuen. Samalla ns. pitkäaikaiset omaisuuden myyntivoitot olivat verovapaita (vuoteen 1985 saakka). EVL oli siten lyhyesti määriteltynä osin suppean tulokäsitteen mukainen yritysten verolaki melko laajoin veronminimointimahdollisuuksin.

Vuoden 1993 alusta tilanne muuttui uuden eriytetyn tuloverojärjestelmän myötä. Verotuksen lähtökohdaksi tuli laaja tulokäsite ja aiemmat verovapaat pitkäaikaiset omaisuuden myyntivoitot muuttuivat pääosin kokonaan verollisiksi (ks. VM 1991:28 ja HE 200/1992). Yritysverotuksessa pyrittiin alhaiseen verokantaan, jonka vastapainoksi tuli huomattavan laaja veropohja ja vähentyneet varaus- ja poistomahdollisuudet.

Eriytetty tuloverojärjestelmä pohjautui laajaan tulokäsitteeseen kuitenkin siten, että vain realisoituneet arvonnousut (luovutusvoitot) luettiin verotettavan tulon piiriin. Ideaalisessa arvonnousutulojen laajassa verotuksessa arvonnousutuloja verotettaisiin kertymäperusteisesti eli vuosittain (ks. *Kukkonen* 1994, taloustieteen kannalta ks. myös *Kukkonen* 2000). Realisointiperiaatteen ideana on suoritteen arvonnousutulon ”kypsyminen” kirjaamis- ja tulouttamiskuntoon myyntitapahtumassa. Jos realisoitumatonta tuloa verotettaisiin, voisi verovelvollinen joutua myymään omaisuuttaan veron maksamiseksi. Verovelvolliselta vaadittaisiin laajaa likviditeettiä. Samalla olisi tietenkin myös hyväksyttävä realisoitumattoman arvonalennuksen vähentäminen ilman realisointeja.

Kertymäperusteinen, realisoitumaton arvonnousu ei siis pääsääntöisesti ole mukana yrityksen (eikä yksilön) verotettavassa tulossa. Vuoden 2006 keväällä ns. yritysverotuksen kehittämistyöryhmä kuitenkin esitti, että tietyissä tilanteissa myös ns. likvidien rahoitusinstrumenttien realisoitumattomat arvonneuotokset tulisivat EVL:n verotuksen piiriin. Tämä toteutettiin vuoden 2009 alusta (HE 176/2008, lakimuutos 1077/2008). Kyseinen EVL-muutos on itse asiassa voimistanut elinkeinoverotuksen ja kirjanpidon kytkentöjä.

Periaatteessa realisoitumattomiin arvonnousuihin voidaan verotuksessa suhtautua ainakin kolmella eri tavalla: arvonnousu verotetaan tulosvaikutteisesti kirjattaessa, arvonnousu verotetaan vasta, jos sitä jaetaan omistajille tai arvonnousun jakaminen estetään yhtiöoikeudellisesti.

Kirjanpitolain uudistus vuonna 2016 laajensi kirjanpitovelvollisten mahdollisuuksia kirjata realisoitumattomia arvonneuotoksia sijoituskiinteistöjen osalta. Niin ikään rahoitusleasing sopimusten kirjaamisessa sallitaan kirjaustapa (kuin osamaksukauppa). Näitä muutoksia ei kuitenkaan toistaiseksi huomioida elinkeinoverotuksessa ja siltä osin verotuksen ja kirjanpidon välisten eroavuuksien soveltamisala laajeni.

Elinkeinoverolaissa tapahtuneen veropohjan laajentumiskehityksen ohessa on toki myös säädetty joistakin uusista verotuksen lievennyksistä tai ainakin lykkäyksistä. Yritysjärjestelysäännöksiä eli mahdollisuuksia lykätä yritysomaisuuden siirrosta syntyvän arvonnousun verotusta tulevaisuuteen on muutettu ja laajennettu useaan eri otteeseen EY-direktiivi uudistusten myötä. Kaikkein oleellisin veropohjaa kaventanut muutos toteutui keväällä 2004, kun elinkeinoverolain käyttöomaisuusosakkeiden pitkäaikaiset luovutusvoitot säädettiin verovapaiksi (ja luovutustappiot vähennyskelvottomiksi). Nykyinen EVL 6b § mahdollistaa konsernissa verovapaat tytäryhtiöluovutukset. Kansainvälisen verokilpailun nimissä tehty uudistus on sinällään täysin laajan tulokäsittelyn lähtökohden vastainen. Säännös on samalla synnyttänyt oman laajan tulkintaongelmajoukkonsa, johon palataan monin tavoin tämän teoksen IV osassa.

Elinkeinoverolain kohdalla voi jatkossa olla tarpeen joko koko lain uudelleenkirjoittaminen tai ainakin nykyisen tilkkutätkkimuodon yhtenäistäminen. Vuoden 2020 alusta tehtiin jo varsin merkittävä laajennus lain soveltamisalaan, kun henkilökohtaisen tulolähteen (TVL:n) piiriin

aiemmin kuuluneet osakeyhtiöt ja osuuskunnat pääsääntönä siirtyivät sen soveltamapiiriin. *Uudistuksen haasteellinen luonne kiteytyy ajatuksen siitä, että myös varsinaista elinkeinotoimintaa harjoittamattomia yhteisöjä (osakeyhtiöt ja osuuskunnat tietyin rajauksin) verotetaan elinkeinoverolain mukaan. Aiemmin TVL:n alaisuudessa verotettu ei-yritysvaarallisuus on siirretty täysin uuden omaisuuslajiluokan, Muu omaisuus alle. Samalla yhteisöjen tulot ja menot ovat entistä laajemmin ja helpommin kohdistettavissa toisiinsa. Lähtökohtaisesti useimmilla yhteisöillä on siten enää yksi tulolähde: EVL. Tämä on itsessään varsin suuri ja historiallinen muutos. MVL-verotus on kuitenkin yhä oma tulolähteensä.*

Muitakin tärkeitä muutoksia erityisesti kansainvälisen liiketoiminnan verotuksen näkökulmasta on tullut vuoden 2020 alusta voimaan elinkeinoverolaissa. Laajennetut ja pääosin täysin uudet exit tax -säännöt eli ns. yrityksen maastapoistumisen verotuksen säännöt vaikuttavat konsernien toimintaan. Jo aiemmin vuonna 2019 laajennettiin yritysten korkomenojen verovähennysoikeuden rajoittamista. Nykyisellään myös normaali pankkilainarahoitus voi johtaa koron verovähennyskelvottomuuteen eli kysymys ei enää ole pelkästään konsernin sisäisen rahoituksen verotuksen sääntelystä. Yritysten tukemiseksi elinkeinoverolakiin on toisaalta otettu määräaikainen nopeutettu (2020–2023) tuplapoistomahdollisuus irtaimen käyttöomaisuuden hankinnoille. Käytännössä maksimipoisto on siis puolet kirjanpidon (jäljellä olevasta) hankintamenusta.

Suomalaisten yritysten toimintaa sääntelevät suuret säädöskokonaisuudet, ennen kaikkea osakeyhtiölaki, kirjanpitolaki ja elinkeinoverolaki, ovat viime vuosina erkaantuneet toisistaan yhä kauemmas. Tämä johtuu tietenkin sinänsä elinkeinoelämän erikoistumiskehityksestä ja kansainvälistymisestä. Nykyinen elinkeinoverolain yli 50-vuotias poistojärjestelmä, konserniverotus tappiontasauksineen ja myös osakeyhtiöiden jakokelpoisen vapaan oman pääoman veroasema lienevät kaikki väistämättömän veroreformin piirissä. Kysymys onkin nyt pohjimmiltaan kamppailusta veropohjan kaventumisten, elinkeinotoiminnan vapauden ja verolainsäätäjän puolustustaistelun innovatiivisuuden välillä.

Elinkeinoverolaki on yhä kuitenkin pysynyt perustaltaan ennallaan koko yli 50-vuotisen voimassaolonsa ajan. Lakin viime vuosina tehdyt muutokset ovat lisänneet lain hajanaisuutta ja luoneet aina entistä moni-

mutkaisemman lakirakenteen lukuisin alapykälin. Toisaalta on todettava, että monet elinkeinoverolakiimme vuonna 1968 otetut ratkaisut ovat yhä varsin toimivia. Suurin modernisointihaaste on aina edelleen elinkeinoverosäännösten osin ongelmallinen suhde kirjanpitoon ja osakeyhtiölakiin.