



Open your mind. LUT.
Lappeenranta **University of Technology**

Kauppätieteellinen tiedekunta

Talousjohtaminen

Kandidaatintutkielma

Konserniavustukset valvovien sidosryhmien näkökulmasta

3.5.2012

Supervisory Viewpoint of Group Reliefs

3.5.2012

Tekijä: Niko Eerola

Opponentti: Heli Aronpää

Ohjaaja: Mikael Collan

Sisällysluettelo

1. Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta	2
1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet	3
1.2.1 Aiemmat tutkimukset aiheesta.....	4
1.3 Teoreettinen viitekehys ja tutkimuksen rajaukset	5
1.4 Tutkimusmetodologia ja tutkimusaineisto	8
1.5 Tutkimuksen rakenne	9
2. Konserniavustus	10
2.1 Konsernin määritelmä.....	10
2.2 Konserniavustuksen lakitausta	11
2.2.1 EY-tuomioistuimen päätös asiassa C231/05	12
2.2.2 EY-tuomioistuimen päätös asiassa C446/03	14
2.3 Konserniavustuksen antamisen ehdot.....	15
2.4 Konserniavustuksen käyttö.....	18
2.5 Konserniavustuksen ongelmakohtia	21
2.5.1 Vähemmistöosakkaiden kohtelu	21
2.5.2 Konserniavustusten ketjuttaminen.....	22
2.5.3 Eräitä muita ongelmakohtia	23
2.6 Konserniavustukset Skandinaviassa	24
3. Konserniavustus verrattuna konsernitukeen	26
3.1 Siirtohinnoittelu	26
3.1.1 Korkealennukset ja -vähennykset.....	27
3.2 Konsernilainan anteeksiantaminen.....	29
3.3 Konserniavustus – yksi konsernituen muodoista	29
4. Tilintarkastajan näkökulma	31

5. Verottajan näkökulma	34
6. Näkökulmien vertailu.....	36
6.1 Konserniavustuksen antamiskriteerien täytyminen.....	36
6.2 Vähemmistöosakkaiden huomiointi	37
6.3 Lainsäädäntöön odotettavissa olevat muutokset huomioiden avustukset ulkomaille	38
6.4 Vertailun yhteenveto	40
7 Yhteenveto ja johtopäätökset.....	42
7.1 Tutkimustulosten yhteenveto	42
7.2 Johtopäätökset	44
7.3 Jatkotutkimustarpeet	45
Lähteet.....	47

Liitteet

Liite 1: Haastattelurunko

1. Johdanto

Konserniavustukset ovat nimensä mukaisesti konsernirakenteeseen liittyviä tuloksenjärjestelyeriä, joilla toisen konserniyhtiön voitto voidaan siirtää toiseen saman konsernin yhtiöön tulosten tasaamiseksi. Työn tavoitteena on tutkia ja vertailla kahden eri valvovan sidosryhmän näkemyksiä konserniavustusjärjestelmän erityiskysymyksistä. Näkökulmat avataan erillisissä kappaleissa ja niitä vertaillaan sekä olemassa olevaan kirjallisuuteen, että myös keskenään. Asiat pyritään avaamaan selkeinä kokonaisuuksina noudatellen Albert Einsteinin aikoinaan lausumaa ohjenuoraa ”Jos et pysty selittämään asiaa selvästi, et tiedä siitä tarpeeksi.”

Konserniavustuksia käytetään Suomessa varsin paljon (vuonna 1998 yli 4,5 mrd €), mutta se on silti vähemmän tunnettu kuin monet muut tuloksenjärjestelyerät. (Ranta-Lassila 2000, 236) Laki konserniavustuksesta verotuksessa säädettiin vuonna 1986 (1986/825) tarkoituksenaan lisätä konsernirakenteen käyttöä yritystoiminnassa Suomessa antamalla mahdollisuus verotuksen optimointiin siten, että tappiollinen yhtiö saa voitolliselta yhtiöltä vastikkeettoman rahasiirron, joka alentaa antavan yhtiön verotettavaa tuloa. Säädetty lainsäädäntö mahdollistaa myös toisen käyttötarkoituksen, sillä tytäryhtiöt voivat siirtää kuluvalle tilikaudella syntyneen voittonsa emoyhtiölle jo kyseisen tilikauden lopulla. Näin ollen voitto siirtyy emolle aikaisemmin, sillä toinen vaihtoehtohan olisi jakaa tilikaudella syntynyt voitto osinkoina seuraavalla tilikaudella. Jälkimmäinen käyttötarkoitus yleistyi vasta hieman myöhemmin. (Ranta-Lassila 2000, 236-237)

Konserniavustus on viime vuosina ollut jonkin verran tapetilla, kun sen laillisuutta on mitattu aina EY-tuomioistuimessa asti. Tuomioistuimen päätös oli, että tämä kansallinen lainsäädäntö ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. (EY-tuomioistuin 2007)

Tässä työssä pohditaan konserniavustukselle tyypillisiä ominaisuuksia, joiden tulkinta ei aina ole ollut täysin yksiselitteinen. Näihin kysymyksiin tuodaan näkökulmia konserneja valvovalta sidosryhmiltä. Ensimmäinen valvova sidosryhmä on verottaja, jonka näkökulma on luonnollisesti tärkeä, sillä konserniavustus vaikuttaa nimenomaisesti konserniyhtiöiden verotettavaan tuloon. Toisena valvovana sidosryhmänä otetaan mukaan tilintarkastajan, jonka osalta pohdinta lähtee liikkeelle aivan ruohonjuuritasolta, eli siitä, ovatko konserniavustukset edes merkityksellisiä eriä tilintarkastustyötä tehtäessä.

1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta

Idea tutkimuksesta aiheesta syntyi puolivahingossa oman intohimoni jääkiekon innoittamana. Jääkiekon SM-liigaseuroista ainakin kolme (Helsingin Jokerit, Espoo Blues ja Rauman Lukko) käyttävät konserniavustusta osana verotettavaa tulostaan ja tämä nousee esille vuosittain, kun liigaseurojen tuloksia vertaillaan toisiinsa (Suomen Asiakastieto 2011). Päädyin kuitenkin tällä kertaa tekemään tutkimuksen ilman case-yritystä, mutta pidän täysin mahdollisena, että maisterivaiheen opinnoissani esim. Pro gradu -tutkielma voisi hyvinkin käsitellä konserniavustusta tapana järjestellä urheiluseurojen tulosta.

Alun ideoinnin jälkeen tutkin aihetta hieman tarkemmin ja totesin, että aihe on herättänyt varsin voimakasta keskustelua aika ajoin. Keskustelua on herättänyt lähinnä avustusten antaminen ulkomaille tai saaminen ulkomailta ja hyvä esimerkki tästä on jo aiemmin mainittu koko avustuksen laillisuuden mittaaminen EY-tuomioistuimessa. Myös lääkäriyhtiö Mehiläisen antama konsernituki, jolla sen Suomen liiketoiminnan voitosta iso osa ohjattiin veroparatiisiin Jerseyaarille, uutisoitiin konserniavustuksena. Aiheesta julkaistiin useita kolumneja maamme lehdissä ja kansanedustaja Maria Tolppanen teki aiheesta jopa kirjallisen kysymyksen eduskunnassa (Ilkka, 2011). Kuten myöhemmin tässä työssä käy ilmi, konsernituki ja konserniavustus ovat kuitenkin kaksi täysin eri asiaa, joten tässä tapauksessa uutisointi on ollut virheellistä.

Edellä mainitut tapaukset puolsivat sitä, että valitsin juuri avustusten oikeellisuutta valvovan näkökulman. Edellä mainitut SM-liigaseurat ovat siis toimineet täysin lainsäädännön puitteissa ja lain sopivuudesta EU-oikeuteen on saatu vielä vahvistus EY-tuomioistuimelta. Myöhemmin tässä työssä kuitenkin esitellään, että konserniavustusten antaminen edellyttää monien kriteereiden täyttymistä. Näin ollen valvovien sidosryhmien rooli virheellisesti annettujen avustusten huomaamisessa on merkittävä. Vaikka konserniavustus onkin varsin kansallinen asia ja eri maissa on aiheen suhteen erilaiset lainsäädännöt, ovat konserniavustukset ulkomaille niin mielenkiintoinen asia, että mahdollisuuksia niiden antamiseen käsitellään useissa tämän työn luvuissa.

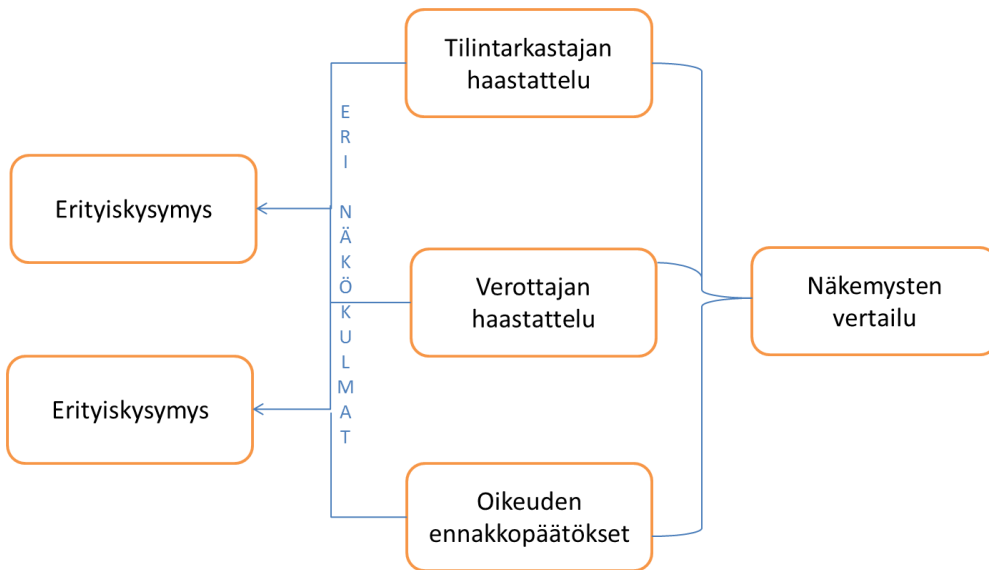
Aihe sopii laajuudeltaan kandidaatintutkielmaan mielestäni hyvin ja sopivien rajausten myötä kokonaisuus rakentuu selkeäksi. Aiheesta on tehty eritasoisia ja -laajuisia

tutkimuksia noin parikymmentä kappaletta, mutta erityisesti tilintarkastajan näkökulman pyrin tuomaan lisäarvoa aiheeseen. Aihe liittyy olennaisesti pääaineeni aihepiiriin ja se saattaa hyvinkin toimia pohjana Pro gradu -tutkielmalleni. Lisäksi motivaatiota tutkimukseen lisää aito kiinnostus aiheeseen.

1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet

Aihe on tutkimisen arvoinen, sillä työkaluna konserniavustus on Suomessa laajasti hyödynnetty, mutta vähintään kandidaatintutkielman laajuisia tutkimuksia löysin internetin eri hakupalveluista vain noin kolmisenkymmentä. Esimerkiksi vuonna 1998 konserniavustuksia annettiin yhteensä 27 miljardia markkaa (n. 4,5 mrd. euroa), kun suomalaisten osakeyhtiöiden ja osuuskuntien yhteenlaskettu verotettava tulo samana vuonna oli 108 miljardia markkaa (n. 18,2 mrd. euroa) (Ranta-Lassila 2000, 236). Jos oletetaan, että suurin osa avustuksista on tehty voitollisesta yhtiöstä tappiolliseen, ilman avustusta verotettava tulo olisi lähes 25 prosenttia suurempi kuin nyt avustusjärjestelmän ollessa olemassa. Ero on siis todella merkittävä ennen kaikkea valtion verotulojen, mutta myös yksittäisten yritysten ja konsernien verorasituksen kannalta.

Tutkimuksen tarkoituksena on pohtia konserniavustusta monipuolisesti ja kysyä kahden edellä mainitun valvovan sidosryhmän edustajien näkökulmia erilaisiin konserniavustuksia koskeviin erityiskysymyksiin. Vastaus tutkimusongelmaan pyritään löytämään haastatteleamalla tilintarkastajaa sekä verottajan edustajaa. Huomioitavaa on, että tutkimusongelmaan ei ole absoluuttista oikeaa vastausta, vaan tarkoituksena on nimenomaan vertailla eri sidosryhmien näkökulmia ja tulkintoja asiasta. Lisäksi vertailuun otetaan myös eri oikeusasteiden sekä keskusverolautakunnan (KVL) päätökset ja ennakkotapaukset, mikäli sellaisia aiheesta on. Lisäksi mikäli vastaukset eroavat toisistaan selkeästi, on tarkoitus pohtia syitä eroavaisuuksille.



Kuvio 1. Työn rakenne.

Tutkimuksen päätavoitteen voisi tiivistää seuraavaan lauseeseen:

- Tavoitteena on tutkia ja vertailla kahden eri valvojan sidosryhmän näkemyksiä konserniavustusjärjestelmän erityiskysymyksistä.

Pääongelma voidaan jakaa seuraaviin alaongelmiin, joihin haastatteluilla pyritään löytämään erilaisia näkökulmia:

- Miten ja missä laajuudessa avustusten oikeellisuutta valvotaan?
- Miten otetaan huomioon mahdolliset vähemmistön vaatimukset avustuksia annettaessa?
- Missä laajuudessa Suomen lainsäädäntö mahdollistaa avustusten tekemisen ulkomaille tai ulkomailta?
- Millaisia skenaarioita konserniavustusjärjestelmän tulevaisuudesta tai siihen mahdollisesti tulossa olevista muutoksista on olemassa?

1.2.1 Aiemmat tutkimukset aiheesta

Aiheeseen liittyvät aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet pääasiassa joko verotukselliseen näkökulmaan, tai jonkin yrityksen näkökulmaan (case-yritys). Nämä ovat tietysti aiheen luonteen huomioon ottaen kaksi loogisinta näkökulmaa ja näistä omakin tutkimukseni

käsittelee vahvasti juuri verotuksellista näkökulmaa. Tilintarkastuksellisen näkökulman tarkoituksena on tuoda muista tutkimuksista erilainen ja toivottavasti myös jotakin aivan uutta aiheen tutkimukseen tuova näkökulma.

Aiheesta on tehty hieman yli kymmenen Pro gradu -tutkielmaa maamme eri yliopistoissa. Muutamissa konserneja käsittelevissä väitöskirjoissakin aihetta on sivuttu, mutta varsinainen pääaihe se on ainoastaan Hannele Ranta-Lassilan teoksessa *Konsernit ja verotuksen neutraalisuus* (2002). Myös tilintarkastuksellista näkökulmaa konserniavustuksiin on sivuttu esimerkiksi Christina Ekholmin (2008) gradussa *Konsernin tilintarkastuksen ongelmakohtia*, mutta siinäkin avustukset jäävät sivuosaan.

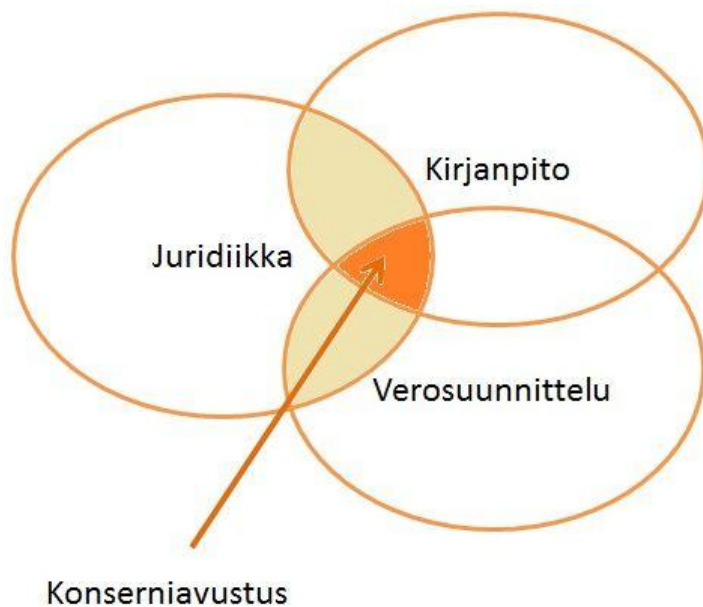
Suosituin näkökulma Pro Graduissa on ollut avustusten antamista ulkomaille käsittelevä näkökulma. Mahdollisuutta antaa tai vastaanottaa konserniavustus Ruotsista on tutkittu hiljattain kahdessa Pro Gradu -tutkielmassa. Moona Krautsuk (2011) tutki tätä mahdollisuutta hiljattain Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa Pro Gradussaan *Konserniavustus – Vero-oikeudellinen tutkimus vertailukohteina EU:n ja Ruotsin oikeus ja Jenni Parviainen (2010) Turun yliopistossa Pro Gradussaan Rajat ylittävän konserniavustuksen saajan verotus Suomessa – kuinka Ruotsissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan saama konserniavustusta tulisi käsitellä Suomen verotuksessa?* Näihin tutkimuksiin viitataan myöhemmin tässä työssä pohdittaessa avustusten antamismahdollisuuksia Skandinaviaan.

Lisäksi aiheesta on tehty kolmisenkymmentä artikkelia maamme eri ammattilehtiin, sekä yksittäisiä pienempiä tutkimuksia. Tässä työssä viitataan muutamiin näistä artikkeleista sekä Pauli Kosken (1992) tutkimukseen *Konserniavustus – yhtiöoikeudellisia näkökohtia*, joka käsittelee vähemmistön sekä velkojien huomioimista ja suojaa konserniavustuksia annettaessa.

1.3 Teoreettinen viitekehys ja tutkimuksen rajaukset

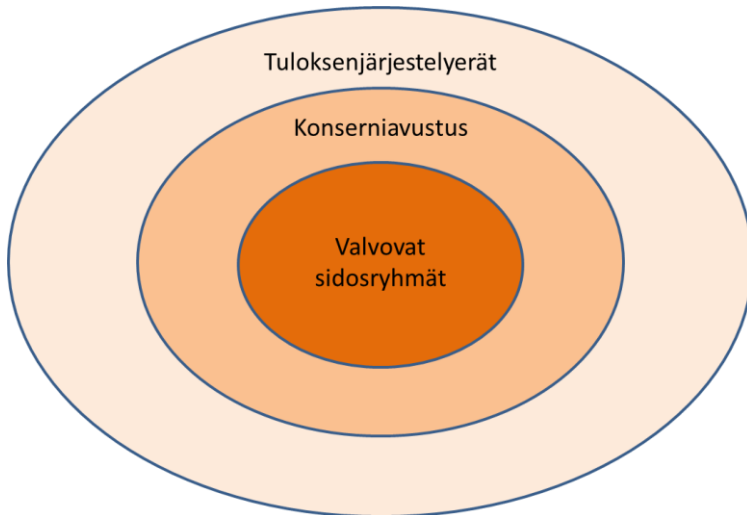
Konserniavustus liittyy kiinteänä osana kirjanpitoon, sillä avustuksen yhtenä ehtona on, että se löytyy samansuuruisena niin antajan kuin saajan kirjanpidosta (KonsAvl 1:5). Lisäksi se on kiinteä osa yrityksen verosuunnittelua. Kuten myöhemmin tässä työssä esitellään, konserniavustusten käyttö voi tulla kyseeseen jopa kahden voitollisen yhtiön

välillä. Kolmas konserniavustukseen kiinteästi liittyvä asia on juridiikka. Konserniavustusjärjestelmä perustuu kokonaan omaan lakiinsa, konserniavustuslakiin. Yhtiöoikeus ei konserniavustusta tunne ja sen lisäämisestä esimerkiksi osaksi Lakia elinkeinotulon verotuksesta (1968/360) on keskusteltu toisinaan (Myrsky 2009, 266). Lisäksi konserniavustus liittyy myös EU-lainsäädäntöön siinä mielessä, että sen kelpoisuus osaksi EU-oikeutta on mitattu EY-tuomioistumisessa asti (EY-tuomioistuin 2007).



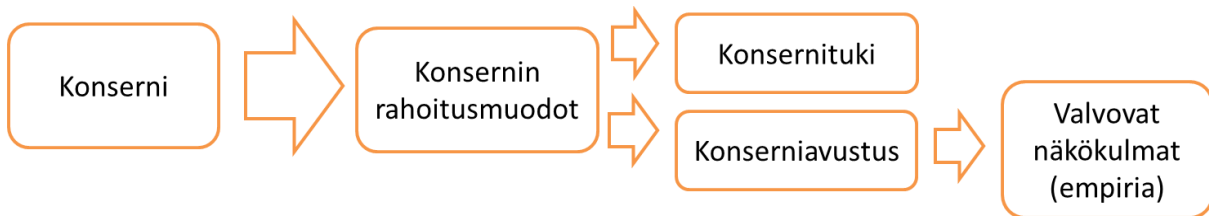
Kuvio 2. Konserniavustus osana yrityksen eri osa-alueita.

Tutkimus on rajattu varsin tarkoin koskemaan pelkästään konserniavustusta. Kuten jo aiemmin mainittua, konserniavustus on yksi tuloksenjärjestelyeristä aivan kuin esimerkiksi vapaaehtoiset varaukset sekä poistoerokin. Niillä pyritään siis verotettavan tulon minimointiin. Muita tuloksenjärjestelyeriä ei tämän työn laajuuden puitteissa ole mahdollista esitellä.



Kuvio 3. Tutkimuksen rajaus.

Tuloksenjärjestelyerien sijaan työssä määritellään ensin konserni huolellisesti ja itse konserniavustuksen esittelyn jälkeen käsitellään lyhyehkösti konserniavustusta verrattuna konsernitukeen, joka sekin on eräs varsin kiistelty konsernin sisäinen rahoitusmuoto. Tämä vertailu tehdään, sillä konsernituki ja konserniavustus sekoitetaan toisiinsa mediassa aika-ajoin.



Kuvio 4. Teoreettisen viitekehyksen eteneminen.

Itse konserniavustus esitellään varsin kattavasti, joskin siitäkin rajataan ulos erilaisten yritysjärjestelyjen vaikutukset konserniavustuksiin. Tämä johtuu siitä, että oikeastaan jokaisen erilaisen yritysjärjestelyn (esim. jakautuminen, sulautuminen, liiketoimintasiirto jne.) vaikutus konserniavustukseen on käsitelty KHO:ssa. Näiden ennakkopäätösten esittely ja aiheeseen liittyä empirinen pohdiskelu ja haastattelumateriaalin hankinta eivät työn laajuudesta johtuen tule kyseeseen.

Empiirinen materiaali koostuu konserniavustusta valvovien sidosryhmien haastatteluista, niiden vertailusta sekä mahdollisten näkemyserojen pohdinnasta. Haastattelut käsittelevät erilaisia konserniavustuksen erityiskysymyksiä, kuten vähemmistön suoja ja suurinta mahdollista avustuksena annettavissa olevaa määrää.

1.4 Tutkimusmetodologia ja tutkimusaineisto

Tutkimus on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus, sillä empiirisen aineiston hankintamenetelmänä on käytetty haastatteluja. Laadullisessa tutkimuksessa keskitytään pääosin varsin pieneen määrään tapauksia, joita pyritään analysoimaan mahdollisimman tarkasti. Laadulliselle tutkimukselle yksi ominaisuus on hypoteesittomuus, eli tutkijalla ei ole tutkimuskohteeseen tai tutkimuksen tuloksiin liittyviä vahvoja ennako-olettamuksia. Tutkimuksessa on kuitenkin mahdollista ja jopa suotavaa tiedostaa niin sanottuja työhypoteeseja, eli tietynlaisia arvauksia siitä, millaisia vastauksia tutkimus voi tuoda tullessaan. (Eskola & Suoranta 2008, 18-20)

Haastattelu on yleisin kvalitatiivinen tapa kerätä tutkimusaineistoa (Eskola & Suoranta 2008, 85). Tämän tutkimuksen haastattelut koostuivat pääosin samoista kysymyksistä kummallekin haastateltavalle, mutta varsinkin tilintarkastajan kanssa aiheesta käytiin keskustelua myös varsinaisten kysymysten ulkopuolella. Haastattelukysymykset lähetettiin kummallekin haastateltavalle etukäteen, mutta kysymyksiin syntyi keskustelun aikana pieniä tarkennuksia. Haasteltaville lähetetyt kysymykset löytyvät tämän työn Liitteestä 1.

Tilintarkastajan haastattelu suoritettiin hänen kotonaan häiriöttömässä tilassa. Henkilökohtainen tapaaminen mahdollisti myös avoimen keskustelun varsinaisten haastattelukysymysten ulkopuolelta ja tämän keskustelun pohjalta paljastui hieno esimerkki siitä, että myös kahden voitollisen yhtiön välinen konserniavustus voi olla verotuksellisesti järkevää. Veroasiantuntijan haastattelu suoritettiin puhelimitse. Haastattelut nauhoitettiin kummankin haastateltavan luvalla ja äänitemateriaali tuhoetaan tutkimuksen palauttamisen jälkeen, eikä sitä käytetä muihin tarkoituksiin. Haastattelujen materiaalia ja tuloksia tarkastellaan luvuissa 4-6 noudattaen haastattelurungon järjestystä. Haasteltavat suostuivat esiintyvät kumpikin omilla nimillään.

Samojen kysymysten käytön tarkoituksena on saavuttaa asetelma, jossa haastateltavien vastauksia pystytään vertailemaan. Haastattelujen tuloksia vertaillaan ja mahdollisiin eroavaisuuksiin pyritään löytämään syitä. Triangulaation saamiseksi käytetään myös joitakin Korkeimman hallinto-oikeuden sekä EY-tuomioistuimen päätöksiä, mikäli niitä alaongelmista on saatavilla. Triangulaatiolla tarkoitetaan toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on saada mahdollisuuden totuudenmukainen kuva tutkittavasta tilanteesta. Triangulaation muodostamiseksi tutkimuksessa käytetään erilaisia aineistoja, menetelmiä

tai teorioita. (Eskola & Suoranta 2008, 68) Tässä tutkimuksessa käytetään aineistotriangulaatiota eli yhdessä tutkimuksessa käytetään useita eri aineistoja (haastatteluja ja oikeustapauksia).

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus rakentuu seitsemästä luvusta. Ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimuksen aihetta ja taustaa, tarkoitusta ja tavoitteita, teoreettista viitekehystä ja tutkimuksen rajoituksia sekä tutkimusmetodologiaa ja tutkimusaineistoa. Tutkimuksen teoriaosuudessa, luvuissa kaksi ja kolme, tarkastellaan tutkimusaihetta aikaisemman kirjallisuuden, tutkimuksen ja pohdintojen avulla. Luvussa kaksi keskitytään kattavasti pelkästään konserniavustukseen ja luvussa kolme sitä verrataan muuhun konsernitukeen.

Empiriaosuudessa, luvuissa neljästä kuuteen, esitellään haastattelujen materiaali ja niiden vertailu. Luvussa neljä puretaan tilintarkastajan haastattelu sekä esitellään hänen näkemyksensä aiheesta. Luvussa viisi toimitaan vastaavasti verottajan osalta. Luku kuusi on kokonaan haastateltavien vastausten vertailua sekä eroavaisuuksien pohdintaa. Lopuksi luvussa seitsemän kerrotaan tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset sekä jatkotutkimustarpeet.

2. Konserniavustus

Kun eri liiketoimintayksiköt toimivat yhtenä yhtiönä, eri liiketoiminnoista syntyvät voitot ja tappiot ovat keskenään vähennyskelpoisia. Konserni sen sijaan ei ole Suomessa yksi verosubjekti, vaan jokainen konserniyhtiö verotetaan erillisinä yhtiöinä. Konserni ei näin ollen yhtiörakenteena vaikuttaisi ollenkaan niin houkuttelevalta kuin yhtenä yhtiönä toimiminen, mikäli konsernin eri yhtiöiden välillä ei olisi mahdollista tasata syntyneitä voittoja ja tappioita. Tätä ongelmaa pyritään vähentämään konserniavustuslainsäädännöllä. (Ernst & Young 2005, 87)

2.1 Konsernin määritelmä

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yhtiön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa emoyhtiöllä on määräysvalta muissa konserniin kuuluvissa yhtiöissä eli tytäryhtiöissä (Tomperi 2005, 162). Konsernin määritelmä löytyy niin kirjanpito-, osakeyhtiö- kuin konserniavustuslainsäädännöstäkin. Tarkimmin konsernin määrittelee kirjanpitolaki. Sen mukaan konserni syntyy, mikäli emoyhtiöllä on hallussaan enemmän kuin puolet kohdeyrityksen osakkeiden tuottamasta äänimäärästä ja tämä enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen tai yhtiösopimukseen tai mikäli emoyrityksellä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä. (KPL 1:6, 1997/1336)

Osakeyhtiölain mukainen konsernin määritelmä on varsin lähellä kirjanpitolain määritelmää. OYL:n mukaan konserni määritellään seuraavasti: ”Jos osakeyhtiöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä, osakeyhtiö on emoyhtiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emoyhtiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin. Osakeyhtiöllä on määräysvalta toisessa yhteisössä tai säätiössä myös silloin, kun osakeyhtiöllä yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa taikka tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta siinä.” (OYL 8:12, 2006/624)

Konserniavustuslainsäädännössä ei kuitenkaan pelkkä enemmistö riitä, vaan tarvitaan vähintään yhdeksän kymmenesosan osake-enemmistö. Myös epäsuora omistus on

mahdollinen, eli emoyhtiö saa omistaa tietyn tytäryhtiön yhdessä yhden tai useamman tytäryhtiönsä kanssa. Vaikka omistussuhteissa emoyhteisön rooli onkin avainasemassa, lainsäädäntöä sovelletaan myös konserniavustukseen, jonka tytäryhtiö on suorittanut toiselle saman konsernin tytäryhtiölle. (KonsAvL 1:3)

Konsernirakenteen valinta on jokaisessa tapauksessa yksilöllinen päätös, mutta tietyt näkökohdat nousevat usein esiin konsernirakenteen valinneiden yhtiöiden kohdalla. Yleisin näistä lienee se, että erilaista liiketoimintaa harjoittavat yksiköt eriytetään omiksi tytäryhtiöikseen. Toinen yleinen seikka on se, että maantieteellisesti erillään toimivat yksöt toimina omina yhtiöinään. Varsinkin ulkomaille laajentuessa tytäryhtiön käyttäminen on useimmiten verotuksellisesti selkeämpää, sillä tällöin tytäryhtiötä voidaan verottaa kohdemaan verotuskäytäntöjen mukaisesti. (Penttilä, Mattila & Ranta-Lassila 2005,365)

2.2 Konserniavustuksen lakitausta

Konserniavustus on yleisesti käytetty tapa siirtää yhdessä konserniyhtiössä syntynyt voitto saman konsernin toisen yhtiön tappion kattamiseksi tai emoyhtiön jakokelpoisen oman pääoman lisäämiseksi. Konserniavustus on siis saajalleen verotettavaa tuloa ja antajalleen verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Edellytykset konserniavustuksen antamiselle ovat kuitenkin varsin tiukat. (Penttilä et al. 2005, 87)

Kirjanpidossa konserniavustus merkitään satunnaisiin tuottoihin tai kuluihin. Satunnaisilla tuotoilla ja kuluilla tarkoitetaan kirjanpitovelvollisen tavanomaisen liiketoiminnan ulkopuolella syntyneitä kertaluonteisia ja olennaisia tuottoja ja kuluja. Kuten myöhemmin tarkemmin esitellään, on konserniavustuksen kirjanpidollinen käsittely huomattavasti tiukempaa Suomessa kuin monissa muissa maissa. Suomessa avustus on kirjattava ehdottomasti tulosvaikutteiseksi eräksi niin antajan kuin saajan osalta. Näin ollen lainsäädäntö eroaa tässä kohtaa esimerkiksi muista Pohjoismaista, joissa konserniavustus tulkitaan voitonjaksi. Voitonjakohan ei taas voi olla tulosvaikutteinen erä. (Ranta-Lassila 2000, 237)

Suomen konserniavustusjärjestelmä perustuu konserniavustuslakiin. Se on säädetty vuonna 1986 ja sen mukaan konserniavustuksella tarkoitetaan ”liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa

liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta.” Laista tulevat esiin myös muut konserniavustuksen käyttöä rajoittavat tekijät, joita esitellään myöhemmin tässä työssä. (KonsAvL 1:2)

Konserniavustuksen pohjimmainen tarkoitus on lisätä verotuksen neutraalisuutta, jolla tarkoitetaan sitä, että verotus ei muuta taloudellisen toimijan päätöksentekoa. Tarkoituksena on siis vähentää konsernirakenteen aiheuttamia verohaittoja verrattuna vaikkapa siihen, että kaksi eri konserniyhtiötä olisikin yhden yhtiön kaksi liiketoimintayksikköä. Konserniavustus voidaan antaa tytäryhtiöltä emoyhtiölle, emoyhtiöltä tytäryhtiölle tai kahden tytäryhtiön välillä. Tämä mahdollistaa verotuksellisen hallinnoinnin ihan kuin konserni olisi yksi yritys. (Leppiniemi & Walden 2009, 366-367)

Konserniavustusta ei ole Suomessa liitetty yhteisöoikeudelliseen lainsäädäntöön ollenkaan. Yhteisöoikeudellisesti konserniavustus on kuitenkin varsin mielenkiintoinen tulonsiirto. Mikäli avustuksen ainoa antamisperiaate on antajan veroetu, on se konserniavustuslainsäädännön mukaisesti aivan hyväksyttävää, mutta yhteisöoikeuden mukaisesti kaikilla siirroilla tulisi olla liiketaloudellinen peruste. Liiketaloudelliseksi perusteeksi toisaalta riittää, että avustus annetaan osakepääoman korotuksen tai luoton sijaan. (OYL 2006, 13:1) Yhtiöoikeudellisesti mielenkiintoista on myös se, että konserniavustusta ei voida pitää vieraan pääoman ehtoisena rahoituksena, sillä takaisinmaksuvelvollisuutta ei ole. Toisaalta se ei ole myöskään oman pääoman ehtoinen sijoitus, sillä sen antamisessa ei tarvitse noudattaa yhtiökokousmenettelyä ja muuta oman pääoman ehtoiseen sijoitukseen liittyvää päätöksentekomenettelyä. (Järvenoja 2006, 36-37) Näin ollen mikäli konserniavustus haluttaisiin yhtiöoikeudelliseen lainsäädäntöön jotenkin sisällyttää, tulisi joko sen antamiskriteerejä muuttaa tai vaihtoehtoisesti lainsäädäntöön lisätä erillinen konserniavustusta koskeva osuus, mikä taas ei tällä hetkellä vaikuta tarpeelliselta.

2.2.1 EY-tuomioistuimen päätös asiassa C231/05

Suomen konserniavustuslainsäädännön sopivuutta EU-oikeuteen on testattu myös EY-tuomioistuimessa. Tuomioistuimen päätöksen C231/05 mukaan Suomen järjestelmä on sopiva EU-oikeuteen, eikä sitä näin ollen tarvitse muuttaa. EY-tuomioistuimeen asiasta oli valittanut Suomeen perustettu yritys A Oy, joka olisi halunnut vähentää veronalaisesta

tulostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölle suorittamansa konserniavustuksen. Konserniavustuslain 1:3:ssa säädetään seuraavaa: ”Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.” Laki siis rajaa avustuksen selkeästi vain kotimaahan, mutta A Oy:n mukaan se rikkoo Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 56 artikloja, jotka käsittelevät yritysten sijoittumisvapautta ja pääoman vapaata liikkuvuutta yhteisön alueella (EY-tuomioistuin 2007).

Tuomioistuimen päätöksen mukaan ulkomaisten emoyhteisöjen tytäryhteisöjä kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin suomalaisten emoyhteisöjen tytäryhteisöjä. Kuitenkin kun saaja ei ole verovelvollinen avustuksen antajan jäsenvaltiossa, ei antajan kotimaa alueellisen toimivaltansa rajoitusten takia pysty vaikuttamaan siihen, kuinka saajan jäsenvaltio kohtelee avustusta verotuksessa, eikä kykene varsinkaan varmistamaan, että myönnetty vähennys vastaa kyseisen avustuksen saajan veronalaista tuloa saajan asuinvaltiossa. Suomen hallitus väittää, että kyseessä oleva järjestelmä perustuu alueperiaatteeseen, jonka mukaan jäsenvaltioilla on oikeus verottaa niiden alueella syntyviä tuloja. Väitettä tukevat Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset. Näiden hallitusten ja Alankomaiden hallituksen sekä komission mukaan mahdollisuus vähentää ulkomaille annettu avustus merkitsisi sitä, että verovelvollisen annettaisiin valita jäsenvaltio, jossa verotus tapahtuu, ja se rajoittaisi näin jäsenvaltioiden verotusvaltaa loukkaamalla verotusvallan tasapainoista jakautumista. Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti: ”EY 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä, jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa.” (EY-tuomioistuin 2007) Ensimmäisen huomion perusteella Suomen konserniavustuslainsäädäntö siis periaatteessa loukkaa sijoittautumisvapautta, mutta päätöksen perusteella se on silti EU-oikeuden mukainen.

2.2.2 EY-tuomioistuimen päätös asiassa C446/03

Toinen aiheeseen liittyvä merkittävä EY-tuomioistuimen päätös koskee niin sanottua Mark & Spencer -tapausta. Sen mukaan konsernin ulkomaisten tytäryhtiöiden tappiot on tietyin rajoitetuin edellytyksin saatava vähentää emoyhtiön asuinvaltion verotuksessa esimerkiksi juuri antamalla konserniavustus tytäryhtiölle. Tässä tapauksessa tämä rajoitus oli tappioiden lopullisuus, eli isobritannialaisen Mark & Spencerin ranskalaisella tytäryhtiöllä oli tappioita vanhenemassa, ja näiden vähennykseen sillä ei ollut mahdollisuuksia. Emoyhtiö Iso-Britanniassa oli sitä mieltä, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sillä tulisi olla mahdollisuus antaa Ranskaan Iso-Britannian lainsäädännön mukainen konsernihuojennus, joka puolestaan nostaisi ranskalaisen tytäryhtiön tuloksen voitolliseksi ja mahdollistaisi näin tappioiden vähentämisen. Britannian hallituksen mielestä tämä puolestaan ei ole mahdollista, sillä se vie verotuloja pois maasta. (EY-tuomioistuin 2005)

EY-tuomioistuimen päätös oli, että Iso-Britannian lainsäädäntö on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 43 artiklan (sijoittumisvapaus) kanssa, ja tappiot tulee saada vähennettyä emoyhtiön verotuksessa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Avainasemassa oli kuitenkin tappioiden lopullisuus, eli ranskalaisen tytäryhtiön vähennyskelpoiset tappiot olisivat vanhentuneet ja ilman konsernitukea tai konsernihuojennusta sillä ei olisi ollut mitään mahdollisuutta hyödyntää vanhenevia tappioitaan. Kun samaan aikaan muut konserniyhtiöt tuottivat voittoa, oli perusteltua, että yhden yhtiön tappiot pystytään vähentämään toisen voitoista. (EY-tuomioistuin 2005) Luvussa mainittu konsernihuojennus on vastaava kuin Suomen konserniavustus, mutta sen antamiskriteerit eroavat jonkin verran Suomen konserniavustuksesta (esim. 75 prosentin omistussuhde riittää) (Ranta-Lassila 2002, 108-109).

Asiantuntijoiden keskuudessa epäiltiin jälkimmäisen päätöksen johtavan Suomen konserniavustusjärjestelmän radikaaliin muuttamiseen (Lepistö 2006). Vuonna 2007 annettu päätös C231/05 kuitenkin muutti tilanteen täysin pääläelleen, kun päätös hyväksyi Suomen konserniavustusjärjestelmän sellaisenaan. Toisaalta konserniavustusjärjestelmän soveltuvuuteen rajat ylittävissä tilanteissa kohdistuu edelleen jännitteitä koskien tappioiden lopullisuutta, sillä Mark & Spencer -päätöksen perusteella lopulliset tappiot pitäisi pystyä vähentämään myös ulkomaille annettavalla konserniavustuksella. (Lehmusvirta 2007)

2.3 Konserniavustuksen antamisen ehdot

Kuten jo aiemmin mainittua, konserniavustus on tuloksentasauskeino. Se perustuu voiton siirtämiseen, eli voitollinen yhtiö voi siirtää konserniavustuksena osan voitostaan kattamaan toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön tappiota. Saajan tappiollisuus ei kuitenkaan ole avustuksen edellytys, mikä mahdollistaa voittojen siirrot konsernin tytäryhtiöiltä emoyhtiölle myös voitonjaon nopeuttamistarkoituksessa. Konserniavustuksen antamisperusteet ovat varsin tarkoin rajattuja eli aivan milloin vaan ei avustusta voi antaa. Konserniavustus on konserniavustuslakiin perustuva tulonsiirto, joka ei saa olla vastiketta mistään tavaroista tai palveluista.

Taulukko 1. Konserniavustuksen antamiskriteerit lyhyesti.

Konserniavustuksen antamiskriteerit lyhyesti
1) Antajan ja saajan omistus vähintään 90 prosenttisesti yhteneväinen
2) Antajan ja saajan tilikaudet samanaikaiset
3) Konsernisuhteen tulee olla kestänyt koko tilikauden
4) Kummankin osapuolen harjoitettava EVL-tulolähteen muk. liiketoimintaa
5) Kummankin osapuolen oltava kotimainen yhteisö
6) Konserniavustuksella ei voida tuottaa vähennyskelpoista tappiota
7) Tulee näkyä antajan kirjanpidossa menona ja saajan kirjanpidossa tulona
8) Kumpikaan osapuoli ei saa olla pankki, luotto-, eläke- tai vakuutuslaitos

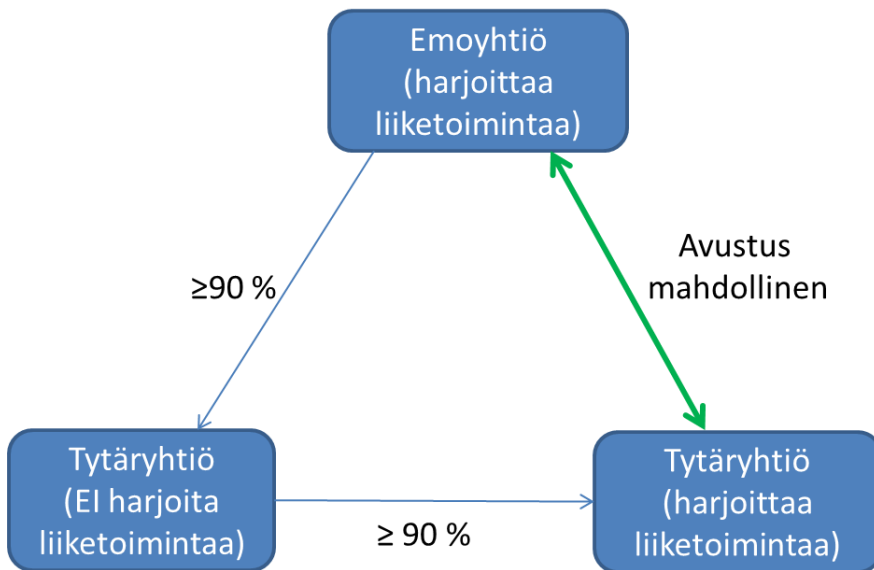
Yhtiöt voivat muodostaa konsernin, kun niiden omistukset ovat vähintään 50 prosenttisesti yhtenevät. Konserniavustuksen antamiskriteerinä kuitenkin on, että konsernin omistus sekä antaja- että saajayhtiöstä on vähintään 90 prosenttia. Näin suuri omistusosuus on perusteltu vähemmistöosakkaiden suojan perusteella ja käytännössä useimmissa tapauksissa antaja ja saaja ovat kokonaisuudessaan samassa omistuksessa, jolloin ongelmia ei tule. Tasan 90 prosentin omistusosuus muodostaa kuitenkin ongelman, jota käsitellään tämän työn seuraavassa luvussa. Huomattavaa on myös se, että konsernisuhteen tulee olla kestänyt koko tilikauden. Pelkkä konsernisuhte ei riitä, vaan vähintään 90 prosentin omistuksenkin on oltava katkeamaton. (Tuokko 1996, 497)

Avustuksen antajan ja saajan tilikausien tulee myös olla samanaikaisia (KonsAvL 1:7). Tähän on aivan looginen selitys. Jos toisen yhtiön tilikausi loppuisi esimerkiksi marraskuun lopulla ja toisen joulukuun lopulla, voitaisiin varoja siirrellä yhtiön välillä siten, että tilikauden päättyessä kummankin yhtiön voitto näyttäisi tilinpäätöshetkellä nolaa ja näin ollen veroja ei tulisi maksuun ollenkaan. Lainsäädäntömme mukaan konsernin yhtiöiden tilikausien tulee muutoinkin olla samanaikaisia, joten tämä kriteeri tulee kyseeseen lähinnä silloin, kun konserniin liitetään uusi yhtiö, jonka tilikausi on ennen päättynyt eri aikaan kuin muiden konserniyhtiöiden. (KPL 6:5)

Kriteerinä on myös se, että konserniavustuksella ei voida tuottaa vähennyskelpoista tappiota. Näin ollen verohyöty rajoittuu elinkeinotoiminnan tuottamaan voittoon. Elinkeinotoiminnassa syntynyt tappio on vähennyskelpoinen kymmenen seuraavan vuoden aikana syntyvistä voitoista, mutta konserniavustuksella ei siis tällaista tappiota voida kerryttää. Samassa yhteydessä ilmenee myös toinen kriteeri, sillä konserniavustus on vähennyskelpoinen vain elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta, ei siis edes osittain TVL- tai MVL-tulolähteen tulosta. (Ranta-Lassila 2000, 246-247)

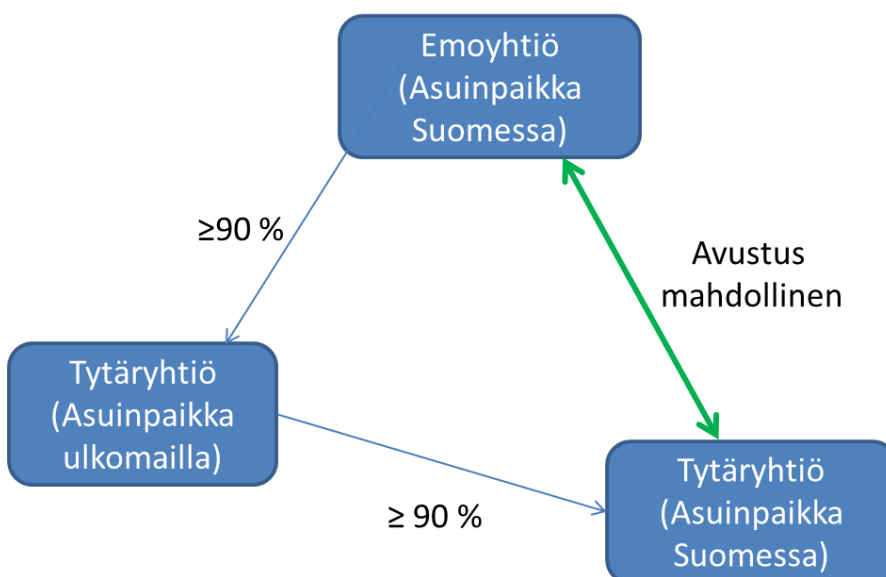
Yksi konserniavustuksen kriteereistä on se, että se on todella suoritettava antajan ja saajan välillä. Se ei siis saa olla vain kirjaus kirjanpitoon, vaan rahan tai muun omaisuuden siirron on todella tapahduttava. (Ranta-Lassila 2002, 68) Konserniavustuksen ei kuitenkaan aina tarvitse olla rahaa. Konserniavustuksen voi antaa apporttina tai sillä voidaan kuitata konserniyhtiöiden välinen velka. Konserniavustus voidaan myös kirjata antajan kirjanpitoon velaksi ja saajan kirjanpitoon saamiseksi. (Kukkonen & Walden 2010, 149-150)

Kriteerinä on myös se, että sekä antajan ja saajan on oltava liiketoimintaa harjoittavia yhtiöitä. Jos omistus on jonkin välikäden kautta, tämän linkkinä toimivan yhtiön ei tarvitse harjoittaa liiketoimintaa. (Ranta-Lassila 2000, 240-243)



Kuvio 5. Konserniavustuksen antaminen, kun omistus on järjestetty linkkiyhtiön kautta.

Kuten edellä mainittua, konserniavustuslaki käsittelee vain kahden suomalaisen yhtiön välillä tehtäviä avustuksia. Kahden suomalaisen yhtiön välinen konserniavustus on kuitenkin mahdollinen, vaikka niiden välissä linkkinä toimiva yhtiö olisi ulkomailla toimiva yhtiö. Alla olevassa kuviossa siis suomalainen emoyhtiö omistaa ulkomaisen tytäryhtiön, joka puolestaan taas omistaa Suomessa toimivan tytäryhtiön. Myös emoyhtiön ollessa ulkomainen yhtiö, on kahden suomalaisen tytäryhtiön välinen konserniavustus mahdollinen. (Ernst & Young 2005, 86-87) Asian vahvistaa KHO:n tekemä ennakkopäätös KHO:1992-B-509.



Kuvio 6. Konserniavustuksen antaminen linkkiyhtiön sijaitessa ulkomailla.

Lisäksi konserniavustuslainsäädännön mukaan konserniavustus ei saa olla pääomansijoitus eikä vastiketta mistään. Pääomansijoituksen sulkee pois oikeastaan jo se, että se tulkitaan EVL:n mukaan vastikkeelliseksi siirroksi, jota konserniavustus ei saa olla. (Ranta-Lassila 240-243)

Kuten jo edellä mainittua, konserniavustuksella ei voida tuottaa yhtiöllä vähennyskelpoista tappiota. Mikäli jollakin konserniyhtiöllä on kuitenkin vahvistettuja vähennyskelpoisia tappioita, jotka ovat vanhentumassa, on täysin sallittua antaa tällaiselle yhtiölle konserniavustus. Tämä avustus parantaa yhtiön tulosta ja vähennyskelpoinen tappio voidaan vähentää yhtiön verotettavasta tulosta. (Ranta-Lassila 2002, 270)

Yksi rajoite konserniavustuslainsäädännössä on, että avustuksen antaja tai saaja ei saa olla pankki, luotto-, eläke- tai vakuutuslaitos. Avustukset ovat kuitenkin mahdollisia sellaisten yhtiöiden välillä, joiden emoyhtiö on esimerkiksi vakuutuslaitos, mutta kumpikaan avustuksen osapuolista ei harjoita mitään edellä mainituista ulkopuolelle rajatuista toimista. Tätä konserniavustuksen toimialarajoitusta ei perustella missään, mutta se on ollut konserniavustuslaissa sen luomisesta asti. (KonsAvL 1:7)

2.4 Konserniavustuksen käyttö

Konserniavustusjärjestelmän tarkoituksena on siis verotuksen neutraalisuus verrattuna yhtenä yhtiönä toimimiseen. Näin ollen avustuksen käytön perusteena on useimmiten koko konsernin verotettavan tuloksen minimointi. Tällöin kaikkien edellä esiteltyjen ehtojen täytyessä voitollinen yhtiö voi antaa konserniavustuksen tappiolliselle. Voitollisen yhtiön (avustuksen antaja) tulos heikkenee tällöin annetun avustuksen verran ja tappiollisen yhtiön (avustuksen saaja) tulos paranee saadun avustuksen verran. (Ranta-Lassila 2002, 68-69) Kuten seuraavan sivun taulukosta näkyy, sopivissa olosuhteissa verohyöty muodostuu merkittäväksi varsin pienilläkin avustuksilla.

Taulukko 2. Esimerkki konserniavustuksen tuomasta verohyödyistä.

	Tytäryhtiö 1	Tytäryhtiö 2
Tulos ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja	300 000	-200 000
Verotettava tulos ilman konserniavustusta	300 000	-200 000
Verot ilman konserniavustusta (yhtiöverokanta 24,5 %)	73 500	0
Konserniavustus Tytäryhtiö 1 -> Tytäryhtiö 2	-200 000	200 000
Verotettava tulos konserniavustuksen jälkeen	100 000	0
Verot konserniavustuksen jälkeen (yhtiövero 24,5 %)	24 500	0
Konsernin verohyöty		49 000

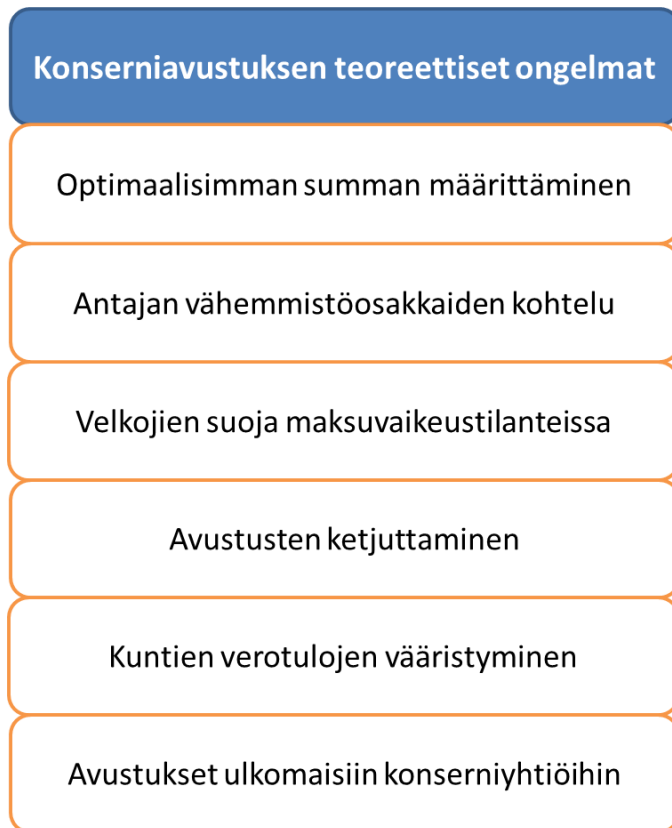
Toinen merkittävä avustuksen käyttötarkoitus on voitonjaon aikaistaminen. Tällöin konserniavustus annetaan poikkeuksetta tytäryhtiöltä emoyhtiölle. (Ranta-Lassila 2002, 68) Konserniavustus voidaan antaa jo voiton syntymistilikaudella, kun taas osingonjako tapahtuu vasta voitollista tilikautta seuraavalla tilikaudella. Voitto+ -yritystietokannan perusteella ainakin kuljetusalan konserniavustusta käyttävissä konserneissa yleisin tapa näyttää olevan se, että konserniavustuksena annetaan käytännössä koko tilikaudella syntynyt voitto. Tällöin tytäryhtiöiden tulokset jäävät korkeintaan muutamia tuhansia euroja voitolliseksi. (Suomen Asiakastieto 2011)

Keskustelu tilintarkastaja Pauli Hirviniemen kanssa johti myös siihen huomioon, että konserniavustuksena ei aina ole verotuksellisesti optimaalisinta siirtää koko voittoa, vaikka saajalla olisikin enemmän tappiota kuin antajalla voittoa. Tämä johtuu siitä, että antajan voitosta osa saattaa koostua verovapaasta myyntivoitosta, jonka siirtämisellä ei verovapaudesta johtuen saavuteta verohyötyä. Sen sijaan jättämällä voitto yhtiölle itselleen sillä on positiivinen vaikutus yhtiön osakkeen matemaattisen arvoon sekä vertailuarvoon.

Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan siten, että ensin selvitetään yhtiön nettovarallisuus, joka saadaan, kun varoista vähennetään velat. Tämän jälkeen saatu erotus jaetaan osakkeiden lukumäärällä. Yhtiön varoja ovat yhtiön käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuus sekä muu sellainen omaisuus ja sellaiset pitkävaikutteiset menot, joilla on varallisuusarvoa. Velkana pidetään taseen vastattaviin vieraaseen pääomaan merkittyjä eriä. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 2:2, 2005/1142) Osakkeen matemaattista arvoa käytetään, kun lasketaan yksityishenkilölle jaettavan osingon verovapaa osuus, joka vuonna 2012 on 9 % osakkeen matemaattisesta arvosta, kuitenkin maksimissaan 60 000 euroa (Laki TVL:n muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta 1:33b HE 2011/130). Vertailuarvo lasketaan samalla periaatteella kuin matemaattinen arvo ja sitä puolestaan käyttää emoyhtiö laskiessaan omaa nettovarallisuuttaan. Mikäli tytäryhtiön osakkeen vertailuarvo on korkeampi kuin emoyhtiön taseessa näkyvä arvo, saadaan nettovarallisuutta laskettaessa käyttää vertailuarvoja. (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 2:3 ja 2:5)

Muutoinkin konserniavustus on kiinteä osa koko konsernin verosuunnittelua. Vietäessä verosuunnittelua hieman pidemmälle tulee vastaan myös se seikka, että vertailuarvo saa olla enintään 50 prosenttia edellisen vuoden vertailuarvoa korkeampi (Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 2:5). Tämän määrän ylittävä osuus yhtiön tuloksesta kannattaa siis käytännössä aina antaa konserniavustuksena sellaiselle yhtiölle, jonka vertailuarvo ei ilman avustusta tätä 50 % nousua saavuta. Näin ollen on olemassa myös tilanteita, joissa konserniavustus voitollisesta yhtiöstä toiseen on verotuksellisesti järkevää ja näitä myös Hirviniemi kertoo tilintarkastajan työssään kohdanneensa.

2.5 Konserniavustuksen ongelmakohtia



Kuvio 7. Konserniavustuksen ongelmakohtia.

Kuten yllä olevasta kuviosta näkyy, konserniavustukset ja lainsäädäntö eivät tällä hetkellä ole täysin ongelmattomia. Ensimmäinen kuviossa esitelty ongelmakohta eroaa muista siinä mielessä, että sitä rajaavat lakiseikat vain annettavan avustuksen maksimimäärän osalta. KonsAvL 1:6:n mukaan konserniavustus ei saa ylittää elinkeinotoiminnan tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä. Muutoin optimaalisimman summan määrittäminen on osa yrityksen verosuunnittelua ja erilaisia mahdollisuuksia optimaalisimman summan määrittämiseksi on esitelty aiemmin tämän työn luvussa 2.4.

2.5.1 Vähemmistöosakkaiden kohtelu

Yksi suurimmista konserniavustusjärjestelmän ongelmista on vähemmistöosakkaiden kohtelu ja heidän osuutensa yhtiön tuottamasta voitosta. Tätä ongelmaa on pyritty vähentämään aiemmin esitellyllä rajoituksella, jonka mukaan avustuksen antajan ja saajan välillä tulee olla vähintään 90 prosenttisesti sama omistus. Kuitenkin mikäli 10 % osakkeista on jonkun täysin ulkopuolisen hallussa, on hänellä suuri riski jäädä kokonaan

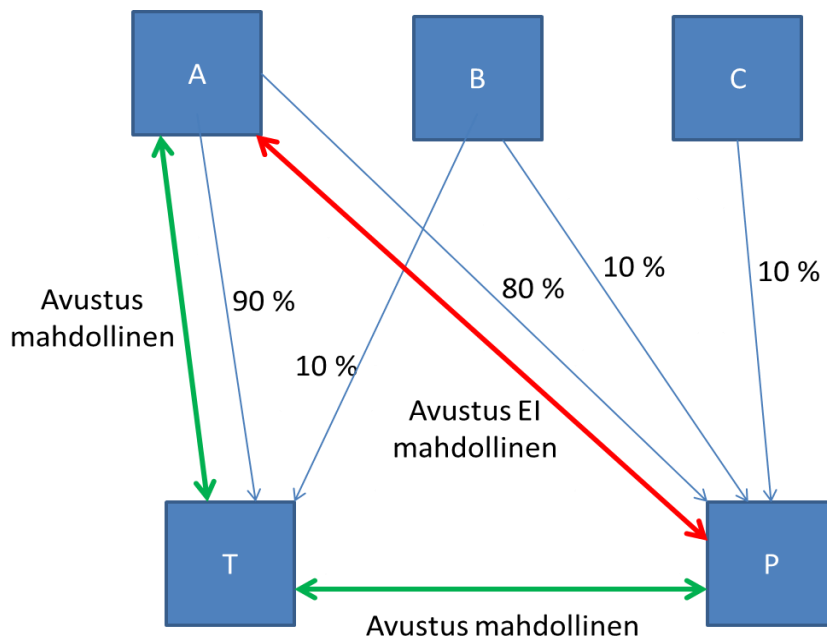
ilman osinkoa, kun yhtiön tuottama voitto on jo ennen tilikauden loppua siirretty toiseen saman konsernin yhtiöön konserniavustuksena. Vähemmistöosinkona jaettavaksi voidaan vaatia puolet edellisen tilikauden voitosta, mutta mikäli voittoa ei ole konserniavustuksesta johtuen syntynyt, ei ole myöskään mitään velvollisuutta jakaa varoja vähemmistölle esimerkiksi jotakin tiettyä prosenttiosuutta annetusta avustuksesta. (Immonen 2012) Vähemmistöosingon jaossa toimittaisiin toki normaalien voitonjakomääräysten mukaisesti, eli yhtiön maksukyky ei saa vaarantua, eikä jakokelvottomia varoja voida jakaa (Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2007, 40–41).

Ongelma vähemmistön voitosta poistuu ainakin osittain, mikäli vähemmistön osuus on alle 10 prosenttia yhtiön koko osakekannasta. Tällöin enemmistöosakas on vähemmistön niin halutessa velvollinen lunastamaan vähemmistön osakkeet käypään hintaan. Käypänä hintana pidetään yleisesti osakkeen markkinahintaa. Tässä tilanteessa vähemmistöllä on näin ollen mahdollisuus irtautua yhtiöstä, mikäli he eivät ole tyytyväisiä yhtiön varojenjakoan ja vaikkapa juuri annettuihin avustuksiin. Näin ollen konserniavustuslaissa syntyy jonkinasteinen ongelma silloin, kun vähemmistön omistus on juuri tasan 10 prosenttia. Dosentti Raimo Immosen mukaan ongelma on ollut olemassa aina ja epäkohta on syntynyt siinä vaiheessa, kun lainsäädäntöä on luotu Ruotsin vastaavan lainsäädännön pohjalta. Kun nykyisellään laissa vaaditaan konserniavustuksen mahdollistamiseksi vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusta, tulisi oikean muodon olla ”yli yhdeksän kymmenesosan omistusta”, jolloin vähemmistölle jäisi aina alle 10 prosentin omistus ja osuuden myyminen olisi näin mahdollista. (Immonen 2012)

2.5.2 Konserniavustusten ketjuttaminen

Korkeimman oikeuden päätöksen 1997:79 mukaan konserniavustus on vähennyskelpoinen, vaikka saajayhtiö antaisikin saamansa konserniavustuksen edelleen eteenpäin uutena konserniavustuksena (Ranta-Lassila 2000, 237). Tällainen konserniavustusten ketjuttaminen mahdollistaa alla olevan kaavion mukaisen avustuksen, kunhan A, T ja P kuuluvat samaan konserniin. Kuvion tapauksessa A antaa konserniavustuksen T:lle, joka antaa avustuksen suoraan eteenpäin P:lle. Avainroolissa tässä tapauksessa on B:n 10 prosentin omistusosuus kummassakin tytäryhtiössä T:ssä ja P:ssä. Ilman tätä kymmentä prosenttia T:n ja P:n omistus ei olisi 90 prosenttisesti sama ja näin ollen avustus ei olisi mahdollinen. Kuviossa tulee ottaa huomioon, että A:n T:lle ja T:n

P:lle antamat avustukset ovat kaksi aivan erillistä tapahtumaa ja niiden summat voivat olla täysin erit. Tärkeässä osassa oleva B voi olla esimerkiksi yhtiön T toimitusjohtaja, joka on sijoitusmielessä hankkinut pienen osuuden myös yhtiöstä P.



Kuvio 8. Konserniavustuksen ketjuttaminen.

2.5.3 Eräitä muita ongelmakohtia

Yksi ongelma on se, että konserniavustusta voidaan käyttää väärin yhtiön maksuvaikeuksien yllättäessä. Konserniavustuksella voidaan yrittää siirtää maksuvaikeuksissa olevasta konserniyhtiöstä varoja toiseen konserniyhtiöön. Tällainen toiminta on velkojille vahingollista, sillä he saattavat näin jäädä konkurssitilanteessa ilman saataviaan. Tällainen toiminta sotii konserniavustusjärjestelmän alkuperäistä tarkoitusta, eli verojen minimointia vastaan. Ongelmaa vähentää se, että velkojan asemaa turvaa usein se, että konsernin emoyhtiö on ainakin jossain määrin vastuussa myös tyttären veloista. (Ranta-Lassila 200, 236-244)

Hieman pienempi ja itse konserniyhtiöihin vaikuttamaton konserniavustuksen ongelmakohta on niiden vaikutus kuntien verotuloihin. Ehkä jopa hieman yllättäen konserniavustuksen vaikutus eliminoidaan kuntien yhteisöveroja laskettaessa, sillä avustukset muuttaisivat ratkaisevasti kuntien yhteisövero-osuuksia. (Ranta-Lassila 2000, 236-238)

2.6 Konserniavustukset Skandinaviassa

Jopa Pohjoismaissa konserniavustuslainsäädännöt eroavat varsin rajusti toisistaan. Ruotsissa ja Norjassa avustukset perustuvat vastikkeettomaan rahansiirtoon, kun taas toinen mahdollinen malli on esimerkiksi Tanskassa käytössä oleva konsernin yhteenlaskettuun tulokseen perustuva järjestelmä, joka tekee avustuksista verotuksellisesta näkökulmasta tarpeettomia. Muiden Pohjoismaiden lainsäädäntö eroaa Suomesta myös siinä mielessä, että muissa maissa konserniavustusta pidetään voitonjakona, kun taas Suomessa se on tuloksenjärjestelyerä, ja tuloksessa taas ei ikinä esitetä voitonjakoa. (Ranta-Lassila 2000, 237)

Ruotsissa konserniavustuksen antaminen vaatii aina antavan yhtiön hallituksen päätöksen, kuten Suomessakin. Mikäli emoyhtiö omistaa tyttärestään vain enemmistön (kuitenkin yli 90 %), on hallituksen päätöksen oltava yksimielinen. Käytännössä yksimielisyyteen voidaan päästä myös siten, että vähemmistölle hyvitetään osuus yhtiön tuottamasta voitosta. Velkojien suojan näkökulmasta suurin mahdollinen avustuksen määrä on vapaan oman pääoman määrä. Mikäli avustus annetaan emoyhtiöltä tytäryhtiön suuntaan, tulkitaan avustus osakkaan lisäsijoitukseksi yhtiöön. Ruotsissa konserniavustukset on sidottu yhtiöoikeuteen ja ne ovat osana tuloverolakia. Vähennyskelpoisuuden edellytys on, että molemmat yhtiöt ilmoittavat avustuksensa samana verovuonna. Kirjanpitokäsittely on varsin vapaata. (Ranta-Lassila 2002, 93-95)

Norjassa puolestaan konserniavustukset on sidottu osakeyhtiölakiin ja niitä käsitellään voitonjakona. Näin ollen avustuksen määrä ei voi ylittää jakokelpoisten varojen määrää ja jakopäätöksen tekee yhtiökokous hallituksen esityksen pohjalta. Muutoin Norjan konserniavustuslainsäädäntö on Ruotsin kanssa yhteneväinen. (Ranta-Lassila 2000, 242-243) Tanskassa konserniavustukset ovat tarpeettomia, sillä konserneja verotetaan yhtenä verosubjektina. (Penttilä et al. 2005, 357) Tämä mahdollistaa tappiontasauksen yhtiöiden välillä ilman avustuksia. Lisäksi Tanskan lainsäädäntö mahdollistaa valtion rajat ylittävän tuloksentasauksen ETA-alueella (Ranta-Lassila 2007, 363).

Alun perin Suomen konserniavustusjärjestelmä luotiin vain suomalaisten yhtiöiden väliseksi tuloksentasausjärjestelmäksi, mistä kertoo KonsAvL 1:3:n vaatimus kotimaisuudesta. EU-jäsenyyden myötä esiin nousi kuitenkin kysymys avustusten suorittamisesta myös ulkomailla sijaitseviin tytäryhtiöihin tai tytäryhtiöistä emoyhtiöön

Suomeen. Ensimmäisenä lakia laajennettiin mahdollistamaan aiemmin tässä työssä kuvattu skenaario, jossa linkkinä toimivan yhtiön asuminen ulkomailla mahdollistettiin. Suomen konserniavustuslainsäädännön väitettiin kuitenkin rajoittavan EU-jäsenvaltion kansalaisen mahdollisuutta perustaa tytäryhtiö tai sivuliike mihin tahansa jäsenvaltioon. Asia vietiin EY-tuomioistuimen päätettäväksi ja tuomioistuimen päätöksen C231/05 mukaan Suomen järjestelmä on sopiva EU-oikeuteen, eikä sitä näin ollen tarvitse muuttaa (EY-tuomioistuin 2007)

Kuten jo aiemmin mainittua, ruotsalaisen ja suomalaisen konserniyhtiön välistä konserniavustusta on hiljattain tutkittu kahdessakin Pro Gradu -tutkielmassa. Moona Krautsuk (2011) tutki tätä mahdollisuutta Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa Pro Gradussaan *Konserniavustus – Vero-oikeudellinen tutkimus vertailukohteina EU:n ja Ruotsin oikeus* ja Jenni Parviainen (2010) Turun yliopistossa Pro Gradussaan *Rajat ylittävän konserniavustuksen saajan verotus Suomessa – kuinka Ruotsissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan saama konserniavustusta tulisi käsitellä Suomen verotuksessa?* Heidän näkemyksensä tukevat työn tekemisen aikana syntynyttä omaa näkemystäni. EY-tuomioistuimen tuomiot osoittavat, että niin Suomen kuin Ruotsin lainsäädännöt ovat EU-oikeuden mukaisia ja näin ollen tarvetta hyväksyä maidenväliset konserniavustukset ei ole lähitulevaisuudessa syntymässä. Sen sijaan mikäli konserniyhtiön tappio toisessa valtiossa todetaan lopulliseksi, päätöksen EY-T C446/03 perusteella tällaisessa tapauksessa myös Suomen ja Ruotsin välisen konserniavustuksen tulisi olla mahdollinen. Ruotsin lainsäädäntöön on tällainen lopullisten tappioiden vähentämisen ETA-alueella hyväksyvä kohta jo lisättykin (Regeringens Proposition 2010, s.18) ja mielestäni myös Suomen olisi hyvä tällainen kohta lainsäädäntöönsä lisätä. Muutoin lainsäädännön uudistuminen maidenvälisen avustusten osalta vaatisi mielestäni EU-tason päätöksiä tai vaatimuksia yhdenmukaistaa Euroopan lakeja.

3. Konserniavustus verrattuna konsernitukeen

Kuten jo edellä todettua, konserniavustuksella tarkoitetaan vastikkeetonta siirtoa, jonka tarkoituksena on joko minimoida konsernin kokonaisverorasitus tai siirtää emoyhtiön voitonjakoa aikaisemmaksi. Sen sijaan konsernituella tarkoitetaan konsernin sisällä tuotteiden tai palveluiden hinnassa, korkoalennuksina tai velan anteeksiantamisena annettua tukea (Koski 1992a, 123). EVL 2:16 estää antajan vähennysoikeuden toiselle konserniyhtiölle ilman vastasuoritusta suoritettujen menojen osalta. Näin ollen avoin konsernituki edellä mainituilla keinoilla ei ole vähennyskelpoista antajan verotuksessa, mutta kuten seuraavissa kappaleissa esitellään, ero konsernituen ja normaalin konsernin sisäisen liiketoiminnan välillä ei aina ole kovin selkeä. Konserniavustuslainsäädäntöön perustumattomia ulkomailta saatuja konsernitukia KHO on käsitellyt pääomansijoituksina (Helminen 2009, 255).

Konserniavustus ja konsernituki sekoitetaan toisiinsa aika ajoin, ja hyvänä esimerkkinä tästä sekaantumisesta voidaan ottaa lääkäriyhtiö Mehiläisen vuonna 2009 antama konsernituki Jerseyaarille. Mehiläinen on järjestänyt vieraan pääoman rahoituksensa Jerseyaarilta ja medioissa uutisoitiin laajasti Mehiläisen antaneen konserniavustusta Jerseyaarille (mm. Helsingin Sanomat 2011), vaikka Suomen lainsäädäntö aivan yksiselitteisesti määrittelee konserniavustuksen kahden suomalaisen saman konsernin yhtiön väliseksi varojensiirroksi. Mehiläisen omien lausuntojen mukaan kyse olikin korkojen avulla annetusta konsernituesta, joka puolestaan on täysin laillinen varojensiirtokeino, mikäli korot ovat markkinahintaisia (YLE 2011). Koska konserniavustuksen antamiskriteerit mm. kotimaisuuden osalta eivät tässä tapauksessa selkeästi täyty, on Mehiläisen antama lausunto varsin uskottava. Seuraavassa esitellään konserniavustuksen ja konsernituen eroavaisuuksia.

3.1 Siirtohinnoittelu

Konsernin sisäisen siirtohinnoittelun lähtökohtana tulee pitää käypää arvoa. Samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisten liiketoimien tulee vastata riippumattomien yhtiöiden välisiä liiketoimia, jotta ne hyväksytään sellaisenaan verotuksessa. (Ranta-Lassila 2002, 75) Ennen vuotta 2004 konsernitukea voitiin antaa käyvän arvon periaatteesta poiketen ylitai alihinnoittelulla, mikäli pystyttiin osoittamaan, että tuen saaja todella on tuen tarpeessa.

Vuodesta 2004 eteenpäin konsernituki on tulkittu pääomansijoitukseksi ja myös verokohtelu muuttui sen mukaiseksi. (Kukkonen & Walden 2010, 155)

Verotuksessa hyväksyttävän siirtohinnan määrittäminen on kuitenkin erittäin vaikea tehtävä. Lähtökohdaksi voidaan ottaa tuotteen hankintahinta, mutta se ei ota huomioon arvonnousua tai -alentumista eikä tuotteelle mahdollisesti tehtyä jatkojalostusta. Erityinen ongelma syntyy siinä vaiheessa, kun myynti tapahtuu valtiosta toiseen, jolloin verotusvaltio ja verokanta vaihtuvat. Konsernituelle saatetaan näin yrittää ohjata yrityksen voittoja matalamman verokannan valtioihin. (Ranta-Lassila 2002, 224)

Myös konserniavustusten kanssa edellä esitellyn kaltainen arvostamisongelma on ajankohtainen, mikäli konserniavustus annetaan apporttiomaisuutena. Konserniavustus tapahtuu kuitenkin Suomen rajojen sisällä, joten varoja ja verotuloja ei arvostamisen vuoksi karkaa ulkomaille. Ongelmana on silti apporttiomaisuuden käypä arvo eli se, miten suuren määrän antaja saa vähentää tuloksestaan ja saaja lisätä tulokseensa. Ero konsernitukeen syntyy kuitenkin siinä, että konserniavustuksella siirretään jo realisoitunutta tuloa, kun taas käyvästä arvosta poikkeavalla siirtohinnoittelulla vältetään tulon realisoituminen. (Ranta-Lassila 2002, 234-235) EVL 1:16 soveltuminen realisoitumattomaan tuloon on Kukkonen ja Waldenin (2010, 157) mukaan edelleen avoin kysymys. Konserniavustuksella ei näin ollen varsinaisesti ole mitään tekemistä siirtohinnoittelun kanssa, mutta avustusta annettaessa saatetaan törmätä samaan arvostusongelmaan kuin siirtohinnoittelun osalta.

3.1.1 Korkoalennukset ja -vähennykset

Tyypillinen konsernituen muoto on yhden konserniyhtiön antama koroton tai alikorkoinen laina, jolla pyritään tukemaan toisen konserniyhtiön toimintaa. Myös tällainen konsernituen muoto on yhtiöoikeudellisesti mahdollinen, mikäli vähemmistön tai velkojien suoja ei loukata. Edes saajayhtiön tappiollisuus ei ole edellytyksenä korkoalennuksille. Luoton antajalla on usein myös oma intressinsä antaa luottoa matalalla korolla; edullinen luotto saattaa esimerkiksi mahdollistaa hankinnan, josta myös antaja hyötyy ennemmin tai myöhemmin ja täysimääräisillä koroilla hankinta ei olisi mahdollinen. Tällöin halpaan lainaan on liiketaloudellinen peruste, jolloin sen pitäisi kelvata verotuksessa sellaisenaan. (Koski 1992b, 17)

Muutoin lainan korkoon tulee soveltaa markkinahintaa. Ongelmaksi muodostuu usein se, että konsernin rahoitusta hoitava yhtiö saa yleensä luottoa halvemmalla kuin muut konserniyhtiöt saisivat yksittäisinä yhtiöinä lainaa hakiessaan. Lisäksi markkinakorkoon vaikuttavat todella monet tekijät, kuten laina-aika, pääoman määrä ja käyttötarkoitus, valuuttakurssiriski, luoton vakuudet, kovenanttiehdot jne. (Kukkonen & Walden 2010, 215) Myös päinvastainen tilanne on mahdollinen. KHO:n päätöksessä 73/2010 konserniyhtiöllä A oli ollut lainaa noin kolmen prosentin korolla. Konserni järjesti lainansa uudelleen ja sen kaikki lainat keskitettiin ruotsalaiselle konserniyhtiö B:lle, joka sai luotot noin 7 prosentin keskikorolla. B antoi sen jälkeen A:lle konsernilainaa 9 prosentin korolla, joka KHO:n mielestä oli liian korkea, sillä A:lla oli päätöksen mukaan edellytykset saada lainaa vain reilun kolmen prosentin korolla. Näin ollen A Oy:n verotettavaan tuloon oli lisättävä vähennyskelpottomiksi katsottuja korkoja erotusta vastaava määrä, joka oli lähes miljoona euroa (KHO 2010)

Toisaalta lainojen korot ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Tätä vähennysoikeutta käytetään siten, että suomalaisyritys lainaa rahaa ulkomailla, mahdollisesti matalan verokannan valtiossa toimivalta toiselta konserniyritykseltä. Voitoista maksettavaa veroa voidaan näin ollen vähentää lainojen korkojen verran. Koron tulee kuitenkin olla markkinahintainen ja lainalla on oltava liiketoiminnallinen tarkoitus. Tilintarkastaja Pauli Hirviniemen (2012) mukaan tilintarkastajan työssä on ehdottoman tärkeää varmistua lainan liiketoiminnallisesta tarkoituksesta.

Myös konserniavustus voidaan toteuttaa lainan muodossa. Kun päätös avustuksen antamisesta on tehty, antajan tulos heikkenee annetun avustuksen verran ja saajan tulos puolestaan paranee. Taseiden suuruuteen annetulla avustuksella ei sen sijaan ole vaikutusta, sillä samalla, kun antajan tulos heikkenee avustuksen verran (pienentää tasetta), syntyy antajalle avustuksen suuruinen velka (joka kasvattaa tasetta). Avustus siis vähentää antajan omaa pääomaa ja lisää vierasta pääomaa yhtä paljon ja saajan osalta juuri päinvastoin.

Konserniavustuksen antaminen siten, että antajan ja saajan välille syntyy velkasuhde, on konserniavustuslain 1:6 perusteella mahdollista vain, mikäli antajayhtiö on tuottanut voittoa. Sen sijaan konsernitukena annettava laina on mahdollinen myös ilman voittoa, mikäli yhtiön maksukykyisyys ei luotonannosta oleellisesti heikkene. Velaksi jäävän konserniavustuksen koron kanssa törmätään samoihin ongelmiin kuin minkä tahansa

konsernin sisäisen luoton kanssa. (Koski 1992b, 17) Konserniavustuksen antaminen siten, että saajalle jää saaminen, on vahvistettu oikeanlaiseksi menettelytavaksi KHO:n päätöksessä 1990/519.

3.2 Konsernilainan anteeksiantaminen

Konsernissa yleinen tapa on järjestää rahoitus siten, että konsernin rahoitustoimintoja hallinnoiva taho (usein emoyhtiö) hankkii rahoitusta tietyillä ehdoilla ja edelleen kohdistaa hankitun rahoituksen toisille konserniyhtiöille erilaisilla ehdoilla. (Kukkonen & Walden 2010, 214) Jälleen törmätään ongelmaan korkojen kanssa, sillä todellisen markkinakoron määrittäminen tällaisessa yritysten välisessä lainassa on todella haastavaa. Konserniyhtiö, kuten mikä tahansa luotonantaja, voi antaa olemassa olevan lainan anteeksi. Konsernin sisäisten lainasaamisten menetykset ja arvonalentumiset ovat kuitenkin verotuksessa vähennyskeltottomia menoja. (Kukkonen & Walden 2010, 156) Konsernilainan anteeksiantaminen tulee kyseeseen esimerkiksi silloin, kun saajaosapuolena on emoyhtiö ja tytäryhtiöllä on velkoja muille tahoille niin paljon, että se ei niistä kykenisi selviämään ilman konsernilainan anteeksiantamista. Tämä on järkevää siksi, että tytäryhtiön velvoitteet saattaisivat kuitenkin tulla emoyhtiön maksettavaksi myöhemmässä vaiheessa.

Konserniavustusta voidaan käyttää vanhan velan kuittaamisen. Tällöinkin tulee muistaa konserniavustuksen tulosvaikutteisuus ja kirjanpitosidonnaisuus. Kuitattaessa velka konserniavustuksella verotus käyttäytyy samoin kuin mikä tahansa konserniavustuksen kohdalla. Näin ollen tällaista velan kuittaamista ei pidetä lainasaamisen menetyksenä, joka ei siis ole vähennyskelpoinen, vaan normaalina luoton loppuun maksamisena.

3.3 Konserniavustus – yksi konsernituen muodoista

Konserniavustus on ainoa konsernituen muoto, joka on mahdollista antaa vastikkeettomana. Se on ainoa vastikkeeton siirto, jonka antaja saa vähentää verotuksessa ja saaja puolestaan lisää sen verotettavaan tuloonsa. Muuta konsernitukea käytetäänkin yleensä vain silloin, kun konserniavustuksen antaminen ei ole mahdollista siksi, että kaikki sen antamisedellytykset eivät täyty. (Kukkonen & Walden 2010, 155)

Konserniavustuksen erityispiirteenä on kuitenkin se, että se voidaan antaa kaikilla edellä esitellyillä tavoilla, eli sen ei tarvitse olla suora rahansiirto konserniyritykseltä toiselle. Silti konserniavustuksen ehdottomana kriteerinä on tulosvaikutteisuus, eli avustus on kirjattava tulokseen, vaikka se sen jälkeen kirjattaisiinkin velaksi tai vanhan velan kuittaamiseksi tai kiinteään omaisuuteen siirroksi. Toinen konserniavustuksen ehdoton kriteeri on, että se rajoittuu antajan elinkeinotoiminnan tulokseen ennen konserniavustuksen vähentämistä. (KonsAvL 1:4, 1:5, 1:6)

4. Tilintarkastajan näkökulma

Tilintarkastajan näkökulmaa hain haastattelemalla pitkän uran Ernst & Youngilla tehnyttä, mutta viime syksynä KHT-kirjan luovuttanutta ja eläkkeelle siirtynyttä Pauli Hirviniemeä. Hirviniemeltä löytyy rutkasti kokemusta konsernien tarkastuksesta ja hän on toiminut mm. Vaahto Group Oyj:n ja Aina Group Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana. Hänen mukaansa konserniavustukset ovat varsin arkipäiväinen ja jokavuotinen asia suurimmassa osassa hänen tarkastamistaan konserneista.

Tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu luonnollisesti avustuksen antamiskriteerien täyttymisen tarkastaminen. Hirviniemen mukaan 90 prosentin omistusoikeuden tarkastaminen on varsin helppoa ja lähinnä kyseeseen tulee se, että emoyhtiö on merkinnyt tyttären osakkeet taseeseensa asianmukaisesti. Konsernisuhteen kestäminen koko tilikauden ajan on myös pääasiassa varsin yksinkertaista tarkastaa. Hänen mukaansa edellytysten tarkastaminen on aivan rutiiniluonteinen asia, ja yhdenkin kriteerin täyttymättä jääminen evää mahdollisuuden avustukseen saman tien. Varsinkin tilintarkastussuhteen alussa tarkastus on tehtävä huolella ja samoin yritysjärjestelytilanteissa kyseisiin kriteereihin tulee kiinnittää erityistä huomiota.

Tilintarkastajan kannalta olennaisin antamiskriteeri on hänen mukaansa vaatimus, jonka mukaan antajan ja saajan on harjoitettava EVL:n mukaista liiketoimintaa. Tytäryhtiöiden osalta asia on lähestulkoon aina varsin selvä, mutta emoyhtiöt saattavat toisinaan olla pelkästään tytäryhtiöiden voitot kerääviä holdingyhtiöitä. Tällaisen yhtiön liiketoiminnan harjoittaminen on usein varsin kyseenalaista ja ilman liiketoimintaa konserniavustus ei siis ole mahdollinen. Liiketoiminnan harjoittamisella on myös muita (esim. sukupolvenvaihdokseen liittyviä) etuja, joten ongelma on Hirviniemen mukaan yrityksissä ratkaistu siten, että jokin tietty yrityksen osa-alue on siirretty emoyhtiön hoidettavaksi. Hirviniemi on esimerkiksi joskus suositellut, että jokin osa taloushallinnosta siirretään emoyhtiölle ja näin ollen emoyhtiön liiketoimintana on myydä taloushallinnon palveluita tytäryhtiöilleen. Konserniavustuslain puitteissa tällainen liiketoiminta riittää antamiskriteereiden täyttymiseen.

Joissakin tapauksissa Hirviniemen tarkastamissa yhtiöissä on toimittu myös siten, että mikäli avustuksen hyväksyminen on ollut epävarmaa, on yhtiö antanut ensin pienen avustuksen. Mikäli tämä on mennyt verottajalla läpi, on seuraavina vuosina voitu huoletta

antaa isompiakin avustuksia ja mikäli taas ei, ovat jälkikäteen syntyvät verovaikutukset pienemmät kuin silloin, jos avustus olisi annettu täysimääräisenä. Tällainen tilanne on syntynyt harvoin ja lähinnä silloin, kun tilintarkastajan ja yhtiön johdon näkemyksen mukaan kaikki kriteerit vaikuttaisivat täyttyvän, mutta on olemassa kuitenkin pieni riski, että verotuksessa avustus ei menekään läpi esimerkiksi juuri liiketoiminnan puuttumisen vuoksi.

Vähemmistön vaatimukset ovat myös Hirviniemelle tuttuja. Hänen mukaansa hyvin yleinen vähemmistö on yhtiön toimiva johto, jolle on annettu muutaman prosentin osuus johtamastaan yhtiöstä. Hirviniemen mukaan hyvin tehdyssä osakassopimuksessa on otettu vähemmistön osuus huomioon ja sieltä löytyy kohta, jossa kerrotaan, miten mahdollinen konserniavustus kompensoidaan vähemmistöosakkaille. Erilaisten kompensointikeinojen kanssa hän on törmännyt ongelmiin aika ajoin. Ongelmia ovat tuottaneet kompensoitavan summan määrittäminen sekä kompensoinnin verovaikutukset (kompensaatio on maksettu ansiotuloveron alaisena palkkana, vaikka se pääomatulona olisi verotuksellisesti edullisempaa). Lisäksi hän muistaa uraltaan tapauksia, jolloin avustusta on yritetty antaa ilman vähemmistön kompensointiä, ja tällaisen epäkohdan huomaaminen kuuluu hänen mielestään tilintarkastajan tarkastustyöhön. Näissäkin tapauksissa kompensointiä on päästy sopimukseen ennen tilinpäätöksen vahvistusta, joten tarvetta moittia tilinpäätöstä tai lähteä hakemaan korvauksia oikeusteitse ei ole Hirviniemen uralla syntynyt.

Konserniavustuksen maksimimäärää rajoittavat yhtiön tilikaudella tuottama voitto sekä yhtiön jakokelpoiset varat. Hirviniemen mukaan yhtiön jakokelpoisten varojen tuoma rajoite on lähinnä teoreettinen ja enemmän määrää rajaa yhtiön tuottama voitto. Jakokelpoisten varojen määrään liittyy kiinteästi velkojien suoja, mutta sekin on Hirviniemen mukaan lähinnä teoreettinen tilanne, sillä usein emoyhtiö vastaa kuitenkin tavalla tai toisella tytäryhtiönsä veloista.

Konserniavustuksen antamisesta tulee olla antavan yhtiön hallituksen päätös, jonka tarkastaminen on Hirviniemen mukaan olennainen osa tilintarkastajan työtä. Koska päätös avustuksen antamisesta tulee tehdä ennen tilikauden päättymistä, ei tarkkaa avustuksen maksimimäärää voida määrittää vielä kokoushetkellä. Näin ollen Hirviniemi on ohjeistanut tarkastamiaan yhtiöitä tekemään päätöksen siinä muodossa, että kokouspöytäkirjassa lukee esimerkiksi ”Päätettiin antaa konserniavustusta yhtiölle Y (emo- tai toinen tytäryhtiö)

enintään x euroa. Tällöin määrä x muodostaa vain avustuksen ylärajan ja todellisuudessa avustusta voidaan antaa täsmälleen syntyneen voiton verran. Hirviniemi on ohjeistanut myös, että selkeyden maksimoimiseksi myös vastaanottavan yhtiön hallituksessa käsiteltäisiin konserniavustuksen saaminen, vaikkei tämä lain mukaan välttämätöntä olekaan. Avustuksen saajan hallituksen kokouksen pöytäkirjaan avustus kirjataan esimerkiksi seuraavasti: ”Todettiin, että konserniyhtiö Y on päättänyt antaa yhtiöllemme konserniavustusta enintään x euroa.” Tilinpäätöksen laatimisen jälkeen määrä voidaan tarkentaa yhtiön voittoon tai muuhun haluttuun summaan ja tämän jälkeen tilinpäätöspöytäkirjaan kirjataan yhtiön tulos sen jälkeen, kun se on antanut sovittuun määrään konserniavustusta. Hirviniemi korostaa, että tämä on hänen käyttämä käytäntönsä, josta ei ole tullut negatiivista palautetta ja johon hänen asiakkaansa ovat olleet tyytyväisiä, mutta hänen mukaansa myös toisenlaisia tapoja on käytössä.

Kysyttäessä Hirviniemen näkökulmaa mahdollisista konserniavustuslainsäädäntöä koskevista muutoksista hän ottaa varsin varovaisen linjan. Hänen näkemyksensä on, että ennemmin muutoksia tulisi tässäkin työssä esiteltyyn konsernitukeen, sillä se on enemmän kansainvälinen asia. Toinen vaihtoehto voisi hänen mukaansa olla se, että koko Eurooppaan luotaisiin sellainen konsernilainsäädäntöjärjestelmä, että Suomen konserniavustuslaki jää tarpeettomaksi. Tällaista muutosta hän ei kuitenkaan näe tapahtuvan lähitulevaisuudessa, mutta näkemys nousi esiin erilaisia skenaarioita pohtiessamme.

Hirviniemi kertoo, että hänen urallaan ei ole kertaakaan tullut vastaan avustuksen antaminen ulkomaiselle tytäryhtiölle, joten näiltä osin vertailua ei päästä tekemään. Mietimme, että syy tähän voi olla se, että konserniavustuslain 1:3 määrittelee konserniavustukset vain kotimaisten yhteisöjen väliseksi tulonsiirroksi. Näin ollen konsernit eivät ole lähteneet kokeilemaan lainsäädännön rajoja, sillä laki vaikuttaa tältä osin hyvin yksiselitteiseltä. Sen sijaan erilaisia ulkomaille annettuja konsernitukia on hänenkin uransa aikana tullut vastaan ja kuten tässäkin työssä, myös Hirviniemi korostaa konsernituen ja konserniavustuksen täysin erilaista luonnetta.

5. Verottajan näkökulma

Verottajan haastattelun osalta olin yhteydessä konserniverokeskukseen, josta johtava veroasiantuntija Anu Rajamäki ystävällisesti vastasi kysymyksiini. Koska konserniavustus on ennen kaikkea verotusta optimoiva toimi, myös verottajalla on asiaan vahva näkemys.

Kysyttäessä konserniavustuksen antamiskriteerien täytymisestä Rajamäki kertoo, että antamiskriteerit käydään varsin rutiiniluonteisesti läpi. Jonkin verran tutkintakynnykseen vaikuttaa avustuksena annettava määrä sekä annettavan määrän olennaisuus verrattuna muuhun verotettavaan tuloon. Verottajan kannalta kaksi eniten huomiota vaativaa kriteeriä ovat liiketoiminnan harjoittaminen ja 90 prosentin omistussuhteesta varmistuminen. Liiketoiminnan harjoittaminen selkeytyy useimmiten nopeasti, mutta 90 prosentin osuuden kanssa ongelmia syntyy, kun konsernit ovat usein monihaaraisia ja niiden sisällä saattaa olla useita alakonserneja. Näin ollen konsernisuhde saattaa olla hyvinkin pitkän ketjun päässä, kun puhutaan vaikkapa avustuksen antamisesta jonkin alakonsernin tytäryhtiöltä toisen alakonsernin tytäryhtiölle.

Tärkeä asia on Rajamäen mukaan myös se, milloin konserniavustuksella voidaan vähentää aiemmin syntyneitä tappiota. Hän korostaa, että yhdellä avustuksella ei voi vähentää sekä antajan, että saajan tappioita. Pääsääntönä on se, että avustuksen saaja voi vähentää vanhoilla tappiolla verotettavaa tuloaan, vaikka tulos olisikin noussut positiiviseksi vain avustuksen ansiosta. Jos taas antajalla on vähennyskelpoisia tappioita, ei avustus verotuksellisesti ole tarpeellista, sillä antaja voi vähentää verotettavaa tuloa omilla tappioillaan. Koko konsernin verosuunnittelun puolesta avustuksen antaminen toki voi olla perusteltu ratkaisu.

Verohallinnon valvonta ei ulotu konsernin sisäisiin päätöksiin avustuksen antamisesta. Näin ollen hallituksen päätökset avustuksista eivät verottajalle kuulu. Jos niistä jälkeinpäin tulee ongelmia, verottajan osuus rajoittuu antajan ja saajan verotettavan tulon uudelleenlaskentaan ja -verottamiseen. Verottaja keskittyy nimenomaan vain KonsAvL:n mukaisten antamiskriteerien täyttymisen valvontaan.

Myöskään vähemmistöosakkaiden suoja ja heidän oikeuksiensa valvonta eivät Rajamäen mukaan verottajalle kuulu. Vähemmistöosuus saattaa vaikuttaa avustuksena annettavaan määrään, mutta verottajan tietoon tulee vain tilinpäätöksessä ilmaistu avustuksen määrä,

jonka taustalla vaikuttaviin tekijöihin ei verottajan tarvitse puuttua. Lisäksi Rajamäki korostaa, että konserniavustuslaki ei edellytä ollenkaan tarkoituksenmukaisuusharkintaa, eli avustus voidaan antaa ilman mitään perusteluita tai tarkoitusta. Verottajan ainoa ratkaisu on, että KonsAvL:n perusteella avustus joko soveltuu kyseiseen tilanteeseen ja konsernisuhteeseen tai ei sovellu ja näin ollen vähemmistöoikeudet jäävät muiden tahojen huoleksi.

Verottajaa ei myöskään kiinnosta se, onko yhtiöllä jakokelpoisia varoja, joista se konserniavustuksen antaa. Sen sijaan on tarkkaa, että konserniavustuksen enimmäismäärä rajoittuu antajayhtiön tuottamaan voittoon. Muita euromääräisiä tai tasepohjaisia kriteereitä ei verottajan suunnalta anneta. Rajamäki kuitenkin korostaa, että mikäli avustus annetaan virheellisesti, on pääsääntöinen tulkinta se, että saatu avustus tulkitaan saajan verotettavaksi tuloksi, mutta antaja puolestaan ei saa vähentää annettua avustusta verotuksessaan. Jos saajan tulos jää avustuksen jälkeenkin tappiolliseksi, ei kaksinkertaista verotusta synny välittömästi, mutta saajan myöhemmin vähennyskelpoisen tappion määrä vähenee. Sen sijaan edellä esitellyn kaltaisessa erikoistapauksessa, jossa avustus tehdään kahden voitollisen yhtiön välillä, avustuksen osoittama summa verotetaan kahteen kertaan.

Myös Rajamäki ottaa varsin varovaisen linjan kysyttäessä konserniavustuslainsäädäntöön mahdollisesti tulossa olevista muutoksista. Hän kehuu nykyistä lakia etenkin siitä, että se ei edellytä tarkoituksenmukaisuusharkintaa, eli avustusta ei tarvitse sen paremmin perustella. Lisäksi antamiskriteerit ovat selkeät, joten pohdintaa mahdollisesta veronkiertoyrityksestä ei tarvitse tehdä. Paineita lain muuttamiseen hänen mukaansa kuitenkin on juuri aiemmin annettujen tuomioiden vuoksi, mutta Rajamäen toive on, ettei lakia monimutkaistettaisi etenkään millään tulkinnanvaraisuuksilla. Verohallinnolla itsellään ei Rajamäen mukaan sen sijaan ole tai ei ainakaan pitäisi olla mitään poliittisia päämääriä, vaan sen tehtävänä on soveltaa niitä lakeja, joita sovellettavaksi annetaan.

Myöskään Rajamäen uralla ei ole tullut vastaan ulkomaille annettuja konserniavustuksia. Hän uskoo tämän johtuvan lainsäädännön selkeydestä, sillä KonsAvL 1:3 selkeästi määrittelee konserniavustukset vain kotimaisten yhtiöiden välisiksi. Edelleen hän muistuttaa avustuksen hylkäysriskistä, joka johtaa sekä antajan, että saajan verotukseen avustuksen määrän osalta. Tosin tässä tapauksessa toisen osapuolen verotus tapahtuisi ulkomailta, mutta ainakaan Suomesta ei tällä keinolla verotettavia tuloja saa ulkomaille siirrettyä.

6. Näkökulmien vertailu

Kuten tilintarkastaja Hirviniemi itsekin kertoo, eroaa tilintarkastajan rooli konserniavustuksen valvojana verottajan roolista siten, että tilintarkastaja yhdessä yritysjohton kanssa pyrkii tekemään kaikki tilinpäätöstä koskevat päätökset siten, että ne olisivat kaikkien lakien ja asetusten mukaisia. Tilintarkastajan valvonta kohdistuu siis jo aikaan ennen tilinpäätöksen hyväksymistä, jolloin tilintarkastajan tekemien huomioiden pohjalta avustuksia voidaan vielä muokata ja saattaa siihen muotoon, että verottaja ne hyväksyy. Tilintarkastajan suorittama valvonta on siis enemmän opastusluonteista kuin verottajan, joka laaditun tilinpäätöksen pohjalta määrittää yhtiön verottavan tuloksen, johon konserniavustukset joko hyväksytään tai jätetään hyväksymättä.

6.1 Konserniavustuksen antamiskriteerien täytyminen

Tilintarkastajan ja verottajan suorittamissa valvontatoimissa oikeastaan ainoa yhteneväisyys on lakiin perustuvien antamiskriteerien täyttymisen tarkastaminen. Siinäkin tilintarkastaja Hirviniemi nimeää suurimmaksi ongelmaksi kriteerin liiketoiminnan harjoittamisesta, kun taas veroasiantuntija Rajamäen mukaan suurimmat ongelmat tulevat omistussuhteiden määrittelyssä, kun konserni on laaja-alainen ja useita alakonserneja sisältävä kokonaisuus. Tilintarkastajalla tämän verottajan kohtaaman ongelman poistaa se, että tilintarkastaja saa pyytäessään yhtiön johdolta eksaktit tiedot ja tarvittavat paperit omistussuhteista varsin nopeasti ja vaivattomasti. Verottajalla tällaisten tietojen hankkiminen ottaa taas aikaa huomattavasti kauemmin. Liiketoiminnan määrittäminen ei puolestaan ole verottajalle niin suuri ongelma, sillä kuten tilintarkastaja Hirviniemi haastattelussaan sanoi, jo avustuksen antamista suunniteltaessa pyritään varmistumaan siitä, että kumpikin osapuoli todella harjoittaa liiketoimintaa. On yrityksen tehtävä osoittaa, että sekä avustuksen antaja että saaja ovat liiketoimintaa harjoittavia yhtiöitä, joten verottajan ei ole tarkoituksenmukaista ryhtyä laajoihin selvitystoimenpiteisiin tällaisten asioiden kohdalla. Helpompaa on hylätä avustus ja oikaista verotusta myöhemmin, mikäli hylkäysperuste osoittautuu vääräksi.

Mielenkiintoinen huomio on se, että tilintarkastaja Hirviniemi kertoi urallaan nähneensä tilanteita, joissa yhtiö kokeilee konserniavustuksen mahdollisuutta antamalla ensin pienen

avustuksen ja mikäli tämä menee läpi, sen jälkeen seuraavilla tilikausilla on annettu isompia avustuksia. Verottajan edustaja Rajamäki puolestaan kertoi, että pienempien summien osalta kriteerien tarkastaminen ei välttämättä ole niin tarkkaa kuin isompien summien kohdalla. Tämä synnyttää mielenkiintoisia tilanteita, mikäli yritys on ensin saanut pienen summan läpi konserniavustuksena, mutta seuraavana vuonna suuremman summan antaminen ei onnistukaan, kun antamiskriteerit eivät tarkemmassa tarkastelussa täytykään. Tällainen tilanne saattaa olla vahingollinen avustuksia antavalle konsernille, sillä oma lakiin perustuva näkemykseni on, että jos kriteerit eivät täyty, ei konserniavustusta tarvitse hyväksyä, vaikka se edellisenä vuonna olisikin samoilla ehdoilla hyväksytty. Lisäksi mielenkiintoinen kysymys on, miten verottaja käsittelee edellisenä vuonna hyväksytyt konserniavustuksen, joka ei todellisuudessa täytäkään avustuksen antamiskriteerejä. Verotusmenettelystä annetun lain (1995/1558) 1:56:n mukaan verottaja voi korjata tällaisen virheen yhden vuoden ajan, joten on suuri todennäköisyys, että virhe huomataan verottajan kannalta liian myöhään ja verotulot jäävät näin saamatta.

6.2 Vähemmistöosakkaiden huomiointi

Tilintarkastajan ja verottajan näkökulmat eroavat selkeästi yhtiöoikeudellisissa asioissa. Tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu tarkastaa, että avustuksista löytyy hallituksen päätös. Lisäksi tilintarkastajan tulee estää avustus, mikäli yhtiöllä ei ole riittävästi jakokelpoisia varoja. Samoin tilintarkastajan tulee ottaa huomioon vähemmistön vaatimukset, sillä muutoin riskinä on tilinpäätöksen moittiminen vähemmistön toimesta. Tilinpäätöksen moittiminen ei tilintarkastaja Hirviniemen mukaan anna kovin ammattimaista kuvaa tilintarkastajastakaan ja näin ollen sopu vähemmistön kanssa pyritään aina löytämään jo ennen tilinpäätöksen vahvistamista. Verottajalle eivät Rajamäen mukaan puolestaan kuulu yhtiöoikeudelliset seikat ollenkaan, vaan he vain tarkastavat, että avustuksen antamiskriteerit täyttyvät ja ettei avustusta ole annettu enempää kuin tilikaudella syntyneen voiton määrä.

Vähemmistöosuutta on tarkasteltu mm. Itä-Suomen hovioikeuden päätöksessä I-SHO:2003:05. Kun yhtiö ei pystynyt esittämään vähemmistöosakkaan kannalta hyväksyttäviä liiketaloudellisia perusteita konserniavustuksen antamiselle ja vähemmistöosakas oli avustusta vastustanut, on oikeuden päätöksen mukaan osinkoa maksettava vähemmistöosakkaalle ikään kuin konserniavustusta ei olisi ollenkaan annettu.

(Itä-Suomen Hovioikeus 2003) Kuten olettaa saattoi, oikeus siis päätöksellään suojaa vähemmistön oikeuksia. Päätös tukee tilintarkastaja Hirviniemen näkemystä, jonka mukaan avustus tulee kompensoida vähemmistölle.

Tilintarkastaja Hirviniemi kertoo haastattelussaan, että vähemmistön kompensaation kanssa on hänen urallaan ilmennyt verotuksellisia ongelmia aika ajoin. Ongelmat ovat koskeneet sitä, verotetaanko kompensaatio ansio- vai pääomatulona. Keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun mukaan vähemmistöosakkaalle jaettava osinko on hänen ansiotuloaan sillä perusteella, että osinkoa on jaettu yhtiöjärjestyksestä poikkeavalla tavalla vain vähemmistöosakkaalle, sillä pääosakkaalle voitto on siirretty konserniavustuksena. Näin ollen vähemmistöosakkaan verorasitus koitui suuremmaksi kuin silloin, kun osinko olisi jaettu ”normaalin” kaavan mukaan. Päätöksestä ilmenee, että ongelma voisi ratkaista esimerkiksi siten, että yhtiöön muodostettaisiin kaksi eri osakesarjaa ja osinkoa maksettaisiin vain toiselle sarjalle. Tällöin osinkoa verotettaisiin normaalisti osinkoja koskevan lainsäädännön mukaan. (Edilex 2009) Päätös vaikuttaa hyvin yksiselitteiseltä, joten Hirviniemen kohtaamisissa tilanteissa on epäilemättä menetelty lain puitteissa oikein. Esiitetty idea ongelman poistamisesta on varmasti johtanut toimenpiteisiin yhtiöissä, joissa asia on ajankohtainen.

Edellä esitellyt eroavaisuudet juontavat juurensa siihen, että verottaja tekee verolaskelmansa tilinpäätöksen pohjalta ja näin ollen olettaa, että kaikki tilintarkastajan mainitsevat asiat ovat jo kunnossa. Muutenkin on luonnollista, että verottajan työnkuva ei ulotu yrityksen sisäisiin asioihin. Mikäli asioissa jälkeenpäin ilmenee puutteita tai riitoja, verottajan pystyy vain muuttamaan kyseisen tilikauden verolaskelmaa tapahtuneiden muutosten perusteella. Tilintarkastaja puolestaan pyrkii siihen, ettei muutoksia tarvitsisi tehdä ja näin ollen hänen tulee ottaa myös yrityksen sisäiset asiat huomioon. Varsinaista valvontaa verottajan ei näin ollen tarvitse tehdä näiden asioiden osalta, vaan he saavat informaation suoraan yrityksiltä, mikäli tarvetta ilmenee.

6.3 Lainsäädäntöön odotettavissa olevat muutokset huomioiden avustukset ulkomaille

Mahdollisista konserniavustuslainsäädäntöä koskevista muutoksista kummankin sidosryhmän edustaja on varsin samoilla linjoilla. Haluan kuitenkin korostaa, että kumpikin on lausunnoissaan todella varovainen ja korostaa kaiken perustuvan omiin näkemyksiinsä.

Kumpikin näkee, että koko konsernilainsäädäntöä tulee yhtenäistää Euroopassa tulevana vuosina. Hirviniemi uskoo jopa yhtenäiseen konsernilainsäädäntöön tai pakottaviin säädöksiin, kun taas Rajamäki uskoo, että Suomen omaa konserniavustuslainsäädäntöä tullaan päivittämään nykyisten EY-tuomioistuimen päätösten pohjalta mm. ulkomailla syntyneiden lopullisten tappioiden vähentämisen osalta. Kumpikin on yhtä mieltä siitä, että lähiaikoina muutoksia tuskin kuitenkaan tapahtuu.

Tällä hetkellä aiheesta ei ole vireillä yhtään hallituksen esitystä (Finlex 2012). Sen sijaan hallitusohjelmaan on kirjattu, että elinkeinoverotusta uudistetaan erikseen tehtävän selvityksen pohjalta mm. konserniverojärjestelmän, korkojen vähennyskelpoisuuden ja tappiontasausjärjestelmän laajentamisen osalta (Valtioneuvosto 2011). Onkin mielenkiintoista nähdä, millaisia esityksiä selvityksen pohjalta syntyy lähivuosina. Oma näkemykseni on, että konserniavustuslainsäädäntöön lisätään ulkomailla syntyneiden lopullisten tappioiden vähennysmahdollisuus juuri edellä esitellyn EY-tuomioistuimen päätöksen vuoksi. Toinen vaihtoehto on tietysti aiemmin työssä esitelty Tanskan malli, jossa konsernia verotetaan yhtenä verosubjektina. Näin isoihin muutoksiin en kuitenkaan usko sen takia, että lähitulevaisuudessa EU:n suunnaltakin varmasti tulee säädöksiä tai direktiivejä aiheeseen liittyen ja on järkevämpää odottaa niitä kuin tehdä nyt isoja muutoksia, jotka saattavat erota EU:n kannasta huomattavasti.

Vastausten perusteella konserniavustus on lopulta hyvinkin kansallinen asia. Kumpikaan haastateltava ei urallaan ole törmännyt ulkomaille annettavaan tai ulkomailta saatavaan konserniavustukseen. Kumpikin viittaa tässä yhteydessä konserniavustuslakiin, jonka 1:3 yksiselitteisesti vaatii osapuolten kotimaisuutta. Heidän näkemyksensä tukee omaa näkemystäni, jonka mukaan näin selvää lainkohtaa ei kannata yrittää ohittaa, sillä se on aivan ilmeinen ja vielä olennainen osa konserniavustuslakia – ainakin toistaiseksi.

Edellä esitettyjen näkökulmien sekä kirjallisuuden perusteella oma mielipiteeni on se, että rajat ylittävä konserniavustus tuskin tulee mahdolliseksi lähivuosina muutoin kuin lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta. Tähän syynä on ennen kaikkea valtioiden halu pitää kiinni verotuloistaan ja toisaalta se, että rajat ylittävä avustusjärjestelmä johtaisi siihen, että konsernien tulo verotettaisiin matalamman yhteisöveron valtioissa. Ainoa mahdollisuus tällaiseen rajat ylittävään järjestelmään olisi mielestäni se, että EU:n yhteisöverojärjestelmä yhtenäistettäisiin, jolloin avustus palvelisi konsernien todellisia tarpeita, eikä tavoitteena olisi pelkästään keinotekoinen verotuksen

keventäminen. Tällöinkin avustukset toimisivat tietysti vain EU-alueen sisällä. Lisäksi mikäli EU lähtee yhteisöoikeuttaan yhtenäistämään, se voi hyvin päätyä myös niin sanottuun Tanskan malliin, jossa konsernia verotetaan yhtenä verosubjektina. Tällöin Suomen kaltainen konserniavustusjärjestelmä jäisi kokonaan tarpeettomaksi.

6.4 Vertailun yhteenveto

Taulukko 3. Keskeisimmät näkökulmat tutkimuksen alaongelmiin.

Näkökulma Erityiskysymys 	Tilintarkastaja	Verottaja
Antamiskriteerien täytyminen	<ul style="list-style-type: none"> - Rutiiniluonteinen toimenpide - Olennaisinta vaatimus liiketoiminnan harjoittamisesta - Mikäli jokin kriteeri ei täyty, avustus estetään - Mikäli kriteerien täytyminen ei aivan varmaa, annetaan testata pienellä avustussummalla 	<ul style="list-style-type: none"> - Rutiiniluonteinen toimenpide - Pienimpien avustusten kriteerien tarkastus ei aivan niin tarkkaa - Vaikeinta selvittää omistussuhteiden 90 % vaatimus - Mikäli jokin kriteeri ei täyty, avustus hylätään ja veroseuraamukset koituvat kummallekin osapuolelle
Vähemmistöosakkaiden ja velkojen huomiointi	<ul style="list-style-type: none"> - Molempien asema huomioitava - Hallituksen päätökset löydyttävä - Avustus kompensoitava vähemmistölle tavalla tai toisella 	<ul style="list-style-type: none"> - Ei verottajan tarkastusvelvollisuuden piirissä - Ei tarvita edes hallituksen päätöstä - Verotusta korjataan jälkikäteen, mikäli tilinpäätöstä muutetaan
Avustusten antaminen ulkomaille	<ul style="list-style-type: none"> - Ei yritetty kertaakaan haastateltavan uralla - Ei usko onnistuvan nykylaisäädännön valossa 	<ul style="list-style-type: none"> - Ei yritetty kertaakaan haastateltavan uralla - Ei usko onnistuvan nykylaisäädännön valossa
Lainsäädäntöön odotettavat muutokset lähivuosina	<ul style="list-style-type: none"> - Muutoksia luvassa lähiaikoina - Mahdollisesti jopa koko Euroopan laajuinen konserniverojärjestelmä - Enemmän muutoksen tarpeessa konsernitukea koskeva lainsäädäntö 	<ul style="list-style-type: none"> - Muutoksia luvassa lähiaikoina, mutta ei halua spekuloida muutosten sisällöllä - Toivoo, että ei vaadi tarkoitusharkintaa tulevaisuudessakaan - Ainakin ulkomailta syntyvät lopulliset tappiot otettava jotenkin huomioon lainsäädännössä

Kokonaisuutena voisi sanoa, että tilintarkastaja ja verottaja kiinnittävät konserniavustuksissa huomiota varsin erilaisiin asioihin. Kumpikin haastateltava korostaa antamiskriteereiden täyttymistä, mutta siinä missä tilintarkastajan huomio kiinnittyy vaatimukseen liiketoiminnan harjoittamisesta, keskittyy verottaja enemmän

omistussuhteiden tarkasteluun. Tilintarkastaja valvoo myös kaikkien yhtiön sisäisten seikkojen juridista oikeellisuutta, kun taas verottajan valvonta kohdistuu tarkemmin avustuksena annettavaan summaan.

Muutoinkin haastatteluissa ilmeni selkeästi se, että tilintarkastaja toimii kuitenkin selkeästi yhteistyössä yhtiön kanssa, vaikka hän riippumaton ja itsenäinen onkin. Yhteistyö vaikuttaisi syvällisemmältä kuin ennen tutkimusta olleiden tietojen valossa odotin ja luottamuksella ja tiedonvaihdolla tilintarkastajan ja yrityksen välillä vaikuttaisi olevan todella suuri merkitys. Verottaja taas tekee ratkaisunsa saamiensa dokumenttien perusteella yhtiötä kuulematta. Jonkin verran yllätti se, että verottaja tukeutuu käytännössä kokonaan materiaaliin, joka heille toimitetaan. He eivät siis lähde juuri selvittelemään asioita, vaan vastuu kaikesta on yrityksen puolella.

Tilintarkastaja siis valvoo, että päätöksenteko yhtiössä on toteutettu siten, ettei ongelmia avustusten kanssa synny ja virheellisissä tilanteissa hän palauttaa asian yhtiön johdon käsittelyyn ennen tilinpäätöksen vahvistamista. Verottaja taas veron määrää laskiessaan valvoo, että yhtiö (yhteistyössä tilintarkastajan kanssa) on antanut avustuksen oikein ja täyttää sen antamiskriteerit ja tarvittaessa hylkää avustuksen, jolloin verot lankeavat avustuksen kummallekin osapuolelle. Työssä esiteltävien oikeustapausten päätökset noudattelevat samaa linjaa tilintarkastaja Hirviniemen näkemysten kanssa. Verottajan haastattelu ei tässä työssä synnytä sellaisia näkemyksiä, että niitä päästäisiin oikeuskäytäntöön vertaamaan.

Lainsäädännön muutoksissa ja ulkomaille annettavien avustusten mahdollisuuksissa valvovat sidosryhmät ovat varsin yksimielisiä. Tämä yhdenmukaisuus johtuu ennen kaikkea siitä, että kummankin kanssa asioita pohdittiin tällä kertaa vain teorian tasolla. Varsinkin lainsäädännön suhteen muutokset näyttävät kuitenkin väistämättömiltä ja lainsäädännön muutosten jälkeen avustukset ulkomaille saattavat hyvinkin muuttua yhtä arkipäiväiseksi asiaksi kuin kotimaan sisäiset avustukset ovat tällä hetkellä.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä luvussa vastataan alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Tämän jälkeen johtopäätöksissä tutkimustuloksia suhteutetaan aiempaan tutkimukseen ja tarkastellaan tukevatko tulokset aiempia tutkimuksia ja tuovatko tulokset jotakin uutta aiheeseen.

7.1 Tutkimustulosten yhteenveto

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia ja vertailla kahden eri valvojan sidosryhmän näkemyksiä konserniavustusjärjestelmän erityiskysymyksistä. Haastattelututkimuksen tulokset löytyvät luvuista 4-6. Luku neljä purkaa tilintarkastajan näkökulman, kun taas luku viisi esittelee verottajan edustajan näkemyksiä. Näkökulmien vertailu sekä niiden pohjalta tehty oma pohdinta konserniavustusjärjestelmästä ja sen tulevaisuudesta löytyy luvusta kuusi.

Alaongelmina tässä työssä olivat konserniavustuksen erityiskysymyksistä valvonnan määrä ja kohdistaminen, vähemmistöosakkaiden huomioonottaminen, avustukset ulkomaille sekä konserniavustuslainsäädännön tulevaisuus.

Valvonnan osalta kävi ilmi, että konserniavustuksen antamiskriteerit ovat ehdottomat ja kumpikaan sidosryhmä ei avustusta hyväksy, mikäli yksikin antamiskriteeri jää täyttymättä. Kuten lakikin sanoo, mitään tarkoituksenmukaisuusharkintaa ei konserniavustuksen osalta ole siis mahdollista käyttää. Vastausten perusteella antamiskriteerien valvonnassa eri sidosryhmät painottavat voimakkaammin hieman eri asioihin. Näitä painotuksia on tarkemmin analysoitu tämän työn luvussa kuusi.

Vähemmistöosuuden huomiointi osoittautui pelkästään tilintarkastajan valvonnan piiriin ulottuvaksi asiaksi. Luvussa neljä on esitelty tarkemmin tilintarkastajan tekemää valvontaa ja neuvontaa vähemmistön osalta. Luvussa kuusi pohditaan syitä sille, miksi vähemmistön asiat koskevat vain tilintarkastajaa, eivätkä juuri verottajaa ja esitellään kaksi vähemmistöosuutta käsittelevää oikeustapausta.

Kysymys avustuksen antamisesta ulkomaille jäi haastatteluissa teoreettisen pohdinnan tasolle, sillä kumpikaan haastateltava ei urallaan ole ulkomaille annettaviin avustuksiin törmännyt. Toisaalta kumpikin haastateltava on pitkän uran tehnyt, joten voidaan olettaa,

että avustuksia ei ulkomaille juuri yritetä antaa. Samoin oletivat myös haastateltavat. Haastatteluissa pohdittiin asiaa kuitenkin teoreettisella tasolla ja näitä näkökulmia tarkastellaan tarkemmin kummankin haastateltavan omassa luvussa sekä luvussa kuusi.

Haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että konserniavustusjärjestelmässä on tällä hetkellä sellaisia aukkoja, että tarvetta lainsäädännön muutoksiin on olemassa. Tässäkin tapauksessa kumpikin haastateltava korosti, että heidän näkemyksensä perustuvat vain omaan pohdintaan, eli mitään faktatietoa heillä ei tulevista muutoksista ole olemassa. Kummankin näkemys tulevista lakimuutoksista on esitelty haastattelua käsittelevän luvun loppuosassa. Vertailuluvussa näkemykset kootaan yhteen ja pohditaan lakiin mahdollisesti tulossa olevia muutoksia.

Tutkimuksen reliabelius, eli luotettavuus, tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara. 2003, 123). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuuden tärkeimpänä kriteerinä pidetään itse tutkijaa ja näin ollen luotettavuuden arvioinnin tulee käsittää koko tutkimusprosessi. Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta edistää tutkimusprosessin sekä -menetelmien huolellinen kuvaus. Lisäksi luotettavuutta lisäävät empirian yhteensopivuus teorian kanssa ja omien lähtökohtien pohdinta. (Eskola & Suoranta 2008, 208-212) Tässä tutkimuksessa kaikki haastattelut ovat tutkijan itse tekemiä ja myös haastattelujen tulkinnat ovat kaikki tutkijan omia tulkintoja. Tutkimuksen luotettavuutta voidaan pitää hyvänä, sillä haastattelukysymykset on laadittu tarkasti, joten haastattelut ovat toistettavissa. Haastattelutilanteen ja vastausten perusteella uskon täysin haastateltavien rehellisyyteen sekä haluun olla avuksi tutkimuksessa.

Tämän tutkimuksen uskottavuutta voidaan pitää hyvänä, sillä tutkimusprosessi ja tutkimusmenetelmät ovat selkeitä. Haastattelujen suorittamisesta ja sisällöstä on annettu tarpeeksi informaatiota lukijalle. Haastattelutulosten ja teorian välille on pyritty rakentamaan selkeä yhteys siten, että haastattelukysymykset ovat muodostettu teoriaosuudessa esiin nousseiden erityiskysymysten pohjalta.

Yhteenvedon lopuksi voidaan todeta, että suoritettujen haastattelujen ja niiden tulosten avulla pystyttiin vastaamaan varsin hyvin alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Osa vastauksista perustui vain teoreettiseen pohdintaan, mutta haastateltavien osaaminen aiheesta oli vahvaa, joten teoreettinenkin pohdinta tulee mielestäni ehdottomasti huomioida näkökulmia vertailtaessa. Tutkimus soveltuu hyvin jatkotutkimusten pohjaksi, mutta varsinaisesti sen tuoma lisäarvo rajautuu seuraavassa luvussa esiteltäviin varsin

pieniin, joskin toki tärkeisiin konserniavustuksiin liittyviin yksityiskohtiin. Tutkimusta voidaan oikeastaan pitää hyödyllisenä aikaisempien tutkimusten koontina, joka tuo uutena asiana esiin tilintarkastuksellisen näkökulman huomattavan eroamisen verotuksen näkökulmasta. Vastaajien näkemysten samankaltaisuus yllätti jonkin verran ja selkeitä näkemyseroja ei työssä käsiteltävien kahden sidosryhmän välillä näyttäisi olevan. Tärkeä huomio on kuitenkin se, että verottaja ei välttämättä tarkasta pieniä avustuksia antavien yhtiöiden antamiskriteerien täyttymistä kovin huolellisesti, mutta yritykset puolestaan saattavat käyttää pieniä avustuksia kokeiluluonteisesti testatessaan täyttävätkö ne kaikki kriteerit.

7.2 Johtopäätökset

Aiheeseen liittyvät aiemmat tutkimukset ovat pääasiassa keskittyneet pelkästään verotukselliseen näkökulmaan tai vaihtoehtoisesti tiettyä yritystä tai yksittäistä oikeustapausta koskevaan tutkimukseen. Aiemmat tutkimukset siis sivuavat tämän tutkimuksen aihetta, mutta tilintarkastuksellinen näkökulma aiheeseen tuo lisäarvoa. Etenkin tilintarkastajan vastuu konserniavustuksen yhtiöoikeudellisten seikkojen täyttymisen valvonnassa on merkittävä huomio. Tuloksista on löydettävissä paljon yhtäläisyyksiä aiempien tutkimusten kanssa. Seuraavaksi tutkimustuloksia suhteutetaan aiempaan tutkimukseen ja tarkastellaan sitä, tukevatko tulokset aiempia tutkimuksia vai esiintyykö ristiriitoja. Lisäksi pohditaan, mitä uutta tämä tutkimus tuo esille.

Tässä työssä huomioonotetuista asioista selkeästi eniten tutkittu asia ovat ulkomaille annettavien tai sieltä saatavien konserniavustusten mahdollisuus sekä siihen liittyvä lainsäädäntö. Niin konsernien verotuksesta vuonna 2002 väitöskirjan tehnyt Hannele Ranta-Lassila kuin myös tässä työssä aiemmin esillä olleet Pro gradu -tutkielmat ovat varsin samoilla linjoilla tämän työn haastateltavien kanssa. Yhteinen näkemys on se, että tällä hetkellä avustukset ulkomailta sijaitsevien konserniyritysten kanssa eivät ole mahdollisia, mutta tässäkin työssä esiteltyjen EY-tuomioistuimen päätöksien vuoksi tulevaisuudessa tilanne tulee väistämättä muuttumaan.

Vähemmistön sekä velkojen huomioimiseen ja suojaan on tutkimuksissaan viitannut esimerkiksi Pauli Koski tutkimuksessaan Konserniavustus – yhtiöoikeudellisia näkökohtia vuonna 1992, mutta hänen tutkimuksensa keskittyy enemmän konserniavustuksen

sijoittumiseen yhtiöoikeudellisesti ja vähemmistö ja velkojat huomioidaan vain yhtiöoikeuteen kuuluvina sivuseikkoina. Myöskään muita pelkästään konserniavustuksen suhdetta vähemmistön tai velkojien suojaan tarkastelevia tutkimuksia ei ole tehty, mutta Kosken tutkimuksen kaltaiset tutkimukset, joissa myös mainittuihin asioihin otetaan kantaa, ovat kaikki samoilla linjoilla tämän tutkimuksen kanssa. Tämän näkemyksen mukaan konserniavustusten kohdalla ei tehdä poikkeusta vähemmistön tai velkojien suojan osalta, vaan avustuksen antaminen on evättävä, mikäli mainittujen sidosryhmien oikeudet vaarantuvat. Myös työssä esitellyt oikeustapaukset tukevat tätä näkemystä.

Lisäarvoa tutkimus luo siltä osin, että aiemmassa aiheesta tehdyssä tutkimuksessa ei juuri pohdita sitä, mitkä ovat ongelmallisimmat kohdat avustuksen antamiskriteereistä. Toki liiketoiminnan määrittelyä on varmasti käsitelty laajasti erilaisissa tutkimuksissa, mutta liiketoiminnan harjoittamisen konserniavustuksiin liittävää tutkimusta en ole löytänyt. Varsinkin tilintarkastaja Hirviniemen haastattelusta käy hyvin ilmi, että sekä konserniavustuksen antajan, että saajan liiketoiminta kannattaa järjestää siten, että mitään tulkinnallisuusongelmia ei tule.

Tilintarkastuksellisen ja verotuksellisen näkökulman vertailu on myös uutta konserniavustusten tutkimuksessa. Kuten luvun 6 tuloksista huomattiin, kiinnostävät eri sidosryhmät konserniavustuksissa huomiota hyvinkin erilaisiin asioihin. Lisäksi tilintarkastuksellinen näkökulma huomioi avustukset laajemmin kuin verottajan näkökulma, sillä tilintarkastajalle ei riitä pelkkä asian tarkastelu tilinpäätöksestä, vaan hänen tulee varmistua mm. jakokelpoisten varojen määrästä sekä vähemmistön ja velkojien suojasta. Edellä mainitut asiat ovat varsin teoreettisia ongelmia, mutta aiheista ei tutkimuksia, ennakkopäätöksiä tai edes tieteellisiä artikkeleja ole saatavilla, joten tilausta laajemmallekin tutkimukselle voisi olla olemassa.

7.3 Jatkotutkimustarpeet

Tässä tutkimuksessa aihe on varsin tarkoin rajattu nimenomaan valvovien sidosryhmien näkökulmaan. Tältä osin tutkimusta tuskin pystyy hirveän paljoa pidemmälle viemään. Sen sijaan nyt tehty tutkimus voisi hyvinkin toimia pohjana muulle konserniavustus-aiheiselle tutkimukselle.

Hannele Ranta-Lassilan (2000) kirjoituksesta sain kipinän tutkia, miksi konserniavustuksen ulkopuolelle on rajattu talletuspankit sekä luotto-, eläke- ja vakuutuslaitokset. Ranta-Lassilan mukaan lainsäädäntö on siltä osin vanhentunut, sillä edellä mainitut laitokset toimivat nykyään monesti konsernirakenteisina ja niiden sääntely ja muut eroavaisuudet ”normaalista” liiketoiminnasta vähentyvät jatkuvasti. (Ranta-Lassila 2000, 249-250) Toinen selkeä tutkimisen arvoinen kohta on konserniavustuksen rajaaminen pelkästään EVL-tulolähteen toimintaan. Nykyisellään on olemassa joitakin esimerkiksi kiinteistöjen vuokrausta harjoittavia konsernimuotoisia yhtiöitä, joiden osalta konserniavustukset eivät käytännössä ole mahdollinen tuloksenjärjestelykeino.

Jompikumpi edellä mainituista epäkohdista tai jopa molemmat yhdessä saattaisivat hyvinkin muodostaa jopa oman Pro gradu -aiheeni, joskin yhtä mahdollisena pidän edelleen jo johdannossa mainittua urheiluseurojen tutkimista. Tärkeä huomioonotettava seikka on myös konserniavustuslainsäädännön mahdollinen muuttuminen lähivuosina. Lain uudistaminen nousee esiin muutaman vuoden välein ja viimeinen suuri keskustelu aiheesta käytiin, kun Suomen lainsäädännön soveltuvuutta EU-oikeuteen mitattiin EY-tuomioistuimessa. KHT Hirviniemi antoi kuitenkin haastattelussaan viitteitä siitä, että lain muuttumisesta on käyty paljon keskustelua myös tämän päätöksen jälkeen ja kuten aiemmin todettua, aihe on kirjattu myös nykyiseen hallitusohjelmaan.

Lähteet

Airaksinen M., Pulkkinen P. & Rasinaho V. (2007). Osakeyhtiölaki II. Helsinki. Talentum.

Edilex (2009) KVL:n ennakkoratkaisu konserniavustusta kompensoivan osingon verottamisesta. Tiivistelmä KVL:n päätöksestä N:68/2008 [verkkodokumentti]. [Viitattu 18.4.2012] Saatavilla <http://www.edilex.fi/uutiset/19423.html>

Ekholm C. (2008). Konsernin tilintarkastuksen ongelmakohtia. Pro gradu -tutkielma. Helsinki, Lappeenrannan teknillinen yliopisto, kauppatieteellinen tiedekunta.

Ernst & Young (2005). Yrityksen verosuunnittelu 2005. Helsinki. Talentum.

Eskola, J. & Suoranta, J. (2008). Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 8. painos, Jyväskylä. Gummerus Kirjapaino Oy.

EY-tuomioistuin (2007). Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 18.7.2007 asiassa C-231/05 [verkkodokumentti]. [Viitattu 28.3.2012] Saatavilla <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=62750&pageIndex=0&doclang=FI&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=60653>

EY-tuomioistuin (2005). Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 18.7.2007 asiassa C-446/03 [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.4.2012] Saatavilla <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0446:FI:PDF>

Finlex (2012). Haku Hallituksen esityksistä hakusanalla konserniav* [verkkodokumentti]. [Viitattu 13.4.2012] Saatavilla [http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/haku.php?search\[pika\]=konserniav*&submit=Hae&search\[type\]=pika](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/haku.php?search[pika]=konserniav*&submit=Hae&search[type]=pika)

Helminen M. (2009). Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki. Edita Prima.

Helsingin Sanomat (2011). Isot terveisyrietykset maksavat vähän veroa. Julk. 3.12.2011. [verkkodokumentti]. [Viitattu 19.3.2012] Saatavilla <http://www.hs.fi/kotimaa/Isot+terveysyrietykset+maksavat+v%C3%A4h%C3%A4n+veroa/a1305550579633>

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2003). Tutki ja kirjoita. 9. painos, Helsinki. Tammi.

Hirviniemi P. (2012). KHT-tilintarkastaja (EVP), Ernst & Young Oy. Haastattelu 23.3.2012

- Ilkka (2011). Tolppanen kysyy Mehiläisen veroista [verkkodokumentti]. [Viitattu 20.3.2012] Saatavilla <http://www.ilkka.fi/uutiset/maakunta/tolppanen-kysyy-mehilaisen-veroista-1.1100596>
- Immonen R. (2012). Luento: Yrityksen verotus, 23.2.2012, Lappeenrannan Teknillinen Yliopisto.
- Itä-Suomen Hovioikeus (2003) Päätös I-SHO:2003:5 [verkkodokumentti]. [Viitattu 18.4.2012]. Saatavilla <http://www.edilex.fi/oikeuskaytanto/ho/i-sho20030970/>
- Järvenoja M. (2006). Konserniavustus yritysten verosuunnittelussa, *Tilisanomat*, 2006, n:o 2, 36-37
- Kirjanpitolaki (1997). L 30.12.1997/1336
- Korkein Hallinto-oikeus (2010). Päätös KHO:2010:73 [verkkodokumentti]. [Viitattu 11.4.2012]. Saatavilla <http://www.kho.fi/paatokset/52464.htm>
- Korkein Hallinto-oikeus (1992). Päätös KHO:1992-B-509 [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.4.2012]. Saatavilla <http://www.edilex.fi/oikeuskaytanto/kho/vuosikirjat/199200536?search=1>
- Korkein Hallinto-oikeus (1990). Päätös KHO:14.2.1990/519 [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.4.2012]. Saatavilla <http://www.edilex.fi/oikeuskaytanto/kho/muut/199000519?search=1>
- Koski P. (1992a). Konserniavustus – yhtiöoikeudessa tuntematon käsite, *Tilintarkastus*, 36, 2, 123-129
- Koski P. (1992b). Konserniavustus – yhtiöoikeudellisia näkökohtia. Turku. Turun kauppakorkeakoulu.
- Kukkonen M., Walden R. (2010). Konsernin verosuunnittelu. Helsinki. WSOYPro
- Laki konserniavustuksesta verotuksessa (1986). L 21.11.1986/825
- Laki elinkeinotulon verottamisesta (1968). L 24.6.1968/360
- Laki tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (2011). L 29.12.2011/1515
- Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (2005). L 22.12.2005/1142

Laki verotusmenettelystä (1995). L 18.12.1995/1558

Lehmusvirta T. (2007). KPMG: Konserniavustuslain soveltuvuus rajat ylittävissä tilanteissa [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.4.2012]. Saatavilla <http://www.edilex.fi/uutiset/17967.html>

Lepistö M. (2006). KPMG: Konserniavustusjärjestelmän tulevaisuus [verkkodokumentti]. [Viitattu 3.4.2012]. Saatavilla <http://www.edilex.fi/uutiset/11581.html>

Leppiniemi J., Walden R. (2009). Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. 10. uudistettu painos. Juva. WS Bookwell.

Myrsky M. (2009). Muutoksia yritysverotuksessa. *Defensor Legis*, 90, 2, 266-275

Osakeyhtiölaki (2006). L 21.7.2006/624.

Penttilä S., Mattila P. K., Ranta-Lassila H. (2005). Suomen konserniavustusjärjestelmä – EY oikeuden vaatimukset täyttävä vai ei? *Verotus*, 55, 4, 355-372

Rajamäki A. (2012). Johtava veroasiantuntija, Verohallinto. Puhelinhaastattelu 11.4.2012.

Ranta-Lassila H. (2007). Kari S. Tikka In memoriam 1944-2006. Helsinki. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Ranta-Lassila H. (2002). Konsernit ja verotuksen neutraalisuus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Ranta-Lassila H. (2000). Konserniavustuksen käytön rajoituksia tuloksen siirtämisessä. *Verotus*, 50, 3, 236-251

Regeringens Proposition (2010). Koncernavdrag i vissa fall 2009/10:194 [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.4.2012] Saatavilla <http://regeringen.se/content/1/c6/14/31/48/d037de3b.pdf>

Suomen asiakastieto (2011). Voitto+ -yritystietokanta.

Tomperi S. (2005). Kehittyvä kirjanpitoaito. 9.painos. Helsinki. Edita Prima.

Tuokko Y. (1996). Konserniavustuksen luonne liiketapahtumana ja sen merkitys verotuksessa, yhtiöoikeudessa, takaisinsaanneissa ja yrityssaneerauksessa. *Defensor Legis*, 77, 4, 494-501

Valtioneuvosto (2011). Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelma [verkkodokumentti]. [Viitattu 13.4.2012] Saatavilla <http://valtioneuvosto.fi/hallitus/hallitusohjelma/pdf/fi.pdf>

YLE (2011) Mehiläinen kiistää verokikkailun [verkkodokumentti]. [Viitattu 11.4.2012] Saatavilla

http://yle.fi/uutiset/kotimaa/2011/12/mehilainen_kiistaa_verokikkailun_3082956.html

Liite 1: Haastattelurunko

- 1) Millä keinoilla hankitte evidenssiä konserniavustuksen antamiskriteereiden täyttymisestä? Mitkä ovat eniten tulkintaongelmia aiheuttavat kriteerit (esim. liiketoiminnan harjoittaminen, omistussuhteen kesto jne.)? Miten pitkälle tarkastusvelvollisuus ulottuu, tuleeko esim. hallituksen päätös avustuksen antamista selvittää?

- 2) Miten otatte huomioon mahdolliset vaatimukset vähemmistön osuudesta yhtiön voitosta, jos tilikaudella syntynyt voitto siirretään jo voiton syntymistilikauden lopulla konserniavustuksena toiselle konserniyhtiölle ja näin vähemmistöosakas ei voi EVL:n perusteella vaatia tiettyä osaa voitosta jaettavaksi?

- 3) Yhtiön jakokelpoiset varat muodostavat konserniavustuksen maksimimäärän. Minkä ajankohdan mukaan näkemyksenne mukaan jakokelpoiset varat tulisi määrittää? Esim. edellisen tilikauden tilinpäätöshetken, avustuksesta päättämishetken vai avustuksen suoritushetken mukaan? Onko tämä ongelma yleensäkin varsin teoreettinen, sillä tilikauden voittohan rajoittaa annettavaa määrää joka tapauksessa?

- 4) Miten näette konserniavustusjärjestelmän tulevaisuuden Suomessa ottaen huomioon EY-tuomioistuimen päätöksen lopullisista tappioista ja muut asiaan mahdollisesti vaikuttavat seikat? Onko esim. ulkomaisen tytäryhtiön lopullisten tappioiden vähennysoikeus näkemyksenne mukaan lisättävä KonsAvL:n tulevaisuudessa? Entä oletteko urallanne törmänneet ulkomaille annettaviin tai ulkomailta Suomeen saapuviin konserniavustuksiin?