



Elinkeinoverotus 2025

**Ari Engblom • Johanna Fagervik
Kaj Grüssner • Jyrki Holla • Jussi Järvinen
Aki Kokko • Markku Lepistö • Eric Sandelin
Jouko Tuomi • Kristiina Äimä**

EDILEX LAKITIETO OY

KPMG on Edilex Lakitieto Oy:n ja KPMG Oy Ab:n julkaisema, verotukseen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen keskittyvä kirjasarja.

© Tekijät, KPMG ja Edilex Lakitieto Oy

Kansi: Tiina Lahdelma

Kannen kuva: Vladitto / Shutterstock.com

Taitto: Aste Helsinki Oy, Sirpa Töyrä ja Timo Martikainen

Kustantaja: Edilex Lakitieto Oy

lakitieto.edilex.fi

ISBN: 978-951-37-9504-7

Anna palautetta kirjasta: toimitus.edilex.kustannus@almamedia.fi

Painopaikka: Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2025



LUKIJALLE

Talouselämää säätelevien lakien muutokset asettavat yrityksen johdolle ja taloushallinnolle kasvavia vaatimuksia. Käytännönläheistä tietoa tarvitaan verotuksesta, kirjanpidosta ja yritys juridiikasta.

Elinkeinoverotus 2025 -teoksessa on vastaus elinkeinoverotuksen keskeisiin kysymyksiin. Verolainsäädännön lisäksi teoksessa perehdytään ajankohtaiseen oikeus- ja verotuskäytäntöön.

Teos pyrkii kattamaan ne keskeiset tiedon tarpeet, joita yrityksen johto, taloushallinto sekä asiantuntijat kohtaavat työssään. Kirjoittajilla on useiden vuosien kokemus veroasioista.

Teoksessa on huomioitu lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja viranomaisten antamat ohjeistukset huhtikuun 2025 loppuun saakka. Ongelmatilanteissa kannattaa tarvittaessa olla yhteydessä asiantuntijaan. Teoksen kirjoittajina ovat KPMG:n veroasiantuntijat *Ari Engblom, Johanna Fagervik, Kaj Grüssner, Jyrki Holla, Jussi Järvinen, Aki Kokko, Markku Lepistö, Eric Sandelin, Jouko Tuomi* ja *Kristiina Äimä*. Kirjoittajien teoksessa esittämät kannanotot eivät välttämättä edusta KPMG:n virallista kantaa.

Kristiina Äimä

SISÄLLYSLUETTELO

LUKIJALLE	V
-----------------	---

LYHENTEET.....	XXXI
----------------	------

1 LUKU

ELINKEINOVEROTUKSEN PERUSTEET	1
1 VEROTUKSEN OIKEUSLÄHTEISTÄ	1
2 YRITYSTULON VEROTTAMINEN	3
3 TULOLÄHDEJAOSTA	5
3.1 Yleistä.....	5
3.2 Elinkeinotoiminnan tulolähde.....	7
3.3 Maatalouden tulolähde.....	8
3.4 Muun toiminnan tulolähde.....	8
3.5 Elinkeinotoimintaa vai muuta toimintaa	9
3.5.1 Yleistä.....	9
3.5.2 Vuokraustoiminta.....	9
3.5.3 Arvopaperikauppa	10
3.5.4 Konserniyhtiöt	12
3.5.5 Yleishyödylliset yhteisöt.....	13
3.6 Tulolähdesiirto.....	15
3.7 Omaisuuslajit.....	16
3.7.1 Yleistä.....	16
3.7.2 Rahoitusomaisuus	16
3.7.3 Vaihto-omaisuus.....	17
3.7.4 Käyttöomaisuus	18
3.7.5 Sijoitusomaisuus.....	20
3.7.6 Muun omaisuuden omaisuuslaji.....	21
3.7.7 Omaisuuslajisiirrot	21
4 TULOLAJIT	22
5 TULON VERONALAISSUUS	23
6 MENON VÄHENNYSKELPOISUUS	27
7 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN	36
7.1 Yleiset jaksottamisperiaatteet.....	36
7.2 Vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon ja luovutushinnan jaksottamisesta	40

8	TAPPIONTASAUKSEN PERUSTEET.....	41
8.1	Tappion vahvistaminen ja vähentäminen.....	41
8.2	Tappioiden vähennysoikeuteen vaikuttavat omistajanvaihdokset.....	43
8.3	Tappioiden vähennysoikeutta koskeva lupamenettely.....	47
8.4	Tappiontasaus ja sulautumiset.....	49
8.5	Tappioiden ja muiden veroattribuuttien siirtyminen jakautumisessa.....	50
8.6	Tappiontasaus eräissä rajat ylittävissä toimissa.....	50
9	ERI YRITYSMUODOT JA YRITYSMUODON VALINTA	52
9.1	Yleistä yritysmuodon valinnasta.....	52
9.2	Yksityisliike	52
9.3	Henkilöyhtiöt.....	53
9.4	Osakeyhtiö.....	55
9.5	Eri yritysmuotojen vertailua.....	56
9.6	Elinkeinonharjoittajan verotus.....	57
9.6.1	Pääoma- ja ansiotulojako.....	57
9.6.2	Osittaiskäyttöinen omaisuus.....	60
9.6.3	Vähennettävät velat.....	61
9.7	Yhtymäverotus.....	61
9.7.1	Yhtiösopimus tulo-osuuksien määräytymisen perustana.....	61
9.7.2	Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo-osuuksien verotus	63
9.7.3	Muun toiminnan tulolähteen tulo-osuuksien verotus	65
10	VEROTUKSEN SUUNNITTELEMINEN.....	65
10.1	Suunnittelumahdollisuuksista.....	65
10.1.1	Yleistä.....	65
10.1.2	Verosuunnittelu tilikauden aikana.....	65
10.1.3	Verosuunnittelu erityisjärjestelyissä.....	65
10.1.4	Verosuunnittelu tilinpäätöshetkellä.....	66
10.2	Suunnittelun rajat.....	66

2 LUKU

TILINPÄÄTÖS JA VEROTUS..... 69

1	KIRJANPIDON TULOKSESTA VEROTETTAVAAN TULOON	69
1.1	Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus	69
1.2	Varausten kirjanpitosidonnaisuus	75
1.2.1	Luottotappiovaraus.....	76
1.2.2	Takuuvaraus.....	77
1.3	Verotuksen poistosäännökset.....	78
1.3.1	Irtain käyttöomaisuus.....	79
1.3.2	Rakennukseen kuuluvat koneet ja laitteet	80
1.3.3	Irtaimen käyttöomaisuuden lisäpoisto.....	81
1.3.4	Rakennukset.....	81
1.3.5	Suurehkot korjausmenot.....	82
1.3.6	Aineettomat oikeudet.....	84
1.3.7	Muut pitkävaikutteiset menot	85

1.3.8	Soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset ja louhokset.....	86
1.3.9	Osakkeet ja maa-alueet.....	86
1.3.10	Muu käyttöomaisuus.....	87
1.3.11	Osuus toiselle kuuluvasta käyttöomaisuudesta.....	87
1.3.12	Lisäpoistot.....	89
1.3.13	Korotetut poistot.....	90
1.4	Poistojen kirjanpitosidonnaisuus.....	91
1.5	Tutkimus- ja kehitysmenot sekä kurssitappiot.....	93
1.5.1	Tutkimus- ja kehitysmenot.....	93
1.5.2	Kurssitappiot.....	93
1.6	Kirjanpitoratkaisun vaikutus verotuksessa.....	94
2	KIRJANPIDON TULOKSEN JA VEROTETTAVAN TULON EROT.....	95
2.1	Laajuusero.....	95
2.2	Kulut, joiden perusteella ei vahvisteta tappiota.....	98
2.3	Jaksotusero.....	98
3	MUITA EROJA VEROTUKSEN JA KIRJANPIDON VÄLILLÄ.....	100
3.1	Tulolähdejako.....	100
3.2	Väliyhteisötulo.....	101
3.3	Ulkomaisten yhteisön verovelvollisuus tosiasiallisen johtopaikan perusteella.....	102
4	ERITYISKYSYMYKSIÄ.....	102
4.1	Valmistusasteen mukainen tuloutus.....	103
4.2	Väliisten menojen aktivointi hankintamenoon.....	103
4.3	Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon.....	103
4.4	Pääomallain merkitseminen taseeseen.....	105
4.5	Eräitä aineettomia oikeuksia koskevia verotuksen kirjanpitosidonnaisuuskysymyksiä.....	106
5	IFRS:N MUKAINEN KIRJANPITO JA ELINKEINOVEROTUS.....	108
6	TILINPÄÄTÖKSEN VEROSUUNNITTELU.....	111
6.1	Yleistä.....	111
6.2	Tilinpäätöksessä tehtävät kirjanpitoratkaisut vaikuttavat tilinpäätöksen veroihin.....	111
6.2.1	Yleistä.....	111
6.2.2	Vaihto-omaisuuden hankintameno.....	112
6.2.3	Käyttöomaisuuden hankintameno.....	112
6.2.4	Rahoitusvälineiden arvostaminen ja merkitseminen tilinpäätökseen.....	113
6.2.5	Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset.....	113
6.2.6	Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella.....	114
6.2.7	Pääoma-alennus ja lainan liikkeeselaskumenot.....	115
6.2.8	Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös.....	116

6.3	Tilinpäätösvaiheessa tehtävät verosuunnittelutoimenpiteet	
	vaikuttavat kirjanpidossa tehtäviin tilinpäätösratkaisuihin.....	116
6.3.1	Yleistä.....	116
6.3.2	Poistot.....	116
6.3.3	Verotuserusteiset ja pakolliset varaukset.....	117
6.3.4	Konserniavustus.....	118

3 LUKU

OSINGONJAKO 121

1	OSINKOVEROJÄRJESTELMÄ	121
1.1	Varojenjakoa koskevat säännökset osakeyhtiölaissa	121
1.2	Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoaminen ja klassinen osinkoverojärjestelmä.....	122
1.3	Vuosien 2014–2016 muutokset osinkoverotuksessa	122
1.4	Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen vuodesta 2020 alkaen ja osinkoverotus	124
2	OSINGONMAKSAJAN VEROTUS	125
2.1	Osingon kohdistaminen jakajan verotuksessa.....	125
2.2	Osingonmaksajan ennakonpidätysvelvollisuus	126
3	OSINGONSAAJAN VEROTUS	127
3.1	Osinkotulon jaksottaminen.....	127
3.2	Yhtiöiden saamat osingot.....	128
3.2.1	EU- ja ETA-valtioista saadun osingon verovapaus pääsääntönä.....	128
3.2.1.1	Ketjuverotuksen estäminen.....	128
3.2.1.2	Emo-tytäryhtiödirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu yhtiö	129
3.2.1.3	Muu EU- tai ETA-valtiosta saatu osinko.....	133
3.2.2	Ketjuverotussäännösten poikkeukset EU- ja ETA-valtioista saatujen osinkojen verovapauteen	134
3.2.2.1	Säännösten soveltamisala.....	134
3.2.2.2	Pankkien ja vakuutusyhtiöiden sijoituksistaan saamat osingot	135
3.2.2.3	Julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu tulo.....	136
3.2.3	Muista ulkomaisista yhtiöistä saatu osinko.....	138
3.2.4	Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat osingot	139
3.2.5	Osuuskunnasta, säästöpankista, keskinäisestä vakuutusyhtiöstä ja vakuutusyhdistyksestä saatu voitto	140
3.2.6	Osinkotulon verovapautta rajoittavat EVL 6 a §:n säännökset.....	140
3.3	Luonnollisten henkilöiden saamat osingot.....	142
3.3.1	Julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko.....	142
3.3.2	Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko.....	142
3.3.2.1	Muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvat osingot.....	142
3.3.2.2	Elinkeinoiminnan ja maatalouden tulolähteeseen kuuluvat osingot	144
3.3.2.3	REIT-yhtiön jakama osinko.....	144

3.3.3	Eri osakelajeihin perustuvan osingon verottaminen	145
3.3.4	Suosiva varojenjakso	146
3.3.5	Työpanokseen perustuva osinko.....	147
3.3.5.1	Yleistä.....	147
3.3.5.2	Työpanososingosta verovelvollinen henkilö.....	148
3.3.5.3	Työpanososinkoa koskevan säännöksen soveltamisala ja soveltamistilanteet	148
3.3.5.4	Työpanososinkoa koskevan säännöksen soveltuminen osakkeiden luovutustilanteessa	151
3.3.5.5	Työpanososingon tulolähde, tulolaji ja tulon jaksottaminen	152
3.3.5.6	Ennakkoperintä työpanososingosta.....	152
3.3.5.7	Osinkoa jakavan yhtiön verotus.....	153
3.3.5.8	Holdingyhtiölle jaettu osinko	154
3.3.5.9	Tulorekisteri-ilmoitukset.....	155
3.4	Sijoitetun vapaan oman pääoman (SVOP) jakaminen	156
3.4.1	Osinkoverosääntelyn uudistus.....	156
3.4.2	SVOP-palautuksen verotus vuodesta 2014 alkaen.....	157
3.4.3	Luonnollisten henkilöiden saaman SVOP-palautuksen verotus....	158
3.4.3.1	Julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu SVOP-palautus	158
3.4.3.2	Julkisesti noteeraamattomasta yhtiöstä saatu SVOP-palautus	158
3.4.4	Yhtiön saaman SVOP-palautuksen verotus.....	160
3.5	Yhtymien saamat osingot	161
3.5.1	Yhtymäverotuksen lähtökohdat	161
3.5.2	Elinkeinotoimintaan ja maatalouteen kuuluvat osingot.....	161
3.5.2.1	Tulolähdejaon merkitys	161
3.5.2.2	Luonnollinen henkilö yhtiömiehenä.....	162
3.5.2.3	Yhteisö yhtiömiehenä.....	162
3.5.2.4	Yhtymä yhtiömiehenä.....	163
3.5.2.5	Yhtymän osakkaan käyttämätön osinkovähennys.....	163
3.5.3	Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvat osingot	164
3.5.4	Yhtymän saamat osuuspääoman korot.....	164
3.5.5	Tulo-osuuden verovuosi.....	165
4	KANSAINVÄLISET OSINGOT.....	165
4.1	Ulkomailta saadut osingot.....	165
4.2	Verosopimuksen soveltuminen saatuun osinkoon.....	166
4.3	Luonnollisen henkilön saama osinko.....	168
4.3.1	Yleistä.....	168
4.3.2	EU- tai ETA-valtioista saatu osinko	169
4.3.3	Muista ulkomaisista yhtiöistä saatu osinko	170
4.4	Yhtiön saama osinko	171
4.4.1	Yleistä.....	171
4.4.2	EU- ja ETA-valtioista saatu osinko.....	172
4.4.3	Muista ulkomaisista yhtiöistä saatu osinko	173

4.5	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	175
4.6	Osinkojen verovapautta rajoittavat EVL 6 a §:n säännökset	176
4.7	Ulkomaille jaettava osinko	177
4.7.1	Yleiset säännöt	177
4.7.2	EU- ja ETA-valtioihin maksettavat osingot	177
4.7.3	EU- ja ETA-valtioiden ulkopuolelle maksettavat osingot	180
4.7.4	Verovapaita yhteisöjä vastaaville rajoitetusti verovelvollisille yhteisöille maksetut osingot	180
4.7.5	EU-oikeuden väärinkäyttöä koskevat tilanteet	182
4.7.6	Rajoitetusti verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle maksetut osingot	182
4.7.7	SVOP-palautus ulkomaiselle osakkeenomistajalle	183
4.7.8	Hallintarekisteröidylle osakkeenomistajalle jaettava osinko	184
4.7.8.1	Verotusperiaatteet ennen vuotta 2020	184
4.7.8.2	Verotusperiaatteet vuodesta 2020 alkaen	185
5	VÄLIOSINKO JA ENNAKKO-OSINKO	186
5.1	Väliosingon ja ennakko-osingon käsitteistä	186
5.2	Väliosinko	187
5.2.1	Osingonjaon perustuminen tilinpäätökseen	187
5.2.2	Väliosingon verotusta koskevat säännöt	187
5.2.3	Välitilinpäätöstä koskevat kirjanpitosäännökset	188
5.3	Ennakko-osinko	189
5.3.1	Jaksottaminen	189
5.3.2	Soveltamisala	190
5.3.3	Soveltamisedellytykset	191
5.3.3.1	Muodollisuudet	191
5.3.3.2	Osingonsaajan tekemä ennakko-osinkovaatimus	191
5.3.3.3	Ennakko-osinkopäätös	192
5.3.3.4	Varsinainen osingonjakopäätös	193
5.3.3.5	Päätöksistä tiedottaminen	193
5.3.3.6	Johdonmukaisuus järjestelmän soveltamisessa	193
5.3.4	Ennakko-osingon kirjaaminen	194
5.3.4.1	Jakajan kirjaukset	194
5.3.4.2	Saajan kirjaukset	194
5.3.5	Erityiskysymyksiä	194
5.3.5.1	Vähemmistöosakkaan asema	194
5.3.5.2	Vaikutus nettovarallisuuteen	195
5.3.5.3	Veroilmoitus ja vuosi-ilmoitus	196
5.3.5.4	Ennakko-osingon maksaminen	196
5.3.5.5	Koron maksaminen velaksi kirjatusta ennakko-osingosta	197
5.3.5.6	Ennakko-osinkojärjestelmä vs. muut voitonsiirtokeinot	197
6	ERITYISKYSYMYKSIÄ	198
6.1	Laiton varojenjakso	198
6.2	Osingonjaon peruuttaminen	199
6.3	Osinkosaamisen vanhentuminen	201

4 LUKU

YRITYKSEN RAHOITUS 203

1	YLEISTÄ.....	203
2	OMA PÄÄOMA.....	203
2.1	Osakepääoman korottaminen.....	203
2.1.1	Osakeyhtiölain edellytykset osakepääoman korottamiselle.....	203
2.1.2	Osakepääoman korottaminen kirjanpidossa.....	204
2.1.3	Osakkeiden merkitsijän verotus.....	205
2.1.3.1	Osakkeiden hankintameno.....	205
2.1.3.2	Osakkeiden hankinta-ajankohta.....	206
2.1.3.3	Korkohyvitys.....	207
2.1.4	Osakeannin järjestävän yhtiön verotus.....	208
2.1.4.1	Osakeanti ja omien osakkeiden luovutus pääomansijoituksena.....	208
2.1.4.2	Vaikutukset tappioihin (ja käyttämättömiin hyvityksiin).....	208
2.1.5	Varainsiirtoverotus.....	208
2.2	Muun oman pääoman korottaminen.....	209
2.2.1	Yleistä.....	209
2.2.2	Yhtiön verotus.....	209
2.2.3	Osakkaan verotus.....	210
2.3	Osakepääoman ja muun sidotun oman pääoman alentaminen.....	210
2.3.1	Osakeyhtiölain edellytykset osakepääoman alentamiselle.....	210
2.3.2	Osakepääoman alentaminen kirjanpidossa.....	211
2.3.3	Osakepääoman alentamisen verotus.....	211
2.3.3.1	Osakkaan verotus.....	211
2.3.3.2	Peitelty osinko.....	212
2.3.3.3	Mitätöitävään osakkeeseen liittyvän osinkosaatavan anteeksiantaminen.....	212
2.3.3.4	Varainsiirtoverotus ja vaikutukset yhtiön nettovarallisuuteen.....	212
2.3.4	Muun sidotun oman pääoman alentaminen.....	212
2.4	Sijoitetun vapaan oman pääoman palauttaminen.....	214
2.4.1	Sijoitetun vapaan oman pääoman palauttaminen osakeyhtiölaissa.....	214
2.4.2	Sijoitetun vapaan oman pääoman palauttaminen verotuksessa.....	214
2.5	Omat osakkeet.....	216
2.5.1	Osakeyhtiölaissa omien osakkeiden hankkimiselle asetetut edellytykset.....	216
2.5.2	Omat osakkeet kirjanpidossa.....	217
2.5.3	Omien osakkeiden hankkimisen verotus.....	217
2.5.3.1	Osakkaan verotus.....	217
2.5.3.2	Peitelty osinko.....	218
2.5.3.3	Osakkeiden edelleen luovuttaminen.....	218
2.5.3.4	Vaikutukset tappioihin (ja käyttämättömiin hyvityksiin).....	218
2.5.3.5	Varainsiirtoverotus.....	218

3	PÄÄOMALAINA	219
3.1	Osakeyhtiölain edellytykset pääomallainalle.....	219
3.2	Pääomallaina kirjanpidossa	220
3.3	Pääomallaina verotuksessa.....	220
3.3.1	Koron vähentäminen ja tulouttaminen.....	220
3.3.2	Koron jaksottaminen.....	221
3.3.3	Erityiskysymyksiä	222
3.3.3.1	Vaikutukset nettovarallisuuteen.....	222
3.3.3.2	Pääomallainan luovutustappio.....	222
3.3.3.3	Pääomallaina osakkeiden hankintamenona.....	222
3.3.3.4	Peiteltu osinko	222
3.3.3.5	Varainsiirtoverotus	223
3.3.3.6	Lähdeverotus	223
4	VIERAS PÄÄOMA	223
4.1	Joukkovelkakirja- ja vaihtovelkakirjalainat	223
4.1.1	Velkakirjat yhtiöoikeudessa.....	223
4.1.2	Velkakirjat kirjanpidossa	224
4.1.3	Velkakirjojen verotus.....	224
4.1.3.1	Koron käsittely.....	224
4.1.3.2	Emissioprovisio	225
4.1.3.3	Järjestelypalkkio	225
4.1.3.4	Jälkimarkkinahyvitys.....	225
4.1.3.5	Vaihtovelkakirjan konvertointi.....	226
4.1.3.6	Velkakirjan arvon aleneminen ja menetys.....	226
4.1.3.7	Varainsiirtoverotus	227
5	JOHDANNAISET	227
5.1	Johdannaisten käsite.....	227
5.2	Johdannaiset kirjanpidossa	228
5.3	Johdannaisten verotus.....	229
5.3.1	Optioiden elinkeinoverotus.....	229
5.3.1.1	Yleistä.....	229
5.3.1.2	Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusjohdannaiset.....	229
5.3.1.3	Muut kuin kaupankäyntitarkoituksessa pidetyt johdannaiset.....	231
5.3.2	Muuhun toimintaan lukeutuvien optioiden verotus.....	231
5.3.2.1	Asettaja	231
5.3.2.2	Haltija	232
5.3.3	Termiinit	232
5.3.4	Varainsiirtoverotus.....	233
6	OSAKELAINAUS JA REPO-KAUPAT.....	233
6.1	Yleistä	233
6.2	Kirjanpitokäsittely.....	233
6.3	Osakelainauksen verotus	234
6.3.1	Luovutusvoiton verotus	234
6.3.2	Sijaisosinko.....	234

6.3.3	Varainsiirtoverotus.....	235
6.3.4	Lähdeverotus.....	235
6.4	Repo-kauppojen verotus.....	235
7	VUOKRASOPIMUKSET (LEASING)	235
7.1	Yleistä.....	235
7.2	Vuokrasopimuksista siviilioikeudessa.....	236
7.3	Vuokrasopimukset kirjanpidossa	238
7.3.1	Kirjanpitokäsittely IFRS-standardien mukaan	238
7.3.1.1	Vuokrasopimusten luokittelu – aikaisempi IAS 17 -standardi.....	238
7.3.1.2	Vuokrasopimusten luokittelu – nykyinen IFRS 16 -standardi.....	239
7.3.2	Kirjanpitokäsittely Suomen kirjanpitolain mukaan	241
7.4	Vuokrasopimusten verokohtelu.....	244
7.4.1	Vuokrasopimusten luokittelu verotuksessa.....	244
7.4.2	Vuokrasopimusten luokittelun vaikutus verokohteluun	251
7.4.3	Sale and leaseback -järjestelyn verokohtelu	253
7.4.4	Lease and leaseback -järjestelyn verokohtelu.....	255

5 LUKU

	KIINTEISTÖT ELINKEINOTOIMINNASSA.....	257
1	KIINTEISTÖNOMISTUKSEN TULOLÄHDE JA OMISTUSMUODOT	257
2	SUORA KIINTEISTÖN OMISTUS	260
3	TAVALLISET JA KESKINÄISET KIINTEISTÖOSAKEYHTIÖT	264
3.1	Rakenne ja verotuksen perussäännöt.....	264
3.2	Poistot ja lainanlyhennykset	267
3.3	Lainanlyhennysrahasto ja rakennusrahasto.....	269
3.4	Vastikkeen vähennyskelpoisuus.....	270
4	LIITTYMISMAKSUT	271
5	TOIMITILAN JÄLLEENHANKINTAVARAUS	273
6	SUORA KIINTEISTÖNOMISTUS VAI YHTIÖITETTY OMISTUS	275
7	KIINTEISTÖYHTIÖT JA TAPPIONTASAU.....	278
8	KIINTEISTÖLEASING	279
9	PERUSTAJAURAKOINTI.....	281
10	KIINTEISTÖVEROTUS.....	283

6 LUKU

HENKILÖKUNNAN PALKITSEMINEN 289

1	YLEISTÄ.....	289
1.1	Ansiotulojen verotuksesta ja palkkakäsitteestä	289
1.2	Työnantajavelvollisuudet ja niiden laiminlyönnin seuraukset.....	290
1.2.1	Ennakonpidätys ja muut työnantajavelvollisuudet	290
1.2.2	Ennakonpidätyksen toimittamisajankohta	292
1.2.3	Ennakonpidätysvelvollisuuden laiminlyönti ja laiminlyönnin seuraukset.....	292
1.3	Lakisääteiset eläke- ja sosiaalivakuutusmaksut.....	293
1.3.1	Työnantajan sairausvakuutusmaksu.....	293
1.3.2	Muut lakisääteiset eläke- ja sosiaalivakuutusmaksut	296
2	RAHANA MAKSETTAVA PALKKA JA TULOSPALKKIO.....	297
2.1	Yleistä	297
2.2	Osakkeen arvon kehitykseen sidotut rahana maksettavat tulospalkkiot.....	298
2.3	Verotusajankohdasta sekä erityisesti niin sanotuista bonustalletustileistä.....	300
3	OSAKKEINA MAKSETTAVA PALKKA	302
3.1	Työsuhdeoptiot	302
3.2	Osakepalkkiojärjestelmät.....	306
3.3	Työsuhdeanti ja osakesäästöohjelma	308
3.4	Ennakonpidätys ja työnantajavelvoitteet.....	314
3.4.1	Ennakonpidätyksen toimittaminen	314
3.4.2	Lakisääteiset eläke- ja sosiaalivakuutusmaksut	316
3.5	Työsuhdeoptio- ja osakepalkkiojärjestelmiin liittyvät varainsiirtoveroseuraamukset.....	319
3.6	Yrityksen oikeus vähentää osakepohjaisista järjestelmistä aiheutuneet kulut.....	320
4	TYÖSUHTEEN PÄÄTTYESSÄ MAKSETTAVAT KORVAUKSET JA MUUT ETUUDET	322
4.1	Yleistä	322
4.2	Rahana maksettavat korvaukset ja niihin liittyvät työnantajavelvoitteet.....	323
4.3	Työllistymiseen tähtäävät koulutukset.....	324
4.4	Työnantajan tuki yrittäjäksi ryhtyvälle työntekijälle	325
5	TYÖNANTAJAN JÄRJESTÄMÄT VAKUUTUKSET.....	326
5.1	Yleistä	326
5.2	Lisäeläketurva.....	327
5.3	Riskihenkilövakuutukset.....	329
5.4	Säästöhenkivakuutukset.....	330
5.5	Kapitalisaatiosopimukset.....	331

6	LUONTOIS- JA HENKILÖKUNTAEDUT	333
6.1	Yleistä	333
6.2	Tavanomaiset luontoisedut	334
6.3	Verovapaat henkilökuntaedut	335
6.3.1	Yleistä	335
6.3.2	Tuloverolain 69 §:ssä säädetty edellytykset	336
6.3.2.1	Yleistä	336
6.3.2.2	Terveystenhoito	338
6.3.2.3	Sairaanhoitovakuutus	340
6.3.2.4	Merkkipäivälahja	342
6.3.2.5	Virkistys- tai harrastustoiminta	343
6.4	Luontois- ja henkilökuntaetujen järjestämistavoista	344
7	TYÖNANTAJAN JÄRJESTÄMÄ KOULUTUS	345
7.1	Koulutuksen verovapauden edellytykset	345
7.2	Työnantajan myöntämät veronalaiset stipendit – koulutuksen kustannusten korvaaminen	346

7 LUKU

KONSERNIVEROTUS 349

1	KONSERNIEN VEROTUKSESTA SUOMESSA	349
1.1	Yleistä	349
1.2	Konserniavustusjärjestelmän tulevaisuus	349
1.3.	BEPS Pilari 2	352
2	KONSERNIAVUSTUS	355
2.1	Yleistä	355
2.2	Konserniavustus ja tappiot	357
2.3	Konsernisuhteen edellytykset	358
2.3.1	Liiketoiminta	358
2.3.2	Omistususuus	359
2.3.3	Kotimaisuusvaatimus	359
2.3.4	Passiivisessa roolissa olevat yhtiöt	362
2.3.5	Konsernisuhteen kesto	364
2.3.5.1	Yleistä	364
2.3.5.2	Osakepääoman korotus	366
2.3.5.3	Tytäryhtiön osakkeiden ostaminen	366
2.3.5.4	Perustettu tytäryhtiö	367
2.4	Sulautuminen ja jakautuminen	368
2.5	Purkautuminen	369
2.6	Yhtiömuodon muutos	369
2.7	Käsittely kirjanpidossa	369
2.8	Käsittely verotuksessa	370
2.9	Konserniavustuksesta päättäminen ja siitä ilmoittaminen	371
3	KONSERNITUKI	372

4	KONSERNIN SISÄISTEN LUOVUTUSTEN SIIRTOHINNOITTELU	
	KOTIMAISTEN YRITYSTEN VÄLILLÄ	375
4.1	Verovelvollisten erillisyyden periaate.....	375
4.2	Markkinaehtoisuuden periaate konsernin sisäisessä hinnoittelussa.....	376
4.3	Poikkeukset markkinaehtoisuuden periaatteesta.....	376
4.4	Tulojen ja menojen jakaminen konserniyhtiöiden välillä.....	377
4.4.1	Taloudellinen ja muodollisjuridinen liittymä.....	377
4.4.2	Konsernin yhteisten menojen jakaminen.....	378
4.4.3	Konsernin sisäiset liiketoimintakokonaisuuksien ja tytäryhtiöosakkeiden luovutukset.....	378
4.4.4	Käyvän arvon määrittäminen.....	378
4.5	Siirtohintojen vastaokaisut.....	381
5	KORKOVÄHENNYSRAJOITUKSET	382
5.1	Yleistä.....	382
5.2	Säännösten soveltamisala.....	384
5.2.1	Koron käsite.....	384
5.2.1.1	Koron käsite verotus- ja oikeuskäytännössä.....	384
5.2.1.2	Rahoituksen hankinnan yhteydessä kertyvät suoritukset.....	388
5.2.2	Yhteisöt ja yhtiöt.....	388
5.2.3	Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät yhtiöt.....	389
5.2.3.1	Itsenäiset yritykset.....	389
5.2.3.2	Rahoitusalan yritykset.....	390
5.2.3.3	Infrastruktuurihankkeet.....	392
5.2.4	Tulolähde.....	395
5.2.5	Konserniyhteysvelat.....	396
5.2.6	Muita kuin konserniyhteyskorkoja koskeva siirtymäsäännös.....	399
5.3	Säännösten sisältö.....	400
5.3.1	500 000 euron raja.....	400
5.3.2	25 prosentin rajoitus.....	402
5.3.2.1	Elinkeinotoiminnan tulos.....	402
5.3.2.2	Korkomenot.....	404
5.3.2.3	Verotuksessa vähennettävät poistot.....	404
5.3.2.4	Saatu ja annettu konserniavustus.....	404
5.3.2.5	Vähennyskelpoisten korkojen määrän laskeminen.....	405
5.3.3	Vähentämättä jääneiden korkomenojen seuranta.....	409
5.3.4	Tasetesti.....	411
5.4	Korkovähennysrajoituksen suhde muihin säännöksiin.....	420

8 LUKU

	YRITYSJÄRJESTELYT.....	423
1	YRITYSJÄRJESTELYSÄÄNNÖSTEN TAUSTASTA.....	423
2	SULAUTUMINEN.....	424
2.1	Sulautumista koskevien säännösten soveltamisala.....	424
2.2	Sulautumiseen sovellettavat verotusperiaatteet.....	428
2.2.1	Verotusperiaatteet yhtiötasolla.....	428

2.2.2	Sulautumisvastike	430
2.2.3	Verotusperiaatteet osakastasolla	433
2.3	Varainsiirtovero	434
2.4	Sulautuminen ja konserniavustus	435
2.5	Sulautumisen vaikutus työnantajan sosiaaliturvamaksuun	436
2.6	Sulautumisen vaikutus nettovarallisuuteen	437
2.7	Erityiskysymyksiä	437
2.7.1	Verollinen sulautuminen	437
2.7.2	Vastavirtasulautuminen	438
2.8	Tappioiden ja muiden veroattribuuttien siirtyminen sulautumisessa	440
2.8.1	Vähennysoikeuden lähtökohdista	440
2.8.2	Tytäryhtiösulautuminen	442
2.8.3	Sekasulautuminen	443
2.8.4	Tavallinen sulautuminen	443
2.8.5	Kombinaatiosulautuminen	444
2.8.6	Perättäiset sulautumiset	444
2.8.7	Rajat ylittävä sulautuminen	446
3	JAKAUTUMINEN	450
3.1	Jakautumista koskevien säännösten soveltamisala	450
3.2	Jakautumiseen sovellettavat verotusperiaatteet	452
3.2.1	Jakautuva kokonaisuus ja sen jako vastaanottaville yhtiöille	452
3.2.1.1	Kokonaisjakautuminen	452
3.2.1.2	Osittaisjakautuminen	453
3.2.2	Verotusperiaatteet yhtiötasolla	455
3.2.3	Jakautumisvastike	456
3.2.4	Verotusperiaatteet osakastasolla	459
3.3	Varainsiirtovero	461
3.4	Jakautuminen ja konserniavustus	462
3.5	Jakautumisen vaikutus työnantajan sosiaaliturvamaksuun	464
3.6	Erityiskysymyksiä	464
3.6.1	Verollinen jakautuminen	464
3.6.2	Jakautuminen kiinteistösaakeyhtiöksi	465
3.6.3	Keskinäisen kiinteistösaakeyhtiön jakautuminen	467
3.6.4	Jakautumisessa syntyneiden yhtiöiden purkaminen tai niiden osakkeiden edelleen luovutus	468
3.7	Tappioiden ja muiden veroattribuuttien siirtyminen jakautumisessa	472
4	LIIKETOIMINTASIIRTO	474
4.1	Liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten soveltamisala	474
4.2	Liiketoimintasiirtoon sovellettavat verotusperiaatteet	476
4.2.1	Siirtävään yhtiöön sovellettavat verotusperiaatteet	476
4.2.1.1	Liiketoimintakokonaisuuden käsite	476
4.2.1.2	Liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvat varat, velat ja varaukset	479
4.2.1.3	Jatkuvuusperiaate	484
4.2.2	Liiketoimintasiirtovastike	485
4.2.3	Vastaanottavaan yhtiöön sovellettavat verotusperiaatteet	487

4.3	Varainsiirtovero	488
4.4	Liiketoimintasiirto ja konserniavustus.....	489
4.5	Liiketoimintasiirron vaikutus työnantajan sosiaaliturvamaksuun.....	490
4.6	Erityiskysymyksiä	490
4.6.1	Verollinen liiketoimintasiirto.....	490
4.6.2	Kansainvälinen liiketoimintasiirto	490
4.6.2.1	Suomessa harjoitettu liiketoiminta	490
4.6.2.2	Ulkomailla harjoitettu liiketoiminta.....	493
4.7	Tappioiden ja muiden veroattribuuttien siirtyminen liiketoimintasiirrossa	494
5	OSAKEVAIHTO.....	494
5.1	Osakevaihtoa koskevien säännösten soveltamisala	494
5.2	Osakevaihtoon sovellettavat verotusperiaatteet.....	498
5.2.1	Kohdeyhtiön osakkeenomistajiin sovellettavat verotusperiaatteet	498
5.2.2	Osakevaihtovastike	500
5.2.3	Hankkivaan yhtiöön sovellettavat verotusperiaatteet.....	505
5.3	Varainsiirtovero	507
5.4	Osakevaihto ja konserniavustus.....	508
5.5	Osakevaihdon vaikutus nettovarallisuuteen	508
5.6	Erityiskysymyksiä: exit tax	509
5.7	Osakevaihto ja työsuhdeoptiot	509
5.8	Tappioiden ja muiden veroattribuuttien siirtyminen osakevaihdoissa	510
6	OSAKEYHTIÖN KOTIPAIKAN SIIRTO.....	510
6.1	Kotipaikan siirtoa koskevien säännösten taustasta	510
6.2	Kotipaikan siirtoon sovellettavat verotusperiaatteet	511
7	EUROOPPAYHTIÖN JA EUROOPPAOSUUSKUNNAN YRITYSJÄRJESTELYT	512
7.1	Eurooppayhtiö ja eurooppaosuuskunta yhteisömuotoina	512
7.2	Suomalainen eurooppayhtiö tai eurooppaosuuskunta siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon	514
7.3	Toisesta jäsenvaltiosta oleva eurooppayhtiö tai eurooppaosuuskunta siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa Suomeen	515
8	YRITYSJÄRJESTELYT JA VERONKIERTO	516
9	YRITYSMUODON MUUTTAMINEN.....	520
9.1	Suunnittelun lähtökohdat.....	520
9.2	Osakeyhtiön muodonmuutosta koskevat säännökset	520
9.3	Muun yhtiön ja yksityisliikkeen muodonmuutosta koskevat säännökset.....	521
9.3.1	Lähtökohtana veroneutraalisuus.....	521
9.3.2	Jatkuvuusperiaate.....	521
9.3.3	Identtisyys.....	522
9.3.4	Säännöksessä säädellyt muutostilanteet	522
9.3.4.1	TVL 24 §:n perussäännös.....	522

9.3.4.2	Yksityisliikkeen muuttaminen henkilöyhtiöksi.....	523
9.3.4.3	Yksityisliikkeen tai ammatin muuttaminen osakeyhtiöksi.....	524
9.3.4.4	Henkilöyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi.....	525
9.3.4.5	Henkilöyhtiömuodon muuttaminen toiseksi henkilöyhtiöksi.....	525
9.3.4.6	Henkilöyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi	526
9.3.4.7	Muut muutokset.....	530
9.3.5	Muodonmuutoksen veroseuraamukset.....	532
9.3.5.1	Menojen vähennysoikeus.....	532
9.3.5.2	Varaukset.....	533
9.3.5.3	Siirtyvän varallisuuden omistusajat.....	534
9.3.5.4	Osuuksien ja osakkeiden omistusajat.....	534
9.3.5.5	Verotus muutosverovuodelta.....	535
9.3.6	Muut veroseuraamukset.....	537
9.3.6.1	Tappioiden siirtyminen.....	537
9.3.6.2	Oma pääoma ja yksityisöt.....	538
9.3.6.3	Yhtiöosuuden tai osakkeiden hankintameno	541

9 LUKU

YRITYSKAUPPA 543

1 YLEISTÄ..... 543

2 LIIKETOIMINTAKAUPPA 544

3 OSAKEKAUPPA..... 545

3.1	Elinkeinoverolain mukaisesti verotettava osakeluovutus.....	545
3.1.1	Veronalaiset osakeluovutukset.....	545
3.1.1.1	Yleistä.....	545
3.1.1.2	Pääomasijoitustoiminta	545
3.1.1.3	Muu kuin käyttöomaisuus	548
3.1.2	Verovapaat osakeluovutukset	550
3.1.2.1	Yleistä.....	550
3.1.2.2	Vähimmäisomistusosuus ja -aika.....	551
3.1.2.3	Kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöt.....	552
3.1.2.4	EU-jäsenvaltioissa tai verosopimusvaltioissa sijaitsevat yhtiöt.....	552
3.1.2.5	Palautuvat erät.....	552
3.1.3	Luovutustappiot ja niihin rinnastettavat erät.....	553
3.2	Tuloverolain mukaisesti verotettava osakekauppa.....	554
3.2.1	Verotettavan luovutusvoiton tai -tappion laskeminen.....	554
3.2.2	Hankintamenon määrittäminen erityistilanteissa.....	555
3.2.2.1	Lahjaksi, perintönä tai osituksessa saadut osakkeet	555
3.2.2.2	Uusmerkintä ja rahastoanti	556
3.2.2.3	Bonusosake, osakkeiden jakaminen (split) ja osinkona saatu osake	556
3.2.2.4	Optio-oikeus, vaihtovelkakirja ja pääomalaina	557
3.2.2.5	Lainasaamiset tappiollisissa osakekaupoissa	557
3.2.2.6	Toimintamuodon muutokset	557

3.2.3	Hankinta-ajankohdan määrittäminen erityistilanteissa.....	558
3.2.3.1	Vastikkeettomat saannot.....	558
3.2.3.2	Osakepääoman korotus.....	558
3.2.3.3	Bonusosake, split ja osinkona saatu osake	558
3.2.3.4	Optio-oikeus ja vaihtovelkakirja	558
3.2.3.5	Toimintamuodon muutokset	559
3.3	Tappiot osakekannan kaupassa.....	559
3.3.1	Yleistä.....	559
3.3.2	Välilliset omistajanvaihdokset.....	560
3.3.3	Poikkeuslupa tappioiden vähentämiseen	560
3.3.4	Yritysjärjestelyt	561
4	KAUPPAHINNAN JAKSOTTAMINEN	562
4.1	Elinkeinoverolain mukainen jaksotus	562
4.2	Tuloverolain mukainen jaksotus.....	562
4.3	Kauppahintaan sisältyvät erät ja korko.....	562
4.4	Lisäkauppahinnan maksaminen ja verotus.....	563
5	LIIKETOIMINTAKAUPAN JA OSAKEKAUPAN VERTAILUA	564
6	VARAINSIIRTOVEROVELVOLLISUUS	565
7	YRITYSKAUPPAAN VALMISTAUTUMINEN	566
7.1	Kiinteistöt.....	566
7.2	Yksityisluonteinen varallisuus	566
7.3	Eri osakesarjojen luominen	567
7.4	Liiketoimintojen yhtiöittäminen konsernissa.....	567
7.5	Omistuksen muuttaminen välilliseksi ennen yrityskauppaa.....	568
8	YRITYSKAUPAN JÄLKEEN.....	568
8.1	Myyjän työsuhte ja konsultointi myytyyn yhtiöön.....	569
8.2	Substanssikaupan jälkeen myyjälle jääneen yhtiön verotus	569

10 LUKU

YRITYSTOIMINNAN LOPETTAMINEN	571
1 YLEISTÄ.....	571
2 OSAKEYHTIÖN TOIMINNAN LOPETTAMINEN	572
2.1 Toiminnan lopettamisen muodot.....	572
2.2 Peitellyn osingon verottamisesta	573
3 OSAKEYHTIÖN PURKAUTUMISEN VEROSEURAAMUKSET	574
3.1 Yleistä purkautumisen verokohtelusta.....	574
3.2 Purkautuvaa yhtiötä koskevat säännökset.....	575
3.3 Purkautuvan yhtiön osakkaita koskevat säännökset	575
3.4 Purkautuvan yhtiön verotus	575
3.5 Purkautuvan yhtiön osakkaiden verotus	577
3.5.1 Yleistä.....	577
3.5.2 Elinkeinoverolain mukainen verotus.....	578
3.5.3 Tuloverolain mukainen verotus.....	580

3.6	Erityisiä kysymyksiä.....	581
3.6.1	Jako-osan ennakoluovutus	581
3.6.2	Varainsiirtovero.....	583
3.6.3	Purku ja konserniavustus.....	583
3.6.4	Tappioiden siirtyminen purussa	584
3.6.5	EVL 6 b.3 §:n soveltuvuus purkautumiseen.....	584

11 LUKU

VERONKIERTO..... 585

1	VERONKIERRON TORJUNTAA KOSKEVISTA SÄÄNNÖKSISTÄ	585
1.1	Yleistä.....	585
1.2	Millaisiin veronkierron ilmenemistapoihin VML 28 § viittaa?	586
1.3	Euroopan unionin veronkiertodirektiivistä	588
2	RAJANVEDOISTA OIKEUSKÄYTÄNNÖN PERUSTEELLA	589
2.1	Veronkiertotapausten luokittelu oikeuskäytännön pohjalta.....	589
2.1.1	Perusteeton eriarvoisuus verovelvollisten välillä taloudellisia etuja jaettaessa	589
2.1.2	Kauppahinnan jakaminen väärin kaupan kohteen eri osille.....	590
2.1.3	Vaihteittaiset oikeustoimet, joiden kaikkia vaiheita ei voida perustella verotuksesta riippumattomilla syillä.....	590
2.1.4	Varallisuudensiirot ilman tarkoitusta siirtää varallisuutta.....	592
2.1.4.1	Yksittäiset luovutukset.....	592
2.1.4.2	Edestakaiset luovutukset	592
2.1.4.3	Useat peräkkäiset luovutukset, joissa omaisuus palaa alkuperäiselle luovuttajalle.....	592
2.1.5	Omistusoikeuden luovutus ja vuokraus takaisin luovuttajalle	593
2.1.6	Peitellyt osamaksukaupat.....	593
2.1.7	Määräävä asema ilman oikeudellista perustetta	593
2.1.8	Osakeyhtiön tulojen kohdistaminen osakkaalle.....	593
2.1.9	Toimintamuodon muutos, joka on tehty vain verosta vapautumisen tarkoituksessa	594
2.1.10	Tapaukset, joissa pääomansijoitus esiintyy vähennyskelpoisena menona	594
2.2	Oikeuskäytäntö	594
2.3	Erityisiä kysymyksiä.....	595
2.3.1	Veronkierron ja peitellyn osingonjaon keskinäinen suhde.....	595
2.3.2	Valeoikeustoimet.....	596
2.3.3	Voiko verovelvollinen vedota veronkiertoajatukseen omaksi edukseen?	597
2.3.4	Veronkierron ja lainsäädännössä olevan aukon välisestä suhteesta.....	597
2.3.5	Millaisiin motiiveihin vedoten voidaan torjua käsiyksen verojen välttämistarkoituksesta?	598
2.3.6	VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n keskinäisestä suhteesta yhtymäjärjestelytapauksissa	598
2.3.7	VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n soveltamisesta päätöksen KHO 2022:79 valossa	601

3	VERONKIERRON SEURAAMUKSISTA.....	602
4	VEROTUSMENETTELYSTÄ VERONKIERTOTILANTEISSA.....	603

12 LUKU

PEITELTY OSINKO.....		605
1	YLEISTÄ.....	605
2	PEITELLYN OSINGON MUODOISTA.....	607
2.1	VML 29.1 §:ssä tarkoitetut tilanteet	607
2.2	VML 29.2 §:ssä tarkoitetut tilanteet	613
3	PEITELLYN OSINGON SAAJAT	619
4	PEITELLYN OSINGON VEROSEURAAMUKSISTA	620
4.1	Edun antaneen yhteisön verotus	620
4.2	Edunsaajan verotus	622
4.3	Peitelty osinko suhteessa ennakoperintään ja lähdeverotukseen	625
5	VEROTUSMENETTELYSTÄ PEITELLYN OSINGON TILANTEISSA	626
6	LOPUKSI.....	627

13 LUKU

KANSAINVÄLINEN VEROTUS.....		629
1	YLEISTÄ.....	629
2	YLEINEN JA RAJOITETTU VEROVELVOLLISUUS.....	630
2.1	Yli kuuden kuukauden oleskelu Suomessa	632
2.2	Kolmen vuoden sääntö	632
2.2.1	Yleistä.....	632
2.2.2	Olennaisten seikkojen kokonaisarviointi.....	633
3	SUOMESTA SAATU TULO	635
4	VEROSOPIMUKSET	635
5	ELINKEINOTULON VEROTUS KANSAINVÄLISISSÄ YHTEYKSISSÄ	642
5.1	Yleistä.....	642
5.2	Asuin- ja lähdevaltion verotusoikeudesta	642
5.3	Lähdeverotus	644
5.3.1	Lähdeverotusmenettelystä.....	644
5.3.2	Tulotyyppikohtainen lähdeverotus.....	644
5.3.2.1	Osinko.....	644
5.3.2.2	Korko	645
5.3.2.3	Rojalti	645
5.3.2.4	Luovutusvoitto.....	647
5.4	Tytäryhtiö vai sivuliike	648
5.4.1	Yleistä.....	648
5.4.2	Tytäryhtiö	649
5.4.3	Sivuliike.....	650

5.4.4	Kiinteä toimipaikka.....	650
5.4.4.1	Kiinteä toimipaikka OECD:n malliverosopimuksen mukaan.....	651
5.4.4.2	Kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen.....	656
5.4.4.3	Kiinteään toimipaikkaan liittyviä velvollisuuksia	658
5.5	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen.....	659
5.5.1	Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen käsite	659
5.5.2	Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen perusteista.....	660
5.5.3	Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen Suomessa.....	661
5.5.3.1	Kansallisen sääntelyn lähtökohdat	661
5.5.3.2	Hyvitysmenetelmä	661
5.5.3.3	Vapautusmenetelmä.....	663
6	SIIRTOHINNOITTELU	664
6.1	Siirtohinnoittelu kansainvälisessä liiketoiminnassa	664
6.2	Siirtohinnoittelusäännökset ja -käytäntö Suomessa.....	665
6.2.1	Siirtohinnoittelu Suomen lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä	665
6.2.1.1	Sääntelyn kehityslinjoja	665
6.2.1.2	Markkinaehtoperiaate.....	666
6.2.1.3	Dokumentointivelvollisuus	668
6.2.1.4	Dokumentoinnin sisältö.....	669
6.2.1.5	Dokumentoinnin esittäminen.....	670
6.2.1.6	Sanktiot.....	671
6.2.1.7	Dokumentointi käytännössä	671
6.2.1.8	Muut Suomessa veroviranomaisille esitettävät tiedot	672
6.3	Kansainvälinen säädöskenttä.....	672
6.3.1	Verosopimukset ja EU:n säädökset.....	672
6.3.1.1	Verosopimusten funktiot.....	672
6.3.1.2	Keskinäinen sopimusmenettely.....	672
6.3.1.3	EU:n säädökset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.....	673
6.3.2	EU Joint Transfer Pricing Forum	674
6.3.3	OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.....	675
6.3.3.1	Siirtohinnoitteluohjeet harmonisoivana instrumenttina	675
6.3.3.2	Markkinaehtoperiaate (arm's length principle).....	676
6.3.3.3	OECD:n siirtohintamenetelmät	676
6.3.4	Ennakkohinnoittelusopimus (advance pricing agreement – APA)	679
6.4	Oikeus- ja verotuskäytäntö Suomessa.....	679
6.5	Siirtohinnoittelusääntelystä muissa maissa.....	681
6.6	Konsernin siirtohinnoittelupolitiikka	681
6.6.1	Konsernitason yhteiset periaatteet.....	681
6.6.2	Siirtohinnoittelun merkitys liiketoiminnassa.....	682
6.6.3	Siirtohinnoittelun vaikutus palkitsemisjärjestelmiin	682
6.7	Siirtohintojen asettaminen.....	683
6.7.1	Yleistä.....	683

6.7.2	Siirtohinnoittelu erilaisissa liiketapahtumissa.....	684
6.7.2.1	Valmistus.....	684
6.7.2.2	Palvelut	688
6.7.2.3	Aineettomien oikeuksien siirtohinnoittelu.....	697
6.7.2.4	Myynti ja markkinointi.....	704
7	VÄLIYHTEISÖT.....	709
7.1	Tausta	709
7.2	Väliyhteisölain soveltamisala	711
7.2.1	Väliyhteisön määritelmä.....	711
7.2.2	Ulkomainen yksikkö.....	712
7.2.3	Määräämisvalta.....	713
7.2.4	Tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa	717
7.3	Väliyhteisölain soveltamisalaa rajaavat poikkeussäännökset	719
7.3.1	Taloudelliseen toimintaan perustuva poikkeus	719
7.3.2	Euroopan talousalueella sijaitsevat yksiköt.....	723
7.3.3	Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevat yksiköt	723
7.4	Soveltamiskaavio	730
7.5	Väliyhteisölain soveltaminen verotusmenettelyssä ja muutoksenhaussa.....	732
7.6	Veronalainen väliyhteisötulo-osuus.....	732
7.6.1	Veronalaisuuden lähtökohdat.....	732
7.6.2	Väliyhteisötulo-osuuden määrä	733
7.6.3	Väliyhteisötappio-osuus	734
7.6.4	Väliyhteisöosuuden luovutus	735
7.6.5	Ulkomaisen veron hyvitys.....	735
7.6.6	Ulkomaiselta väliyhteisöltä saatu osinko	736
7.6.7	Ilmoittamisvelvollisuus	737
8	ULKOMAANTYÖSKENTELY	738
8.1	Komennus ulkomaille.....	738
8.2	Suomalaisen henkilön verotus hänen työskennellessään ulkomailla.....	740
8.2.1	Verostatus Suomessa.....	740
8.2.1.1	Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.....	740
8.2.1.2	Olennaiset siteet Suomeen.....	741
8.2.2	Kuuden kuukauden sääntö.....	745
8.2.2.1	Yleistä kuuden kuukauden säännöstä	745
8.2.2.2	Ulkomaantyötulon oltava palkkatuloa.....	747
8.2.2.3	Verotusoikeus ensisijaisesti työskentelyvaltiolla	748
8.2.2.4	Suomi-päivät	750
8.2.2.5	Poikkeuksellisista olosuhteista johtuva Suomessa oleskelu ja ulkomaantyöskentelyn päättymisen ennen kuuden kuukauden täyttymistä	751
8.2.3	Eräiden kustannusten korvausten verovapaus.....	752
8.2.4	Työsuhdeoptio ja kuuden kuukauden sääntö	754
8.2.4.1	Työsuhdeoption määritelmä	754
8.2.4.2	Kuuden kuukauden säännön erityisedellytykset työsuhdeoption osalta.....	754

8.2.4.3	Ulkomailla työskentelyn vaikutus optioedun verotukseen	755
8.2.4.4	Jos kuuden kuukauden sääntö ei sovellu optiotulon verotukseen.....	757
8.2.4.5	Työsuhdeoptioihin liittyvät ilmoitusvelvollisuudet ulkomaantyöskentelyn yhteydessä.....	758
8.2.4.6	Rajoitetusti verovelvollisen työsuhdeoptiot	758
8.2.5	Lyhyet ja pidempikestoiset työmatkat sekä useassa maassa työskentely	760
8.2.5.1	Yleistä	760
8.2.5.2	Pitkät työmatkat, joihin soveltuu kuuden kuukauden verovapaussääntö.....	760
8.2.5.3	Työmatkat ja useammassa maassa työskentely, johon kuuden kuukauden sääntö ei sovellu	762
8.2.6	Etätyö.....	766
8.3	Ulkomaantyöskentelyn sosiaaliturva	767
8.3.1	EU:n sosiaaliturva-asetus ja sosiaaliturvasopimukset	767
8.3.2	Sosiaaliturvasopimukset	769
8.3.3	Sosiaaliturva tilanteessa, jossa komennus suuntautuu muuhun kuin EU- tai sopimusmaahan.....	770
8.3.4	Sosiaaliturvamaksut Suomesta ulkomaille suuntautuvilla komennuksilla	770
8.4	Ulkomaisen henkilön verotus hänen työskennellessään Suomessa.....	771
8.4.1	Suomessa asuva henkilö ja verotatus	771
8.4.2	Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saatu tulo ja sen verottaminen	773
8.4.3	Nettopalkkasopimuksella Suomessa työskentelevät	776
8.4.4	Ulkomailta Suomeen tulevan matkakustannusten korvaukset	777
8.4.5	Ulkomailta Suomeen tulevalle maksettavat erät kustannusten korvaukset.....	778
8.4.6	Avainhenkilöitä koskeva verotus.....	779
8.5	Sosiaaliturva- ja eläkemaksuvelvoitteista ulkomaisten henkilöiden työskennellessä Suomessa	781

14 LUKU

YKSITYISLIIKKEEN JA HENKILÖYHTIÖN MYYNTI

JA PURKAMINEN 785

1	YRITYSKAUPPA	785
1.1	Yleistä	785
1.2	Liikkeen- ja ammatinharjoittajan yrityksen myyminen	786
1.2.1	Verotuksen lähtökohdat	786
1.2.2	Tulontasaus.....	788
1.2.2.1	Lähtökohdat	788
1.2.2.2	Tulontasauksen edellytykset	788
1.2.2.3	Tulontasauksen toimittaminen.....	791
1.2.2.4	Tulon kertymisvuodet	792

1.3	Henkilöyhtiön omaisuuden ja liiketoiminnan luovuttaminen	792
1.4	Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiömiesosuuden luovutus.....	794
1.4.1	Lähtökohdat.....	794
1.4.2	Tappioiden menettäminen, kun yli puolet yhtiöosuuksista on vaihtanut omistajaa.....	798
2	LIIKETOIMINNAN LOPETTAMINEN	801
2.1	Liikkeen- ja ammatinharjoittajan yritystoiminnan lopettaminen.....	801
2.2	Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön toiminnan lopettaminen.....	804
2.2.1	Toiminnan lopettamisen muodot	804
2.2.2	Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön purkamisen verotuksesta	805
2.2.2.1	Purkumenettely ja purkautumisen ajankohta.....	805
2.2.2.2	Yhtiön verotus.....	806
2.2.2.3	Yhtiömiesten verotus.....	807

15 LUKU

SUKUPOLVENVAIHDOS 813

1	JOHDANTO	813
2	KAUPPA	816
2.1	Luovuttajan tuloverotuksen pääsäännöt.....	816
2.2	Luovutuksen kohde ja omistusaika.....	817
2.3	Luovutuksensaajaa koskevat vaatimukset	820
3	LAHJOITUS JA PERINTÖ	820
3.1	Veronhuojennussäännösten tausta ja rakenne	820
3.2	Säännösten soveltamisen vaatiminen.....	823
3.3	Yritys tai sen osa – yritysvarallisuus	823
3.4	Huojennukseen oikeutetut ja toiminnan jatkaminen	827
3.5	Lahjanantajan pidättämät oikeudet	830
3.6	Huojennettava määrä	832
3.7	Lahjoitetun varallisuuden arvostaminen.....	833
3.8	Lahjansekainen kauppa.....	834
3.9	Maksuajan pidentäminen	835
3.10	Verosta vapauttaminen.....	836
4	HUOJENNUSEDUN MENETTÄMINEN.....	837
5	HUOJENNUSSÄÄNNÖSTEN YHDISTÄMISESTÄ	841
6	OSAKKEIDEN HANKKIMINEN TAI LUNASTAMINEN.....	842
7	YRITYSJÄRJESTELY OSANA SUKUPOLVENVAIHDOSTA.....	844
8	YRITYKSEN LUOVUTTAMISEN VAIKUTUKSISTA ELINKEINOVEROTUKSEEN	846
9	YRITTÄJÄN TOIMEENTULO VÄISTYMISEN JÄLKEEN.....	848

16 LUKU

OMISTAJAYRITTÄJÄ 851

1	YRITYKSEN JA OMISTAJAN VÄLISET VARAINSIIRROT	851
1.1	Sijoitukset ja yksityisötot yksityisliikkeissä ja yhtymissä	851
1.2	Oikeustoimet yhtiön ja osakkaan välillä	852
2	OSINKOTULON VEROTUS	853
2.1	Julkisesti noteeratun yhtiön jakaman osingon verotus.....	853
2.2	Noteeraamattoman yhtiön jakama osinko	854
2.2.1	Yleistä.....	854
2.2.2	Osinkotulon kohdistaminen	855
2.2.3	Osingon verovuosi	857
2.2.4	Osingonjako erilaisille osakkeille.....	858
2.2.5	Työperäiset osingot	858
2.2.6	Matemaattisen arvon laskenta	860
2.2.7	Matemaattinen arvo erityistilanteissa	864
2.2.7.1	Uusi yhtiö.....	864
2.2.7.2	Toimintamuodon muutokset	865
2.2.7.3	Osakeanti	865
2.2.7.4	Sulautuminen ja jakautuminen.....	866
2.2.7.5	Osinko kuluvalta tilikaudelta tai ennen tilinpäätöksen vahvistamista	866
3	OSAKASLAINAT	868
3.1	Pääomatulona verottaminen	868
3.1.1	Rahalainan saaminen.....	868
3.1.2	Osakas ja hänen perheenjäsenensä	869
3.1.3	Verovuoden päättyessä maksamatta.....	869
3.2	Lainojen takaisinmaksut.....	870
3.3	Koron maksaminen	871
3.4	Peitelty osinko	872
3.5	Lainapääoman vähentäminen osakkeiden matemaattisesta arvosta.....	872
4	NEGATIIVINEN OMA PÄÄOMA	873
4.1	Vähennyskeltvottomien korkojen määrä	873
4.2	Lainan sivukulujen vähennyskelpoisuus.....	875
4.3	Läpilainaus.....	875
4.4	Yritysmuodon muutokset	877

17 LUKU

VEROTUSMENETTELY JA MUUTOKSENHAKU 881

1	YLEISTÄ.....	881
1.1	Verovelvollisen oikeusasema näkökulmana verotuksen prosessuaaliseen puoleen.....	881
1.2	Verotuksen prosessuaalista puolta koskevasta sääntelystä	881
1.3	Erityisesti vuoden 2016 lakiuudistuksen sisällöstä.....	883

1.4	Verovelvollisen ja Verohallinnon keskinäisestä suhteesta	884
1.5	Säännönmukainen verotus ja verotuksen muuttaminen	887
1.6	Verovelvollisten oikeuksista verotusmenettelyssä ja muutoksenhaussa	887
1.7	Verovelvollisten oikeusasemasta sääntelyn valossa	889
1.8	Säännönmukaisesta verotuksesta	891
2	VEROTUSMUODOISTA	893
2.1	Yleistä	893
2.2	VML 26–31 §:ssä säädettyistä verotusmuodoista	894
3	VIRANOMAISET	896
4	ILMOITUSVELVOLLISUUDESTA	897
5	SELVITYSVELVOLLISUUDEN JAKAUTUMISESTA VEROVIRANOMAISEN JA VEROVELVOLLISEN KESKEN	898
6	VEROVUOSI	901
7	VEROILMOITUKSEN ANTAMISAIKA	901
8	VEROILMOITUKSEN KÄSITTEESTÄ JA VEROILMOITUSLOMAKKEISTA	902
9	OIKEUS TÄYDENTÄÄ TAI MUUTTAA ANNETTUA VEROILMOITUSTA	905
10	VEROTUKSEN TOIMITTAMISESTA	907
10.1	Yleistä	907
10.2	Verotuksen toimittamista ohjaavat yleiset periaatteet	908
10.3	Kuulemisesta	909
10.4	Veroviranomaisen selvityspyynnöistä	910
10.5	Erityisiä kysymyksiä	913
10.5.1	Veroviranomaisten ja verovelvollisten välisen kanssakäymisen muodoista	913
10.5.2	Ennakolliset keskustelut veroviranomaisten ja verovelvollisen välillä	913
10.5.3	Aiemman vuoden verotusratkaisuun mukautumisesta	914
10.5.4	Täydentävä verotuspäätös	914
11	LUOTTAMUKSENSUOJA	916
12	PÄÄTÖSTEN PERUSTELEMINEN	918
13	ENNAKKORATKAISUT	920
14	VERONKOROTUS	921
14.1	Aluksi	921
14.2	Veronkorotusten määrääminen verovuoteen 2017 asti	922
14.2.1	Yleistä	922
14.2.2	Tarkemmin VML 32 §:n tunnusmerkistöistä	922
14.2.3	Verotuskäytännöstä	924
14.2.4	Oikeuskäytännöstä	927

14.3	Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntien seuraamukset	
	verovuodesta 2018 alkaen	934
14.3.1	Yleistä.....	934
14.3.2	Laiminlyöntien seuraamusten sääntely	
	verovuodesta 2018 alkaen	935
14.3.3	Koventamis- ja lieventämisperusteista sekä	
	veronkorotuksen määräämättä jättämisestä	938
14.3.4	Myöhästymismaksu.....	941
15	VEROTUKSEN MUUTTAMINEN SÄÄNNÖNMUKAISEN	
	VEROTUKSEN JÄLKEEN	942
15.1	Yleistä	942
15.2	Verotuksen muuttamista koskevat säännöt	
	vuoden 2017 alusta lukien.....	943
15.3	Uudelleen toimitettava verotus	946
15.4	Verotuksen oikaiseminen muutoksenhakuviranomaisen	
	tekemän muutoksen johdosta	946
15.5	Seurannaismuutos	947
15.6	Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi	947
16	MUUTOKSENHAKU	948
16.1	Muutoksenhakujärjestelmän pääpiirteet.....	948
16.2	Täytäntöönpanon kieltö ja keskeytys.....	950
16.3	Eryteisesti oikaisuvaatimusten käsittelystä.....	951
16.4	Valitus korkeimmalle hallinto-oikeudelle:	
	valitusluvan saamisen edellytykset	952
16.5	Ylimääräisestä muutoksenhausta.....	953
	ASIAHAKEMISTO	955
	OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	975