

Yliopiston veropäivä perjantaina 16.12.2016

8.30-9.00 Ilmoittautuminen

9.00-9.50 Professori Heikki Niskakangas, Vuoden 2017 veromuutokset hallituksen veropolitiikan osana

9.50-10.40 Hallintoneuvos, dos. Hannele Ranta-Lassila, Tuloverotusta koskevaa oikeuskäytäntöä

10.40-11.10 Kahvit

11.10-11.50 Partner, dos. Janne Juusela, KHO:n sivuliikerakenteita koskevat ratkaisut

11.50-12.20 Professori Marjaana Helminen, C-292/16, A Oy - Kiinteän toimipaikan siirtäminen ja exit-verotuksen EU-oikeuden mukaisuus

12.20-13.40 Lounastauko

13.40-14.10 Yliopistonlehtori, dos. Kristiina Äimä, Verotustietojen hankkimista koskevaa lainsäädäntöä ja KHO:n oikeuskäytäntöä

14.10-15.00 Veroyliasiamies, dos. Timo Rabinä, Ajankohtaisia veroprosessikysymyksiä

- veron kiertämistä koskeva säännös ja kanteenmuutoskielto
- ennakkoratkaisua koskeva valitus ja olosuhteiden muutos
- oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia näkökohtia

15.00-15.30 Kahvit

15.30-16.00 Tohtorikoulutettava Kenneth Hellsten, Ennakkomaksut arvonlisäverotuksessa

Twitter:

#HYveropaiva

Yliopiston veropäivä 2017

järjestetään perjantaina 15.12.2017
Helsingin yliopiston päärakennuksen pienessä juhlasalissa

Lisätiedot <http://www.helsinki.fi/oikeustiede/oppiaineet/finanssioikeus/veropaiva.htm>

ja ilmoittautuminen sähköpostitse oik-finanssioikeus@helsinki.fi

**Vuoden 2017 veromuutokset hallituksen veropolitiikan
osana**

Yuoden 2017 **A!** veromuutokset hallituksen veropolitiikan osana

Prof. Heikki Niskakangas

Hallitusohjelman tavoitteet

Tärkeimmät tavoitteet:

- 1. Työllisyyden nostaminen 72 %:iin**
- 2. Julkisen talouden tasapainottaminen**

Kumpikaan tavoite ei ole toteutumassa

Verotuksella ei voida kovin paljon vaikuttaa tavoitteiden saavuttamiseen

Verotutus hallitusohjelmassa

Kevennyksiä ja kiristyksiä: painopiste siirtyy edelleen tuloverotuksesta välillisten verojen suuntaan – kasvun, yrittäjyyden ja työllisyyden vahvistaminen.

Ensi vuonna toteutetaan merkittävä osa konkreettisesti sovitusta hallitusohjelman verolinjauksista.

Selvitettäviä asioita on työryhmissä

Asuntolainojen korkovähennys

Asuntolainojen korkovähennystä typistetään asteittain hallitusohjelman mukaisesti – vuonna 2019 enää 25 % vähennyskelpoista.

Ekonomistien ja erityisesti Suomen pankin vaatimus.

Alhaiset korot mahdollistavat uudistuksen.

Huom! Tulonhankkimisvelan korot ovat edelleen kokonaan vähennyskelpoisia.

Kotitalousvähennyksen korotus

Hallitusohjelma: korvausasteen korottaminen ja ikääntyneiden hoitopalvelut.

Korvausaste 50 %:iin työkorvauksesta

20 %:iin palkasta.

Vähennyksen maksimimäärä säilyy entisellään, jolloin käytännössä laskun maksimimäärä laskee.

Ikääntyneiden hoitopalveluita koskeva kirjaus jää käytännön syistä kuolleeksi kirjaukseksi.

Ansiotulojen asteikkomuutokset

Vuonna 2016 työtulovähennystä korotettiin 450 miljoonalla, jolloin eläkeläiset ja etuustulon saajat jäivät huojennuksen ulkopuolelle.

Vuonna 2017 alennus kaikille ja suurempana – kiky-sopimus ja eläkeläisten protesti

Perustuslakivaliokunta totesi eläkeläisten raippaveron perustuslain mukaiseksi

Inflaatiotarkistus 1,1 %

Uusi yrittäjävähennys

Tuloverolakiin otetaan säännös yrittäjävähennyksestä, jonka mukaan elinkeinotoiminnan, maatalouden, metsätalouden ja porotalouden tuloksesta vähennetään verotuksessa 5 %.

Koskee myös elinkeino- ja verotusyhtymiä
Koskee luonnollista henkilöä ja kuolinpesää
Rikkoo pyrkimystä laajaan veropohjaan

Yrittäjävähennyksen tausta

- Ideoitiin yrittäjien piirissä – 5 % muille yritysmuodoille
- Otettiin SY:n vaaliohjelmaan
- Keskusta teki lakialoitteen viime vaalikaudella
- Otettiin joidenkin puolueiden vaaliohjelmiin
- Hallitusohjelmaan
- Hetemäen työryhmä ei esittänyt yrittäjävähennystä

Osakeyhtiöt vs. muut yritysmuodot

- Pääperustelu: Osakeyhtiöiden verokanta laskettiin 20 %:iin – pääomaverokantaa nostettiin
- Osinkoverotusta kiristettiin
- Suomessa usein myös mikroyritykset ovat osakeyhtiöitä
- Verotus vaikuttaa merkittävästi yhtiömuodon valintaan
- Verovelvollinen saa yleensä vapaasti valita yritysmuodon
- Vapaata valintaa ei ole pidetty ongelmallisena – ei yhteiskunnallista intressiä



Osakeyhtiön edullisuudesta

- Tulojen kapselointi 20 %:n verokannalla
- Alhainen pääomaosinkojen verotus 7,5 – 8,5 %
- Myös henkilökohtaisen tulolähteen varat luetaan nettovarallisuuteen – SVOP – tulonhankkimisvelan korkovähennys
- Osakeyhtiöön voidaan kanavoida tuloja, jotka olisivat luonnollisen henkilön saamina ansiotuloa.
- Pääomatulojen verokanta on noussut selvästi yhteisöverokannan yläpuolelle.
- Yhtiön ja osakkaan väliset oikeustoimet
- Palkanmaksu ja ansiotulo-osingot



Yksityinen elinkeinonharjoittaja

- Yksityisliike – toiminimi
- Vero-oikeuden systematiikassa on kyse luonnollisen henkilön elinkeinotulolähteestä – EVL, kirjanpito
- Palkanmaksu ja vuokranmaksu eivät ole verosuunnittelullisia vaihtoehtoja
- Toimintavaraus
- 12 kuukauden palkat nettovarallisuuteen
- Vain elinkeinotulolähteen varat – ei rahavaroja
- Uusi yrittäjävähennys kohdistunee ensisijassa ansiotuloihin



Palkka ja työkorvaus

- Paine palkasta työkorvauksen suuntaan kasvaa
- Yrittäjäasema on verotuksellisesti entistä edullisempi
- Monille ammatinharjoittajille osakeyhtiö ei ole luonteva vaihtoehto
- VH:n ohje "palkkaa vai työkorvausta" päivitetty 4.4.2016
- KHO 2016:33 ja KHO 2016:154



Esimerkkinä parturit

- Yksinyrittäjien määrä on kasvussa
- "Tuolin vuokraaminen" entistä kannattavampaa.
- Sosiaaliturvamaksut ovat pienempiä eikä työsuhteturvaa välttämättä ole.
- Arvonlisäveron alarajan nosto kiihdyttäisi tätä kehitystä



Esimerkkinä apteekkarit

Apteekkioikeudet voidaan antaa vain luonnolliselle henkilölle
Apteekkarit ohjaavat sivutuotteiden tulot säännönmukaisesti omistamiinsa osakeyhtiöihin

Elinkeinotulolähteen nettovarallisuudella suuri merkitys

Yrittäjävähennyksen merkitys suuri, kun tulot ovat suuria ja marginaalivero korkea.

Merkittävä osa yrittäjävähennyksestä ohjautuu suurituloisille, mutta lukumääräisesti pienituloisia vähennyksen saajia on enemmän.



Maatalous

Osakeyhtiömuotoisia maatalouden harjoittajia on jo lähes 1000. Maatalouden harjoittaja voi valita nettovarallisuuden tuotto prosentiksi 20, 10 tai 0 prosenttia - ei osakeyhtiössä Käytännössä uusi yrittäjävähennys vähentäneesi sijassa verotettavaa ansiotuloa.

Metsätalous

Metsätalous ei ollut puolueiden ohjelmassa, mutta sisällytettiin hallitusohjelmaan.

Puun myyntituloa verotetaan kaikessa olennaisessa pääomatulona – ei yrittäjätulona

Poliittinen ratkaisu – selitykseksi kelpaa tuskin se, että yhteisöverokantaa alennettiin edellisen hallituksen aikana.

Puun myyntituloa ei yleensä kerry joka vuosi – luonnolliset vähennykset

Samaan aikaan säädetään metsälahjavähennys

Metsälahjavähennys

Hallitusohjelma: helpotetaan metsätilojen sukupolvenvaihdoksia ja/tai parannetaan metsävähennystä.

Uusi metsälahjavähennys: Metsätilan sukupolvenvaihdoksen johdosta suoritettavaa lahjaveroa voidaan vähentää myöhempinä vuosina (15 v) metsätalouden puhtaasta pääomatulosta.

Koskee vain suuria lahjoja – myös muita rajoituksia

Monimutkainen ja turha

Syylinen: metsäteollisuus

Luovutusvoittoverotus - sukupolvenvaihdos

Jos on sovellettu PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä (PerVL 55 §), hankintamenona pidetään huojennussäännösten mukaista aliarvostettua arvoa.

Näin vältetään siltä, että osa luovutetusta omaisuudesta ei ole perintöveron eikä luovutusvoittoveron piirissä.

Esitys sisältyi Hetemäen työryhmän muistioon.

PerVL - asteikkomuutokset

Hallitusohjelma: Edistetään sukupolvenvaihdoksia perintöveroa keventäen ja arvioidaan muut kehittämistarpeet. Verotuksen perusperiaate on laaja veropohja, matalat verokannat

Asteikkotarkistukset ensimmäisen veroluokan lahjaverotusta painottaen – 60 milj. euroa
Verovapaan lahjan alaraja 5 000 euroa.

PerVL - veropohja

Vapaaehtoisten vakuutusten 35.000 euron (leskellä puolet) verovapaa osuus poistetaan.

Koskee myös työntekijän ryhmähenkivakuutuksia

Vaikuttaa sijoitustuotteiden markkinointiin

Puolisovähennys korotetaan 60.000 eurosta 90.000 euroon

Alaikäisvähennys korotetaan 40.000 eurosta 60.000 euroon

Alaikäinen ja sukupolvenvaihdos

KHO 2015:166

HE: Perillisen jatkamisena voidaan pitää myös edusvalvojan toimintaa yhtiössä

Hallitus on päättänyt peruuttaa esityksensä, koska vaarana on, että koko sukupolvenvaihdossäännös (PerVL 55 §) katsottaisiin perustuslain vastaiseksi.

Taustalla perustuslakivaliokunnan ratkaisu eläkeläisten raippaverosta

Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä

Määräaika 31.1.2017, tähtäin puolivälin tarkistuksessa

Yrittää miettiä, miten verotuksen keinoin voitaisiin tukea kasvua ja työllisyyttä.

Fiskaalista rajoitetta ei ole asetettu

Ampunee alas hulluimpia esille nostettuja ideoita.

Tehtävänä raapaista myös osinkoverotusta

Tulolähteet verotuksessa

Hallitusohjelma: Tulolähteen tappiot voi osakeyhtiössä vähentää muiden tulolähteiden tulosta.

Budjettiriihi: Täsmennys, ei koske maataloustulolähdettä

Valmistellaan vuoden 2017 aikana

Työn tueksi on asetettu työryhmä

DOSENTTI HANNELE RANTA-LASSILA
16.12.2016

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ

Tuloverotusta koskevaa oikeuskäytäntöä

KHO 2016:141**Elinkeinotulon verotus – Tulon veronalaisuus – Pääomasijoitustoiminta – Noteerattu yhtiö – Listautumisesite – Osakkeiden omistusaika**

A Oyj oli vuonna 2008 perustettu puunjalostusta harjoittavan B Oy:n osakkeiden omistamista varten. A Oyj oli vuonna 2011 otettu pörssilistalle. Yhtiön listautumisesitteessä oli todettu, että kyse oli pakkaus- ja paperikonsernista. Listautumisesitteessä oli myös todettu, että konserni pyrkii toteuttamaan strategisia tavoitteitaan kehittämällä hankkimiaan liiketoimintoja ja hankkimalla uusia liiketoimintoja, joissa se voi tuottaa lisäarvoa, ja että osakkeenomistajille ja muille osuudenhaltijoille tuotetaan arvoa hankkimalla aliarvostettua omaisuutta ja myymällä se sitten, kun sen suoritus on parantunut ja arvo noussut.

A Oyj ja ulkopuoliset tahot olivat vuonna 2008 perustaneet puun hankintaa harjoittavan D Oy:n. A Oyj oli vuonna 2011 myynyt vähäisen osan D Oy:n osakkeista konsernin ulkopuoliselle taholle G Oy:lle. A Oyj ja G Oy olivat vuoden 2012 alussa ostaneet eräältä D Oy:n perustajaosakkaalta kaikki sen omistamat D Oy:n osakkeet. A Oyj:n ja sen tytäryhtiön C Oy:n omistamat E1 mbH ja E2 GmbH olivat vuonna 2009 hankkineet päällystettyjen hienopaperien valmistusta harjoittaneiden yhtiöiden liiketoiminnat. A Oyj ja C Oy olivat vuonna 2011 myyneet E-yhtiöiden osakkeet konsernin ulkopuoliselle taholle F BV:lle. E-yhtiöiden osakkeet oli myyty, jotta A Oyj oli voinut parantaa rahoitustilannettaan. A Oyj ei ollut myynyt B Oy:n osakkeita.

Toimitetussa verotuksessa A Oyj katsottiin pääomasijoitustoimintaa harjoittavaksi osakeyhtiöksi. Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi yhtiön osakeluovutuksia koskevan oikaisuvaatimuksen ja palautti asian Verohallinnolle käyttöomaisuusosakkeiden luovutushintojen verovapautta koskevien muiden edellytysten täyttymisen selvittämiseksi. Hallinto-oikeus hyväksyi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön oikaisulautakunnan oikaisupäätöksestä tekemän valituksen. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään sillä seikalla, että listautumisesite sisälsi pääomasijoitustoiminnalle tyypillisen osakkeiden luovutukseen liittyvän liiketoimintamallin, ja myös sillä seikalla, että luovutetut osakkeet oli omistettu suhteellisen lyhyen ajan.

Saadun selvityksen mukaan A Oyj oli tuotanto- ja myyntitoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö. Koska A Oyj:n ei ollut katsottava pyrkineen irtautumaan osakeomistuksistaan tietyn ennalta sovitun määräajan kuluessa, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei A Oyj:tä voitu pitää sen ja sen konsernin toiminnan luonteesta poiketen pääomasijoitustoimintaa harjoittavana osakeyhtiönä. A Oyj:tä ei voitu katsoa pääomasijoitustoimintaa harjoittavaksi osakeyhtiöksi myöskään listautumisesitteen liiketoimintamallia koskevan kuvauksen perusteella eikä sillä perusteella, että A Oyj oli omistanut luovutetut osakkeet lyhyeksi katsottavan ajan. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen voimaan. Verovuosi 2011.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 1 momentti 1 kohta (717/2004)

KHO 2016:50**Elinkeinotulon verotus – Menetyksen vähennyskelpoisuus – Myyntisaaminen – Varsinaisesta suoritettuotannosta kertynyt saatava – Myyntituottojen korjauserä – Yli vuoden ikäinen saaminen**

A Oyj oli toimittanut vuonna 1995 toimintansa aloittaneelle tytäryhtiölleen teollisessa valmistuksessa tarvittavia tuotteita, mistä A Oyj:lle oli kertynyt saamisia. Saamisia oli A Oyj:n kirjanpidossa käsitelty koko ajan myyntisaamisina. Kun vuoden 2009 aikana A Oyj:lle kävi selväksi, ettei tytäryhtiö kykene muuttamaan toimintaansa kannattavaksi ja siten selviytymään ostovelostaan, saamisia oli kirjattu alas. Alaskirjatut saamiset olivat kertyneet vuosilta 2005–2008.

Tuotteiden tytäryhtiölle myynneistä kertyneet saatavat olivat A Oyj:n varsinaisesta suoritetuotannosta syntyneitä saatavia. Saatavia vastaava määrä oli tullut kirjata A Oyj:n tuloksi. Saatavia oli pidettävä myyntisaamisina. Kun saatavia ei tytäryhtiön tappiollisuuden vuoksi pystytty perimään, kyse oli myyntituottojen korjauseristä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oyj:llä oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:n ja 17 §:n 2 kohdan (717/2004) nojalla oikeus vähentää myyntisaamisten arvonalenemisiä verovuoden 2009 veronalaisista elinkeinotoiminnan tuloistaan. Verovuosi 2009.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 §, 16 § 7 kohta (717/2004, 1134/2005) ja 17 § 2 kohta (717/2004)

KHO 2016:62

Elinkeinoitulon verotus – Ennakkopäätösvalitus – Tulon jaksottaminen – Peli – Virtuaaliraha

Yhtiö kehitti mobiililaitteisiin pelejä, joita varten pelaaja voi maksua vastaan ostaa sovelluskauppojen kautta pelikohtaista pelirahaa. Pelirahalla pelaaja voi hankkia erilaisia hyödykkeitä pelissä. Tulon ei katsottu syntyvän vielä silloin, kun pelaaja hankki pelirahaa, vaan vasta silloin, kun pelaaja osti hyödykkeen pelirahalla. Tuloutusajankohta määräytyi siten sen ajankohdan mukaan, jolloin yhtiö luovutti pelirahalla ostetut hyödykkeet pelaajalle. Verovuosi 2013.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 19 § 1 momentti tulon verottamisesta 6 § 1 momentti 1 kohta (717/2004)

KVL 53/2016

Sijoituskiinteistö - Arvonmuutos - IFRS

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

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

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

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

Laki elinkeinotulon verottamisesta 4 §, 5 §, 7 § ja 8 § (ei lainvoim.)

KVL 12/2016

Elinkeinotulon verotus - Sale and leaseback - Omaisuuden luovutus vakuudeksi

Kuljetustoimintaa harjoittaneen A Oy:n oli tarkoitus hakea rahoitusta kansainvälisiltä rahoittajilta ja käyttää omistuksessaan olevia kuljetusvälineitä vakuutena. Rahoitusjärjestely oli tarkoitus toteuttaa niin sanottuna sale and leaseback -järjestelyinä, jossa rahoittajat saivat vakuusajaksi kuljetusvälineiden omistusoikeuden ja A Oy vuokrasi ne samalla sopimuksella omaan käyttöönsä. Rahoitusjärjestely sisälsi takaisinosto-option, jonka mukaan A Oy:n oli mahdollista ostaa kuljetusvälineet takaisin erikseen sovitun ajan kuluttua.

Kirjanpitolain 5 luvun 5 b §:ään on lailla (2015/1620) lisätty 1.1.2016 voimaan tulleet säännökset rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä kirjanpitoon. Uuden säännöksen mukaan vuokrasopimuksen tehnyt kirjanpitovelvollinen vuokralleottaja voi merkitä tietyin ehdoin hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.

Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ei ole vastaavia rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä kuin kirjanpitolaissa. Tämän vuoksi edellä mainittuja kirjanpitolain periaatteita ei voitu soveltaa verotuksessa. Hakemuksessa tarkoitettua rahoitusjärjestelyssä hakija siirsi kuljetusvälineidensä omistusoikeuden rahoittajalle, jolloin hakijan verotuksessa kuljetusvälineet katsottiin luovutetuksi. Ennakkoratkaisu vuosille 2016 ja 2017.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 5 § 1 mom. 1 kohta. KHO T 4472 25.10.2016 (ei muutosta)

KHO 2016:115

Elinkeinotulon verotus – Jakautuminen – Purkautuminen – Veron kiertäminen – Peitelty osinko

Rakennusalan liiketoimintaa harjoittaneiden yhtiöiden X Oy:n ja Y Oy:n kokonaisjakautumiset oli toteutettu vuonna 2005 elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:n mukaisesti. Jakautumisille oli katsottu olleen verotuksessa hyväksyttävät liiketaloudelliset syyt. Jakautumisissa syntyneet Z Oy ja R Oy oli purettu noin kahden vuoden kuluttua jakautumisten jälkeen. A oli ollut osakkaana sekä jakautuneissa että puretuissa yhtiöissä.

Asiassa oli kysymys siitä, tuleeko A:n Z Oy:stä ja R Oy:stä saamien jako-osuuksien verotukseen soveltaa luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä vai VML 28 §:n veron kiertämistä ja VML 29 §:n peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että verovelvollinen voi lopettaa omistamansa yhtiön toiminnan ja purkaa yhtiön, eikä yhtiön purkamiselle lähtökohtaisesti tarvitse esittää liiketaloudellisia syitä. Tässä tapauksessa asiaa oli kuitenkin arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon aiemmat yhtiöiden jakautumiset, joiden seurauksena nyt kysymyksessä olevat yhtiöt olivat syntyneet. X Oy:n ja Y Oy:n jakautumisten keskeisenä syynä oli ollut tavoite myydä yhtiöt, joten jakautumisille oli ollut verotuksesta riippumaton liiketaloudellinen syy.

Nyt Z Oy:n ja R Oy:n purkamisen jälkeen tarkasteltaessa järjestelyjä kokonaisuutena ei voitu pitää ilmeisenä, että jakautumiset olisivat olleet vain välivaihe ja että järjestelyjen todellisena syynä olisi ollut jakautumisissa syntyneiden yhtiöiden myöhempi purkaminen ja sen seurauksena osingonjaon verotusta lievempi luovutusvoiton verotus. Näin ollen yhtiöiden purkamisiin ei voitu soveltaa VML 28 §:n veronkiertosäännöstä.

A:n Z Oy:stä ja R Oy:stä saamia jako-osuuksia ei tullut katsoa peiteltyksi osingoksi, vaan niiden verottamiseen tuli soveltaa luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä. Verovuodet 2007 ja 2008.

Laki verotusmenettelystä 28 § ja 29 §.

KHO 2016:35

Ennakkoperintä – Ennakkonpidätys – Työnantajan sosiaaliturvamaksu – Palkka – Työkorvaus – Taloushallintopalveluja koskeva toimeksiantosopimus – Entinen talouspäällikkö

A hoiti B Oy:n talouspäällikön tehtäviä yhtiön työntekijänä vuosina 2007 ja 2008. A irtisanottiin vuonna 2008 ja B Oy:n emoyhtiö määräsi tehtävän ulkoistettavaksi. B Oy kilpailutti palvelun ja hyväksyi A Ky:n, jonka ainoa työntekijä ja vastuunalainen yhtiömies A oli, tekemän tarjouksen. A Ky ryhtyi hoitamaan B Oy:n palkanlaskennan ja kirjanpidon tekniset suoritteet sekä viranomaisilmoitukset ja yhtiön tuloraportit.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että B Oy:n A Ky:lle maksamia korvauksia ei ollut pidettävä ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentissa tarkoitettuna A:lle maksettuna palkkana. Tapauksen olosuhteet eivät osoittaneet A:n työsuhteen keinotekoisista muuttamista toimeksiantosuhteeksi. Tällä aiemmalla työsuhteella ei siten ollut merkitystä asiassa. Verovuodet 2009–2011. Äänestys 4–1.

Ennakkoperintälaki 13 § 1 ja 2 momentti sekä 25 § 1 momentti 1 kohta

KHO 2016:154

Ennakkoperintä – Ennakkonpidätys – Palkka – Työkorvaus – Kiinteistönvälitystoiminta – Välitysliikerekisteri

A Oy harjoitti kiinteistönvälitystoimintaa A Oy:n ja alalla franchising-yrittäjänä toimineen C Oy:n välisen yhteistyösopimuksen mukaisesti siten, että välityssopimukset tehtiin C Oy:n nimiin ja välityspalkkiot ja asiakasvarat ohjattiin C Oy:n tilille. C Oy maksoi A Oy:lle palkkion, josta C Oy vähensi franchising-maksun ja oman osuutensa. A Oy:tä ei ollut rekisteröity kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneistojen välitysliikkeistä annetun lain 3 §:ssä tarkoitetuksi välitysliikkeeksi, eikä sillä ollut sanotun lain 5 §:ssä tarkoitettua vastaavaa hoitajaa. Sen sijaan C Oy:llä oli kyseinen vastaava hoitaja ja se oli rekisteröity kiinteistönvälitysliikkeeksi.

Kun otettiin huomioon yhteistyösopimuksen sisältö sekä se seikka, ettei A Oy voinut oikeudellisesti harjoittaa luvanvaraista kiinteistönvälitystoimintaa itsenäisesti omaan lukuunsa, korkein hallinto-oikeus katsoi, että C Oy:n A Oy:lle maksamaa korvausta ei ollut pidettävä ennakkoperintälain 25 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna työkorvauksena vaan A Oy:n osakkaalle B:lle maksettuna ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna palkkana. Ennakkoratkaisu.

Ennakkoperintälaki 13 § 1 momentti 1 kohta ja 25 § 1 momentti 1 kohta

KHO 2016:188

Henkilökohtaisen tulon verotus – Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset – Asunto – Perhe

A työskenteli vakituisessa työpaikassa Etelä-Karjalassa sijaitsevassa X:n kaupungissa, jossa hänellä oli myös vuokra-asunto. A:lla oli kaksi yhteishuoltajuudessa olevaa alaikäistä lasta, jotka asuivat vakinaisesti ja olivat kirjoilla äitinsä luona. A oli jäänyt asumaan entiseen Pohjois-Savossa sijaitsevassa Y:n kaupungissa olevaan omakotitaloon, jossa hän vietti vapaa-aikansa lastensa kanssa. Sopimuksen mukaan lapset olivat isänsä luona 7-8 yötä kuukaudessa.

A:lla oli työskentely- ja perhesuhteistaan johtuen käytössään kaksi asuntoa. Asiassa oli kysymys siitä, voidaanko A:n Y:n kaupungissa sijaitsevaa asuntoa pitää tuloverolain 93 §:n 1 momentissa tarkoitettuna asuntona, josta työpaikkaan ja takaisin aiheutuvat

matkakustannukset ovat lainkohdassa tarkemmin säädetyin edellytyksin ansiotulon hankkimisesta johtuneina menoina vähennyskelpoisia.

Asiassa oli otettava huomioon, millaisessa käytössä Y:n kaupungissa sijaitseva asunto oli. Kysymys oli asunnosta, jossa A osan ajastaan asui perheensä kanssa. Se seikka, että A:n lapset asuivat suurimman osan ajasta äitinsä luona ja olivat siellä kirjoilla, ei ollut ratkaiseva. Näin ollen A:n Y:n kaupungissa sijaitsevaa asuntoa oli näissä oloissa pidettävä hänen tuloverolain 93 §:n 1 momentissa tarkoitettuna asuntonaan ja matkakustannukset tästä asunnosta työpaikkaan kaupunkiin X olivat lainkohdassa säädetyin edellytyksin ansiotulon hankkimisesta johtuneina menoina vähennyskelpoisia.

Tuloverolaki 93 § 1 momentti (946/2008)

KHO 2016:45

Ennakkoperintä – Tulontasaus – Korvaus perusteettomasta irtisanomisesta

A:n entinen työnantaja oli tuomittu suorittamaan A:lle perusteettoman irtisanomisen perusteella työsopimuslain 12 luvun 2 §:n mukainen korvaus, jonka määräksi oli vahvistettu A:n 16 kuukauden palkkaa vastaava määrä. Korvauksen ei katsottu kertyneen tuloverolain 128 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla kahdelta tai useammalta vuodelta. A:n ennakkoperinnässä ei siten tullut ottaa huomioon korvauksen osalta toimitettavaa tulontasausa. Verovuoden 2013 ennakkoperintä. Äänestys 4–1.

Tuloverolaki 128 § 1 ja 2 momentti. Työsopimuslaki 12 luku 2 § 1 ja 2 momentti sekä 3 § 1 momentti 1 kohta ja 2 momentti

KHO 2016:169

Henkilökohtaisen tulon verotus – Luovutusvoitto – Hankintameno – Asunto-osakkeet – Rahoitusvastike

A oli myynyt omistamansa asunto-osakkeet. Hän oli omistusaikanaan maksanut asunto-osakeyhtiölle luovutettuihin osakkeisiin liittyen rahoitusvastiketta kuukausittain osana yhtiövastiketta. Koska rahoitusvastikkeet oli käsitelty asunto-osakeyhtiön kirjanpidossa tulosvaikutteisina erinä, korkein hallinto-oikeus katsoi, että rahoitusvastikkeita ei tullut lukea luovutettujen asunto-osakkeiden hankintameno lisäykseksi, kun luovutusvoiton määrä vahvistettiin. Verovuosi 2012.

Tuloverolaki 45 § 1 momentti ja 46 § 1 momentti

KHO 2016:15

Elinkeinotulon verotus – Säännönmukainen verotus – Verotusmenettely – Veronkorotus – Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus – Ilmoittamatta jätetty tulo – Virheellinen veroilmoitus – Tahallisuus tai törkeä huolimattomuus – Konserniavustus

Yhtiö ei ollut ilmoittanut saamaansa 1 000 000 euron suuruista konserniavustusta pääverolomakkeellaan satunnaisina tuottoina, minkä johdosta yhtiö oli ilmoittanut elinkeinotoiminnan tappionsa konserniavustuksen verran liian suurena. Vaikka yhtiö oli ilmoittanut konserniavustuksen sen ilmoittamiseen tarkoitettulla lomakkeella 65, korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli antanut törkeästi huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla. Verovuosi 2011. Äänestys 3-2.

Laki verotusmenettelystä 32 §.

KHO 2016:16**Elinkeinotulon verotus – Säännönmukainen verotus – Verotusmenettely – Veronkorotus – Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus – Ilmoittamatta jätetty tulo – Ilmoittamatta jätetty meno**

A Oy oli ottanut tytäryhtiöltään lainaa noin 114,5 miljoonaa euroa 3,75 prosentin korolla ja lainannut näistä varoista edelleen emoyhtiölleen noin 89,4 miljoonaa euroa samalla korolla. Korjoja ei ollut maksettu. A Oy:n kirjanpitoon oli jäänyt kirjaamatta ja verovuodelta 2007 annetulla veroilmoituksella ilmoittamatta tytäryhtiöltä otetulle lainalle kertyneet korkomenot noin 3,4 miljoonaa euroa ja emoyhtiölle annetulle lainalle kertyneet korkotulot noin 2,7 miljoonaa euroa. Veronkorotusta oli määrätty ilmoittamatta jääneiden korkotulojen osalta verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin perusteella 130 000 euroa.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan veronkorotus määrätään tuloon lisätylle määrälle. Kun nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa eli niin sanotussa läpilainauksessa sekä kertyneet korkomenot että kertyneet korkotulot olivat jääneet kirjaamatta kirjanpitoon ja ilmoittamatta veroilmoituksella, näiden virheiden oli katsottava liittyvän toisiinsa siten, että niitä ei voitu arvioida erillisesti. Kun ilmoittamatta jääneet korkomenot olivat ylittäneet ilmoittamatta jääneet korkotulot, yhtiö oli antanut virheellisen veroilmoituksen omaksi vahingokseen. Veronkorotuksen määräämisen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin nojalla vain ilmoittamatta jääneiden korkotulojen perusteella ottamatta huomioon samasta virheestä johtuen ilmoittamatta jääneitä korkomenoja oli katsottava johtavan säännöksen tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen. Näin ollen asiassa ei olisi tullut määrätä veronkorotusta mainitun pykälän 3 momentin perusteella. A Oy:n valitus hyväksyttiin ja asia palautettiin Verohallinnolle mahdollisen veronkorotuksen määräämiseksi verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 1 tai 2 momentin nojalla. Verovuosi 2007.

Laki verotusmenettelystä 32 §.

KHO 10.2.2016/406**Elinkeinotulon verotus – Säännönmukainen verotus – Verotusmenettely – Veronkorotus – Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus – Perusteeton vähennysvaatimus – Virheellinen veroilmoitus – Tahallisuus tai törkeä huolimattomuus**

Vakuutusyhtiö oli ilmoittanut elinkeinotoiminnan tuloksensa 365 297,37 euroa liian pienenä sen johdosta, ettei se ollut ilmoittanut sanotun määräisiä verovuoden välittömiä veroja elinkeinotoiminnan tuloksesta antamassaan laskelmassa vähennyskelvottomina. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla. Verovuosi 2010. Äänestys 3-2.

KHO 2016:153**Henkilökohtaisen tulon verotus – Verotusmenettely – Veronkorotus – Olennaisesti väärä veroilmoitus – Tahallisuus tai törkeä huolimattomuus – Veronkorotuksen määrä – Vuokratulot**

Samaan veroilmoitukseen liittyvien laiminlyöntien ja virheiden johdosta voitiin verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 1–3 momenttia sovellettaessa määrätä vain yksi veronkorotus.

Verovelvollinen oli jättänyt tietoisesti ilmoittamatta määrältään huomattavat vuokratulot. Veronkorotus oli määrättävä mainitun pykälän 3 momentin mukaisesti.

Verovelvollisen menettely ei kuitenkaan ilmentänyt nimenomaista veron välttämistarkoitusta tai erityistä suunnitelmallisuutta. Hänen vuokratulojen perusteella maksamansa ennakkovero huomioon ottaen laiminlyöntiin oli liittynyt vain vähäinen vaara siitä, että laiminlyönti olisi johtanut verolta välttymiseen. Laiminlyönnin oli katsottava tapahtuneen lähinnä välinpitämättömyydestä. Verovelvolliselle määrättiin noin 5 prosenttia lisätystä tulosta vastaava veronkorotus.

Laki verotusmenettelystä 32 §

DOSENTTI JANNE JUUSELA
16.12.2016

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ

KHO:n sivuliikerakenteita koskevat ratkaisut

KHO:N SIVULIIKERAKENTEITA KOSKEVAT RATKAISUT

Yliopiston veropäivä 16.12.2016

Dosentti Janne Juusela

1 Janne Juusela

Yliopiston veropäivä 16.12.2016

BORENIUS

TAUSTAA

- KHO:2008:6 – "Lääkäriyhtiöt"
 - Toimintatulokseen perustuva osinko verotettiin osinkotulona
 - Noudatettiin juridista muotoa
 - -> Työpanosinkoa koskeva sääntely
 - KHO:2014:66 – "Johdon holdingyhtiö"
 - "Kysymyksessä olevaa järjestelyä, kun otettiin huomioon järjestely kokonaisuutena, oli arvioitava veronkiertosäännösten perusteella"
 - Liiketaloudellisia perusteita oli "pidettävä suhteellisen ohuina"
 - Poikettiin juridisesta muodosta
 - KHO:2014:119 – "Oikeustoimen uudelleenluonnehdinta"
 - Oikeudellista muotoa ei voitu sivuuttaa VML 31 §:n nojalla
- Veronkiertonormin soveltamispyrkimys räjähdysmäinen kasvu

2 Janne Juusela

Yliopiston veropäivä 16.12.2016



BORENIUS

VML 28 §

- Veron kiertämistä koskeva yleislauseke
- Ensimmäisen kerran kunnallisverotukseen 1923
- Valtionverotukseen 1943
- "Veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen ei ole mahdollista, jos veroetu johtuu verojärjestelmän rakenteesta tai siitä, että mahdollisuus edun saamiseen on lainsäätäjän nimenomaisesti tai ainakin hiljaisesti hyväksymä."
- "Verolain soveltaja tai tuomioistuin ei voi VML 28 §:n nojalla rakentaa parempaa ja aukottomampaa verojärjestelmää kuin, mihin lainsäätäjä on avoimesti tai vaieten tyytynyt."
- "Hyvän verojärjestelmän perusominaisuuksia ovat muun muassa oikeusvarmuus ja verotuksen ennakoitavuus."

3 Janne Juusela

Yliopiston veropäivä 16.12.2016

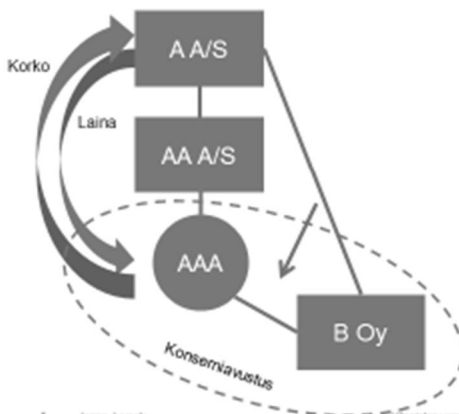


BORENIUS

KHO:N RATKAISUT 19.5.2016

- KHO:2016:71 - Allokointi
- KHO:2016:72 – Veron kiertäminen
- KHO 2914 T 2148 – Veron kiertäminen
- KHO 2914 T 2149 – Veron kiertäminen
- KHO 2914 T 2150 – Veron kiertäminen

KHO 2016:71 - ALLOKOINTI

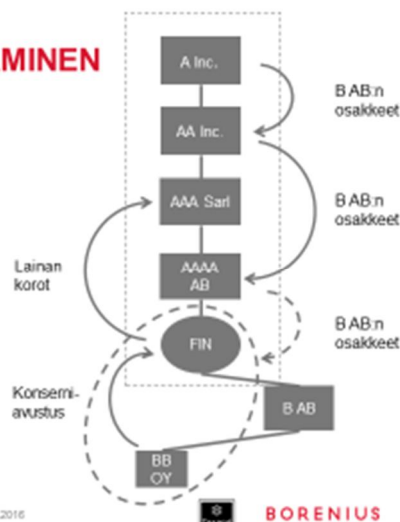
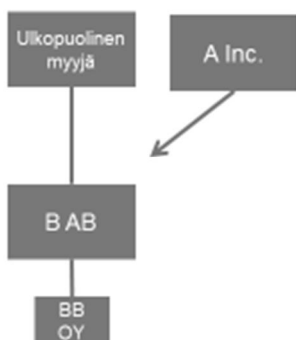


- Oy:n osakkeiden siirto A A/S:ltä AA A/S:n Suomen sivuliikkeelle
- Sivuliikkeelle osakepääomaa 150 MEUR ja velkapääomaa 500 MEUR
- Velkapääoma A A/S:ltä otettu laina
- Vuosittainen korkokulu noin 35 MEUR
- Konserniavustus Oy:ltä sivuliikkeelle korkokulujen kattamiseksi
- Muutama työntekijä B Oy:stä sivuliikkeelle (mm. tuotekehitystä)

KHO 2016:71 ALLOKOINTI

- Katsottiin selvitettyksi, että sivuliikkeelle oli siirretty toimintoja ja henkilökuntaa vain vähäisissä määrin.
- Sivuliikkeen edustajien ei ollut näytetty käyttäneen B Oy:n osakkeiden tuottamaa määräysvaltaa.
- Pääteltävissä, että määräysvalta kuului AA A/S:n hallitukselle tai konsernin emoyhtiölle.
- B Oy:n osakkeiden ei voitu katsoa olleen sivuliikkeessä harjoitetun elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä eikä osakkeita tullut pitää sivuliikkeeseen kuuluvina varoina.
- Osakkeiden hankinnasta johtuvaa velkaa ei ollut pidettävä sivuliikkeen velkana eikä velan korkoja vähennyskelpoisina.
- **Ei tarpeen arvioida onko järjestelyyn sovellettava veron kiertämistä koskevaa säännöstä.**
- Veronkorotus VML 32 § 3 mom (tahallisuus/törkeä huolimattomuus)
- KHO:2016:71 → allokointi ratkaisu, substanssivaatimusten korostuminen

KHO 2016:72 – VERON KIERTÄMINEN



7 Janne Juusela

Vilppakon veropäivä 16.12.2016

BORENIUS

KHO 2016:72 – VERON KIERTÄMINEN

- "B AB:n omistuksen uudelleenjärjestelyllä ei ole ollut tosiasiallista taloudellista merkitystä A-konsernin kannalta, jollei rakenteella saavutettuja verovaikutuksia oteta huomioon. Lainavastuun siirtäminen konsernin sisällä ei ole parantanut koko konsernin rahoitusilannetta. Ruotsin verolainsäädännön vaatimuksia ei myöskään voida pitää verotuksesta riippumattomana liiketaloudellisena syynä osakkeiden siirtämiseksi sivuliikkeelle."
- Järjestelylle, jossa B AB:n osakkeet on myyty AA Inc:ltä AAAA Holding AB:lle ja allokoitu edelleen sen Suomessa sijaitsevalle sivuliikkeelle, on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta ja että järjestelyihin on ryhdytty yksinomaan verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita.

8 Janne Juusela

Vilppakon veropäivä 16.12.2016

BORENIUS

KHO 2016:72 – VERON KIERTÄMINEN

- Kysymyksessä olevaa monivaiheista järjestelyä arvioitava kokonaisuutena.
- Järjestelylle annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.
- Osakkeita ei verotuksessa voitu pitää sivuliikkeen harjoittaman liiketoiminnan varoina, eivätkä sivuliikkeen korkomenot olleet vähennyskelpoisia korkomenoja.
- Järjestely täysin keinotekoinen.
- Äänestys 2+1+2
- Veronkorotus VML 32 § 3 mom (tahallisuus/törkeä huolimattomuus)
- Kolme viidestä tuomarista oli sillä kannalla, että osakkeiden allokoiminen sivuliikkeelle oli sinänsä hyväksyttävää ja että sivuliikkeellä oli riittävä substanssi liiketoiminnan harjoittamiseen.
- KHO:2016:72 → riittävä substanssi → yleisen veronkiertonormin soveltaminen

9 Janne Juusela

Vilppakon veropäivä 16.12.2016

BORENIUS

KHO 2016 T2148-2150 – VERON KIERTÄMINEN

- KHO 2016 T 2148
 - Veronkiertoa
 - "Allokoimista koskevien ohjeiden soveltaminen johtaa samaan lopputulokseen"
 - Rakenne olemassa jo ennen kauppaa
- KHO 2016 T 2149
 - Veronkiertoa
 - "Allokoimista koskevien ohjeiden soveltaminen johtaa samaan lopputulokseen"
- KHO 2016 T 2150
 - Veronkiertoa
 - "Allokoimista koskevien ohjeiden soveltaminen johtaa samaan lopputulokseen"

10 Janne Juusela

Yleiskäsitelmä veropäivä 16.12.2016



BORENIUS

RATKAISUJA YHDISTÄVÄT TEKIJÄT

- Liittymiä konsernin sisäisiin järjestelyihin
- Sivuliike/PE osakkeiden haltijana
- "Ei tosiasiallista taloudellista merkitystä sivuliikkeen tai konsernin kannalta, ellei veroaikutusta oteta huomioon"
- "Lainavastuun siirtäminen konsernin sisällä sivuliikkeelle ei ole parantanut koko konsernin rahoitustilannetta"
- "Järjestelyihin on ryhdytty yksinomaan verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennyistä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita"
- Ankara veronkorotus
- Verojärjestelmien eroavuudet paikattu yleisen veronkiertonormin soveltamisella

11 Janne Juusela

Yleiskäsitelmä veropäivä 16.12.2016



BORENIUS

VEROHALLINNON KANNANOTOT

- Tiedote 19.5.2016
 - "KHO vahvisti verohallinnon linjan kahdessa merkittävässä kansainväliseen veronkiertoon liittyvässä tapauksessa"
- Tiedote 27.5.2016
 - Nyt KHO:n ratkaisemien tapausten perusteella on todettavissa myös, että debt push down -järjestelyitä voidaan arvioida veronkiertämisenä, kun:
 1. konsernin sisäinen rahoitus on järjestetty suomalaista sivuliikettä tai apuyhtiötä käyttäen ja
 2. järjestelylle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta **sekä**
 3. järjestelyihin on ryhdytty tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta.
 - Verohallinto toivoo, että yritykset, jotka ovat käyttäneet edellä kuvattujen tilanteiden mukaisia korkojärjestelyjä, ovat oma-aloitteisesti yhteydessä Verohallintoon. Näin tapaukset saadaan nopeammin ratkaistua ja lisäseuraamukset minimoitua.

12 Janne Juusela

Yleiskäsitelmä veropäivä 16.12.2016



BORENIUS

MITÄ TÄSTÄ ETEENPÄIN?

- Odotettavissa laajaa rakenteiden haastamista
- Verohallinnon laajentava tulkinta ei välttämättä oikea, perusteita myös suppeammalle tulkinnalle
- EU-oikeus: sijoittautumisvapaus? Pääomien vapaa liikkuvuus?
- Enakkoratkaisu tai defence file?
 - Verotuksesta riippumattomat perusteet?
- Ulkopuolinen rahoitus?
- Lainsäädäntömuutokset? Verottajan poikkeuksellisen laaja harkintavalta.

YHTEYSTIEDOT



Janne Juusela
Osakas, OTT
Asianajotoimisto Borenius Oy
+358 20 713 3431
+358 40 772 3408
janne.juusela@borenius.com

PROFESSORI MARJAANA HELMINEN
16.12.2016

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ

**C-292/16 A Oy - kiinteän toimipaikan siirtäminen ja exit-
verotuksen EU-oikeuden mukaisuus**

I. Johdanto

EU:n yritysjärjestelydirektiivi¹ mahdollistaa rajat ylittävien yritysjärjestelyiden tekemisen veroneutraalisti. Yritysjärjestelydirektiivin 10.2. artikla sallii kuitenkin hyvitysmenetelmää soveltavien valtioiden verottaa liiketoimintasiirtoa, jossa siirrettävät varat liittyvät kotimaisen yhtiön toisessa EU-valtiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Suomi soveltaa tätä mahdollisuutta ja verottaa EVL 52e.3 §:n mukaisesti kyseisenlaista liiketoimintasiirtoa heti sinä verovuotena, jona liiketoimintasiirto tehdään.

Vastaavaa kotimaista liiketoimintasiirtoa ei verotettaisi heti siirtovuotena, vaan vasta, kun siirtyneet varat myöhemmin tosiasiaa luovutetaan ja luovutusvoitto realisoidaan. EU-tuomioistuimessa vireillä oleva tapaus C-292/16 A Oy, koskee EVL 52e.3 §:n EU-oikeuden mukaisuutta ja tarkalleen ottaen sitä, onko rajat ylittävän liiketoimintasiirron verottaminen heti siirtovuotena SEUT 49 artiklan vapaan sijoittautumisoikeuden vastaista.

II. Tapauksen tosiseikat

Suomalaisella yhtiöllä (A Oy) oli kiinteä toimipaikka Itävallassa. Vuonna 2006 kyseiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvä liiketoiminta siirrettiin liiketoimintasiirtona itävaltalaiselle samaan konserniin kuuluvalla yhtiöllä (B). Siirto sisälsi varat, velat ja varaukset, jotka liittyivät siirrettyyn liiketoimintaan.

Siirrettyjen varojen todennäköinen luovutushinta vähennettynä hankintamenolla verotettiin suomalaisen siirtävän yhtiön tuloina vuonna 2006. Vastaavaa kotimaista järjestelyä ei verotettaisi välittömästi, vaan vasta myöhemmin, kun siirtyneet varat todella luovutetaan ja luovutusvoitto realisoituu.

Yhtiö katsoo, että verotus on SEUT 49 artiklan sijoittautumisvapauden vastainen, koska vastaavaa kotimaista siirtoa ei verotettaisi. Oikaisulautakunta oli kuitenkin toista mieltä, ja katsoi, että verotus, joka perustuu suoraan yritysjärjestelydirektiiviin, ei voi olla EU-oikeuden vastainen.² Näinollen yhtiö valitti verotuksesta Helsingin hallinto-oikeuteen, joka puolestaan päätti viedä kysymyksen EU-tuomioistuimeen.

III. EU-tuomioistuimelle esitetyt kysymykset

Helsingin hallinto-oikeus teki 20.5.2016 välipäätöksen, jolla kysymys verotuksen EU-oikeuden mukaisuudesta vietiin EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi.³ EU-tuomioistuimelta kysyttiin:

1. Onko SEUT 49 artikla esteenä Suomen lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona toisessa EU-jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja tässä valtiossa sijaitsevalle yhtiölle saaden vastikkeeksi tältä uusilta osakkeita, varojen siirtoa verotetaan heti siirtämisvuonna, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa vasta realisointihetkellä?
2. Onko kyse epäsuorasta tai suorasta syrjinnästä, kun Suomi verottaa välittömästi liiketoimintasiirtovuonna ennen kuin tulo on realisoitunut ja kotimaisissa tilanteissa vasta realisointihetkellä?

¹ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States, Vuoden 2009 kodifioitu versio kumosi alkuperäisen direktiivin (90/434/EEC).

² Päätös 422379, 16.12.2013.

³ Päätös 01060/14/8106.

3. Jos vastaus kysymyksiin 1 ja 2 on myönteinen, voidaanko sijoittautumisoikeuden rajoitusta perustella oikeuttamisperusteilla kuten yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä tai kansallisen verotusvallan turvaamisella? Onko kielletty rajoitus suhteellisuusperiaatteen mukainen?

IV. Oikeuskysymyksen analysointi

IV.1 Yritysjärjestelydirektiivin 10 artikla

Yritysjärjestelydirektiivin 10 artikla koskee tilanteita, joissa sulautumisen, jakautumisen tai liiketoimintasiirron yhteydessä siirrettyihin varoihin kuuluu muualla kuin siirtävän yhtiön asuinvaltiossa oleva kiinteä toimipaikka. Kiinteä toimipaikka voi sijaita vastaanottavan yhtiön asuinvaltiossa tai jossakin kolmannessa jäsenvaltiossa.⁴

Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan mukaan siirtävän yhtiön asuinvaltion on luovuttava oikeudestaan verottaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa. Siirtävän yhtiön asuinvaltio voi kuitenkin palauttaa tämän yhtiön verotettavaan voittoon kiinteän toimipaikan tappioita, jotka aiemmin on vähennetty yhtiön tässä valtiossa verotettavasta voitosta ja joita ei ole lisätty tuloon.⁵

Kiinteän toimipaikan sijaintivaltio ja vastaanottavan yhtiön asuinvaltio soveltavat yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan mukaiseen kiinteän toimipaikan siirtoon yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä ikään kuin se valtio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, olisi siirtävän yhtiön asuinvaltio. Järjestely ei saa johtaa luovutusvoittoverotukseen, ja poistojen ja varausten on siirryttävä edellyttäen, että noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Näitä säännöksiä sovelletaan myös siinä tapauksessa, että kiinteä toimipaikka sijaitsee vastaanottavan yhtiön asuinvaltiossa.⁶

Riippumatta yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan mukaisesta verotuskiellosta, siirtävän yhtiön asuinvaltio voi verottaa kaikkia sulautumisen, jakautumisen tai varojensiirron seurauksena syntyneitä kiinteän toimipaikan voittoja ja luovutusvoittoja, jos se soveltaa maailmanlaajuisen voittojen verotuksen järjestelmää.⁷ Tämä poikkeus koskee valtioita, jotka soveltavat hyvitysmenettelyä kansainvälisen monenkertaisen verotuksen poistamiseen.

Verotuksen edellytyksenä on, että kyseinen valtio myöntää hyvityksen sen veron osalta, joka yritysjärjestelydirektiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava kyseisistä voitoista siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Hyvitys tulee antaa samalla tavalla ja samansuuruisena kuin jäsenvaltio olisi tehnyt, jos kyseinen vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu.

Yritysjärjestelydirektiivin edellyttämä menettely merkitsee sitä, että siirtävän yhtiön asuinvaltiossa maksettavasta verosta vähennetään vero, joka olisi suoritettu samasta tulosta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, jos yhtiö ei olisi ollut oikeutettu yritysjärjestelydirektiivin mukaiseen veroetuun. EVL 52e.3 § sisältää yritysjärjestelydirektiivin 10.2 artiklan valtuuttaman säännöksen ja Suomi verottaa sen mukaisesti.

⁴ Sääntö ei koske osakevaihtoa, koska osakevaihto koskee ainoastaan yhtiön omistuksen vaihtumista, ei varojen siirtoa. Vastaava verotusvallan turvaava säännös ei siksi ole tarpeen.

⁵ Yritysjärjestelydirektiivin 10.1 artikla.

⁶ Yritysjärjestelydirektiivin 10.1 artikla.

⁷ Yritysjärjestelydirektiivin 10.2 artikla.

IV.2 Kotimaisen ja rajat ylittävän tilanteen erilainen kohtelu

Tapauksessa ei ole kyse yritysjärjestelydirektiivin 10.2 artiklan oikeanlaisesta implementoinnista Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Sen sijaan kysymyksenä on se, onko kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden erilainen verokohtelu SEUT 49 sijoittautumisoikeuden vapauden vastaista, koska EVL 52e.3 §:n soveltaminen merkitsee realisoimattoman arvonnousun verotusta vain rajat ylittävässä tilanteessa. Realisoimaton arvonnousu ei johda verotukseen vastaavissa kotimaisissa järjestelyissä, vaan niihin sovelletaan jatkuvuusperiaatetta.

Koska yritysjärjestelydirektiivin 10.2 artiklan ja EVL 52e.3 §:n piiriin kuuluvaa järjestelyä verotetaan selkeästi eri tavalla kuin vastaavaa kotimaista järjestelyä, verotus voi olla SEUT 49 artiklan vastaista. Pelkästään se, että EVL 52e.3 § perustuu yritysjärjestelydirektiiviin, ei merkitse sitä, etteikö verotus voisi olla EU-oikeuden vastaista. Myös direktiivien ja niiden kansallisten implementointisääntöjen tulee olla sopusoinnussa EU:n primaarioikeuden, kuten SEUT:n vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa. Erilainen verotus on ristiriidassa vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa kuitenkin vain, jos kysymyksessä oleva kotimainen ja rajat ylittävä tilanne ovat verrannollisia ja edellyttäen, että erilaiselle verotukselle ei ole oikeuttamisperustetta.

Nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa erilaisen verotuksen perusteena on pelkästään se, että siirrettävät varat ovat kotimaan sijaan toisessa EU valtiossa. Tässä tilanteessa on vaikea nähdä, etteivätkö tilanteet olisi keskenään verrannollisia. Näinollen keskeiseksi kysymykseksi muodostuu se, voidaanko erialinen kohtelu oikeuttaa jollakin rule of reason periaatteen mukaisella oikeuttamisperiaatteella.⁸

IV.3 Exit-verotusta koskeva oikeuskäytäntö

Yritysjärjestelydirektiivin ja EVL:n liiketoimintasiirtoa koskevien erityisääntöjen (EVL 52d §) piiriin kuuluvassa liiketoimintasiirrossa varojen välitön omistus siirtyy verovelvolliselta toiselle, mutta erityissäännöistä johtuen luovutusvoittoverotus ei realisoitu. Tästä poikkeuksen muodostaa yritysjärjestelydirektiivin 10.2 artikla ja EVL 52e.3 §. Nämä säännökset merkitsevät realisoimattoman arvonnousun verottamista hetkellä, jolloin kiinteän toimipaikan varat siirtyvät Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Tästä näkökulmasta kyseisiä sääntöjä voidaan verrata erilaisiin exit-veroihin.⁹

EU-tuomioistuin on tehnyt ratkaisuja jo useissa exit-verotusta koskeneissa tapauksissa. Exit-säännöt saattavat olla SEUT:n vastaisia, jos niitä sovelletaan yhdestä EU-valtiosta toiseen muuttavaan tai yhdestä EU-valtiosta toiseen varoja siirtävään EU-kansalaiseen, olipa kyseessä sitten luonnollinen tai juridinen henkilö. Tällaiset säännökset saattavat rajoittaa esimerkiksi vapaata sijoittautumisoikeutta.¹⁰

Vaikka ulkomaille muuttamisen voitaisiin katsoa oikeuttavan exit-säännökset, joilla lähtövaltio varmistaa verotusoikeutensa kertyneisiin mutta realisoitumattomiin tuloihin,

⁸ Ks. oikeuttamisperusteista esim. Helminen, Marjaana 2015, EU Tax Law – Direct Taxation, IBFD, luku 2.3.

⁹ Exit-säännöksiä on monenlaisia. Exit-säännökset saattavat esimerkiksi realisoida tosiasiaassa realisoitumattoman tulon tai aikaisemmin verosta vapautetun tulon verotuksen tai palauttaa aikaisemmin tehdyn vähennyksen verovelvollisen muuttaessa ulkomaille. Tämä voi koskea sekä luonnollisia että juridisia henkilöitä. Exit-verotuksen piirteitä liittyy myös sääntöihin, joiden perusteella yhtiöitä verotetaan niiden siirtäessä varoja ulkomaille ikään kuin varat olisi luovutettu käypään hintaan ulkopuoliselle.

¹⁰ Ks. C-9/02 Lasteyrie du Saillant ja C-470/04 N. Yhtiöiden osalta ks. myös C-411/03 SEVIC Systems, jossa EU-tuomioistuin viittaa Lasteyrie du Saillant -tapaukseen ja C-210/06 Cartesio, kohdat 112–113. Tapauksessa C-269/07 Komissio v. Saksa puolestaan oli kyse työntekijöiden vapaasta liikkumisesta. Ks. myös C-269/09 Komissio v. Espanja, C-657/13 Verder Lab Tec ja C-261/11 Komissio v. Tanska.

ongelmana on usein, että säännökset eivät noudata suhteellisuusperiaatetta, koska joku vähemmän rajoittava menettely olisi mahdollinen. Riippuu siten kansallisen exit-säännöksen yksityiskohdista, onko säännös EU-oikeudellisesti hyväksyttävä.

Tapauksessa C-380/11 *DIVI* katsottiin vapaan sijoittautumisoikeuden vastaiseksi periaatetta takaisin varallisuusverotuksen alennus, jos yhtiö alennuksen myöntämistä seuraavan viiden vuoden aikana lakkaa kotipaikan siirrosta johtuen olemasta varallisuusverovelvollinen alennuksen myöntävässä valtiossa.

Tapauksessa C-269/09 *Komissio v. Espanja* katsottiin vapaan liikkumisen vastaiseksi verottaa realisoituneita mutta ei vielä verotettuja tuloja maastamuuttohetkellä. Vastaava verotus oli kuitenkin sallittua sellaisten EU:n ulkopuolisten ETA-valtioiden osalta, joiden kanssa ei ollut kunnollista verotietojenvaihtosopimusta.

Tapauksessa C-371/10 *National Grid Indus* EU-tuomioistuin totesi, että realisoitumattomien myyntivoittojen verotus hetkellä, jolloin yhtiö siirtää johtopaikkansa toiseen EU-valtioon periaatteessa rajoittaa sijoittautumisoikeutta.¹¹ Tapauksessa C-38/10 *Komissio vastaan Portugali* EU-tuomioistuin vahvisti, että on vapaan sijoittautumisoikeuden vastaista verottaa realisoitumattomia arvonnousuja heti hetkellä, jolloin yhtiö siirtää rekisteröintipaikkansa ja johtopaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai kun kiinteä toimipaikka siirtää osan tai kaikki varansa toiseen jäsen-valtioon, jos samaa ei tehdä puhtaasti kotimaisissa tilanteissa.¹² Tietyin edellytyksin exit-verotus voi kuitenkin olla oikeutettua verotusvallan tasapainoisen jakautumisen tarpeesta johtuen,¹³ jos valtio ei voi käyttää verotusvaltaansa enää arvonnousujen tosiasiallisen realisoitumisen hetkellä.¹⁴

Hyväksyttävän exit-verosäännöksen ei tarvitse sallia johtopaikan siirron jälkeen tapahtuneeseen varojen arvon alenemiseen perustuvaa vähennystä.¹⁵ Exit-valtion olisi kuitenkin annettava yhtiölle mahdollisuus valita, maksaako se exit-veron heti vai vasta hetkellä, jolloin myyntivoitto tosiasiallisesti realisoituu. Välittömän maksun vaatiminen ei noudata suhteellisuusperiaatetta.¹⁶ Jäsenvaltiot voivat kuitenkin periaatetta korkea ja vaatia vakuuden veron maksun myöhentymisestä.¹⁷

Tapaus C-64/11 *Komissio v. Espanja* tavallaan vetää yhteen EU-tuomioistuimen aikaisemman oikeuskäytännön exit-verojen osalta. Tapauksen perusteella EU-tuomioistuin katsoo, että realisoitumattomien myyntivoittojen verottaminen hetkellä, jolloin kiinteä toimipaikka lopettaa toimintansa, ei ole vapaan sijoittautumisoikeuden vastaista. Tämä tulkinta perustuu oletukseen, että kiinteän toimipaikan lopettaminen ei merkitse rajat ylittäviä transaktioita, vaan verotus perustuu vain toiminnan lopettamiseen yhdessä valtiossa. Sen sijaan realisoitumattomien myyntivoittojen verottaminen hetkellä, jolloin yhtiö siirtää asuinvaltionsa tai varojaan toiseen jäsenvaltioon, merkitsee vapaan sijoittautumisoikeuden rajoittamista. Verotettavan myyntivoiton määrittäminen lähtöhetkellä voi olla oikeutettua, mutta myyntivoiton verottaminen heti lähtöhetkellä ei ole suhteellisuusperiaatteen mukaista vaan toimi, joka ylittää sen mikä olisi välttämätöntä. Vapaa sijoittautumisoikeus ei siten estä

¹¹ C-371/10 *National Grid Indus*, kohta 41.

¹² Ks. myös C-301/11 *Komissio vastaan Alankomaat*.

¹³ C-371/10 *National Grid Indus*, kohta 48 ja C-657/13 *Verder Lab Tec*, kohta 47.

¹⁴ Ks. C-164/12 *DNC Beteiligungsgesellschaft*, kohta 58.

¹⁵ C-371/10 *National Grid Indus*, kohta 64.

¹⁶ C-371/10 *National Grid Indus*, kohta 85. Ks. myös C-164/12 *DNC Beteiligungsgesellschaft*, kohta 64 ja C-657/13 *Verder Lab Tec*, kohta 49.

¹⁷ C-371/10 *National Grid Indus*, kohta 73. Ks. kuitenkin Thömmes, O. – Linn, A. 2012, *Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement To Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?*, *Intertax* 8/9/2012, s. 485–493 siitä, miten koron periminen ja vakuuden vaatiminen voidaan katsoa vain rajoitetuissa tapauksissa suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi. Ks. myös C-164/12 *DNC Beteiligungsgesellschaft*, kohta 65–69 siitä, miten vakuuden pitää olla oikeassa suhteessa siihen todelliseen riskiin, että vero jää maksamatta.

realisoitumattomien myyntivoittojen verottamista, mutta se estää vaatimuksen, jonka mukaan vero on maksettava heti lähtöhetkellä, ellei vastaava vaatimus koske myös puhtaasti kotimaisia tilanteita.

Exit-verotuksen tyyppisiä tilanteita syntyy myös, jos yhtiön ulkomailla oleva kiinteä toimipaikka yhtiöitetään tai luovutetaan. Tällöin yhtiön verotukseen saatetaan palauttaa kiinteän toimipaikan perusteella aikaisemmin vähennetyt tappiot. Tulon lisäystä ei kuitenkaan voida tehdä siltä osin kuin se olisi EU-oikeuden vastaista. Tapauksessa C-48/13 *Nordea Bank Danmark* EU-tuomioistuin katsoi, että on SEUT-sopimuksen ja ETA-sopimuksen vapaan sijoittautumisoikeuden vastaista palauttaa aikaisemmin vähennetyt kiinteän toimipaikan tappiot yhtiön tuloon tilanteessa, jossa yhtiö luovuttaa EU- tai ETA-valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan saman konsernin ulkomailla asuvalle yhtiölle, mikäli ensin mainitun yhtiön asuinvaltio verottaa sekä kiinteälle toimipaikalle ennen luovutusta syntynyttä voittoa että luovutuksen yhteydessä syntyvää luovutusvoittoa.

Myöhemmin tapauksessa C-388/14 *Timac Agro Deutschland* EU-tuomioistuin vahvisti, että silloin tappioiden palauttaminen on sallittua, jos asuinvaltio ei verosopimuksen vapautusmenetelmästä johtuen voi verottaa kiinteän toimipaikan tuloja.¹⁸ Tällöin tappioiden palautus on oikeutettu johtuen tarpeesta turvata verotusvalan tasapainoisen jakautuminen ja verojärjestelmän johdonmukaisuus sekä tarpeesta estää veronkiertoa.¹⁹ Lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuutta ei kuitenkaan saa evätä perusoikeuksien vastaisesti.²⁰

Exit-verotusta koskevan oikeuskäytännön perusteella voidaan katsoa, että vaikka exit-verotus merkitsee rajoitusta SEUT:n perusvapauksille, se on oikeutettua verotusvallan tasapuolisen jakautumisen turvaamiseksi. Jotta exit-verotus kuitenkin täyttäisi suhteellisuusperiaatteen vaatimukset, verovelvolliselle pitää antaa mahdollisuus lykätä exit-veron maksamista.

IV.4 Veronkierron vastaisen direktiivin exit-sääntö

IV.4.1 4.1 Säännön piiriin kuuluvat siirrot

Veronkierron vastaisen direktiivin 5 artikla sisältää pakottavan exit-verotussäännön. Tämä osoittaa, että EU-valtiot katsovat exit-verotuksen olevan hyväksyttävää ja jopa välttämätöntä. Kaikkien exit-verosääntöjen tulee kuitenkin olla sopusoinnussa SEUT:n perusvapauksien kanssa.

Veronkierron vastaisen direktiivin exit-verosääntö kattaa erilaisia tilanteita joissa varat, asuinvaltio tai liiketoiminta siirretään tietyn EU-valtion verotusvallan ulkopuolelle. Direktiivin piiriin kuuluvien siirtojen tapauksessa verovelvollista verotetaan siirrettyjen varojen verotusarvolla vähennetyn markkina-arvon perusteella.²¹ Exit-vero peritään, vaikkei varsinaista varojen luovuttamista ole vielä tapahtunut eikä verotettavaa luovutusvoittoa ole vielä realisoitunut.

Exit-verotus johtaa realisoimattoman arvonnousun verottamiseen exit-hetkellä markkina-arvon perusteella. Markkina-arvoksi katsotaan se määrä, jolla varat voidaan vaihtaa tai keskinäiset velvoitteet täyttää suorassa liiketoimessa sellaisten liiketoimeen halukkaiden

¹⁸ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, kohta 58.

¹⁹ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, kohta 45.

²⁰ C-388/14 *Timac Agro Deutschland*, kohta 53.

²¹ Veronkierron vastainen direktiivi 5.1 artikla.

ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole etuyhteydessä.²² Veronkierron vastaisen direktiivin exit-verotussääntö on muotoiltu siten, että se olisi mahdollisimman hyvin sopusoinnussa EU-tuomioistuimen exit-verotusta koskevan oikeuskäytännön kanssa.

Exit-verotussääntö soveltuu, kun²³:

- a) verovelvollinen siirtää päätoimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan kiinteään toimipaikkaansa, eikä päätoimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja;
- b) verovelvollinen siirtää jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa olevaan päätoimipaikkaansa tai toiseen kiinteään toimipaikkaan, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja;
- c) verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan, paitsi niiden varojen osalta, jotka edelleen tosiasiallisesti liittyvät ensimmäisessä jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan;
- d) verovelvollinen siirtää kiinteän toimipaikkansa harjoittaman liiketoiminnan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan, eikä kiinteän toimipaikan jäsenvaltiolla siirron johdosta enää ole oikeutta verottaa siirrettyjä varoja.

Varojen siirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa jäsenvaltio menettää oikeuden verottaa siirrettyjä varoja, samalla kun varat pysyvät saman verovelvollisen oikeudellisessa tai taloudellisessa omistuksessa²⁴. Varojen siirto voi tapahtua joko pääkonttorista kiinteään toimipaikkaan tai päinvastoin.

Verotuksellisen kotipaikan siirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva, samalla kun verovelvollinen hankkii verotuksellisen kotipaikan toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannelta maasta.²⁵

Exit-verotuksen ulkopuolelle jäävät kuitenkin varat, jotka jäävät tosiasiaassa liittymään exit-valtioon jäävään kiinteään toimipaikkaan.²⁶

Kiinteän toimipaikan harjoittaman liiketoiminnan siirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jolla verovelvollinen lakkaa olemasta verotuksellisesti läsnä jäsenvaltiossa, samalla kun verovelvollinen hankkii tällaisen läsnäolon toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa tulematta tässä jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa verotuksellisesti asuvaksi.²⁷

IV.4.2 Veronmaksun lykkääminen korko ja vakuus

EU-valtioiden exit-verotus sääntöjen on aina oltava sopusoinnussa SEUT:n perusvapauksien kanssa. Siksi myös veronkierron vastaiseen direktiiviin on otettu nimenomainen sääntö, joka antaa mahdollisuuden exit-veron maksamisen lykkäämiseen tietyissä tilanteissa.

Seuraavissa tilanteissa verovelvolliselle on annettava mahdollisuus lykätä exit-veron maksua siten, että se voidaan maksaa osissa viiden vuoden kuluessa²⁸:

- a) verovelvollinen siirtää päätoimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-sopimuksen osapuolena olevassa kolmannessa maassa olevaan kiinteään toimipaikkaansa;

²² Veronkierron vastainen direktiivi 5.6 artikla. Veronkierron vastaisen direktiivin johdanto viittaa myös markkinaehtoperiaatteeseen: ” In order to compute the amounts, it is critical to fix a market value for the transferred assets at the time of exit of the assets based on the arm's length principle”. Ks. Direktiivin johdannon 10 kohta.

²³ Veronkierron vastainen direktiivi 5.1 artikla.

²⁴ Veronkierron vastainen direktiivi 2.6 artikla.

²⁵ Veronkierron vastainen direktiivi 2.7 artikla.

²⁶ Veronkierron vastainen direktiivi 5.1 artikla.

²⁷ Veronkierron vastainen direktiivi 2.8 artikla

²⁸ Veronkierron vastainen direktiivi 5.2 artikla.

- b) verovelvollinen siirtää jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikastaan varoja toisessa jäsenvaltiossa tai ETA-sopimuksen osapuolena olevassa kolmannessa maassa olevaan päätoimipaikkaansa tai toiseen kiinteään toimipaikkaan;
- c) verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen maahan;
- d) verovelvollinen siirtää kiinteän toimipaikkansa harjoittaman liiketoiminnan toiseen jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen maahan.

Lykkäysmahdollisuus soveltuu myös EU:n ulkopuolisten ETA-valtioiden tapauksessa, jos niillä on verovelvollisen asuinvaltion kanssa tai EU:n kanssa solmittu sopimus keskinäisestä avunannosta verosaatavien perinnässä, joka vastaa Perintädirektiiviin perustuvaa avunantoa.²⁹

Jos verovelvollinen lykkää veronmaksua, lykkäyksestä voidaan periä korkoa tilanteesta riippuen joko verovelvollisen asuinvaltion tai kiinteän toimipaikan lainsäädännön mukaan.³⁰ Lykkäystilanteessa voidaan vaatia myös vakuus veronmaksun vakuudeksi, jos on osoitettavissa oleva ja todellinen riski siitä, että verot jäävät perimättä. Vakuutta ei kuitenkaan voida vaatia, jos kansallinen lainsäädäntö antaa mahdollisuuden veron perimiseen samaan konserniin kuuluvalta toiselta verovelvolliselta, joka asuu samassa jäsenvaltiossa.³¹

Tietyissä tilanteissa exit-vero pitää maksaa välittömästi. Lykkäämisen jatkaminen ei ole mahdollista jos³².

- a) siirretyt varat tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta myydään tai muuten luovutetaan;
- b) siirretyt varat siirretään myöhemmin kolmanteen maahan;
- c) verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai verovelvollisen kiinteän toimipaikan harjoittama liiketoiminta siirretään myöhemmin kolmanteen maahan;
- d) verovelvollinen tekee konkurssin tai asetetaan selvitystilaan;
- e) verovelvollinen laiminlyö osamaksuja koskevien velvoitteidensa noudattamisen eikä korjaa tilannettaan kohtuullisessa ajassa, joka saa olla enintään 12 kuukautta.

Kohtia b ja c ei sovelleta ETA-sopimuksen osapuolena oleviin kolmansiin maihin, jos ne ovat tehneet verovelvollisen jäsenvaltion tai unionin kanssa keskinäistä avunantoa verosaatavien perinnässä koskevan sopimuksen, joka vastaa perintädirektiivissä säädettyä keskinäistä apua.

V. Johtopäätös

Exit-verotusta koskevan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ja sen perusteella, miten exit-verotussääntö on ostettu osaksi uutta veronkierron vastaista direktiiviä, voidaan tehdä se johtopäätös, että yritysjärjestelydirektiivin perusteella EVL 52e.3 §:ään otettu välitöntä verotusta koskeva sääntö merkitsee SEUT:n vapaan sijoittautumisoikeuden rajoittamista. Tätä rajoitusta ei voida oikeuttaa verotusvallan tasapuolisen jakautumisen tarpeella, koska välitön verotus ei täytä suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia.

²⁹ Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures.

³⁰ Veronkierron vastainen direktiivi 5.3 artikla.

³¹ Veronkierron vastainen direktiivi 5.3 artikla.

³² Veronkierron vastainen direktiivi 5.4 artikla.

Maan verotusvallan ulottumattomiin siirrettävien varojen verottamiselle on oikeuttamisperuste. Varojen arvoa exit-hetkellä voidaan käyttää verotuksen perusteena. Verovelvolliselle on kuitenkin annettava mahdollisuus lykätä veron maksua.

DOSENTTI KRISTIINA ÄIMÄ
16.12.2016

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ

**Verotustietojen hankkimista koskevaa lainsäädäntöä ja
KHO:n oikeuskäytäntöä**

Johdanto

Tässä esitelmässä käsitellään kansainvälistä verotustietojenvaihtoa koskevia muutoksia. Common Reporting Standardiin perustuva tietojenvaihto alkaa vuonna 2017. Myös maakohtainen veroraportointi ja ennakkoratkaisuja sekä ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva tietojenvaihto alkavat Euroopan unionissa ensi vuonna. Veroviranomaisille tulee pääsy rahanpesun estämistä koskeviin tietoihin vuonna 2018.

Sivullisilta saatujen vertailutietojen avulla pyritään varmistamaan, että verovelvollisen kirjanpidossa olevat ja Verohallinnolle annetut tiedot ovat oikein. Jokaisen on annettava toisen verovelvollisen verotusta varten tarpeellisia tietoja, jos Verohallinto niitä pyytää. Tiedusteltava asia yksilöidään niin, että tiedot voi antaa. Pyydetty tiedot saattavat koskea asiaa, josta lain mukaan on oikeus kieltäytyä todistamasta. Tiedot on siitä huolimatta annettava, jos ne ovat verotukseen vaikuttavia ja taloudellista asemaa koskevia.

Oikeusvaltiossa viranomaisten tiedonsaantioikeus ei kuitenkaan voi olla rajaton. Tietoja voidaan pyytää vain viranomaisen lakisääteisiä tehtäviä varten. Suhteellisuusperiaate ja tarkoitussidonnaisuuden periaate rajaavat tietojen hankkimista ja käyttöä. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu 2016:127 turvaa verovelvollisen puolustautumisoikeudet veroasioissa. Ratkaisu KHO 2016 T 3593 koskee pankissa toimitettavaa vertailutietotarkastusta.

Tietojenvaihtoa koskevia uudistuksia

Common Reporting Standard

Yhteensä 103 oikeusaluetta on sitoutunut CRS:ään perustuvaan tietojenvaihtoon³³. Tietojenvaihto aloitetaan vuonna 2017 koskien vuoden 2016 tilitietoja. Osa oikeusalueista ryhtyy soveltamaan CRS:ää vuonna 2018, jolloin vuotta 2017 koskevat tiedot toimitetaan vuonna 2018. CRS:llä on erittäin hyvä kattavuus, vaikka Yhdysvallat on sen ulkopuolella. Yhdysvallat vaihtaa tietoa automaattisesti muiden valtioiden kanssa FATCA-sopimusten nojalla.

Suomessa CRS:n mukainen raportointivelvollisuus on implementoitu VML 17 b – c §:ään. Suomalaiset finanssilaitokset veloitetaan selvittämään nykyistä laajemmin asiakkaitensa verotuksellinen asuinvaltio kansainvälisesti hyväksytyllä huolellisuusmenettelyllä ja toimittamaan näiden verotusta koskevia tulo- ja varallisuustietoja Verohallinnolle³⁴. Muutoksella varmistetaan, että Suomi voi osallistua finanssilitietojen automaattiseen tietojenvaihtoon OECD:n valmisteleman yhteisen raportointistandardin mukaisesti. Finanssilitietojen automaattisen tietojenvaihdon avulla Suomi saa Suomessa asuvien henkilöiden verotukseen vaikuttavia tietoja näiden ulkomailla olevista varoista ja niiden tuotoista.

OECD:n yhteinen raportointistandardi CRS ja EU:n automaattista tietojenvaihtoa koskeva direktiivimuutos DAC2 ovat astuneet voimaan. Suomalaisten finanssilaitosten on annettava Verohallinnolle asiakkaitaan koskevat vuosi-ilmoitustiedot. Vuoden 2016 osalta ilmoitus on annettava 31.3.2017 mennessä. CRS- ja DAC2-vuosi-ilmoitus annetaan samalla ilmoituksella.

³³ Lähde: OECD 25.8.2016.

³⁴ HE 6/2016 vp.

Maakohtainen veroraportointi

BEPS:n toimenpideraportilla: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*³⁵ on uudistettu siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia ja otettu käyttöön maakohtainen veroraportti. Maakohtainen veroraportointivelvollisuus koskee suuryrityksiä, joiden liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa vuodessa. Maakohtainen veroraportti antaa kuvan monikansallisen yrityksen arvoketjusta sekä siitä, missä voitto syntyy.

Maakohtaisen selvityksessä on taloudellisia avainlukuja niistä oikeusalueista, joissa monikansallisella yrityksellä on toimintaa. Veroviranomainen luovuttaa tiedot niille veroviranomaisille, joita maakohtaiset verotiedot koskevat. Tietojen luovuttaminen edellyttää tietojenvaihtosopimusta toimivaltaisen viranomaisen kanssa. Suomi on mukana monenkeskisessä maakohtaisten verotietojen automaattisen vaihtamisen mahdollistavassa sopimuksessa. Lokakuun 2016 lopussa 49 valtiota oli sitoutunut tietojenvaihtoon.

Direktiivi 2016/881/EU tuli voimaan 3.6.2016. Direktiivin mukaan jäsenvaltioissa asuvat yritykset, jotka ovat niin sanottuja ylimpiä emoja, raportoivat maakohtaisen raportin tiedot asuinvaltiolleen. Raportointivelvolliseksi voi tulla myös jäsenvaltiossa oleva muu kuin ylin emoyritys, jos jäsenvaltio ei saisi tietoja tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaisen emoyrityksen valtiosta. Myös muu kuin ylin emoyritys voi tulla nimetyksi raportointivelvolliseksi direktiivin mukaisesti. Jäsenvaltio toimittaa raportointivelvolliselta saamansa tiedot automaattisella tietojenvaihdolla niihin muihin jäsenvaltioihin, joita tiedot koskevat. Ylimmän emoyrityksen raportointivelvollisuuden ja sitä koskevan tietojenvaihdon alkaa tilikaudesta 2016 lähtien. Muiden raportointivelvollisten osalta direktiivi antaa mahdollisuuden säätää velvollisuuden alkuajankohdaksi tilikausi 2017.³⁶

Siirtohinnoittelua ja maakohtaista veroraportointia koskevat muutokset implementoidaan verotusmenettelylain 14 b ja 14 d-e §:ään. Siirtohinnoittelua koskevia muutoksia sovelletaan 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Verotuksen maakohtaisen raportin osalta lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

Euroopan neuvostossa on vireillä tilinpäätösdirektiivin muutosehdotus, jonka nojalla osa maakohtaisen veroraportin tiedoista olisi yleisöjulkisia. Tilinpäätösdirektiivin muuttaminen edellyttää määränemmistöä, jonka vuoksi sen hyväksyminen on todennäköistä.

Ennakkoratkaisuja ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva tietojenvaihto

BEPS:n haitallista verokilpailua torjuvassa toimenpideraportissa³⁷ käsitellään pakollista spontaania tietojenvaihtoa koskien ennakkoratkaisuja. Tietojenvaihdon piiriin kuuluu kuusi eri luokkaa verotusta koskevia päätöksiä.

Euroopan unionissa muutettiin virka-apudirektiiviä neuvoston direktiivillä 2014/107/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, joka on implementoitu lailla hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta (1703/2015).

³⁵ Action 13.

³⁶ Ks. HE 142/2016 vp., s. 4.

³⁷ Action 5.

Jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava automaattista tietojenvaihtoa käyttäen kaikkien muiden jäsenvaltioiden vastaaville viranomaisille ja komissiolle, jos rajat ylittävää tilannetta varten annettava ennakkopäätös tai ennakkohinnoittelusopimus on annettu tai sitä on muutettu tai se on uudistettu vuoden 2016 joulukuun 31 päivän jälkeen ja eräissä tapauksissa ajanjaksona, joka alkaa viisi vuotta ennen 1.1.2017.

Direktiivi 2015/2376 ei määrittele, mitä veroja uusi tiedonvaihtovelvollisuus koskee. Ennakkohinnoittelusopimus voi kuitenkin koskea vain tuloveroa, ja määritelmien ja käytettyjen termien perusteella on selvää, että silloinkin kun kyseessä ovat rajat ylittäviin tilanteisiin annettavat ennakkopäätökset, direktiiviä on tarkoitus soveltaa vain tuloveroa koskeviin päätöksiin.³⁸

Direktiivi 2015/2376 implementoidaan Suomessa lakiin hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta. Lain 1 §:ään lisätään viittaus direktiiviin (EU) 2015/2376. Soveltamisalaan lisätään annettuja, muutettuja tai uudistettuja ennakkohinnoittelusopimuksia ja rajat ylittävää tilannetta varten annettavia ennakkopäätöksiä koskevien tietojen ilmoittaminen automaattisella tietojenvaihdolla kaikkien muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle. Lain 3 §:ään lisätään uutena yhteistyömuotona annettuja, muutettuja tai uudistettuja ennakkohinnoittelusopimuksia ja rajat ylittävää tilannetta varten annettavia ennakkopäätöksiä koskevien tietojen ilmoittaminen automaattisella tietojenvaihdolla.

VML 17 b § koskee sivullisen yleistä tiedonantovelvollisuutta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU johdosta. Pykälään otetaan viittaus direktiiviin (EU) 2015/2376. Lait tulevat voimaan 1.1.2017.

Tosiasiallisia edunsaajia koskevat tiedot

Ecofin-neuvosto hyväksyi 6.12.16 kokouksessaan direktiivin, jonka nojalla veroviranomaisille tulee pääsy rahanpesun estämisestä vastaavien viranomaisten hallussa oleviin tietoihin. Direktiivi antaa veroviranomaisille mahdollisuuden saada tietoja yritysten tosiasiallisista omistajista verotussääntöjen asianmukaisen soveltamisen valvontaa varten. Direktiivi estää veron kiertämistä ja veropetoksia.

Direktiiviä sovelletaan 1.1.2018 lähtien. Jäsenmaiden on saatettava direktiivi osaksi kansallista lainsäädäntöään 31.12.2017 mennessä. Komissio antoi direktiiviehdotuksen Panama-papereita koskevien paljastusten johdosta.

Rahanpesun vastaisen lainsäädännön viimeaikaisissa muutoksissa huomioidaan rahanpesun ja veronkierron väliset yhteydet sekä rahanpesun estämiseen liittyvät haasteet. Tietovuodoissa on paljastunut offshore-varojen laajamittaista piilottamista, ovat tuoneet esiin aloja, joilla on toteutettava lisää toimenpiteitä. Veroviranomaisilla on oltava laajempi pääsy välittäjäyhteisöjen tosiasiallista omistajuutta koskeviin tietoihin ja muihin asiaankuuluviin asiakkaan tunnistamista ja tuntemista koskeviin tietoihin.

Verotietojen automaattisesta vaihdosta säädetään direktiivissä 2014/107/EU. Jos finanssitilin haltija on välittäjäyhteisö, pankkien on tutkittava sen taustalla oleva rakenne ja raportoitava sen tosiasiallisesta omistajuudesta. Kyseisen säännöksen soveltamisessa tarvitaan rahanpesun estämisestä vastaavien viranomaisten hallussa olevia tietoja direktiivin

³⁸ HE 203/2016 vp, s. 6.

2015/849/EU nojalla. Pääsyyllä kyseisiin tietoihin varmistetaan, että veroviranomaisilla on paremmat valmiudet täyttää direktiivin 2014/107/EU mukaiset seurantavelvollisuutensa.³⁹

Verovelvollisen puolustautumisoikeudet

Perustavanlaatuisia oikeusturvakysymyksiä liittyy verovelvollisen ja oikeudellisen neuvonantajan välisen viestinnän luottamuksellisuuteen. Sivullisen tiedonantovelvollisuus on kuitenkin verotusmenettelystä annetun lain 19 §:n⁴⁰ sanamuodon nojalla lähes rajaton, vaikka oikeusvaltiossa viranomaisen tiedonsaantioikeutta rajoittavat tarkoitussidonnaisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate. Jokaisen on verohallinnon kehotuksesta annettava yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jollei hänellä lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiasta⁴¹.

Verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja ei saa kieltäytyä antamasta. Verotukseen vaikuttavia tietoja ovat ainakin verovelvollisen tuloja ja vähennyskelpoisia menoja koskevat tiedot. *Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta verotuksessa kuitenkin rajoittavat lakisääteiset todistamisrajoitukset*. Asianajajan salassapitovelvollisuus turvaa päämiehen puolustautumisoikeuksia ja luo edellytyksiä oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille⁴². Asianajaja on velvollinen pitämään salassa tiedot, joita hän on tehtävää hoitaessaan saanut tietää asiakkaasta ja tämän oloista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammattisalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon⁴³. Oikeudenkäynnin käsite on keskeinen. Vaitiolovelvollisuuden syntyminen edellyttää, että *tiedolla on ainakin jonkinlainen yhteys mahdolliseen oikeudenkäyntiin*.⁴⁴

Hallintolainkäyttölain 39 c §:n 4 momentissa on asiamiehen vaitiolovelvollisuutta koskeva viittaussäännös, jonka mukaan verotusta koskevissa oikeudenkäynneissä sovelletaan oikeudenkäymiskaaren⁴⁵ asiamiestä koskevia todistamisrajoituksia. Hallintoprosessi kuuluu selkeästi OK 17:13 §:n 1 momentin soveltamisalaan, vaikka kyseisessä prosessimuodossa ei ole pakollista käyttää lakimiestä. Kun asianajaja ajaa veroprosessia hallintotuomioistuimessa, hän voi saada kattavia tietoja asiakkaan taloudellisesta toiminnasta. Jos asianajajan olisi pakko rinnakkaisessa tai myöhemmässä veropetosoikeudenkäynnissä todistajana kertoa veroprosessia koskevista tiedoistaan, mahdollisuus käyttää lakimiestä veroasioissa vaarantuisi vakavasti.⁴⁶

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mukaan VML 19 §:n⁴⁷ viimeinen virke on tulkinnanvarainen. Asiamiestä ja oikeudenkäyntiavustajaa koskeva todistamiskielto on siinä määrin voimakas, ettei viimeinen virke murra todistamiskieltoa verovelvollista koskevien taloudellisten asioidenkaan osalta. Veroviranomainen ei valiokunnan mukaan voi velvoittaa asiamiestä antamaan päämiestä koskevia tietoja.⁴⁸

³⁹ Euroopan unionin neuvosto 6.12.16. Lehdistötiedote 721/16.

⁴⁰ Arvonlisäverolain 170 § vastaa VML:n mukaista sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta. Ennakkoperintälain 37 §:ssä viitataan VML:n mukaiseen tiedonantovelvollisuuteen. OVML 30-31 § koskee erityistä tiedonantovelvollisuutta vuodesta 2017 alkaen. Lainkohdissa viitataan verotusmenettelylain pykäliin.

⁴¹ OK 17:20 ja 17:23.

⁴² KKO 2011:19.

⁴³ Hyvää asianajajatapaa koskevien ohjeiden 3.4. kohta.

⁴⁴ Ks. *Rautio – Frände* 2016, s. 124.

⁴⁵ OK 17:13 §:n 1 ja 3 mom.

⁴⁶ Ks. *Rautio – Frände* 2016, s. 124.

⁴⁷ Aikaisemmin verotuslain 47 §:n viimeinen virke.

⁴⁸ Ks. VaVM 98/1994 vp.

Oikeudenkäymiskaaren todistamisrajoitus on perus- ja ihmisoikeuksien valossa arvioituna niin voimakas, ettei se murra asiamiehen ja oikeudenkäyntiavustajan todistamiskieltoa verovelvollista koskevissa taloudellisissa asioissa. Päinvastainen tulkinta johtaisi ääritapauksessa tilanteeseen, jossa verorikoksesta syytetyn avustajan tulisi antaa verohallinnolle päämiehensä taloudelliseen asemaan vaikuttavia tietoja, vaikka syytetyn oikeudenkäyntiavustaja ei saa todistaa törkeämpiäkään rikoksia koskevassa asiassa.⁴⁹

VML 19 §:n mukaista sivullisen tiedonantovelvollisuutta voidaan arvioida puolustautumisoikeuksien valossa. Jos asiamies on velvollinen antamaan asiakastaan koskevia tietoja veroviranomaisille, tämä voi estää turvautumisen asiamiehen apuun. Puolustautumisoikeudet, joihin sisältyy oikeus tulla kuulluksi, kuuluvat perusoikeuksiin. Puolustautumisoikeudet ovat myös erottamaton osa Euroopan unionin oikeusjärjestystä⁵⁰. Verovelvollisella on EIS 6 artiklan mukaan oikeus puolustautumiseen ja asiamiehen käyttämiseen. Sivullisen tiedonantovelvollisuutta voidaan pitää EIS 6 artiklan vastaisena, jos se estää käytännössä turvautumisen oikeudenkäyntiavustajaan sekä muuhun avustajaan. EIT:n tulkinnat laajemminkin rajoittavat asiamiesten velvollisuutta verotukseen liittyviä tietoja tai laadittuja muistioita viranomaisille⁵¹. EIS 6 artiklan takaaman oikeusturvan näkökulmasta katsottuna asiamiehen ei tarvitse antaa päämiehen asiassa laatimiaan muistioita ja vastaavia asianhoitoon liittyviä selvityksiä veroviranomaisille.

Helsingin hallinto-oikeuden 27.1.2014 antamassa ratkaisussa 14/0038/6 (ei-julk.) oli kysymys sivullisen tiedonantovelvollisuudesta verotusmenettelyssä. Asian valittajana oli kansainvälinen tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisöä oli kehoitettu esittämään asiakkaalle laadittu muistio. Verohallinnon päätöksen mukaan verovelvollinen on pian muistion jälkeen ilmoittautunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin sekä ryhtynyt kesken tilikauden ilmoittamaan ja tilittämään arvonlisäveroa käännetyn verovelvollisuuden alaisista palveluostoista. Verohallinnon päätöksen mukaan verovelvollisen toiminnassa on virheitä. Muistion sisällöllä on merkitystä arvioitaessa virheiden vaikutusta asiakkaan verotukseen.

Tilintarkastusyhteisön näkemyksen mukaan muistiolla ei kuitenkaan voi olla merkitystä tehtäessä verotuspäätöstä. Sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden perustana on verotuksen toimittamista varten tarpeellisten tietojen antaminen. Hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeen mukaan sivullisilta saatujen tietojen avulla pyritään varmistamaan, että verovelvollisen kirjanpidossa olevat ja verohallinnolle annetut tiedot ovat oikein⁵². Kysymys on verotuksen perustana olevista faktoista eli tosiseikoista, jotka ilmenevät verovelvollisen kirjanpidosta ja muusta talouteen liittyvästä materiaalista.

Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan sivullisen tiedonantovelvollisuus on toissijaista ensisijaiseen verovelvollisen omaan ilmoitusvelvollisuuteen ja muuhun tiedonanto- ja myötävaikutusvelvollisuuteen nähden. Verolainsäädännön soveltaminen on päätöksen mukaan *sidottua harkintaa*. VML 19 §:n tulkinnassa on otettava huomioon myös hallinnon yleiset oikeusperiaatteet. Muun muassa suhteellisuusperiaate edellyttää, että sivullisen oikeuspiiriin puututaan vain siinä määrin kuin tavoiteltu päämäärä vaatii. Luottamuksensuojaperiaatteesta johtuu, että viranomaisten on mitoitettava toimensa siten, että oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia suojataan.

Tiedonantovelvollisuutta koskevan vaatimuksen, jonka sivullisen on annettava tiedot, jotka saattavat olla tarpeen verotusta varten, tulkinta ei ole täysin selvää. Sivullisen tiedonantovelvollisuuden piiriin arvioidaan kuuluvan pääasiassa seikat, jotka ovat toimitettavan verotuksen perusteena olevia tosiseikkoja. Veromuistiot ovat usein eri

⁴⁹ Ks. *Lohiniva-Kerkelä* 2003, s. 220-221.

⁵⁰ Tuomio asiassa C-276/12, *Jiří Sabou*, kohta 28 ja C-349/07, *Sopropé*, kohta 33 ja 36.

⁵¹ Ks. *Haapaniemi* 2011, s. 1 ja 15.

⁵² Ks. Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa, kohta 3.2 Sivullisen tiedonantovelvollisuus.

vaihtoehtojen vertailua tai asiantuntijan näkemys kirjanpidollisesta tai verotuskohtelusta. Veromuistiot eivät itsessään muodosta verotusperustetta.

Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan verovelvollisella on näyttövelvollisuus verotuksessa vaaditun vähennyksen perusteesta. VML 19 §:n soveltamisen edellytyksenä on, että tiedot ovat huolellisesti harkiten ja objektiivisesti arvioiden tarpeen muun verovelvollisen verotusta varten.

Verohallinto ei ole osoittanut päätöksensä perusteluissa tietojen mahdollista tarpeellisuutta. Kun otetaan huomioon edellä todetut seikat kokonaisuutena ja erityisesti tilintarkastusyhteisön asema, luottamukseen perustuvat tilintarkastusyhteisön ja sen asiakkaiden väliset toimeksiannot, muistion luonne muita kuin verotuksen perusteena olevia tosiasioita muodostavana asiakirjana sekä verotusmenettelyssä sovellettavat suhteellisuusperiaate sekä objektiivisuuden ja tarkoitussidonnaisuuden periaatteet ja lain perusoikeusmyönteinen tulkinta, tilintarkastusyhteisö ei hallinto-oikeuden mukaan ollut velvollinen luovuttamaan verohallinnolle muistiota. Asiamiehen ja oikeudenkäyntiavustajan todistajan asemaa koskevalla oikeudenkäymiskaaren säännöksillä ei ollut asiassa hallinto-oikeuden mukaan merkitystä.

Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan viranomaisten on mitoitettava toimensa siten, että oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia suojataan. Viranomaistoimintaa sääntelee tarkoitussidonnaisuuden periaate. Päätöksen perusteella verovelvollisen itse tekemien tai ulkopuolisella teettämien suunnitelmien, selvitysten jne., jotka eivät muodosta oikeustoimia tai muita verotukseen perustuvia tosiseikkoja, ovat rajoitetummin sivullisen tiedonantovelvollisuuden piirissä.

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö valitti hallinto-oikeuden päätöksestä KHO:lle. Oikeudenvalvontayksikön valituksen mukaan verohallinnon päätös sitovasta tiedonantovelvollisuudesta olisi tullut saattaa voimaan. *Ennen ratkaisua KHO 2016:127 oli hieman epäselvää, mitä tietoja asiamiehen ja oikeudenkäyntiavustajan tulee antaa veroviranomaisille.* KHO:n ratkaisussa katsottiin, että verokonsultointia harjoittava tilintarkastusyhteisö ei ollut velvollinen luovuttamaan asiakkaansa toimeksiannosta laatimaansa verotusta koskevaa muistiota verohallinnolle.

Verokonsultointia harjoittava yhtiö ei päätöksen KHO 2016:127 mukaan ollut velvollinen luovuttamaan asiakkaansa toimeksiannosta laatimaansa verotusta koskevaa muistiota verohallinnolle. Päätöksessä otettiin huomioon muistion luonne lähinnä arviona asiakkaana olevan verovelvollisen verokohtelusta. Muistio ei myöskään itsessään muodostanut verotuksen perustetta. KHO:n mukaan olisi todistamiskieltoa koskevien oikeudenkäymiskaaren säännöksiin sisältyvien periaatteiden vastaista tulkita VML 19 §:ää ja arvonlisäverolain 170 §:n 1 momenttia siten, että muistio on annettava. Päätöksessä viitataan OK 17:13 §:n 1 momentin mukaiseen oikeudenkäyntiasiamiehen vaitiolovelvollisuuteen.

KHO:n vähemmistö olisi hylännyt valituksen hieman eri perusteilla kuin enemmistö. Verotukseen liittyvää neuvontatoimintaa ei eriävän mielipiteen mukaan ole syytä yleisesti rinnastaa oikeudenkäyntiavustajana toimimiseen. Todistamiskiellon tarkoituksena oleva päämiehen ja tämän asiamiehen luottamussuhteen kunnioittaminen edellyttää, että *todistamiskielto ulotetaan OK 17:13 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdasta ilmenevällä tavalla myös mahdollista oikeudenkäyntiä edeltävään käsittelyvaiheeseen* eli hallintolainkäytössä avustamiseen tuomioistuinvaihetta edeltävässä hallintotoiminnassa ja myös sellaiseen toimintaan, joka tähtää verovelvolliseen kohdistuvan viranomaismenettelyn välttämiseen.

Yleisestä veroneuvonnasta on voitava erottaa todistamiskiellon piiriin kuuluva neuvontatoiminta. Neuvonnan tulee perustua verovelvollisen oikeusaseman arvioimiseen ja sillä on oltava riittävä yhteys verovelvolliseen kohdistuvaan erityiseen

viranomaiskäsittelyyn, kuten verotarkastukseen, valmistautumiseen tai sen välttämiseen. Verohallinnon päätös perustui käsitykseen siitä, että muistio sisälsi ainakin oikeudellisen arvion yhtiön aiemmin noudattamasta menettelystä ja arvioon perustuvan toimenpidesuosituksen. *Verohallinnon esittämän perusteella muistion laatimisessa oli kysymys oikeudellisesta neuvontatoiminnasta.* Koska muistio oli liittynyt K Oy:n menettelyssä olleiden virheiden korjaamiseen, neuvonnalla oli katsottava olleen riittävä yhteys yhtiöön kohdistuvien viranomaistoimenpiteiden välttämiseen. *Toimeksiannon yhteydessä saadut tiedot olivat näin ollen todistamiskiellon piirissä,* eikä A Oy:llä ollut VML 19 §:ssä tai AVL 170 §:ssä tarkoitettua tiedonantovelvollisuutta.

Puolustautumisoikeuksien huomioon ottaminen edellyttää yleisesti asianosaisten prosessuaalisen aseman turvaamista⁵³. KHO:n ratkaisun mukaan veroneuvontapalveluita harjoittavalla yhtiöllä ei ollut velvollisuutta antaa muistiota veroviranomaisille, koska olisi ollut oikeudenkäymiskaaren todistamiskieltoa koskevien säännösten vastaista tulkita sivullisen tiedonantovelvollisuutta antamiseen velvoittavana. Ratkaisun lopputulos turvaa yksityisten asianosaisten mahdollisuuden hankkia oikeudellisia neuvontapalveluita veroasioissa VML 19 §:n tai AVL 170 §:n sanamuodosta huolimatta. Vähemmistön mukaan veroneuvontapalvelujen tarjoamista ei tule yleisesti rinnastaa oikeudenkäyntiavustajana toimimiseen. Oikeudenkäynnin käsite on keskeinen. Veroneuvonta on todistamiskiellon piirissä, kun kysymys päämiehen avustamisesta oikeudenkäyntiä edeltävässä vaiheessa tavoitteena välttää viranomaismenettelyyn joutuminen.

KHO:n päätös turvaa verovelvollisen puolustautumisoikeudet veroprosesseissa ja korostaa sitä, että oikeusvaltiossa viranomaisen tiedonsaantioikeus ei koskaan voi olla rajaton. Suomessa viranomaiset voivat pyytää yksityisiltä asianosaisilta ja kolmansilta tahoilta vain tarpeellisia tietoja lakisääteisiä tehtäviään varten.

Pankissa toimitettava vertailutietotarkastus

Verotarkastus voidaan VML 21 §:n mukaan toimittaa myös yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa (*vertailutietotarkastus*). Vertailutietotarkastuksen tarkoituksena on hankkia tietoa kolmansien verovelvollisten verotusta varten⁵⁴. Vertailutietotarkastukset systematisoivat verotuksessa tapahtuvaa tietojen ristiin tarkistamista väärinkäytösten paljastamiseksi.⁵⁵ Vertailutietoja voidaan kerätä myös verovelvollisen verotuksen toimittamisen tai verotarkastuksen yhteydessä.⁵⁶

Helsingin hallinto-oikeuden 25.6.2014 antamassa päätöksessä numero 14/0570/6 oli kysymys luottolaitoksessa toimitettavasta vertailutietotarkastuksesta. Hallinto-oikeudessa oli ratkaistavana pankin valitus Verohallinnon päätöksestä, jolla pankki luottolaitoksena oli velvoitettu esittämään päätöksessä mainitut tiedot VML 21 §:ssä tarkoitettua vertailutietotarkastusta varten.

Hallinto-oikeus hylkäsi pankin valituksen. Verohallinnon päätös aineiston esittämisestä vertailutietotarkastusta varten on VML 23 a §:ssä tarkoitettu muutoksenhakukelpoinen päätös. Lainmuutos 1411/2010, jolla vertailutietotarkastukset luottolaitoksissa on säädetty mahdollisiksi, on tullut voimaan 1.1.2011. Lain voimaantumisen estämättä pankkia oli voitu kehottaa esittämään tietoja myös lain voimaantumista edeltävältä ajalta.

⁵³ Ks. *Mäenpää* 2011, s. 328.

⁵⁴ Ks. *Juusela* 1998, s. 253.

⁵⁵ Ks. HE 336/1994, kohta 3 Esityksen vaikutukset.

⁵⁶ Ks. HE 336/1994, kohta 2.3 Vertailutietojen hankkiminen

Vertailutietotarkastuksessa tarkastuksen kohteella on velvollisuus esittää VML 14 §:n 1 momentissa säädetyn mukaisesti muun muassa *kirjanpitoa ja muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotuksessa*. Muun verovelvollisen verotuksessa tarpeen olevina ja siten vertailutietotarkastuksessa esittämisvelvollisuuden piiriin kuuluvina tietoina voidaan laajasti ymmärrettyä pitää kaikkia tietoja, joita voidaan tarvita verohallinnosta annetun lain 2 §:n 1 momentista ilmenevien verotuksen tehtävien hoitamiseksi.

Pankkiin kohdistuvan vertailutietotarkastuksen toimittamisen edellytyksenä ei päätöksessä katsottu olevan, että vireillä on etukäteen määritelty ja rajattu konkreettinen hallintotoimi tai hanke, joka edellyttää määrättyjen ja rajattujen tietojen saamista sivulliselta.

Pankissa voidaan hallinto-oikeuden mukaan toimittaa vertailutietotarkastus yksinomaan muiden verovelvollisten, kuten pankin asiakkaiden, verotuksessa käytettävien tietojen keräämiseksi.

Verotarkastuksessa esitettävää aineistoa koskevien säännösten perustuslainmukaisuus ei ole ollut eduskunnan perustuslakivaliokunnan arvioitavana. Aineiston esittämisvelvollisuus vertailutietotarkastuksessa velvoittaa varsinaisen verovelvollisen eli muun verovelvollisen verotuksen toimittamiseen nähden sivullisia tahoja, joille voi velvoitteen laiminlyönnistä olla seurauksena verotusmenettelylaissa tarkoitettu laiminlyöntimaksu ja rikosoikeudellinen rangaistus. Laajamittaisessa henkilöiden taloudellista asemaa koskevien tietojen luovuttamisessa esille voi tulla kysymys perustuslain 10 §:ssä turvatusta yksityiselämän suojasta. Perustuslain 106 § tulee hallinto-oikeuden mukaan kuitenkin sovellettavaksi vasta silloin, jos lain ja perustuslain välistä ristiriitaa ei ole mahdollista poistaa perusoikeusmyönteisen tulkinnan avulla.

Pankki esitti valituksessaan, että sillä ei osin ollut pyydettyjä tietoja lainkaan hallussaan, että tietojen esittäminen edellyttäisi osin tietojen kokoamista, muokkaamista ja suurta työtä ja että sille aiheutuisi osin huomattavia kustannuksia tietojen hankkimisesta ja esittämisestä pyydettyssä muodossa. Nämä seikat jäivät pankin väitteen varaan, eikä pankki esittänyt yksilöityä selvitystä esille tuomistaan huomattavista kustannuksista ja työmäärästä.

Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että Verohallinnolla on oikeus saada maksutta tiedot vertailutietotarkastusta varten ja verotarkastuksesta tyypillisesti aiheutuu tarkastuksen kohteelle työstä johtuvia ja muita kustannuksia⁵⁷. Jos pankki on esimerkiksi ulkoistanut kirjanpitoonsa tai muuhun aineistoonsa liittyvää ylläpitoa tai säilyttämistä, eivät tästä ulkopuolisille alihankkijoille mahdollisesti maksettavat korvaukset ole peruste sille, että aineiston esittämisvelvollisuutta verotarkastuksessa ei olisi. Liiketoimintaan yleensä väistämättä kuuluu liiketoiminnan luonteesta riippuen myös erilaisia viranomaistoiminnasta johtuvia kustannuksia. Pankilla luottolaitoksena on huomattava määrä muitakin kustannuksia aiheuttavia viranomaisvelvoitteita kuin verotukseen liittyvät velvoitteet.

Verohallinto oli pyytänyt eriteltyjä tietoja kaikista pankin asiakkaista. Pyydetty tiedot ovat hallinto-oikeuden mukaan verotarkastuksessa tarpeellisia pankin asiakkaita koskevia perustietoja. Eriteltyjen tietojen esittämistä kaikista asiakkaista pidettiin myös yhdenvertaisuuden näkökulmasta perusteltuna siihen verrattuna, että tietoja pyydetäisiin jollakin perusteella vain joistakin pankin asiakkaista. Lainoja koskevien tietojen osalta hallinto-oikeus totesi niin ikään, että pankilta pyydetty asiakas- ja lainakohtaiset tiedot olivat luonteeltaan pankin myöntämiä lainoja koskevia verotarkastuksessa tarpeellisina pidettäviä tietoja. Pyydettyjen vakuutuksia koskevien tietojen kohdalla pankki esitti muun muassa, että se on vakuutusten osalta välittäjän asemassa ja että vakuutusasiakkailta on ensisijainen asiakassuhde toiseen yritykseen, jolta viranomaisten tulisi pyytää tiedot. Pankin todettiin

⁵⁷ Verohallinnolla on VML 25 §:n mukaan oikeus saada maksutta sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevassa VML 3 luvussa tarkoitettut tiedot.

ainakin välittäneen vakuutuksia ja sillä on myös säilytettävänä ja hoidettavana varallisuutta vakuutuksiin liittyen. Vakuutuksista pyydettyjen tietojen arvioitiin olevan verotarkastuksessa tarpeellisia tietoja, jotka myös ovat pankin hallussa.

Valituksenalaisessa päätöksessä pyydettiin erillisen *maalistauksen mukaisista maista eriteltyt tiedot ulkomaan rahaliikenteestä*. Pankki esitti, että sen tulisi tältä osin seuloa rahaliikenteestään tapahtumia, että tiedot on mahdollista poimia vain käsityönä ja että olennaisuuskriteeriin perustuen alle 25 000 euron suoritukset tulisi rajata pois. Hallinto-oikeuden mukaan ulkomaan rahaliikennetietoja ilman euromääräistä rajaa on matalan verorasituksen maita käsittävän maalistauksen osalta pidettävä vertailutietotarkastuksessa tarpeellisina ja pankin esittämiselvöllisyyden piiriin kuuluvina tietoina.

Pankilta pyydettiin tilastotietoja ulkomaan rahaliikenteen jakautumisesta valtioiden välillä valuutta- ja kappalemääräisesti. Pankin mukaan tietoja ei ollut saatavissa sen omista järjestelmistä, ja se joutuisi maksamaan näistä tiedoista toiselle pankille. Verohallinto perusteli tilastotietojen tarpeellisuutta muun muassa kokonaiskuvan saamisella verovelvollisen toiminnasta, mikä helpottaa verotarkastuksen kohdistamista ja rajaamista kaikkein tarpeellisimpiin kohtiin. *Tilastotietojen ulkomaan rahaliikenteestä arvioitiin olevan sinänsä vertailutietotarkastuksessa tarpeellisia ja pankin esittämiselvöllisyyden piiriin kuuluvia*. Hallinto-oikeus totesi kuitenkin, että pankilla ei ole velvollisuutta esimerkiksi sellaisten asiakirjojen laatimiseen, joita sillä ei ole tai jotka sen pitäisi teettää jollain muulla taholla.

Pyydetyn aineiston esittämiselvöllisyyttä vertailutietotarkastuksessa tuki myös se, että *pyydettyt tiedot ovat tarpeen myös samaan aikaan toimitettavassa pankkikonsernin omaan toimintaan kohdistuvassa verotarkastuksessa*. Verohallinto oli voinut kehottaa pankkia esittämään samalla kertaa aineistoa kumpaakin verotarkastuslajia varten. Valituksenalaisessa päätöksessä pyydettyjen tietojen arvioitiin niiden sisällön ja luonteen perusteella olevan tarpeen vertailutietotarkastuksessa. *Asiassa esitetyn mukaisesti pyydetyn aineiston perusteella verotarkastusta voidaan jatkossa myös kohdentaa ja tarkentaa siihen liittyvine enemmän rajattuine ja yksilöityine aineistopyyntöineen*. Esittämiselvöllisyyttä ei aineistopyyntö, pyydettyjen tietojen sisältö ja luonne sekä Verohallinnon tietojen tarpeellisuudesta esittämä selvitys huomioon ottaen ollut hallinto-oikeuden mukaan pidettävä perustuslain, hallinnon yleisten oikeusperiaatteiden tai henkilötietolain säännösten vastaisena.

Asian käsittely KHO:ssa

Pankki valitti asiasta KHO:lle ja vaati, että yhtiölle asetettu velvollisuus tietojen luovuttamiseen on poistettava kohtien 1-3 osalta sekä kohdassa 4 mainittujen tilastotietojen ja maakohtaisten tietojen osalta.

Tietopyynnössään Verohallinto ei ollut eritelty, tarvitaanko tietoja VML 14 §:n vai 21 §:n mukaisessa tarkastuksessa. Tietopyyntö on tehty sekä yhtiön oman verotuksen oikeellisuuden että sen asiakkaita koskevien tietojen keräämiseksi. Pyydetty tiedot ovat pääsääntöisesti massaluonteisia, yksilöimättömiä tietoja. Tietopyynnössä ei ole yksilöity verovelvollisia esimerkiksi nimen, henkilötunnuksen tai velkakirjan perusteella, eikä sitä voida miltään osin pitää yksilöitynä eikä rajattuna.

Tietojen massapyynnön luonne on tullut esille myös verotarkastuksella. A:n asiakkaiden lukumäärä on kaiken kaikkiaan noin 20 000. Asiakaskunta koostuu sekä luonnollisista että juridisista henkilöistä.

Vertailutietotarkastuksesta ei myöskään lakitekstissä eikä hallituksen esityksessä säädetä menettelyä tai viitata menettelyihin, jotka säätelevät verotarkastusprosessia ja

verotarkastuksen toimittamista. Ylipäätään tällaista vertailutietotarkastusprosessia koskevaa menettelyllistä sääntelyä ei löydy Suomen lainsäädännöstä.

Asiaa ratkaistaessa olisi tullut ottaa huomioon, että kyse on myös perustuslain säännöksen tulkinnasta, jolloin asiassa ei olisi voinut tehdä kielteistä ratkaisua lähinnä sillä perusteella, että kyse ei olisi henkilötietolain 11 §:ssä tarkoitetuista tietojen käsittelykiellon piirissä olevista arkaluonteisista tiedoista tai että henkilötietolaki olisi toissijainen henkilötietolain 2 §:n 1 momentissa säädetyllä tavalla.

Kun tarkastellaan asiaa tietosuojavaltuutetun perusoikeusnäkökulmasta antaman lausunnon valossa, voidaan päätyä päinvastaiseen lopputulokseen kuin hallinto-oikeus on päättänyt. Samalla tavoin asiaan vaikuttaa myös vertailutietotarkastusta koskeva sääntelyhistoria. Tosiasiana voidaan pitää sitä, että vertailutietotarkastusta koskevaa sääntelyä ei tietojen luovuttamista koskevien sisällön ja menettelyjen osalta ole. Tällöin ei myöskään voida päätyä siihen johtopäätökseen, että lakisidonnaisuuden, täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden edellytykset täytyisivät.

Henkilötietolaki ei ole toissijainen, vaan A:n tilanteessa sovellettavaa oikeutta, koska ei ole olemassa mitään lakia, johon nähden henkilötietolaki olisi toissijainen. Tällöin ei ole merkitystä myöskään sillä, että verotietoja ei ole määritelty lain 11 §:ssä tarkoitetuiksi arkaluonteisiksi tiedoiksi. Verohallinto voi pyytää A:lta valituksenalaisen tietopyynnön osalta tietoja siinä laajuudessa, kuin VML 19 § määrittää. Tähän johtopäätökseen on päädyttävä, kun otetaan huomioon VML 14, 19 ja 21 §:n säännösten sanamuoto ja sääntelyn historia sekä perusoikeus- ja tietojenkäsittelyn näkökohdat.

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikön vastineen mukaan vertailutietotarkastuksessa esittämiselvöllisyyden laajuus määräytyy vastaavasti kuin VML 14 §:n tarkoittamassa verovelvollisen omaan verotukseen kohdistuvassa verotarkastuksessa. Vertailutietotarkastuksessa sovelletaan siten myös, mitä VMA 2–4 §:ssä säädetään.

Vertailutietotarkastuksella kerättyjen tietojen käsittelyssä ja salassapidossa noudatetaan, mitä verotietolain 4 ja 10 §:ssä, julkisuuslain 5 luvun 18 §:ssä ja 6 luvussa, henkilötietolain 2 §:n 1 momentissa ja valtioneuvoston asetuksessa tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa on säädetty. Yhtiön valituskirjelmässään esittämä käsitys poikkeaa näiltä osin voimassa olevan oikeuden sisällöstä.

VML 21 §:n tarkoittamassa vertailutietotarkastuksessa ja VML 19 §:n mukaisessa menettelyssä on kysymys eri asioista. Vertailutietotarkastusta koskevasta VML 21 §:n sanamuodosta sekä sen lainvalmisteluaineistosta ilmenee selvästi, että tämä menettely on itsenäinen suhteessa VML 19 §:n säännökseen. Myös VML 19 §:ää koskevasta lainvalmisteluaineistosta käy ilmi näiden säännösten erillisuus. VML 19 §:n säännöstä ei siten sovelleta vertailutietotarkastuksen yhteydessä.

Myös vertailutietotarkastukseen sovelletaan VML 22 §:n 3 momentin säännöstä. Verohallinto voi siten kerätä sivulliselta vertailutietoja sivullista koskevan muussa laissa säädetyn salassapitovelvollisuuden estämättä. VML 23 §:n 3 momentin nojalla Verohallinnolla on oikeus tarkastaa kaikki ne asiakirjat, joissa lain 3 luvussa tarkoitettuja tietoja voi olla saa tavissa. Edelleen vertailutietotarkastukseen sovelletaan tietojen maksuttomuutta koskevaa VML 25 §:n säännöstä.

Verohallinnon kehoitus on vertailutietotarkastusta koskevalta osaltaan asianmukainen, kun otetaan huomioon VML 21 §:n ja muutoinkin VML 3 luvun sääntely, tuon sääntelyn esityöt ja myös yleistä hallintomenettelyä koskevat säännökset ja periaatteet. Verohallinnon kehoitusta ei ole valituksenalaisilta kohdiltaan pidettävä perustuslain tai henkilötietolain säännösten vastaisena.

Ratkaisu KHO 2016 T 3593

KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja palautti asian hallinto-oikeudelle uudelleen käsiteltäväksi.

Verotarkastus voidaan toimittaa myös yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa. VML 3 luvun 23 a §:n 1 momentin⁵⁸ mukaan tiedonantovelvollinen saa hakea muutosta Verohallinnon päätökseen, joka koskee velvollisuutta antaa tässä luvussa tarkoitettuja tietoja. Muutosta haetaan valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin tiedonantovelvollisen kotikunta päätöstä tehtäessä kuului.

VML 23 a §:n 1 momentti⁵⁹ perustuu aiemmin voimassa olleeseen 23 a §:n 1 momenttiin⁶⁰. Jälkimmäisen esitöiden (HE 57/2004) mukaan, jos veroviranomainen katsoo, että joku on tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten nojalla velvollinen antamaan tietoja, ja kyseinen itse katsoo, että tällaista velvollisuutta ei ole tai että tiedonantovelvollisuus on rajoitetumpi kuin veroviranomainen on katsonut, tiedonantovelvollisuudesta annettaisiin kirjallinen valituskelpoinen päätös, josta olisi mahdollista valittaa siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään. Esitöissä on todettu, että pykälässä säädettävä menettely vastaisi tuolloista käytäntöä. Tällaisia päätöksiä oli annettu lähinnä erityiseen tiedonantovelvollisuuteen liittyen. Esitöissä on lisäksi todettu, ettei muutoksenhakuoikeus koskisi Verohallituksen yleistä tiedonantovelvollisuudesta antamaa päätöstä.

Verohallinto on 20.2.2013 päivätyssä kirjallisessa kehotuksessaan aiempaan tietopyyntöönsä, lähettämäänsä lisäselvitykseen ja keskusteluihin viitaten kehottanut pankkia esittämään VML 21 §:n nojalla kehotuksessa erikseen mainitun aineiston. Kirjalliseen kehotukseen on liitetty hallintolain 47 §:n ja HHL 14 §:n mukainen valitusosoitus. KHO katsoi, että Verohallinnon aiemman tietopyynnön ja keskustelujen jälkeen antama kirjallinen kehotus aineiston esittämisestä vertailutietotarkastusta varten on VML 3 luvun 23 a §:n 1 momentissa tarkoitettu päätös. Verohallinnon päätös on siten valituskelpoinen.

Verotarkastusmenettelyä koskevat sovellettavat oikeusohjeet on selostettu hallinto-oikeuden päätöksessä. HLL 33 §:n 1 momentin mukaan valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää.

Hallinto-oikeuden päätöksessä on käsitelty pankin Verohallinnon 20.2.2013 antamaa päätöstä kohtaan esittämiä vaatimuksia. Pankki oli valituksessaan muun muassa esittänyt, että sillä ei kaikilta osin ole pyydettyjä tietoja lainkaan hallussaan, että tietojen esittäminen edellyttää osin tietojen kokoamista, muokkaamista ja suurta työtä ja että sille aiheutuu osin huomattavia kustannuksia tietojen hankkimisesta ja esittämisestä pyydettyssä muodossa. Tämän vuoksi yhtiö katsoi Verohallinnon tietopyynnön ylittävän hallinto-oikeudellisten periaatteiden asettamat rajat.

Hallinto-oikeus on lausunut, että verotarkastuksista tarkastuksen kohteelle aiheutuvien kustannusten on erikseen kussakin yksittäistapauksessa arvioiden oltava oikeassa suhteessa pyydettyjen tietojen määrään, laatuun ja niiden käyttötarkoitukseen nähden. Valituksenalaisessa asiassa ei hallinto-oikeuden mukaan ole esitetty selvitystä pankille tosiasiallisesti aiheutuvista kustannuksista, eikä tarkastuksen teknisestä toteuttamistavastakaan

⁵⁸ Laki 875/2012.

⁵⁹ Laki 875/2012.

⁶⁰ Laki 565/2004.

ole selvyttä. Tähän nähden valituksenalaista päätöstä ei ollut muutettava sillä väitetyllä perusteella, että pankille aiheutuisi tietojen esittämisestä kohtuuttomia kustannuksia.

Hallinto-oikeus on todennut, että se ei myöskään ota kantaa tässä vaiheessa esimerkiksi mainittuun, pelkän pankin väitteen varaan jääneeseen seikkaan siitä, että sillä ei lainkaan ole joitakin tietoja hallussaan, vaan todennut, että pankilla ei ole velvollisuutta esimerkiksi sellaisten asiakirjojen laatimiseen, joita sillä ei ole tai jotka sen pitäisi teettää jollain muulla taholla. Lisäksi hallinto-oikeus ei ole ottanut kantaa tietojen esittämisen käytännön järjestämiseen tai pankille tietojen keräämisestä aiheutuvaan työmäärään.

KHO katsoi, että hallinto-oikeuden olisi tullut selvittää, mikä merkitys vaadittujen tietojen antamiseen liittyvällä työmäärällä ja kustannuksilla on pankille esitetyn kehotuksen lainmukaisuuden arvioinnissa, ja ratkaista, miltä osin pankilla on velvollisuus esittää Verohallinnon päätöksessä mainittu aineisto. Asiasta äänestettiin äänin 3-2.

VEROYLIASIAMIES TIMO RÄBINÄ
16.12.2016

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ

Ajankohtaisia veroprosessikysymyksiä

Ajankohtaisia veroprosessikysymyksiä

Yliopiston veropäivä, 16.12.2016
Dosentti, veroyliasiamies Timo Rabinä



Sisältö

1. Veron kiertämistä koskeva säännös (VML 28 § ym.)–
kanteenmuutoskielto
2. Ennakkoratkaisuja koskeva valitus ja olosuhteiden
muutos
3. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia näkökohtia



Veron kiertämistä koskeva säännös (VML 28 § ym.) – kanteenmuutoskielto?

Kanteenmuutoskieltoa koskeva sääntely

- HLL 26a §: Oikaisuvaatimuksen vaikutus valituksen sisältöön (LTK → HAO)
 - "Jos hallintopäätöstä ei ole oikaisuvaatimuksen johdosta muutettu tai kumottu, oikaisuvaatimuksen tekijä saa valittaessaan oikaisuvaatimuspäätöksestä esittää uusia perusteita. Hän saa esittää myös sellaisen uuden vaatimuksen, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai sittemmin esille tulleeseen seikkaan."
- HLL 27 §: Valituksen muuttaminen (HAO → KHO, VH → HAO)
 - 1 mom: "Valittaja saa valitusajan päättymisen jälkeen esittää vireillä olevassa asiassa ainoastaan sellaisen uuden vaatimuksen, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai valitusajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan. Valittaja saa vaatia myös täytäntöönpanon kieltämistä tai tehdä muun sivuvaatimuksen."
 - 2 mom: "Valittaja saa valitusajan päättymisen jälkeen esittää uusia perusteita vaatimuksensa tueksi, jollei asia sen johdosta muutu toiseksi."
- Molempien säännösten taustalla OK 14:2§

Pääperiaatteet

- **Kanteenmuutoshakielto tulee arvioitavaksi**
 1. ylemmässä muutoksenhakuasteessa tehdyssä muutoksenhaussa (LTK→ HAO tai HAO→ KHO)
 2. samassa muutoksenhakuasteessa, kun muutoksenhakija täydentää muutoksenhakukirjelmäänsä muutoksenhakuajan päättymisen jälkeen
- **Uuden perusteen (perustelun) saa aina esittää**
 - poikkeuksena, jos asia tämän johdosta muuttuu toiseksi
 - matkakuluvaatimus: alemmassa asteessa 2 tunnin sääntö perusteena, ylemmässä asteessa saa esittää uutena perusteena 3 km:n perusteen
 - voi sinänsä johtaa asian kumoamiseen ja palauttamiseen alempaan asteeseen (ylempi aste ei ota ensiasteena käsiteltäväkseen tätä uutta perustetta)
- **Uutta vaatimusta ei saa esittää**
 - poikkeuksena, jos uusi vaatimus perustuu muutoksenhaun aikana tapahtuneeseen olosuhteiden muutokseen tai vasta silloin tietoon tulleeseen seikkaan
- "Pellikuvana" se, mikä on muutoksenhakuasteen tutkimisvallan laajuus
- Laajemmin kanteenmuutoshakiellosta, Myrsky – Rabinä: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, 2015, s. 531 ss.



- **Mikä VML 28 § (ym.) on tässä suhteessa?**
 - **uusi peruste vai uusi vaatimus?**
 - tulee *käytännössä* esille, kun oikeudenvallontayksikkö hakee muutosta tai antaa vastineen, *esimerkiksi*:
 1. Asia on verotuksessa (esim. verotarkastuksessa) selvitetty ja Verohallinnon verotuspäätös on ollut verovelvolliselle "myönteinen", asiassa ei ole ollut lainkaan esillä VML 28 §:n soveltaminen. Voiko oikeudenvallontayksikkö *oikaisuvaatimuksessaan* vaatia tulon verottamista VML 28 §:n nojalla? (tässä asia tulee siis esille jo VH→LTK-vaiheessa)
 2. Asia on verotuksessa selvitetty ja Verohallinnon verotuspäätös on ollut verovelvolliselle "kielteinen", asiassa ei ole ollut lainkaan esillä VML 28 §:n soveltaminen. Lautakunta poistaa verotuksen. Voiko oikeudenvallontayksikkö *valituksessaan* HAO:lle vaatia tulon verottamista VML 28 §:n nojalla?



▪ Mikä VML 28 § (ym.) on tässä suhteessa?

3. Asia on verotuksessa selvitetty ja tulo on verotettu, mutta VML 28 §:n säännöstä ei ole sovellettu. Lautakunta hylkää verovelvollisen oikaisuvaatimuksen ja verovelvollinen valittaa HAO:een. Voiko oikeudenvallontayksikkö vaatia HAO-vastineessaan, että asiassa on joka tapauksessa sovellettava VML 28 §:n säännöstä? Onko merkitystä sillä, onko VML 28 §:n soveltaminen ollut ensiasteessa esillä?
- Voiko veroprosessin toinen osapuoli, käytännössä siis oikeudenvallontayksikkö, esittää tehokkaasti prosessin aikana VML 28 §:n soveltamista koskevan vaatimuksen siten, että muutoksenhakuaste tutkii sen?
 - Onko kysymys uudesta vaatimuksesta vai uudesta perusteesta ja miten tämä suhtautuu kanteenmuutoskieltoon ja sen kääntöpuolena olevaan muutoksenhakuasteen tutkimisvallan laajuuteen?
 - Seuraavassa esittelen vain KHO:n käytäntöä



KHO 13.11.1985 T 5237 (ei julk.), veronsaajan valituksessa esitetty VerL 56 §:n soveltamisvaatimus

- Prosessiasetelma oli se, että tutkijalautakunta oli verovelvollisen vaatimuksesta kumonnut peitellyn osingon verotuksen. *Veronsaaja haki muutosta* LO:ssa peitellyn osingon verotuksena. LO hylkäsi valituksen. KHO:ssa *tarkastusasiames* vaati *ensimmäistä kertaa* tulon verottamista veron kiertämistä koskevan säännöksen (VerL 56 §) nojalla. Verovelvollinen katsoi KHO:ssa, että kysymys on kielletystä kanteenmuutoksesta. KHO tutki vaatimuksen ja kumosi verotuksen uudelleen toimitettavaksi.



KHO 13.11.1985 T 5237 (ei julk.), veronsaajan valituksessa esitetty
VerL 56 §:n soveltamisvaatimus

- Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä:
- "Tarkastusasiamiehen vaatimusta, että asia palautetaan verolautakunnalle L:n kuulemista varten ja verotuksen toimittamiseksi niin kuin verotuslain 56 §:ssä edellytetään, ei ole pidettävä sellaisena uutena tai muutettuna vaatimuksena, jonka tutkimiselle täällä olisi este. Sen vuoksi korkein hallinto-oikeus hylkää L:n vaatimuksen, että tarkastusasiamiehen valitus jätetään tutkimatta.
- Mitä itse asiaan tulee, niin koska tarkastusasiamies on täällä esittänyt perusteita sille, että puheena olevien osakkeiden myynti on tapahtunut siinä tarkoituksessa, että verosta vapauduttaisiin ja L:lle näin ollen ennen asian ratkaisemista verotuslain 56 §:n 2 momentin mukaan on varattava tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista, korkein hallinto-oikeus asian näin muuttuneeseen tilaan nähden, ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen, kumoo lääninoikeuden ja veroviranomaisten päätökset ja palauttaa asian verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi."



KHO 14.5.1999 T 1159 (ei julk.), veronsaajan valituksessa esitetty
VerL 56 §:n soveltamisvaatimus

- Prosessiasetelma oli se, että jälkiverotus oli toimitettu soveltamatta verotuslain 56 §:ää. Vasta lääninoikeus kumosi verotuksen. *Veroasiamies oli siis muutoksenhakijana ensimmäistä kertaa vasta KHO:ssa.* Veroasiamiehellä ei siis ole ollut muutoksenhakuintressiä aikaisemmin, koska verotus oli toimitettu.
- KHO:n päätöksestä:
 - "Veroasiamiehet ovat pyytäneet lupaa valittaa lääninoikeuden päätöksestä ja yhteisessä valituksessa vaatineet lääninoikeuden päätöksen kumoamista sekä toimitettujen jälkiverotusten saattamista voimaan ensisijaisesti sillä perusteella, että Z-kaupoista saatu tulo voidaan verolakien normaalilla tulkinnalla kohdistaa K:n tulona verotettavaksi, ja toissijaisesti, että K:ta voidaan jälkiverottaa tulosta verotuslain 56 §:n nojalla."



KHO 14.5.1999 T 1159 (ei julk.), veronsaajan valituksessa esitetty VerL 56 §:n soveltamisvaatimus

- KHO toteaa päätösohjeissaan:

"K on vastineessaan esittänyt väitteen siitä, että veroasiamiesten toissijainen vaatimus on kielletty kanteenmuutos ja että vaatimus on sen vuoksi jätettävä tutkimatta. Veroasiamiesten vaatimukset eivät kuitenkaan ole oikeudenkäynnin aikana muuttuneet lopputulokseltaan ja vaatimukset perustuvat samaan tosiseikastoon. Asia ei ole muuttunut toiseksi sen vuoksi, että vaatimuksen perusteeksi on toissijaisesti esitetty verotuslain 56 §:n soveltamista. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus hylkää K:n väitteen. Asiassa saatu selvitys huomioon ottaen veroasiamiehet eivät ole saattaneet ilmeiseksi, että K:ta voitaisiin verotuslain 56 §:n nojalla verottaa Z-tulosta."

KHO 2014:119, veronsaajan valituksessa esille nostettu mahdollisuus VML 28 §:n soveltamisesta

- Prosessiasetelma oli se, että säännönmukaisessa verotuksessa A Oy:n veroilmoituksesta poikettiin VML 31 §:n nojalla (ei sovellettu VML 28 §:ää). Lautakunta hylkäsi A Oy:n oikaisuvaatimuksen (ei sovellettu VML 28 §:ää). Hallinto-oikeus hyväksyi yhtiön valituksen todeten, että siirtohintaoikaisuun oikeudellisen muodon sivuuttaen ilman VML 28 §:n soveltamista on suhtauduttava varauksellisesti. Oikeudenvallontayksikkö valitti KHO:een ja vaati, että verotus tulee perustaa VML 31 §:n säännökseen. Oikeudenvallontayksikkö toi myös esille, että VML 28 §:n säännöksen soveltamisedellytysten voitaisiin katsoa täyttyvän (ei selvää, nimenomaista vaatimusta VML 28 §:n soveltamisesta).

KHO 2014:119

- KHO:n päätöksen sovelletuissa oikeuschjeissa ei mainita VML 28 §:ää
- Perusteluissa viittaus veron välttämisen tarkoitukseen näin:
 - "Näin ollen ja kun lisäksi otetaan huomioon se, että osapuolten ei ole verotusta toimitettaessa edes väitetty ryhtyneen nyt kysymyksessä olevaan lainajärjestelyyn veron välttämisen tarkoituksessa, Konserniverokeskus ei ole esittämillään perusteilla voinut yhtiön verotusta toimittaessaan katsoa B:n myöntämästä lainasta yhtiölle kertyneitä korkoja kokonaan vähennyskelvottomiksi."
- Ks. myös vähemmistön äänestyslausunnossa näin:
 - "Kysymyksessä olevassa asiassa jää osin epäselväksi, katsooko Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö lainan ehtojen poikkeavan markkinaehtoisista joissakin nimenomaisissa suhteissa, vai pitääkö oikeudenvallontayksikkö lainaa, sellaisena kuin se ehtoineen on, ylipäänsä pikemminkin oman pääoman luonteisena."



KHO 2015:32 ; veronsaajan vastineessa esitetty VSVL 37 §:n soveltamisvaatimus

- Tapauksessa oikeudenvallontayksikkö esitti *vastineessaan* korkeimmalle hallinto-oikeudelle *ensimmäistä kertaa prosessin aikana*, että verovelvollisen valitus tulisi joka tapauksessa hylätä VSVL 37 §:n veron kiertämistä koskevan säännöksen nojalla (ensisijaisesti normaalitulkinnalla hylättävä).
- Korkeimman hallinto-oikeuden enemmistö hylkäsi verovelvollisen valituksen aikaisemmin jo esillä olleella perusteella, joten enemmistön ei tarvinnut ottaa kantaa asiassa esitettyyn VSVL 37 §:n soveltamisvaatimukseen.
- Sen sijaan toinen vähemmistöön jääneistä oikeuden jäsenistä olisi hyväksynyt verovelvollisen valituksen, ja hän otti perusteluissaan nimenomaisesti kantaa kysymykseen: "Katson, että asiassa ei ole myöskään ilmennyt, että toimenpiteeseen olisi ryhdytty siinä tarkoituksessa, että verosta vältyttäisiin varainsiirtoverolain 37 §:ssä tarkoitettulla tavalla." Tämä jäsen siis tutki asian myös tältä osin.



Yhteenveto

- KHO:n vuosien 1985 ja 1999 ratkaisut ohjenuorana, koska niissä on otettu konkreettinen kanta: prosessioikeudellisesti kysymys on perusteesta (samat tosiseikat, sama veroasia)
- Ei eroa valitus- tai vastineasetelmien välillä; asetelmat voivat myös vaihdella prosessin aikana
- Prosessissa esitettyjen vaatimusten selkeys ja täsmällisyys korostuu; muutoksenhakuaste tuskin oma-aloitteisesti alkaa soveltamaan VML 28 §:ää, vrt. virallisperiaate
- Ensi asteen verotuksessa ja verotarkastuksessa tulisi tehdä tietoinen ratkaisu siitä, selvitetäänkö / kuullaanko / sovelletaanko veron kiertämistä koskevaa säännöstä → tämä ratkaisu vaikuttaa jatkoprosessin prosessiasetelmaan
- Kaikki se, mitä edellä selostettiin, koskee myös muiden verolakien veron kiertämistä koskevia säännöksiä ja myös arvonnäköverotuksen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta; samantyyppinen ongelma koskee myös eri veron kiertämistä koskevien säännösten soveltamista rinnakkain, esim. EVL 52h § ja VML 28 §
- Tämänkaltaisia asioita on vireillä eri asteissa → julkaistua käytäntöä olisi hyvä saada

Ennakkoratkaisua koskeva valitus ja olosuhteiden muutos

Mistä on kysymys?

- Ennakkoratkaisuhakemus, jossa on kuvattu suunniteltu oikeustoimijärjestely ja sen olosuhteet
- Verohallinto antaa ennakkoratkaisun hakemuksessa kuvattuun asetelmaan
- Oikeudenvilvontayksikkö (tai verovelvollinen) hakee muutosta annettuun ennakkoratkaisuun
- Tässä voidaan nähdä kaksi eri tilannetta:
 1. Oikeudenkäynnin aikana tulee ilmi, että ennakkoratkaisussa kuvattua oikeustointajärjestelyä *ei tehdä lainkaan* tai *se on jo toteutettu toisin* kuin hakemuksessa oli kuvattu (ennakkoratkaisu tavallaan menettää merkityksensä – käy tarpeettomaksi)
 2. Oikeudenkäynnin aikana tulee ilmi, että hakemuksessa kuvattu *järjestely sinänsä toteutetaan, mutta olosuhteet ovat muuttuneet* (ennakkoratkaisu menettää sitovuusvaikutuksensa)
- Mitä tuomioistuin tekee – annettavan päätöksen sisältö?
- Mitä tehdään peritylle ennakkoratkaisumaksulle?



1. Ennakkoratkaisu ei toteudu tai toteutui toisin – ratkaisuvaihtoehdot:

1. Valitus jätetään tutkimatta
 - näin KHO 23.12.2014 T 4097 (ei julk.):
 - "Korkeimmalle hallinto-oikeudelle saapuneen selvityksen mukaan ennakkoratkaisussa suunnitellut osakkeiden lahjoitukset on toteutettu ennakkoratkaisusta poikkeavasti siten, että K:t eivät ole pidättäneet itselleen lahjoittamiinsa osakkeisiin liittyvää äänioikeutta. Siten Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusperuste on poistunut eikä oikeudenvilvontayksiköllä ole enää asiassa oikeussuojan tarvetta. Tämän vuoksi valituslupahakemus ja valitus on jätettävä tutkimatta."
 - valittajalla ei ole muutoksenhakuinnostia, koska päätöksellä ei ole verotuksellista merkitystä
 - tällöin ennakkoratkaisu (mahdollinen, jopa julkaistu, HAO:n päätös) jää lainvoimaiseksi
 - syntykö ongelma: voiko ennakkoratkaisu / HAO:n päätös muodostaa jotain käytäntöä joko tälle hakijalle tai yleisemminkin? Luottamuksensuojavaikutus?



2. Valitus käsitellään, asiaratkaisua ei anneta, vaan ennakkoratkaisu poistetaan tai kumotaan ja enemmän lausuman antaminen valituksesta raukeaa

- Hallinto-oikeuskäytännössä on tällaisia ratkaisuja
- Oikeudenkäynnin jälkeen ei ole olemassa ennakkoratkaisua → ei vastaavaa ongelmaa "käytäntö"vaikutuksesta tai luottamuksensuojasta kuin edellä
- Jos verovelvollinen itse pyytää ennakkoratkaisua prosessin aikana poistettavaksi, hakemus katsotaan peruutetuksi → ennakkoratkaisu poistetaan (ennakkoratkaisua ei anneta)

- Esim. Pohjois-Suomen HAO 4.10.2016 taltio 16/0507/3 (ei julk.)
 - Asiassa oli kysymys suunnitellusta osakevaihdosta (veroneutraalisuus) vs. veron kiertäminen
 - Ennakkoratkaisu: osakevaihtoa pidetään veroneutraalina
 - Oikeudenvilvontayksikkö valitti hallinto-oikeuteen ja katsoi, että järjestelyyn tulee soveltaa EVL 52 h §:n säännöstä
 - Ennakkoratkaisun saaja ilmoitti HAO:lle, että tietty järjestelyyn liittyvä kauppa ei toteutunut, joten osakevaihtoa ja lahjoituksia ei olisi voitukaan tehdä; hakija ylläpiti ennakkoratkaisua, mutta jos ratkaisu poistetaan, peritty ennakkoratkaisumaksu tulee poistaa
 - HAO: poisti ennakkoratkaisun ja totesi, että enemmän lausunnon antaminen oikeudenvilvontayksikön valituksesta raukeaa (ään. 2-1, vähemmistöön jäänyt olisi jättänyt valituksen tutkimatta, kuten em. KHO:n ratkaisu)
 - HAO: hakija oli toiminut ennakkoratkaisuhakemuksesta poikkeavalla tavalla ja muuttuneet olosuhteet → nämä eivät merkitse sitä, että hakijalla olisi oikeus saada ennakkoratkaisusta peritty maksu takaisin

2. Muuttuneet olosuhteet / sitovuusvaikutus: KHO 2016:173 (hallintoneuvoston jäsenyys – PerVL 55 §), perusteluista:

- *Asian raja*us. Asiassa on Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen johdosta kysymys hallinto-oikeuden päätöksen ja edelleen Verohallinnon antaman ennakkoratkaisun lainmukaisuuden arvioimisesta. Ennakkoratkaisun antaminen perustuu niihin tosiseikkoihin, jotka verovelvollinen on hakemuksensa tueksi esittänyt, eikä seikkojen oikeellisuutta ole lähtökohtaisesti tarpeen selvittää. Mikäli myöhemmin osoittautuu, että hakemuksessa ilmoitetut tosiseikat eivät vastaa todella toteutuneita seikkoja, tämä voi johtaa ennakkoratkaisun sitomattomuuteen mutta ei tarkoita sitä, että ennakkoratkaisu sinänsä olisi virheellinen. Tämä lähtökohta huomioon ottaen sellainen muutoksenhaun yhteydessä esitetty selvitys, joka koskee olosuhteiden muuttumista ennakkoratkaisun antamisen jälkeen, voidaan ottaa vain hyvin rajoitetusti huomioon, kun tuomioistuimessa arvioidaan ennakkoratkaisun lainmukaisuutta. Tähän nähden asiassa ei voida ottaa huomioon sitä selvitystä, johon X Oy ei ole asian käsittelyn aiemmissa vaiheissa tukeutunut ja jonka yhtiö on vasta tänne toimittamassaan vastineessa esittänyt B:n ja C:n työskentelemisestä yhtiössä vastineen antamisen ajankohtana.
- → asiaratkaisu annettiin, koska järjestely sinänsä aiottiin edelleen toteuttaa



- **Vaasan HAO 28.6.2016 taltio 16/03112/1 (julkaistu): Ennakkoratkaisu – Hakijan valitus – Muuttuneet olosuhteet – Ennakkoratkaisun sitovuus**

X Oy:n tarkoituksena oli luovuttaa osakasyhtiölleen omistamansa kiinteistöyhtiön osakekokonaisuudet, joihin sisältyi liike- ja asuinhuoneistoja. X Oy oli hakenut ennakkoratkaisua osakekokonaisuuksien käyvästä arvosta ja siten luovutusvoiton määrästä. Verovelvollinen haki muutosta Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun.

Osakekokonaisuuksiin sisältyvien liikehuoneistojen käyttötarkoitukset olivat muuttuneet ennakkoratkaisuhakemuksen vireilläoloaikana, joten valituksenalainen päätös oli annettu vanhentunein tiedoin. Hakija ei ollut valituksessaankaan esittänyt muuttuneisiin tietoihin perustuvaa arviota osakekokonaisuuksien hinnasta. Tieto muuttuneista olosuhteista oli saatu veronsaajien oikeudenvallontayksiköltä.

Vaikka asiassa oli saatu uutta tietoa, hallinto-oikeus ei palauttanut asiaa Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi vaan hylkäsi verovelvollisen valituksen.

Koska luovutuksen kohteena olevien osakkeiden luovutusvoittoverotusta ei voitu muuttuneiden olosuhteiden vuoksi toimittaa annetun ennakkoratkaisun mukaisena, hallinto-oikeus poisti päätöksestä ennakkoratkaisun sitovuutta koskevan määräyksen.



- Turun HAO 31.10.2016 taltio 16/0614/3 (julkaistu): Ennakkoratkaisu – Muuttuneet olosuhteet – Ennakkoratkaisun kumoaminen

Verohallinto oli lausunut ennakkoratkaisuna, että S:n osakkeiden luovutukseen sovelletaan tuloverolain luovutustappiota koskevaa säännöstä ja että luovutustappioksi muodostuu yhtiön laskelman mukainen määrä.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti ennakkoratkaisusta ja vaati, ettei hakemuksessa kuvattuun osakkeiden luovutukseen sovelleta tuloverolain luovutusvoittoa tai -tappiota koskevia säännöksiä.

S ilmoitti lisävastineessaan, että ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatut osakeluovutuksen olosuhteet ovat olennaisesti muuttuneet ja hän on saanut uuden muuttuneisiin olosuhteisiin perustuvan ennakkoratkaisun samaa asiaa koskien.

Hallinto-oikeus totesi, että kummankaan osapuolen intressit eivät vaadi asian ratkaisemista, koska S:n mukaan asiassa on annettu uusi lainvoiman saanut ennakkoratkaisu eikä valituksenalaisella ennakkoratkaisukysymyksellä ole enää merkitystä. Näin ollen hallinto-oikeus kumosi ennakkoratkaisun ja enemmän lausunnon antaminen asiasta raukesi.

- Oikeudenvallontayksikön muutoksenhaut ennakkoratkaisuihin – tilastotietoa

- **Kalenterivuosi 2015**

- Verohallinnon ennakkoratkaisut: 40 valitusta / 3.287 ennakkoratkaisua, 1,2 %
- KVL:n ennakkoratkaisut: 8 valitusta / 52 ennakkoratkaisua, 15,3 %
- Ks. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toimintakertomus 2015 (s.6-7), www.vero.fi

- **Vuosi 2016, ajalla 1.1.-30.10.2016**

- Verohallinnon ennakkoratkaisuihin 23 valitusta
- KVL:n ennakkoratkaisuihin 5 valitusta

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia näkökohtia

Oikeudenkäyntikulut veroasioissa – sääntely

- HLL 74 §. Korvausvelvollisuus

Asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti *asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta*, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Mitä tässä pykälässä ja 75 §:ssä säädetään asianosaisesta, voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen.

Harkittaessa *julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta* on otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä.

Yksityistä asianosaista ei saa velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja, ellei yksityinen asianosainen ole esittänyt ilmeisen perusteetonta vaatimusta.

Oikeudenkäyntikulut veroasioissa – ilmiön laajuus

- Oikeudenvälontayksikössä tehtiin vuonna 2015 tutkimus, jossa käytiin läpi mm. 5/2013 – 5/2014 annetut hallinto-oikeuksien ratkaisut, joissa oli ollut esillä oikeudenkäyntikuluja koskeva vaatimus
- Ks. laajemmin Salla Autio – Timo Räbinä: Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä, Verotus 1/2016, s. 38 ss.
- Kulukorvausvaatimukset ovat yleistyneet, mutta niitä tuomitaan varsin harvoin korvattaviksi
- Verovelvollinen ei käytännössä joudu korvaamaan Verohallinnon (oikeudenvälontayksikön) kuluja, mutta oikeudenkäyntimaksulla (esim. hallinto-oikeudessa 250 €) tosiasiaa luodaan vähäisissä asioissa kulluriskä verovelvolliselle

Oikeudenkäyntikulut veroasioissa – ilmiön laajuus



Oikeudenkäyntikulut veroasioissa

- Mielenkiintoinen uusi ilmiö, jossa Verohallinto on joutunut korvaamaan verovelvollisen kulut KHO:ssa:
 - Oikeudenvilvontayksikkö muutoksenhakijana
 - Verovelvollinen voitti
 - Päätös julkaistiin
 - KHO 2014:8 (ään. 4-1, lainasaamisten menetys EVL:n mukaan) ja 2015:74 (kotitalousvähennys)
 - Kummassakin tapauksessa asia on siis ollut tulkinnanvarainen, eikä oikeudenkäynti siten ole käsittäkseni aiheutunut viranomaisen virheestä
 - Päätöksen lopputulos huomioon ottaen olisi kuitenkin kohtuutonta, että verovelvollinen joutuisi kantamaan kulunsa yksin
 - Peruste kuluille on tässä käsitykseni mukaan se, että tietty yksittäinen verovelvollinen on joutunut oikeudenkäyntiin tulkinnanvaraisessa asiassa "muiden puolesta"
 - Pidän ratkaisua perusteltuna

Pitäisikö veroasioissa siirtyä tuomioistuinvaiheessa nykyistä selvästi laajempaan kulukorvauskäytäntöön – näkökohtia

- **Peruskysymys:** onko verotusta koskevassa oikeudenkäynnissä kysymys
 - 1) hallintopäätöksen laillisuuden arvioimisesta/oikeusturvan antamisesta vai
 - 2) verovelkasuhteesta johtuvasta oikeusriidasta?
 - Kumpi näkökulma painottuu enemmän? Arvioidaanko jokaista yksittäistä veroprosessia samojen kriteerien perusteella?
- **Oikeudenkäyntimaksu** merkitsee tosiasiallisesti sitä, että vähäisissä verovalitusasioissa on nyt olemassa kuluriski, vaikkakaan se ei muodollisesti ole vastapuolelle maksettu korvaus tämän oikeudenkäyntikuluista
 - tosiasiasa kysymys on muutoksenhakijan suorittamasta maksusta oikeudenkäynnistä julkisyhteisölle aiheutuneiden kulujen kattamiseksi
 - kohdistuu tosiasiasa yksityisiin asianosaisiin (verovelvollisiin)
 - "suurissa" veroprosesseissa tuomioistuinmaksulla ei ole asiallisesti mitään merkitystä

- **Hallintolainkäyttölain uudistus tämän vaalikauden aikana?**
 - voitaisiinko tässä yhteydessä oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia periaatteita väljentää niin, että eri asiaryhmille tulisi hallintoprosessissa toisistaan poikkeava ja tarvittaessa laajempi liikkumavara kulujen korvaamisessa
 - mitä voitaisiin jättää oikeuskäytännön kehittymisen varaan?
- **Kulut oikaisuvaatimusvaiheessa?**
 - Ongelmana on se, että oikaisuvaatimusvaiheessa usein esitetään kokonaan uusia vaatimuksia tai muuta kokonaan uutta selvitystä (vrt. myös tulevat menettelyuudistukset)
 - Asiaa voitaisiin arvioida sen jälkeen, kun yhtenäinen muutoksenhakujärjestelmä on toiminut jonkin aikaa ja nyt vireillä olevat menettelyuudistukset on saatettu loppuun
- **Jos veroprosessi luonteessa painottuu verovelkasuhteesta johtuva oikeusriita**
→ kulukorvaukset molemmin puolin

Kiitos!

TOHTORIKOULUTETTAVA KENNETH HELLSTEN

YLIOPISTON VEROPÄIVÄ 16.12.2016

Ennakkomaksut arvonlisäverotuksessa



Ennakkomaksut arvonlisäverotuksessa

Tohtorikoulutettava Kenneth Hellsten

Yliopiston veropäivä
16.12.2016



Johdanto

- Arvonlisäveroä suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarän ja palvelun myynnistä (AVL 1 §)
 - Edellytyksenä on vastike + tavarän luovutus tai palvelun suoritus
 - Tavarän luovutus ja palvelun suoritus ovat verotettavat tapahtumat
- Veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetki (AVL 15 §)
 - Pääsääntönä suoriteperuste, eli luovutus- tai suoritushetki
 - Poikkeuksena ennakkomaksu, josta veron suorittamisvelvollisuus syntyy maksuperusteisesti, eli maksun vastaanottamishetkellä
- Veron suorittamisvelvollisuus syntyy ennakkomaksusta ennen verotettavan tapahtuman toteutumista
- Vähennysoikeus syntyy, kun (vähennyskelpoisen) veron suorittamisvelvollisuus syntyy



Johdanto

- Yleensä on selvää, että ennakkomaksun jälkeen on tapahtunut tavaran luovutus tai palvelun suoritus sovitun mukaisesti
- Toisinaan on epäselvää, onko tapahtunut (tavaran luovutusta tai) palvelun suoritusta
 - Hotelli ei suorittanut palvelua asiakkaalle, joka purki sopimuksen varaamastaan hotellihuoneesta menettäen maksamansa käsirahan eli ennakkomaksun (asia C-277/05, *Société thermale*)
 - Lentoyhtiö suoritti sovitun palvelun myös matkustajalle, joka ei käyttänyt lippua eikä voinut saada sen hintaa palautetuksi (yhdistetyt asiat C-250/14 ja C-289/14, *Air France-KLM*)



Esitelmässä käsiteltävät kysymykset

1. Onko tapahtunut vastikkeellinen (tavaran luovutus tai) palvelun suoritus?
 - Sopimus perutaan tai puretaan
 - Ennakkomaksun maksaja (ostaja) ei käytä palvelua, joka oli hänen käytettävissään sopimuksen mukaisesti (*no show*)
2. Jos ei ole tapahtunut vastikkeellista luovutusta tai suoritusta, mikä vaikutus tällä on yhtäältä myyjän ja toisaalta ostajan verotukseen?
 - Ennakkomaksun saaja (myyjä) on tilittänyt veron
 - Ostaja on (mahdollisesti) vähentänyt veron



1 Onko tapahtunut vastikkeellinen palvelun suoritus?

- Tapauskohmainen kokonaisarviointi, jossa merkitystä on annettava mm. sopimusehdoille
- Merkitystä on ensinnäkin sillä, miten suoritettava palvelu määritetään
 - Tavarantoimittajalla tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (direktiivin 14 artikla)
 - Palvelun suorituksella tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavarantoimittajalle luovutus (direktiivin 24 artikla)
 - Palvelun suorituksen määritelmä on laaja, mikä aiheuttaa toisinaan tulkintavaikeuksia



1 Onko tapahtunut vastikkeellinen palvelun suoritus?

- Merkitystä on ensinnäkin sillä, miten suoritettava palvelu määritetään (jatkuu)
 - Palvelu määritettiin asiassa *Air France-KLM* matkustajan oikeudeksi saada kuljetussopimuksesta johtuvat velvoitteet täytetyiksi
 - Näin määritetty palvelu tulee tuomioistuimen mukaan suoritetuksi riippumatta, käyttääkö matkustaja tätä oikeutta
 - Onko edes kysymys ennakkomaksusta?
 - "Myynti on saatettu päätökseen ja se on lopullinen silloin, kun matkustaja on maksanut lipun hinnan ja lentoyhtiö on vahvistanut, että matkustajalle on varattu paikka lennolle."
 - Asia *Société thermale* palvelua ei määritetty vastaavalla tavalla asiakkaan oikeudeksi saada majoitussopimuksesta johtuvat velvoitteet täytetyiksi
- Mikä on oikea palvelun määritelmä eri liiketoimissa?



1 Onko tapahtunut vastikkeellinen palvelun suoritus?

- Palvelun suoritusajankohta on ratkaiseva ennakkomaksutilanteissa?
 - Tavarantoimitusajankohta on helpompi määrittää kuin palvelun suoritusajankohta
 - Kertaluonteisen palvelun suoritusajankohdasta ei ole säännöstä
 - Jatkuvaluonteinen palvelu katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat (direktiivin 64 artikla)
 - Artiklasta voi tehdä yleisemmän johtopäätöksen, jonka mukaan myös kertaluonteinen palvelu on suoritettu, kun suoritus on loppuunsaatettu eli kun palvelun suorittaminen on päättynyt



1 Onko tapahtunut vastikkeellinen palvelun suoritus?

- Palvelun suoritusajankohta on ratkaiseva ennakkomaksutilanteissa? (jatkuu)
 - Suorituksen luonteella on merkitystä määriteltäessä tätä ajankohtaa
 - Päättymisajankohtana täytyy pitää lähtökohtaisesti hetkeä, jolloin myyjä on tehnyt kaikki tarpeelliset toimenpiteet, jotta ostaja voi halutessaan hyödyntää sovittua palvelua
 - Vrt. asia *Air France-KLM*, jonka mukaan "lentoyhtiö suorittaa palvelun jo silloin, kun se saattaa matkustajan sellaiseen asemaan, että tämä voi käyttää näitä palveluja."



1 Majoituspalvelusta suoritettu ennakkomaksu esimerkkinä

- Sanotun mukaisesti hotelli on suorittanut sovittun vastikkeellisen majoituspalvelun hetkellä, jolloin huone on asiakkaan käytettävissä / vastaanotettavissa
 - Verotettava tapahtuma on toteutunut
- Hotelli ei ole suorittanut sovittua vastikkeellista majoituspalvelua ennen ko. ajankohtaa
 - Sopimus voidaan peruttaa / purkaa ilman veroseuraamuksia



2 Myyjän verotus, kun vastikkeellista luovutusta tai suoritusta ei tapahdu

- Periaatteessa ei tulisi syntyä lopullista velvollisuutta tilittää veroa
 - Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan laskun antaja on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron, vaikka verollista liiketoimea ei olisi suoritettu
- Ennakkomaksua ei palauteta ostajalle
 - Veroton vahingonkorvaus myyjälle (asia *Société thermale*)
 - Ei nimenomaista säännöstä tilitetyn veron oikaisemisesta
 - Annettava uusi veroton lasku?



2 Myyjän verotus, kun vastikkeellista luovutusta tai suoritusta ei tapahdu

- Ennakkomaksu palautetaan ostajalle
 - AVL 78 §:n ja 209 b § uudet säännökset (HE 110/2016 vp, tulevat voimaan 1.1.2017)
 - Veron perusteesta saadaan vähentää ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä
 - Myyjän on annettava lasku oikaisuerästä



2 Ostajan verotus, kun vastikkeellista luovutusta tai suoritusta ei tapahdu

- Arvonlisäverodirektiivin mukaan tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun johdosta tehtyä vähennystä on oikaistava, kun kyseistä luovutusta ei ole tehty, vaikka luovuttaja pysyisi velvollisena maksamaan tämän veron eikä olisi palauttanut ennakkomaksua (asia C-107/13, *FIRIN OOD*, ks. myös direktiivin 184 ja 185 artikla)
 - Sama koskee myös palvelun suorituksesta maksetun ennakkomaksun johdosta tehtyä vähennystä?
- AVL 118 §:n uusi säännös (tulee voimaan 1.1.2017)
 - Jos hankintaa koskevan vähennyksen tekemisen jälkeen sopimus on mitätöity, peruutettu tai purettu, vähennettyä veroa on oikaistava