

# Verotuksen ongelmat ja uudet ilmiöt oikeuskäytännössä

Vesa-Pekka Nuotio, oikeusneuvos, OTT, VT

Yritysten muuttuva verotus, 14.6.2018



Korkein hallinto-oikeus  
Högsta förvaltningsdomstolen

# Esityksestä

- Yritysten verotuksen ongelmat ja uudet ilmiöt oikeuskäytännössä – mitä tarkoitetaan?
- Miten lähestyä uutta ongelmatilannetta tai ilmiötä yrityksen verotusta koskevassa muutoksenhakuasiassa?
- Oma metodini – on myös muita lähestymistapoja.
- Esimerkkejä eri tekijöiden vaikutuksesta ratkaisutoimintaan.



# Onko KHO:ssa uusia yritysverotuksen ongelmia tai ilmiöitä?

- Yritysten tuloverotusta koskeva muutoksenhaku tapahtuu pääsääntöisesti kolmiportaisen muutoksenhakujärjestelmän kautta.
  - Esillä olevat asiat koskevat usein vanhoja verovuosia (esimerkiksi toiminnanohjausjärjestelmän kehityskuluja ja verovuosia 2005–2009 koskeva KHO 2017:146).
  - Esillä olevat asiat koskevat usein myös teemoja, jotka eivät sinänsä ole uusia:
    - Poistomenetelmän vaihtaminen – KHO 2018:4 ja KHO 7.6.1972 T 2305A;
    - Konsernien hallintopalvelut – KHO 2017:146 ja KHO 1986 II 577;
    - Yleishyödylliset yhteisöt – KHO 2017:191 (ampumarata).
  - Muutoksenhakuprosessin aikana kyseessä olevaa oikeuskysymystä on voitu jo tarkastella laajasti niin, että eri ratkaisuvaihtoehdot ja niitä tukevat seikat on jo tuotu esille.



# Mikä aiheuttaa uusia ongelmia ja/tai ilmiöitä yritysten tuloverotukseen?

- Verolainsäädännön muutokset
  - Ennakovalitusmenettely ja KHO 2017:191;
  - Tasevertailu ja KHO 2015:11 sekä 2018:2 &
  - Työpanososinko ja KHO 2018:40.
- Muun lainsäädännön muutokset - esimerkiksi rajat ylittäviä sulautumisia koskeva KHO 2018:59.
- Kansainvälistyminen, taloudellisen toiminnan monimuotoisuus ja taloudellisten toimijoiden innovatiivisuus - esimerkiksi vertaislainoja koskeva KHO 2018:11.
- Verotuksessa tilanteita voidaan usein perustellusti tarkastella eri lähtökohdista ja siten päätyä erilaisiin lopputuloksiin.



# Oikeuden rakenteet

- Tuori: Kriittinen oikeuspositivismi (2000) on esittänyt, että oikeus on jaettavissa
  - pintarakenteeseen, joka muodostuu voimassa olevasta lainsäädännöstä ja tuomioistuinratkaisusta &
  - pintatason alapuolisiin tasoihin, joita ovat oikeuskulttuuri ja oikeuden syvärakenteet mukaan lukien praktinen tieto kuten oikeuslähdeoppi.
    - Oikeuskulttuuri muodostuu oikeuden muistista ja oikeuden sedimentoituneesta historiasta.
  - Oikeuden alapuoliset tasot luovat pintatasolle mahdollisuuksia, mutta ne myös asettavat pintatasolle rajoituksia (justifikaatio- ja kritiikkisuhde).



# Yritysten verotusta koskevat syvärakenteet – praktinen tieto

- Wikström, Ossa & Urpilainen: Vero-oikeuden yleiset opit (2015), s. 24:
  - Vero-oikeuden yleiset opit muodostuvat vero-oikeuden lukuisia yksityiskohtia yhteen nivovista käsitteistä, periaatteista ja teorioista, jotka yhdessä muodostavat vero-oikeudellisen asiantuntijatiedon perusteet.
- KHO 2017:39 (optio-oikeudet ja varainsiirtovero)
  - Korkein hallinto-oikeus toteaa, että varainsiirtoverolakia koskevan hallituksen esityksen (HE 121/1996 vp) mukaan varainsiirtoveroa ei ole tarkoitettu suoritettavaksi osakemerkinnästä. Tästä ei ole kuitenkaan otettu lakiin erillistä säännöstä, koska osakemerkintään perustuva saanto ei ole käsitteellisesti luovutus, minkä vuoksi se ei kuulu varainsiirtoverolain soveltamisalaan. Osakeyhtiölain mukaan optio-oikeus on osakkeiden vastikkeellista merkintää koskeva oikeus. Kysymys on siis välivaiheesta järjestelyssä, joka voi johtaa osakkeiden merkitsemiseen, minkä vuoksi optio-oikeuden merkitsemistään ei ole perusteltua pitää luovutuksena varainsiirtoverolakia sovellettaessa.



# Yritysten verotusta koskevat syvärakenteet – sedimentoitunut lainsäädäntö

- YHL ja sitä koskeva oikeuskäytäntö
  - KVL 11.5.1998 nro 75 (kun eläkevakuutusosakeyhtiö muutettiin keskinäiseksi vakuutusyhtiöksi, kyse oli TVL 24 §:ssä tarkoitettuihin toimiin rinnastuvasta toimesta, minkä vuoksi keskinäinen vakuutusyhtiö verotuksessa otettiin huomioon eläkevakuutusosakeyhtiön verotuksissa vahvistetut ja vielä käyttämättä olevat yhtiöveron hyvitykset).
- EVL:n käyttöomaisuusosakkeiden luovutushintojen verovapauden edellytykseksi asetetun vuoden omistujan laskenta ja saman lain ennen vuotta 1993 voimassa olleita määräaikoja koskeva soveltamiskäytäntö.
  - KVL 22.6.2005 nro 50 (ky:n muuttaminen oy:ksi ei aloittanut uutta vuoden määräaikaa), joka pidetty muuttumattomana voimassa KHO 30.1.2006 T 155.
- Omaisuuksien käsite TVL:ssa (KHO 2018:11 – vertaislainasta kertyvän menetyksen vähennyskelpoisuus ja vuoden 1974 TVL:a koskeva oikeuskäytäntö).



# Onko olemassa yritysten verotusta koskevia yleisiä periaatteita?

- HE 47/2009 vp:
  - ”(Työpanosinkoa koskeva) säännös soveltuisi esimerkiksi tilanteisiin, joissa verovelvollinen omistaa holdingyhtiön, joka on osakkaana osinkoa jakavassa yhtiössä. Osinko verotettaisiin verovelvollisella myös tällaisissa välillisen omistuksen tilanteissa heti osingonjakovuonna, vaikka osingonsaajana olisi verovelvollisen omistama holdingyhtiö. Vastaavalla tavalla kuin verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 28 §:n soveltamistilanteissa holdingyhtiön edelleen jakamaa osinkoa ei tällaisissa tilanteissa enää verotettaisi toiseen kertaan verojärjestelmän yleisten periaatteiden mukaisesti.
  - Ks. myös työpanosinkoja ja suosivaa osingonjakoa koskeva KHO 2016:218 sekä ei-kollektiiviseksi katsotusta eläkevakuutuksesta kertyvää tuloa koskeva KHO 2018:37.





# Valinta eri ratkaisuvaihtoehtojen kesken

- EVL sisältää säännökset tulojen veronalaisuudesta, menojen ja menetysten vähennyskelpoisuudesta sekä tulojen ja menojen (ml hankintamenot) jaksottamisesta.
  - Säännöksien tulkinnasta on kertynyt runsaasti oikeuskäytäntöä (ja muuta materiaalia).
- Valittavan ratkaisun on lähtökohtaisesti oltava näiden yleisten säännösten ja aiemmin annettujen, oikeuskäytäntöä ohjaavien prejudikaattien mukainen.
- Hallinto-oikeuden yleiset periaatteet ml. luottamuksensuoja otettava huomioon.
- Vero on verovelvollisen tekemän oikeustoimen taloudellinen seuraamus.
- Verovelvollisella on valinnanvapaus.
- Toisaalta verotuksessa on pyrittävä arvioimaan tehtyjä toimenpiteitä niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaan (kannustinjärjestelmää kuuluvaa holdingyhtiötä koskeva KHO 2016:66 ja työpanososinkoa sekä kommandiittiyhtiötä koskeva 2018:40).



# Rajoitukset valittavalle ratkaisuvaihtoehdolle (1/3)

- Lainsäätäjän rooli
  - KHO 2015:61 (osakeyhtiön toimintamuodon muutos osuuskunnaksi): Osakeyhtiön muuttaminen osuuskunnaksi ei kuulu (TVL 24 §:n) säännöksen 1 - 5 kohdissa mainittuihin toimintamuodon muutoksiin eikä sitä voida pitää 6 kohdassa tarkoitettuna niihin rinnastettavana tapauksena. Säännöksen soveltamisalaa ei voida laajentaa laintulkinnalla koskemaan myös tällaista yritysmuodon muutosta.
  - KHO 2008:6 (lääkäriyhtiön erilaiset osakkeet sekä viittaus lainsäädännön tuolloiseen tilaan).
- EU-oikeuden merkitys
  - KHO 2000:45 (ns. kartellisakko): Kun lisäksi otettiin huomioon, että Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 85 ja 86 artiklan ensimmäisen täytäntöönpanoasetuksen, N:o 17, 15 artiklan 4 kohdan mukaan sakko ei ole luonteeltaan rikosoikeudellinen seuraamus, komission harkintavalta sakon määräämisessä, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 5 kohdan sanamuoto sekä se, että säännös merkitsee poikkeusta elinkeinomenojen yleisestä vähennyskelpoisuudesta, sakkoa ei ollut pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 5 kohdassa tarkoitettuna rangaistusluonteisena maksuseuraamuksena vaan hallinnollisena maksuseuraamuksena (, joka oli verotuksessa vähennyskelpoinen).



# Rajoitukset valittavalle ratkaisuvaihtoehdolle (2/3)

- Verosopimukset ja niiden soveltamisohjeet
  - TVL 135 §: (Vero)sopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tämän lain mukaan.
    - EVL 6 a § 3 mom 2 kohta: Osinko on veronalaista tuloa, jos osinkoa jakava yhteisö on tuloverolain 33 a §:n 2 momentissa tarkoitettu julkisesti noteerattu yhtiö ja osingonsaaja on muu yhteisö kuin julkisesti noteerattu yhtiö, joka ei omista osinkoa jaettaessa välittömästi vähintään kymmentä prosenttia osinkoa jakavan yhtiön **osakepääomasta**.
    - Puolan verosopimus 21 artikla 1 kappale b kohta: Osinko, jonka Puolassa asuva yhtiö maksaa Suomessa asuvalle yhtiölle, vapautetaan Suomen verosta, jos saaja välittömästi hallitsee vähintään 10 prosenttia osingon maksavan yhtiön **äänimäärästä**.
    - KHO 2011:101: Tulkittaessa Suomessa OECD:n malliverosopimuksen mukaisia verosopimuksen määräyksiä on perusteltua antaa merkitystä sille, mitä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on sopimuksen tulkinnasta lausuttu riippumatta siitä, onko sopimuksen toinen osapuoli OECD:n jäsen.
- Ihmisoikeuksien vaikutus:
  - KHO 2015:53 (ravintolatoimintaa harjoittanut ky, veronkorotus ja ne bis in idem).



# Rajoitukset valittavalle ratkaisuvaihtoehdolle (3/3)

- Vero-oikeuden osalta on yleensä korostettu legalismia eli lakitekstin keskeistä asemaa:
  - KHO 2015:11: Kun (EVL 18 a §:n) säännöksessä on kuitenkin yksiselitteisesti säädetty siitä, miten tasevertailu tehdään, säännöksen sanamuodosta, joka on toistettu myös hallituksen esityksen perusteluissa, ei ole perusteita poiketa yleisluontoisen säännöksen tarkoitusta koskevan hallituksen esityksen maininnan perusteella.
  - Mutta, mutta...
    - TVL 135 §:n vaikutus.
    - KHO 2011:23: ”(TVL 123 §:ssä) ei sinänsä edellytetä, että sulautumisen tulisi olla EVL 52 a §:n mukainen ja siten veroneutraali sulautuminen”. Silti tappio ei siirtynyt sulautumisessa, joka ei ollut EVL 52 a §:n mukainen.
    - KHO 2007:78 – purkutappio oli ilman VML 28 §:n soveltamistakin vähennyskelvoton, kun purettavaa yhtiötä oli ennen purkua tyhjennetty konserniavustuksin ja osingonjain.
    - KHO 2011:2 – sekafuusio oli veroneutraali toimi, vaikka vastaanottava yhtiö ei antanut itselleen sulautumisvastiketta.



# Muita ratkaisutoimintaa ohjaavia/rajoittavia tekijöitä (1/5)

- Lainsäätäjän tarkoitus
  - KHO 2018:59: Koska jäsenvaltioiden rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä ei tule (HE 177/1995 vp jakson 2.1 mukaisesti) kohdella verotuksessa ankarammin kuin jäsenmaan sisäisiä järjestelyjä, EVL 52 e §:n 3 momentissa tarkoitetuille varoille ei ole annettava laajempaa merkityssisältöä kuin mikä on saman lain 51 d §:ssä tarkoitettun omaisuuden merkityssisältö.
- Verojärjestelmän johdonmukaisuus
  - KHO 2011:23 (tappioiden siirtyminen ei veroneutraalissa sulautumisessa): Sekä tuloverolaki että elinkeinotulon verottamisesta annettu laki koskevat tuloverotusta. Lakien välisiä yhteensovitusilanteita tulee arvioida tuloverojärjestelmän kokonaisuuden kannalta.



## Muita ratkaisutoimintaa ohjaavia/rajoittavia tekijöitä (2/5)

- Verojärjestelmän johdonmukaisuus (jatkoa)
  - KHO 2017:39 (optio-oikeudet ja varainsiirtovero): Tuloverotuksen kannalta (yhtiölle itselleen suunnatussa osakeannissa merkittyjen osakkeiden) luovutusta on oikeuskäytännössä pidetty sijoittajien yhtiöön tekemänä pääomansijoituksena (KHO 2007:43), eikä tästä lähtökohdasta ole aiheellista varainsiirtoverotuksessa poiketa. Näin ollen, ja kun otetaan huomioon myös pääomaverodirektiivin säännökset ja unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-415/02, *komissio v. Belgia*, korkein hallinto-oikeus katsoo, että varainsiirtoveroa ei ole suoritettava myöskään silloin, kun työntekijä saa optio-oikeuden perusteella sellaisia osakkeita, jotka ovat tulleet yhtiön haltuun sen itselleen suuntaamassa osakeannissa.



## Muita ratkaisutoimintaa ohjaavia/rajoittavia tekijöitä (3/5)

- Verojärjestelmän johdonmukaisuus (jatkoa)
  - KHO 2011:31 (hallitusjäsenen palkkion kohdistaminen) perustelujen viides kappale: ...EPL (1118/1996) 13 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan palkalla tarkoitetaan muun muassa hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota. Vaikka lopullista verotusta koskevia ratkaisuja ei lähtökohtaisesti tehdä ennakkoperintää koskevien säännösten perusteella, kyseinen hallintoelimen jäsenyydestä maksettavia palkkioita koskeva lainkohta on ainoana asiaa koskevana erityissäännöksenä asiassa merkityksellinen. Ennakkonpidätystä koskeva säännös, jonka mukaan palkalla tarkoitetaan muun muassa hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, on johdonmukainen osa tuloverojärjestelmän kokonaisuutta vain, jos tällaista suoritusta pidetään palkkana myös lopullisessa verotuksessa.
  - Siirrettävien PVC-hallien verokohtelu arvonnisäveron osalta ja kiinteistöverotuksessa (KHO 2014:71 sekä KHO 2016:102)





# Muita ratkaisutoimintaa ohjaavia/rajaavia tekijöitä (4/5)

- Johdonmukaisuus kirjanpitomenettelyssä hyväksytyjen jaksotusratkaisujen kanssa:
  - KHO 2016:62 (pelirahasta kertyvien tulojen jaksotus): Yhtiön noudattama tulojen jaksottamistapa on periaatteeltaan hyväksytty kirjanpitolautakunnan 9.12.2014 antamassa lausunnossa. Yhtiön kirjanpidollisen tuloksen ja verotuksessa laskettavan tuloksen välille ei ole syytä nyt käsiteltävänä olevassa tulon jaksottamista koskevassa asiassa muodostaa tarpeettomia eroja.
  - KHO 1999:6 (ennakko-osinkojärjestelmä): Osinkotuotoksi ja saamiseksi kirjattu osinko, jonka maksamisesta osingon jakava yhtiö on päättänyt hakemuksessa ilmoitetulla tavalla, katsotaan verotuksessa sen verovuoden tuloksi, jonka tulosta se hyvän kirjanpitotavan mukaan on parantanut.
- Johdonmukaisuus muiden alojen sääntelyn/ohjeistuksen kanssa(?)
  - KHO 2011:2 (sekafuusio ja veroneutraalisuus).
  - KHO 2013:27 (listattua yhtiötä koskeva julkinen ostotarjous ja tarjouksen edullisuudesta hyvän pörssitavan mukaisesti hankitusta asiantuntijaselvityksestä aiheutuneiden kulujen vähennyskelpoisuus).





# Muita ratkaisutoimintaa ohjaavia/rajaavia tekijöitä (5/5)

- Muu kansainvälinen ohjeistus kuin verosopimusten kommentaari
  - KHO 2017:146 (hallintopalveluveloitusten voittolisä): ”...markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä pidettävien OECD:n siirtohintaohjeiden....”
  - Mutta siirtohintasiassa valittavan ratkaisun on oltava EVL:n säännösten mukainen:
    - KHO 2017:145 (siirtohinnoitteluoikaisu ja toiminnanohjausjärjestelmän kehitysprojektin kulujen ja tuottojen jaksotus).
    - KHO 2009:70: Koska (suomalaisen tytäryhtiön alihintaan ulkomaiselle emoyhtiölle luovuttamia) osakkeita voitiin hakemuksen olosuhteissa pitää EVL 6 b §:ssä tarkoitetulla tavalla verovapaasti luovutettavina osakkeina, luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa käytettäessä. Näissä olosuhteissa VML 31 §:n säännös ei tullut tytäryhtiön verotuksessa sovellettavaksi.
- Verotuksen massamenettelyluonne ja siitä aiheutuva kaavamaisen ratkaisumallin suosiminen usein toistuvissa tilanteissa??
  - KHO 2015:11: Myös käytännön syyt puoltavat lain sanamuodon mukaista tulkintaa, kun otetaan huomioon, että säännöstä sovelletaan monissa eri valtioissa laadittaviin usein toisistaan ainakin jossain määrin poikkeaviin säännöksiin perustuviin tilinpäätöksiin.



# Yhteenvetoa

- Jos ratkaistavana on aidosti uuden ongelmatilanteen tai uuden ilmiön verokohtelu, vaihtoehtoisten ratkaisuvaihtoehtojen kesken tehtävälle valinnalle on useita rajoituksia ja ohjaavia tekijöitä.
- Rajoituksilla ja ohjaavilla tekijöillä voidaan katsoa olevan erilaisia painoarvoja ja ne voivat vaikuttaa erilaisissa tilanteissa.
- Yksittäiset ratkaisutilanteessa rajoitukset ja ohjaavat tekijät voivat puoltaa ei ratkaisuvaihtoehtoja.
- Loppujen lopuksi ratkaisija joutuu tekemään punnintaa eri ratkaisuvaihtoehtojen välillä.

