

LEGALITEETTIPERIAATE VERO-OIKEUDESSA

Tarkastelun kohteena erityisesti yleisen veronkier-
tosäännöksen (VML 28 §) ja siirtohinnoittelun oikei-
susäännöksen (VML 31 §) soveltamiskäytäntö

1 Legaliteettiperiaate ja siihen perustuva verolain laajentavan tulkinnan kielto ovat vero-oikeuden tärkeimmät oikeusperiaatteet

Perustuslaissa on säädetty verotuksen legaliteetti-
periaatteesta.¹ Perustuslain 81 §:n mukaan ”Valtion
verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset
verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista
sekä verovelvollisen oikeusturvasta.”² Verovel-
lisuuden suuruus tulee käydä ilmi suoraan laista.
Verovelvollisuus ei voi perustua lakia alemman
tasoiseen säädökseen. Se ei myöskään voi perustua
veroviranomaisen harkintavaltaan. Veroja ei voida

asettaa myöskään tuomiovallalla. Tuomioistuinten
tehtävänä on soveltaa voimassa olevaa lakia yksit-
täistapauksissa. Voimassa olevan oikeuden muut-
taminen on lainsäätäjän tehtävä.³

Lakisidonnaisuuden vaatimus ilmenee myös
perustuslain 2 §:ssä, jonka mukaan julkisen vallan
käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa
toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia (hallinnon
lainalaisuusperiaate). Veroviranomaisten verotus-
päätösten tulee siis perustua yksinomaan voimassa
olevaan oikeuteen. Samoin verotusmenettelyssä,
kuten esimerkiksi verotarkastuksissa, veroviran-
omaisten toimivallan ja käytäntöjen tulee perustua
lakiin. Lakiin perustumattomien velvoitteiden aset-
taminen verovelvolliselle tai lakiin perustumattomi-
en käytäntöjen noudattaminen verotusmenettelyssä
ovat yksiselitteisesti vastoin legaliteettiperiaatetta.⁴

¹ Legaliteettiperiaatteesta käytetään myös termejä laillisuusperiaate ja lakisidonnaisuuden periaate (englanniksi Rule of Law). Legaliteettiperiaatteen taustalla on yksilön omistusoikeuden ja elinkeinovapauden turvaaminen suhteessa valtiovaltaan. Legaliteettiperiaate on myös EU-oikeuden perustavanlaatuisen lähtökohta.

² Verotus on lähtökohtaisesti puuttumista perustuslain 15 §:ssä turvattuun omaisuuden suojaan. Omaisuuden suojaan puuttumiseen on olemassa erityinen oikeuttamisperuste, josta on säädetty perustuslain 81 §:ssä. Verotusoikeuden käyttämisen, ja omaisuuden suojaan puuttumisen, on kuitenkin tapahduttava tiukasti tämän legaliteettiperiaatteen rajoissa. Ks. *Pekka Länsi-neva*: Perusoikeudet ja varallisuussuhteet, Suomalainen lakimiesyhdistys 2002 s. 168–177.

³ Ks. *Ilkka Saraviita*: Perustuslaki, Talentum 2011 s. 710, *Kaarlo Tuori*: Onko maksu maksu vai vero vai...? Juhlajulkaisu Pekka Hallberg 1944–12/6–2004, Suomalainen Lakimiesyhdistys 2004 s. 465 ja *Veli-Pekka Viljanen*: Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. WSOY 2001 s. 12–13. Legaliteettiperiaate on keskeinen oikeusperiaate myös EU-oikeudessa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa. Ks. *Kristiina Äimä*: Veroprosessioikeus, WSOYpro 2011 s. 102–103.

⁴ Ks. *Olli Mäenpää*: Hallinto-oikeus, Alma Talent 2018 s. 65–66 ja *Matti Myrsky*: Perustuslain merkityksestä verotuksen kannalta, Verotus 2005 s. 29–32.

Perustuslain legaliteettiperiaate tarkoittaa sitä, että verolakien tulisi olla niin täsmällisiä ja tarkkarajaisia, että verolain soveltaja eli veroviranomaiset ja tuomioistuimet voivat perustaa ratkaisunsa lähtökohtaisesti aina suoraan lakiin. Verolaissa voidaan antaa harkintavaltaa lain soveltajalle vain poikkeuksellisissa tilanteissa ja silloinkin harkintavaltaa voidaan antaa vain hyvin rajoitetusti. Legaliteettiperiaatteen nojalla on selvää, että harkintavaltaa antavia verosäännöksiä on tulkittava supistavasti ja epäselvissä tilanteissa verovelvollisen eduksi. Mikäli verolakeja voitaisiin tulkita laajentavasti, verosta määrääminen siirtyisi legaliteettiperiaatteen vastaisesti lainsäätäjältä lain soveltajalle.

Legaliteettiperiaate on siis sekä itsenäinen oikeusperiaate – verotuksen on perustuttava lakiin – että laintulkintaa ohjaava periaate – veron määrittäminen ei voi perustua verolain laajentavaan tulkintaan (analogiakielto). Legaliteettiperiaate edellyttää, että verolain tulkinnassa tulee lähtökohtaisesti käyttää *e contrario*- eli supistavaa, sanamuodon mukaista tulkintaa. Analogia- eli laajentava tulkinta on lähtökohtaisesti kiellettyä.⁵

Verolakien soveltamisessa on noudatettava perustuslainmukaista (perusoikeusmyönteistä) laintulkintaa. Perustuslainmukaisen laintulkinnan vaatimus on vahvistunut merkittävästi vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen myötä, jolloin perustuslakiin kirjattiin nimenomaisesti perustuslain etusijan periaate (PL 106 §). Perustuslaki on muun lainsäädännön yläpuolella ja se tulee ottaa huomioon tavallisten lakien tulkinnassa. Näin ollen perustuslaki saattaa rajoittaa tai ohjata tavallisten lakien tulkintaa. Perustuslainmukainen laintulkinta edellyttää, että verolakeja ja erityisesti viranomaiselle harkin-

tavaltaa antavia verosäännöksiä on tulkittava perustuslain legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla eli supistavasti (*e contrario*) ja epäselvissä tilanteissa verovelvollisen eduksi.⁶

2 Verotuspäätöksen on perustuttava päteviin oikeuslähteisiin ja länsimaisen oikeusvaltion oikeuslähdeoppiin

2.1 Yleinen oikeuslähdeoppi

Legaliteettiperiaatteen mukaan virkamiehen ja tuomarin päätöksen on perustuttava voimassa olevaan oikeuteen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että oikeudellisen ratkaisun on perustuttava länsimaisissa oikeusjärjestyksissä (ml. Suomessa) hyväksytyihin oikeuslähteisiin ja niiden käyttämiseen länsimaisissa oikeusjärjestyksissä (ml. Suomessa) hyväksytyillä tavoilla.⁷

Oikeuslähteet on perinteisesti ryhmitelty vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallituihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittava oikeuslähde on laki, mikä tarkoittaa käytännössä sitä, että oikeudellisen ratkaisun tulee perustua ensisijaisesti lain sanamuodon mukaiseen tulkintaan.⁸ Mikäli julkisen vallan käyttäjä ei noudata vahvasti velvoittavaa oikeuslähdetä (lain sanamuodon mukaista tulkintaa), hän syyllistyy virkavelvollisuuden laiminlyöntiin eli virkarikokseen.

Mikäli oikeudellista ratkaisua ei voida tehdä pelkästään lain sanamuodon perusteella, voidaan turvautua heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lain esityöt (lähinnä hallituksen esitykset sekä eduskunnan valiokuntien mietinnöt ja lausunnot) ja korkeimpi-

⁵ Ks. *Kauko Wikström – Jaakko Ossa – Matti Urpilainen*: Vero-oikeuden yleiset opit, Kauppakamari 2015 s. 34–43. Ks. *Matti Urpilainen*: Verovelvollisen suosimisen periaate, Edilex 26.5.2014.

⁶ Ks. *Tuomas Ojanen*: KHO:2007:77 – Pro fisco contra legem constitutionalem, Lakimies 2/2008 s. 302–303 ja *Lauri Soikkeli*: Luottamuksensuoja verotuksessa, WSOY 2003 s. 77–86. Vero-oikeuteen sisältyy myös ns. verovelvollisen suosimisen periaate (*“in dubio contra fiscum”*), jonka mukaan epäselvissä tulkintatilanteissa pitää valita vaihtoehto, joka on verovelvolliselle edullisin. Periaatetta ilmentää mm. VML 74 §, jonka mukaan oikaisulautakunnissa tai tuomioistuimissa tasan menevissä äänestyksissä äänspäätökseksi tulee se mielipide, joka on verovelvolliselle edullisempi. Verovelvollisen suosimisen periaate voidaan johtaa myös perustuslain legaliteettiperiaatteesta ja verolain laajentavan tulkinnan kiellosta.

⁷ Ks. *Frans Vanistendael*: Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law, Asia-Pacific Tax Bulletin 2010 s. 209–211.

⁸ Suomen oikeusjärjestelmässä lakien etusijajärjestys on: EU-oikeus, perustuslaki, tavalliset lait.

en tuomioistuinten ennakkoratkaisut. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ei ole pakko käyttää, mutta niistä poikkeaminen on perusteltava.

Sallittuja oikeuslähteitä ovat muun muassa oikeustieteellinen kirjallisuus, oikeusvertailu, oikeushistoriallinen tutkimus, viranomaisten lausunnot ja itsesääätelyelinten ratkaisut. Sallittuihin oikeuslähteisiin on mahdollista vedota vain tulkintatilanteissa, joissa oikeudellista ratkaisua ei voida perustella pelkästään velvoittavilla oikeuslähteillä.⁹

2.2 Vero-oikeudellisessa tulkinnassa korostuvat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet

Aineellisen vero-oikeuden tulkinnassa voidaan erottaa tilanteet, joissa on kyse verovelvolliselle maksuunpantavan veron suuruuteen liittyvästä tulkintatilanteesta ja toisaalta tulkintatilanteet, joissa ratkaisun lopputuloksella ei ole vaikutusta verovelvolliselle maksuunpantavan veron suuruuteen. Vero-oikeudelliset tulkintatilanteet kuuluvat lähes poikkeuksetta ensin mainittuun kategoriaan eli tulkintaratkaisulla on vaikutusta maksuunpantavan veron suuruuteen. Muita kuin veron määrään vaikuttavia tulkintatilanteita voi esiintyä lähinnä joissain jaksottamiseen tai kohdistamiseen liittyvissä kysymyksissä.

Veron määrään vaikuttavissa tulkintatilanteissa korostuvat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet. Perustuslain legaliteettiperiaate ja siihen perustuva

verolain laajentavan tulkinnan kielto edellyttävät, että verotusratkaisun on perustuttava lähtökohtaisesti aina lain sanamuotoon¹⁰. Jos lain sanamuodosta ei löydy tukea veron määrittämiselle, vero on lähtökohtaisesti jätettävä määrittämättä.¹¹

Legaliteettiperiaate asettaa verolakien säätämislle edellytyksen kirjoittaa verolait niin selkeästi ja yksityiskohtaisesti, että maksuunpantavan veron määrä voidaan saada selville verolain säännöksistä. Joissain tulkintatilanteissa on hyväksyttävää käyttää lain esitöitä (lähinnä hallituksen esitystä) lain sanamuotojen merkityssisällön selvittämisessä. Maksuunpantavan veron suuruuteen liittyvää tulkintaratkaisua verovelvollisen vahingoksi ei kuitenkaan voida tehdä pelkästään lain esitöiden perusteella, vaan sille on löydyttävä peruste myös lain sanamuodosta.¹²

Sellaisissa aineellisen verolain tulkintatilanteissa, joissa ratkaisun lopputuloksella ei ole vaikutusta maksuunpantavan veron suuruuteen, voidaan käyttää oikeuslähteitä yleisen oikeuslähdeopin mukaisilla tavoilla. Tällaisissa tulkintatilanteissa perustuslain legaliteettiperiaate ja verolain laajentavan tulkinnan kielto eivät edellytä tulkintaratkaisun perustamista ainoastaan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin (lain sanamuoto), vaan tulkinnan apuna on mahdollista käyttää myös heikosti velvoittavia ja sallittuja oikeuslähteitä.¹³

⁹ Ks. yleisestä oikeuslähdeopista esim. *Aulis Aarnio*: Laintulkinnan teoria, WSOY 1989.

¹⁰ Legaliteettiperiaatteesta voidaan johtaa myös verolain taannehtivan tulkinnan kielto.

¹¹ Verolain laajentavan tulkinnan kielto pätee myös veron huojennussäännösten soveltamiseen. Jos veronhuojennuksen (esimerkiksi oman asunnon luovutusvoiton verovapaus) soveltuminen on verolakien sanamuotojen (TVL 45 § ja TVL 48 §) perusteella epäselvää, huojennusta pitäisi soveltaa ja vero (esimerkiksi oman asunnon luovutusvoiton vero) tulisi jättää määrittämättä.

¹² Oikeustieteessä on vuosikymmenten varrella käyty keskustelua siitä, asettaako legaliteettiperiaate ehdottoman analogia-kiellon vai voidaanko verolakien soveltamisessa joissain tilanteissa turvautua myös analogiaan. Suomen liittyminen Euroopan ihmisoikeussopimukseen vuonna 1989 ja Euroopan unioniin vuonna 1995 sekä vuonna 2000 voimaan tullut perustuslakiuudistus ovat korostaneet merkittävästi perusoikeuksien painoarvoa lakien soveltamisessa. Näin ollen 2010-luvulla on perusteltua pitää lähtökohtana ehdotonta analogian kieltoa. Ks. *Reijo Knuutinen*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa, *Lakimies* 6/2015 s. 823–827, *Pekka Lämsineva* (2002) s. 53–67, *Kari S. Tikka*: Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa, teoksessa juhlaKirja Kaarlo Tuori 50 vuotta, Helsingin yliopisto 1998 s. 72–75 ja *Anders Hultqvist*: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, *Juristförlaget* 1995 s. 460–462.

¹³ Ks. *Matti Myrsky*: Oikeuslähteistä verotuksessa, *Verotus* 1/2004 s. 39.

2.3 Vero-oikeudellisessa ratkaisutilanteessa tuomarin ja virkamiehen harkinta on tiukasti lakiin sidottua harkintaa

Tuomarin ja virkamiehen on virkavastuulla noudatettava voimassa olevaa oikeutta. Verotuspäätösten tekemisessä (veron määrään liittyvissä ratkaisutilanteissa) on noudatettava perustuslain legaliteettiperiaatetta, verolain laajentavan tulkinnan kieltoa ja länsimaisissa (ml. Suomessa) oikeusjärjestyksissä hyväksytyä oikeuslähdeoppia. Tuomarin ja virkamiehen on tehtävä tulkintaratkaisut objektiivisesti näitä tulkintasääntöjä noudattaen, riippumatta verotusratkaisun tekijän omista henkilökohtaisista arvoista tai veropoliittisista näkemyksistä tai muista voimassa olevaan oikeuteen perustumattomista vaikuttimista. Jos voimassa olevan oikeuden noudattaminen johtaa yhteiskuntapoliittisesti ongelmallisiin lopputuloksiin, voidaan ongelmat korjata lainsäätäjän toimesta verolakeja muuttamalla.¹⁴

Yleisessä oikeustieteessä on vuosikymmenten varrella esitetty erilaisia vaihtoehtoisen tai kriittisen laintulkinnan tulkintaoppeja. Kriittisen tulkintaopin mukaan lainopillinen tulkinta, esimerkiksi tuomarin ratkaisutoiminta, on politiikkaa, jossa ratkaisija tietoisesti valitsee arvolähtökohtansa ja toimii määrätietoisesti sosiaalisesti oikeudenmukaiseman ja tasa-arvoisemman oikeuden tuottajana.¹⁵ Käytännössä tällaiset tulkintaopit ovat jääneet pel-

kästään teorioiden tasolle eikä niitä ole hyväksytty lainopillisen tulkinnan menetelmäksi länsimaisissa oikeusvaltioissa. Syykin on selvä: kriittisen laintulkintaopin hyväksyminen johtaisi viranomaisten mielivaltaan ja yksilöiden oikeusturvan romahtamiseen. Merkille pantavaa kuitenkin on, että tuoreessa suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on esitetty kriittisen laintulkintaopin soveltamista vero-oikeuteen.¹⁶

3 Veronkiertosäännöksen (VML 28 §) soveltamisessa on rikottu legaliteettiperiaatetta ja verolain laajentavan tulkinnan kieltoa

3.1 VML 28 § on lähtökohdiltaan ongelmallinen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta

Suomen verolainsäädäntöön on sisältynyt jossain muodossa yleinen veronkiertosäännös jo vuodesta 1923 alkaen. Nykyisin yleinen veronkiertosäännös on verotusmenettelylaissa (VML 28 §):

Veron kiertäminen

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suori-

¹⁴ Ks. *Marianne Malmgrén*: Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa, Verotus 3/2018 s. 291, *Ossi Haapaniemi*: Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella, Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta, Edita Publishing Oy 2013 s. 28 ja *Matti Myrsky – Timo Räbinä*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Talentum 2015 s. 215–224.

¹⁵ Kriittisen oikeusopin tulkintamenetelmät perustuvat ennen kaikkea marxilaisiin oikeusteorioihin. Ks. *Ari Hirvonen*: Mitkä metodit? Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011 s. 51.

¹⁶ Ks. *Santu Raitasuo*: Ideologinen laintulkinta vero-oikeudessa, *Lakimies* 3-4/2018 s. 363–386. Raitasuo kirjoittaa KHO:n siirtohinnoittelua koskevasta ratkaisusta 2014:119, jossa KHO perusti päätöksensä nimenomaisesti legaliteettiperiaatteeseen eli siirtohinnoittelusäännöksen (VML 31 §) sanamuotoon ja hallituksen esityksestä ilmenevään lainsäätäjän tarkoitukseen, seuraavasti: ”KHO:n laintulkinta on mitä ilmeisimmän oikeistolaisen position veropolitiikan tavoitteiden mukainen. Ratkaisun myötä yhteisövero lasketaan laintulkinnan keinoin huomattavasti matalammaksi kuin mihin ollaan aiemmin demokraattisissa kompromississa päädytty. Toisaalta tavoite on verokonsulttien intressien mukainen, sillä heidän taloudellisten etujensa mukaisesti veroprosessissa on asiakkaan saaman veroedun maksimoiminen. Tapausta voidaan analysoida myös sen mukaan, miten KHO:n valitsema laintulkinta vaikuttaa varallisuudenjakoon eri oikeussubjektien välillä. Jos KHO olisi noudattanut lainsäätäjän tarkoitusta ja pyrkinyt verottamaan A Oy:n liiketulosta 20 prosentin yhteisöveroasteen mukaisesti, kyseessä olleen yrityksen voitto olisi kutistunut vastaavassa määrin. Tällöin voittoa olisi verotuksen jälkeen vähemmän määrin jaettavissa yrityksen osakkeenomistajille. Osakeomistukset keskittyvät väestöryhmiin, joilla on keskimääräistä enemmän varallisuutta ja tuloja, mistä johtuen yhteisöveron tulkinnallinen mitätöinti johtaa tulo- ja varallisuuserojen kasvuun.”

tettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelamiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Suomen veronkiertosäännös on lähtökohdiltaan ongelmallinen legaliteettiperiaatteen kannalta, sillä säännöksen sanamuotojen perusteella maksuunpantavan veron määrä ei käy perustuslain 81 §:ssä edellytetyllä tavalla ilmi suoraan laista. Juuri legaliteettiperiaatteesta johtuen monissa länsimaissa ei ole säädetty yleistä veronkiertosäännöstä.¹⁷

Suomessakin veronkiertosäännöksen soveltamisala on alun perin tarkoitettu varsin rajatuksi niin, että sillä voidaan puuttua vain ilmeisiin lain väärinkäytön tilanteisiin, kuten tilanteisiin, joissa kauppahinta ilmoitetaan todellista hintaa alhaisemmaksi tai kauppahinnan suoritusajankohta ilmoitetaan todellista ajankohtaa myöhemmäksi.¹⁸

3.2 Oikeuskäytännön päälinjauksia VML 28 §:n soveltamisesta voidaan pitää tyydyttävänä legaliteettiperiaatteen näkökulmasta

Koska VML 28 §:n sanamuoto on ongelmallinen ja lain esityöt ovat puutteellisia ja vanhoja, on säännöksen tulkinnassa korostunut oikeuskäytännön (heikosti velvoittava oikeuslähde) ja myös oikeuskirjallisuuden (sallittu oikeuslähde) merkitys. Se, että verolain soveltajan on turvauduttava ensisijaisesti oikeuskäytäntöön tai oikeuskirjallisuuteen, on ongelmallista vero-oikeuden legaliteettiperiaatteen näkökulmasta, jonka mukaan veron määrän tulisi käydä selville suoraan laista. Vuosikymmenten kuluessa VML 28 §:n soveltamisesta on oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa muodostunut melko vakiintuneita tulkintaperiaatteita. Nämä tulkintaperiaatteet ovat rajoittaneet säännöksen soveltajan harkintavallan lähinnä ilmeisiin lain väärinkäytön tilanteisiin, minkä vuoksi suoranainen konflikti legaliteettiperiaatteen kanssa on voitu välttää.¹⁹

Oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa on linjattu, että VML 28 § on tarkoitettu sovellettavaksi vain keinotekoisiiin, vailla taloudellista todellisuuspohjaa oleviin lain väärinkäytön tilanteisiin. Lähtökohtana on, että verovelvollisella on oikeus päättää toimintamallistaan ja juridisesta rakenteestaan. Verovelvollisella on oikeus verosuunnitteluun ja oikeus järjestää olosuhteensa mahdollisimman vähäisiin veroihin johtavalla tavalla. Itsestään selvää on, että mikäli jonkin liiketoimen toteuttamiseksi on olemassa erilaisia vaihtoehtoisia tapoja, verovelvollisella on oikeus valita niistä verotuksel-

¹⁷ Esimerkiksi Tanskassa ja Norjassa ei ole ollut yleistä veronkiertosäännöstä. Ruotsissa säädettiin yleinen veronkiertosäännös 1980-luvulla, mutta sen soveltamisedellytykset ovat niin tiukkoja, että säännöstä on sovellettu harvoin. Ks. *Valtiovarainministeriö*, luonnos hallituksen esitykseksi direktiivin 2016/1164 kansallisesta täytäntöönpanosta 29.6.2018 s. 49–52. Ks. myös *Liisa Mariapori*: Yrittäjien oikeusturva ja harkintavallan ulottuvuus verotarkastuskertomuksissa, Books on Demand 2017 s. 188.

¹⁸ Ks. *Reijo Knuutinen*: Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu, Verotus 2/2014 s. 170.

¹⁹ Oikeuskirjallisuudessa on käsitelty paljon veronkiertosäännöksen soveltamisen rajoja ja tulkinnan periaatteita. Varsin vakiintuneesti on eroteltu neljä tyyppisoveltamistilannetta: oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriitatilanteet, sarjatoimet, intressinpuutetilanteet ja markkinaehtopoikkeamat etuyhteystilanteissa. Vero-oikeudellisissa väitöskirjoissa yleisiä veronkiertosäännöstä ovat käsitelleet mm. *Kari S. Tikka* (Veron minimoinnista 1972) ja *Reijo Knuutinen* (Muoto ja sisältö vero-oikeudessa 2009).

lisesti edullisin vaihtoehto. Keskeinen lähtökohta on myös se, että veronkiertosäännöksen soveltaminen ei ole mahdollista, mikäli verovelvollisen sama veroetu johtuu verojärjestelmän rakenteesta. Veronkiertosäännöksellä ei voida paikata huonosta tai epäjohtonmukaisesta verolainsäädännöstä aiheutuvia ongelmia, vaan se on lainsäätäjän tehtävä.²⁰

Oikeuskäytännön mukaan veronkiertosäännöksen soveltamisessa on ensin arvioitava, onko kyseessä keinotekoinen järjestely, jossa syntyy verojärjestelmälle vieraita veroetuja. Keinotekoisena järjestelynä voidaan pitää sellaisia epätavallisia toimenpiteitä, jotka ilman tavoitellun veroedun saavuttamista olisivat ilmeisen tarpeettomia. Veronkiertosäännöksen soveltaminen on edellyttänyt oikeuskäytännössä vakiintuneiden, objektiivisesti todennettavissa olevien keinotekoisuuden edellytysten täyttymistä.

Veronkiertosäännöstä on voitu soveltaa esimerkiksi edestakaiseen osakekauppaan, jossa kaupan kohde ja kauppahinta pysyvät samoina, ja jossa järjestelyn ainoana tarkoituksena on ”sekuntikaupoilla” realisoida voitto tai tappio verotuksessa hyödynnettäväksi. Toinen esimerkki keinotekoisesta järjestelystä on tilanne, jossa lahjaveron välttämiseksi vanhemman lapselleen antama lahja on muotoiltu oikeudellisesti lainaksi, jota ei ole kuitenkaan tarkoitettu takaisin maksettavaksi. Kolmantena esimerkkinä voidaan mainita yritystoiminnan kauppa, jossa ostaja ja myyjä veroseuraamustensa minimoimiseksi sopivat kauppahinnan kohdentamisesta eri omaisuuserille sillä tavalla, että se ei vastaa oikeaa markkinaehtoista kauppahinnan kohdentamista.²¹

Veronkiertosäännöksen soveltaminen edellyttää keinotekoisuuden lisäksi, että järjestelyllä saavutetaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Muut kuin järjestelmälle vieraat edut ovat tavanomaisia veroseuraamuksia eli hyväksyttävän verosuunnit-

telun avulla saavutettavia veroetuja. KHO on mm. todennut, että osakeyhtiöstä saatavien osinkojen verokohtelun muuttuminen, kun luonnollisen henkilön sijasta osingonsaajaksi tulee toinen osakeyhtiö, on verotuksellisesti tavanomainen veroseuraamus. Vastaavasti esimerkiksi yrityskaupoissa on normaali markkinakäytäntö, että kauppa rahoitetaan oman pääoman ohella velkarahoituksella ja tavanomainen veroseuraamus on, että ostajayhtiön verotuksessa vähennetään velkarahoituksen korkokuluja.

Mikäli järjestely ei täytä edellä kuvattuja keinotekoisuuden ja verojärjestelmälle vieraan veroedun kriteerejä, on kyseessä aina hyväksyttävä verosuunnittelu. Siinäkin tapauksessa, että järjestelyyn voitaisiin katsoa liittyvän keinotekoisuutta tai tavanomaisista liiketoimista poikkeavia piirteitä, on toisena vaiheena vielä tarkasteltava, onko järjestelylle kuitenkin olemassa verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita. Sellaisiakin järjestelyitä, joihin liittyy keinotekoisuuden piirteitä, ei voida pitää veronkiertona, jos järjestelyn tueksi voidaan esittää liiketaloudellisia perusteita.

Verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita on arvioitava aina tapauskohtaisesti verovelvollisen yksilölliset olosuhteet ja liiketoiminta huomioon ottaen. Korkein hallinto-oikeus on linjannut, että myös yrityksen omistajien intresseissä tehtävät järjestelyt ovat hyväksyttäviä liiketaloudellisia perusteita yritysjärjestelyille. Perusteita onkin arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon sekä yhtiön että sen omistajien näkökulma. Liiketaloudellisten perusteiden arvioinnin kannalta on riittävää, että yhtiön omistajilla on liiketaloudellinen peruste, vaikka kohdeyhtiöllä itsellään ei liiketaloudellista intressiä toimenpiteeseen olisikaan.²²

Legaliteettiperiaate ja siihen perustuva verolain laajentavan tulkinnan kielto huomioon ottaen VML 28 §:n soveltamisalan on rajoitettava konkreettisiin lain väärinkäytön tilanteisiin. Veronkiertosäännök-

²⁰ Ks. esim. KHO 2008:6.

²¹ Ks. esim. KHO 1979 II 552, KHO 1987/2919, KHO 2004:8 ja KHO 2009:53.

²² Ks. viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä KHO 2016:115, KHO 2016:219, KHO 2017:5, KHO 2017:20 ja KHO 2017:78. Ks. myös *Seppo Penttilä*: Osakevaihto ja veron kiertäminen – ratkaisu KHO 2017:78 ja sen analyysi, Edilex 8.6.2017.

sen laajempi soveltaminen johtaisi viranomaisten yksittäistapaukselliseen harkintaverotukseen, mikä on yksiselitteisesti ristiriidassa legaliteettiperiaatteen kanssa.²³

3.3 Verohallinto on soveltanut VML 28 §:ää voimassa olevan oikeuden vastaisella ja legaliteettiperiaatetta rikkovalla tavalla

3.3.1 Verohallinnossa on kehitetty veronkierron olettama oppi

Verohallinto on 2010 -luvulla soveltanut veronkiertosäännöstä laajemmin kuin mihin voimassa oleva oikeus – oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa muotoutuneet soveltamisperiaatteet – olisi antanut oikeutuksen. Tällaista VML 28 §:n laajentavaa soveltamista on harjoitettu erityisesti konserniverokeskuksen (Kove) ja veronsaajien oikeudenvalvontayksikön (Vova) toimesta.²⁴

Verohallinnon voimassa olevaan oikeuteen perustumaton VML 28 §:n tulkinta voidaan luonnehtia “veronkierron olettaman opiksi”.²⁵ Sen mukaan verosuunnittelu, esimerkiksi verotehokkaan vaihtoehdon valinta, on lähtökohtaisesti veronkiertoa, ellei verovelvollinen kykene esittämään erityisen vahvoja liiketaloudellisia perusteita omalle liiketoimelleen. Näitä verovelvollisen esittämiä todellisia liiketaloudellisia perusteita ja niiden painavuutta arvioidaan suhteessa niihin liiketaloudellisiin perusteisiin, joita veroviranomaiset ovat esittäneet fiktiiviselle, ja verotuksellisesti epäedullisemmalle, toimintavaihtoehdolle. Mikäli verovelvollisen todellisia liiketaloudellisia perusteita on

pidettävä vähäisinä suhteessa veroviranomaisten esittämän fiktiivisen liiketoimen liiketaloudellisiin perusteisiin, on kyse veronkierrosta.

Veronkierron olettaman opissa on erityispiirteinä myös se, että veronkierron määrittelyssä painotetaan kokonaisharkintaa, mutta liiketaloudellisten perusteiden arvioinnissa kuitenkin rajoitutaan ns. erillisyyhtiöperiaatteen nojalla arvioimaan tilannetta ainoastaan verotuksellisen edun saaneen yhtiön kannalta. Esimerkiksi muiden konserniyhtiöiden (tai konsernikokonaisuuden) tai yrityksen omistajien liiketaloudellisille perusteille ei anneta merkitystä.

Verohallinnon kehittämä veronkierron olettaman oppi on yksiselitteisesti vastoin legaliteettiperiaatetta ja perustuslain mukaisen laintulkinnan vaatimusta, joiden mukaan veronkiertosäännöstä on tulkittava suppeasti ja epäselvissä tilanteissa verovelvollisen eduksi. Veronkierron olettaman oppi on myös ristiriidassa oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa vakiintuneiden VML 28 §:n soveltamista koskevien tulkintaperiaatteiden kanssa.

Veronkierron olettaman opille ei löydy tukea pätevistä oikeuslähteistä, vaan se on veroviranomaisten itsensä kehittämä tulkintaperiaate. Veronkierron olettaman oppi tarkoittaa käytännössä veroviranomaisten mielivaltaista verotusoikeutta, sillä verovelvollisella ei ole taloudellisia toimenpiteitä toteuttaessaan mitään mahdollisuuksia arvioida, tulevatko veroviranomaiset pitämään toimenpiteille esitettyjä liiketaloudellisia perusteita riittävän vahvoina, jotta veronkierron olettamasta olisi mahdollista vapautua.²⁶

Seuraavassa kuvataan käytännön esimerkkejä veronkierron olettaman oppiin perustuvasta VML 28 §:n soveltamisesta.

²³ EU-oikeudessa on muodostunut vakiintuneita tulkintaperiaatteita veronkierron käsitteelle. EU:n tuomioistuimen ratkaisujen mukaan veronkiertosäännöksellä voidaan puuttua vain täysin keinotekoiseen ja objektiivisten kriteerien perusteella todennettavaan verolain väärinkäyttöön. Veronkiertosäännöstä ei voida soveltaa aitoihin rajat ylittäviin järjestelyihin. Ks. esim. *Marjaana Helminen*, EU-vero-oikeus, Talentum Pro 2016 s. 131–136.

²⁴ Vuoden 2000 perustuslakiuudistus vahvisti entisestään legaliteettiperiaatteen merkitystä verolakien soveltamisessa. Tämän olisi pitänyt tarkoittaa sitä, että VML 28 §:n soveltamisessa pysytään tiukasti oikeuskäytännössä vakiintuneiden soveltamisperiaatteiden rajoissa tai että VML 28 §:ää tulkitaan aikaisempia käytäntöjä suppeammalla tavalla. Verohallinto on perustuslakiuudistuksen jälkeen kuitenkin toiminut päinvastaisella tavalla eli VML 28 §:ää on ryhdytty soveltamaan aikaisempaa laajemmalla tulkintatavalla.

²⁵ Vaihtoehtoisesti verohallinnon tulkintatapa voidaan nimetä veronkiertosäännöksen laajentavan tulkinnan opiksi.

²⁶ Ks. *Janne Juusela*: Perustuslain periaatteet eivät toteudu verotuksessa, Libera 2016.

3.3.2 Konsernirakenteiden uudelleenjärjestelyjen sivuuttaminen veronkiertona (Verotuksen oikaisulautakunta 24.5.2018/578458, ei lainvoimainen ja HAO 17/0271/4, ei lainvoimainen)

Kansainvälinen teollisuuskonserni, jonka emoyhtiö oli listattu Yhdysvaltojen arvopaperipörssissä, järjesteli vuonna 2006 omistusrakennettaan siten, että eurooppalaisia teollista toimintaa harjoittavia konserniyhtiöitä siirrettiin suomalaisen teollista toimintaa harjoittavan konserniyhtiön omistukseen. Tarkoituksena oli virtaviivaistaa ja keskittää konsernin juridista rakennetta Euroopassa.

Osakkeiden hankintaa varten suomalainen yhtiö otti konsernin sisäistä velkaa, jonka korkoja yhtiö vähensi verotuksessaan Suomen voimassa olevan verolainsäädännön mukaisesti. Omistusjärjestely oli pysyväluontoinen ja on voimassa edelleen syksyllä 2018.

Verohallinnon konserniverokeskus suoritti vuonna 2013 yhtiön siirtohinnoittelua koskevan verotarkastuksen. Tarkastuksessa katsottiin, että vuonna 2006 toteutettua osakkeiden hankintaa oli arvioitava VML 28 §:ssä tarkoitettuna veron kiertämisenä, minkä vuoksi osakehankintaa varten otetun lainan korkojen vähennysoikeus evättiin. Tarkastuksen seurauksena yhtiön veronalaiseen tuloon lisättiin yhteensä 200 miljoonaa euroa ja yhtiölle määrättiin veronkorotusta sillä perusteella, että sen katsottiin tietien tai törkeästä huolimattomuudesta antaneen väärän veroilmoituksen.

Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi yhtiön valituksen 24.5.2018 tekemällään päätöksellä (nro 578458) ja kumosi verohallinnon tekemän jälkiverotuspäätöksen. Tapauksen käsittely on edelleen vireillä oikeusasteissa. Tässä yhteydessä on kuitenkin oleellista tarkastella sitä, miten verohallinnon tekemä jälkiverotuspäätös, ja siinä tehty tulkinta VML 28 §:n soveltamisesta, suhteutui Suomessa jälkiverotuspäätöksen ajankohtana (20.12. 2013) voimassa olleeseen oikeuteen.

Tapaukseen ei liittynyt keinotekoisia piirteitä eivätkä siinä täyttyneet oikeuskäytännössä tai oikeuskirjallisuudessa vakiintuneet veronkierron tunnusmerkit. Kyseessä ei ollut puhtaasti keinotekoinen, vailla taloudellista todellisuuspohjaa oleva järjestely, vaan aito ja pysyväluontoinen konsernirakenteen uudelleenjärjestely, jossa yhtiö käytti oikeuttaan järjestellä juridinen ja rahoituksellinen rakenteensa tarkoituksenmukaisimmaksi katsomallaan tavalla.

Järjestelyssä ei myöskään saavutettu verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja, vaan velan korkojen vähentäminen on tavanomainen veroseuraamus siitä tavanomaisesta käytännöstä, että konsernin sisäisessä osakekaupassa käytetään konsernin sisäistä velkarahoitusta. Kaiken lisäksi yhtiö esitti järjestelylle verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita, joita olivat konsernirakenteen virtaviivaistaminen ja keskittäminen.

Verohallinnon tulkinnalle ei löytynyt tukea pätevistä oikeuslähteistä eli kyseessä oli lain vastainen verotuspäätös.²⁷ Jälkiverotuspäätöksessään verohallinnon voidaankin katsoa soveltaneen itse kehittämänsä veronkierron oletettaman oppia: kyse oli veronkierrosta, koska a) konsernirakenteen uudelleenjärjestelystä aiheutui verotuksellista etua (korkojen vähentäminen) suomalaiselle konserniyhtiölle, ja koska b) yhtiö ei esittänyt rakennejärjestelylleen verohallinnon mielestä riittävän painavia liiketaloudellisia perusteita.

Tosiseikoiltaan lähes samanlainen on tapaus, jossa Suomessa listattu pörssi-yhtiö siirsi vuonna 2010 omistuksessaan olleita konserniyhtiöitä toisen suomalaisen konserniyhtiön omistukseen. Suomalainen konserniyhtiö rahoitettiin osakehankintaa varten omalla pääomalla ja konsernin sisäisellä lainalla. Verohallinto katsoi vuoden 2010 verotusta toimitettaessa, että kyse oli veronkierrosta ja eväsi konsernin sisäisen lainan korkomaksujen vähennysoikeuden. Kyseessä oli aito konsernirakenteen uudelleenjärjestely eivätkä siinä täyttyneet voimassa olevan oikeuden mukaiset veronkierron

²⁷ Verotuspäätöksen tekemisen ajankohtana myöskään KHO ei ollut vielä antanut legaliteettiperiaatteen kanssa ristiriitaisia ratkaisujaan VML 28 §:n soveltamisesta (ks. jälj. KHO 2014:66).

tunnusmerkit.²⁸ Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi yhtiön valituksen 20.1.2015, mutta Helsingin hallinto-oikeus 24.4.2017 puolestaan hyväksyi Vovan valituksen (HAO 17/0271/4, ei lainvoimainen). Yhtiö on tehnyt valituksen KHO:een, jossa asian käsittely on edelleen vireillä.

3.3.3 Sijoittajan omistusrakenteen muutoksen sivuuttaminen veronkiertona (KHO 2017:78)

Sijoittaja omisti sijoitustoimintaa harjoittaneen yhtiön koko osakekannan ja puualalla toimivan osakeyhtiön osakekannasta 50,6 prosenttia. Hänen tarkoituksena oli siirtää puualan yhtiön osakkeet henkilökohtaisesta omistuksestaan kokonaan omistamalleen sijoitusyhtiölle. Omistusrakenteen muutos oli tarkoitus toteuttaa EVL 52 f §:n mukaisena tuloverotuksessa veroneutraalina osakevaihtona, jossa sijoitusyhtiö järjestää osakeannin ja osakkeet merkitään puualan yhtiön osakkeilla. Lopputuloksena oli rakenne, jossa sijoittaja omisti kokonaan yhden osakeyhtiön osakkeet, joka puolestaan omisti ja hallinnoi puualan yhtiön osakeomistusta ja muuta sijoitusvarallisuutta.

Verohallinnon (Vova) mielestä järjestelyä ei tule hyväksyä verotuksessa, sillä kyseessä on veronkierto.²⁹ Tapauksessa eivät kuitenkaan täyttyneet oikeuskäytännössä tai oikeuskirjallisuudessa vakiintuneet veronkierron tunnusmerkit. Kyseessä oli aito omistusrakenteen muutos, jossa verovelvollinen käytti oikeuttaan järjestellä omistuksensa tarkoituksenmukaiseksi katsomallaan tavalla. Järjestelyllä ei saavutettu myöskään verojärjestelmälle vieraita veroetuja.

Verohallinnon mukaan järjestelyllä saavutetaan veroetuja, sillä osakeyhtiön saama osinko on edullisemmin verotettua kuin yksityishenkilön suoraan saama osinko. Lisäksi osakevaihdolla sijoittaja saa korotettua sijoitusyhtiönsä osakkeiden matemaattista arvoa, mikä mahdollistaa aikaisempaa isom-

pien verohuojennettujen osinkojen jakamisen sijoitusyhtiöstä.

Verohallinnon mukaan järjestely on veronkiertoa, jos siltä puuttuvat liikeloudelliset perusteet tai ne ovat hyvin ohuet. Verohallinnon mukaan ”liikeloudellisia perusteita on arvioitava ensisijaisesti yritysjärjestelyyn osallistuvien yhtiöiden – ei niiden osakkeenomistajien – intressissä. Verovelvollisella on ennakkoratkaisuhakemuksessaan velvollisuus esittää selvitys järjestelyn liikeloudellisista perusteista. Veroviranomaiselle ei voi asettaa selvittämisvelvollisuutta siitä, että järjestelylle ei ole liikeloudellista perustetta.”

Verohallinnon voidaan katsoa ajaneen tapauksessa veronkierron oletettaman oppia, jonka mukaan kyseessä on veronkierto, koska a) järjestely johti verotuksellisesti aikaisempaa rakennetta edullisempaan rakenteeseen, ja koska b) verovelvollinen ei kyennyt esittämään rakennejärjestelylle verohallinnon mielestä riittävän vahvoja liikeloudellisia perusteita. Verohallinnon mukaan veronkierron käsitteen tulkinta on kokonaisarviointia, mutta liikeloudellisia perusteita arvioidaan vain järjestelyyn osallistuneiden yhtiöiden näkökulmasta, eikä omistajan liikeloudellisilla perusteilla (osakeomistusten keskittäminen ja hallinnointi) ole merkitystä.

Tapaus päättyi korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti, joka ratkaisi asian verovelvollisen eduksi (KHO 2017:78). KHO:n mukaan kyseessä ei ollut keinotekoinen järjestely eikä asiassa näytetty syntyvän konkreettisia ja verojärjestelmälle vieraita veroetuja.

3.4 KHO on hyväksynyt voimassa olevaan oikeuteen perustumattomia ja legaliteettiperiaatteen vastaisia tulkintoja VML 28 §:n soveltamisesta

Korkeimman hallinto-oikeuden voidaan katsoa 2010-luvulla hyväksyneen verohallinnon veron-

²⁸ Tämänkään verotuspäätöksen tekemisen ajankohtana myöskään KHO ei ollut vielä antanut legaliteettiperiaatteen kanssa ristiriitaisia ratkaisujaan VML 28 §:n soveltamisesta (ks. jälj. KHO 2014:66).

²⁹ Vova vetosi tapauksessa yritysjärjestelysäännöksiin sisältyvään EVL 52 h §:n veronkiertosäännökseen.

kierron oletaman opin kolmessa vuosikirjaratkaisussaan (KHO 2014:66, KHO 2016:72 ja KHO 2018:40).

3.4.1 Johdon holdingyhtiö (KHO 2014:66)

Tapauksessa oli kyse järjestelystä, jossa pörssiyrityksen johtoon kuuluneet henkilöt olivat perustaneet holdingyhtiön, joka merkitsi suunnatussa osakeannissa johdon työntajayhtiön osakkeita. Holdingyhtiö rahoitti osakemerkinnän johdon tekemillä oman pääoman sijoituksilla (20 prosenttia rahoituksesta) ja työntajayhtiön antamalla lainalla (80 prosenttia rahoituksesta). Lainalla oli kiinteä korko ja sen vakuutena olivat holdingyhtiön hankkimat työntajayhtiön osakkeet. Työntajayhtiön ja johdon välillä oli osakassopimus, joka sisälsi ehtoja mm. johdon työsuhteen päättymisen vaikutuksista, holdingyhtiön ja työntajayhtiön osakkeiden panttaus- ja luovutusrajoituksista sekä järjestelyn purkamisesta.

Järjestelyn oikeudellisen muodon mukaan osakaiden tuloa olisi pitänyt verottaa pääomatulona (osinko tai luovutusvoitto). Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että järjestelyssä oli kyse veronkierrosta ja holdingyhtiön osakkaiden mahdollisesti saama tulo oli katsottava ansiotuloksi.

KHO:n mukaan se, että johtajat sijoittavat velkarahoitteisesti ja holdingyhtiön kautta työntajayhtiönsä, ei sellaisenaan tarkoita, että johtajien saamia tuloja pitäisi verottaa ansiotuloa. Perustelujen mukaan järjestely oli sinällään myös markkinaehtoinen ja johtajilla oli aito tappioriski. KHO kuitenkin viittasi siihen, työntajayhtiö oli kiinteästi mukana yhtenä osapuolena ja että järjestely koski vain työntajayhtiön johtohenkilöitä, ja katsoi järjestelyn kokonaisarvioinnin perusteella veronkierroksi. KHO lausui liikeloudellisista perusteista seuraavasti: ”Johdon kannustinjärjestelmän olemassaololle on sinänsä liikeloudelliset perusteet. Kannustinjärjestelmän toteuttamiselle tässä nimenomaisessa muodossa esitettyjä liikeloudel-

lisiä perusteita on kuitenkin pidettävä suhteellisen ohuina.”³⁰

KHO:n ratkaisu oli ristiriidassa aikaisemmin vakiintuneiden VML 28 §:n tulkintaperiaatteiden kanssa. Tapauksessa eivät täyttyneet oikeuskäytännössä tai oikeuskirjallisuudessa vakiintuneet veronkierron tunnusmerkit eikä järjestelyllä saavutettu verojärjestelmälle vieraita veroetuja. KHO:n voidaankin katsoa ratkaisussaan soveltaneen voimassa olevaan oikeuteen perustumatonta veronkierron oletaman oppia, jonka mukaan kyseessä on veronkierto, koska a) verovelvollisen valitsema sitouttamisjärjestely voi johtaa verotuksellisesti edullisempaan lopputulokseen kuin jokin vaihtoehtoinen sitouttamisjärjestely (esimerkiksi palkkana maksettava bonusjärjestelmä), ja koska b) verovelvollinen ei ole kyennyt esittämään käyttämälleen rakenteelle verohallinnon mielestä riittävän vahvoja liikeloudellisia perusteita. KHO:n mukaan liikeloudellisia perusteita oli olemassa, mutta ne olivat ”suhteellisen ohuita”.

KHO:n holdingyhtiöratkaisu oli vuosikirjaratkaisu eli prejudikaatti, jonka tulisi sisältää oikeusohje sovellettavaksi muissa saman tyypisissä tilanteissa. Verovelvollisten on kuitenkin mahdollista saada ratkaisusta ennustettavuutta verokohteluunsa, sillä ratkaisu edellyttäisi sen ennakoimista, miten verohallinto tulee ”arvioimaan järjestelyä kokonaisuutena” ja kuinka ”vahvoina” verohallinto tulee pitämään järjestelyn liikeloudellisia perusteita.

KHO:n ratkaisu on ongelmallinen myös valtiovallan kolmijaon näkökulmasta, jonka mukaan voimassa olevan oikeuden muuttaminen on lainsäätäjän tehtävä. Mikäli yritysjohdon sijoitukset työntajayhtiöön nähdään ongelmallisena, lainsäätäjällä on oikeus esimerkiksi säätää kaikki johdon sijoitukset työntajayhtiöön nimenomaisesti ansiotuloverotuksen piiriin. Vaihtoehtoisesti lainsäätäjä voisi ryhtyä toimenpiteisiin ansiotulojen ja pääomatulojen verokohtelun yhdenmukaistamiseksi, mikä vähentäisi ansio- ja pääomatulon rajanvedon ongelmia.

³⁰ Ks. *Seppo Penttilä*: Holdingyhtiön käyttäminen yritysjohdon kannustinjärjestelmässä oli veron kiertämistä – KHO:2014:66, Edilex 21.5.2014.

3.4.2 Sivuliike yrityskaupparakenteena (KHO 2016:72)

Tapauksen lähtökohtana oli riippumattomien osapuolten tekemä yrityskauppa, jossa Yhdysvaltoihin rekisteröity osakeyhtiö hankki vuonna 2008 ruotsalaisen osakeyhtiön osakkeet omistukseensa. Ruotsalaisella kohdeyhtiöllä oli Suomessa kokonaan omistettu tytäryhtiö. Hankinnan jälkeen toteutettiin sarja konsernin sisäisiä järjestelyjä, jonka seurauksena ruotsalaisen kohdeyhtiön osakkeet siirrettiin ruotsalaisen konserniyhtiön omistukseen siten, että osakkeet ja osakkeiden hankintaan liittyvä konsernin sisäinen velka kohdennettiin ruotsalaisen konserniyhtiön Suomeen perustetulle sivuliikkeelle. Sivuliikerakenteeseen liittyi veroetuja, sillä Suomen ja Ruotsin verojärjestelmien yhteensopimattomuuden vuoksi sivuliikerakenne mahdollisti korkojen vähentämisen sekä Suomessa sivuliikkeen verotuksessa että Ruotsissa pääliikkeen verotuksessa.

Tapauksessa verovelvollinen oli toteuttanut normaalin yrityskaupparakenteen, jossa ruotsalais-suomalaisen kohdeyhtiön omistus ja rahoitus siirrettiin yrityskaupan kohteina olleiden yhtiöiden kotivaltioihin Ruotsiin ja Suomeen. Yrityskaupparakenne toteutettiin kaupan jälkeisenä strukturointina, mikä on niin ikään normaali markkinakäytäntö. Verovelvollinen oli osakeyhtiömuodon sijasta päättänyt käyttää sivuliikemuotoa eli verovelvollinen oli käyttänyt oikeuttaan valita tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa vaihtoehto järjestelyn oikeudelliseksi rakenteeksi.

Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että järjestelyssä oli kyse veronkierrosta ja viittasi Helsingin hallinto-oikeuden perusteluihin.³¹ Perustelujen mukaan kyseessä olevaa monivaiheista järjestelyä on arvioitava kokonaisuutena. Kokonaisarvioinnin perusteella järjestelylle, jossa ruotsalai-

sen kohdeyhtiön osakkeet on myyty ruotsalaiselle konserniyhtiölle ja allokoitu edelleen sen Suomessa sijaitsevalle sivuliikkeelle, ”oli annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, ja että järjestelyihin oli ryhdytty yksinomaan verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita”.³²

Ratkaisun perustelujen mukaan järjestelyn oikeudellinen muoto ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta eli tapauksessa olisi täyttynyt yksi vakiintunut veronkierron tunnusmerkki.

Tämä väite on kuitenkin ristiriidassa tapauksen tosiseikkojen kanssa, sillä niiden mukaan yhtiö- ja sivuliikerakenne oli aito ja oikeasti toiminnassa. Sivuliikkeellä oli muun muassa oma toimitalo Helsingissä ja sen palveluksessa oli 12 henkilöä, joiden vastuulle kuuluivat yhtiöhallinnon, sisäisen tarkastuksen ja taloushallinnon tehtävät.³³ Järjestelyssä ei siis täyttynyt oikeudellisen muodon ja tosiasiallisen sisällön vastaamattomuus oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa tarkoitettulla tavalla.

Perusteluissa todetaan myös, että järjestelylle ei ollut olemassa verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita. Tämäkin väite on ristiriidassa tapauksen tosiseikkojen kanssa, sillä kysymyksessä oli markkinakäytäntöjen mukainen yrityskaupparakenne (ns. *debt push down* -rakenne), jolle oli olemassa vahvoja rahoitukseen ja omistusten hallinnointiin liittyviä perusteita.

Veronkierron on vakiintuneesti katsottu edellyttävän, että järjestelyllä saavutetaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Sivuliikerakenteella saavutettiin kuitenkin täysin tavanomainen veroetu eli korkojen vähentäminen Suomen sivuliikkeen verotuksessa. Sama veroetu olisi saavutettu myös

³¹ KHO:n ratkaisu oli äänestyspäätös. Oikeusneuvokset Mikko Pikkujämsä ja Hannele Ranta-Lassila olivat sitä mieltä, että tapauksessa ei ollut perusteita VML 28 §:n soveltamiselle.

³² Ks. *Seppo Penttilä*: Korkojen vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisu 2016:71 ja 2016:72 ja niiden analyysi, Edilex 20.6.2016.

³³ Ruotsalainen pääliikkeessä ei ollut operatiivisia toimintoja, mutta oikeuskäytännössä on vakiintuneesti hyväksytty passiivisten hankintayhtiöiden käyttäminen yrityshankintatilanteissa.

siinä tapauksessa, että sivuliikkeen sijasta olisi käytetty suomalaista osakeyhtiötä.

Erikoista tapauksessa on myös se, että järjestyksessä ei ollut varsinaisesti kyse Suomen veron minimoinnista. Verosuunnittelun näkökulmasta ylimääräinen veroetu saavutettiin Ruotsissa, jossa pääliike sai vähentää toiseen kertaan koron, vaikka velka oli vero-oikeudellisesti kohdennettu Suomen sivuliikkeeseen. Veronkiertosäännöstä on vakiintuneesti tulkittu siten, että sitä voidaan soveltaa ainoastaan Suomessa maksuunpantavan veron välttämistilanteissa.

Ratkaisun perustelut ovat ristiriitaisia sekä tapauksen tosiseikkojen että aikaisemmin vakiintuneiden VML 28 §:n tulkintaperiaatteiden kanssa. Ratkaisussaan KHO:n voidaan katsoa tosiasiallisesti soveltaneen verohallinnon kehittämää veronkierron olettaman oppia, jonka mukaan kyseessä on veronkierto, koska a) valittu sivuliikerakenne voi johtaa verotuksellisesti edullisempaan lopputulokseen kuin osakeyhtiörakenne, ja koska b) verovelvollinen ei ole kyennyt esittämään rakenteelle verohallinnon mielestä riittävän vahvoja liiketaloudellisia perusteita.³⁴

KHO:n sivuliikeratkaisu oli vuosikirjaratkaisu. Verovelvollisten on kuitenkin mahdotonta saada ratkaisusta ennustettavuutta verokohteluunsa, sillä ratkaisu edellyttäisi sen ennakoimista, miten verohallinto tulee ”arvioimaan järjestelyä kokonaisuutena” ja varautumista siihen, että järjestelyn tosiseikat saatetaan sivuuttaa verotuksen toimittamisessa.

Mikäli yrityskaupoissa käytettävät juridiset rakenteet ja rahoitusrakenteet nähdään ongelmallisina, on lainsäätäjällä mahdollisuus muuttaa niihin sovellettavia verolakeja. Korkeiden kahdenkertaisen vähentämisen estämiseksi voitaisiin esimerkiksi asettaa vähennysoikeuden edellytykseksi se, että samaa korkomaksua ei vähennetä minkään

muun veroyksikön verotuksessa. Vastaavasti velkarahoituksen veroetuja voidaan kaventaa korkeiden vähentämisoikeuden rajoituksilla, joita Suomessakin on ollut voimassa vuodesta 2014 alkaen. Myös OECD:ssä ja EU:ssa on nimenomaisesti katsottu, että verosuunnittelumahdollisuuksia tarjoavien epäsymmetrioiden poistaminen edellyttää jäsenvaltioilta lainsäädännöllisiä toimenpiteitä.³⁵

3.4.3 Lääkärien kommandiittiyhtiö (KHO 2018:40)

Tapauksessa oli kyse lääkäriyhtiöstä, joka oli valinnut oikeudelliseksi toimintamuodoksi osakeyhtiön sijasta kommandiittiyhtiön. Lääkäriyhtiön vastuunalaisina yhtiömiehinä toimivat lääkärien pääsääntöisesti itse omistamat osakeyhtiöt. Suomen verojärjestelmässä kommandiittiyhtiö ei ole erillinen verovelvollinen, vaan sen tulos jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona. Tässä tapauksessa lääkäriyhtiön tulosta verotettiin kunkin lääkärin osakeyhtiön tulona, ja edelleen lääkäreiden henkilökohtaisena osinkotulona siinä vaiheessa, kun lääkäreiden osakeyhtiöt jakoivat omistajilleen osinkoja.

Verohallinnon mukaan yritysraakenteessa oli kyse veronkierrosta, sillä kommandiittiyhtiömuodolla oli mahdollista välttää ansiotulon (ns. työpanosinko) verokohtelu. Verottajan mielestä lääkäreiden olisi pitänyt kommandiittiyhtiön sijasta käyttää osakeyhtiömuotoa. Verohallinnon kanta oli vastoin veronkiertosäännöksen soveltamisen perusoppia, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus päättää toimintamallistaan ja juridisesta rakenteestaan. Tapauksessa eivät täyttyneet vakiintuneet veronkierron tunnusmerkit eikä järjestelyllä saavutettu verojärjestelmälle vieraita veroetuja.

Ratkaisussaan KHO hyväksyi verohallinnon tulkinnan veronkiertosäännöksen soveltamisesta.³⁶

³⁴ KHO:n ratkaisu sivuliikeasiassa on myös ilmeisessä ristiriidassa EU-oikeuden sijoittautumisvapauden kanssa. Ks. *Sepo Penttilä* (Edilex 20.6.2016).

³⁵ Ks. *Pekka Nykänen*: Korkeiden vähennysoikeuksien verosuunnittelun välineenä ja mahdollisuudet puuttua ilmiöön, Edilex 30.6.2016.

³⁶ KHO:n ratkaisu oli äänestyspäätös. Oikeusneuvokset Mikko Pikkujämsä ja Leena Äärilä sekä asian esittelijä Anu Puna-vaara olivat sitä mieltä, että tapauksessa ei ollut perusteita VML 28 §:n soveltamiselle.

KHO perusteli päätöstään ns. kokonaisarvioinnilla ja sillä, että ”kommandiittiyhtiön käyttöön perustuva toimintamalli oli liiketaloudellisilta perusteiltaan suhteellisen ohut ja osin keinotekoinen.” Ratkaisun perusteluista saa sen käsityksen, että lääkäreiden olisi pitänyt valita osakeyhtiömuoto vain siitä syystä, että se olisi heidän kohdallaan johtanut ankarampiin veroseuraamuksiin kuin kommandiittiyhtiömuoto.³⁷

Tapauksen erityispiirteenä on se, että siinä on päädytty VML 28 §:ää soveltamalla tulkitsemaan verolain erityissäännöstä työpanososingosta (TVL 33 b.3 §) laajentavalla tavalla. Ratkaisun perusteluissa todetaan nimenomaisesti, että järjestely ei kuulu työpanososingon sanamuodon mukaiseen soveltamisalaan, mutta erityissäännöksen laajentava tulkinta perusteltiin VML 28 §:n soveltamisella.³⁸ Tällainen erityissäännöksen laajentava soveltaminen on vastoin vakiintuneita lainoillisia tulkintasääntöjä ja ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen kanssa.

Ratkaisun voidaan katsoa edustavan veronkierron olettaman opin soveltamista, jonka mukaan kyseessä on veronkierto, koska a) kommandiittiyhtiön käyttäminen voi johtaa verotuksellisesti edullisempaan lopputulokseen kuin osakeyhtiömuodon käyttäminen, ja koska b) verovelvollinen ei ole kyennyt esittämään valitsemalleen rakenteelle verohallinnon mielestä riittävän vahvoja liiketaloudellisia perusteita.

KHO:n lääkäriyhtiöratkaisu oli vuosikirjaratkaisu. Verovelvollisten on kuitenkin mahdotonta saada ratkaisusta ennustettavuutta verokohteluunsa, sillä ratkaisu edellyttäisi sen ennakoimista, miten verohallinto tulee ”arvioimaan järjestelyä kokonaisuutena” ja kuinka ”vahvoina” verohallinto tulee pitämään järjestelyn liiketaloudellisia perusteita.

Lääkäriyhtiöratkaisu on myös ristiriidassa valtiovallan kolmijaon kanssa. Mikäli työpanososingon soveltamisala halutaan laajentaa rakenteisiin, joissa mukana on kommandiittiyhtiö, se voitaisiin

toteuttaa yksinkertaisella lakimuutoksella. Vaihtoehtoisesti lainsäätäjän olisi mahdollista yhdenmuukaistaa palkkatulon ja osinkotulon verokohtelua, mikä vähentäisi ansio- ja pääomatulon rajanvedon ongelmia.

4 Siirtohinnoittelun oikaisusäännöksen (VML 31 §) soveltamisessa on rikottu legaliteettiperiaatetta ja verolain laajentavan tulkinnan kieltoa

4.1 VML 31 § on lähtökohdiltaan legaliteettiperiaatteen mukainen

Suomen verolainsäädäntöön on vuodesta 2007 alkaen sisällytynyt siirtohinnoittelun oikaisusäännös (VML 31 §):

Siirtohinnoittelu-oikaisu

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai

³⁷ Ks. *Seppo Penttilä*: Työpanososinko ja veron kiertäminen, Edilex 14.5.2018. Ks. myös *Janne Juusela*: Korkein hallinto-oikeus teki yllättävän päätöksen lääkäriosingoista, Kauppalehti 5.4.2018.

³⁸ Ks. *Marianne Malmgrén* (2018) s. 284.

4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimituksissa.

Siirtohinnoittelun oikaisu säännös VML 31 § on sanamuodoltaan varsin yksiselitteinen ja riittävän tarkkarajainen. Näin ollen VML 31 § ei ole lähtökohdiltaan, toisin kuin VML 28 §, ongelmallinen perustuslain legaliteettiperiaatteen näkökulmasta.

4.2 Verohallinto on soveltanut VML 31 §:ää voimassa olevan oikeuden vastaisella ja legaliteettiperiaatetta rikkovalla tavalla

4.2.1 Verohallinnossa on kehitetty fiktiivisten liiketoimien oppi

Verotarkastuksissa siirtohinnoittelusäännöstä on päädytty soveltamaan hyvin laajasti irtautuen lain sanamuodosta ja tarkoituksesta. Siirtohinnoittelusäännöksen perusteella verotarkastajat ovat sivuuttaneet ja uudelleenluonnehtineet yritysten oikeudellisesti päteviä liiketoimia ja luoneet tilalle kuvitteellisia malleja yritysten liiketoiminnasta ja sopimuksista.

Verohallinnon voimassa olevaan oikeuteen perustumaton VML 31 §:n tulkinta voidaan luonnehtia ”fiktiivisten liiketoimien opiksi”.³⁹ Sen mukaan VML 31 § antaa veroviranomaisille laajan valtuutuksen sivuuttaa ja uudelleenluonnehtia verovelvollisen liiketoimia ja liiketoimintamalleja. Fiktiivisten liiketoimien opin mukaan veroviranomaiset voivat sivuuttaa verovelvollisen oikeasti tekemät liiketoimet ilman konkreettista näyttöä niiden virheellisyydestä ja korvata ne viranomaisten kehittä-

tämällä kuvitteellisilla liiketoimilla, jotka viranomaisten mielestä toteuttavat markkinaehtoperiaatetta oikeaoppisemmin kuin verovelvollisen tosiasiasa toteuttamat liiketoimet.⁴⁰

Fiktiivisten liiketoimien oppi on jyrkässä ristiriidassa vero-oikeuden peruseriaatteiden kanssa. Lähtökohdiana on, että verovelvollisella on oikeus päättää omasta liiketoiminnastaan ja verotuksen perustana on verovelvollisen todellisuudessa tekemät liiketoimet. Verotuksessa voidaan poiketa verovelvollisen tekemistä liiketoimista vain poikkeuksellisissa lain väärinkäytön tilanteissa ja poikkeamisen on perustuttava laissa nimenomaisesti säädettyihin oikeusnormeihin, joita Suomen verojärjestelmässä ovat VML 28 § ja ns. erityiset veronkiertosäännökset.⁴¹

Siirtohinnoittelussa lähtökohdiana ovat konserniyhtiöiden väliset sopimukset ja verovelvollisen laatima siirtohinnoitteludokumentaatio, jossa kuvataan konsernin sisäiset liiketoimet ja niiden hinnoittelu. Jos verotuksen toimittamisessa poiketaan konsernin sopimuksista ja siirtohinnoitteludokumentaatiosta, verohallinnolla on näyttövelvollisuus siitä, että sopimukset ja dokumentaatio ovat virheellisiä tai että verovelvollinen ei ole tosiasiasa toiminut niiden mukaisesti. Ks. *Merja Raunio*: Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys liiketoimien tunnistamisessa, *Verotus 4/2018 s. 456–457*.

Verohallinnon kehittämä kuvitteellisten liiketoimien oppi VML 31 §:n soveltamisesta on yksiselitteisesti vastoin legaliteettiperiaatetta ja siihen perustuvaa verolain laajentavan tulkinnan kieltoa. Fiktiivisten liiketoimien oppi tarkoittaa käytännössä veroviranomaisten mielivaltaista verotusoikeutta, sillä verovelvollisella ei ole taloudellisia toimenpiteitä toteuttaessaan mitään mahdollisuuksia arvioida, tulevatko veroviranomaiset pitämään vero-

³⁹ Vaihtoehtoisesti verohallinnon tulkintatapa voidaan nimetä siirtohinnoittelusäännöksen laajentavan tulkinnan opiksi. Verohallinto käytti VML 31 §:n soveltamismetodista aikaisemmin termiä ”liiketoimien uudelleenluonnehdinta”, mutta ratkaisun KHO:2014:119 jälkeen termiksi on vakiintunut ”liiketoimien tunnistaminen”.

⁴⁰ Sekä veronkierron oletaman oppi (VML 28 §) että fiktiivisten liiketoimien oppi (VML 31 §) lienee kehitetty konserni-erokeskuksesta siirtohinnoittelun verotarkastusten yhteydessä. Verotarkastuksissa ja niiden pohjalta tehdyissä jälkiverotuspäätöksissä on sovellettu joko jompaa kumpaa säännöstä tai molempia säännöksiä (ja molempia oppeja) yhtä aikaa.

⁴¹ Ks. *Marjaana Helminen*: Mahdollistaako VML 31 § etuyhteisälainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea, *Defensor Legis 1/2014 s. 85–96*.

velvollisen oikeasti toteuttamia liiketoimia verotuksen lähtökohtana vai päätyvätkö viranomaiset siihen, että jotkin vaihtoehdot, kuvitteelliset liiketoimet olisivat toteutaneet paremmin markkinaehtoisin hinnoittelun periaatetta.

Seuraavassa kuvataan käytännön esimerkkejä fiktiivisten liiketoimien oppiin perustuvasta VML 31 §:n soveltamisesta.

4.2.2 Rahoitusinstrumentin uudelleenluonnehdinta (KHO 2014:119)

Tapauksessa oli kyse suomalaisen yhtiön pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä vuonna 2009 saamasta ns. IFRS-hybridilainasta. Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön. Lainan kiintä vuosikorko oli 30 prosenttia ja korko lisättiin lainan pääomaan. Laina voitiin maksaa takaisin vain lainansaajayhtiön vaatimuksesta.

Suomessa hybridilainat on vakiintuneesti katsottu verotuksessa vieraan pääoman luonteisiksi, riippumatta muun muassa siitä, miten lainaa on käsitelty kirjanpidossa tai yhtiöoikeudessa. Tapauksessa konserniverokeskus kuitenkin sivuutti kyseisen lainajärjestelyn ja käsitteli lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet verotuksessa vähennyskelpoisia. Verohallinnon mukaan lainaa voitiin VML 31.1 §:n nojalla pitää tosiasiallisesti oman pääoman luontoisena. Verohallinto perusteli päätöstään siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteella ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla.

Verohallinnon tulkinnalle VML 31 §:n soveltamisesta ei löytynyt tukea pätevistä oikeuslähteistä. Lain sanamuoto ei anna tukea oikeustoimien sivuuttamiselle ja uudelleenluonnehdinnalle, vaan sanamuoto viittaa nimenomaan ”liiketoimeen” ja liiketoimen ”ehdon” oikaisemiseen. Itsestään selvä lähtökohta on, että veron määrään vaikuttavan verosäännöksen sanamuotoa ei voida tulkita laajentavasti (verolain laajentavan tulkinnan kieltö). Myös-

kään lain esitöistä ei löytynyt tukea siirtohinnoittelusäännöksen laajalle soveltamiselle. Lain tarkoituksena on ollut mahdollistaa konserniyhtiöiden välisten liiketoimien hinnoittelun oikaisu markkinaehtoiseksi, ei liiketoimien sivuuttaminen tai uudelleenluonnehdinta.

Verohallinnon tulkinnalle ei löytynyt myöskään lakisystemaattisia perusteita, sillä Suomen verojärjestelmässä on yleinen veronkiertosäännös (VML 28 §), joka nimenomaisesti antaa oikeutuksen (lain väärinkäytän tilanteissa) pätevien oikeustoimien sivuuttamiseen verotuksessa. Edes heikosti velvoittavista oikeuslähteistä, KHO:n prejudikaateista tai oikeuskirjallisuudesta, ei löytynyt perusteita verohallinnon tulkinnalle. Oikeuslähdeopillisesti on Itsestään selvää, että veron määrään vaikuttava verotusratkaisu ei voi perustua OECD:n laatimiin suosituksiin tai ohjeisiin.

Tosiallisesti verohallinnon voidaan katsoa soveltaneen tapauksessa fiktiivisten liiketoimien oppia: verovelvollisen oikeasti toteuttama liiketoimi (vieraan pääoman ehtoinen sijoitus) sivuutettiin ja korvattiin kuvitteellisella liiketoimella (oman pääoman ehtoinen sijoitus), koska verohallinnon mielestä se toteutti markkinaehtoperiaatetta oikeaoppisemmin kuin verovelvollisen tosiasiaa toteuttama liiketoimi.

Tapaus eteni korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka antoi ratkaisunsa 3.7.2014 (KHO:2014:119). KHO katsoi verotuspäätöksen lainvastaiseksi. Perustelujen mukaan lainan sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta merkitsevät pelkkään hinnoittelun oikaisuun verrattuna merkittävää jälkikäteistä puutumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden puitteissa järjestäneet keskinäiset suhteensa. Osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi KHO:n mukaan vaatinut lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta. VML 31.1. §:n säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista.⁴²

⁴² Ks. Anita Isomaa-Myllymäki: Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus – oikeustapauskommentti ratkaisusta KHO 2014:119, Verotus 5/2014 s. 469–483, Seppo Penttilä: Siirtohinnoittelu-oikaisu ja oikeustoimien uudelleenluonnehdinta, Tilisanomat 22.10.2014 ja Merja Raunio – Jukka Karjalainen: Siirtohinnoittelu, Alma Talent 2018 s. 363–366.

4.2.3 Konsernin rahoitusyhtiön sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta (HAO 16/0574/4, lainvoimainen)

Suomessa listattu, kansainvälistä liiketoimintaa harjoittava konserni oli perustanut vuonna 2006 konsernin sisäistä rahoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön Belgiaan. Belgian verolainsäädännön mukaan osakeyhtiö voi vähentää veronalaisesta tulostaan yhtiön omalle pääomalle määriteltävän laskennallisen tuoton (ns. *notional interest deduction*, NID). Näin ollen Belgiassa toimivan rahoitusyhtiön on mahdollista saavuttaa matala tosiasiallinen veroaste siten, että konsernin rahoitusyhtiö, joka antaa vieraan pääoman ehtoista rahoitusta muille konserniyhtiöille, rahoitetaan omalla pääomalla. Belgian NID-säännösten tarkoitus oli nimenomaan houkutellessa maahan kansainvälisten konsernien rahoitusyhtiöitä, ja säännöstö oli hyväksytty EU:n valtiontukikontrollissa.

Konserniverokeskuksen tekemän verotarkastuksen perusteella verohallinto teki joulukuussa 2013 jälkiverotuspäätöksen, jonka mukaan yhtiön tuloon verovuodelle 2007 lisättiin 280 miljoonaa euroa. Lisäksi yhtiölle määrättiin veronkorotusta 28 miljoonaa euroa. Verohallinnon mukaan liiketoimien tosiasiallisen taloudellisen sisällön mukaisesti Belgian rahoitusyhtiö harjoitti taloushallinnon palvelujen ja lainakannan hallintoon liittyvien palveluiden tuottamista konsernin suomalaiselle emoyhtiölle. Emoyhtiö puolestaan teki konsernin sisäistä rahoitusta koskevat lainapäätökset sekä vaikutti niistä johtuviin olennaisiin riskeihin ja vastasi niistä. Verohallinnon mukaan markkinaehtoiset korvaukset on määriteltävä näistä lähtökohdista. Verohallinto sovelsi tapauksessa VML 31 §:n siirtohinnoittelusäännöstä, mutta totesi, että myös VML 28 §:n veronkiertosäännös voisi soveltua tapaukseen.

Verohallinnon tulkinnalle VML 31 §:n soveltamisesta ei löytynyt tukea pätevistä oikeuslähteistä. Tulkinnan voidaankin katsoa perustuneen verohallinnon kehittämään fiktiivisten liiketoimien oppiin: verovelvollisen oikeasti toteuttamat liiketoimet ja liiketoimintamalli (konsernin itsenäinen rahoitus-

yhtiö) sivuutettiin ilman konkreettista näyttöä niiden virheellisyydestä ja korvattiin kuvitteellisilla liiketoimilla ja liiketoimintamallilla (rahoitukseen liittyviä neuvontapalveluja tarjoava konserniyhtiö), koska verohallinnon mielestä ne toteuttivat markkinaehtoperiaatetta oikeaoppisemmin kuin verovelvollisen tosiasiallisesti toteuttamat liiketoimet.

Alustavassa verotarkastuskertomuksessa ja myöhemmin veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valituksessa esitettiin, että tapaukseen voidaan soveltaa myös VML 28 §:n veronkiertosäännöstä. VML 28 §:n soveltaminen näyttäisi perustuvan veronkierron oletaman oppiin, jonka mukaan kyseessä on veronkierto, koska a) verovelvollisen valitsema kansainvälinen rahoitusyhtiörakenne voi johtaa verotuksellisesti edullisempaan lopputulokseen kuin suomalainen rahoitusyhtiörakenne, ja koska b) verovelvollinen ei ole kyennyt esittämään valitsemalleen rakenteelle verohallinnon mielestä riittävän vahvoja liiketaloudellisia perusteita.

Tapaus eteni Helsingin hallinto-oikeuteen, joka antoi ratkaisunsa 16.5.2016 (HAO 16/0574/4). Hallinto-oikeus katsoi, että VML 31 §:ää ei voida soveltaa jälkiverotuspäätöksessä esitetyllä tavalla. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään ratkaisulla KHO:2014:119 ja katsoi että kyseessä oli lainvastainen oikeustoimien sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta. Hallinto-oikeuden mukaan tapauksessa ei voitu soveltaa myöskään VML 28 §:ää. KHO ei myöntänyt valituslupaa Vovalle, joten hallinto-oikeuden päätös jäi lopullisesti lainvoimaiseksi.

4.2.4 Teollisuuskonsernin liiketoimintamallin sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta (HAO 17/0087/4, ei lainvoimainen)

Suomalaisessa teollisuuskonsernissa suoritettiin verovuosia 2006–2008 koskenut siirtohinnoittelun verotarkastus. Konsernin liiketoiminta perustui lähtökohdiltaan ns. hajautetulle liiketoimintamallille, jossa juridiset konserniyhtiöt harjoittivat varsin itsenäisesti lisäarvoa tuottavaa liiketoimintaa ja vastasivat liiketoimintaan liittyvistä riskeistä. Verotar-

kastajat kuitenkin katsoivat, että konsernin liiketoimintamallia tulisi käsitellä verotuksessa ns. keskitettynä liiketoimintamallina, jossa konserniyhtiöt harjoittavat epäitsenäisesti liiketoimintaa, tuottavat vain rajallisesti taloudellista lisäarvoa ja kantavat vain rajallisesti liiketoimintoihin liittyviä riskejä.

Verotarkastuksessa sivuutettiin konsernin juridiset sopimukset, siirtohinnoittelun dokumentointi ja yhtiön käyttämät markkinaehtoisien hinnan määrittämismenetelmät, ja määritettiin suomalaisten konserniyhtiöiden tulo verotarkastajien esittämän fiktiivisen liiketoimintamallin pohjalta. Verohallinto teki verotarkastuksen perusteella joulukuussa 2012 jälkiverotuspäätöksen, jonka mukaan suomalaisten konserniyhtiöiden verotettavaan tuloon vuosille 2006–2008 lisättiin 54 miljoonaa euroa. Lisäksi yhtiölle määrättiin 2,7 miljoonan euron veronkorotus.

Yhtiön mukaan verohallinnon päätös perustui virheellisille tosiseikoille ja päätöksessä oli kyse lainvastaisesta liiketoimintojen uudelleenluonnemmasta. Yhtiön mukaan verohallinto ei myöskään olleet esittänyt pätevää näyttöä siitä, että yhtiön käyttämässä siirtohinnoittelussa olisi ollut virheellisyyksiä. Yhtiön mielestä sillä itsellään on paras näkemys omasta liiketoiminnastaan, ja yhtiön sopimukset ja dokumentaatio olivat kuvanneet oikein yhtiön liiketoimia.

Verohallinnon tulkinnalle VML 31 §:n soveltamisesta ei löytynyt tukea pätevistä oikeuslähteistä. Tulkinnan voidaankin katsoa perustuneen verohallinnon kehittämään fiktiivisten liiketoimien oppiin: verovelvollisen oikeasti toteuttamat liiketoimet ja liiketoimintamalli (hajautettu liiketoimintamalli) sivuutettiin ilman konkreettista näyttöä niiden virheellisyydestä ja korvattiin kuvitteellisilla liiketoimilla ja liiketoimintamallilla (keskitetty liiketoimintamalli), koska verohallinnon mielestä ne toteuttivat markkinaehtoperiaatetta oikeaoppisemmin kuin verovelvollisen tosiasiallisesti toteuttamat liiketoimet.

Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi yhtiön oikaisuvaatimuksen 14.6.2014, mutta alensi veronkorotusten määrän 2 400 euroon. Myös Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen 10.2.2017

tekemällään päätöksellä HAO 17/0087/4. Yhtiö on tehnyt valituksen KHO:lle, jossa asian käsittely on edelleen vireillä.

4.2.5 Teollisuuskonsernin liiketoimintamallin sivuuttaminen ja uudelleenluonnemmista (HAO 18/0166/1, ei lainvoimainen)

Suomalaisessa teollisuuskonsernissa suoritettiin verovuosi 2007–2010 koskenut siirtohinnoittelun verotarkastus. Tapauksen tosiseikasto oli varsin samanlainen kuin edellä kuvatussa tapauksessa. Tässäkin tapauksessa konsernin liiketoiminta perustui lähtökohdiltaan hajautetulle liiketoimintamallille, jossa konsernin eri yksiköt ja juridiset konserniyhtiöt harjoittivat varsin itsenäisesti lisäarvoa tuottavaa liiketoimintaa ja vastasivat liiketoimintaan liittyvistä riskeistä. Verotarkastajat kuitenkin katsoivat, että konsernin liiketoimintamallia tulisi käsitellä verotuksessa keskitettynä liiketoimintamallina, jossa konserniyhtiöt harjoittavat epäitsenäisesti liiketoimintaa, tuottavat vain rajallisesti taloudellista lisäarvoa ja kantavat vain rajallisesti liiketoimintoihin liittyviä riskejä.

Verotarkastuksessa sivuutettiin konsernin juridiset sopimukset, siirtohinnoittelun dokumentointi ja yhtiön käyttämät markkinaehtoisien hinnan määrittämismenetelmät, ja määritettiin suomalaisen konserniyhtiön tulo verotarkastajien kehittämän fiktiivisen liiketoimintamallin pohjalta. Verohallinto teki verotarkastuksen perusteella joulukuussa 2013 ja tammikuussa 2014 jälkiverotuspäätökset, joiden mukaan suomalaisen konserniyhtiön verotettavaan tuloon vuosille 2007–2010 lisättiin 258 miljoonaa euroa. Lisäksi yhtiölle määrättiin 13 miljoonan euron veronkorotus.

Tässäkään tapauksessa verohallinnon tulkinnalle VML 31 §:n soveltamisesta ei löytynyt tukea pätevistä oikeuslähteistä. Tulkinnan voidaankin katsoa perustuneen verohallinnon kehittämään fiktiivisten liiketoimien oppiin.

Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi yhtiön oikaisuvaatimuksen 14.10.2016, mutta alensi veronkorotuksen määrän 7 miljoonaa euroon. Hämeenlinnan hallinto-oikeus sitä vastoin hyväksyi

8.5.2018 tekemällään päätöksellä HAO 18/0166/1 yhtiön valituksen ja kumosi verohallinnon tekemät jälkiverotuspäätökset. Vova on tehnyt valituksen KHO:lle, jossa asian käsittely on edelleen vireillä.⁴³

5 Johtopäätöksiä

5.1 Yleisen veronkiertosäännöksen ja siirtohinnoittelun oikaisusäännöksen soveltamiskäytännöt ovat ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen kanssa

Verohallinto on 2010-luvulla soveltanut sekä yleistä veronkiertosäännöstä (VML 28 §) että siirtohinnoittelun oikaisusäännöstä (VML 31 §) voimassa olevaan oikeuteen perustumattomalla tavalla. Verohallinnon voidaan katsoa itse kehittäneen laajentavan laintulkinnan oppeja (veronkierron olettaman oppi ja fiktiivisten liiketoimien oppi) säännösten soveltamiselle. Laajentavan laintulkinnan opit ovat jyrkässä ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen ja verolain laajentavan tulkinnan kiellon kanssa, ja tarkoittavat käytännössä veroviranomaisten mielivaltaan perustuvaa verotusoikeutta. Perustuslain 81 §:n mukaan verovelvollisuuden suuruus tulee käydä ilmi suoraan laista. Verovelvollisuus ei voi perustua veroviranomaisen tai tuomarin harkintavaltaan.

Tuomioistuimet ovat vuosien varrella korjanneet lukuisia verotuspäätöksiä, mutta osa lakiin perustumattomista päätöksistä on saanut tuomioistuinprosesseissa lopullisen lainvoiman. Erityisen huolestuttavia ovat kolme 2010-luvulla annettua KHO:n vuosikirjaratkaisua VML 28 §:n soveltamisesta

(KHO:2014:66, KHO:2016:72 ja KHO:2018:40), joissa KHO:n voidaan katsoa hyväksyneen verohallinnon kehittämän veronkierron olettaman opin soveltamisen.⁴⁴

5.2 Legaliteettiperiaatteen vastaiset päätökset täyttävät tuomion purkamisen edellytykset

Laajentavan laintulkinnan oppeihin perustuvat verotuspäätökset ovat voimassa olevan oikeuden vastaisia jo normaalin laintulkinnan perusteella. Tuomioistuinten tulisi kumota laajentavan laintulkinnan oppeihin perustuvat verotuspäätökset myös sillä perusteella, että ne ovat perustuslain 106 §:ssä tarkoitetulla tavalla ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa.

Hallintolainkäyttölain 63 §:ssä on säännelty lainvoiman saaneen tuomion purusta. Tuomio voidaan purkaa muun muassa silloin, jos tuomioistuimen ratkaisu perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Niiden tapausten, joissa on sovellettu verohallinnon kehittämiä veronkierron olettaman oppia tai fiktiivisten liiketoimien oppia, voidaan katsoa edustavan ilmeisen väärää lain soveltamista.⁴⁵

KHO:n kolme ratkaisua VML 28 §:n soveltamisesta (KHO:2014:66, KHO:2016:72 ja KHO:2018:40) ovat ilmeisessä ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen ja verolain laajentavan tulkinnan kiellon kanssa. Perustuslain valossa verovelvollisuus ei voi perustua ”kokonaisharkintaan” tai siihen, että tuomioistuimen mielestä verovelvollisen liiketaloudelliset perusteet ovat ”suhteellisen ohuita”. Ilmeisen väärää lain soveltamista on

⁴³ Ks. *Merja Raunio* (2018), s. 458–459.

⁴⁴ KHO on tosin viime vuosinakin antanut lukumääräisesti selvästi enemmän vakiintuneen tulkintaopin mukaisia (ja legaliteettiperiaatteen kanssa sopusoinnussa olevia) ratkaisuja VML 28 §:n soveltamisesta. Ks. esim. alaviitteessä 23 mainitut ratkaisut.

⁴⁵ KHO on aikaisemminkin purkanut lainvoimaisia päätöksiään. Päätöksessä KHO:2011:38 korkein hallinto-oikeus purki väliylhteisölain soveltamista koskeneen ratkaisunsa KHO:2002:26, sillä ratkaisu oli ilmeisessä ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Ks. *Marjaana Helminen*: Parempi myöhään kuin ei milloinkaan – KHO:n väliylhteisöverotusta koskeva purkupäätös ja EU-oikeuden vastaisuus purkuperusteena, *Verotus* 4/2011 s. 365–372.

⁴⁶ Viimeistään vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen jälkeen on ollut perusteltua pitää lähtökohtana ehdotonta verolain laajentavan tulkinnan (analogian) kieltoa. Ks. alaviite 13. Tosin po. KHO:n ratkaisut ovat etääntyneet niin kauaksi legaliteettiperiaatteen vaatimuksista, että niitä voitaisiin pitää ilmeisen vääränä lain soveltamisena siinäkin tapauksessa, että lähtökohdista ei pidettäisi ehdotonta verolain laajentavan tulkinnan kieltoa.

myös se, että ratkaisun oikeudelliset perustelut ovat ristiriidassa tapauksen tosiseikkojen kanssa. Näin ollen KHO:n ratkaisujen purkamiselle pitäisi täytyä hallintolainkäyttölain mukaiset tuomionpurun edellytykset.⁴⁶

5.3 VML 28 § ja VML 31 § tulisi muuttaa vastaamaan perustuslain legaliteettiperiaatteen vaatimuksia

Nykyistä oikeustilaa voidaan pitää kestäättömänä verovelvollisten oikeusturvan ja verojärjestelmän ennustettavuuden kannalta. Lainsäätäjän olisikin syytä muuttaa nykyistä veronkiertosäännöstä (VML 28 §) ja siirtohinnoittelun oikaisusäännöstä (VML 31 §) siten, että niiden soveltamisala saatetaan vastaamaan säännösten alkuperäisiä tavoitteita.

Veronkiertosäännöksessä tulee asettaa riittävän selkeät rajat veroviranomaisen harkinnalle ja harkinnan tulee perustua objektiivisesti todennettaville kriteereille keinotekoisuudesta ja lain väärinkäytöstä. Oikeusvaltiossa veronkiertosäännösten soveltamisen on oltava rajattua ja kontrolloitua. Nykyiset VML 28 §:n soveltamiskäytännöt ovat myös ilmeisessä ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.

EU:n jäsenvaltiot hyväksyivät vuonna 2016 komission ehdotuksen ns. veronkiertodirektiiviksi ((EU) 2016/1164). Veronkiertodirektiivi sisältää myös yleisen veronkiertosäännöksen (artikla 6), jonka jäsenvaltiot voivat sellaisenaan säätää osak-

si kansallista lainsäädäntöään. Direktiivin veronkiertosäännös on tarkkarajaisempi ja verovelvollisten oikeusturvanäkökohdat paremmin turvaava säännös kuin Suomen nykyinen veronkiertosäännös. Direktiivin veronkiertosäännöksen soveltamisen ennustettavuutta lisää myös se, että säännöstä on sovellettava EU:n tuomioistuimen veronkiertoa koskevan ratkaisukäytännön mukaisesti.

Suomen tulisi korvata nykyinen veronkiertosäännös (VML 28 §) direktiivin veronkiertosäännöksellä.⁴⁷ Tällä yksinkertaisella toimenpiteellä saataisiin parannettua merkittävästi verovelvollisten oikeusturvaa ja verotuksen ennustettavuutta. Samalla korjattaisiin veronkiertosäännöksen soveltamiskäytännöt vastaamaan perustuslain legaliteettiperiaatteen ja EU-oikeuden vaatimuksia.⁴⁸

Lainsäätäjän olisi syytä täsmentää myös siirtohinnoittelun oikaisusäännöstä (VML 31 §), sillä verohallinto pyrkii soveltamaan säännöstä verotusvaltaa laajentavalla ja legaliteettiperiaatteen vastaisella tavalla. Siirtohinnoittelun oikaisusäännöksen sanamuoto tulisikin uudistaa ja lain perusteluissa selventää, että säännös on tarkoitettu liiketoimen hinnoittelun oikaisemiseen, ei verovelvollisen liiketoimien sivuuttamiseen tai uudelleenluonnehdintaan.

Janne Juusela

⁴⁷ Veronkiertodirektiivin veronkiertoartikla koskee vain yritysverotusta, mutta Suomessa veronkiertosäännöksen soveltamisala voitaisiin säilyttää nykyisellään eli sitä voitaisiin soveltaa kaikkiin verovelvollisiin.

⁴⁸ Esimerkiksi Tanska on implementoimassa veronkiertodirektiivin yleisen veronkiertoartiklan (6. artikla) sellaisenaan lainsäädäntöönsä. Ks. *Valtiovarainministeriö* (2018) s. 52. Ks. myös *Suomen Asianajajaliiton* lausunto 29.8.2018 väliyhteisön osakkaiden verotuksesta annettua lakia ja yleistä veronkiertosäännöstä koskevasta hallituksen esitysluonnoksesta, Valtiovarainministeriön hankerekisteri.