

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Esko Linnakangas

Tappiontasauksesta valittaminen

Teemasta

Tappioilla on ollut elämässäni suuri rooli. Taisin aloittaa luennoitsijaurani 1970-luvun alkupuolella puhumalla Pohjoismaisen Hallinnollisen Liiton tilaisuudessa muutoksenhausta tappiontasaukseen. Nyt on jo aika ottaa teema uudelleen esille.

Tappioiden yhteydessä olen saanut opetella myös kärsivällisyyttä. Tappiontasausjärjestelmää luotaessa lakiin otettiin säännös, jonka mukaan tappiota ei vahvistettu, eikä sitä siis voitu vähentää, jos verovelvollinen ei ollut antanut kehotusta veroilmoitusta. Vaatimus johti kohtuuttomuuksiin. Työkennellessäni 1970-luvulla KHO:ssa esiteltäväkseni tuli tällainen tapaus, jossa oikeus tappiontasaukseen menetettiin. Siinä ulkomainen yritys perusti Suomeen tytäryhtiön ja tytäryhtiö antoi ensimmäisen, voimakkaasti tappiollisen vuoden veroilmoituksen vasta saatuaan siihen veroviranomaiselta kehotuksen. Tapauksesta jäi itselleni niin huono omatunto, että sen jälkeen aina tappiontasauksesta puhuessani tai kirjoittaessani vaadin lainmuutosta esikuvana latinan opinnoista mieleen jäänyt roomalaisen senaattorin Caton toistama lause ”Ceterum censeo Carthaginem esse delendam”¹ Lainmuutos toteutettiin 1990-luvun lopulla (26.6.1998/477), jolloin olin pitänyt asiaa esillä jo 20 vuotta.

Vielä konkreettisemmin tappiot vaikuttivat elämään, kun hain 1980-luvun puolivälissä Lapin yliopiston oikeustieteiden osastossa (nykyisin Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta) auki julistettua julkisen talouden professuuria. Pätevöityäkseni tein *Kari S. Tikan* neuvosta ns. respiittitutkimuksen² ”Tappiontasaus tuloverotuksessa”.³

Olen selvittänyt tappioiden vero-ongelmia myöhemminkin eri yhteyksissä.⁴ Tappiontasaus-ta käsiteltäessä paneudutaan tavallisesti ajankohtaisiin aineellisiin kysymyksiin, mutta seuraavassa keskitytään varsinkin menettelyyn ja erityisesti siihen liittyviin valitusongelmiin.⁵

¹ Ceterum censeo on suomeksi ”muuten olen sitä mieltä”.

² *Respiitti* tarkoitti pätevyitysmisäikää, joka voitiin myöntää yliopistoviran hakijalle. Nykyisin se ei ole enää käytössä.

³ Tutkimus julkaistiin neliosaisena artikkelisarjana Verotus-lehden numeroissa 4–5/1984 ja 1–2/1985.

⁴ Tappiontasauslain ajankohtaisista ongelmista, Verotus 1988 s. 268–278 ja Uusi tappiontasausjärjestelmä, Verotus 1993 s. 151–165. Ks. myös Tuominen, Esko – Linnakangas, Esko: Yritysverotus ja verosuunnittelu (1995) s. 158–184.

⁵ Tappiontasauksen yleisesitykset ovat esim. teoksissa Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus (jatkuvatäydenteinen), luku 23, Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo: Elinkeinoverolain kommentaari (2005) s. 605–636 ja Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Elinkeinotulon verotus (2006) s. 298–317.

Valitusoikeus tappion vahvistamisesta ja vähentämisestä

Eri verovuosien välinen avoin tappiontasausjärjestelmä tuli Suomeen vasta 1960-luvun lopussa. Se on nykyisin niin luonnollinen ja olennainen osa tuloverojärjestelmää, että voidaan ihmetellä, miten aikaisemmin tultiin toimeen. Keskeinen keino vuosittaisten tulosten tasaukseen ja siten myös tappioiden välttämiseen perustui aikoinaan vaihto-omaisuuden joustaviin jaksoitussäännöksiin, joita ei enää ole. Verolainsäädännön muutosten lisäksi tappiontasauksen merkitys korostui Suomessa 1990-luvun alun laman seurauksena.

Suomen tappiontasausjärjestelmä on, toisin kuin eräät ulkomaiset järjestelmät, puhdas carry forward -systemi, jossa tappiot vähennetään tappioiden syntymisjärjestyksessä tulevien vuosien tuloista sitä mukaa kuin tuloa syntyy.⁶ Tappiontasaus synnyttää myös kansainvälisiä kysymyksiä, joiden merkitys on korostunut EU:ssa.⁷

Tappiontasauksen muutoksenhakujärjestelmässä lähdettiin alun perin siitä, ettei tappion tarkkaa suuruutta ollut syytä lopullisesti selvittää vielä silloin, kun ei tiedetty, vaikuttiko tappio milloinkaan veron suuruuteen. Vahvistetusta tappiosta saatiin sen vuoksi valittaa vain sillä perusteella, että verovelvolliselle olisi ollut määrättävä tuloveroa, jolloin valittaja oli tavallisesti veronsaajan edustaja. Tappion vähentämisestä verotettavasta tulosta saatiin taas valittaa myös sillä perusteella, ettei tappiota ollut aikanaan oikein vahvistettu. Vahvistetun tappion määrää koskevaa valitusta ei siis tutkittu, ellei sillä ollut vaikutusta veron määrään. Vahvistettu tappio voitiin vahvistaa uudelleen tappion vähentämisen, jälkiverotuksen tai veronoikaisun yhteydessä.

Sittemmin säännöksiä muutettiin niin, että tappiota koskevaan päätökseen sai hakea muutosta joko siltä verovuodelta, jolta vahvistettavaa tappiota päätös koski, tai siltä verovuodelta, jonka tulosta vahvistettua tappiota vähennettiin. Nykysäännösten eli verotusmenettelystä annetun lain 65 §:n mukaan vahvistettua tappiota koskevaan päätökseen haetaan muutosta siltä verovuodelta, jolta vahvistettavaa tappiota päätös koskee. Oikeustila on siis täysin päinvastainen kuin tappiontasausjärjestelmän alkuaikoina.

Tappion vahvistaminen ja vähentäminen on osa verotusta ja siihen soveltuvat myös normaalit säännökset siitä, kenellä on valitusoikeus, mikä on valitusaika ja mikä on muutoksenhakuinstanssi. Niinpä valitusoikeus on verovelvollisen lisäksi veroasiamiehellä, ja valituksen

⁶ Suomen tappiontasausjärjestelmä on saanut vaikutteita Ruotsista. Tappiontasauksen periaatteellisista kysymyksistä erityisesti Ruotsissa ks. Samuelsson, Lars: *Förlustutjämning*, Uppsala 1994.

⁷ EY-tuomioistuimien katsoi tuomiossaan 13.12.2005 (C-446/03, Marks & Spencer), että EY 43 ja EY 48 artikla eivät ole yhteisön oikeuden tässä kehitysvaiheessa esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvalla emoyhtiöllä ei yleisesti ole mahdollisuutta vähentää verotettavasta voitostaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tytäryhtiölle tässä toisessa jäsenvaltiossa syntyneitä tappioita, vaikka kyseinen jäsenvaltio myöntää tällaisen mahdollisuuden alueellaan verotuksellisesti asuvalle tytäryhtiölle syntyneiden tappioiden osalta. On kuitenkin EY 43 ja EY 48 artiklan vastaista evätä tällainen mahdollisuus kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvalta emoyhtiöltä silloin, kun yhtäältä toisessa jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinpaikkavaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet tappiontasaukseen hakemuksessa tarkoitetun verovuoden ja aikaisempien verovuosien osalta ja kun toisaalta ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko ulkomainen tytäryhtiö itse tai kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, voi ottaa nämä tappiot huomioon sen asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien aikana. Ks. myös EY-tuomioistuimen tuomio 29.3.2007 (C-347/04). Ks. Suomen osalta myös Linnakangas, Esko: *Tax treatment of corporate losses* (IFA 1998) s. 439–447.

tutkiminen hallinto-oikeudessa edellyttää sitä edeltävää käsittelyä verotuksen oikaisulautakunnassa.

Tappioiden käyttölupamenettelyn synty

Järjestelmässämme on rajoitettu tappioiden vähentämistä silloin, kun yhteisössä tai elinkeinoyhtymässä on tapahtunut ns. ylisuuria omistajanvaihdoksia muutoin kuin perinnöllä tai testamentilla (siis kuoleman kautta). Rajoituksen kiertämismahdollisuuksia rajoitettiin 1990-luvulla ulottamalla kiello koskemaan myös ns. välillistä omistusta.

Omistajanvaihdossääntelyllä on pyritty estämään tappioita kärsineiden yhteisöjen ja yhtiöiden osakkeiden ja osuuksien muodostumista kauppatavaraksi. Jos tappioiden vähentämisoikeus olisi rajoittamaton, voisi yritys, jolla on puutetta kuluista, pyrkiä ostamaan tappiollisen yhtiön ja hyödyntämään sen tappiot omassa verotuksessaan.

Nykyisin asiasta säädetään tuloverolain 122 §:ssä. Pörssiyhtiöiden tappioilla on ollut 1990-luvun lopulta asti omistusmuutosten osalta muita edullisempi verokohtelu (ks. TVL 122.2 §).

Koska yritysten toiminnan jatkaminen saattaa edellyttää voimakkaita saneeraustoimenpiteitä, joihin liittyy olennaisesti omistussuhteiden muuttaminen, lakia muutettiin vuonna 1978 siten, että *valtiovarainministeriö* voi erityisistä syistä hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen omistajanvaihdoksista huolimatta, milloin se yhteisön tai yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta oli tarpeen (nykyisin TVL 122.3 §).

Luvan myöntämisoikeus säädettiin 1990-luvun puolivälissä valtiovarainministeriön asemasta *Verohallitukselle* ja pian sen jälkeen *lääninverovirastoille*, joista taas sittemmin tuli *verovirastoja*. On menty kovin pitkälle siitä ajasta, jolloin tällaisten asioiden katsottiin kuuluvan korkealle poliittiselle elimelle. Asiat, jotka alun perin kuuluivat ministerille, ratkaisee nyt paikallisen verohallinnon virkamies. Vastaavaa päätösvallan delegointia harkinnanvaraisissa asioissa on tapahtunut verohallinnossa myös esimerkiksi ns. superhyödyllisten yhteisöjen veronhuojennushakemusten kohdalla. Voidaan kysyä, onko harkintavallan luonne ehkä muuttunut tai muuttumassa delegoinnin seurauksena rajatummaksi.

Lupahakemusten hyväksymisestä

Oikeutta tappion vähentämiseen omistajanvaihdoksesta huolimatta voi hakea verovelvollinen eli yhteisö tai yhtiö itse. Myyjänä tai ostajana toimivalla osakkaalla ei sen sijaan ole tähän asiavaltuutta. Lupaa voidaan hakea joko ennen tai jälkeen omistajanvaihdoksen.

Siitä, voiko käyttölupaa hakea jo ennen tappiovuoden päättymistä tai ennen kuin tappiovuodelta on vahvistettu tilinpäätös tai tappiovuoden verotus toimitettu, on verovirastoissa erilaista käytäntöä, mikä aiheuttaa epävarmuutta. Vaasan HaO on päätöksessään 20.11.2006 numero 06/0363/4 katsonut, että TVL 122 § koskee toimitetussa verotuksessa vahvistettujen

tappioiden vähentämistä ja ettei verovelvolliselle kuluvalta verovuodelta (2006) mahdollisesti vahvistettavan tappion vähentämiseen siten voitu myöntää lainkohdan 3 momentissa tarkoitettua lupaa, minkä vuoksi veroviraston olisi tullut hylätä yhtiön hakemus.

Aluksi lupahakemusten hyväksymisessä oltiin melko tiukkoja, mutta käytäntö lieveni ajan mittaan niin että tappion vähentämisoikeutta koskevien hakemusten hyväksymisprosentti oli 1990-luvulla erittäin korkea.⁸

Luvan edellyttämiä erityisiä syitä voivat Verohallituksen ohjeiden mukaan olla muun muassa:⁹

- sukupolvenvaihdosluovutukset
- yrityksen myynti työntekijöille
- toimimattoman valmisyhtiön osto
- konsernin sisäiset omistusmuutokset (kotimaiset ja ulkomaiset)
- yrityksen saneerausohjelmaan liittyvät omistusmuutokset
- erityiset työllisyysvaikutukset
- toiminnan laajeneminen yritysostoin.

Käytännössä oli havaittavissa 2000-luvun alussa pyrkimystä jälleen tiukentaa käytäntöä, mutta aivan uusin oikeuskäytäntö viittaa taas verovelvollisyyteen tulkintaan.

KHO 2006:53. Ulkomainen yhteisö oli 10.12.2001 ostanut suomalaisen A Oy:n osakkeet. A Oy oli toimimaton niin sanottu valmisyhtiö, josta tuli Suomeen perustettavan konsernin emoyhtiö. A Oy harjoitti arvopaperikauppaa ja sijoitustoimintaa sekä tuotti palveluja muille konsernin yhtiöille. A Oy:n palveluksessa oli kaksi työntekijää. A Oy:n ensimmäisen tilikauden 22.8.2001–31.12.2002 tulos muodostui tappiolliseksi. Valtaosa sen tappiosta muodostui 10.12.2001 jälkeisistä korko- ja henkilöstökuluista. KHO totesi, että Verohallitus oli antamassaan ohjeistuksessa lausunut, että ns. valmisyhtiön osto voidaan katsoa TVL 122.3 §:ssä tarkoitetuksi erityiseksi syyksi, kun uudella yrityksellä ei ole ollut mitään toimintaa ennen omistajanvaihdosta. Kun otettiin huomioon, että A Oy ei ollut harjoittanut lainkaan toimintaa ennen omistajanvaihdosta eli kysymys oli ollut ns. valmisyhtiön ostamisesta ja se, että hakemuksen kohteena olevat tappiot olivat muodostuneet yhtiön esittämällä tavalla valtaosaltaan omistajavaihdoksen jälkeisistä korko- ja henkilöstökuluista, yhtiön on katsottava esittäneen erityisiä syitä siitä, että tappioiden vähentäminen oli tarpeen yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta. Verovirasto oli siis voinut myöntää poikkeuslupan tappion vähentämiseen. Ks. myös yritysaneeraukseen liittyvä KHO 27.12.2006 T 3581. Vrt. kuitenkin kiinteistöyhtiötä koskeva KHO 15.12.2006 T 3471.

Ks. myös nyt jo kumottua yhtiöveron hyvitysjärjestelmää koskeva seuraava ratkaisu:

KHO 21.8.2006 T 2027. X Oy oli sijoitustoimintaa harjoittava yhtiö, jonka koko osakekannan omisti A. Y Oy oli puolestaan projektinjohtokonsultointia harjoittava yhtiö, jonka palveluksessa oli 16 henkilöä. A omisti yhdessä lastensa kanssa 62 % Y Oy:n osakekannasta, ja loppu oli perheen ulkopuolisten tahojen omistuksessa. A:n perheen yritys-

⁸ Ks. Ranta-Lassila, Hannele: Verotus 1998 s. 309 ss.

⁹ Ks. ohjekirje 14.2.1996 dnro 634/348/96, tiedote 2/1999, 17.2.1999 ja 12/1999, 13.9.1999.

varallisuuden hallinnoimisen yksinkertaistamiseksi ja sukupolvenvaihdokseen valmistautumisen vuoksi toteutettiin 13.6.2002 osakevaihto, jossa X Oy hankki omistukseensa kaikki A:n perheen omistamat Y Oy:n osakkeet. X Oy antoi vastikkeeksi liikkeelle laske-
miaan uusia osakkeita siten, että osakkeiden määrä nousi 500 kappaleesta 4 350 kappaleeseen. Huomioon ottaen, että omistusrakenteen keskeisinä tarkoituksina oli ollut sukupolvenvaihdoksen toteuttaminen ja perhevarallisuuden hallinnon järkiperaistaminen, verovirasto oli voinut näissä olosuhteissa katsoa, että omistajanvaihdoksesta huolimatta oli olemassa laissa tarkoitettuja erityisiä syitä myöntää yhtiölle oikeus käyttämättömien hyvitysten vähentämiseen ja veroylijäämien huomioon ottamiseen.

Saatu lupa ei kuitenkaan sido, jos toteutuneet olosuhteet poikkeavat olennaisesti hakemuksessa esitetystä:

KHO 1998:20. Yhtiö oli 1.12.1994 hakenut TVL 122 §:n mukaista lupaa saada vähentää verovuoden 1994 verotuksessa aikaisemmin vahvistettuja tappioita 30.12.1994 tapahtuvasta osakekaupasta huolimatta. Hakemuksen mukaan yhtiön toimialana oli varastokalusteiden ja muiden metallialan tuotteiden valmistus, ja myynti ja toiminta tuli jatku-
maan osana kansainvälistä monialakonsernia. Verohallitus antoi 10.3.1995 yhtiölle poikkeuslupan tappioiden vähentämiseen. Yhtiön toiminta oli kuitenkin keväällä 1995 tuotannollisen toiminnan siirryttyä samaan konserniin kuuluvalla toisella yhtiöllä muuttunut yhtiön omistaman kiinteistön vuokraukseksi. Vuoden 1994 verotusta toimitettaessa voitiin Verohallituksen lainvoimaisen poikkeuslupapäätöksen estämättä jättää tappioita vähentämättä, kun yhtiön hakemuksessaan esittämät tiedot toiminnan jatkumisesta eivät vastanneet todellista tilannetta.¹⁰

Verovelvollisen ja veronsaajan valitusoikeus käyttölupapäätöksistä

Verovelvollisella on selvästikin oikeus valittaa veroviraston päätöksestä, jolla sen käyttölupahakemus on hylätty.¹¹ Hylkäävä päätös ei myöskään saavuta sellaista oikeusvoimaa, joka estäisi verovelvolliselta uuden, paremmin perustellun lupahakemuksen tekemistä verovirastolle.

Epäselvempi on ollut veroasiamiehen oikeus valittaa veroviraston päätöksestä, jolla verovelvollisen lupahakemus on hyväksytty. Jonkin verran tulkinnanvaraista on myös ollut se, käsitel-

¹⁰ Tapauksesta tarkemmin Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1998/2 s. 139–144.

¹¹ Siihen aikaan, kun käyttölupahakemukset ratkaistiin valtiovarainministeriössä, ministeriön päätökseen voitiin hakea muutosta KHO:lta. Vain oikeudellisin perustein tehty valitus saattoi kuitenkin menestyä, koska ministeriön päätökseen ei voitu saada muutosta tarkoituksenmukaisuusperiaatteilla (HValL 4.1 §). Valitus oli mahdollinen esim. silloin, kun ministeriö ei ollut katsonut olevan oikeudellisia edellytyksiä luvan myöntämiseen ja asianomainen oli toista mieltä. Valituksella saattoi olla menestymismahdollisuuksia myös, jos ministeriö oli erehtynyt tosiasioista tai jos sen osoitettiin käyttäneen harkintavaltaansa väärin. Linnakangas, Esko: Verojen kohtuullistaminen (1987) s. 83–84. Ks. myös superhyödyllisten yhteisöjen veronhuojennushakemusta koskeva KHO 1987 B 596, jossa katsottiin, ettei ministeriön päätös loukannut yhdistyksen oikeutta. Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun nykyisen lain 2.2 §:n mukaan jos KHO katsoo valituksen koskevan kysymystä, jonka ratkaiseminen pääasiassa riippuu päätöksen tai toimenpiteen tarkoituksenmukaisuuden harkinnasta, asia on tältä osin siirrettävä valtioneuvoston ratkaistavaksi. Hallituksen esityksen 201/2006 perustelujen mukaan valtioneuvoston ratkaistavaksi siirrettävillä asioilla ei ole enää käytännön merkitystä.

lääkö lupapäätöksestä tehty valitus ennen hallinto-oikeusvaihetta verotuksen oikaisulautakunnassa ja miten valitusajat määräytyvät sekä edellyttääkö näiden asioiden tutkiminen KHO:ssa valituslupan saamista.

Tappioita koskevat lupahakemusasiat muistuttavat ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennushakemusasioita.¹² Alun perin toimivalta superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennushakemusasioissa oli valtiovarainministeriöllä, sitten Verohallituksella ja nykyisin se on verovirastolla. KHO on katsonut päätöksessään 15.1.2002 T 97, että veroasiamiehellä ei ollut oikeutta valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä, jolla oli ratkaistu yhteisön valitus ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusasiassa. KHO perusteli päätöstään sillä, että tällaisessa asiassa ei käsitellä verotusta siinä merkityksessä kuin tarkoitetaan verotusmenettelylaissa. Verohallituksella sen sijaan katsottiin olevan oikeus valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä.¹³

KHO:n päätös koski aikaa, jolloin superyleishyödyllisten huojennushakemukset käsiteltiin Verohallituksessa. Sitten ne on siirretty verovirastolle. Tähän vaiheeseen liittyy Helsingin HaO:n päätös 28.4.2006 T 06/0422/3. Siinä HaO katsoi, ettei Verohallituksella ollut oikeutta valittaa veroviraston tekemästä veronhuojennuspäätöksestä hallinto-oikeuteen. Verohallitus teki valituslupahakemuksen¹⁴ ja valitti tuosta päätöksestä KHO:een. KHO katsoi, toisin kuin HaO, että Verohallituksella oli oikeus hakea muutosta Savo-Karjalan veroviraston yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusta koskevaan päätökseen (KHO 28.11.2006 T 3191).

Aikaisemmin mainittu KHO:n päätös 2006:53 selventää valitusoikeutta tappioiden käyttölupa-asioissa. KHO lähti ensinnäkin siitä, että näitä asioita koskevista hallinto-oikeuden päätöksistä saa valittaa KHO:een ilman valituslupaa.^{14a} Tämän kanssa lievässä ristiriidassa saattaa olla samassa päätöksessä omaksuttu kanta, jonka mukaan kysymys on siinä mielessä verotuksesta, että veroasiamiehellä on valitusoikeus myös veroviraston päätöksestä, jolla verovelvolliselle on myönnetty lupa tappioiden vähentämiseen.¹⁵ KHO perusteli seuraavasti tätä kantaansa, joka ei ole yhdenmukainen superhyödyllisten yhteisöjen veronhuojennushakemusten osalta omaksutun linjan kanssa:

Verotusmenettelylain 62 §:n mukaan veroasiamiehellä ja kunnalla oli oikeus hakea muutosta verotukseen sekä yhtymän tulon ja varallisuuden vahvistamiseen ja niiden jakoon.

¹² Mielenkiintoinen mutta oikeuskirjallisuudessa vähän käsitelty ongelma liittyy siihen, mikä on superyleishyödyllisen yhteisön saaman veronhuojennuksen eli verovapauden suhde tappiontasaukseen. Elinkeinoverolain 16.2 §:n mukaan verovapaan tulon ylittävä osa menoista katsotaan vähennyskelpoiseksi. Tämä ehkä tukee tulkintaa, jonka mukaan hakemuksesta saatu verovapaus ei välttämättä estäisi tappion vahvistamista, mutta silloin olisi joka tapauksessa syytä tarkoin selvittää, mistä tappiollisuus johtuu. Ks. Linnakangas, Esko: Tappiontasaus tuloverotuksessa, Verotus 1984 s. 337.

¹³ Ks. tarkemmin Linnakangas, Esko: Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusten muutoksenhaku- ja menettelyongelmat, Verotus 2006 s. 375–386.

¹⁴ Superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuslain mukaiset valitukset saatettiin luvanvaraisiksi 1.10.2005 voimaan tulleella lainmuutoksella.

^{14a} Tähän problematiikkaan liittyvä toinen valitus on vireillä KHO:ssa.

¹⁵ Valtiovarainministeriön lausunnon mukaan veroasiamiehen valitusoikeutta voitiin pitää tulkinnanvaraisena. Kun valitusoikeus oli kuitenkin vakiintuneesti oikeuskäytännössä hyväksytty, oli ministeriön käsityksen mukaan luontevaa, että puhevaltaa käytti veroasiamies. Verohallitus soveltui tällaisessa asetelmassa ministeriön mielestä huonosti veronsaajan etua veroviraston päätöksiä vastaan valvovaksi tahoksi.

Tämän säännöksen nojalla ja ottaen lisäksi huomioon verohallintolain 2, 5, 6 ja 8 §:n säännökset KHO katsoi, että veroasiamiehellä oli oikeus hakea muutosta veroviraston TVL 122.3 §:n nojalla myöntämään poikkeuslupaan.

Asia ei näy menneen hallinto-oikeuteen verotuksen oikaisulautakunnan kautta vaan suoraan verovirastosta. Ilmeisesti tätä on pidetty oikeana menettelynä.¹⁶ Jos kysymyksessä olisi katsottu olevan menettelyvirhe, siihen olisi varmaankin puututtu vaikka viran puolesta.

Problematiikkaan liittyy myös Hämeenlinnan hallinto-oikeuden päätös 5.1.2001 T 01/000/04. Sen mukaan TVL 122.3 §:n mukaista tappion vähennysoikeutta koskevasta veroviraston päätöksestä tehtyyn valitukseen ei sovellettu verotusmenettelylain mukaista valituksen käsittelyjärjestystä, vaan se käsiteltiin hallintovalituksena. Tämän kanssa johdonmukaista on ilmeisesti myös se, että valitus on toimitettava määräajassa hallinto-oikeuteen. Hämeenlinnan hallinto-oikeuden lainvoimaisessa¹⁷ julkaisemattomassa päätöksessä 2.10.2006 no 06/0372/1 jätettiin tutkimatta veroasiamiehen valitus tappioiden käyttöluvasta, koska valitus oli tullut hallinto-oikeuteen vasta sen jälkeen kun 30 päivää oli kulunut siitä, kun veroasiamies oli saanut tiedon päätöksestä.¹⁸ Asiaan ei vaikuttanut se, että veroasiamiehen valitus oli jätetty tuossa määräajassa luvan myöntäneeseen verovirastoon (verotoimistoon). Hallinto-oikeus viittasi hallintolainkäyttölain 22, 26.1, 29.2 ja 51.2 §:ään. Mikäli olisi sovellettu verotusmenettelylakia, valitus olisi tullutkin jättää verovirastoon (VML 66 §). Jos valituskirjelmä on erityisen säännöksen nojalla toimitettava muulle viranomaiselle kuin valitusviranomaiselle, mutta se on toimitettu valitusajan kuluessa valitusviranomaiselle, valitusta ei tämän vuoksi jätetä tutkimatta (näin hallintolainkäyttölain 26.2 §).

Harkinta- ja toimivallan rajat sekä lainsäädännön kehittämistarve

Lain sanamuodon mukaan verovirasto ”voi” käyttölupa-asioissa myöntää luvan tappioiden vähentämiseen. Verovirastolla on harkintavaltaa eikä muutoksenhakuaste ilmeisesti saata suoraan myöntää lupaa tai pakottaa verovirastoa myöntämään lupaa, vaan sen lienee tyydyttävä palauttamaan asia verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi, jos se katsoo, ettei hakemusta voida hylätä veroviraston mainitsemilla perusteilla.

KHO 10.3.1999 T 392. A Oy:llä, joka toimi konsultointiyrityksenä tekniikan alalla, oli useita tytäryhtiöitä. Niistä yhden samalla alalla toimineen, A Oy:n kokonaan omistaman B Oy:n liiketoiminta oli myyty 1994 tuon yhtiön toimivalle johdolle. B Oy ei ollut sen jälkeen harjoittanut liiketoimintaa. Sille vahvistettiin vuodelta 1995 toimitetussa verotuksessa tappio. A Oy:n osakkeista yli puolet vaihtoi omistajaa vuoden 1995 syksyllä 6.10.1995 jälkeen. Toisin sanoen B Oy:n tappioiden vähentämisen kannalta tapahtui TVL 122 §:ssä

¹⁶ Ks. myös Linnakangas, Esko: KHO:n oikeustapausselostuksia yritysverotuksesta, Verotus 1999 s. 411.

¹⁷ Veroasiamiehen hakemukset menetetyn määräajan palauttamiseksi on hylätty (KHO 31.1.2007 T 200–201).

¹⁸ Toisella kannalla näyttää olevan Kouvolan HaO 29.12.2006 antamassaan julkaisemattomassa päätöksessä, josta on vireillä verovelvollisen valitus KHO:ssa. Mielenkiintoista on myös, että Kouvolan HaO liitti päätökseensä ilmoituksen, jonka mukaan valituksen tutkiminen KHO:ssa edellyttäisi valituslupaa.

(1565/1995) tarkoitettu välillinen omistajanvaihdos. B Oy sulautui A Oy:öön 23.4.1996. Verovirasto hylkäsi A Oy:n, jolle se oli aikaisemmin myöntänyt oikeuden vähentää omat ja eräiden siihen sulautuneiden muiden tytäryhtiöiden tappiot omistajanvaihdoksesta huolimatta, hakemuksen B Oy:n tappioiden vähentämisestä A Oy:n tulosta sillä perusteella, että B Oy ei enää jatkanut liiketoimintaa eikä sen liiketoiminta jatkunut A Oy:ssä. LO katsoi A Oy:n valituksesta, että tämän yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta oli tarpeen saada vähentää kysymyksessä oleva tappio. LO hyväksyi sen vuoksi valituksen ja myönsi A Oy:lle oikeuden vähentää B Oy:n tappio. KHO tutki veroasiamiehen LO:n päätöksestä tekemän valituksen ja katsoi, kuten LO:kin, ettei hakemusta voitu hylätä veroviraston mainitsemilla perusteilla vaan että asiassa oli ratkaisevaa vähennyksen merkitys A Oy:n, jonka tulosta tappio vähennettäisiin, toiminnan jatkumisen kannalta. Kun kysymys oli oikeudesta tappion poikkeukselliseen vähentämiseen, LO:n ei kuitenkaan olisi tullut ensi asteen ottaa ratkaistavakseen vähennysoikeuden myöntämistä. Sen vuoksi KHO kumosi LO:n päätöksen ja palautti asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi.¹⁹

Jos verovirasto on hyväksynyt verovelvollisen hakemuksen, mutta hallinto-oikeus on kumonnut päätöksen katsoen, ettei hakemuksen hyväksymisperusteita ole, KHO voi luonnollisesti hyväksyessään verovelvollisen valituksen kumota hallinto-oikeuden päätöksen ja saattaa veroviraston verovelvolliselle myönteisen päätöksen voimaan palauttamatta asiaa verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi.

Viranomaisen on hallintolain 6 §:n mukaan käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Tämä koskee myös verovirastoa. Veroviraston harkintavallan laajuus ja sen oikeudellinen luonne tappioiden käyttöluupa-asioissa muun muassa suhteessa verovelvollisen subjektiiviseen oikeuteen on kuitenkin hyvin ongelmallinen.²⁰ Voidaan kysyä, soveltuuko veroviraston asemaan laaja harkintavalta näin merkittävässä aineellisissa kysymyksissä.

Veroviranomaisen kovin laaja harkintavalta voi synnyttää *perustuslaillisiakin* epäilyjä.

Asiaa sivuaa Helsingin HaO:n 9.10.2006 antama päätös asiassa 06/1410/1. A:n peruutettua autoverolain 43.1 §:n nojalla jo toimitetun autoverotuksen, tullipiiri määräsi A:lta perittäväksi autoverolain muuttamisesta annetun lain (266/2003) voimaantulosäännöksen 10 momentissa tarkoitettut maksut. Tuon säännöksen mukaan, jos veroilmoitus tai verotus peruutetaan autoverolain 43 §:ssä tarkoitettulla tavalla, verovelvolliselta peritään ennakkoratkaisusta perittävän maksun lisäksi maksu, jonka suuruus on enintään 1/10 ajoneuvosta säännönmukaisesti suorittavasta verosta. A:lta perittiin ennakkoratkaisusta perittävä maksu 110 euroa ja 8,22 % siitä autoverosta, joka olisi tullut kannettavaksi, eli 2 800 euroa. A valitti päätöksestä Helsingin HaO:een muun kuin ennakkoratkaisusta perittävän maksun osalta. Tullipiiri alensi oikaisupäätöksellään valituksen kohteena olevan 2 800 euron maksun 1 850 euroon. Helsingin HaO katsoi, että maksun kantaminen liit-

¹⁹ Tapauksesta tarkemmin Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1999/1 s. 84–89.

²⁰ Samantapainen problematiikka syntyy ns. yleisissä veronhuojennuksissa. Mielenkiintoista on, että toisissa niistä on valituskielto (esim. verotusmenettelylain 88 § ja autoverolain 50 §) mutta toisissa ei (esim. ajoneuvoverolain 61 §). Kiinnostavaa on sekin, että tuollaiset asiat on säädetty salassa pidettäviksi, vaikka niissä viranomaisen harkintavalta on poikkeuksellisen laaja (ks. laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta, vrt. myös autoverolain 86 §). Aiheesta tarkemmin Söderlund, Seppo: Oikeus veronhuojennuksiin, liseniaatintutkimus Lapin yliopistossa 2006.

tyy mahdollisuuteen käyttää ajoneuvoa liikenteessä ja maksu on määrällisesti sidottu siihen autoveroon, joka ajoneuvosta olisi tullut kannettavaksi. Maksussa ei ole kyse Suomen perustuslain 81.2 §:ssä tarkoitettusta valtion viranomaisten toiminnastaan perimästä maksusta eikä myöskään kiellon tai määrärauksen rikkomisen vuoksi määrättävästä hallinnollisesta seuraamusmaksusta.²¹

Maksu on luonteeltaan vero ja siihen on sovellettava, mitä Suomen perustuslain 81.1 §:ssä säädetään. Suomen perustuslain 81.1 §:n huomioon otettuna maksua koskeva säännöksestä tulisi ilmetä maksun suuruuden peruste. Laissa on kuitenkin säädetty ainoastaan maksun ylärajasta ja muutoin maksuperuste jää viranomaisen harkintaan. HaO katsoi, ettei perustuslakivaliokunnan käytännössä vakiintunut tulkinta verosta sääntämistä koskevasta *tarkkuuden ja täsmällisyyden* vaatimuksesta täyttynyt. HaO katsoi, että maksua koskeva säännös oli näiltä osin ilmeisesti vastoin perustuslain 81 §:ää, minkä vuoksi HaO jätti perustuslain 106 §:n nojalla kyseisen maksun perimisen osalta soveltamatta autoverolain voimaantulosäännöksen 10 momentin säännöksen, jota vastaa nyt voimassaolevassa autoverolaissa sen 35 a §:n säännös. HaO poisti 1 850 euron maksun. Äänestys 2–1. Vähemmistö alensi maksun 500 euroon.

HaO:n ratkaisua, jossa eduskunnan hyväksymä lain säännös jätettiin kokonaan soveltamatta eikä tyydytty vain varovaisuuteen sanktion määrässä, voidaan pitää yllättävänä. Päätös ei ole tätä kirjoitettaessa lainvoimainen.

Tappiontasausta koskevaa lainsäädäntöä saattaisi olla syytä tarkistaa esimerkiksi siten, että tiettyjen edellytysten vallitessa lupa tappiovähennykseen ns. ylisuurissa omistajanvaihdoksissa olisi myönnettävä, ellei kysymys olisi veronkiertämistilanteesta. Samalla voitaisiin miettiä, olisiko lupamenettely sulautettavissa veroviraston ennakkotietomenettelyyn.

* * *

Appeal problems in the tax treatment of corporate losses

The carrying forward of losses has been permitted in Finnish taxation since 1969. The need for open carry forward became obvious at the time because of the tight new rules that had been introduced on the allocation of income and expenses to separate tax years. Many details have changed since 1969, but it is still not possible to carry losses back.

If a company's source of income shows a net loss, that loss can be carried forward and set off against income from the same source in the next ten tax years. Losses are always deducted in the order in which they are incurred.

If more than 50 per cent of the shares in the company are sold during the year in which a loss is recorded or thereafter, the right to a loss deduction can be forfeited. The purpose of this restriction is to avoid abuse of loss deductions. An exemption can be granted if it is necessary for a company's future viability. The tax authorities have approved most of the applications for exceptions.

²¹ Voidaan kuitenkin puoltaa myös kantaa, jonka mukaan tässä "kesääautoverossa" olisi kyse veronkorotusta muistuttavasta hallinnollisesta sanktiosta. Veronkorotusasioissa veroviranomaisilla on laaja harkintavalta. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on 23.11.2006 Jussila-tapauksessa äänestyksen jälkeen katsonut, että ihmisoikeussopimuksen 6 artikla soveltuu veronkorotukseen mutta että suullinen käsittely ei silti ole välttämätön.

Originally, the amount of a confirmed loss could not be challenged before it was actually deducted. Nowadays, the appeal must be made after the loss has been confirmed. There are procedural problems in this respect, but it can nonetheless be said that the normal rules of appeal are applied. It means that also the state official representing the interests of the tax recipients has the right to appeal.

Esko Linnakangas

Professor, University of Lapland