In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-sarja N:o 38

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

ISSN 2954-2863 (verkkojulkaisu)
ISBN 978-951-855-708-4 (PDF)

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Sisällys

Kari S. Tikka yliopistomiehenä ja ystävänä XI
Kari S. Tikan muistolle XVI

Esa Aalto: Kansainvälisen henkilöverotuksen ajankohtaisia kysymyksiä 1
Edward Andersson: Hur påverkas Finland av Sveriges beslut att avskaffa arvs- och gåvoskatten? 11
Ossi Haapaniemi: Osakevaihto ja rahavastikkeen maksimimäärä 24
Pekka Hallberg: Rule of law principles in international reconstruction 37
Marjaana Helminen: Dividends under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention 48
Mikael Hidén: Hard cases make bad law? Eräs perusoikeussuojan ja terrorismin estämisvaltuuksien yhteensovittamisongelma perustuslakivaliokunnan lausuntojen 10/2005 vp ja 23/2005 vp valossa 64
Raimo Immonen: Yritysjärjestelyjen verosuunnittelusta 77
Janne Juusela: Pääomasijoitustoiminnan verotus 89
Kai Kalima: Velvollisuudesta kilpailuttaa kiinteän omaisuuden vuokraus 103
Erkki Kontkanen: Rajat ylittävien osinkojen verotuksen kansainvälisiä kehityssuuntia 114
Matti Kukkonen: Pienosakeyhtiön voitonjaon verosuunnittelusta 126
Asko Lehtonen: Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä 140
Gustaf Lindencrona: Samspel 152
Teemu S. Lindfors: Veropolitiikan tavoitteet henkilöautoliikenteen verotuksessa 168
Esko Linnakangas: Tappiontasauksesta valittaminen 184
Sven-Olof Lodin: Viktiga kriterier för en god skattelagstiftning 194
Pauli K. Mattila: Varojen arvostamista koskevan verolainsäädännön uudistaminen 209
Nils Mattsson: Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt. 221
Peter Melz: Civil law and tax law rules on distributions from public benefit foundations 235

Aage Michelsen: Beskatning af mobile indtægter og udgifter i dansk skatteret 244
Leif Mutén: Skatteprinciperna och verkligheten..... 262
Matti Myrsky: Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeista ja -mahdollisuuksista..... 270
Kalle Määttä: Verolainsäädäntö ympäristönsuojelun ohjauskeinona 284
Heikki Niskakangas: Poistot verotuksessa ja kirjanpidossa 294
Olli Nykänen: Verotuksen oikaisu 304
Jaakko Ossa: Osakkeiden erilajisuus ja osinkoverotus..... 314
Seppo Penttilä: Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia 324
Pertti Puronen: Ennakolliset kannanotot ja varainsiirtoverotus 338
Kees van Raad: The geographical scope of the distributive articles of the OECD Model 349
Hannele Ranta-Lassila: Konserniverotuksen haasteita..... 356
Maria Rehbinder: Skattelagstiftningen och EU:s konkurrensregler – när är skattestöd förenliga med den gemensamma marknaden?..... 368
Eila Rother: Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä 381
Olli Ryynänen: Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia..... 391
Timo Räbinä: Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen yksityishenkilön varallisuuden siirron ja perintöverosuunnittelun välineenä 407
Albert J. Rädler: Tax provisions of the Treaty of Rome – Lost in transition..... 422
Lauri Soikkeli: Ennakko-osinko vai väliosinko?..... 428
Timo Viherkenttä: Ovatko eläkemaksut veroja? Oikeudellisia, taloudellisia ja psykologisia näkökohtia 440
Kauko Wikström: Perusoikeudet ja veron kiertäminen 450
Bertil Wiman: Ändringarna i Sveriges skatteavtal med Österrike..... 463
Frederik Zimmer: Den norske utflyttingsskatten..... 473
Kristiina Äimä: De fem grundfriheterna och inkomstbeskattning..... 487

Kari S. Tikan bibliografia..... 499
Kirjoittajat 521

English abstracts of the articles

Esa Aalto: Some topical issues in international income taxation of individuals 9
Edward Andersson: How does Sweden's abolition of the inheritance tax affect Finland? 22
Ossi Haapaniemi: Exchange of shares and maximum cash payment 35
Pekka Hallberg: Rule of law principles in international reconstruction 37
Marjaana Helminen: Dividens under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention 48
Mikael Hidén: Hard cases make bad law? A problem of harmonising fundamental rights and anti-terrorism powers in view of two statements by the Constitutional Law Committee of the Parliament of Finland 75
Raimo Immonen: Tax planning in the reorganization of companies 88
Janne Juusela: Taxation of private equity investments 101
Kai Kalima: On the duty to put the rental of immovable property out to tender 112
Erkki Kontkanen: International developments in the taxation of cross-border dividends 124
Matti Kukkonen: Tax planning in small enterprises 138
Asko Lehtonen: Tax avoidance and tax fraud as elements of tax prevention 151
Gustaf Lindencrona: Interaction 166
Teemu S. Lindfors: Tax policy goals in passenger car taxation 182
Esko Linnakangas: Appeal problems in the tax treatment of corporate losses 192
Sven-Olof Lodin: Important criteria for well designed tax legislation 205
Pauli K. Mattila: Reform of the legislation on the valuation of assets 219
Nils Mattsson: Frontier workers in the Nordic Countries: Some aspects of tax treaties and EC law 233
Peter Melz: Civil law and tax law rules on distributions from public benefit foundations 235
Aage Michelsen: Taxation of movable income and expenses in Danish Tax Law 260
Leif Mutén: Taxation principles and reality 268
Matti Myrsky: Reforming the taxation of non-profits: Necessary and possible? 283
Kalle Määttä: Tax legislation for environmental protection 292

Heikki Niskakangas: Treatment of depreciations in taxation and accountancy 303
Olli Nykänen: Self-rectification in taxation 312
Jaakko Ossa: Share classes and dividend taxation 322
Seppo Penttilä: Tax avoidance – considerations from the point of view of EC tax law 336
Pertti Puronen: Preliminary positions and the Asset Transfer Tax 347
Kees van Raad: The geographical scope of the distributive articles of the OECD Model 349
Hannele Ranta-Lassila: Challenges of corporate group taxation 366
Maria Rehbinder: Tax law and EU competition rules – Can fiscal aid be compatible with the Common Market? 380
Eila Rother: Deductions as the cornerstone of the VAT system 389
Olli Ryynänen: On the challenges to a more reliable application of the general anti-avoidance provision in the field of income tax 406
Timo Räbinä: Renouncing a life insurance payment as a vehicle for asset transfers between individuals and for inheritance tax planning 420
Albert J. Rädler: Tax provisions of the Treaty of Rome – Lost in transition 422
Lauri Soikkeli: Anticipatory dividend or interim dividend? 438
Timo Viherkenttä: Pension contributions as taxes? Legal, economic and psychological considerations 449
Kauko Wikström: Fundamental rights and tax evasion 461
Bertil Wiman: On the amendments to the Swedish-Austrian tax treaty 472
Frederik Zimmer: The Norwegian exit tax 485
Kristiina Äimä: The five EC Treaty Freedoms and direct taxation 498

Kari S. Tikka yliopistomiehenä ja ystävänä

”*Niin silmänräpäykseksi se pysähtyy, kaupunki, sen tuhannet kohtalot, kätketyt, unohdetut, henkiin herätetyt kuin hiljaisuuden pauhu, pimeyden häikäisevä valo ilmankirkkaassa kaupungissa, kätketyn elämän kaupunki, kuin meren yllä leijuva paasi.*” (Bo Carpelan, suom. Caj Westerlund)[1]

Kollegani ja ystäväni Helsingin yliopiston finanssioikeuden professori Kari S. Tikka[2] menehtyi traagisesti henkirikoksen uhrina 25.5.2006. Haluan tässä suppeassa kirjoituksessa muistella ja hiukan analysoida kunnioitettua professorikollegaani yliopistomiehenä, yliopistollisen perustehtävien näkökulmasta. Kirjoitukselleni antaa tiettyä perspektiiviä se, että tunsin Karin vuodesta 1973. Vuosien varrella olin hänen kanssaan tekemisissä kaikissa akateemisen maailman positioissa oikeustieteen opiskelijasta tiedekunnan dekaaniin. Lopuksi lausun eräitä ajatuksia Karista ystävänä, vaikken kuulunutkaan hänen lähimpään ystäväpiiriinsä.

* * *

Kari S. Tikka kirjoitti ylioppilaaksi Lahden yhteislyseosta vuoden 1962 keväällä. Hän aloitti heti syksyllä opinnot sekä Helsingin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa että Helsingin kauppakorkeakoulussa. Hänen poikkeuksellinen kapasiteettinsa tuli nopeasti selväksi: hän eteni vauhdikkaasti akateemisissa opinnoissaan runsaasta muille elämänaloille suuntautuneesta aktiivisuudesta tinkimättä.

Tikka valmistui Helsingin yliopistosta oikeustieteen kandidaatiksi 4.10.1965, oikeustieteen lisensiaatiksi 23.4.1970 ja väitteli oikeustieteen tohtoriksi 30.5.1972.[3] Ekonomin paperit hän kuittasi Helsingin kauppakorkeakoulusta vuonna 1968.

Tikan akateeminen ura nopean nousujohteinen: hänet nimitettiin Helsingin yliopiston finanssioikeuden professoriksi 1.10.1975 lukien 31 vuoden ikäisenä – siis vain runsaat kolme vuotta tohtoriksi väittelyn jälkeen. Tikka ehti siten ennen kuolemaansa tehdä pitkän uran oikeustieteellisessä tiedekunnassa. Kuolleessaan hän oli virkaiässä vanhin tiedekunnan professoreista (jos apulaisprofessoreiksi nimitettyjä ei lueta mukaan; tällöin Tikka oli virkaiältään toiseksi vanhin).

---

[1] ”*Ja, Ett ögonblick stannar den upp, staden med tusende öden, gömda, glömda, återuppväckta som stillhetens dån, mörkrets bländande ljus i den luftklara staden, det dolda livets stad, som ett stenblock svärande över havet.*”

Teoksessa *Bo Carpelan – Pentti Sammallahti:* Staden – Kaupunki. Dikter och bilder från Helsingfors. Runoja ja kuvia Helsingistä. OPUS 45, Helsinki 2006.

[2] Kari S. Tikka syntyi 21.8.1944 Lahdessa, jonne hänen perheensä joutui menetetystä Karjalasta siirtymään.

[3] Vastaväittäjänä väitöstilaisuudessa toimi professori *Edward Andersson* (Ks. Lakimies 1972, s. 313–323) ja kustoksena professori *Olli Ikkala*.

Näin rakettimainen ura ei ollut täysin harvinainen 1970-luvulla, jolloin maamme korkeakoululaitos laajeni voimakkaasti ja nuorille lahjakkuuksille avautui mahdollisuuksia kiinnittyä yliopistomaailmaan tähän päivään verrattuna – uskallan sanoa – suhteellisen kivuttomasti. Tällaisesta oikeaan aikaan oikeassa paikassa olemisesta ei kuitenkaan ollut kysymys Kari Tikan kohdalla, vaan hän oli selvästi tietynlainen ”ihmelapsi”, joka olisi luultavasti edennyt urallaan nopeasti yliopiston ”virkasuhdanteista” riippumatta. Itsestään selvästi hän olisi myös – niin halutessaan – kyennyt luomaan uraa monenlaisissa lakimiestehtävissä yliopiston ulkopuolella, jos yliopistolla ei olisi ollut tarjota hänelle hänen kunnianhimoaan ja kapasiteettiaan vastaavia tehtäviä.

Tikka oli – kuten jo sanottu – poikkeuksellisen lahjakas ja aikaansaava henkilö. Näiden ominaisuuksien ohella rohkenen sanoa, että hän oli enemmänkin; hänellä oli myös älyn ylittävää ymmärrystä ja elämänviisautta ihmisen kapasiteetin rajallisuudesta. Tätä ilmentää mielestäni erityisesti se, että hän osasi selvästi priorisoida ammatillisen toimintansa painopisteitä – unohtamatta tässäkään yhteydessä hänen kykyään nauttia myös työn ulkopuolisesta elämästä.

Vaikka kyvyt olivat riittäneet huipulle nousuun alueella kuin alueella, Tikka ymmärsi ilmeisesti harvinaisen selkeästi, ettei ehdottomalle huipulle nousu kaikilla yliopistollisen toiminnan sektoreilla voinut käytännössä olla mahdollista. Sellaista monitaituria ei vielä ole syntynyt, joka olisi yhtä aikaa (kansainvälisellä) huipulla tutkimuksessa, tutkijankoulutuksessa, perusopetuksessa ja yhteiskunnallisen vaikuttamisen alueella. Jokaisen akateemisella uralla toimivan on tehtävä tässä suhteessa valintoja.

Tutkimuksen saralla Tikka antoi parhaat näyttönsä jo 1970-luvulla. Veron minimointia käsitelleen korkeatasoisen väitöskirjan (1972)[4] jälkeen Tikka julkaisi monografian ”Vuositulos ja verotettava tulo” (1975) sekä joukon painavia artikkeleita vero-oikeuden alueelta.

Hänen julkaisuluettelonsa läpikäyminen kuvaa havainnollisesti sitä, kuinka lisääntyvät vaativat tehtävät veropolitiikan ja lainvalmistelun alueella alkavat näkyä siten, että julkaisuissa artikkelit ja ajankohtaisiin verotukseen liittyviin asioihin pureutuvat lyhyemmät tekstit lisääntyvät samalla, kun pidemmät tekstit väistämättä vähenevät. Tietynlaisena poikkeuksena tästä on tosin vuodesta 1985 (yhdessä O*lli Nykäsen* kanssa) kirjoitettu ja sen jälkeen päivitetty teos ”Yritysverotus”, jonka ajan tasalla pitäminen on nopeiden muutosten yhteiskunnassa ollut aika ajoin ilmeisen aikaavievä ja työläs tehtävä.

* * *

Tikka oli verbaalitaiturina valovoimainen opettaja, joka selvästi koki, että luennoiminen ei ollut ikävä velvollisuus, joka kulutti professorin kallista aikaa. Päinvastoin tiedän Tikan nauttineen opettamisesta ja uskon Tikan myös käyttäneen luentoja foorumina, jolla hän testasi omia ajatuksiaan. Samaa hän teki jatkuvasti myös yksityisissä keskusteluissa.

Tikan luennot sisälsivät aina myös runsaasti kulloiseenkin ajankohtaiseen yhteiskunnalliseen tilanteeseen liittyviä kommentteja. Hän tunsi syvällisesti taloudellisen toiminnan mekanismeja

[4] Oikeustieteellinen tiedekunta antoi kirjasta arvolauseen eximia cum laude approbatur.

ja henkilötasolle asti talouden ja politiikan vaikuttajia. Näistä aineksista hän rakensi ajatuksiaan välillä tavalla, joka olisi huonommin sanakääntein muotoiltuna saattanut loukata korkeassa asemassa olevia päättäjiä kollegoista puhumattakaan. Näin ei kuitenkaan käynyt, koska Tikalla oli suorastaan ilmiömäinen kyky formuloida sanottavansa riittävän diplomaattisesti. Näin hän kykeni ”kriittisyydestään” huolimatta säilyttämään luottamuksen joka suuntaan.

Tikassa oli ripaus ”maailmanparantajaa”, vaikkei hän kuulunut järjestöihmisiin, saati ollut puoluepoliittisesti aktiivinen. Hän piti havaintojeni mukaan suoranaisena sydämen asianaan uuden veropoliittisesti ”oikein” ajattelevan – muun muassa eri tulolajeja riittävän tasapuolisesti kohtelevan – juristisukupolven kouluttamista. Samantapaista ”missiota” oman tieteenalan perusteiden näkemisestä mahdollisimman ”oikeasta” ja jopa oikeudenmukaisesta näkökulmasta tapaa tiedekunnan eräiden muidenkin oppiaineiden piiristä.[5] Hyvä niin.

Ehkäpä taustalla väikkyi juuri ajatus veropoliittisesti oikein ajattelevien verotuksen asiantuntijoiden kouluttamisesta, kun hän panosti suuren osan opetuksestaan tutkinnon syventäviin opintoihin. Hänen ryhmänsä täyttyivät vuodesta toiseen. Vero-oikeus onkin vuosikymmenestä toiseen ollut tiedekunnan suosituimpia oppiaineita tällä mittarilla mitaten.

Tikka piti aktiivisesti yllä kontakteja syventävien opintojen opiskelijoihinsa lukuvuoden kestäneiden projektien ajan. Hän kuului niihin suhteellisen harvalukuisiin tiedekunnan professoreihin, jotka pari kertaa vuodessa kutsuivat oppilaitaan kotiinsa tai joiden kanssa professori vietti iltaa ravintolassa pikkujoulun tai kevätkauden päättäjäisten merkeissä. Tikan opiskelijoiden keskuudessa nauttimaa arvonantoa kuvaa osaltaan se, että hän toimi vuosina 1984–1990 oikeustieteen opiskelijoiden Pykälä r.y:n inspehtorina.

Tikka ei unohtanut oppilaitaan, vaan innosti myös käytäntöön siirtyneitä verojuristeja tutkimukseen tekoon. Oikeustieteellinen tiedekunta saa kiittää Tikkaa – jota on näin määrällisiin tekijöihin painottuvan tulosvastuun aikana erityisesti syytä alleviivata – monista väitöskirjoista, jotka ovat muiden kuin yliopistollisissa viroissa olevien laatimia. Tosin myöskään Tikan assistenttien urakehityksessä yliopiston ulkopuolelle siirryttyään ei ole valittamista, mikä osaltaan kuvaa Tikan silmää valita alaisikseen lahjakkaita ja kunnianhimoisia nuoria tutkijoita.

* * *

Kuitenkin se alue, jossa hän ehti niittää komeimmat laakerinsa, oli epäilemättä oikeuspolitiikan alue. Tikka oli vuosikymmeniä aktiivisesti mukana vero-oikeudellisten lakien valmistelussa, jossa hänen asemansa muodostui monelta osin ratkaisevaksi. Hän kantoi erityisesti huolta verotusjärjestelmän perusteista, kuten järjestelmän tasapuolisuudesta ja linjakkuudesta. Monista Tikan lainvalmisteluun liittyneistä tehtävistä on kenties syytä nostaa tässä esille yritysverotuksen uudistamistoimikunnan puheenjohtajuus (1987). Itse asiassa kyse oli yhden miehen komiteasta.

---

[5] Esimerkiksi tiedekunnan rikosoikeuden oppiaineessa on jo vuosikymmeniä valistettu opiskelijoita siitä, millaista on *Inkeri Anttilan* ja hänen työtoveriensa 1960- ja 1970-lukujen taiteessa kehittelemä rationaalinen ja humanistinen kriminaalipolitiikka. Tämä näkökulma rikosoikeuden opettajien työstä tuli oivallisesti esille rikosoikeuden professori *Pekka Koskisen* 28.2.2007 pitämällä jäähyväisluennolla ja sen jälkeen pidetyissä puheenvuoroissa.

Kaiken kaikkiaan Tikka oli dynamo viimeisten suurten verouudistusten takana ja hän visioi aktiivisesti myös tulevaisuuden verotusjärjestelmää. Hänellä oli silmää myös yhteiskunnallisen oikeudenmukaisuuden kysymyksille. Hyvä journalistikollegani onkin osuvasti minulle todennut, että suomalaisen keskiluokan tulisi olla syvästi kiitollinen Tikan panoksesta palkkatulojen verotuksen keventämisessä!

* * *

Yliopistolle Tikka jätti lähtemättömän jäljen myös työyhteisön näkyvänä ja kuuluvana jäsenenä. Itse tutustuin häneen 1970-luvun puolivälissä Porthanian opettajien kahvilassa, jossa hän jakoi nuorille assistenteille ja muillekin kuulijoille päivästä toiseen arvokasta perinnetietoa yliopistosta. Ja paljon muustakin: erityisesti mieleen jäivät analyysit kulloisenkin hallituksen talouspoliittisista linjauksista ja verotietojen julkistamisajankohtana kommentit Suomen rikkaiden rikastumisen salaisuuksista. Hänen lukemattomat, värikkäästi kerrotut tarinansa ja anekdoottinsa lumosivat usein tuntikausiksi nuoren kuulijakunnan. Samaa yliopistollisen ja ammatillisen tradition välittämistä tuleville sukupolville hän jatkoi kuolemaansa saakka.

Kiireistään huolimatta Karilla oli aina aikaa henkevälle keskustelulle: hän vaihtoi väsymättömästi mielipiteitä ajankohtaisista asioista käytävillä kohtaamisensa yliopistolaisten – vahtimestareista professoreihin – kanssa. Jos hänen kanssaan pääsi pidempään keskusteluun, hän kertoi mielellään kokemuksiaan Euroopan oopperatalojen tai erilaisten taidetapahtumien tasosta.

Tikka oli omalla tavallaan hyvin vanhakantainen yliopistomies. Hänen ajatuksissaan professori oli herrasmies ja hidalgo, jonka asema oli yliopistoyhteisössä kiistaton. Kaikkien muiden yhteisön jäsenten tuli sanomattakin tajuta tämä seikka. Erityisesti assistenttien, joiden tehtävän Tikka sangen suoraviivaisesti tulkitsi olevan professorien monitaitoisina apulaisina toimimisen. Tämän vaativan tehtävän vastapainoksi Tikka vastavuoroisesti tuki tarmokkaasti alaisiaan näiden pyrinnöissä.

Tikka ehti näkemään ja kokemaan akateemisen maailman suuria muutoksia 1990-luvulta lähtien. Tulosvastuullisuuden ja tehokkuuden lisäämisvaatimukset heijastuivat voimakkaasti kaikille yliopistollisen elämän tasoille herättäen varsinkin aluksi hämmennystä ja levottomuutta. Tikka ei ollut suopea näille tuulille, mutta pragmaatikkona sopeutui tilanteeseen.

Kun allekirjoittanut valittiin tiedekunnan dekaaniksi joulukuussa 2003, Tikka onnitellessaan minua tokaisi, että on ”hienoa, että otat meidän puolestamme tuon taakan kantaaksesi”. Juuri näin takavuosina ajateltiin: dekaani ottaa hankalan ja aikaavievän hallinnollisen tehtävän hoitaakseen, jotta muut tiedeyhteisön jäsenet saivat mahdollisuuden keskittyä perustehtäviin, tutkimukseen ja opetukseen. Tilanne on sama edelleenkin, joskin 2000-luvun dekaaneilta edellytetään lisääntyvässä määrin johtamiseen, taloudenpitoon, sosiaalisten verkostojen rakentamiseen sekä kansainvälisten yhteyksien luomiseen ym. liittyviä valmiuksia.[6]

---

[6] Keskustelimme monesti Tikan kanssa siitä, kuinka dekaanin tehtävä ei enää 2000-luvulla ollut ns. herrasmiehen tehtävä, vaan on lähestynyt vääjäämättä kiireisen toimitusjohtajan toimenkuvaa. Sama pätee vielä selvemmin yliopiston ylimpään johtoon.

Tikan vastaväittäjänä toiminut professori *Edward Andersson* esitti loppulausunnossaan (Lakimies 1972, s. 313) toivomuksen, ettei Tikka joutuisi hallinnollisten tehtävien uhriksi. Näin ei käynytkään. Tikka ei silti missään vaiheessa väistänyt vastuutaan tiedekunnan yhteisten asioiden suhteen, vaikka onnistuikin välttämään niistä työläimmät eli laitoksen johtajan ja dekaanin tehtävät. Hän oli tiedekuntaneuvoston jäsen vuodesta 2001 lähtien kuolemaansa saakka ja kantoi osansa tiedekunnan sisäisten toimikuntien jäsenenä. Yliopiston tasolla erittäin painava luottamustehtävä oli yliopiston apteekin johtokunnan pitkäaikainen puheenjohtajuus.

Kolikon – vanhakantaisuuden – toinen puoli oli tässäkin Tikan pragmaattisuus. Kun yliopisto muuttui ensin lievemmin 1980-luvulla ja sitten erittäin rajusti 1990-luvun lopulta lähtien, Tikka sopeutui siihenkin. Hän ei todellakaan rakastanut lisääntyvää byrokratiaa, erilaisten suunnitelmien, selvitysten ja lausuntojen laatimista saati tulosvastuuta – siitä huolimatta, että hän itse pärjäsi kaikilla mittareilla mitattuna kiitettävästi uusissakin oloissa.

* * *

Kari S. Tikka jätti pysyvän jäljen yhteisöömme monin eri tavoin, kuten olen yrittänyt osoittaa. Kun ajatus kääntyy hänen poismenoonsa, mieleeni nousevat seuraavat akateemikko Georg Henrik von Wrightin sanat: ”*Ainoa, mikä on kuolematonta on se, mitä ihminen on tehnyt, hänen tunteensa ja rakkautensa, joilla hän on hedelmöittänyt ympäristöään. Ne eivät kuole koskaan.*”[7]

Jukka Kekkonen
Oikeustieteellisen tiedekunnan dekaani, Helsingin yliopisto

[7] Helsingin Sanomat. Kuukausiliite 6/2001.

Kari S. Tikan muistolle

Kari S. Tikan traaginen kuolema oli meille kaikille järkytys. Kun ei oikein löytynyt hänen läheisiään, joille olisi voinut esittää valittelunsa ja myötätuntonsa, heräsi ajatus siitä, että Kari S. Tikan muistoa olisi mahdollista ja sopivaa kunnioittaa julkaisemalla muistokirja. Aloitteen tekivät Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, Suomen Lakimiesliitto ja Suomalainen Lakimiesyhdistys. Tämän kirjan kirjoittajat olivat kaikki Kari S. Tikan ystäviä ja hyvin monet heistä myös hänen oppilaitaan. Lähes kaikki kirjoittajat ovat vero-oikeuden tutkijoita.

Helsingin oikeustieteellinen tiedekunta järjesti lisäksi 8.12.2006 Kari S. Tikan muistotilaisuuden, johon osallistui suuri joukko Kari S. Tikan ystäviä ja oppilaita. Tässä tilaisuudessa puhuivat dekaani Jukka Kekkonen, professori Kai Kalima, professori Leif Mutén, professori Heikki Niskakangas ja hallintoneuvos Olof Olsson.

Tämän muistokirjan toimituskuntaan ovat kuuluneet professori emeritus Edward Andersson (puheenjohtaja), professori Kai Kalima, dosentti Timo Viherkenttä ja hallintoneuvos, dosentti Pekka Vihervuori. Toimitustyö on hoidettu Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen toimistossa. Kiitämme kaikkia, jotka ovat myötävaikuttaneet kirjan valmistumiseen.

Esa Aalto

Kansainvälisen henkilöverotuksen ajankohtaisia kysymyksiä

Yleistä

Verovelvollinen voi nykyisin joutua kansainvälisen henkilöverotuksen piiriin, vaikkei hän olisi tehnyt erityisiä ponnisteluja uusille aluevaltauksille. Tilanne voi olla vaikkapa se, että suomalainen pörssiyhtiö muuttuu kansainvälisen yritysjärjestelyn seurauksena osaksi ulkomaista yhtiötä. Tällöin Suomessa asuva verovelvollinen ei enää saakaan osinkoa kotimaiselta osakeyhtiöltä vaan esimerkiksi ruotsalaiselta osakeyhtiöltä Ruotsista Suomeen.

Matti Myrsky ja Esko Linnakangas aloittavat kirjansa ”Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus” kysymällä, mitä on kansainvälinen vero-oikeus. Tekijät vastaavat tähän kysymykseen niin, että kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluu muun muassa kunkin valtion alueellisen verotusvallan määrittäminen sekä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Kansainvälinen vero-oikeus jakaantuu sisäiseen ulkomaanvero-oikeuteen ja verosopimusoikeuteen. Kansainvälisen vero-oikeuden kannalta kasvava merkitys on eurooppavero-oikeudella. Tekijöiden mukaan eurooppavero-oikeus voidaan lukea myös osaksi kansainvälistä vero-oikeutta, koska EY-oikeuden säännökset voivat vaikuttaa siihen, millaiseksi verovelvollisen verotusasema lopulta muodostuu kansainvälisissä tilanteissa.[1]

On kiinnostavaa katsoa, miten Myrsky ja Linnakangas työstävät Suomen kansainvälisen henkilöverotuksen alaa. He jakavat tälle alalle lankeavat kysymykset seuraaviin pääjaksoihin: 1) yleisesti verovelvollisen tuloverotus, 2) rajoitetusti verovelvollisen verotus, 3) sosiaaliturvan kysymyksiä ja 4) perintö- ja lahjaverotus.[2] Tämä onkin turvallinen peruskartta siirtyessämme kansainvälisen henkilöverotuksen usein outoon ja ennen kokemattomaan maastoon.

Tarkoitukseni on tämän kirjoituksen puitteissa tarkastella eräitä Suomen kansainvälisen henkilöverotuksen ajankohtaisia kysymyksiä. Otan esille muutamia korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) vuosina 2006–2007 ratkaisemia oikeustapauksia.[3] Ajatukseni on samalla esitellä

---

[1] Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, s. 1–2, Helsinki 2005. Käytän tätä kirjaa myös teoksena, jota kautta avautuu väylä alan laajaan lähdemateriaaliin.

[2] Mts. 85 ss. Yksi varhaisimmista suomalaisista kirjoituksista kansainvälisen henkilöverotuksen alalta on lähtöisin professori Kari S. Tikan kynästä: ”Kansainvälisen henkilöverotuksen perusteet” teoksessa Työskentely ulkomailla, Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 35, s. 106–133, Helsinki 1982.

[3] Viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä ks. myös Vapaavuori, Ahti: Kansainvälisen vero-oikeuden kehityslinjoja KHO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa, Juhlajulkaisu Pekka Hallberg 1944–12/6–2004, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja n:o 35, s. 485–493, Helsinki 2004.

lyhyesti, millä tavoin ja mitä kautta kysymykset ovat tulleet KHO:n ratkaistaviksi. Samalla on mahdollisuus panna merkille, onko oikeustapauksissa paitsi aineellisoikeudellisesti tärkeitä kysymyksiä myös menettelytapaan liittyviä kiinnostavia piirteitä. Esittelen myös joitakin muita aihepiiriin liittyviä kysymyksiä kuin oikeustapauksia.

Olen rajannut aihepiiriä vielä sillä tavoin, että käsittelen vain tulon perusteella kannettavia veroja koskevia kysymyksiä. Näin ollen muihin veromuotoihin liittyvät kansainväliset ongelmat jäävät aiheen ulkopuolelle. Aihepiirin sisäpuolelle kuuluvista kysymyksistä käsittelen valikoituja ajankohtaisia ongelmia, kuitenkin niin, että paluumuuttajien eläketulon verotusta ja sairausvakuutusmaksun määräämistä Suomessa koskevat kysymykset jäävät tarkastelun ulkopuolelle.

Sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten suhteesta

Yksi kansainvälisen vero-oikeuden yleisiin oppeihin liittyvä ongelma on kysymys sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten välisestä suhteesta. Verosopimukset voivat vain rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta sekä yleisesti että rajoitetusti verovelvollisen osalta. Verosopimuksen määräykset eivät voi perustaa mitään sellaista verotusta, jota ei olisi määrätty jo sisäisessä lainsäädännössä (verosopimusten negatiivinen vaikutus); verosopimuksilla ei milloinkaan voida laajentaa Suomen verotusvaltaa. Tätä käsitystä on perusteltu muun muassa verosopimusten tarkoituksella ja tavanomaisoikeudellisella käytännöllä. Tämä periaate on laajasti käytössä myös muissa valtioissa.[4]

KHO:n oikeuskäytännössä on vuoden 2006 aikana tullut esille kysymys sisäisen verolainsäädännön ja verosopimuksen välisestä suhteesta vuosikirjaratkaisussa 2006:75 (jaostoplenum). Kysymys oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaisesta ratkaisusta, mutta yhtä hyvin ongelma olisi voinut tulla esille myös henkilöverotuksen puolella tuloverolain (TVL) mukaisessa verotuksessa. Vuosikirjan otsikko kuuluu näin:

> ”A Oy:n Alankomaissa asuvalta tytäryhtiöltään A B.V:ltä ylikurssirahaston palautuksena saama suoritus katsottiin Alankomaiden sisäisessä verolainsäädännössä suoritukseksi, johon sovellettiin osingonjaon verotusta koskevia säännöksiä. Suoritukseen oli näin ollen sovellettava Suomen ja Alankomaiden välisen verosopimuksen määräyksiä osingosta, jolloin verotusoikeus oli Suomella. Verosopimuksen estämättä voitiin suorituksen verotuksessa Suomessa soveltaa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti luovutusvoiton verottamisesta annettuja EVL:n säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuodelle 2005. Suomen tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 84, 1125/1997) 10 artiklan 1, 2 ja 7 kohdat sekä 23 artiklan 1 a ja b kohdat. Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 a §.”

[4] Ks. Myrsky – Linnakangas s. 82. Ks. myös Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus, EY:n primäärioikeudellisten normien vaikutuksesta kansainvälisen vero-oikeuden perusperiaatteiden alalla, kohta 2.3.1. ”Sisäisen lainsäädännön ja verosopimuksen välinen suhde” s. 17–20, Helsinki 2003.

Tässä asiassa oli kysymys keskusverolautakunnan antamasta ennakkoratkaisusta A Oy:n vuosilta 2004 ja 2005 toimitettavia yhteisön tuloverotuksia varten: ”Jos A Oy:n alankomaalainen tytäryhtiö A B.V. alentaa ylikurssirahastoaan yhteensä 10 miljoonalla eurolla ja palauttaa summan suomalaiselle emoyhtiölleen, palautettava määrä ei ole A Oy:n veronalaista tuloa eikä palautettavaa määrää vastaava osa osakkeiden hankintamenosta ole verotuksessa vähennyskelpoinen erä.”

Ennakkoratkaisun perusteluissa lausuttiin muun ohella, että hakemuksessa tarkoitetusta erästä voidaan verosopimuksen osinkoartiklan perusteella verottaa Suomessa. Suomen sisäinen lainsäädäntö ratkaisee sen, miten tuloa täällä verotetaan. Suomen lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan pääoman palautusta on osakkaan verotuksessa pidettävä osakkeiden luovutushintaan verrattavana tulona.

A Oy valitti KHO:een ja vaati, että keskusverolautakunnan päätös kumotaan ja uutena ennakkoratkaisuna lausutaan, että ylikurssirahaston palautusta on käsiteltävä verotuksessa A Oy:n saamana verovapaana osinkotulona. KHO pyysi valituksen johdosta lausunnon valtiovarainministeriöltä, joka puolestaan pyysi asiassa lausunnon Verohallitukselta. Näissä lausunnoissa, joiden sisältöä on selostettu vuosikirjaratkaisussa, on pohdittu laajasti kysymystä sisäisen verolainsäädännön ja verosopimusten suhteesta.

KHO poisti keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun siltä osin kuin ennakkoratkaisu oli annettu koskemaan yhtiön vuodelta 2004 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta. Vuodelta 2005 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta koskevalta osin KHO tutki asian.

KHO lausui päätöksensä perusteluissa muun ohella, että yhtiön asiassa esittämän selvityksen mukaan ylikurssirahaston palautuksen käsittävää suoritusta kohdellaan Alankomaiden sisäisen verolainsäädännön mukaan samalla tavalla kuin osakkeista saatua tuloa eli osinkona. Kysymyksessä olevaa suoritusta tulee siten kohdella, kun sovelletaan Suomen ja Alankomaiden välistä verosopimusta ja jaetaan verotusoikeutta Suomen ja Alankomaiden välillä kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi, osinkona verosopimuksen 10 artiklan 7 kohdan mukaan. Suoritusta ei näin ollen verosopimuksen 10 artiklan 1 ja 3 kohdan mukaan veroteta Alankomaissa, mutta sitä voidaan verottaa Suomessa.

Sen jälkeen KHO lausui, että jaettaessa verotusoikeutta verosopimuksen perusteella kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi kysymyksessä olevaa suoritusta kohdellaan osinkona. Tämä ei kuitenkaan velvoita Suomea käsittelemään suoritusta verotusta täällä toimitettaessa sen luonnehdinnan mukaan, joka suoritukselle on annettu verosopimuksessa. Kysymys siitä, miten Suomen tulisi kohdella tiettyä tuloerää, on Suomen sisäinen asia, eikä se kuulu siihen aihepiiriin – verotusoikeuden jakaminen sopimusvaltioiden välillä –, jota verosopimus ensi sijassa koskee. Muun muassa näillä ja keskusverolautakunnan päätöksestä ilmenevillä perusteilla KHO katsoi, ettei ollut syytä muuttaa keskusverolautakunnan vuodelta 2005 toimitettavaa yhteisön tuloverotusta varten antamaa ennakkoratkaisua, ja hylkäsi A Oy:n valituksen sanotulta osin.

On oikeastaan aika yllättävää, ettei näinkin klassinen kysymys näytä aikaisemman oikeuskäytännön mukaan nousseen ratkaisun kohteeksi in concreto. Kotimaisessa oikeuskirjallisuu-

dessa asiaa ei ole juuri valaistu käytännön esimerkein. Sen vuoksi on kiinnostavaa vertailla, mitä asiasta lausutaan esimerkiksi ruotsalaisessa käsikirjassa ”Internationella skattehandboken”. Kirjassa kosketellaan kysymystä ”Definition av inkomstslag; intern rätt och avtal” lausumalla muun ohella seuraavaa:[5]

> ”Enligt intern rätt i de flesta stater sker en uppdelning av inkomst på olika inkomstslag (näringsverksamhet, fastighet, utdelning, ränta etc). Ofta tillämpas olika skatteregler och skattesatser beroende på vilket inkomstslag beskattningen gäller.
>
> Även skatteavtalen har en uppdelning i inkomstslag och innehåller olika beskattningsregler för olika inkomstslag. Många av inkomstslagen definieras noggrant i avtalen. Den interna rättens indelning i och definition av olika inkomstslag överensstämmer inte alltid med de som finns i avtalen. Det är viktigt att observera att när man tillämpar avtalets beskattningsregler för ett visst i avtalet angivet inkomstslag är det *avtalets definition* av inkomstslaget ifråga som gäller, även om inkomsten enligt intern rätt ska hänföras till ett annat inkomstslag. Omvänt innebär detta att ett avtals klassificering av en inkomst inte kan påverka den klassificering av inkomsten som följer av intern rätt.”

Kirjassa esitetään lisäksi useita esimerkkejä siitä, mitä edellä lausuttu merkitsee eri tilanteissa. Viimeistään asiassa esitettyjen esimerkkien valossa abstraktiset säännöt saavat konkreettisen ja ymmärrettävän sisällön.

Lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta

KHO:n 15.8.2006 antaman päätöksen taltio 1925 mukaan, joka on julkaistu lyhyenä ratkaisuselosteena, lähdevero työsuhdeoptioiden käyttämisestä saadusta edusta laskettiin määrästä, josta oli vähennetty edun käyttämisestä aiheutuneet kustannukset. Verovuosi 2001. Tuloverolain 46 §:n 1 momentti ja 66 §:n 3 momentti. Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 4 § ja 7 §.

Tässä tapauksessa Uudenmaan verovirasto oli vuonna 2002 tekemällään päätöksellä vahvistanut luonnollisen henkilön B:n verotettavan tulon 87 039 036 markaksi ja siitä menevän lähdeveron 30 463 662 markaksi. Päätös oli tehty rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 16 §:n 2 momentin nojalla.

Helsingin hallinto-oikeus oli hylännyt B:n valituksen veroviraston päätöksestä. B haki muutosta KHO:ssa. Hän pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksessaan vaati, että työsuhdeoptiosta määrätty lähdevero oikaistaan siten, että optioedussa ei oteta huomioon 4.9.2000–2.1.2001 välisenä aikana kertynyttä optioetua, jolloin hän oli ollut Suomessa rajoitetusti verovelvollinen ja Sveitsissä asuva. Lisäksi B vaati, että lähdevero optioedusta lasketaan määrästä, josta on vähennetty optio-oikeuksien myynnistä aiheutuneet kustannukset.

---

[5] Bergmann, Elisabeth – Köhlmark, Anders (red.): Internationella skattehandboken, femte upplagan, s. 41–43, Stockholm 2004.

KHO hylkäsi valituslupahakemuksen siltä osin kuin valituksessa oli kysymys ulkomailla oleskelun vaikutuksesta Suomessa veronalaisen optioedun määrään. Siltä osin kuin valituksessa oli kysymys optioedusta ennen lähdeveron määräämistä vähennettävien optio-oikeuksien käyttämisestä aiheutuneiden kustannusten huomioon ottamisesta, KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui asiassa seuraavasti:

Tuloverolain 66 §:n 3 momentin mukaan työsuhteeseen perustuva oikeus hankkia yhteisön osakkeita optiolainan perusteella on työsuhteeseen liittyvää veronalaista ansiotuloa. Työsuhdeoption käyttämiseen rinnastetaan sen myynti ja muu luovutus. Edun arvoksi katsotaan tällöin työsuhdeoption luovutushinta vähennettynä luovuttajan maksamalla hinnalla.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 4 §:n mukaan palkkana pidetään sellaista palkkaa tai palkkiota, jota ennakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitetaan. Lähdeveron määrästä säädetään 7 §:ssä.

Tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä, tai ainakin säädetty hankintameno-olettaman mukainen määrä.

Työsuhdeoptioiden käytöstä saatu etu, joka on luonteeltaan luovutusvoittoa, verotetaan tuloverolain nimenomaisen säännöksen nojalla palkkana. Kun tuloverolain 66 §:n 3 momentin nojalla ansiotulona verotettavien erien verottamisesta rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain nojalla ei ole viimeksi mainitussa laissa erikseen säädetty, ei lain 6 §:ssä olevan vähennysten luettelon perusteella voida katsoa, että työsuhdeoption käytöstä saatu etu olisi määritelty rajoitetusti verovelvollisen verotuksen osalta toisin kuin tuloverolain nojalla toimitettavassa yleisesti verovelvollisen verotuksessa.

KHO katsoi, että lähdevero puheena olevasta työsuhdeoptioiden käytöstä saadusta edusta oli laskettava määrästä, jonka B oli saanut optioiden käyttämisestä aiheutuneiden kustannusten vähentämisen jälkeen. Tämän vuoksi KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja maksuunpanopäätöksen ja ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen palautti asian Uudenmaan veroviraston käsiteltäväksi.

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdevero

Vuoden 1996 alusta voimassa olleen ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995) mukaan ulkomailta tulevat avainhenkilöt voivat Suomesta saadun palkkatulonsa verotuksessa tietyin edellytyksin valita tavallisen tuloverotuksen sijasta palkkatulon lähdeverotuksen enintään 24 kuukauden ajaksi. Palkkatulon lähdevero on 35 prosenttia palkan kokonaismäärästä. Avainhenkilöitä ovat henkilöt, joilla on erityisasiantuntemusta tai jotka toimivat opettajina suomalaisessa ylemmässä oppilaitoksessa, kuten yliopistossa, tai harjoittavat tieteellistä tutkimusta yleiseksi eduksi.[6]

---

[6] Avainhenkilöiden verotuksesta ks. myös Myrsky – Linnakangas s. 129–133.

KHO:n 26.10.2006 antama päätös taltio 2840 koskee laissa 1551/1995 tarkoitetun avainhenkilön verotusta. Päätöstä ei ole julkaistu vuosikirjassa tai lyhyenä ratkaisuselosteena. Kysymyksessä olevassa tapauksessa Konserniverokeskus oli vuonna 2000 tekemällään päätöksellä maksuunpannut X Oy:lle lähdeveroja ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja vuosilta 1995 ja 1998. Konserniverokeskus oli vuonna 2003 tekemällään päätöksellä hylännyt yhtiön lähdeverojen ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen maksuunpanoja koskevan oikaisuvaatimuksen.

Helsingin hallinto-oikeus oli vuonna 2005 antamallaan päätöksellä hyväksynyt yhtiön valituksen ja kumonnut Konserniverokeskuksen tekemän oikaisupäätöksen sekä toimitetut maksuunpanot. Hallinto-oikeus viittasi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995; palkkatulon lähdeverolaki) ja ennakkoperintälain asianomaisiin säännöksiin ja perusteli päätöstään seuraavasti:

X Oy kuuluu kansainväliseen Y-konserniin. Henkilöt A ja B ovat siirtyneet Suomeen X Oy:n palvelukseen samaan konserniin kuuluvasta ulkomaisesta yhtiöstä. X Oy on maksanut heidän muuttokulunsa Suomeen. Valituksen mukaan A on työskennellyt Suomessa vuosina 1995–1997 ja B vuoden 1998 kesästä vuoden 2002 kevääseen.

A ja B ovat muuttaneet Suomeen palkkatulon lähdeverolaissa tarkoitettuina avainhenkilöinä. Valituksen mukaan A on siirretty Suomeen X Oy:n palvelukseen tehdaspäälliköksi. B on tullut tänne käynnistämään X Oy:n omaa markkinointitoimintaa. Nyt kysymyksessä olevat työntekijöiden siirrot ovat tosin edellyttäneet heidän omaa suostumustaan ja niissä voidaan nähdä olevan kysymys myös heidän omassa intressissään tapahtuneesta kouluttautumisestaan. Esitetyn selvityksen perusteella hallinto-oikeus katsoo kuitenkin, että muutoissa on ensisijaisesti ollut kysymys osaamisen siirrosta konserniyhtiöiden kesken sekä myös konsernin intressissä tapahtuneesta avainhenkilöiden kouluttautumisesta konserniyhtiöissä kierrättämällä. Tähän nähden A:n ja B:n muuttokuluja Suomeen ei voida pitää heidän elantomenoinaan. X Oy ei näin ollen ole sanotut kulut maksaessaan antanut heille palkkatulon lähdeveron alaista palkkaa, josta yhtiön olisi tullut periä lähdevero ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Veroasiamies haki muutosta KHO:ssa. Hän pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksessaan vaati, että hallinto-oikeuden päätös kumotaan ja Konserniverokeskuksen tekemä oikaisupäätös sekä toimitetut maksuunpanot saatetaan voimaan.

KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui, että ennakkoperintälain 418/1959 8 §:n 1 momentin mukaan palkansaajalle työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksettua hyvitystä ei pidetä palkkana, sikäli kuin se ei ylitä näiden kustannusten arvioitua määrää. Ennakkoperintälain 1118/1996 15 §:n 3 momentissa säädetään vastaavasti, että palkansaajalle maksettavaa välittömien kustannusten korvausta ei pidetä palkkana, jos se ei ylitä kustannusten selvitettyä tai arvioitua määrää. Tähän nähden ja muutoin hallinto-oikeuden päätöksessä mainituilla perusteilla KHO katsoi, ettei asiassa ollut syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, joka siis jäi pysyväksi.

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain voimaantulosäännöstä on muutettu lailla 975/2006 siten, että lakia sovelletaan myös vuosina 2008–2011 alkavaan työs-

kentelyyn. Verovelvollista pidetään ulkomailta tulevana palkansaajana enintään 48 kuukauden ajan työskentelyn alkamisesta ja niin kauan kuin tämä työskentely on yhtäjaksoista. Laki on tullut voimaan 1.1.2007.

Ulkomaisen väliyhteisön Suomessa asuvan osakkaan verotus

KHO:n vuosikirjaratkaisussa 2007:7 oli kysymys ulkomaisen väliyhteisön osakkaan verotuksesta. Luonnollinen henkilö A oli saanut ulkomaisen väliyhteisönsä kautta sanotun väliyhteisön omistamien yhtiöiden osakkeiden myynnistä tuloa, jota oli pidettävä tuloverolain luovutusvoiton verottamista koskevien säännösten mukaisena tulona ja jota oli A:n kuoltua verotettava hänen kuolinpesänsä tulona. Tulo oli yksinomaan pääomatuloa, eikä siihen ollut sovellettava osinkotulon tapaan jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Verovuosi 2001. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 1 §, 2 § ja 4 §.

Verotusta toimitettaessa väliyhteisötulon tulolaji oli määritelty osinkoa koskevien periaatteiden mukaan eli tulosta oli verotettu osa pääomatulona ja osa ansiotulona. Verotuksen oikaisulautakunta oli hyväksynyt A:n kuolinpesän oikaisuvaatimuksen ja katsonut, että osakkeiden myynnistä saatu tulo verotetaan A:n väliyhteisön kautta saamana pääomatulona. Turun hallinto-oikeus oli vuonna 2004 antamallaan päätöksellä hylännyt Lounais-Suomen veroviraston ja Turun kaupungin määräämän veroasiamiehen valituksen, jossa oli vaadittu, että väliyhteisötulon tulolaji on määrättävä osinkotulon verotuksessa sovellettavien periaatteiden mukaisesti.

Veroasiamies ja kaupunginhallitus pyysivät lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja valituksissaan vaativat, että hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset kumotaan ja verotoimiston toimittama verotus saatetaan voimaan.

KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. KHO lausui päätöksessään, että ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (väliyhteisölaki) 1 §:n mukaan yleisesti verovelvollisen veronalaista tuloa on osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon. Lain 2 §:n 1 momentin mukaan ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin kolme viidesosaa Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä.

Lain 4 §:n 1 momentin mukaan veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä ja ulkomaista välillistä omistusosuutta taikka edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa vähintään 10 prosenttia yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 10 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Lain 4 §:n 2 momentin mukaan edellä 1 momentissa tarkoitetun osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama osinko tai muu voitonjako on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna 1 momentin nojalla luettu tämän osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Laki koskee siis ulkomaisten väliyhteisöjen Suomessa yleisesti verovelvollisten osakkaiden verotusta, mutta

siinä ei ole tarkempia säännöksiä siitä, miten väliyhteisön osakasta täällä verotetaan siitä väliyhteisön tulosta, jota yhteisö ei ole jakanut osakkaalleen.

Väliyhteisölain tarkoitus on, että sen soveltamisen kautta väliyhteisön osakasta kohtaa verotus, joka ei ole lievempi kuin se verotus, joka osakasta kohtaisi puhtaasti kotimaisissa tilanteissa. Lain esitöiden mukaan verotus tapahtuisi ikään kuin yleisesti verovelvollinen osakas olisi saanut tulon suoraan (Työryhmämuistio VM 1994:13 ja HE 155/1994 vp). Siltä osin kuin laissa ei ole toisin säädetty, väliyhteisötulo lasketaan samalla tavalla kuin muut samaan tulolähteeseen ja luonnollisen henkilön sekä kuolinpesän verotuksessa myös samaan tulolajiin kuuluvat tulot. Muitakin verotukseen liittyviä säännöksiä sovelletaan vastaavasti, ellei laissa ole toisin säädetty.

KHO katsoi, että verotuksessa sovelletaan näin ollen säännöksiä, joita olisi sovellettu Suomen sisäisen lainsäädännön mukaisesti, jos tulo olisi tullut osakkaalle suoraan eikä väliyhteisön kautta.

Nyt kysymyksessä oleva väliyhteisötulo on saatu arvopapereiden myynnistä. Se ei näin ollen ole A:n kuolinpesän verotuksessa osinkoa eikä elinkeinotuloa, vaan lähtökohtaisesti tuloa, johon sovelletaan tuloverolain luovutusvoiton verottamista koskevia säännöksiä. Tulo on siis verotettava yksinomaan pääomatulona, eikä siihen ole sovellettava jakoa ansiotuloon ja pääomatuloon. Tämän vuoksi KHO katsoi, ettei asiassa ollut syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta, joka siis jäi pysyväksi.[7]

Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritetun veron palauttaminen

Suomessa on sovellettu osinkojen verotukseen yhtiöveron hyvitysjärjestelmää vuoden 2004 loppuun saakka. Osingonsaajalla on ollut oikeus yhtiöveron hyvitykseen kotimaiselta yhtiöltä saadun osingon perusteella. Sen sijaan ulkomailta saatuun osinkoon ei ole liittynyt yhtiöveron hyvitystä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on 7.9.2004 antanut tuomionsa asiassa C-319/02 (Manninen). Tämän jälkeen KHO on antanut asiasta vuosikirjaratkaisun 2004:117. Näissä ratkaisuissa on katsottu Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän olevan ristiriidassa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklan ja 58 artiklan määräysten kanssa.

---

[7] Asiaa KHO:ssa käsiteltäessä viitattiin puolin ja toisin myös aikaisemmin annettuihin KHO:n vuosikirjaratkaisuihin 2002:26 ja 2003:87.

Mitä tulee väliyhtiöitä koskevaan oikeuskirjallisuuteen, niin esimerkiksi teokseen Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli: Yritysverotus I ja II, (Jatkuvatäydenteinen) WSOY Yritystieto, sisältyy kokonainen luku väliyhtiöistä, ks. osa II luku 38 ”Väliyhtiöt”.

Ulkomaisen väliyhteisön Suomessa asuvan osakkaan verotuksesta ks. myös Myrsky – Linnakangas s. 276–279 ja Penttilä, Seppo: Ajankohtaista Eurooppavero-oikeutta, julkaisussa Vero-opintopäivät 2006, kohta 3.3. Väliyhtiölainsäädäntö, s. 131–133, Helsinki 23.–24.10.2006 sekä Kanervo, Timo: Tapaus väliyhteisötulosta ratkaistu EYT:ssa, Verotus 2006, s. 542–546. Sekä Penttilä että Kanervo käsittelevät Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes). Ks. myös Juusela, Janne – Parkkola, Tommi: EU-uutiset, Välitön verotus, EY:n tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-196/04 (Cadbury Schweppes), Verotus 2006, s. 558–559.

Laki yhtiöveron hyvityksestä on kumottu lailla yhtiöveron hyvityksestä annetun lain kumoamisesta (725/2004), joka on tullut voimaan 1.1.2005. Yhtiöveron hyvitys on liittynyt viimeisen kerran verovuonna 2004 saatuun osinkoon. Lisäksi on säädetty laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritetun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (563/2005).

Lain mukaan osingonsaajan tuloverotusta vuosilta 1998–2004 oikaistaan siten, että hänelle hyvitetään osinkoa jakaneen yhtiön maksamaa veroa ja palautetaan osingosta liikaa suoritettu vero korkoineen muusta verotuksesta erillisessä menettelyssä.

Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvat Euroopan unionin jäsenvaltiot Alankomaat, Belgia, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Luxemburg, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Suomi, Tanska ja Yhdistynyt kuningaskunta sekä 1.5.2004 alkaen myös Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovakia, Slovenia, Tšekki, Unkari ja Viro. Euroopan unionin ulkopuolisista valtioista Euroopan talousalueeseen kuuluvat lisäksi Islanti, Norja ja Liechtenstein.

Verohallinto on palauttanut osingosta suoritetun veron luonnollisille henkilöille ja kotimaisille kuolinpesille viran puolesta verovelvollisia kuulematta osingosta tilinhoitajayhteisöltä saadun vuosi-ilmoitustiedon perusteella. Veron palauttaminen viran puolesta on koskenut vain osinkoa, joka on saatu Nordea AB:ltä vuosina 2000–2004, TeliaSonera AB:ltä vuosina 2003–2004 ja Danisco A/S:ltä vuosina 1999–2004. Verohallinto on hankkinut tiedot yhtiöveroista ja osingonjaoista yhtiön kotivaltion veroviranomaisilta ja laskenut yhtiöveron hyvityksen määrän. En tässä yhteydessä puutu siihen, miten palautettavan veron määrä on laskettu.[8]

Verohallinnon kutakin verovelvollista erikseen koskevan päätöksen laskelmaosassa ilmoitettu rahamäärä on palautettu ilman eri hakemusta. Palautukset on maksettu verohallinnon tiedossa oleville päätöksissä ilmoitetuille osingonsaajien pankkitileille 8.11.2006 mennessä. Jos pankkitiliä ei ole ilmoitettu verohallinnolle, palautus on maksettu erillisellä maksuosoituksella. Palautettavalle verolle on maksettu korkoa siten kuin palautuskorosta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa.

Jos verovelvollisella on ollut muitakin Euroopan talousalueelta saatuja vuosilta 1998–2004 toimitetuissa verotuksissa tuloksi luettuja osinkotuloja kuin verohallinnon edellä mainitut päätökset koskevat, verovelvollisen on määräajassa erikseen haettava palautusta niistä maksetuista veroista.

* * *

Some topical issues in international income taxation of individuals

The article provides an overview of certain income tax cases decided by the Finnish Supreme Administrative Court (KHO) between 2006 and 2007. It also contains a brief account of how these cases came before the KHO for decision.

---

[8] Ks. tarkemmin verohallituksen 26.10.2006 julkaisema ohje ”Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritetun veron palauttaminen”, dnro 1326/345/2006. Ohje on saatavissa verohallinnon Internet-sivuilta http://www.vero.fi. Ks. myös Nykänen, Pekka: Täyttääkö ETA-alueelta saaduista osingoista suoritetun veron palauttamisesta annettu laki EY-oikeuden vaatimukset?, Verotus 2006, s. 149–165 ja Äimä, Kristiina: Eurooppavero-oikeuden tehokas toteuttaminen, Yliopiston veropäivä, Verotuksen ajankohtaisia kysymyksiä, esitelmä s. 1–15, Helsinki 8.12.2006.

The first case is No. 2006:75 in the yearbook of the KHO; it concerns the classical problem of the relationship between domestic tax legislation and tax treaties. According to the KHO ruling, dated 15 August 2006, file no. 1925, on the other hand, the tax at source levied on benefits arising from the exercise of employee stock option rights is to be based on a sum net of the expenses incurred in realising the benefit.

Under the Act on the Withholding of Tax at Source from Foreign Employees (1551/1995; *laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta*), key employees from abroad may, under certain conditions and originally for no longer than 24 months, opt for taxation at source instead of ordinary income taxation of their earnings from Finland. The rate of the tax at source on earnings is 35 per cent. This topic was examined in the KHO ruling, dated 26 October 2006, file no. 2840. The ruling No. 2007:7 in the yearbook of the KHO, on the other hand, concerns the taxation of a Finnish resident shareholder in a controlled foreign corporation.

A system of corporate tax credits for dividend taxation was applied in Finland until the end of 2004. Dividend payees were entitled to corporate tax credits on the basis of dividends received from a Finnish company. In contrast, no corporate tax credits were available for dividends received from abroad. In September 2004, the European Court of Justice issued a ruling in case C-319/02 (Manninen). In the said case, the KHO then issued its ruling No. 2004:117. These rulings take the view that the Finnish system of imputation of corporate tax is in conflict with the provisions of Articles 56 and 58 EC.

The Act on the Repeal of the Corporate Tax Credits Act (725/2004; *laki yhtiöveron hyvityksestä annetun lain kumoamisesta*) came into force in 2005. The last corporate tax credits were applied to dividends received in the 2004 tax year. An Act on Refunds of Tax Paid on Dividends Received from within the European Economic Area in Certain Cases (563/2005; *laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritetun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa*) has also been enacted. Under this Act, the income taxation of dividend payees between 1998 and 2004 will be adjusted so as to give credit for tax paid by the company that distributed the dividend and to refund, with interest, any excess tax paid on the dividend.

Esa Aalto
LL.D., Justice, The Supreme Administrative Court of Finland

Edward Andersson

Hur påverkas Finland av Sveriges beslut att avskaffa arvs- och gåvoskatten?

Allmänt

Med Kari S. Tikka förde jag under en lång följd av år skattepolitiska samtal om allehanda frågor. Kari blev med åren alltmer upptagen av skattepolitiken och hans kunnande anlitades i många sammanhang även av finansministeriet. Under sina många utlandsresor brukade han försöka skaffa sig kunskap om det aktuella landets senast genomförda och förväntade skattereformer.

Vad arvs- och gåvoskatten beträffar intresserade den Kari främst i skattepolitisk mening.[1] Arvsskatt de lege lata var han däremot inte speciellt inkommen i och i hans stora skriftliga produktion hittar man inte bidrag från det området. Efter en resa i USA år 2002 beskrev Kari för mig den egenartade reform som president G. W. Bush genomfört och vars uttalade syfte var att slopa den federala kvarlåtenskapsskatten. Han nämnde också Berlusconis plan att slopa den italienska arvsskatten, något som snart efteråt förverkligades.

Kari och jag var eniga om att arvsskatten har en funktion och alltså inte borde slopas.[2] Vi var båda överraskade av Sveriges beslut att slopa denna skatt och diskuterade även någon gång vilka konsekvenser detta kunde ha för Finlands arvs- och gåvobeskattning. Denna fråga skall jag här anföra några synpunkter på.

Av de äldre EU-staterna har Sverige, Italien och Portugal avstått från arvs- och gåvoskatten, även om man i Italien överväger att återinföra denna skatt, vars slopande inte var helt oberoende av Berlusconis bekymmer med överföringen av sin egen icke obetydliga förmögenhet. Intressant är att Sverige, Italien och Portugal även torde ha varit de EU-stater (före 2004 års utvidgning) i vilka arvs- och gåvoskattens avkastning varit minst, i relation till de totala skatteintäkterna. Det är politiskt lättare att avstå från en lågavkastande än från en välavkastande skatt. I Finland är arvs- och gåvoskatten tämligen väl avkastande, för år 2006 ca 500 milj. euro. Den goda avkastningen, som dessutom ökat klart snabbare än BNP, beror visserligen till en del på att skatteskalorna inte har justerats ens med inflationen. Tvärtom skedde 1996 en klar skärpning av skatten och en sänkning av den högsta marginalskattetröskeln från 2,1 milj. mark till 300 000 mark eller numera 50 000 euro. Denna skärpning drabbade främst de medelstora arvslotterna.

---

[1] Se Kari S. Tikka: Har arvsskatten en framtid, i Festskrift Edward Andersson (2003), s. 389 ff.
[2] Se även Andersson: Borde arvsskatten avskaffas?, JFT 2006, s. 395.

Till de länder som håller på att avveckla sin arvsskatt hör även USA där som ett led i Bushs för de rika mycket förmånliga skattepolitik beslut fattats om skattens avveckling med en 10 procents årlig sänkning fram till år 2011, då skatten antingen bortfaller eller beskattningen återgår till den skatteskala som gällde 2001, ifall inte något annat beslut fattas. Så kommer sannolikt att ske.

Det finns även länder som redan för länge sedan har upphört att bära upp arvsskatt. Sådana länder är bl a Australien och Kanada. Arvsskatt finns inte heller i Estland, Lettland, Slovakien och vissa andra nya EU-stater, medan de nya EU-stater som beskattar arv gör det enligt mycket låga skattesatser. För Finlands del är självfallet avsaknaden av arvsskatt i Estland och Ryssland en praktiskt viktig omständighet. Finland omges i själva verket nu på alla håll av arvsskattelösa länder.

Arvsskattefriheten kommer i första hand dem till godo som bor i dessa länder och har alla sina starkaste anknytningspunkter där. Frågan i denna artikel är om avsaknaden av arvs- och gåvoskatt i Sverige, Estland, Ryssland och vissa andra länder kan utnyttjas även av finländare, kanske genom utflyttning företrädesvis av skatteskäl. Samma problematik kan ju uppkomma också på inkomstbeskattningens område, även om alla utvecklade länder har något slags inkomstbeskattning vars stränghet dock varierar kraftigt. Sålunda uppbär ju Ryssland 13 %:s och Estland 23 %:s inkomstskatt, alltså betydligt lägre än i Finland. Men medan inkomstbeskattningens internationella frågor och beskattningsrätten till stor del regleras genom dubbelbeskattningsavtal är sådana avtal på arvsskatteområdet snarare undantag än regel. Finland har ett multilateralt arvs- och gåvoskatteavtal med de nordiska länderna och arvsskatteavtal med USA, Frankrike, Holland och Schweiz.

Vårt dubbelbeskattningsavtalsnät är alltså mycket glest vad gäller arvs- och gåvoskatt. I de fall där ett gällande avtal finns, såsom mellan de nordiska länderna, gäller detta avtal fortfarande fastän en stat – i detta fall Sverige – skulle ha upphört med att uppbära arvs- och gåvoskatt. Det nordiska avtalets bestämmelser skall alltså fortfarande tillämpas i förhållande till Sverige. Om avtalet ger t ex Finland rätt att beskatta i en situation där avtalet tidigare undanröjde finsk-svensk dubbelbeskattning har Finland fortfarande rätt att utnyttja den beskattningsrätt avtalet ger, medan Sverige självfallet inte kan beskatta. Jag skall nedan granska hur detta utfaller i praktiken.

Om det å andra sidan i relationen mellan två berörda länder inte finns något arvsskatteavtal, såsom fallet är mellan Finland och Estland eller Ryssland eller Finland och Kanada har Finland självfallet rätt att beskatta helt enligt sin egen arvs- och gåvoskattelag. Man kunde tänka sig att det i sådana fall inte kan uppstå någon dubbelbeskattning, men det är inte nödvändigtvis så. Det kan nämligen vara så att det arvsskattefria landet i stället för att ta ut arvs- eller gåvoskatt belägger vissa arvs- och gåvofång med inkomstskatt.[3] Så sker t ex i Kanada.

För eliminering av sådan dubbelbeskattning finns det inget utvecklat system. T ex Finlands interna arvsskattelagstiftning torde inte möjliggöra avräkning från den finska arvsskatten av

[3] Om förhållandet mellan gåvoskatt och inkomstskatt i internationella förhållanden har jag skrivit något i Festskrift till Birger Stuevold Lassen (1997) s. 51 ff. Se även Silfverberg: Internationell arvs- och gåvobeskattning (2002), s. 83.

sådan inkomstskatt som Kanada påfört för en arvslott. Den skattskyldige har då knappast någon annan möjlighet än att begära eftergift av den ena skatten. Naturligt vore kanske att eftergift söks i det land som enligt OECD:s modellavtal[4] för arvsskatt vore skyldigt att avstå från beskattning (exempt-avtal) eller att avräkna skatten i det andra landet från sin skatt (credit-avtal). En begäran om eftergift är dock alltid ett osäkert kort då ett positivt beslut är beroende av den avgörande myndighetens prövning och beslutet vanligen inte ens kan överklagas (se BeskFörfL 89 §). Möjligen kunde man i förhållandet mellan Finland och Kanada tänka sig att åberopa inkomstskatteavtalets art. 24 rörande ömsesidig överenskommelse för eliminering av en dubbelbeskattningssituation som inte annars kan elimineras.

I det nordiska arvs- och gåvoskatteavtalet har problematiken med inkomstskatt för vissa arv och gåvor däremot uppmärksammats. I art. 15.4 ingår en bestämmelse om att detta avtal gäller framom det nordiska inkomstskatteavtalet när det är fråga om gåva. Detta har samband med att Danmark och Island i vissa fall uppbär inkomstskatt i stället för gåvoskatt på gåvors värde (se art. 2.4).[5]

Bosättning som grund för arvs- och gåvoskatteskyldighet

I AGL 4 och 18 § i deras ursprungliga lydelse bestämdes beskattningsrätten av var egendomen fanns, dock så att allt lösöre som hörde till kvarlåtenskapen efter en i Finland bosatt arvlåtare skulle beskattas i Finland. Man kunde säga att bosättningen då var bara en sekundär grund för Finlands beskattningsrätt. För gåva gällde enligt AGL 18 § samma primära regel, men den sekundära regeln band gåvoskatteskyldigheten till att mottagaren var bosatt i Finland. En person ansågs enligt AGL 4,2 § vara bosatt i Finland om han eller hans familj hade sin egentliga bostad här eller vistats här över sex månader i följd. Denna sexmånadersregel var densamma som vid inkomstbeskattningen, trots att man kunde hävda att det är ganska olika sakliga skäl som binder en person till en viss stat i avseende å inkomstskatt och i avseende å arvsskatt.

Från början av 1996 ändrades dessa ålderdomliga och från internationell praxis avvikande regler. Primärt avgörande för Finlands beskattningsrätt blev nu var arvlåtaren resp. givaren varit resp. var bosatt. Samtidigt utvidgades kretsen av skattskyldiga vid arvsbeskattningen till att gälla även i Finland bosatta arvingar och gåvotagare. En motsvarande regel är ovanlig utomlands. För fastighet i Finland och för finska fastighetsaktier skall skatt alltid utgå i Finland.

När det gäller att bestämma gränserna för Finlands beskattningsrätt är det avgörande ifråga om både arvlåtare, gåvogivare och (sekundärt) arvtagare och gåvotagare, var de vid tidpunkten för dödsfallet resp. gåvans fullbordande var bosatta. Samma kriterium är avgörande enligt de flesta andra länders arvs- och gåvoskattelagar. Även OECD:s modellavtal rörande arvs- och gåvoskatt liksom också de flesta existerande dubbelbeskattningsavtalen på detta område bygger

---

[4] Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts (OECD 1982).
[5] Se om det nordiska avtalet även Silfverberg a.a. s. 69 ff och Michelsen: SR-Skat 1990 s. 148 ff.

på samma kriterium. Det är därför en central fråga hur bosättningsbegreppets innebörd skall bestämmas. Den frågan har relevans i förhållande till alla andra länder som kan vara berörda av en internationell arvs- eller gåvosituation. Min framställning tar först sikte på denna fråga generellt. I nästa avsnitt behandlas de frågor som uppstår i relation till det arvs- och gåvoskattefria Sverige.

Genom ändringarna av AGL 4 § (1392/95) infördes i Finland en mycket omfattande skattskyldighet i internationella förhållanden. Arvsskatt skall i Finland betalas inte bara när arvlåtaren vid dödsfallet var bosatt i Finland, vilket får betraktas som den allmänna principen, utan även när en arvinge vid samma tidpunkt var bosatt här, oberoende av av var arvlåtaren var bosatt. Därjämte skall arvsskatt betalas här för fast egendom i Finland och för aktier i ett finskt bolag av vars tillgångar mer än hälften utgörs av fast egendom i Finland (i fortsättningen: fastighetsaktier). För gåvoskatt gäller enligt AGL 18 § ungefär samma regler.

En person anses vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här (AGL 4,3 §). Man kan jämföra detta stadgande med ISkL 9,1 §, som också talar om personer som (under skatteåret) har varit bosatta i Finland. Detta stadgande kompletteras dock med den sk treårsregeln i ISkL 11,1 §, som utsträcker den obegränsade skattskyldigheten till utgången av det tredje kalenderåret efter utflyttningsåret, om den skattskyldige inte kan visa att han inte längre har haft väsentlig anknytning till Finland. Någon motsvarighet till denna treårsregel finns inte i AGL.[6] Detta betyder att Finlands beskattningsrätt upphör när bosättningen i Finland konkret upphört. Man bör dock kanske anse att det i stadgandet avsedda bosättningslandet inte förändras lika lätt som t ex för en löntagare vid inkomstbeskattningen. Jag kan väl tänka mig att arvlåtaren i vissa fall kunde anses ha kvar sitt bo och hemvist i Finland, fastän han t ex skulle ha vistats utomlands något år av hälsoskäl eller på grund av ett arbetsförhållande. Särskilt är det väl skäl att slå fast att arvlåtarens / givarens utflyttning ”av skatteskäl” en kort tid före dödsfallet eller gåvotillfället ogärna skall anses förändra domicilet och medföra befrielse från skattskyldighet. Centralt är dock att varje fall måste bedömas in casu.

Puronen säger i sin kommentar till AGL 4 § att bosättningsbegreppet i AGL är snävare än samma begrepp i ISkL och avser då avsaknaden av en motsvarighet till treårsregeln.[7] Ifråga om bosättningen säger han att frågan skall avgöras med stöd i de faktiska omständigheterna, inte t ex med en bestämd tidsgräns som avgörande kriterium. I den ursprungliga lydelsen av AGL ingick den från inkomstbeskattningen lånade sexmånadersregeln varvid även det att en utlänning vistats sex månader i Finland grundlade skattskyldighet för hans arvingar. När denna sexmånadersregel slopades får man antaga att en utlänning som råkar avlida i Finland under en tillfällig vistelse inte anses i arvsskattehänseende ha varit här bosatt, fastän vistelsen skulle ha varat mer än sex månader.

Här intresserar oss dock det motsatta fallet, nämligen en finländare som flyttat ut. Vilka regler bestämmer då om han/hon vid arvs- och gåvobeskattningen skall anses vara/ha varit bosatt

---

[6] Se Andersson JFT 1996 s. 214 ff och Silfverberg a.a. s. 71.
[7] Se Puronen: Perintö- ja lahjaverotus (2000) s. 103 f.

i Finland? Tyvärr finns på denna punkt nästan ingen motivering alls i Reg.prop. 68/1995, som låg till grund för lagändringen. Frågan är särskilt aktuell i de fall som inte regleras av ett dubbelbeskattningsavtal; dessa avtal innehåller ju alltid en regel om vad som grundar domicil och hur en tvist om domicil skall lösas. När dubbelbeskattningsavtal inte finns bedöms frågan däremot av våra inhemska skattemyndigheter och -domstolar. Eventuell dubbelbeskattning elimineras eller lindras dock rätt väl med stöd av avräkningsstadgandena i AGL 4,2 och 18,2 §.

Puronen säger att mantalsskrivningen / folkbokföringen inte har avgörande betydelse, även om det att en person mantalsskrivits här kan visa bosättningens stadigvarande karaktär.[8] Han menar att det för att arvlåtaren skall anses ha varit bosatt i Finland krävs att han ägt eller besuttit en permanent bostad; detta är säkert i de flesta fall riktigt. Har arvlåtaren haft en permanent bostad i flera länder måste det avgöras vilken av dem som är hans primära bostad, men då detta i ett avtalslöst läge bestäms av de inhemska skattemyndigheterna kan dubbelbeskattning uppstå på grund av olika uppfattningar om den permanenta bostaden. Det är klart att en person som genuint flyttat ut inte skall anses vara bosatt i Finland. Men för deras del som enligt treårsregeln ansetts ha allmän inkomstskattskyldighet i Finland och inte har t ex källskattekort kan det vara skäl för skattemyndigheten att granska bosättningen närmare. Särskilt om merparten av tillgångarna i dödsboet finns i Finland, en rätt kort tid förflutit från utflyttningen och en ägarbostad i utlandet saknas, kan det vara befogat att anse att arvlåtaren varit bosatt i Finland. Vid gåva finns det enligt min mening ännu starkare skäl för att inte på ytliga grunder anse att bosättningen i Finland upphört. Om givaren flyttat ut en kort tid före gåvotidpunkten och sedan återflyttar till Finland rätt snart efter det gåvan givits, utesluter jag inte att AGL:s kringgåendestadgande (33 a §) kunde bli aktuellt. I annat fall vore det alltför lätt att flytta ut temporärt till ett arvs- och gåvoskattefritt land och under utlandsvistelsen ge gåvor som i Finland hade medfört betydande skatt.

Ur skatteplaneringssynvinkel kan man säga att, eftersom finsk lag beskattar ett arv när antingen arvlåtaren eller arvingen varit bosatt i Finland, arvlåtarens utflyttning dessutom vore meningslös, ifall arvingen / arvingarna är bosatta i Finland, ty detta är ju en alternativ grund för skattskyldighet i Finland. Arvlåtarens / gåvogivarens utflyttning för att undvika arvs- eller gåvobeskattning i Finland kan därför – om dubbelbeskattningsavtal inte finns med det nya bosättningslandet – vara ett reellt alternativ för arvlåtaren / givaren bara om arvingarna / gåvomottagarna redan genuint bor i ett arvsskattefritt land. Även då bör utflyttningen planeras och verkställas i rätt god tid. – Finns det däremot ett dubbelbeskattningsavtal är situationen en annan. Då avgör avtalet i vilken stat arvlåtaren / givaren skall anses ha varit / vara bosatt medan arvingarnas / gåvotagarnas domicil saknar betydelse.

Det är klart att den ekonomiska ”vinsten” av en utflyttning till ett land som är arvsskattefritt eller har låg arvsskatt eller höga fribelopp kan bli betydande särskilt om det egna landets arvs- och gåvobeskattning är sträng. Så var fallet t ex i Sverige fram till 1992 och det har sagts att en rätt betydande skattemotiverad utflyttning då förekom. Sedan sänktes den svenska marginal-

[8] Se Puronen a.a. s. 103 f.

skatteprocenten vid arv mellan föräldrar och barn från 60 till 30 procent. Motsvarande marginalskatt är i Finland nu 16 %; före 1996 var den 14 % och före l986 bara 11 %. Men även möjligheten att slippa 16 %:s arvsskatt kan vara lockande. Ännu större blir ”vinsten” ifall skatt i Finland skulle utgå enligt II eller III skatteklassen.

Om kvarlåtenskapen till stor del består av finska fastigheter eller av aktier i finska fastighetsbolag medför inte ens en äkta utflyttning befrielse från arvsskatt i Finland. Ingen stat torde heller i ett existerande dubbelbeskattningsavtal ha avstått från rätten att beskatta arv till den del de består av fastigheter i den egna staten.

När det gäller beskattning av arv och gåvor i en relation till en stat med vilken Finland inte har ett dubbelbeskattningsavtal rörande arv och gåva är Finlands beskattningsrätt alltså helt bestämd i vår interna lag och beroende av hur den tolkas. Om skatt har tagits ut även i den andra staten skall dock avräkning för utländsk skatt ske enligt stadgandena i AGL 4,2 och 18,2 §. Dessa stadganden som gäller bara personer som är bosatta i Finland innebär ett ganska gott skydd mot internationell dubbelbeskattning och har därmed nästan samma funktion som ett dubbelbeskattningsavtal skulle ha haft ifall ett sådant funnits. Bara sådan arvs- eller gåvoskatt som den andra staten eventuellt uttagit för finska fastigheter och fastighetsaktier står helt utanför avräkningen. Det är ganska naturligt att se det som den andra statens sak att eliminera dubbelbeskattning av sådan egendom.

Ifall den andra staten inte alls beskattar arv och gåva finns det naturligtvis ingen grund för avräkning, utan Finland uttar sin arvs- eller gåvoskatt fullt ut, till och med för fastigheter i den andra staten. T ex genom utflyttning till Estland, vilket ju förekommer i viss utsträckning, kan finsk arvs- och gåvobeskattning undvikas bara om inte endast arvlåtaren / givaren utflyttar, utan även arvingarna / gåvotagarna utflyttar eller redan tidigare är tämligen permanent bosatta utomlands. Avser arvet eller gåvan fast egendom eller fastighetsaktier i Finland kan inte utflyttning överhuvud befria från finsk arvs- eller gåvoskatt.

Arvs- och gåvobeskattning vid utflyttning till Sverige

Det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet rörande arvs- och gåvoskatt skapar ett avtalsförhållande bl a mellan Finland och Sverige. Avtalet fortbestår fastän Sverige har upphört med beskattningen av arv och gåva. Finland har den beskattningsrätt som avtalet ger, men denna beskattningsrätt utvidgas inte av att Sverige inte längre beskattar arv och gåva. Låt oss se vad detta innebär i praktiken.

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet bygger på OECD:s modellavtal av år 1982, men avviker från detta på några intressanta punkter. Enligt art. 4.1 i det nordiska avtalet åsyftas med uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” en person, efter vilken arv enligt lagstiftningen i denna stat är skattepliktigt på grund av denna persons hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet eller på grund av dennes medborgarskap. Enligt OECD:s modellavtal saknar medborgarskapet betydelse och i finsk intern rätt är det inte hel-

ler relevant. Hänvisningen till medborgarskap torde ha berott på den dåvarande svenska lagstiftningen, som vid utflyttning förlängde skattskyldigheten för dem som hade svenskt medborgarskap.[9] Då vår AGL inte fäster avseende vid medborgarskapet utvidgar denna klausul inte Finlands beskattningsrätt. Nedan kommer dock att framgå att en utflyttares finska medborgarskap i vissa fall kan verka till Finlands fördel i en dubbeldomicilsituation. Avgörande vikt lägger avtalet vid om arvlåtaren / givaren enligt de interna stadgandena i resp. land anses ha varit / vara bosatt i det landet vid tidpunkten för dödsfallet / gåvan. I art. 4.2 ingår de sedvanliga reglerna för lösning av dubbeldomicilsituationer. Dessa regler skall naturligtvis tillämpas vid beskattning som sker i Finland och man får utgå från att arvingar / gåvotagare som anser att arvlåtaren / givaren varit bosatt i Sverige och inte i Finland kommer att framlägga omständigheter till stöd för detta och kräva att skatt inte påförs. Däremot är det oklart i vilken mån svenska skattemyndigheter kommer att ta ställning till eventuella bosättningstvister, då svenska fiskala intressen inte berörs.

Enligt det nordiska avtalet art. 5 *får* fast egendom som överförs genom arv eller gåva av en person med hemvist i en avtalsstat och som är belägen i en annan avtalsstat *beskattas* i denna avtalsstat. Denna formulering innebär att båda staterna kan beskatta men hemviststaten skall undanröja dubbelbeskattningen så som i art. 10 förutsätts. Finland kan sålunda alltid beskatta arv eller gåva som innefattar en fastighet i Finland eller aktier i ett finskt fastighetsbolag. Men Finland får enligt avtalet och kan enligt sin interna lag beskatta beskatta även arv eller gåva av en fastighet i Sverige (eller något annat nordiskt land) ifall arvlåtaren eller givaren vid dödsfallet resp. gåvotidpunkten hade hemvist i Finland. Då Sverige inte längre uppbär arvs- och gåvoskatt finns ingen svensk skatt att avräkna enligt art. 10, varför Finlands skatteutfall i dessa fall kan stiga på grund av att Sverige upphört att beskatta. Ifall arvlåtaren / givaren inte hade hemvist i Finland får Finland inte beskatta arv eller gåva av fastighet i ett annat nordiskt land.

Enligt art. 6 i det nordiska arvs- och gåvoskatteavtalet gäller för tillgångar hänförliga till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning samma regler som för fast egendom enligt art. 5. Vid arv eller gåva av sådana tillgångar har alltså även den stat där driftstället eller anordningen är belägen rätt att påföra arvs- eller gåvoskatt och arvlåtarens eller givarens hemviststat skall undanröja eventuell dubbelbeskattning. Men medan vår AGL i 4 och 18 § alltid ger Finland rätt att påföra arvs- och gåvoskatt för fast egendom och fastighetsaktier i Finland, finns i lagen inte något motsvarande stadgande för fast driftställe och stadigvarande anordning. Enligt sin interna lag kan Finland alltså inte beskatta värdet av ett fast driftställe i Finland, om vare sig arvlåtaren (givaren) eller arvingen (gåvotagaren) är bosatt här.[10] Det nordiska avtalet kan inte utvidga Finlands beskattningsrätt. Fallet har dock ringa praktisk betydelse, eftersom fysiska personer sällan har fasta driftställen i ett annat land. Ifall det fasta driftstället ägs av ett aktiebolag ärvs inte driftstället utan aktierna, varvid huvudregeln för skattskyldighetens omfattning

[9] Se Silfverberg a.a. s. 40 f och Michelsen a. art. s. 151. Silfverberg har även diskuterat, om denna regel kunde strida mot EU:s grundstadga, se Festskrift Sven-Olof Lodin (2001) s. 244 f.

[10] Intressant nog nämns detta inte i den finska propositionen 60/1992 rörande godkännande av det nordiska arvs- och gåvoskatteavtalet.

skall tillämpas. Gåva från eller till en juridisk person är en mycket sällsynt företeelse och det nordiska avtalet gäller enbart fysiska personer.

Enligt art. 7 i det nordiska avtalet är huvudregeln, som för Finlands del gäller all annan egendom än fastigheter och fastighetsaktier, att arv och gåva kan beskattas *endast* i den stat där arvlåtaren vid dödsfallet eller givaren vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade sin hemvist. Dubbelbeskattningsavtalet eliminerar alltså Finlands möjlighet att enligt sin interna lag beskatta en arvinge eller en gåvotagare på grund av att han / hon var bosatt i Finland, om arvlåtaren eller givaren hade sin domicil i ett annat nordiskt land. Har alltså en i Sverige bosatt arvlåtare eller givare lämnat arv eller givit en gåva till en i Finland bosatt person blir fånget i regel helt obeskattat, eftersom Sverige inte uppbär arvs- eller gåvoskatt och Finland inte enligt avtalet har rätt att beskatta. I det motsatta fallet, där arvlåtaren eller givaren är bosatt i Finland och mottagaren i Sverige, verkställs däremot finsk beskattning i normal ordning. För en svensk arv- eller gåvotagare är det alltså oförmånligare att få arv eller gåva från Finland än att få samma arv eller gåva av en i Sverige bosatt arvlåtare / givare.

Min uppfattning, som starkt stöds av huvudregeln både i OECD:s modellavtal för arvs- och gåvobeskattning och det nordiska avtalets huvudregel i art. 7, är att beskattning i arvlåtarens / givarens hemviststat är den primära regeln i internationella förhållanden.[11] Finland har sålunda inte förlorat någon beskattningsrätt på grund av att Sverige slopat denna skatteform. Inte heller har Finland fått någon utvidgning av sin beskattningsrätt. I de få fall där svensk skatt enligt avtalet borde avräknas från finsk skatt har Finland dock gjort en ”vinst”, eftersom ingen svensk skatt finns att avräkna.

I art. 8 av det nordiska avtalet finns ett stadgande om sk *subsidiär beskattningsrätt.*[12] Ett motsvarande stadgande finns inte i OECD:s modellavtal. Om en nordisk stat inte kan utnyttja sin i art. 5–7 angivna beskattningsrätt på grund av innehållet i sin egen nationella lagstiftning om skattskyldighetens territoriella omfattning eller om skattskyldighet på grund av personlig anknytning och om någon egendom därigenom skulle bli helt undantagen från beskattning får en annan avtalsstat under vissa förutsättningar i stället beskatta för denna egendom. Detta stadgande torde inte avse det fallet att någon avtalsstat, såsom nu Sverige, helt slopat sin arvs- och gåvobeskattning. Det kan inte tänkas vara meningen att de andra nordiska länderna skulle kunna profitera på Sveriges avstående. När det nordiska avtalet tilllkom var en sådan situation säkert inte alls föremål för diskussion. Min uppfattning är att stadgandet i art. 8 om subsidiär beskattningsrätt har mycket liten praktisk betydelse och att det inte kan utnyttjas av Finland för att utvidga den finska beskattningsrätten i den nu aktuella situationen.

Om vi bortser från arv och gåva av fast egendom i Finland och av finska fastighetsaktier är situationen alltså den i relationen mellan Finland och Sverige, att en finländare genom en äkta utflyttning till Sverige kan åstadkomma att hans i Finland bosatta arvingar befrias från arvsskatteskyldighet. Även vid gåva är sådan skattebefrielse möjlig. Det krävs då av arvlåtaren resp.

---

[11] Se även Andersson JFT 1996, s. 224 ff.
[12] Se härom Michelsen a. art. s. 152.

givaren att han / hon vid dödsfallet resp. vid gåvoskatteskyldighetens inträde (dvs i regel när gåvans fysiska besittning övergår) har varit bosatt i Sverige och inte i Finland. Den centrala frågan blir då i utflyttningsfall vad som krävs för att arvlåtarens resp. givarens domicil skall anses ha övergått från Finland till Sverige.

Vid 1995 års ändring av AGL:s skattskyldighetsregler (1392/95) stadgades i 4,3 och 18,4 § att en person ”anses vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här”. Jag uppfattar denna ändring så att det nya stadgandet både kräver mer än sex månaders tillfällig vistelse här för att arvet efter en utlänning skall bli föremål för beskattning här, om han avlider eller ger en gåva under sin vistelse här. Likaså menar jag att det bör krävas mer för att en finlandare, som vistas utomlands, skall bli fri från sin skattskyldighet här. Vid bedömning av ett konkret fall är det naturligtvis av central betydelse vilken relation personen ifråga har till det land han flyttat till (här: Sverige) och hur stadigvarande hans vistelse där är. Vid den bedömningen utesluter jag inte att man kan få någon ledning av rättspraxis rörande begreppet väsentlig anknytning (ISkL 11,1 §) vid tillämpning av inkomstbeskattningens treårsregel. I ingen händelse borde det få vara möjligt att undgå tillämpningen av de finska gåvoskattereglerna t ex genom att flytta till Sverige på ett år och under den tiden ge betydande förskottsarv eller andra gåvor till sina släktingar i Finland och någon tid efter gåvorna flytta tillbaka till Finland.

När det gäller flyttning till Sverige och dess inverkan på arvs- och gåvobeskattningen i Finland är det dock i första hand bestämmelserna i det nordiska avtalet som gäller. Dess 7 art. anger att avgörande vid bestämning av beskattningsstaten är var arvlåtaren vid dödsfallet resp. givaren vid tidpunkten för gåvoskatteskyldighetens inträde hade hemvist. Begreppet hemvist definieras i art. 4 i första hand genom en hänvisning till envar avtalsstats interna lagstiftning. När denna regel leder till att en person anses ha hemvist i flera avtalsstater, ger art. 4.2 hela fyra i prioritetsordning uppställda regler (a–d) för bestämning av vilken stat som i det konkreta fallet har beskattningsrätt. I dessa stadganden fästs avseende (a) vid var personen har en stadigvarande bostad som står till hans förfogande; har han en sådan bostad i båda staterna fäster man avgörande avseende vid med vilken stat hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena). Nästa kriterium är (b), om man inte kan bestämma centrum för hans levnadsintressen eller om han inte i någon stat har en stadigvarande bostad, att han anses ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas. Ger inte heller detta kriterium ett svar på frågan om hans hemvist, för att han stadigvarande vistas i flera stater eller inte vistas i någon stat, (c) anses han ha hemvist i den stat vars medborgare han är. I sista hand skall frågan (d) avgöras genom ömsesidig överenskommalse. Dessa regler är identiska med reglerna i art. 4 av modellavtalen rörande både arvs- och gåvo- och inkomstbeskattning och samma regler ingår även i det nordiska inkomstskatteavtalet. Det finns av denna orsak en viss praxis att grunda avgörandet i konkreta fall på.

I art. 4.3 av det nordiska avtalet finns emellertid ett stadgande som inte förekommer i andra dubbelbeskattningsavtal rörande arvsbeskattning och som kanske syftar till att undvika att presumtiva arvlåtare och gåvogivare kan inverka på beskattningsstaten genom tämligen kortvarig vistelse i ett annat land. Stadgandet gäller fall i vilka en fysisk person är medborgare i den

ena men inte i den andra berörda staten och enligt reglerna i art. 4.1 och den interna lagstiftningen har *hemvist i båda staterna* på annan grund än medborgarskap.[13] Om han då har haft hemvist i den stat, vars medborgare han inte är, sammanlagt mindre än fem av de senaste sju åren, anses han oberoende av reglerna i art. 4.2 ha hemvist i den stat där han är medborgare.

För att kunna rätt förstå och tolka detta intressanta stadgande i art. 4.3 bör man hålla i minnet att de nordiska staterna ännu under senare hälften av l980-talet då arvs- och gåvoskatteavtalet förhandlades fram hade betydande skillnader i arvs- och gåvobeskattningens stränghet. Medan den högsta marginalskatteprocenten i I skatteklassen i Finland var 11 % och från 1986 14 % var den hela 60 % i Sverige. Danmark åter hade ytterst höga skatteprocenter för arv till avlägsna släktingar. Det var därför inte obefogat av Sverige, som hade erfarenheter av att förmögna personer flyttade ut av skatteskäl, att önska få in i avtalet en regel som i någon mån begränsade de egna medborgarnas möjligheter att undgå arvsbeskattning genom utflyttning. Enligt Sveriges AGL uttogs arvsskatt i Sverige även på arv efter en utomlands bosatt svensk medborgare, om han hade flyttat ut mindre än 10 år före dödsfallet.

Sådana tankegångar torde ligga bakom stadgandet i art. 4.3. Sedan Sverige upphört att beskatta arv och gåva har stadgandet ingen relevans för Sveriges del. Men frågan är om inte detta stadgande i vissa fall kan stärka Finlands rätt att beskatta när en finsk medborgare utflyttat men utflyttningen inte varit på sådant sätt slutlig att det inte längre skulle finnas fog för att anse honom ha kvar hemvist i Finland.

> Ett konkret fall kunde konstrueras på följande sätt: A är finsk medborgare i arbetsför ålder. Han sänds av sin arbetsgivare till Sverige för att arbeta (tillsvidare) i ett där fungerande dotterbolag. Han bor jämte sin hustru i Sverige, medan de vuxna barnen är kvar i Finland där också större delen av hans förmögenhet finns. A och hans fru besöker Finland rätt ofta och bor då i en egen mindre aktielägenhet. Under semestrarna vistas de regelbundet på det sommarställe som A hade vid sin utflyttning. Efter 3–4 års vistelse i Sverige avlider A plötsligt. Alternativt besluter han sig för att ge betydande lösöregåvor till sina två barn. Är detta ett fall vari art. 4.3 ger Finland beskattningsrätten? Avgörande är om A i arvs- och gåvoskattehänseende kan anses ha bibehållit sin hemvist i Finland under de 3–4 år har arbetat i Sverige. Jag betraktar inte detta som uteslutet, men försöker inte analysera fallet närmare.

När Sverige inte längre har arvs- och gåvobeskattning uppstår antagligen inte tvister om dubbelt domicil utan eventuella fall av den karaktär som mitt exempel ovan beskriver kommer att avgöras av finska skattemyndigheter och efter eventuella besvär av finska skattedomstolar. Det vore inte bra om särskilt den finska gåvobeskattningen skulle urvattnas genom sådan tolkning som gör det möjligt att inför planerade större gåvor (t ex av generationsskifteskaraktär) etablera kortvarig hemvist i Sverige och sålunda kunna helt undgå gåvobeskattning. Jag skulle i dessa fall rekommendera att bosättningsbegreppet tänjs rätt långt, ungefär så långt som treårsregeln vid inkomstbeskattningen medger. Kommer man till att stadgandet om bosättning i

[13] Se Michelsen a.art. s. 151. Den finska propositionen säger ingenting om denna klausul. Även den svenska propositionen 1989/90 s. 18 berör stadgandet mycket ytligt.

AGL 4,3 och 18,4 § inte tillräckligt tillvaratar Finlands intresse i fall av den art jag ovan beskrivit, kan det bli aktuellt att ändra dessa stadganden och komplettera dem med en regel ungefär motsvarande treårsregeln i ISkL 11,1 §. Liknande och även längre gående regler finns i många andra europeiska arvsskattelagar.

Beskattning av försäljningsvinst på arv och gåvor från Sverige

Vid inkomstbeskattningen av försäljningsvinst bestäms som bekant ingångsvärdet för egendom som förvärvats genom arv eller gåva enligt ISkL 47,1 § till beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen, alternativt med hjälp av anskaffningsprispresumtionerna (20 % före och 40 % efter 10 års innehav). Har arvs- eller gåvobeskattning skett utomlands i ett land som har arvs- och gåvobeskattning kan jag inte se någon saklig anledning till att inte det där använda beskattningsvärdet kunde i Finland användas som ingångsvärde.[14] Men om en i Finland allmänt inkomstskatteskyldig person ärvt t ex börsaktier (även inhemska sådana) efter en i Sverige bosatt arvlåtare, skall ingen arvsbeskattning ske och något arvsbeskattningsvärde finns således inte. Detsamma gäller givetvis även vid gåva från en i Sverige bosatt person. Vid försäljning av denna ärvda eller som gåva erhållna tillgång (som inte utgör fastighet i Finland eller aktier i ett finskt fastighetsbolag) inom resp. efter 10 år räknat från dödsfallet, arvskiftet eller gåvotidpunkten finns således inget annat ingångsvärde att tillgå än presumtionen om 20 eller 40 procent av försäljningspriset. Detta kan leda till ganska orimliga resultat.

> Vi antar att A utflyttat från Finland till Sverige och avlider där samt har som arvinge sin i Finland bosatta bror B. B:s arv består till stor del av aktier i finska börsbolag, värda på dödsdagen sammanlagt 1 000 000 euro. Arvsbeskattning kan inte ske i Finland. När A:s dödsbo är utrett har aktiernas värde sjunkit till 900 000 euro och då aktievärdena är på väg vidare nedåt beslutar B sälja aktierna för 900 000 euro. För denna försäljning får han vid inkomstbeskattningen avdrag bara för ett ingångsvärde om 20 % eller 180 000 euro, varför en försäljningsvinst fastställs till 720 000 och skatten enligt 28 % till 201 600 euro. Om B hade ärvt samma aktier av en i Finland bosatt arvlåtare hade det uppstått en 100 000 euro stor försäljningsförlust som kunnat avdras från B:s andra eventuella försäljningsvinster. – Utgången är uppenbart orimlig. Jag är beredd att ställa frågan om den ens är förenlig med de i EU:s grundstadga ingående reglerna mot diskriminering och rörande kapitalets fria rörlighet. Enligt min mening kan konsekvenserna i fall av denna karaktär bli så orimliga att en lagändring borde övervägas.

Om något arvs- eller gåvoskattevärde i Finland inte fastställts för här ärvda eller som gåva erhållna tillgångar kan arv- eller gåvotagaren enligt praxis i efterhand anmäla fånget till beskattning, varvid ett värde fastställs även om arvs- eller gåvoskatt inte skulle utgå på grund av arvets

[14] Denna fråga har i vår litteratur diskuterats av Räbinä: Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus (2001) s. 297 och av Nykänen: Julkisesti noteerattujen arvopapereiden luovutusvoitot henkilöverotuksessa (2004) s. 266. Medan Räbinä förhåller sig generellt negativ till att använda utländska arvsskattevärden kommer Nykänen med rätta till att åtminstone värden från EU-staterna måste kunna användas.

eller gåvans ringa värde. Detta förfarande är inte möjligt vid arv eller gåva från Sverige. Däremot är de nyss berörda inkomstskatteproblemen inte aktuella vid arv eller gåva från Ryssland eller Estland eller något annat arvs- och gåvoskattefritt land, eftersom en i Finland bosatt arv- eller gåvotagare blir här arvs- eller gåvobeskattad och sålunda får ett arvs- eller gåvobeskattningsvärde vilket kan användas som ingångsvärde vid försäljningsvinstbeskattningen.[15]

Skattekontrollen av gränsöverskridande arv och gåvor

En förutsättning för att beskattningen av arv och gåvor skall kunna förverkligas i gränsöverskridande situationer är att skattemyndigheterna i det land som har beskattningsrätt kan få nödiga uppgifter från de andra berörda länderna. För Sveriges del är frågan föga aktuell eftersom arvlåtarens resp. givarens bosättningsland avgör beskattningsrätten. Finland kan enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet inte beskatta arvingar resp. gåvotagare som är bosatta här ifall arvlåtaren resp. givaren är bosatt i Sverige. Möjligen behövliga uppgifter kan dessutom inbegäras med stöd av det nordiska handräckningsavtalet av 1991. Den allmänna uppfattningen torde vara att handräckningen fungerar rätt bra mellan de nordiska länderna. Om arvet eller gåvan har gällt fast egendom i Finland eller fastighetsaktier i ett finskt bolag, medan både arvlåtare och arvinge resp. givare och gåvotagare är bosatta utomlands, är det dock osäkert om den benefika äganderättsövergången alls kommer till våra skattemyndigheters kännedom. Detta kan ske i samband med att fastigheten lagfars eller överlåtna aktier registreras, varvid skattemyndigheten har anledning att utreda om arvs- eller gåvoskatt har påförts. För fastighetsaktier torde de reella kontrollmöjligheterna vara rätt dåliga.

Estland omfattas som EU-medlemsstat av EU:s handräckningsdirektiv av år 1977. Detta innebär att uppgifter kan inbegäras från Estland. Problemet kan här vara att våra skattemyndigheter först måste ha fått veta att ett dödsfall inträffat eller en gåva givits. Utan kännedom om det har man ingen anledning att börja utreda saken genom en begäran om handräckning. Den allmänna uppfattningen torde vara att handräckningen i stöd av EU-direktivet inte i alla medlemsstater fungerar så som den borde.[16]

* * *

How does Sweden's abolition of the inheritance tax affect Finland?

During the past 5 years three states of the EU-15 (Sweden, Italy, Portugal) have abolished their inheritance and gift taxes. Many of the recently acceded Member States do not have such taxes in the first place. As a matter of fact, Finland is now surrounded by three states (Sweden, Russia

[15] Se om beskattning av försäljningsvinster vid flyttning inom Norden även min artikel i Festskrift för Armann Snaevarr (Reykjavik 1989) s. 81 ff.

[16] Se om dessa frågor Silfverberg a.a. s. 115 f och Juusela: Kansainväliset sijoitukset ja verovalvonnan tehokkuus (1998) s. 300 ff.

and Estonia) which do not collect tax on inheritances and gifts. At the same time, people are more mobile than ever before. A desire to avoid death duties or to be able to donate wealth or to arrange the transfer of one's business to the next generation without the extra burden of gift tax may be a reason for wealthy persons to move to another country.

The Finnish Inheritance and Gift Tax Act gives the power to levy tax not only if the domicile of the deceased or the donor is in Finland but also if the heir or the donee is domiciled here. Thus, in most cases, a wealthy person cannot avoid inheritance or gift tax being levied from the heirs or the donee by moving to a tax-free country. The heirs or the donee have to move as well, if they are not already domiciled abroad. Thus, the Finnish fisc does not seem to have reason for major concerns regarding its tax claims.

But if there is a tax treaty with the country to which the deceased or the donor moved, the situation is different. For instance, there is a multilateral Nordic treaty on inheritance and gift tax. This treaty has remained in force also in relation to Sweden, although Sweden has abolished its tax. This Nordic treaty is based on the OECD 1982 Model Convention, but it differs from it on certain points. With the exception of inheritances and gifts consisting of immovable property or the movable property of a permanent establishment, the general rule is that the domicile country of the deceased or the donor is entitled to levy the tax. The essential question is therefore where the deceased or the donor was domiciled. In derogation to the Model Convention, the Nordic treaty gives relevance to citizenship in a situation where both states, according to their domestic law, consider the deceased or the donor to have been domiciled in that state. If the deceased or the donor has retained his or her citizenship and has stayed in the other state less than five of the past seven years, the right to the tax belongs to the state of citizenship.

Perhaps the problems are the greatest in connection with gift taxation. It would not be satisfactory if a Finnish citizen could avoid gift tax by moving to Sweden and staying there a fairly short time before making the donation and then, some time after the donation, moving back to Finland. If such a loose concept of changing domicile were accepted in taxation practice, it would in the opinion of the author be necessary to extend the domicile concept in the Finnish Inheritance and Gift Tax Act to parallel that in the Income Tax Act. That would mean that a Finnish citizen retained his or her domicile here for three years after moving abroad, if he or she could not prove that he or she has moved abroad for good.

Edward Andersson
Professor Emeritus

Ossi Haapaniemi

Osakevaihto ja rahavastikkeen maksimimäärä

Johdanto

Elinkeinoverolain (EVL) veroneutraaleissa yritysjärjestelysäännöksissä rahavastikkeen 10 prosentin maksimimäärä on kytketty vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvoon tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. Erityisen ongelmallinen rahavastikkeen nykyinen maksimi on osakevaihdon suhteen. Kuten jäljempänä havaitaan, nykyisin on jossain määrin epäselvää, lasketaanko maksimi järjestely- vai osakaskohtaisesti vai tulisiko se laskea osakekohtaisesti. Lisäksi rahavastiketta laskettaessa on tulkinnallista mitä pidetään osana samaa järjestelyä. Epävarmuus saattaa pahimmillaan estää muuten perusteltujen järjestelyjen toteuttamisen. Ongelmaan olisikin tarpeen vihdoin noin 10 vuoden mietinnän jälkeen saada selkeä ja toimiva ratkaisu.

Osakevaihtoa koskeva EVL 52 f § perustuu yritysjärjestelydirektiiviin (90/434), jonka suomenkielisessä versiossa käytetty ilmaisu ”käteisväliraha” viittaa sanonnallisesti siihen, että kysymys olisi nimenomaan rahakorvauksesta vaihdettua osaketta kohti. Kyseessä on siis tilanne, jossa osakkeiden vaihto ei mene lukumääräisesti tasan. Mikäli osakekohtainen tulkinta on oikea, ei merkitystä ole sillä, että muut osakkeenomistajat kenties samaan aikaan myyvät kaikki osakkeensa hankkivalle yhtiölle, eikä silläkään, että sama kohdeyhtiön osakkeenomistaja myisi osan osakkeistaan. Tällöin osakevaihto ei toteutuisi myytyjen osakkeiden osalta, mutta myynti ei tuhoaisi osakevaihtoa vaihdettujen osakkeiden osalta. Mikäli osakekohtainen tulkinta on oikea, edellä mainitut ongelmat voidaan välttää.[1]

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on monesti pohdittu, mistä käteisvastikkeen maksimimäärä lasketaan. Tulkintasuosituksena on lausuttu, että rahavastikkeen enimmäismäärä lasketaan kaikkien vastikkeeksi annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai kirjanpidollisesta vasta-arvosta.[2] Tällöin jotkut järjestelyä vastustavat pienosakkaat voitaisiin mahdollisesti ostaa rahakaupalla ilman, että rahavastikkeen enimmäismäärä ylittyisi. Toisaalta mikäli rahavastik-

---

[1] Oikeuskirjallisuudessa Pauli K. Mattila näyttää puoltavan tätä tulkintaa. Hän toteaa, että ”10 prosentin rahavastikkeeseen tulisi lukea kuuluvaksi vain se rahamäärä, jonka hankkiva yhtiö maksaa osakevaihtosopimuksen perusteella osakevaihtoon osallistuvilla tahoille vastikkeena juuri osakevaihdon kohteena olevista osakkeista”. Ks. Pauli K. Mattila: Rahavastike yritysjärjestelyissä, Verotus 1/2003, s. 32.

[2] Ks. Pekka Nykänen: Julkisesti noteerattujen arvopapereiden luovutusvoitot henkilöverotuksessa, 2004, s. 447 ja alav. 302 sekä siinä mainitut lähteet. Hän toteaa kuitenkin, että oikeuskirjallisuudessa näkemykset ovat menneet jossain määrin ristiin.

keen enimmäismäärää laskettaessa siis otetaan huomioon kaikki vastikkeeksi annettavat osakkeet, voi tästä loogisesti seurata, että jos rahavastikkeen 10 prosentin maksimimäärä ylittyy, eivät veroneutraalin osakevaihdon edellytykset täyty kenenkään samassa järjestelyssä osakkeitaan vaihtavan osalta. Asia on kuitenkin epäselvä.

Keskeisiä ongelmia osakevaihtosäännöksen tulkinnassa rahavastikkeeseen liittyen ovat:

1. mitä pidetään säännöksen tarkoittamana järjestelynä
2. miten 10 prosentin rahavastikemaksimi lasketaan
3. mitä rahavastikemaksimin ylittyminen merkitsee vaihdettujen osakkeiden osalta.

Kuten edellä on jo todettu, näillä kysymyksillä on merkitystä erityisesti sikäli, että osakevaihdon osalta joudutaan edelleen pohtimaan, voiko (ja milloin) rahavastike tai käteiskauppa tuhota osakevaihdon kaikkien samaan järjestelyyn osallisten osalta. Tulkinnan selkiytyminen olisi tarpeen markkinoiden toimivuuden kannalta. Yksinkertaisimmin ongelma olisi korjattavissa poistamalla rahavastikkeen maksimi Ruotsin mallin mukaisesti kokonaan.

Osakevaihtosäännöksen muutos

Tämän vuoden alusta voimaan tulleen lakimuutoksen jälkeen osakevaihtoa koskevaa sääntelyä on sovellettava myös silloin, kun yhtiöllä on jo äänten enemmistö toisessa yhtiössä, josta se hankkii lisäosuuden. Lakimuutos perustui yritysjärjestelydirektiivin muutokseen. Aiemmin Suomessa oli keskusverolautakunnan (KVL) ratkaisuun perustuen vakiintuneesti tulkittu, ettei osakevaihtosäännös sovellu lisäosuuden hankintaan sen jälkeen kun äänivallan enemmistö on jo aiemmin hankittu (KVL 119/1999). Muutetussa muodossaan osakevaihtoa koskeva EVL 52 f §:n määritelmä kuuluu seuraavasti:

> Osakevaihdolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, tai, jos osakeyhtiöllä jo on enemmän kuin puolet äänimäärästä, hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan. Vastike saa olla myös rahaa, ei kuitenkaan enempää kuin 10 prosenttia vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa.

Muutos tarkoittaa sitä, että osakevaihtoa koskevia säännöksiä on sovellettava myös lisäosuuksia hankittaessa. Osakevaihtosäännös voi siten jatkossa soveltua sellaisiinkin tilanteisiin, joissa äänivallan enemmistö kohdeyhtiöstä on ensin ostettu kaupalla ja loppuosa sitten hankitaan osakkeita vaihtamalla. Muutos on totta kai tervetullut, mutta osakevaihtosäännöksen toimivuutta olisi samalla voitu parantaa poistamalla myös käteisvastikkeen maksimimäärää koskeva rajoitus. Ajankohta tähän olisi ollut hyvä, kun arvopaperimarkkinalain (AML) pakollisen osto-

tarjouksen alaraja laski 1.7.2006 peräti 30 prosenttiin ja toisaalta 1.9.2006 voimaan tullut uusi osakeyhtiölaki (OYL) johti pääsääntöisesti osakkeiden nimellisarvon poistumiseen samalla kun myös kirjanpidollisen vasta-arvon määrittely muuttui.

Asiantuntijakuulemisessa eduskunnassa ehdotettiin myös yleisesti kaikkien yritysjärjestelyiden osalta, että sallittavan käteisvastikkeen rajoittamisesta enintään 10 %:iin vastikeosakkeiden nimellis- tai vasta-arvosta luovuttaisiin. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 46/2006 valiokunta ei kuitenkaan puoltanut muutosehdotusta. Se totesi, että yritysjärjestelydirektiivi sallii enintään 10 %:n suuruisen käteisvastikkeen käyttämisen yritysjärjestelyjen yhteydessä ja että rajoituksen tarkoituksena on sulkea pois kaupan luonteiset toimet direktiivin soveltamisalasta. Käteisvastikkeen mahdollisuus tuo valiokunnan mukaan järjestelmään joustavuutta ja on välttämätön esimerkiksi silloin, kun jotkut vähemmistöosakkaista eivät halua tulla vastaanottavan yhtiön osakkaiksi. Suuremman käteisvastikkeen määrän salliminen ei kuitenkaan valiokunnan mukaan ole tämän käyttötarkoituksen kannalta tarpeellista. Valiokunta ei siis pitänyt käteisvastikkeen maksimin poistamista aiheellisena edes osakevaihdon osalta. Näin siis siitä huolimatta, että rahavastike olisi kuitenkin normaalisti verollinen.[3]

Valiokunta siis totesi, että käteisvastikerajoituksen on tarkoitus sulkea pois kaupan luonteiset toimet direktiivin soveltamisalasta. Mietinnössään valiokunta ei puolestaan painottanut direktiivin tavoitetta poistaa yritysten uudelleenjärjestelyihin kohdistuvat verotukselliset haitat, jotta asianomaisilla yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja parantaa kilpailukykyään. Kuten julkisasiamies Juliane Kokott ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-321/05 Hans Markus Kofoed vastaan Skatteministeriet kappaleessa 49 toteaa, oikeusvarmuuden periaate edellyttää verojärjestelmän ennakoitavuutta. Jos suunnitellaan osakevaihtoa, asianomaisten on ratkaisuehdotuksen mukaan pystyttävä ennakoimaan riittävän varmasti, miten tämä liiketoimi vaikuttaa heihin verotuksellisesti. Rahavastikkeen maksimirajoituksen poistaminen olisi edistänyt osaltaan merkittävästi näitä tavoitteita.

Yritysjärjestelydirektiivin implementointiin liittyen on syytä tässä yhteydessä todeta, että ensinnäkin rahavastikkeen raja olisi voitu säätää 10 prosentin rajaa korkeammaksi direktiiviä implementoitaessa. Direktiivissä 10 prosenttia on asetettu minimirajaksi, jonka suuruinen käteisosuus on aina sallittava.[4] Myöskään rahavastikkeen maksimin poistamiselle Ruotsin mallin mukaan ei olisi ollut mitään direktiivistä johtuvaa estettä.

Olisi hyvin voinut ajatella, että tämä olisi sopinut tilanteessa, jossa osakevaihtosäännöstä voidaan soveltaa myös myöhemmän lisäosuuden hankintaan. Tuntuu jokseenkin perusteettomalta, että joidenkin osakkeiden rahakauppa voi mahdollisesti tuhota osakevaihdon ensimmäisessä vaiheessa, mutta jos myöhemmin erillisellä transaktiolla hankitaan osakevastiketta vastaan esimerkiksi puuttuva 20 prosentin osuus, niin siihen kuitenkin sovelletaan osakevaihtosäännöstä muutoksen jälkeen.

---

[3] Pois lukien tilanteet, joissa osakkeiden luovutus olisi verovapaa (ks. EVL 6 b §).

[4] Ks. Edward Andersson: Näkökohtia kansainvälisiin yritysjärjestelyihin liittyvistä vero-ongelmista, Verotus 4/2005, s. 382.

Uusi osakeyhtiölaki

Uudessa osakeyhtiölaissa osakkeilla ei ole lähtökohtaisesti nimellisarvoa. Haluttaessa nimellisarvo on kuitenkin edelleen mahdollista säilyttää. Kirjanpidollinen vasta-arvo määräytyy eri tavalla kuin aiemmin. Se ei ole enää nimellisarvon vastine, vaan määräytyy täysin eri tavoin. Uuden OYL:n mukaan kirjanpidollinen vasta-arvo määräytyy sen mukaan, mikä osuus osakkeiden merkintähinnasta laitetaan osakepääomaan (ja mikä osuus päätetään laittaa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, ks. OYL 3 luku 5 §).

Äärivaihtoehtoina on mahdollista, että koko merkintähinta laitetaan osakepääomaan tai vastaavasti, että koko merkintähinta laitetaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Näyttäisi siis siltä, että ainakin tilanteessa, jossa osakkeella ei ole nimellisarvoa, vaihteluvaraa on paljon. Osakepääomaan laitettavalla määrällä voitaisiin siis lähtökohtaisesti esimerkiksi osakevaihdossa säädellä ja kasvattaa käteisvastikkeen määrää. Ruotsissa nimellisarvon poistamiseen liittyen rahavastikkeen 10 %:n maksimiraja poistettiin.

Osakevaihtojärjestelyn tulkinta Suomessa

Suomessa osakevaihtosäännökseen liittyvässä oikeuskäytännössä samana järjestelynä on pidetty suhteellisen laajojakin kokonaisuuksia. Syynä tähän lienee ollut osaltaan se, ettei lisäosuuksien hankintaa ole aiemmin pidetty osakevaihtona. Järjestelyä laajasti tulkitsevat ratkaisut ovatkin olleet verovelvollisille myönteisiä ja ne ovat mahdollistaneet osakevaihtosäännöksen soveltamisen toisiinsa liitännäisissä vaihtojärjestelyissä. Varjopuolena kehityksessä on ollut, että myös ylisuurta käteisvastiketta määritettäessä saman järjestelyn käsitettä on pyritty tulkitsemaan laajasti.

Ratkaisussa KVL 67/1998 todettiin, että osakevaihtona voidaan pitää järjestelyä, jossa osakkeet hankitaan useammalla erillisellä vaihtotarjouksella ja osakeantipäätöksellä, kun näistä päätettiin samanaikaisesti ja nämä järjestettiin ajallisesti peräkkäin. Myöhemmässä ratkaisussa KVL 166/1999 osakevaihtosäännöksiä voitiin soveltaa myös jatketussa vaihtotarjouksessa vaihdettuihin osakkeisiin sekä mahdollisesti tehtävään kokonaan uuteen vaihtotarjoukseen, koska kyse oli samaan omaan kokonaisuuteen kuuluvasta toimenpiteestä. Vaikka hakijan intressi kyseisissä tapauksissa on ollutkin tulkita järjestelyn käsitettä laajasti, ratkaisut osoittavat kuitenkin, että järjestelyn käsite voi olla laaja ja kattaa useita toimenpiteitä, joilla on liityntä toisiinsa. Näin erityisesti, mikäli on kysymys sopimusjärjestelystä, jonka osia toimenpiteet ovat.

Rahavastikkeen 10 prosentin maksimimäärän osalta ei ole selvää, lasketaanko se järjestelykohtaisesti, osakaskohtaisesti vai osakekohtaisesti. Julkaisemattomassa ratkaisussa KHO 9.1.2003 T 14 (=KVL 115/2001, julkaistu) kohdeyhtiön pääosakkaat omistivat yhtiön moniäänisten A-osakkeiden lisäksi myös listattuja B-osakkeita. Yhtiö Y teki julkisen ostotarjouksen B-osakkeista ja aikoi hankkia samanaikaisesti kaikki A-osakkeet liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeita vastaan. Järjestelyjä oli pidettävä yhtenä kokonaisuutena. KVL:n ratkaisussa todet-

tiin, että koska hakijoille B-osakkeista maksettava rahamäärä ylittäisi 10 prosentin maksimimäärän, osakkeiden hankkiminen ei tapahtuisi EVL:n tarkoittamalla osakevaihdolla. Ratkaisun muotoilu viitannee enemmän osakaskohtaiseen tarkasteluun, mutta selvää ei ole, etteikö myös järjestelykohtainen tarkastelu muutoinkin voisi tulla kysymykseen. Tämä tarkoittaa sitä, että jos järjestelyssä ylipäänsä 10 prosentin maksimimäärä ylittyy, osakevaihto tuhoutuisi myös niiden osakkaiden osalta, jotka ovat vain vaihtaneet osakkeitaan saamatta ollenkaan rahavastiketta.

Verovirastotasolla on tiettävästi katsottu, että saman hankkivan tahon tekemä käteiskauppa voisi pilata toisten osakkaiden osakevaihdon.[5] Jos oston sen sijaan teki osakevaihdossa hankkivaa yhtiötä lähellä olevan yhtiö, mutta ei itse hankkiva yhtiö, osakevaihto kuitenkin hyväksyttiin. Tämä osoittaa järjestelykohtaista tulkintaa, mutta toisaalta järjestelyä ei kuitenkaan laajennettu koskemaan myös hankkivaa yhtiötä lähellä olevan tahon suorittamaa osakekauppaa. Voi olla, että tähän voidaan vaikuttaa esimerkiksi sillä, sovitaanko näistä hankinnoista samassa sopimuksessa vai täysin erillisillä sopimuksilla, mutta edellä mainitut ratkaisut huomioon ottaen tämäkin raja on jossain määrin häilyvä.

Ruotsin tilanne

Ruotsissa on oikeuskäytännössä katsottu, että 10 prosentin rahavastikemaksimin ylittyminen on tutkittava osakekohtaisesti (RÅ 2002 ref. 27). Kyseisessä tapauksessa kaikkien osakkeiden luovuttaminen oli tapahtunut saman sopimuksen perusteella. Sopimuksen mukaan puolet kokonaissummasta vaihdettiin hankkivan yhtiön osakkeisiin ja toinen puolikas luovutettiin rahavastiketta vastaan. Regeringsrätten katsoi, että osakevaihtosäännöstä voitiin kuitenkin soveltaa vaihdettuihin osakkeisiin.[6] Ruotsissa ratkaisu on siis tehty osakekohtaisesti niin, ettei saman osakkeenomistajankaan tekemä osakkeiden myynti ole tuhonnut muiden osakkeiden osalta osakevaihtoa edes hänen osaltaan.

Sittemmin käteisvastikkeen maksimi poistettiin kokonaan. Syinä tähän hallitus esitti erityisesti osakkeiden nimellisarvon poistamisen ja toisaalta edellä mainitun liberaalin käytännön todeten, että käteisvastikkeen maksimi oli helposti voitu kiertää tekemällä kaksi erillistä sopimusta.[7] Edellä esitetyssä tapauksessa tosin yksikin sopimus riitti.

---

[5] Oikeuskirjallisuudessa on tosin suhtauduttu joustavasti esimerkiksi ennen osakevaihtoa tehtäviin osakekauppoihin järjestelyä vastustavien kanssa, ks. Andersson, s. 382.

[6] Ks. Kristina Ståhl: Fusionsdirektivet, 2005, s. 175.

[7] Hallituksen esityksessä (Proposition 2005/06:39 kohta 4.3.2) todettiin myös nimenomaisesti, että säännösten tarkoituksena on, ettei verotus estä yritysjärjestelyjä elinkeinoelämässä: ”Reglerna har tillkommit för att strukturaffärer i näringslivet inte skall hindras av den beskattning som normalt skall ske när aktier och andra andelar byter ägare.”

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta

Alankomaiden sisäistä osakevaihtoa käsittelevässä asiassa C-28/95 Leur-Bloem Yhteisöjen tuomioistuin (jäljempänä EYT) katsoi 17.7.1997 antamassaan tuomiossa, että sillä on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta, mutta kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti maan sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

Asiassa C-43/00 Andersen & Jensen ApS kansallinen tuomioistuin Vestre Landsret oli tuomion C-28/95 Leuer-Bloem perusteella katsonut, että vaikka pääasian oikeudenkäynti liittyi täysin jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen (Tanskan sisäinen liiketoimintasiirto), asian ratkaisu riippui kuitenkin yhteisön oikeuden säännösten tulkinnasta. Se viittasi kansallisen lain (fusionsskattelovin) esitöihin ja sovellettavien säännösten sanamuotoon, joista ilmeni, että Tanskan lainsäätäjän tarkoituksena oli ollut näiden säännösten yhdenmukainen soveltaminen kansallisten ja useiden jäsenvaltioiden välillä tapahtuvien liiketoimien osalta. EYT:n antaman tuomion kappaleessa 18 todettiinkin, että EYT:n oikeuskäytännön mukaan silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että maan omia kansalaisia syrjitään, tai se, että kilpailu saattaa vääristyä, yhteisöllä on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan.

Suomessa hallituksen esityksen HE 177/2005 vp tarkoituksena oli täytäntöönpanna asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen neuvoston yritysjärjestelyjä koskeva direktiivi. Hallituksen esityksen mukaan ”direktiivissä tarkoitetut veroedut ehdotetaan ulotettaviksi koskemaan myös kotimaisten yhteisöjen välisiä vastaavia järjestelyjä”. Yritysjärjestelydirektiivi onkin Suomessa määritelmien osalta implementoitu lähes sanatarkasti.[8] Siten esimerkiksi tapaukseen KHO 9.1.2003 T 14 liittyen korkein hallinto-oikeus olisi voinut ottaa mallia Tanskasta ja Vestre Landsretin tavoin (kuten se siis teki asiassa C-43/00 Andersen & Jensen ApS) esittää ennakkoratkaisukysymyksen EYT:lle osakevaihtosäännöksen soveltamisesta, vaikka järjestely olikin Suomen sisäinen. Ruotsin ratkaisu RÅ 2002 ref. 27 huomioon ottaen tämä tuskin olisi ollut perusteetonta. Ruotsissakin oli tuolloin vastaava 10 prosentin raja, mutta Regeringsrätten tulkitsi sitä osakekohtaisesti.

Asia C-321/05 Hans Markus Kofoed vastaan Skatteministeriet

Tanska on muutoinkin ollut aktiivinen ennakkoratkaisujen hakija EYT:sta yritysjärjestelydirektiiviin liittyen. Asiassa C-321/05 Hans Markus Kofoed vastaan Skatteministeriet ei ollut

[8] Ks. myös Andersson, s. 373.

kysymys Tanskan sisäisestä järjestelystä, joten EYT:n toimivallasta ei ollut epäselvyyttä. Kysymys oli tämän kirjoituksen kannalta keskeisestä rahavastikkeen määrittelystä osakevaihdon yhteydessä. Asiassa EYT:lta pyydettiin selvitystä yhteisön oikeudesta siltä osin kuin oli kysymys sellaisen *voitonjaon* verokohtelusta, joka oli läheisessä yhteydessä vähän sitä ennen toteutettuun rajatylittävään *osakevaihtoon*. Kysymys oli siitä, saiko veroviranomainen pitää tällaista voitonjakoa (hankkivan yhtiön osakevaihdon jälkeen jakamaa osinkoa) vastikkeen osana ja siten hankkivan yhtiön omistukseensa tulleista osakkeista maksamana *käteisvälirahana*, mikä vaikuttaa epäedullisesti kyseessä olevien verovelvollisten verotukseen. Asian käsittely on vielä kesken, mutta 8.2.2007 antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Juliane Kokott toteaa seuraavaa:

> Yhteisön lainsäätäjä ei ole määritellyt käteisvälirahan käsitettä tarkemmin. Käsitteen merkitys ja ulottuvuus on näin ollen määritettävä ottamalla huomioon asiayhteys ja direktiivillä 90/434 tavoitellut päämäärät.
>
> Ensinnäkin asiayhteyden osalta on otettava huomioon, että käteisväliraha ja äänienemmistön antavan osuuden hankkiminen hankitun yhtiön yhtiöpääomasta ovat direktiivin 90/434 2 artiklan d alakohdan mukaan saman *liiketoimen* osia. Vaikka käteisvälirahan ja enemmistöosuuden hankkimisen ei välttämättä tarvitsekaan olla saman *oikeustoimen* kohteena, niillä on kuitenkin läheinen yhteys, sillä käteisväliraha on olennainen osa vastasuoritusta, jonka hankkiva yhtiö tekee saadakseen enemmistöosuuden hankitusta yhtiöstä.
>
> Käteisvälirahana ei näin ollen voida pitää kaikkia rahasuorituksia, joita hankkiva yhtiö maksaa hankitun yhtiön osakkaille, vaikka osapuolet olisivat suunnitelleet ne etukäteen ja niillä olisi ollut ajallisesti läheinen yhteys enemmistöosuuden hankkimiseen. Ratkaisevaa on pikemminkin se, onko tällainen rahasuoritus nimenomaan myös luonteeltaan *vastasuoritus* enemmistöosuuden hankkimisesta ja onko siten *sitovasti sovittu*, että se suoritetaan hankkivan yhtiön osakkeista muodostuvan varsinaisen vastasuorituksen lisäksi. Tämä toteaminen edellyttää kaikkien yksittäistapaukseen liittyvien seikkojen objektiivista kokonaisarviointia.
>
> Silloin kun on – kuten nyt esillä olevassa asiassa – kysymys myöhemmästä voitonjaosta, on tämän vuoksi tutkittava, onko olemassa konkreettisia perusteita, joiden vuoksi tällainen maksu on vielä osa sitovasti sovittua vastasuoritusta, joka tehdään enemmistöosuuden hankkimiseksi. Tällaisia perusteita voi ilmetä erityisesti osapuolten kirjallisista sopimuksista mutta myös kaikista muista yksittäistapaukseen liittyvistä seikoista. Jos sitä vastoin ei – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmeisesti olettaa nyt esillä olevassa asiassa – pystytä osoittamaan riittävän varmasti, että myöhemmin maksetun rahasuorituksen oli vielä tarkoitus olla osa sitovasti sovittua vastasuoritusta, lähtökohtana on pidettävä, että osapuolten itsensä suorittama luonnehdinta on oikea, jolloin nyt riidanalaisen rahasuorituksen kaltaista suoritusta on pidettävä voitonjakona eikä sitä saa tulkita käteisvälirahaksi.
>
> Myös direktiiville 90/434 asetettu tavoite puoltaa sitä, että käteisvälirahan käsite on rajoitettava tarkoittamaan enemmistöosuuden hankkimiseksi tehtäviä aitoja vastasuorituksia. Tällä direktiivillä on nimittäin tarkoitus poistaa – esimerkiksi sulautumisena tai osakkeidenvaihtona toteutettaviin – rajatylittäviin yritysten uudelleenjärjestelyihin kohdistuvat verotukselliset haitat, jotta asianomaisilla yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja parantaa kilpailukykyään. Direktiivin tämän tavoitteen tehokkaan toteutumisen kannalta on ratkaisevaa, että rajatylittäviin uudelleenjärjestelyihin ei vain ylipäänsä sovelleta yhteistä verojärjestelmää vaan että asianomaiset taloudelliset toimijat tuntevat ennakolta tämän järjestelmän.

Sovellettavan verojärjestelmän ennakoitavuutta edellyttää myös oikeusvarmuuden periaate, joka on yhteisön oikeuden perusperiaate ja jota yhteisön toimielinten samoin kuin jäsenvaltioiden tulee sellaisena noudattaa, kun ne käyttävät toimivaltaansa yhteisön oikeuden soveltamisalalla. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden vaatimusta on noudatettava erityisen tarkasti silloin, kun on kyse lainsäädännöstä, johon voi liittyä taloudellisia seuraamuksia; tämä koskee etenkin direktiiviä 90/434, jonka säännöksillä on ratkaiseva merkitys yritysten rajatylittävien uudelleenjärjestelyjen verokohtelun osalta.

Jos siis suunnitellaan osakkeidenvaihtoa, asianomaisten on pystyttävä ennakoimaan riittävän varmasti, miten tämä liiketoimi vaikuttaa heihin verotuksellisesti. Vain tällöin he pystyvät ylipäänsä arvioimaan mielekkäästi, onko tämäntyyppinen toimenpide heidän kannaltaan taloudellisesti järkevä. Verotuksellisia vaikutuksia ei sitä vastoin pystyttäisi ennakoimaan, jos olisi vaarana, että osakkeidenvaihdon verotukselliseen arviointiin pitäisi vielä jälkikäteen sisällyttää myös rahasuoritukset, joilla pelkästään on läheinen ajallinen yhteys osakkeidenvaihtoon mutta joiden osalta osapuolet eivät ole sitovasti sopineet, että ne ovat vastasuoritus osakkeiden luovuttamisesta.

– – –

Käteisvälirahan käsitteen laajempaa tulkintaa ei voida perustella myöskään sillä direktiivissä 90/434 esitetyllä tavoitteella, että on varmistettava asianomaisten jäsenvaltioiden taloudelliset edut ja mahdollistettava se, että jäsenvaltiot voivat estää veropetokset ja veron kiertämisen. Yhteisön lainsäätäjä on nimittäin yhtäältä juuri tässä tarkoituksessa sisällyttänyt direktiiviin 90/434 erityisen säännöksen, kuten direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tarkastelu osoittaa. Toiseksi on todettava, että jos käteisvälirahan käsitettä *laajennettaisiin yleisesti*, ylitettäisiin se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden taloudellisten etujen varmistamiseksi sekä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ilman että otettaisiin samaan aikaan huomioon asianomaisten yritysten tarvetta tuntea sovellettava verojärjestelmä ennakolta.

– – –

Sekä systemaattiset että teleologiset näkökohdat puhuvat tämän vuoksi kaiken kaikkiaan sitä vastaan, että direktiivin 90/434 2 artiklan d alakohdassa tarkoitettua käteisvälirahan käsitettä tulkittaisiin laajasti, ja sen puolesta, että käsite on rajattava tarkoittamaan enemmistöosuuden hankkimiseksi tehtyjä aitoja vastasuorituksia.

Julkisasiamies esitti rahavastikkeen osalta seuraavan ratkaisuehdotuksen:

Hankkivan yhtiön – esimerkiksi voitonjakona – tekemät rahasuoritukset, joiden ei ole sitovasti sovittu olevan vastasuorituksia hankkivan yhtiön saavuttamasta hankitun yhtiön äänienemmistön antavasta osuudesta, eivät kuulu direktiivin 90/434 2 artiklan d alakohdassa tarkoitetun käteisvälirahan käsitteen alaisuuteen, vaikka osapuolet olisivat suunnitelleet ne etukäteen ja vaikka niillä olisi ajallisesti läheinen yhteys tämän osuuden hankkimiseen.

Ratkaisuehdotus antaa ohjausta siitä, mikä rahavastike tulee ottaa huomioon rahavastikkeen enimmäismäärää laskettaessa. Direktiivin 2 artiklan d alakohdan mukaan käteisväliraha ja äänienemmistön antavan osuuden hankkiminen ovat saman liiketoimen osia (”elements of the same operation”). Kokott toteaa, että vaikka käteisvälirahan ja enemmistöosuuden hankkimisen ei välttämättä tarvitsekaan olla saman oikeustoimen (”same legal transaction”) kohteena, niillä on kuitenkin läheinen yhteys, sillä käteisväliraha on olennainen osa vastasuoritusta, jonka hankkiva yhtiö tekee saadakseen enemmistöosuuden hankitusta yhtiöstä. Käteisvälirahana ei siten voida pitää kaikkia rahasuorituksia, joita hankkiva yhtiö maksaa hankitun

yhtiön osakkaille. Ratkaisevaa on se, että rahasuoritus on nimenomaan myös luonteeltaan vastasuoritus enemmistöosuuden hankkimisesta ja että on sitovasti sovittu, että se suoritetaan hankkivan yhtiön osakkeista muodostuvan varsinaisen vastasuorituksen lisäksi.[9]

Julkisasiamies Kokott korosti ratkaisuehdotuksessaan myös, että sovellettavan verojärjestelmän ennakoitavuutta edellyttää myös oikeusvarmuuden periaate, joka on yhteisön oikeuden perusperiaate. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden vaatimusta on noudatettava erityisen tarkasti silloin, kun kyse on lainsäädännöstä, johon voi liittyä taloudellisia seuraamuksia. Kokottin mukaan tämä koskee erityisesti direktiiviä 90/434, jonka säännöksillä on ratkaiseva merkitys yritysten rajatylittävien uudelleenjärjestelyjen verokohtelun suhteen. Kappaleessa 50 hän jatkaa, että jos siis suunnitellaan osakevaihtoa, asianomaisten on pystyttävä ennakoimaan riittävän varmasti, miten tämä liiketoimi vaikuttaa heihin verotuksellisesti ja vain tällöin he pystyvät ylipäänsä mielekkäästi arvioimaan, onko tämäntyyppinen toimenpide heidän kannaltaan taloudellisesti järkevä.

Kappaleessa 52 Kokott toteaa myös, että käteisvälirahan käsitteen laajempaa tulkintaa ei voida perustella myöskään sillä direktiivissä 90/434 esitetyllä tavoitteella, että on varmistettava asianomaisten jäsenvaltioiden taloudelliset edut ja mahdollistettava se, että jäsenvaltiot voivat estää veropetokset ja veron kiertämisen. Tähän liittyen direktiiviin on sisällytetty erityinen säännös. Jos käteisvälirahan käsitettä laajennettaisiin yleisesti, ylitettäisiin se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden taloudellisten etujen varmistamiseksi.

Direktiivin suomenkielisessä versiossa käytetään ilmaisua käteisväliraha. Tapauksessa kysymyksenä oli, voiko hankkivan pöytälaatikkoyhtiön suorittama osakevaihdon jälkeinen osingonjako olla vaihdettuihin osakkeisiin liittyvä käteisväliraha. Julkisasiamiehen mukaan näin ei ollut, koska kysymys ei ollut hankkivan yhtiön sitovasti sopimasta vastasuorituksesta liittyen hankittuihin osakkeisiin. Näin siis siitäkin huolimatta, että hankkiva yhtiö oli osakkeensa vaihtaneiden kahden henkilön kontrolloima pöytälaatikkoyhtiö.

Ratkaisuehdotuksen veronkiertoa käsittelevässä osuudessa julkisasiamies lausuu kappaleessa 60, että se, onko konkreettisessa yksittäistapauksessa perusteltua olla kokonaan tai osittain soveltamatta direktiivissä 90/434 osakevaihdon osalta säädettyjä veroetuja tai peruuttaa niistä saatava hyöty, riippuu kaikkien kyseessä olevaan tapaukseen liittyvien seikkojen kokonaisarvioinnista. Osakevaihtoa koskevia veroetuja voitaisiin siis soveltaa myös osittain.

Tapauksessa oli selvää, että kaikki suoritukset menivät samoille osakkaille. Tapauksessa ei ollut kysymys tilanteesta, jossa jotkut osakkaat olisivat vaihtaneet osakkeensa ja jotkut myyneet rahavastiketta vastaan. Siten se ei suoraan vastaa siihen, miten osakkeensa myyneille suoritettu rahavastike vaikuttaa osakkeensa vaihtaneiden osakevaihtoon. Ratkaisuehdotuksessa esitetyn voitaneen kuitenkin nähdä tukevan osakekohtaista tulkintaa. Oikeusvarmuuden periaate huomioon ottaen verokohtelun tulee olla ennakoitava.

---

[9] Todettakoon, että järjestely oli tapahtunut vuonna 1993. Direktiivillä 2005/19 muutettiin direktiiviä 90/434 niin, että osakevaihto kattaa myös ääntenenemmistön hankkimisen jälkeisten lisäosuuksien hankkimisen. Jäsenvaltioiden oli saatettava muutos voimaan viimeistään 1.1.2006 tai 1.1.2007, joten niillä ei ollut merkitystä esillä olleessa asiassa.

Rahavastike ja pakollinen ostotarjous

1.7.2006 tuli voimaan arvopaperimarkkinalain muutos, jonka mukaan osakkeenomistajalla on velvollisuus tehdä pakollinen ostotarjous jo, jos hänen osuutensa yhtiön osakkeiden äänimäärästä kasvaa yli 30 prosentin (ks. AML 6 luku 10) aiemman 2/3 rajan sijasta. Alhaisen 30 %:n rajan johdosta velvollisuus tehdä pakollinen tarjous voi laueta helposti. Tällöin AML 6 luvun 11 §:n mukaan tarjousvastikkeena tulee olla rahavastike vähintäänkin vaihtoehtona.

Oikeuskäytännössä on aiemmin katsottu (KHO 2003:13), ettei arvopaperimarkkinalain mukaisessa lunastustarjouksessa aiemmin ostotarjouksen hylänneelle osakkeenomistajalle maksettua rahavastiketta otettu huomioon osakevaihtosäännöksen tarkoittamana rahavastikkeena.

> Jos T AB (publ.) lunasti arvopaperimarkkinalain 6 luvun 6 §:n ja/tai osakeyhtiölain 14 luvun 19 §:n nojalla sellaisen S Oyj:n osakkeenomistajan omistamat S Oyj:n osakkeet, joka ei hyväksy T AB (publ.):n julkista osakevaihtotarjousta, maksettavaa lunastusvastiketta tai arvopaperimarkkinalain sanotun pykälän 5 momentin perusteella maksettavaa hyvitystä ei oteta huomioon laskettaessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:ssä tarkoitettua rahavastiketta.

Rajan ollessa niinkin alhainen kuin 30 % voi velvollisuus tehdä pakollinen ostotarjous entistä helpommin laueta ilman, että ensin on tehty julkista ostotarjousta, jonka joku olisi voinut hylätä. Epäselvää on, miten laajasti ratkaisu KHO 2003:13 on etenkin tällöin sovellettavissa. Ongelmaa ei tältä osin ole, mikäli katsotaan, että rahavastikkeen ohella tarjottavaan osakevastikevaihtoehtoon sovelletaan veroneutraalia osakevaihtoa koskevia säännöksiä. Kuten edellä on todettu, tämä on kuitenkin epäselvää. Vaarana siis on, että jos pakollinen ostotarjousvelvollisuus jostain syystä laukeaa, niin mahdollisuus tehdä veroneutraali osakevaihto menetetään samalla, koska rahavastiketta on pakko tarjota ainakin vaihtoehtona ja olettavasti osa osakkeenomistajista kuitenkin valitsee sen.

Vuosikirjaratkaisun KHO 2003:13 mukaan sellaiselle osakkeenomistajalle, joka ei hyväksynyt julkista osakevaihtotarjousta, maksettavaa AML:n tai OYL:n mukaista lunastusvastiketta ei oteta huomioon laskettaessa EVL 52 f §:ssä tarkoitettua rahavastiketta. Koska myöskään osakevaihtoon osallistuvalle osakkaalle mahdollisesti AML:n (tuolloisen 6 luvun 6 §:n) mukaan suoritettava lisävastike ei ollut osapuolten osakevaihdon yhteydessä sopima vastike, ei myöskään lisävastiketta ollut pidettävä sellaisena käteisvastikkeena, jota EVL 52 f §:ssä tarkoitetaan, eikä sitä tullut ottaa huomioon laskettaessa säännöksen sallimaa käteisvastikkeen enimmäismäärää.

Edellä mainitussa ratkaisussa ei nimenomaisesti käsitelty tilannetta, jossa sama osakkeenomistaja osallistuu sekä vaihtotarjoukseen että myöhempään lunastustarjoukseen. Kantaa ei myöskään nimenomaisesti otettu tilanteeseen, jossa lunastustarjous (nykyinen pakollinen ostotarjous) tehdään ilman sitä edeltävää vaihtotarjousta. Koska vaihdon hyväksyneelle osakkeenomistajalle maksettua lisävastiketta ei otettu huomioon, voitaneen vastaavasti myös

lunastusvastike jättää ottamatta huomioon, vaikka se tulisikin samalle osakkeenomistajalle. Ratkaisun perusteella voitaneen siis yleistäen todeta, että silloin kun velvollisuus lunastusvastikkeen tai lisävastikkeen maksamiseen syntyy suoraan osakeyhtiölain tai arvopaperimarkkinalain säännösten perusteella, tällaista rahavastiketta ei normaalisti tulisi ottaa huomioon EVL 52 f §:ssä tarkoitettua rahavastikkeen maksimimäärää laskettaessa, vaikka osakkeitaan vaihtanut osakkeenomistaja saisikin tällaista rahavastiketta.

Vaikuttaisi siis siltä, että osakkeiden vaihtoa pakollisessa ostotarjouksessa voitaisiin pitää osakevaihtona, vaikka pakollisessa ostotarjouksessa onkin rahavastikevaihtoehto. AML:n uusien säännösten taustalla on ajatus, että julkinen ostotarjous voitaisiin suoraan tehdä sellaisena, että se täyttää pakolliselle ostotarjoukselle asetetut vaatimukset, jolloin pakollista ostotarjousta ei tarvitsisi tehdä erikseen. Tällaista tarjousta tehtäessä kysymys ei kuitenkaan siis olisi pakollisesta ostotarjouksesta. Siten sekä raha- että osakevastikevaihtoehtojen tarjoaminen tällaisessa tarjouksessa voi olla ongelmallista. Rahavastike voisi tuhota osakkeitaan vaihtavien osakevaihdon, mikäli omaksutaan järjestelykohtainen tulkinta rahavastikemaksimin määrittelystä ja otetaan huomioon kaikki järjestelyyn liittyen osakkeista maksetut rahavastikkeet.

Osakemarkkinoiden toimivuuden kannalta olisikin suotavaa, että raha- ja osakevastikevaihtoehtoja ja samalla veroneutraalia osakevaihtoa voitaisiin tarjota jo mahdollisessa ostotarjousvaiheessa, eikä vasta pakollisessa ostotarjouksessa. Tällöin verotus ei likaa ohjaisi vastiketta, vaan se voitaisiin määrittää puhtaasti liiketaloudellisin perustein.

Lopuksi

Kuten edellä on esitetty, rahavastikkeen 10 prosentin enimmäismäärään liittyy monia tulkinnallisuuksia. Suurin osa ongelmista voitaisiin välttää, jos omaksuttaisiin Ruotsin mallin mukaisesti osakekohtainen tulkinta tai poistettaisiin rahavastikemaksimi kokonaan, kuten Ruotsissa myöhemmin tehtiin. Jostain syystä asiasta ei ole olemassa selkeitä ratkaisuja. Ratkaisu KHO 9.1.2003 T 14 (=KVL 115/2001, julkaistu) puoltanee osakekohtaista tiukempaa osakaskohtaista tulkintaa, joskaan se ei yksiselitteisesti myöskään sulje pois järjestelykohtaista tulkintaa. Valitettavasti tapausta ei saatettu EYT:n ratkaistavaksi. Tulkinnallinen epävarmuus ei voine olla kenenkään etu.

Edellä esitetyn perusteella olisi suotavaa, että rahavastikemaksimi poistettaisiin kokonaan ainakin osakevaihdon osalta. Tätä voidaan ensinnäkin puoltaa tarpeella voida toteuttaa yritysjärjestelyjä entistä joustavammin taloudellisista lähtökohdista lähtien ilman, että verotus määrää toteuttamistavan. Rahavastikkeen määrittelyyn liittyvät tulkinnallisuudet voitaisiin näin kokonaan välttää. Verojärjestelmästä tulisi ennustettavampi ja oikeusvarmuuden periaate toteutuisi paremmin. Yritysjärjestelytilanteet ovat usein nopeita ja yllätyksellisiäkin, eikä Suomen nykyinen ennakkoratkaisujärjestelmä kykene vastaamaan sitovan tiedon tarvetta koskevaan haasteeseen riittävän nopeasti. Näin etenkin, kun osakevaihtosäännökseen liittyvät tulkintaongelmat ovat osaltaan sellaisia, että ne tulisi ratkaista peräti EYT:ssa. Yritysjärjestelyä ei

voi siksi aikaa noin vain panna hyllylle odottamaan. Nykyinen tilanne johtaa osaltaan siihen, että verotuksen takia järjestelyissä voidaan joutua pelaamaan ns. varman päälle ja käyttämään puhdasta osakevastiketta silloinkin, kun taloudellisesti olisi järkevää käyttää yhdistelmää ja antaa vaihtoehtoja eri osakkeenomistajille. Pahimmillaan epävarmuus on johtanut siihen, ettei järjestelyä ole toteutettu. Tämä ei varmasti ole direktiivin tavoitteen mukaista.

Teknisesti rahavastikkeen maksimirajoituksen poistaminen tarkoittaisi yksinkertaisesti EVL 52 f §:n 1 momentin viimeisen virkkeen tai ainakin sen loppuosan poistamista. Tällöin rahavastikeosuus siis kuitenkin verotettaisiin heti 2 momentin perusteella. Esimerkiksi ostotarjoustilanteissa vastike voitaisiin tällöin joustavasti määrittää muiden kuin verotuksellisten perusteiden perusteella, mikä olisi suotavaa markkinoiden toimivuuden kannalta.

* * *

Exchange of shares and maximum cash payment

According to the Business Income Tax Act, section 52f, a cash payment in an exchange of shares may not exceed 10 per cent of the nominal value or, in the absence of a nominal value, of the accounting par value of the securities issued in exchange. It is unclear how this maximum payment is to be calculated, i.e. whether it should be done on a share-by-share basis or a shareholder-by-shareholder basis or whether the transaction should be taken into taken into account as a whole. It is also unclear what will constitute an element of the same transaction for this purpose. According to an unpublished decision by the Supreme Administrative Court, it would appear that the maximum payment should be calculated on a shareholder-by-shareholder basis (or by taking the whole operation into account).

In Sweden, the Regeringsrätten has given an earlier decision concerning a transaction where the shareholders of the acquired company sold 50 per cent of their shares to the acquiring company and exchanged 50 per cent of their shares into shares in the acquiring company. The exchange part of the transaction was accepted as a tax neutral exchange of shares.

Finland has implemented the Merger Tax Directive (90/434/EEC) in such a way that it covers both cross-border and purely domestic transactions. In the *Leur-Bloem* case, which concerned domestic exchange of shares in the Netherlands, the European Court of Justice held that it has jurisdiction under Article 177 EC to interpret Community law where the situation in question is not governed directly by Community law but the national legislature, in transposing the provisions of a directive into domestic law, has chosen to apply the same treatment to purely internal situations and to those governed by the directive, so that it has aligned its domestic legislation to Community law. The ECJ has repeated this position later in a Danish case, *Andersen & Jensen Aps*. It held that, where in regulating purely internal situations, domestic legislation adopts the same solutions as those adopted in Community law in order, particularly, to avoid discrimination against foreign nationals or any distortion of competition, it is clearly in the Community interest that, in order to forestall future differences of interpretation, provisions or concepts taken from Community law should be interpreted uniformly, irrespective of the circumstances in which they are to apply. Accordingly, the Supreme Administrative Court would have been entitled to request a preliminary ruling from the ECJ concerning the way how the 10 percent maximum cash payment should have been calculated.

It is interesting to note that in case *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet* a Danish court asked the ECJ to consider whether the Danish tax authority may treat a distribution of profits which is closely connected with a cross-border exchange of shares effected shortly beforehand

as partial consideration and, thus, as a cash payment made by the acquiring company in the exchange for shares. According to the opinion of the Advocate General, a payment of money, for example, profit distributions, effected by an acquiring company, not agreed in a binding manner as consideration for the holding are not included within the concept of a cash payment. The objective of the Directive is a point in favour of restricting the concept of a cash payment to genuine consideration for the acquisition of a majority holding. In addition, according to the Advocate General, the parties must be able to foresee with a sufficient degree of certainty what the consequences of the transaction will be in terms of their tax position. This opinion seems to be against a broad interpretation of the same transaction when the amount of the maximum cash payment is calculated.

In Finland the Supreme Administrative Court has also held that any mandatory redemption price payable under the Securities Markets Act or the Companies Act and paid by the acquiring company is not taken into account when the amount of cash payment is calculated. The Finnish Securities Markets Act was amended in 2006 to the effect that the majority shareholder must launch a mandatory tender offer already once it has acquired over 30 per cent of the votes in the target company. In connection to this mandatory offer, an exchange of shares may be possible, as indicated by the earlier mentioned decision of the Supreme Administrative Court. One new idea in the amended Securities Market Act is that the acquiring company can avoid additional mandatory tender offers after a voluntary offer, if the voluntary one fulfils certain criteria. It may sound absurd, but from a tax point of view it would be better to start with the mandatory offer, if possible, as it may allow for the more flexible use of cash payments.

The new Finnish Companies Act entered into force in 2006. Shares do not normally have nominal values any more. According to the new legislation, the accounting par value is linked to the amount of the subscription price which is credited to the share capital. This can be something between zero and the whole amount of the subscription price. Sweden has recently abolished the maximum 10 per cent threshold for cash payments in connection with the exchange of shares. This would be the right solution also for Finland as it would add much flexibility into transactions and increase the predictability of their tax treatment.

Ossi Haapaniemi
LL.D., M. Sc. (Econ.); Attorney, Hannes Snellman Attorneys at Law Ltd.

Pekka Hallberg

Rule of law principles in international reconstruction

Introduction

This article is based on my latest book, *Prospects of the Rule of Law* (2005), on a keynote speech delivered in New York on 5 May 2006, and on my personal experiences of international judicial cooperation. I have chosen this subject for two reasons. The first reason is that the multitalented professor, our deceased friend *Kari S. Tikka* participated frequently in many international congresses and published comparative studies. The second reason is that he very often visited New York and especially liked Manhattan as his "home island".[1]

It is worthwhile to begin with a definition of the rule of law. Underlining the principle of legality is too technical an approach to the concept. In the same way, respect for human rights is only one element of the rule of law. Therefore, it is necessary to look into the legal developments of society more analytically.

Although we are familiar with the principle of the rule of law, it is not easy to define as a concept. The rule of law should not be defined too narrowly, by referring only to specific sectors of activity, such as the police, legislation, or free competition. A more balanced approach to the concept is needed, taking into account the different stages of development of the rule of law. In an address to the UN General Assembly on 21 September 2004, Secretary-General *Kofi Annan* noted that the rule of law starts at home and that the concept is not enough; laws must be put into practice as well.

In respect of the development of the theory, it is sufficient to note that three stages may be distinguished: 1) *classical rule of law*, referring to the emergence of the principles, 2) *democratic rule of law*, underlining the role of participation and common laws, and 3) *the rule of law in social context*, paying attention to the social functioning of the law.[2] We do not need theories, but a functioning legal system. This concerns taxation as well, and serves as the vision of my article.

---

[1] I have discussed the issues in my latest books, The Rule of Law (2004) and Prospects of the Rule of Law (2005), Helsinki, Edita.

[2] Kaarlo Tuori: "Four Models of the Rechtsstaat", in The Finnish Constitution in Transition, The Finnish Society on Constitutional Law (1991), p. 29, argues that the democratic Rechtsstaat presupposes a constitution based on democracy and fundamental rights but, in addition to this constitutional demand, also requires an active and independent civil society.

H.D. Tjeenk Willink, the Vice-President of the Raad van State, estimates the development of the rule of law in the Netherlands as follows. He divides the subject into three topics: The classical liberal concept of the rule of law, democracy and the rule of law, and the social dimension of the rule of law. See a report published by the Dutch Scientific Council for Government Policy (2002).

The concept of the rule of law

A modern legal system can be presented as a multilayered pyramid: Changing legal norms at the top, supporting principles in the middle, and common values on the bottom. The principle of legality has been considered a distinctive mark of the rule of law. A symbolic functional model of the rule of law is like "a house built on solid ground". The rule of law can be analysed on the basis of four variables – the four corners of the house:

– the principle of legality
– the balanced separation of powers
– the implementation of fundamental and human rights
– the functionality of the house from the point of view of its "residents".

It is not enough to speak highly of the rule of law, but the requirements of clear laws, good administration, and access to justice must also be reality. It is essential to look at things from the perspective of the people, and not from that of the institutions. Modern constitutional law and political science do indeed highlight the significance of human rights and fundamental rights, and of rights and obligations.

The State, power structures and institutions are relevant tools for the purpose of constructing a balanced and functional legal system. In the light of my experiences of international cooperation, I would say that the symbolic reference to a house, with its four corners, provides a good basis for the analysis of the legal development of society, and a lasting foundation for various development programmes.[3]

The development of the rule of law is tied to its national, historical, and cultural background, and there are significant differences in legal thinking between different regions of the world. The influence of religious and social circumstances is of great importance. Islam and the Koran are still at the core of the religious and social identity of Muslims. We can also see differences between the Nordic pragmatic, the American federal liberal, the British Parliament-oriented, the Continental European normative constitutional, the Eastern European post-socialist formal, the Russian "democratic federal-governed", the Chinese hierarchical, and the African poverty- and instability-related systems.[4]

These rough descriptions also reflect differences in the attitudes towards the principle of the rule of law. One worldwide change can be seen in the attitudes towards terrorism. In some countries, the recent legal reforms, aiming at supporting the fight against terrorism and security arrangements, have switched the focus of legal thinking from the traditional ideology of liberty and citizens' rights towards a security-oriented approach.

In order to understand the differences, it is important to examine cultural and social conditions, to place the development of the rule of law in a social context. In certain studies, for

[3] See Prospects of the Rule of Law (2005) p. 5.
[4] For regional differences in the development of the rule of law, see The Rule of Law (2004) pp. 108 ff.

example, an interesting conclusion has been drawn concerning Africa where there are countries with both statutory law and common law traditions. In the combat against corruption and misadministration, education and access to information have more relevance than the basic differences of the legal systems. I believe, however, that it is easier to export elements of statutory law systems than common law systems to developing countries, e.g. because common law systems are based on long traditions of case law.

The concept of the rule of law has also been used in several international contexts, as a criterion for accession to human rights conventions, and for membership of certain international organisations, for example the European Union, and also as a precondition for several development cooperation programmes.

In connection with the latest enlargement of the EU, it was interesting to see how the original, very general political criteria (democracy and the rule of law, human rights, respect of minorities), a part of the so-called Copenhagen criteria, were given more concrete contents during the progress of negotiations. In the end, the issues discussed included deficiencies in legislation, the functioning of the administration, the structure of the judiciary, the length of proceedings, corruption, etc.

Maybe the rule of law is now addressed in more practical terms even in Europe, in the place of birth of the rule of law principles. However, some scholars have raised the question of whether some kind of a double standard applies in Europe: New Member States of the EU are subject to strict scrutiny, while there are even greater deficiencies in some of the old Member States, in their treatment of minorities, for example.[5]

Significance of the rule of law under special conditions

Before discussing rule of law principles in international reconstruction, I wish to draw attention to another pertinent issue, that is, preparedness for crises. In a state of emergency, the authorities must be equipped with legal powers to carry out exceptional measures. Various legal provisions may be needed. In order to find balanced solutions, it is essential that legislation and procedures are planned and prepared under normal conditions.[6] This way, it is possible to avoid arrangements that would be inconsistent with international human rights obligations or rule of law principles.

Terrorism constitutes a great threat to the development of the rule of law. However, even in this respect, it would be regrettable if action against terrorism were to lead to the neglect of human rights duties or otherwise impede the addressing of human rights violations.

---

[5] Peter Vermeerch: "Ethnic mobilisation and the political conditionality of European Union accession: the case of the Roma in Slovakia", in Journal of Ethnic and Migration Studies (2002), pp. 85–89, assesses that in this way the EU implicitly signals that not even the applicant countries have to take the protection of minorities seriously.

[6] Kaarina Buure-Hägglund: Suomen kriisilainsäädäntö (2002), Helsinki, WSOY, p. 4–13, has examined the emergency legislation of Finland.

The UN, recognising that human rights violations often generate support for terrorism, has prepared a three-part programme to counter terrorism, to be followed in UN operations (2002). The three parts of the programme are 1) to dissuade disaffected groups from embracing terrorism, 2) to deny the groups or individuals the means to carry out acts of terrorism, and 3) to sustain broad-based international cooperation in the struggle against terrorism.[7]

Post-conflict peacekeeping

These are also activities of the United Nations Development Programme (UNDP). Although that organisation is not as such responsible for peacekeeping, post-conflict stabilisation is an essential goal of its activities. The need for crisis management has increased significantly during the past decades (Cambodia, El Salvador, Namibia, the Balkans, Afghanistan and Iraq). Today, there are two quite extensive UN post-conflict governance operations in place: In Kosovo (UNMIK) and in East Timor (UNTAET).

Finland has wide experience of peacekeeping operations. We have also been able to follow closely the operations and mediation efforts (e.g. in Aceh) of the Crisis Management Initiative (CMI) led by a former President of the Republic of Finland, Mr *Martti Ahtisaari*. For the CMI, it is important to limit its own role consciously to the facilitation of talks, as it wishes to uphold the quality, impartiality and transparency of its own actions. The capacity, skills and resources of a larger base of organisations and governments would also be available. An outside facilitator can help the conduct of the negotiations, but little can be done if the parties do not have enough willingness to find a peaceful solution.

I will now address *the Aceh negotiations* on the basis of information I have received from the CMI. The Government of the Republic of Indonesia and the Free Aceh Movement (GAM) signed a peace agreement in Helsinki on 15 August 2005 after a negotiation process facilitated by the CMI. The agreement provides hope that a lasting peace can be achieved in the tsunami-ravaged Aceh, where the conflict had been going on for nearly three decades.

Aceh has seen various episodes of conflict since the establishment of the Republic of Indonesia. The Free Aceh Movement first emerged in 1976. The CMI-led process was not the first time for the parties to come around the same table. The previous negotiation process to end the conflict, facilitated by the Swiss NGO Centre for Humanitarian Dialogue, started in 1999 and led to a ceasefire ("Humanitarian Pause") in 2000 and to the signature of a Cessation of Hostilities Agreement in December 2002. The process broke down in May 2003, and the CMI-led talks starting in January 2005 were the first since then. The previous efforts contributed to the success of the Helsinki peace process.

The negotiations covered issues such as self-governance, political participation, economic relations, amnesty, human rights and justice, security arrangements and external monitoring.

---

[7] See United Nations – General Assembly/Security Council 2002.

The commitment of the parties to implement the agreed compromises on these issues was codified in a Memorandum of Understanding (MoU) that was signed in August 2005. The implementation of the MoU is monitored by the Aceh Monitoring Mission (AMM), established by the European Union, Norway, Switzerland and five ASEAN contributing countries (Brunei, Malaysia, Philippines, Thailand and Singapore).

The agreement has already brought about significant developments in Aceh, including the Indonesian Government withdrawing considerable military and police forces from the region and facilitating the establishment of Aceh-based political parties. In a parallel process, the Free Aceh Movement (GAM) undertook the decommissioning of all armaments and the demobilisation of troops.

The agreement also foresees the promulgation of a new law for the governance of Aceh (at the moment under debate in the Indonesian Parliament in Jakarta), the granting of amnesty to GAM members and political prisoners (concluded for the most part, some disputed cases exist), the reintegration of former combatants into society, the establishment of a human rights court and a truth and reconciliation commission for Aceh.

The key factors contributing to success, as I have understood, were the following:

An important principle of the negotiations was that the process aimed at "a peaceful solution with dignity for all." The parties as well as the CMI as the facilitator believed that a lasting and workable solution has to be based on a win-win situation and be dignified for all the actors.

Furthermore, it was crucial that the peace agreement was followed by a credible international monitoring mission ensuring that both parties implement their obligations. The Aceh Monitoring Mission (AMM) was, in the MoU, given quite wide powers to rule on breaches of the agreement and to settle disputes. It was important that the parties did not have a de jure or de facto veto over the decisions made by the AMM.

Bosnia and Herzegovina

Let us take another example, Bosnia and Herzegovina, whose constitution was adopted as an annex to the Dayton Peace Agreement (General Framework Agreement for Peace), which ended the hostilities between the Bosnians, Serbs and Croats in 1995. This setting was unique in terms of constitutional law, as the constitution is not only a constitution, but at the same time it is part of an international agreement. *Kaarlo Tuori* has pointed out[8] that the constitution, as an element of the peace agreement, has not undergone such a democratic process as is usually required for the legitimacy of a constitution. I think this is an essential comment.

The Dayton Peace Agreement provides for the mandate of a High Representative to monitor its implementation. The mandate of the High Representative includes, among other things, the

[8] See Kaarlo Tuori: "Bosnia Herzegovinan valtiosääntö: ristiriitoja ja jännitteitä", in Juhlakirja Teuvo Pohjolainen (2005) pp. 80–90.

competence to facilitate the resolution of any difficulties arising in connection with civilian implementation, with regard to both the central state and its two Entities, the Federation of Bosnia and Herzegovina and the Republika Srpska. The country is, however, still divided along ethnic lines, which weakens the central administration. In the long term, it would be important to give up the ethnic divisions, and to create a stronger central administration and a constitution based on national legitimacy. In addition, a system of protection of minorities based on human rights considerations would be needed.

East Timor

Let us take a third example of even more topical interest, "Strengthening Accountability and Transparency in Timor-Leste". The Report of the Alkatiri Initiative Review Mission of Experts was published in January 2006. The president of the Mission represented the UN Department of Economic and Social Affairs, and the UNDP, the World Bank, the Finnish Government, and Transparency International were also represented.

The building of a democratic state is now at a demanding and critical phase. National elections are due to be held in 2007, and there are many related issues to be considered. The elections provide an opportunity to strengthen the role of Parliament. It seems to me that there are still many problems.

The legal system needs to be strengthened considerably. An important aspect of this is to ensure access to justice for ordinary citizens, in a language that they understand. The public defence system also has to be improved.

In respect of the police service, a crucial aspect is transparency in the relations between civilian officials and the national Police Council. Operational authority over police officers in normal police operations should rest exclusively with the Commissioner of Police. In this respect, it is also important to remember the division of competence between the police and administrative authorities, political decision-makers, and military authorities, for example.

The Ombudsman (Provedor) is an independent office provided in the Constitution of Timor-Leste. The Provedor has been given a comprehensive mandate to lead the implementation of the national anticorruption strategy, including the investigation of all complaints concerning corruption. The mandates of the Provedor and other public institutions should not be overlapping. In the long term, it is indeed important that the mandate of the Provedor institution is restricted to the monitoring of compliance with laws, and that the other competent authorities assume responsibility for regular administration.

The report contains an interesting element, worth some discussion. It concerns the Civil Service. It is necessary to have good leadership at all levels of society. The new Civil Service Act (2004) includes a code of ethics and contains provisions on conflict of interests, as well as on disciplinary procedures. There are still supplementing regulations to be adopted, to govern

recruitment and selection, career development, safety, gender equality, and remuneration. A "three-pillar model of capacity building" has been developed. This consists of knowledge and skills, systems and procedures, and attitudes and behaviour. I believe it is a convenient division for the purposes of personnel management programmes.

There is one more issue of general importance, the delegation of decision-making competence. Pilot projects for a limited form of decentralisation have already been initiated. This has led to greater downward accountability through local level committees dealing with such matters as health, education and agriculture. It would further be important to increase the participation of the local people in the administration. This requires, however, development of systems of participation.

Prospects of international reconstruction

In the light of these examples, we may generally conclude that after crises and disasters, reconstruction is a demanding and extensive process, the conditions of which essentially depend on local conditions and resources. We can distinguish four dimensions in reconstruction: Security, the restoration of economic development, the creation of political stability, and the achievement of reconciliation. Recently, increasing attention has been paid to the importance of rule of law principles, security, a functioning court system and good governance as components of reconstruction.

If no functioning administration exists after a disaster, or where the old power structures have collapsed, efficiency should be a primary objective, while bureaucracy should be avoided in so far as possible. But if the local people are left with the status of outside observers, the duration of the responsibility of the temporary administration or other foreign actors will be considerably longer.

Within the framework of the UN, the so-called *Brahimi* report[9] is a well-known analysis of the development of the importance of the rule of law principles. After the restoration of order and the stabilisation of the situation, it is necessary to construct a system of governance based on participation. Among such systems, a rough difference is often made between democratic governance and effective governance which has its origins in the doctrine of New Public Management.

The exercise of public power obtains its legitimacy from the increase of local-level participation, the hearing of interested parties, the reasoning of decisions, and the openness of administration (transparency). Finland, being a small country, could be characterised as a laboratory of strong traditions of the rule of law and good governance, where democratic electoral systems, local self-governance and participation, administrative procedures, transparency and a general right of appeal against the decisions of authorities to courts of law have an established status.

---

[9] See Brahimi report (Report of the Panel on United Nations Peace Operations, 2000) perspectives concerning peace-building (paras. 35–40 and 47 b).

This leads me to raise the question of whether it is, on the basis of the examples and my own experiences, possible to develop functioning models of administration and principles to be applied in crisis situations, also in developing countries. There hardly is one single model for a basic civilian administration, to be exported, but it is possible to present certain principles, on the basis of which pragmatic models can be modified and adapted to the local needs.

To present a general observation on international reconstruction projects, it seems that these projects usually focus on the creation of military security, or security systems founded on the police force and punishment systems. This is in contrast with the Nordic rule of law thinking, which stresses the functioning of the public administration. Firstly, the functioning of everyday administration, e.g. the provision of services and issue of permits, is key when trying to settle the situation. Secondly, I would argue that reconstruction programmes are often of a theoretical nature when, in fact, in order to ensure the commitment of the local people, the projects should be organised from a grass-roots perspective, by using the method of learning-by-doing, for example. Such a bottom-up perspective to the functioning of the rule of law principles is also strengthened in the context of reconstruction.

Legislation, administration and justice

Legislation plays a key role in the development of the rule of law. As legislation develops, the rule of law gains substance. Conceived of this way, the rule of law is a dynamic principle. Therefore, we shall see law as a means – and not as the outcome. According to an old Finnish tradition, "the land shall be ruled by laws".

However, the law of today is not unambiguous building material. The legislation has become more fragmented and in a sense more indirect, as, instead of rights and duties, more and more regulatory instruments concern the interests of limited groups of persons and the duties of authorities. This is not a problem of "written law" systems only. The same complexity is also apparent in "common law" systems and in their increasingly casuistic character.

Generally speaking, the problems of legislation lie in achievement of reality. Laws that are real are also easier to take in. My intention is not to aim at significant legal policy guidelines. I only wish to note that one of the greatest problems in legal policy today is that laws are too often prepared short-sightedly and in individual sectors of administration. Is legislation turning into "deficit legislation" which merely addresses current, acute problems, instead of constructively guiding the long-term development?

There have been different projects to decrease the amount of legislation and to improve its quality. For example, the OECD follows and prepares comparative studies on the regulatory policy of its member countries. The OECD Recommendation on Improving the Quality of Government Regulation (1995) includes the following ten-item checklist for regulatory decision-making[10]:

[10] See also Paremman sääntelyn toimintaohjelma, Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 8/2006 p. 196–218, Summary and recommendations.

1. Is the problem correctly defined?
2. Is government action justified?
3. Is regulation the best form of government action?
4. Is there a legal basis for regulation?
5. What is the appropriate level (or levels) of government for this action?
6. Do the benefits of regulation justify the costs?
7. Is the distribution of effects across society transparent?
8. Is the regulation clear, consistent, comprehensible and accessible to users?
9. Have all interested parties had the opportunity to present their views?
10. How will compliance be achieved?

This checklist is still relevant and may also be applied to various development projects. On the basis of my own experiences, I would add that the solutions should be as simple as possible. Where sanctions for non-compliance with laws are considered, more attention should be devoted to administrative law means, and systems of permits, incentives and financial sanctions, instead of criminal sanctions. Such means and systems have preventive and guiding effects.

The functioning of the administration and good governance also play an essential role in the development of the rule of law. Everybody has to have dealings with administrative authorities. In a way, there are two distinct, competing approaches to the definition of good governance. First, we may talk about the tradition of democratic governance, in which good governance shows itself as a method of governance that serves democracy, respect for human rights and equality. Another tradition in this context is that of effective governance. Within this approach, good governance is viewed more narrowly, as a set of administrative principles that contribute to efficiency and reliability.

This division of two approaches to good governance is only a rough one. However, in my view, particularly at the stage of post-crisis reconstruction, it is important to aim at such a model of democratic governance as allows the local people to participate in decision-making as soon as possible. At the same time, the quality and productivity of services provided by authorities as well as legal protection and non-discriminatory administration must be enhanced.

In order to create a solid basis for good governance, it would be important to adopt a general legislative instrument concerning administrative procedure, providing for the basic principles on the institution of administrative proceedings, the obligation of authorities to give advice, the possibility of using the services of a counsel, the examination and processing of cases, the hearing of parties, the openness of the proceedings, decision-making and the obligation to give a reasoned decision, and the correction of errors.

In addition to such general legal provisions, it is also essential that the competence of authorities is based on the law, and that any exercise of public power be based on the law. Thus, the development of legislation in all sectors of administration is important.

The guarantees of the protection of citizens by law in the context of the exercise of public power are an essential element of the rule of law development. The question is, in particular, about the right to submit a decision of an authority to judicial review by an independent court.

Many countries have paid particular attention to the importance of administrative judicial procedure and also established administrative courts separate from civil and criminal courts. In this connection, I do not wish to go into details about the benefits of administrative courts, although such courts are usual in the Member States of the EU and are also becoming more usual in other parts of the world.[11]

It is relevant to pay attention to the de facto conditions for legal protection, and to the fact that active management of proceedings by the court is necessary for the examination of cases. This does not only refer to the basic principles of procedural law and the allocation of the burden of proof, but also to the responsibility of the court for ensuring that the facts of the case are established. Individual persons are not always in an equal position with the authorities, insofar as their knowledge and capacities are concerned. It is also important to ensure that the legal costs are reasonable, and that money does not constitute an obstacle to access to court.

The legality of governmental measures is not only in the interests of the parties, but it is a basic requirement for the legitimacy of all exercise of public power. The right of appeal against the decisions of authorities contributes to the strengthening of whole society. Instead of access to court, one should perhaps speak of access to justice. Particularly in developing countries, it would be important to ensure that the judicial system is not made too complicated with unnecessary formal requirements. As a matter of fact, there are such unnecessary problems in several industrial countries, as well.

Conclusions

The rule of law must be assessed as a functional entity, in a social context. Therefore, the strengthening of the rule of law requires a common value basis for the channels of citizen participation, and for the communal character of the law. It is important to underline the connections between the law, democracy and openness. Social capital plays a key role.[12]

The approach adopted in my analysis starts from the root level, i.e. from the immediate surroundings (bottom-up approach). It is relevant that the rule of law principles become established at the national level, and it is also important to remember the role of nation states

---

[11] The International Association of Supreme Administrative Jurisdictions (*AIHJA*) was established in Paris in 1983 in order to co-ordinate the provision and exchange of information.

[12] Francis Fukuyama: "Social capital, civil society and development", in Third World Quarterly, 22 (1), pp. 7 ff., suggests a short practical definition: "social capital is an instantiated informal norm that promotes co-operation between two or more individuals".

R. Putnam: Making Democracy Work. Civic Traditions in Modern Italy (1993), p. 170, argues that one special feature of social capital, trust, norms, and networks is that it is ordinarily a public good. Social capital, unlike other forms of capital, must often be produced as a by-product of other social activities.

in decision-making, instead of cosmopolitan models. It would be of great benefit for this approach if a specific entity was established within the framework of the UN to systematically compile rule of law principles and experiences. A permanent unit to collect resources and studies in this field would be necessary.

Pekka Hallberg
Dr. Pol. Sc., Dr.h.c. (University of Joensuu), President of The Supreme Court of Finland

Marjaana Helminen

Dividends under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention

Introduction

The Nordic countries (Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden) concluded a multilateral convention for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital (the Nordic Convention or the Convention) in Helsinki on 23 September 1996. It entered into force on 11 May 1997 and became effective on 1 January 1998. A protocol was signed on 6 October 1997. The protocol entered into force on 31 December 1997 and became effective on 1 January 1998.[1]

The domestic tax laws of the Nordic countries pertaining to dividends treat cross-border dividends differently. Each of the Nordic countries applies a modified classical system, but the systems differ considerably in detail. Art. 10 (Dividends) of the Nordic Convention contains the rules for purposes of dividing the taxing rights of the contracting states with respect to cross-border dividends. The article is based on the OECD Model Tax Convention, but adapted for a multilateral format. There are also certain country-specific provisions. In addition to the Convention and the domestic tax laws of the Nordic Countries, The EC Parent-Subsidiary Directive[2] has great relevance for the tax treatment of dividend payments between residents of two different Nordic countries that are members of the European Union, i.e. Denmark, Finland and Sweden. Also the non-discrimination provisions in the Nordic Convention (Art. 27), the EC Treaty and the EEA Agreement may be relevant.

The tax treaty classification of an item of income as a dividend is especially relevant from the perspective of the source state. In the case of dividends, the source state may have at least limited taxing rights, unlike in the case of most other items of income under tax treaties. On the other hand, direct-investment dividends may be exempt from tax in both the source and residence states.

---

[1] The first multilateral tax convention between the Nordic countries was concluded on 22 March 1983; it was replaced by the convention concluded on 18 February 1987. The 1987 convention was replaced by the income and capital tax convention of 12 September 1989. The 1996 Nordic Convention replaced the 1989 convention.

[2] Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435/EEC).

This article examines the tax treatment of dividends in the Nordic Convention. The relevant requirements of the EC Treaty and the EEA (European Economic Area) Agreement, as well as the EC Parent-Subsidiary Directive are taken into account.[3]

Portfolio dividends

Tax treatment in the source state

Arts. 10(1) and (3) of the Nordic Convention divide the taxing rights with respect to cross-border dividends between the source and residence states in largely the same way as the OECD Model. According to Art. 10(3) of the Nordic Convention, dividends may be taxed in the contracting state where the dividend-paying company is resident. The source state may tax the dividends according to its domestic law, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other contracting state, the tax charged in the source state may not exceed 15 % of the gross dividends. The 15 % source-state tax applies to portfolio dividends unless the domestic law of the source state provides for a lower tax rate. The source state may have greater taxing rights if the dividend recipient is not the beneficial owner of the dividends. The source-state tax may be levied either by withholding at source or by a separate assessment, depending on the domestic law of the contracting state concerned.

The reference in the dividend article to the beneficial owner of the dividends limits the possibilities for treaty shopping. The 15 % treaty source-state tax rate is available only if the real economic recipient or owner of the dividends is a resident of a contracting state. The benefit of the treaty tax rate, which in most cases is lower than the rate in the source state's domestic tax law, is not available to an intermediary, such as an agent or nominee, interposed between the beneficiary and the payer of the dividends. The dividend recipient must establish that he is the beneficial owner of the dividends in order for the treaty tax rate to apply.[4]

Tax treatment in the residence state

In addition to the source state, the residence state of the dividend recipient may also tax the dividends. According to Art. 10(1) of the Nordic Convention, the dividends paid by a company which is a resident of a contracting state to a resident of another contracting state may be taxed in that other state, i.e. in the residence state of the dividend recipient. If, however, the residence state of the dividend recipient taxes the dividends, it must give a foreign tax credit in accordance with Art. 25 (Elimination of double taxation) of the Convention, i.e., the residence state must give a credit for the tax levied in the source state according to the dividend article.

---

[3] This article is based on the article "Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention" of the author published in the February 2007 issue of the Bulletin for International Fiscal Documentation.

[4] See Para. 12 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model and Paras. 9–11 of the Commentary on Art. 11 of the OECD Model. See also Utv 2000 s. 1235.

The details of the credit depend on the domestic law of the country concerned. Basically, in the Nordic countries, the credit consists of the "normal" credit. The domestic law of the residence state of the dividend recipient may also provide for an exemption. The cross-border dividends received by companies may, in particular, be tax exempt in the residence state to the same extent as the domestic-source dividends received by resident companies. The principles of freedom of establishment and free movement of capital in the EC Treaty and the EEA Agreement require that foreign-source dividends from an EU or EEA Member State qualify for the same benefits as domestic-source dividends.[5]

Direct-investment dividends

Tax treatment in the source state

If the beneficial owner of a dividend is a company (and not a body of individuals or the estate of a deceased person) which owns directly at least 10 % of the capital in the dividend-paying company, the dividend is exempt from tax in the source state. According to Art. 10(3) of the Nordic Convention, direct-investment dividends paid between two companies of two contracting states may not be taxed in the source state.

The term "company" is defined in Art. 3(1)(c) of the Nordic Convention as a body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes. This definition is also relevant for purposes of the dividend article of the Convention. Dividends paid to a body of individuals (e.g. a partnership) or to the estate of a deceased person, however, do not come within the scope of the source-state withholding tax exemption even though the body of individuals or the estate qualifies as a company. Each of the contracting states is thus free to decide under its own domestic law whether to levy the 15 % source-state tax on portfolio dividends or a lower rate on the dividends received by a partnership or the estate of a deceased person that is a resident of another contracting state. This freedom also applies to the EU Member States because the EC Parent-Subsidiary Directive, which requires an exemption from the source-state withholding tax, does not cover partnerships and estates of deceased persons in the Nordic countries. The non-discrimination provisions in the EC Treaty must, of course, be respected.

Because of the low holding requirement of only 10 %, a dividend paid between companies of the Nordic countries may be tax exempt in the source state even though the EC Parent-Subsidiary Directive, which still requires a 15 % holding, would not require an exemption. This difference will disappear in 2009, when the 10 % limit will also apply for purposes of the EC Parent-Subsidiary Directive.[6]

---

[5] See the decision of the European Court of Justice (ECJ) in Case C-319/02 (*Manninen*) and the decision of the Supreme Administrative Court of Finland in *KHO* 2004/3360.

[6] According to Art. 5 the Directive, the holding requirement in the Directive is 15 % as from 2007 and will be 10 % as from 2009.

The holding requirement is based on direct capital holding in a company, not on voting rights. The voting rights relating to the holding are thus irrelevant. No account need be taken of differences due to the differences of classes of shares (ordinary shares, preferred shares, plural voting shares, non-voting shares, bearer shares, registered shares, etc.).[7] Indirect holdings are also irrelevant.

The Nordic Convention does not set a minimum period during which the required holding must be held before or after a dividend distribution in order for the dividend to qualify for the source-state tax exemption. The situation prevailing at the time material for becoming liable to the source-state tax is relevant. The situation existing at the time the dividends become legally available to the shareholders is thus decisive in most situations.[8] Other situations are relevant only in clear cases of tax avoidance arrangements.[9] The source-state withholding tax exemption for direct-investment dividends applies in the relations between the Nordic countries without a holding period requirement even though the EC Parent-Subsidiary Directive permits the Member States to implement the Directive as requiring a minimum holding period.[10]

The term "capital" is not defined in the Nordic Convention, and it must be interpreted according to the general interpretative rule in Art. 3(2) of the Convention. Guidelines can also be sought from the Commentary on the OECD Model, according to which the term must be used in the sense it is used for purposes of distributions to shareholders, i.e. as it is understood in company law. Other factors, in particular a company's reserves, are not to be taken into account. Generally, this means the par value of all the shares, which in most cases will be shown as capital on the company's balance sheet.[11]

If a country treats a hybrid loan or a loan in a thin capitalization situation as equity and the income derived from it as a dividend, the loan should be taken into account as capital even though, strictly speaking, it is not capital under company law.[12] In the case of bodies that do not have capital in the meaning of company law, the term "capital" must be understood as covering the total contributions to the body which are taken into account for purposes of distributing profits.[13]

The dividend article of the Nordic Convention contains a special provision in Art. 10(4) which applies to dividends distributed by an Icelandic resident company. According to this provision, Iceland's source-state tax on dividends may be increased to a maximum of 15 %, notwithstanding Art. 10(3), if the dividends were deducted in computing the profits of the dividend-paying company in determining the Icelandic tax due. This provision was included in

---

7 See also Para. 15 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.
8 See also Para. 16 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.
9 See Para. 17 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.
10 According to Art. 3(2) of the Directive, a dividend may be taxed if the holding requirement has not been met for at least two years. See ECJ, Cases C-283, C-291 and C-292/94 (*Denkavit*).
11 See Para. 15 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.
12 Id.
13 Id.

the Convention because of Iceland's domestic law on the taxation of dividends under which Icelandic companies had a right to a deduction based on a dividend distribution. Iceland's present domestic law on the taxation of dividends no longer provides for this deduction. Thus, Art. 10(4) has no relevance at this time. At present, Iceland applies a system with an offsetting deduction for dividend-receiving companies.

Tax treatment in the residence state

Like the source state, the residence state of the recipient of direct-investment dividends may be required to exempt the dividends. Based on Art. 25 (Elimination of double taxation) of the Nordic Convention, Finland is required to exempt a direct-investment dividend if the dividend recipient is a company which controls directly at least 10 % of the voting rights in the dividend-paying company. There is no holding period requirement. The Convention does not prevent the other Nordic countries from taxing direct-investment dividends.

The EC Parent-Subsidiary Directive may require the other EU Member States, namely, Denmark and Sweden, in addition to Finland, to exempt direct-investment dividends as the residence state. If the dividend falls within the scope of the Directive, the EU Member States must either exempt the dividend or provide both a direct and an indirect foreign tax credit.[14]

The EC Parent-Subsidiary Directive applies to profit distributions by a resident company of an EU Member State to a resident company of another Member State, including dividends paid between resident companies of Denmark, Finland and Sweden. The companies must take a form expressly mentioned in the Directive,[15] and the company receiving the profit distribution must hold at least 15 % of the capital in the distributing company.[16] The holding requirement may refer to voting rights instead of capital if the states concerned have so agreed. In the case of an exemption based on the EC Parent-Subsidiary Directive, a holding period requirement may also apply. For example, in Denmark, the required holding in capital must be for at least one year.

Even if a dividend does not come within the scope of the EC Parent-Subsidiary Directive, the residence state of a dividend-receiving company must exempt foreign-source dividends received from a company resident in an EU or EEA Member State to the same extent as it exempts domestic-source dividends. The principles of freedom of establishment and free movement of capital in the EC Treaty and the EEA Agreement require that foreign-source dividends from an EU or EEA Member State qualify for the same benefits as domestic-source dividends.[17]

---

[14] See Art. 4 of the Directive. An indirect tax credit also requires that the tax paid by the dividend-distributing company on the distributed profits be creditable by the dividend recipient when it is taxed.

[15] The entity forms covered are: in Denmark, the *aktieselskab, anpartsselskab,* and companies subject to tax under the Corporation Tax Act if their taxable income is calculated and taxed under the general tax legislation applicable to *aktieselskaber*; in Finland, the *osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki* and *vakuutusyhtiö*; and in Sweden, the *aktiebolag, försäkringsaktiebolag, ekonomiska förening, sparbank* and *ömsesidig försäkringsbolag*.

[16] For the reduced holding requirements effective from 2007 and 2009, see note 2, supra.

[17] See ECJ, Case C-319/02 (*Manninen*) and the decision of the Supreme Administrative Court of Finland in KHO 2004/3360.

In addition to Denmark and Sweden, Norway also exempts dividends received by resident corporate shareholders from companies resident in the EEA. Iceland applies a system with an offsetting dividend deduction instead of an exemption.

Dividends connected with a permanent establishment

Situations covered by Art. 10

Art. 10 of the Nordic Convention covers only cross-border dividends from a resident of one contracting state to a resident of another contracting state. Art. 10 also determines the tax treatment of dividends in cross-border situations where the dividend paid by a company of one contracting state is connected with a permanent establishment or fixed base which the dividend recipient, who is a resident of another contracting state, has in a contracting state that is not his residence state. Art. 10(2) of the Convention determines the taxing rights in these situations.

Situations not covered by Art. 10(2)

Art. 10 does not apply to (a) dividends paid by a company resident in a state that is not one of the contracting states and (b) dividends paid between two residents of the same contracting state, even if the dividends are attributable to a permanent establishment which the dividend recipient has in another contracting state. These situations fall under Art. 22 (Other income) of the Nordic Convention. Basically, this treatment means that the dividend may be taxed in the permanent establishment state and that the residence state must eliminate double taxation in accordance with Art. 25 of the Convention.[18]

The EC Parent-Subsidiary Directive also covers situations where the dividend-distributing company and the dividend-receiving company are residents of the same EU Member State and the dividend is connected with a permanent establishment in another EU Member State. For the EU Member States, the Directive (Art. 4) may thus prevent the permanent establishment state from taxing the dividend even though Art. 22 of the Nordic Convention seems to give it taxing rights.

Tax treatment in situations covered by Art. 10(2)

Even though a cross-border dividend that is connected with a permanent establishment or fixed base situated in one of the contracting states comes within the scope of Art. 10 of the Nordic Convention, the taxing rights are divided between the contracting states according to the rules in Art. 7 (Business profits) or Art. 14 (Independent personal services) of the Conven-

[18] See also Para. 8 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model and Paras. 4–6 of the Commentary on Art. 21 of the OECD Model.

tion instead of the normal rules applicable to dividends. This special treatment is based on Art. 10(2) of the Nordic Convention, which differs somewhat from Art. 10(4) of the OECD Model on the tax treatment of dividends connected with a permanent establishment. The difference is due primarily to the fact that the Nordic Convention is a multilateral convention and that it, unlike the OECD Model, still contains separate articles on business profits (Art. 7) and on income from independent personal services (Art. 14).

If the beneficial owner of a dividend is a resident of one contracting state and has a permanent establishment or fixed base in another contracting state, the state of the permanent establishment or fixed base may be the only state that has taxing rights with respect to the dividend. The permanent establishment or fixed base need not be situated in the residence state of the dividend-distributing entity, i.e. the source state. If the special treatment applies, the taxing rights of the state of the permanent establishment or fixed base are unlimited.

Even if the source state is one of the other contracting states, it has no taxing rights if it is not the state of the permanent establishment or fixed base. The residence state of the dividend recipient may tax the dividend, but it must give a foreign tax credit for the taxes levied in the state of the permanent establishment or fixed base in accordance with Art. 25 (Elimination of double taxation) of the Nordic Convention. Because the state of the permanent establishment or fixed base has unlimited taxing rights, the taxing rights of the residence state after the credit are very limited.

The rules in Art. 7 and 14 of the Nordic Convention apply to dividends if the shareholding on which the dividends are paid is effectively connected with a business carried on through a permanent establishment or with independent personal services performed from a fixed base. The requirement that the shareholding be "effectively connected" with a permanent establishment or fixed base means that the shareholding must be genuinely connected to that business. For example, a dividend may be effectively connected with a permanent establishment if the shares on which the dividend was paid are regarded to be the property of the permanent establishment.

In the Swedish case RÅ 1998 not. 229, a foreign parent company had a permanent office establishment in Sweden where the group management held its meetings every other week. The shareholdings on which the subsidiaries paid dividends to the parent company were not regarded to be effectively connected with the business carried on through the foreign parent company's permanent establishment in Sweden. The dividends therefore could not be taxed as income allocated to the permanent establishment. According to the decision, the shareholdings in the subsidiaries were not necessary for the parent company's business conducted through the permanent establishment in Sweden.

Construction and operation of fixed connections across the Öresund

Notwithstanding Art. 10(2) of the Nordic Convention, profits derived by an enterprise of Denmark or Sweden which participates in the construction and operation of fixed connections across the Öresund are taxable only in the residence state of the enterprise. This special treat-

ment is based on Para. II(1) of the protocol to the Nordic Convention. The special treatment applies to the extent the profits are derived in respect of the construction and operation of the bridge or the tunnel link connected with the bridge. The same treatment applies to the profits of such an enterprise to the extent they are derived in respect of the construction and maintenance of the artificial island.

Effects of EC law

As in connection with dividends between two residents of the same contracting state, the EC Parent-Subsidiary Directive may prevent the permanent establishment state from taxing a dividend in the situations covered by Art. 10(2) of the Nordic Convention.

The taxation of dividends in the state of the permanent establishment or fixed base may also be prohibited or limited because of the non-discrimination provisions in the Nordic Convention, the EC Treaty or the EEA Agreement. The taxation of a permanent establishment or fixed base which an enterprise or resident of one contracting state has in another contracting state should not be less favourable in that other state than the taxation of enterprises or residents of that other state carrying on the same activities. If, for example, a contracting state exempts from tax dividends received by resident companies, the state should not tax the dividends connected with a permanent establishment which a company of another contracting state has in the first contracting state.

Taxes on the dividend-distributing company

Art. 10(5) of the Nordic Convention makes it clear that the provisions of the dividend article which limit the source state's taxing rights are not relevant to the tax treatment of the dividend-distributing company. Arts. 10(3) and (4) refer only to the source-state taxes levied on the dividend recipient and do not affect the taxation of the distributing company in respect of the profits out of which the dividends are paid. The contracting states are, for example, free to decide whether or not to allow a tax deduction based on a dividend distribution.[19] The EC Parent-Subsidiary Directive, however, prohibits the source state from taxing the dividend-distributing company or the dividend recipient if the tax is based on a dividend distribution that qualifies for the benefits of the Directive.[20]

---

[19] Under the present domestic tax laws of the Nordic countries, distributed dividends are not deductible for the distributing company.

[20] See Art. 5 of the Directive and ECJ, Cases C-375/98 (*Epson*), C-294/99 (*Athinaïki Zythopoiia AE*) and C-58/01 (*Océ van der Grinten*).

Concept of dividend[21]

General

Despite their great similarity, the definitions of the term "dividend", as used in the various systems of international tax law, clearly differ on many points. Different items of income may be treated as dividends under the domestic laws of the Nordic countries, under the EC Parent-Subsidiary Directive and under tax treaties. In cross-border situations, the differences in the concept of dividend may lead to classification conflicts, which arise in particular because the precise meanings of "dividend" in the different systems of international tax law are not clear.

Art. 10(6) of the Nordic Convention defines the term "dividends" for purposes of the dividend article. In principle, the term may have a different meaning for other purposes of the Convention. Because the definition in Art. 10(6) expressly refers only to the same article, it may, for example, be argued that the term has a different meaning for purposes of Art. 25 (Elimination of double taxation). In practice, however, based on the general interpretative rule in Art. 3(2) of the Convention, the context of Art. 25 may be said to require the same definition.

Dividend-distributing entities

If Arts. 10(1) to (5) are read together with Arts. 10(7) and (8), it is clear that a dividend, as defined in Art. 10(6), must be paid by a company which is a resident of one of the contracting states in order for Art. 10 and its benefits to apply. This requirement basically means that a dividend-distributing entity must be an entity that is taxed as a separate taxable person on its worldwide income in at least one of the contracting states. See also Arts. 3(1)(c) and 4 of the Nordic Convention.

Separate taxable entities that may qualify as dividend-distributing entities under the Nordic Convention include, for example, the forms of Nordic companies that are limited by shares[22] and the forms of Nordic cooperative societies. European companies (SEs) and European cooperatives (SCEs) also qualify as such entities.[23] In contrast, the forms of transparent partnerships in the Nordic countries do not qualify as dividend-distributing entities. Because of the tax treatment in Iceland, however, an Icelandic limited liability partnership registered as a taxable entity may qualify as a dividend-distributing entity under Art. 10 of the Nordic Convention.

---

[21] This section on the concept of dividend in the Nordic Convention is based largely on Helminen, Marjaana: The Dividend Concept in International Tax Law -- Dividend Payments between Corporate Entities (Kluwer, 1999) (the author's doctoral thesis).

[22] Danish public companies (A/S) and private companies (ApS); Finnish public companies (OYJ) and private companies (OY); Icelandic public companies (h/f) and private companies (ehf); Norwegian public companies (ASA) and private companies (AS); and Swedish private companies (AB publ) and private companies (AB).

[23] Council Regulation (EC) No. 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European Company (SE) and Council Directive 2001/86/EC of 8 October 2001 supplementing the Statute for a European Company with regard to the involvement of employees and cooperative societies incorporated under Council Regulation (EC) No. 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE) and Council Directive 2003/72/EC of 22 July 2003 supplementing the Statute for a European Cooperative Society with regard to the involvement of employees.

Conflicts may arise where one state classifies an entity as a separate taxable person and another state classifies it as a transparent entity. Such conflicts make a tax treaty difficult to apply. In practice, these conflicts are rather rare in the Nordic countries. A classification conflict is, however, possible in the case of an Icelandic limited liability partnership registered as a taxable entity in Iceland. The other Nordic countries may not treat such a partnership as a non-transparent entity.

If a legal person is classified as a separate taxable person in the contracting state in which it is organized but as a transparent entity in another contracting state, the legal person may qualify as a dividend-distributing entity under the Nordic Convention despite the conflict. According to Art. 3(1)(c) of the Convention, a legal person qualifies as a company regardless of its tax treatment. Because the company is taxed in one of the contracting states as a separate person, it is a resident (see Art. 4(1) of the Convention). In such a situation, the other state must accept the entity classification of the state of organization and treat the entity's distributions as dividends for treaty purposes. The state must thus eliminate double taxation with respect to the dividends following the rules in Art. 25 (Elimination of double taxation).[24] In this situation, an inconsistent entity classification under the domestic tax laws of the contracting states does not lead to an unresolved treaty conflict; rather, the conflict is resolved in favour of the classification of the entity's state of organization.

If a legal person's state of organization treats the person as a transparent entity and another contracting state treats it as a separate taxable person, the Nordic Convention may apply to the entity's distributions if the recipient of the distribution is a resident of the distributing entity's state of organization. Under Art. 4(1) of the Convention, the entity is not a resident of its state of organization but only of the other state, and dividends under the Convention (Art. 10(1)) must be paid by a resident of one contracting state to a resident of another contracting state. If the recipient of the distribution is a resident of the entity's state of organization, the distribution qualifies as a dividend under the Convention because the entity is a resident company of the other state. In such a situation, despite the classification of the distributing entity's state of organization, the residence state of the recipient of the distribution should eliminate double taxation because of the dividend treatment in the other state. This requirement follows from the fact that a legal person qualifies as a company despite the treatment in its state of organization.

If the distributing entity is not a legal person and if it is taxed as a separate person in its state of organization but as a transparent entity in another contracting state, the entity may qualify as a dividend-distributing company despite the treatment in the other contracting state. The entity qualifies as a resident company because it is taxed separately in its state of organization (Art. 3(1)(c) of the Nordic Convention). The taxation in the state of organization should be determinative regarding the meaning of "company". However, even if this interpretation is not accepted, the entity's distribution qualifies as a dividend because the state of organization is simultaneously the residence state (Art. 4(1) of the Convention). The outcome is the same if the

[24] It is, of course, possible that the other state does not view the entity as a legal person and therefore not as a company and a dividend-distributing entity. This, however, is only a theoretical possibility as it is natural for the legal personality to be determined according to the law of the entity's state of organization.

entity's status as a company is determined according either to the law of the entity's state of organization or the law of the entity's residence state, because this is the same state.

An actual income classification conflict arises only if the other contracting state does not deem either approach to be correct and deems that it should be able to determine the entity's status independently according to its own tax law. Such an interpretation, however, is not very probable. At least if the general view is followed, the other state should accept the classification of the entity's state of organization and residence. The other state**,** as the residence state of the recipient of the distribution, should therefore also eliminate double taxation with respect to the distribution following the rules in Art. 25 (Elimination of double taxation) of the Nordic Convention.

In the rare situation where the distributing entity is not a legal person and is not treated as a separate taxable person in its state of organization but is treated as a separate taxable person in another contracting state, there may be an actual classification conflict. If the entity's classification is determined according to the law of its state of organization, the entity is not a dividend-distributing entity. However, because the entity's residence state is the other contracting state, that state may consider that the entity's status should be determined according to its own classification. The state may view the entity as a resident company. In this case, the distribution may qualify as a dividend under the Nordic Convention if the dividend recipient is a resident of the entity's state of organization. An actual conflict that leads to an inconsistent income classification thus arises. Despite the inconsistent classification, the residence state of the recipient of the distribution should eliminate double taxation according to the rules on dividends in the Nordic Convention because the other state has correctly applied the treaty.[25]

Dividend distributions

According to Art. 10(6) of the Nordic Convention, the term "dividends" means:

- income from shares or certificates;
- income from other rights, not being debt-claims, participating in profits; and
- other income derived from a company which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the state of which the company making the distribution is a resident.

This definition consists of three parts. The first two define "dividend" autonomously. These parts must be interpreted according to the general rule in Art. 3(2) of the Nordic Convention, which refers to the law of the state applying the Convention unless the context otherwise requires. In contrast, the third part refers to the definition in the tax law of the source state.

The first part of the definition expressly mentions two types of corporate rights, namely, shares and certificates. Income from shares in a company limited by shares or from certificates

[25] This suggestion is consistent with Para. 68 of the Commentary on Art. 23 of the OECD Model.

in a cooperative society thus always constitutes dividends irrespective of the domestic law classification of the income. The second part of the definition covers income from other rights, not being debt-claims, which participate in profits.

The third part of the definition covers any income from a company that is taxed in the source state the same way as income from shares. In this sense, the definition of dividends in the Nordic Convention is somewhat broader than the definition in Art. 10(3) of the OECD Model, which refers only to income from corporate rights. The fact that the treatment as dividends in the Nordic Convention does not require the existence of corporate rights reduces the danger of unresolved classification conflicts, as compared to the OECD Model. A classification conflict cannot be based on the disagreement of the contracting states regarding the existence of corporate rights as it can under the OECD Model. For example, income from hybrid financial instruments or interest in a thin capitalization situation may qualify as a dividend if the source state treats the payment as a dividend, even though the instrument cannot be regarded to be a corporate right. Similarly, liquidation distributions may qualify as dividends if the source state treats the distribution as a dividend under its domestic law.

The fact that any income from a company which is taxed as a dividend in the source state is a dividend for purposes of the Nordic Convention does not mean that the items of income which are not taxed as a dividend according to the source state's law cannot qualify as a dividend for purposes of the Convention. The reference to the law of the source state means only that at least the items of income which are dividends according to the source state's law are also dividends for treaty purposes. It does not mean, however, that other items of income could not be treated as dividends. Other items of income, although not expressly enumerated in the first part of the dividend definition, may be classified as dividends for treaty purposes under the second part of the dividend definition. For example, income from a hybrid instrument may qualify as a dividend for purposes of the Nordic Convention, even though the source state does not classify the payment as a dividend under its domestic law, if the payment can be regarded to be income from a right, not being a debt-claim, which participates in profits.

The reference to domestic law in the third part of the definition is clearly secondary to the autonomous parts of the dividend definition. In other words, if an item fits within the autonomous part of the dividend definition, domestic law should not affect the classification more extensively than through the application of the interpretative rule in Art. 3(2). Only if an item does not fit within the autonomous part must it be asked whether the item should be treated as a dividend under the third part of the definition because of the domestic law treatment.[26]

---

[26] An example could be a distribution by an investment fund. If the investment fund qualifies as a resident company, a distribution by it should qualify as a dividend under the autonomous part of the dividend definition even though it is not taxed as a dividend in the source state. Therefore, decision KHO 1999/1600 of the Supreme Administrative Court of Finland, which ruled that a distribution by an investment fund is not a dividend covered by the dividend article of the Nordic Convention, can be criticized. The Court did not claim that an investment fund is not a resident company. Rather, the decision seems to be based on the assumption that the distribution is not a dividend because Finland as the source state does not treat it as a dividend.

Income. Art. 10(6) of the Nordic Convention, like Art. 10(3) of the OECD Model, requires that a dividend be "income". Art. 10(6) of the Nordic Convention, however, fails to define the term "income" or to say whether it covers, for example, fictive income. Applying the interpretative rule in Art. 3(2), the term should be interpreted by reference to the law of the state applying the Convention if the context does not otherwise require.

It may be asked, however, whether the term "income" should be interpreted the same way for purposes of the whole dividend definition or whether it should be interpreted differently with respect to the autonomous part and the part of the definition referring to the source state's classification. The term "income" appears once in the autonomous part of the dividend definition in Art. 10(6) – i.e. "… income from shares …" – and twice in the part of the definition that refers to the source state's classification – i.e. "… as well as other income derived from a company which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident".

The wording of Art. 10(6) seems to require that "income" be given an autonomous interpretation for purposes of the whole definition. The phrase "… as well as …" suggests that only those items which qualify as income under the autonomous parts of the definition qualify as income under the third part.

It does not seem reasonable, however, to interpret the term "income" in the autonomous part of the dividend definition differently from "income" in the part that refers to the source state's classification. Such an interpretation would lead to a peculiar outcome, allowing the residence state to nullify the source state's classification of income from other corporate rights by giving the term "income" an interpretation different from that of the source state.[27] The context may be said to require that, at least for purposes of the third part of the definition, "income" be interpreted according to the source state's law. The residence state of the recipient of the benefit should then accept the source state's interpretation.

The dividend article of the Nordic Convention does not require that a payment be formally a dividend; Art. 10 covers any economic benefit paid by a company to its shareholders because of the shareholder relationship. The dividend article thus covers e.g. constructive dividends and any non-arm's length payments, including a transfer of an economic benefit from a company to its shareholders. Fictive distributions like CFC (controlled foreign company) income or bonus shares may qualify as a dividend under the Nordic Convention, provided the fictive distribution can be considered to be income paid by a company.

Because the dividend article of the Nordic Convention does not define "income" or indicate whether it covers fictive income, "income" should be interpreted according to Art. 3(2) by reference to the law of the state applying the Convention unless the context otherwise requires. With respect to CFC income, the residence state of the owner of the CFC is the state applying the Convention. Therefore, if the context does not require a different interpretation, this state's interpretation of the term is decisive. Regarding CFC income, the context may not require

[27] See also Para. 28 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.

another interpretation because, in this situation, the source state does not even apply the Convention. Especially if tax avoidance is involved, the context should not require another interpretation. Because the residence state of the owner deems income to exist, the income also qualifies as income for purposes of the Convention.

According to the Commentary (Para. 7) on Art. 10 of the OECD Model, the term "paid" has a very broad meaning and covers any "… fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the shareholder in the manner required by contract or by custom …". The Commentary does not, however, answer the question whether a fictive dividend may be regarded to be paid. Because no funds are actually put at the shareholder's disposal, a fictive dividend is only deemed to exist. Since the term "paid" is not defined in the Nordic Convention, the term must be interpreted in line with Art. 3(2) of the Convention according to the law of the state applying the Convention. Fictive income qualifies as a dividend paid by a company if the residence state of the owners of the CFC treats it as a dividend.[28] It is clear, however, that the taxation of CFC income is very questionable from the perspective of the EC Treaty. See the ECJ case C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).

The dividend article of the Nordic Convention does not require that a dividend be paid to a shareholder of the dividend-distributing company. For the definition of "dividend" in Art. 10(6), see in 2.4.3., first paragraph. The starting point is that a dividend is income from corporate rights. Any other income paid by a company which (income) is taxed in the source state the same way as a dividend also qualifies as a dividend. The scope of the dividend article of the Nordic Convention is thus broader than the scope of the dividend article of the OECD Model. The source state's classification is decisive, and the residence state of a recipient who receives income classified as a dividend in the source state must eliminate double taxation accordingly.

The dividend article of the Nordic Convention does not require that the dividend recipient be a shareholder. The income paid by a company on a qualifying investment and any other income that is paid by a company and taxed as a dividend in the source state qualify as a dividend even though the income is paid to a person who is not a shareholder. For example, a dividend based on a mere dividend right, such as a dividend coupon, and not on the dividend recipient's position as a shareholder, qualifies as a dividend if the source state treats it as a dividend even though the dividend coupon is not a corporate right. The dividend treatment may also apply to a substitute payment made by a company in connection with a securities-lending transaction or any other dividend-stripping arrangement.

The dividend withholding tax in Art. 10 of the Nordic Convention may be levied in the cases of dividend rights or substitute payments without being precluded by the EC Parent-Subsidiary Directive. The Directive does not require that such payments be exempt because a dividend based on a dividend coupon or substitute payment is not paid due to a parent company's association with its subsidiary.

---

[28] Regarding the lack of clarity of the correct classification of CFC income, see also e.g. Paras. 38–39 of the Commentary on Art. 10 of the OECD Model.

Dividends of a charitable institution

Charitable institutions may be exempt from the source-state dividend withholding tax even though the distribution does not qualify for the general exemption from the source-state withholding tax in Art. 10(3) of the Nordic Convention or for the benefits of the EC Parent-Subsidiary Directive. According to Art. 10(7) of the Nordic Convention, no source-state tax is levied if the competent authorities of the contracting states have agreed that dividends that accrue to an institution identified by name in the agreement which has charitable or other general benevolent purposes and which, according to the laws of the contracting state of which the institution is a resident, are exempt from tax with respect to dividends. Such agreements have been made between the Nordic countries.[29]

Taxation in the state in which the profits distributed as dividends arise

Some states may tax not only dividends paid by resident companies, but also distributions by non-resident companies of profits arising within their territory. Art. 10(8) of the Nordic Convention is similar to Art. 10(5) of the OECD Model, which prohibits the extra-territorial taxation of dividends. The contracting states may not tax dividends distributed by a non-resident company based on the fact that the corporate profits from which the distributions are made originated in their territory.

If a company resident in one contracting state derives profits or income from another contracting state, that other state may not impose any tax on the dividends paid by the company. The other state does not have any taxing rights with respect to the dividends on grounds that the profits out of which the dividend distributions are made arose in that state.

The prohibition on taxing dividends in the original source state applies except insofar as the dividends are paid to a resident of that state or the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or fixed base situated in that state.

Art. 10(8) of the Nordic Convention further provides that a contracting state may not subject non-resident companies to any taxes on undistributed profits. A contracting state may not levy such a tax on a non-resident company's undistributed profits even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in the contracting state concerned.

Art. 10(8) is not relevant to the tax treatment in the residence state of the shareholders of a company based on special domestic law CFC regimes or other domestic law regimes which, in effect, tax undistributed corporate profits in the hands of the shareholders in their residence state.[30]

---

[29] For the agreement between the competent authorities of Norway and Sweden, see e.g. Utv 1998 s. 854. The agreement covers, among others, the Swedish Nobel Foundation and the Swedish General Pension Fund (AP-fondern).

[30] CFC taxation may, however, be questionable from the perspective of other provisions of the Nordic Convention and especially from the perspective of the EC Treaty and the EEA Agreement. See ECJ, Case C-196/04 (Cadbury Schweppes).

Art. 10(8) applies only to the source taxation of the company; it does not apply to the taxation of the shareholders in their residence state.

Concluding remarks

Even though the Nordic Convention is based on the OECD Model, there are differences in the provisions on dividends in the two conventions. Many of the differences can be explained by the fact that the Nordic Convention is a multilateral convention, not a bilateral treaty. The wording of a multilateral convention must take into account more complex situations than a bilateral treaty. There are, however, also differences that cannot be explained solely by the multilateral nature of the Nordic Convention. One important difference is that the Convention does not contain any source-state taxing rights with respect to direct-investment dividends. The approach of the Nordic Convention is thus more in line with the EC Parent-Subsidiary directive.

Marjaana Helminen
Professor, University of Helsinki

Mikael Hidén

Hard cases make bad law?

Eräs perusoikeussuojan ja terrorismin estämisvaltuuksien yhteensovittamisongelma perustuslakivaliokunnan lausuntojen 10/2005 vp ja 23/2005 vp valossa.

Tapahtumainkulku lyhyesti

Hallitus antoi syksyllä 2004 eduskunnalle esityksen (HE 187/2004 vp) puolustusvoimien virka-avusta poliisille annetun lain 4 §:n muuttamisesta niin, että poliisilla olisi oikeus terrorismirikosten estämiseksi ja keskeyttämiseksi saada puolustusvoimilta tarvittaessa myös sotilaallisten voimakeinojen käyttöä edellyttävää virka-apua.

Kyseessä olevan lain 4 §:n viittaussäännösten uudistamista valmistelemaan oli sisäasianministeriössä asetettu työryhmä jo kesäkuussa 2001. New Yorkin 11.9.2001 terroritekojen jälkeen työryhmän toimeksiantoa laajennettiin käsittämään myös terroritekojen torjuntaa. Puolustusvoimien virka-avusta poliisille annettu laki (781/1980) liittyi alkuperäisiltä lähtökohdiltaan melko rajattuihin, poliisin tehtävien kokonaisuuden kannalta tavanomaisiin tilanteisiin kuten henkilöiden etsimiseen tai räjähteiden raivaamiseen.[1] Virka-avun saamismahdollisuuden laajentaminen myös virkamiehen henkilökohtaisen aseen käyttämistä voimakkaamman sotilaallisen asevoiman – siis vaikkapa sotilasilmaaluksen asevoiman – käyttämiseen merkitsi periaatteellisilta ja käytännöllisiltä ulottuvuuksiltaan huomattavaa uutuutta lain siihenastiseen sisältöön verrattuna. Uutuus näyttää kuitenkin tulleen valmistelluksi ikään kuin kysymys olisi ollut rutiininomaisesta lainsäädännön ajantasaistamisesta. Uusi valtuus ehdotettiin sijoitettavaksi suppeana pykälämuutoksena alun perin oleellisesti vaatimattomampia tilanteita varten luotuun vuoden 1980 lain rakennelmaan.[2]

Hallituksen esityksessä ehdotettiin em. lain 4 §:ää muutettavaksi niin, että poliisilla olisi sen mukaan oikeus saada puolustusvoimilta ”sotilaallisten voimakeinojen käyttöä” edellyttävää virka-apua, jos se on välttämätöntä RL 34 a luvussa tarkoitettujen rikosten (terrorismirikosten) estämiseksi tai keskeyttämiseksi. Sotilaallisilla voimakeinoilla tarkoitettiin perustelujen (s. 8) mukaan sotilaan henkilökohtaisen aseen käyttämistä voimakkaampaa sotavarustein tapahtuvaa aseellisten voimakeinojen käyttämistä, josta järeim-

---

[1] Lailla 781/1980 kumottiin 20.1.1896 annettu julistus sotaväen kutsumisesta antamaan virka-apua ja siitä mitä silloin on noudatettava. Lain 1 §:n alkuperäisen sanamuodon mukaan virka-apu puolustusvoimilta tuli kysymykseen henkilön etsimiseksi ja kiinni ottamiseksi, alueen eristämiseksi ja tutkimiseksi, liikenteen ohjaamiseksi, omaisuuden tilapäiseksi vartioimiseksi sekä räjähteiden raivaamiseksi ja muuhun sellaiseen tehtävään, jonka suorittamiseksi puolustusvoimilla oli erityishenkilöstöä tai -välineistöä. Lakia muutettiin myöhemmin laeilla 504/1995 (HE 57/1994 vp), 346/1998 (HE 225/1997 vp; siitä myös PeVL 38/1997 vp) ja 526/2003 (HE 44/2002 vp).

[2] Siihen, että näin meneteltiin, vaikuttivat luultavasti niin lainsäädäntöpuitteita kuin itse valmistelua koskevat jatkuvuustekijät. Mahdollista on myös, että uudet valtuudet haluttiin toteuttaa ilman ihmeempää dramatiikkaa tai että niissä ei ylipäänsä nähty olevan mitään periaatteellisesti erityistä. Valmistelun suoritti sisäasiainministeriön asettama työryhmä, jossa oli edustajat ministeriön poliisiosastolta, puolustusministeriöstä ja pääesikunnasta. Esityksestä ei pyydetty lausuntoja, ”koska lainmuutos on valmisteltu sisäasiainministeriön ja puolustusministeriön yhteistyönä ja työryhmä on kuullut asiantuntijoita tarvittavassa laajuudessa.” (HE 187/2004 vp, s. 7.)

pinä esimerkkeinä mainittiin tykkien ja ohjusten sekä sota-alusten ja sotilasilma-alusten aseistuksen käyttö. Hyvin suppeiden säätämisjärjestysperustelujen lopuksi hallitus totesi olevan ”katsottava”, että laki voitiin säätää tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä. Hallitus piti kuitenkin suotavana, että esityksestä pyydettäisiin perustuslakivaliokunnan lausunto.

Hallintovaliokunnalle antamassaan lausunnossa (PeVL 10/2005 vp; 12.4.2005) perustuslakivaliokunta totesi lyhyesti, että sotilaallisten voimakeinojen käytöllä voidaan puuttua useisiin perusoikeuksiin ja voidaan ”ääritapauksissa vaarantaa kohteena olevien oikeus elämään”. Valiokunta toisaalta katsoi, että terrorismissa oli kysymys niin vaarallisesta rikollisuudesta, että sen estämiselle ja keskeyttämiselle oli olemassa ”perusoikeusjärjestelmän näkökulmasta varsin painavat perusteet”. Lausunnossa keskityttiin arvioimaan perusoikeuksiin puuttumisvaltuuksien tarkkarajaisuutta ja oikeasuhtaisuutta, ko. valtuuksien käyttämisedellytyksien säätelyä, järjestelyn ongelmia virka-apua koskevien säännöstöjen kannalta ja päätöksentekoa koskevia säännöksiä. Ponnessaan valiokunta totesi, että lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä vain, jos sen tekemät huomautukset otetaan asianmukaisesti huomioon.

Kun perustuslakivaliokunta oli edellyttänyt lakiehdotuksen korjaamista, toimitti sisäasiainministeriö 9.5.2005 hallintovaliokunnalle kirjelmän siitä, miten vaaditut muutokset ministeriön mielestä olisivat toteutettavissa. Hallintovaliokunta pyysi 12.5.2005 ministeriön esittämistä muutoksista suoraan uutta lausuntoa perustuslakivaliokunnalta, joka antoi muutetusta ehdotuksesta lausuntonsa 8.6.2005 (PeVL 23/2005 vp). Ministeriön muutosehdotuksissa oli perustuslakivaliokunnan aikaisempaa lausuntoa seuraten määritelty kyseeseen tulevia voimakeinoja ja tarkennettu niiden käyttämisen edellytyksiä sekä muutettu päätöksentekomenettelyn säätelyä. Uudessa lausunnossaan valiokunta edellytti vielä joitakin täydennyksiä ko. sotilaallisten voimakeinojen määrittelyyn sekä ko. virka-apuun liittyvän toimivallan nimenomaista toteamista poliisilaissa ja puolustusvoimista annetussa laissa. Lausunnossa esitettiin lopuksi, että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä.

Perustuslakivaliokunnan kannanotto merkitsi konkreettisine säännösehdotuksineen asiallisesti miltei substanssivaliokunnan roolissa toimimista. Omassa mietinnössään (HaVM 11/2005 vp; 14.6.2005) hallintovaliokunta lähinnä vain toisti perustuslakivaliokunnan esittämää. Eduskunta hyväksyi ko. lakiehdotukset 22.6.2005, lait vahvistettiin 15.7.2005 (523 ja 524/2005) ja tulivat voimaan 20.7.2005.

Kannanottojen arviointia

Jälkimmäisen lausuntonsa (PeVL 23/2005 vp) lopussa perustuslakivaliokunta esitti erillisenä kappaleena seuraavan toteamuksen:

> ”Valiokunta huomauttaa yleisesti, että esitetyn kaltainen sotavoiman käytön sääntely olisi edellyttänyt perusteellisempaa arviointia ja huolellisempaa lainvalmistelutyötä.”

Lausuma on mielenkiintoinen. Lainvalmistelutyöhön kohdistettu kritiikki eduskunnassa ei sinänsä ole epätavallista. Lausumassa voidaan kuitenkin nähdä myös juuri perustuslakivaliokunnan rooliin kytkeytyvää kiusaantumista. Valiokunnan lausunnoista ilmenee valiokunnan pitäneen lakiehdotusta sekä perusoikeuksien suojan että toimivaltaa koskevien järjestelyjen

kannalta pahasti ongelmallisena. Tosiasiallinen paine saada laki säädetyksi – mieluiten jo ennen elokuussa 2005 pidettäviä yleisurheilun maailmanmestaruuskisoja ja niihin mahdollisesti liittyviä riskitilanteita – oli ilmeisesti kuitenkin hyvin voimakas. Syntyneessä tilanteessa perustuslakivaliokunta joutui epätavallisessa mitassa huolehtimaan myös lakitekstin muokkaamisesta perustuslain kannalta hyväksyttäväksi katsottuun asuun.

Valiokunnan lausunnoissa oli esillä useitakin valtiosäännön kannalta merkittäviä, mm. päätöksentekomenettelyä koskevia kysymyksiä. Tarkastelen seuraavassa kuitenkin vain kysymyksistä periaatteellisesti hankalinta eli lakiehdotuksissa mahdolliseksi tehdyn sotilasasein tapahtuvan voimankäytön suhdetta perusoikeuksien suojaan. Juuri tässä asiassa on nähdäkseni aihetta kirjoituksen otsikossa olevaan – yhdysvaltalaisen *case law* -systeemin kuvauksissa välistä esitettyä lainaavaan – retoriseen kysymykseen. Prejudikaattituomioistuimissa saattavat käsiteltävän tapauksen erityiset tosiasialliset piirteet joskus olla sellaiset, että kestävän oikeudellisen linjauksen seuraaminen tapauksen ratkaisemisessa ei oikein houkuttele. *Hard case* -piirre näyttäisi tässä olleen siinä, että kovat tosiasialliset paineet vaativat – valmistelun ja sisällön ongelmista huolimatta – lain läpiviemistä eduskunnassa ”määräajassa”.

Tarkastelen em. perusoikeuskysymystä siviili-ilma-aluksen (matkustajakoneen) alasampumisvaltuuden puitteissa. Tällaisen esimerkkitilanteen valintaa voitaisiin pitää ääritilanteilla argumentointina. Pidän valintaa tässä kuitenkin kahdesta syystä asianmukaisena. Hallituksen esityksessä selvästi lähdettiin mahdollisuudesta mm. tällaiseen asevoiman käyttöön virka-apuna. Perusteluissa todettiin mm. (HE 187/04 vp, s. 8):

> ”Sotilaallisella voimakeinolla tarkoitetaan sotavarustein tapahtuvaa aseellisten voimakeinojen käyttämistä, joka on sotilaan henkilökohtaisen aseen käyttöä voimakkaampaa. Tällaisia sotavarusteita ovat esimerkiksi erityyppiset rynnäkkökivääriä voimakkaammat konetuliaseet, tykit, ohjukset ja räjähteet. Virka-aputilanteessa sotilaallisella voimakeinolla tarkoitettaisiin myös sotavarustein varusteltujen panssariajoneuvojen, sota-alusten sekä sotilasilma-alusten aseistuksen käyttöä. Vaikka tällaisten voimakeinojen käyttötarve on lähinnä teoreettinen, on säännös tarkoituksenmukaista ottaa lakiin. Sotilaallisia voimakeinoja saatettaisiin tarvita esimerkiksi tilanteessa, jossa terroristien haltuun ottama ilma-alus olisi tulossa Suomen ilmatilaan, taikka se olisi Suomen ilmatilassa poistunut lentoreitiltään suunnaten lentonsa kohti yhteiskunnan kannalta erittäin merkittävää ja tuhoutuessaan laajalle alueelle tuhoa tai vakavaa vaaraa aiheuttavaa kohdetta, esimerkiksi ydinvoimalaa. Tällainen ilma-alus saattaisi suunnata lentonsa myös kohden huomattavaa taajamaa taikka paikkaa, jossa on koolla valtion ylintä johtoa.”

Perustuslakivaliokunta on käytännössään toisaalta vakiintuneesti lähtenyt siitä, että laissa säädettäviä valtuuksia kajota perusoikeuksien suojaan ei arvioida vain valtuuksien tyypillisen tai todennäköisen käyttämistavan perusteella, vaan niitä on arvioitava myös sen perusteella, minkälaisiin toimiin valtuutus voi joissain tilanteissa oikeuttaa.

Matkustajakoneen alasampumisvaltuuden tarkastelussa on aluksi syytä tehdä kaksi periaatteellisesti merkittävää rajausta. Ensinnäkin on syytä todeta, että tässä ei ole kyseessä (sotilaallinen) maanpuolustus ja siitä johtuva oikeutus voimatoimenpiteitä koskeville valtuuksille. Kyseessä on siten selvästi erilainen tilanne kuin esimerkiksi säädettäessä aluevalvontalakiin

sisältyviä valtuuksia vuonna 2000 (HE 38/2000 vp). Käsitellessään tuon lain 33 ja 34 §:ään sisältyviä säännöksiä sotilaallisten voimakeinojen käytöstä ja vihamielisen toiminnan torjumisesta perustuslakivaliokunta totesi (PeVL 21/2000 vp), että ”(n)ämä säännökset kytkeytyvät Suomen alueellisen koskemattomuuden turvaamiseen tai Suomen täysivaltaisuuden puolustamiseen, eivätkä ne ole ongelmallisia perustuslain kannalta”.

Toinen periaatteellinen rajaus tai kommentti koskee toimenpiteen kohteeksi joutuvien ihmisten piiriä. Hallituksen esityksen perusteluissa on lyhyt alajakso, jonka otsikkona on ”Vaikutukset yksilön asemaan” (s. 7, II). Sen mukaan ehdotuksessa tarkoitettujen sotilaallisten voimakeinojen käyttö olisi hyvin epätodennäköistä ja ”kohdistuisi toteutuessaankin vain äärimmäisen vakavia rikoksia tekeviin”. Esimerkiksi terroriteosta tai sen suunnittelusta epäillyt ovat sinänsä myös perusoikeuksien suojan piirissä. Voidaan kuitenkin lähteä siitä, että sellaisiin henkilöihin, joiden perustellusti epäillään olevan toteuttamassa välittömästi uhkaavaa terroritekoa, voidaan kohdistaa hyvin pitkällekin meneviä voimakeinoja tuon teon estämiseksi. Alasampumisvaltuuden, joka koskisi vain ilma-aluksia, joissa on vain terroriteon toteuttajiksi perustellusti epäiltyjä, ei siten tarvitsisi olla valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallinen. Hallituksen esittämän perustelun ongelma ja itse asiassa hätkähdyttävä piirre on kuitenkin se, että matkustajakoneen täysin sivulliset ”viattomat” matkustajat on siinä kokonaan sivuutettu. Annettavien valtuuksien tarkoituksena ei tietenkään ollut ulkopuolisten vahingoittaminen tai yleensä heidän oikeuksiinsa puuttuminen. Tällaista sivuuttamista voidaan kuitenkin pitää outona ja ehkä oireellisenakin siihen nähden, kuinka vakavia seuraamuksia – alasampumistilanteessa oletettavasti hengen menetys – laissa tarkoitettujen valtuuksien käytöstä voisi joissain, myös esityksessä viitatuissa tilanteissa väistämättä aiheutua sivullisille. Tarkastelen laissa tarkoitettuja valtuuksia seuraavassa vain tällaisten täysin sivullisiksi oletettujen matkustajien tai koneen henkilökunnan oikeuksien kannalta.

Kysymykseen sivullisten oikeuksiin kajoamisesta ei hallituksen esityksessä havaitakseni missään edes viitattu. Perustuslakivaliokunnan ensimmäisessä lausunnossa (PeVL 10/2005 vp) on sotilaallisten voimakeinojen käyttöä arvioitu perusoikeuksiin puuttumisen kannalta ja kiinnitetty sinänsä tarpeellista ja asianmukaista huomiota toimenpiteiden oikeasuhtaisuuden sekä säätelyn tarkkarajaisuuden ja täsmällisyyden vaatimuksiin. Tarkastelu ja korjailuvaatimukset liikkuvat kuitenkin varsin yleisellä tasolla. Valiokunta totesi voimakeinojen käytön voivan ääritapauksessa vaarantaa niiden kohteena olevien oikeuden elämään. Sivullisten oikeuksien suojaa koskee lausunnossa suoraan vain yksi virke, alun yleisessä tarkastelussa oleva toteamus (s. 2, II): ”Sotilaallisten voimakeinojen käytön vaikutukset voivat lisäksi ulottua muidenkin henkilöiden kuin rikoksesta epäiltyjen perusoikeuksiin.”[3]

Perustuslakivaliokunnan jälkimmäisessä lausunnossa (PeVL 23/2005 vp) tarkasteltiin paljolti sitä, kuinka hyvin sisäasiainministeriön kirjelmässä ehdotetut muutokset lakiehdotukseen

[3] Myös sivullisia tarkoittavana voidaan ehkä pitää myös myöhempää (s. 3, II) toteamusta: ”Ehdotus muodostuu edellä esitetyn perusteella ongelmalliseksi sääntelyn täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden kannalta, etenkin kun otetaan huomioon, että sotilaallisen voiman käyttö sisältää mahdollisuuden puuttua poikkeuksellisen merkittävällä tavalla monien ihmisten useisiin perusoikeuksiin.”

vastasivat perustuslakivaliokunnan aikaisemmassa lausunnossa esitettyjä vaatimuksia. Lausunnossa on perustellulla, vaikkakin yleiseksi jätetyllä tavalla tarkasteltu sotilaallisten voimakeinojen käytön edellytyksiä (s. 3, II):

> ”Virka-apu voi kirjelmän 4 §:n 2 momentin mukaan sisältää sotilaallisten voimakeinojen käyttöä, jos se on välttämätöntä suuren ihmismäärän henkeä tai terveyttä välittömästi uhkaavan vakavan vaaran torjumiseksi eikä vaaraa ole mahdollista torjua lievemmillä keinoilla.
>
> Torjuttavan vaaran tulee ehdotuksen perusteella uhata nimenomaan henkeä tai terveyttä. Sotilaallisia voimakeinoja ei siten ole mahdollista käyttää esimerkiksi omaisuusvahingon tai muun taloudellisen vahingon vaaran torjumiseksi. Henkeä tai terveyttä uhkaavan vaaran on lisäksi oltava asteeltaan vakavaa. Tähän liittyy valiokunnan mielestä se, että todennäköisyyden hengen menetykselle tai terveyden vakavalle vahingoittumiselle tulee olla suuri. Edellytyksiin kuuluu vielä, että vaaran on oltava paitsi konkreettista myös kohta päätä eli välittömästi uhkaavaa sekä yleistä eli kohdistua suureen ihmismäärään. Virka-apu voi näin ollen sisältää sotilaallisia voimakeinoja, jos kaikki ehdotetussa säännöksessä mainitut edellytykset täyttyvät samanaikaisesti ja voimakeinojen käyttö on välttämätöntä vaaran torjumiseksi. Näiltä osin ehdotus täyttää perustuslakivaliokunnan aiemmassa lausunnossa esitetyt täsmennysvaatimukset.”

Nimenomaisesti sivullisten oikeuksia koski lausunnossa vain yksi lyhyt kommentti ministeriön kirjelmässä tehtyyn ehdotukseen. Ministeriö oli ehdottanut lain 4 §:n 4 momenttiin virkettä voimakeinojen käytön puolustettavuudelle asetettavista kriteereistä ja sen jatkoksi virkettä: ”Erityisesti on otettava huomioon sivullisten oikeudet ja heidän turvallisuutensa.” Valiokunta katsoi voimakeinojen puolustettavuutta koskevien kriteerien vastaavan lainsäädännössä voimakeinojen käytön säätelyssä tavanomaista säännöstä ja totesi sivullisten oikeuksia koskevasta ehdotuksen kohdasta vain (s. 4, II): ”Säännös muistuttaa sivullisten hengen, terveyden ja muiden oikeuksien suojaamiseen liittyvien näkökohtien tärkeydestä.” Ministeriön lakitekstiin ehdottama ja lakiin sitten tullut em. lausuma on hengeltään luonnollisesti sympaattinen. Hämmentävän avoimeksi kuitenkin jää, mitä merkitystä tällaisella lainkohdalla – tai perustuslakivaliokunnan sitä koskevalla lausumalla – ajateltiin olevan esimerkiksi kaapatussa matkustajakoneessa olevien sivullisten oikeuksien kannalta.[4]

Olisivatko sivullisten, esimerkiksi alasammuttavaksi ehkä tulevassa matkustajakoneessa olevien matkustajien, oikeudet sitten ansainneet tässä kohden enemmän huomiota? Olisivat. Vähintäänkin voidaan sanoa, että kyse oli perusoikeusjärjestelmän kannalta niin merkittävistä periaatteellisista seikoista, että perustuslakivaliokunnan rooli olisi vaatinut ainakin niiden käsittelemistä, vaikka valiokunta sitten ehkä olisikin päätynyt ehdotukset pääpiirtein hyväksy-

[4] Mainittakoon, että sisäasiainministeriön kirjelmässä hallintovaliokunnalle (9.5.2005) viitattiin sivullisten suojaa koskevan lakitekstiehdotuksen perusteluksi asetuksen tasolle eli vastaavaan mainintaan kulkuneuvojen pysäyttämisestä annetun sisäasiainministeriön asetuksen (1097/2001) 5 §:ssä ja poliisin voimakeinojen käyttämisestä annetun sisäasiainministeriön asetuksen (979/2004) 4 §:ssä. Samassa yhteydessä kirjelmässä myös todettiin olevan ”ongelmallista”, että kaikissa tilanteissa sivulliset eivät muodosta yhtä yhtenäistä ryhmää, vaan voimakeinojen käytöllä tai hätävarjelulla saatettaisiin joissakin tilanteissa samanaikaisesti vaarantaa toisia sivullisia, mutta pelastaa toiset. Ongelmallisuus jätettiin kuitenkin tämän toteamuksen varaan.

välle kannalle. Valtuus ampua siviili-ilma-alus alas merkitsee valtuutta toimeen, jonka määrääjä ja suorittaja etukäteen tietävät, että se johtaa varmuutta lähenevällä todennäköisyydellä täysin sivullisten ihmisten kuolemaan. Kuten edellä on viitattu, sivulliset ovat tässä viranomaisten toimivaltuuksien oikeutusperusteen kannalta merkittävästi toisessa asemassa kuin terroriteon toteuttajiksi epäillyt. Kysymys on viime kädessä siitä, miten viranomaisten tällaiseen toimivaltuuteen pitää sivullisten perusoikeuksien suojan kannalta suhtautua.

Esitän seuraavassa joitakin (sivullisten) hengen suojaan liittyviä näkökohtia. Vastaavilla näkökohdilla voisi luonnollisesti olla asiassa merkitystä myös muiden oikeuksien, lähinnä henkilökohtaisen koskemattomuuden ja turvallisuuden (PL 7,1 §), sekä ihmisarvon loukkaamattomuuden (PL 1,2 §) kannalta.[5]

Hengen suojan (”oikeus elämään”; PL 7,1 §) merkitystä sinänsä ei tarvitse perustella. Se on myös yksi niistä oikeuksista, joiden suojaa ihmisoikeusjärjestelmässä ei hätätilassakaan ole oikeutta sivuuttaa. Nähdäkseni on vain kahdentyyppisiä argumentteja, joilla voitaisiin ajatella perusteltavan sitä, että ehkä useillekin sivullisille varmaa kuolemaa merkitsevään toimeen voitaisiin ryhtyä.

Voidaan viitata siihen, että toimenpiteen tarkoituksena ei ole ko. sivullisten surmaaminen, vaan se on vain seuraamus aivan muuta tavoittelevasta toimenpiteestä. Tärkeän virkatoimen suorittamisesta väistämättä sivulliselle aiheutuvat vahingot voivat ehkä olla oikeusjärjestyksen sallimia vähäisten tai kompensoitavissa olevien haittojen kohdalla. Kun on kysymys hengenmenosta, joka on varmana pidettävä ja tekijän tiedossa hyvin oleva seuraamus, ei tällaisella näkemyksellä mielestäni voi olla oikeuttavaa merkitystä. Suomalaiseen oikeusajatteluun ei mahdu, että sivullisen varma ja suoranaisena seurauksena toteutuva hengenmeno voisi olla jonkinlainen ”collateral damage”, ikävä haittapuoli. Sitä ei nähdäkseni myöskään voida selittää tässä oikeutetuksi minkään hätätilakonstruktion perusteella.

Toinen mahdollinen argumentti liittyy etujen punnintaan. Voidaan ajatella, että koneen ampuminen alas voi ihmishenkien menetyksestä huolimatta olla oikeutettua, jos näin voidaan pelastaa vielä suuremman ihmismäärän henki. Kysymys on hankala vähän samaan tapaan kuin joissain järjestelmissä esitetty kysymys, voiko kidutus olla oikeutettua, jos sen avulla pelastetaan ihmishenkiä. En puutu kysymyksen moraalisiin puoliin, mutta esitän pari perusoikeusjärjestelmään liittyvää näkökohtaa.

Käytännössä voidaan erilaisissa yhteyksissä joutua tilanteisiin, joissa yksilöiden perusoikeusedut ovat vastakkain. Tällöin joudutaan punnitsemaan, minkälaisia etuja ja haittoja jostakin toimenpiteestä aiheutuu kummankin oikeudelle. Jonkin oikeuden vähäinen loukkaus voi olla oikeutettua, jos sillä saavutetaan huomattava etu toiselle oikeudelle. Kun kyseessä on juuri yksilöille – kaikille yksilöille – taatun edun suoja, on kuitenkin yleisestikin ongelmallista ajatella, että esim. viiden yksilön etu nauttii huonompaa suojaa kuin vaikkapa 50 yksilön sama etu. Kun kyse on juuri hengen suojasta, on lukumäärillä punninta vielä vakavammin ongelmallista.

---

[5] Sivullisten hengen suojaan liittyvä tarkastelu seuraa tässä oleellisesti lausuntoa, jonka 20.5.2005 esitin perustuslakivaliokunnalle hallintovaliokunnan pyydettyä asiassa sisäasiainministeriön kirjelmään kohdistuvaa uutta lausuntoa.

Jos ylipäätään halutaan argumentoida lukumäärillä hengen suojan yhteydessä, on mielestäni välttämätöntä kiinnittää jonkinlaista huomiota siihen, millä varmuudella mitäkin tapahtuu tai saavutetaan. Jos ei ole varmaa, että matkustajakoneessa olevat tulevat tapahtumassa joka tapauksessa kuolemaan, voisi lukumäärien vertailu olla paikallaan enintään silloin, kun varman kuoleman viranomaistoimilla aiheuttamisen vastaparina on toisten ihmisten muuten varman kuoleman varma välttäminen. Kyseessä olevissa tilanteissa ei luultavasti kuitenkaan olisi aina varmuutta siitä, että matkustajat joka tapauksessa saavat surmansa, ja toisaalta olisi matkustajille aiheutetun varman kuoleman vastaparina luultavasti ainakin välistä vain epävarma oletus siitä, mitä muille ihmisille suunnilleen tulisi tapahtumaan.

Hieman toisentyyppinen argumentti kuin perusoikeuksien punninta olisi vetoaminen yleiseen etuun. Ajatus toisin sanoen olisi, että perusoikeuksien rajoituksia voidaan johonkin rajaan hyväksyä, jos ko. toimenpiteen takana on painava julkinen intressi. Perusoikeuksien suojan lähtökohta ei kuitenkaan ole se, että mikä tahansa tai kuinka pitkälle menevä rajoitus tahansa on mahdollinen, jos vain on riittävän painava julkinen intressi sitä puoltamassa. Perusoikeuksilla on ydinalueensa, johon ei tavallisella lailla voida puuttua. Minusta on rauhan oloissa väistämätöntä lähteä siitä, että mikään julkinen etu ei voi poistaa hengen suojaa.

Asiassa on mahdollista päätyä myös esittämistäni näkökohdista poikkeaviin käsityksiin tai painotuksiin. Kuten edellä todettiin, olisi valiokunnan rooli vaatinut, että tapauksessa merkittäviä sivulliselle kuuluvan suojan kysymyksiä joka tapauksessa tarkastellaan. Kun sivullisille kuuluvan perusoikeussuojan sisältöä ei valiokunnan kannanotoissa oikeastaan lainkaan käsitellä, jää täysin avoimeksi, minkälaisiin näkemyksiin tältä osin perustui lakiehdotusten hyväksyminen säädettäväksi tavallisena lakina. Oliko esimerkiksi niin, että lentomatkustajien miltei varman kuoleman aiheuttamista ei pidetty perusoikeuden ydinalueeseen puuttumisena, vai pidettiinkö tässä kohden ratkaisevana sitä, että toimenpiteen varsinaisena tarkoituksena ei ollut matkustajien kuoleman aiheuttaminen? Vai oliko ehkä perusteena se, että matkustajat tulevat ko. tilanteissa joka tapauksessa kuolemaan, vai lähdettiinkö ehkä siitä, että (rauhanajan oloissakin) voi olla niin painavia yleisiä etuja, että ne voivat oikeuttaa perusoikeuden ydinsisällönkin syrjäyttämisen tavallisella lailla? Se, että kysymykset voivat olla hankalia, ei oikeuta niiden sivuuttamiseen tilanteessa, jossa perustuslakivaliokunta ottaa kantaa toimenpidevaltuudet sisältävän lakiehdotuksen perustuslainmukaisuuteen. Sinisilmäistä olisi myös ajatella, että valiokunnan tässä päättämät kannanotot voisivat jäädä jonkinlaisiksi kapseloiduiksi erikoistapauksiksi, joilla ei ole vaikutusta myöhemmissä viranomaisten voimakeinovaltuuksia ja sivullisten oikeuksien suojaa koskevissa perustuslain tulkintatilanteissa.

Ekskurssi

Saksan liittopäivät hyväksyi vuoden 2004 kesäkuussa ilmaturvallisuutta koskevan lain, jonka avulla haluttiin mm. selkiinnyttää poliisin mahdollisuutta pyytää asevoimilta apua, mikäli ilmatilassa tehdään terroristinen hyökkäys. Laki mahdollisti matkustajakoneen alas ampu-

misen, jos konetta oltiin käyttämässä New Yorkin syyskuun 2001 tapahtumien kaltaiseen terroristi-iskuun. Liittopresidentti Köhler allekirjoitti ilmaturvallisuuslain (Luftsicherheitsgesetz, BGBL I S. 768) pitkään epäröityään tammikuussa 2005. Samalla hän ilmoitti avoimessa kirjeessä liittokanslerille epäilevänsä, että lain matkustajakoneen alasampumismahdollisuutta koskeva kohta (14 §, kohta 3) oli ristiriidassa perustuslain hengen suojaa ja ihmisarvon loukkaamattomuutta koskevien artiklojen kanssa. Liittopresidentti myös ilmoitti suosittelevansa, että lain perustuslainmukaisuus saatettaisiin tutkittavaksi Saksan liittovaltiosääntötuomioistuimessa. Asiassa tehtiinkin valtiosääntövalitus.

Liittovaltiosääntötuomioistuimen ensimmäinen senaatti antoi asiassa päätöksen 15.2.2006.[6] Päätöksessä (n. 25 s.) on ymmärrettävästi paljon aineksia, jotka eivät ole tässä mielenkiintoisia (esim. liittotasavallan ja osavaltioiden kompetenssijakoa koskevat kohdat). Päätöksessä on kuitenkin myös perusoikeuksien suojaa koskevia linjauksia, jotka ovat huomion arvoisia myös suomalaisen perusoikeusjärjestelmän kannalta. Tällaisten kohtien erikseen referointi antaa luonnollisesti vain puutteellisen kuvan päätöksen kokonaisuudesta. Lainaan tähän kuitenkin joitakin kohtia päätöksen perusteluista. Tuomioistuimen omaksuman kannan osoittamiseksi on aluksi syytä esittää kaksi sitaattia. Ilmaturvallisuuslain perusoikeuksien kannalta kriittisin säännös, ilma-alukseen kohdistettavissa olevia toimenpiteitä koskeneen 14 artiklan 3 kohta, kuului seuraavasti:

> ”Välitön asevoimin tapahtuva puuttuminen on sallittua vain, jos olosuhteiden perusteella on lähdettävä siitä, että ilma-alusta aiotaan käyttää ihmishenkien vaarantamiseen, ja aseellinen puuttuminen on ainoa keino tämän välittömän vaaran torjumiseksi.”

Päätöksen keskeisten johtopäätösten yhteenvedossa (Leitsätze) tuomioistuin totesi:

> ”3. Sotavoimien valtuuttaminen ilmaturvallisuuslain 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti asevoiman välittömään käyttöön turvautuen ampumaan alas ilma-aluksen, jota aiotaan käyttää ihmishenkien vaarantamiseen, ei ole sopusoinnussa perustuslain 2 artiklan 2 kohdan 1 lauseessa turvatun hengensuojan ja 1 artiklan 1 kohdassa taatun ihmisarvon kanssa, sikäli kuin toimenpide tulee koskemaan tekoon osallistumattomia ihmisiä ilma-aluksessa.”

Itse päätöksessä ilmaturvallisuuslain ko. kohdan lausuttiin olevan ”mit Artikel – – des Grundgesetzes unvereinbar und nichtig”.

Päätöksen perusteluissa todettiin mm.:[7]

> (85) – – Jokainen ihmiselämä on sellaisena yhtä arvokas – –. Vaikka se edustaa perustuslaillisessa järjestelmässä ylintä arvoa – – on myös tämä oikeus perustuslain 2 artiklan 2 kohdan 3 lauseen mukaan lakivarauksen piirissä. Siten myös hengensuojaan voidaan parlamenttilain… nojalla kajota. Edellytyksenä on tällöin kuitenkin, että tällainen laki kaikissa suhteissa vastaa perustuslain vaatimuksia. Sen täytyy olla toimivallan puitteissa

[6] Zitierung: BVerfG, 1 BvR 357/05 vom 15.2.2006, Absatz- Nr (1-156). Päätöksen tekstistä ks. http://www.bverfg.de/entscheidungen.

[7] Lainauksen kohtien alussa on suluissa mainittu päätöksessä ko. kappaleelle annettu juokseva numero.

annettu, perustuslain 19 artiklan 2 kohdan mukaan on perusoikeuden ydinsisällön (Wesensgehalt) jäätävä koskemattomaksi eikä laki saa muutenkaan olla vastoin perustuslain perusratkaisuja.

(86) Ilmaturvallisuuslain 14 artiklan 3 kohdan puheena oleva säännös ei tee näille vaatimuksille oikeutta.

(88) – – Säännös on myös aineellisesti perustuslain 2 artiklan 2 kohdan 1 lauseen vastainen sikäli kuin sen mukaisten valtuuksien käyttäminen ei vaikuta vain niihin, jotka haluavat väärin käyttää ilma-alusta aseena, vaan myös henkilöihin, jotka eivät ole vastuullisia säännöksessä edellytetyn vakavan ilmavälikohtauksen aiheuttamisesta.

(121) – – Perustuslain 1 artiklan 1 kohta ei suojele yksilöä vain alentavalta kohtelulta, leimaamiselta, vainoamiselta, halveksunnalta ja senkaltaisilta kolmansien henkilöiden tai valtion itsensä toimilta – –. Perustuslainsäätäjän ajatuksen mukaan ihmisen olemukseen kuuluu vapaus määrätä itsestään ja kehittää itseään, ja yksilöllä on oikeus vaatia, että hänet tunnustetaan yhteisössä periaatteessa yhdenvertaiseksi ja itsessään arvokkaaksi jäseneksi. – – Kun lähdetään tästä perustuslainsäätäjän ajatuksesta, sulkee velvollisuus kunnioittaa ja suojella ihmisarvoa jopa yleisesti pois mahdollisuuden, että ihmisestä tehtäisiin vain valtion (toimien) objekti – –. Suoraan kiellettyä on siten kaikki sellainen ihmisen kohtelu julkisen vallan taholta, joka, osoittaessaan puuttuvaa kunnioitusta sille arvolle, joka kuuluu jokaiselle ihmiselle hänen itsensä, hänen henkilöytensä (Personsein) perusteella, asettaa hänen subjektiutensa, hänen statuksensa subjektina, periaatteellisesti kyseenalaiseksi – –.

(122) Näiden kriteerien mukaan ei ilmaturvallisuuslain 14 artiklan 3 kohta ole sopusoinnussa perustuslain 2 artiklan 2 kohdan 1 lauseen ja 1 artiklan 1 kohdan kanssa, sikäli kuin ilma-aluksen alasampuminen tulee koskemaan henkilöitä, jotka sen miehistönä ja matkustajina eivät ole mitenkään vaikuttaneet säännöksessä tarkoitetun ilmavälikohtauksen syntymiseen.

(123) – – Tässä äärimmäisessä tilanteessa, jota lisäksi leimaa ilmassa olevan ilma-aluksen sisätilojen ahtaus, ovat matkustajat ja miehistö tyypillisesti ilman ulospääsykeinoa – –.

(124) Tämä tilanne ei tee heitä vain rikoksentekijöiden objekteiksi. Myös valtio, joka siinä tilanteessa ryhtyy ilmaturvallisuuslain 14 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuihin torjuntatoimiin, käsittelee heitä muiden ihmisten suojelemiseen tarkoitetun pelastustoimen pelkkinä objekteina. Ulospääsy- ja pakenemiskeinojen puute, joka on tunnusomaista uhreiksi joutuneille ilma-aluksessa oleville, toteutuu myös suhteessa niihin, jotka määräävät ja toteuttavat ilma-aluksen alasampumisen. Lentokoneen miehistö ja matkustajat eivät voi tätä valtion toimenpidettä heidän vaikutusmahdollisuuksiensa ulkopuolella olevista syistä väistää, vaan ovat puolustuskyvyttöminä ja avuttomina sille alttiina sillä seurauksella, että he tulevat yhdessä ilma-aluksen kanssa tarkoituksella alasammutuiksi ja sen seurauksena varmuuteen rajautuvalla todennäköisyydellä surmatuiksi. Menettely ylenkatsoo kohteeksi joutuneita subjekteina, joilla on arvo ja luovuttamattomia oikeuksia. Se, että heidän surmaamistaan käytetään välineenä muiden pelastamiseen, merkitsee heidän esineellistämistään ja samalla heidän oikeuksiensa riistämistä; – –.

(125) Tämä tapahtuu lisäksi olosuhteissa, joissa ei voida odottaa, että sillä hetkellä, jolla olisi päätettävä ilmaturvallisuuslain – – mukaisista toimenpiteistä, tosiasiallinen tilanne

> olisi aina täysin nähtävissä ja oikein arvioitavissa. – – [E]i voida lähteä siitä, että tällaisen toimenpiteen määräämisen ja toteuttamisen tosiasialliset edellytykset aina olisivat siihen vaadittavalla varmuudella todettavissa.
>
> (126) Erityisesti Vereinigung Cockpit (pilottien järjestö) on viitannut siihen, että jo sen toteamista, että ilmaturvallisuuslain 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vakava ilmavälikohtaus on tapahtumassa ja siitä aiheutuu vakavan onnettomuuden vaara, voi olosuhteista riippuen leimata suuri epävarmuus – –.
>
> (132) Myöskään arvio, jonka mukaan ne, jotka tekoon osallistumattomina ovat mukana ihmishenkien vaarantamiseen ilmaturvallisuuslain 14 artiklan 3 kohdan tarkoittamalla tavalla käytettävässä ilma-aluksessa, olisivat joka tapauksessa kuoleman omia, ei voi viedä säännöksen mukaiseen torjuntatoimeen yleensä liittyvältä avuttomassa asemassa olevien viattomien ihmisten surmaamiselta näiden ihmisten arvon loukkaamisen ominaisuutta. Ihmiselämä ja ihmisarvo nauttivat yhtäläistä perustuslaillista suojaa riippumatta siitä, kuinka kauan yksilön fyysinen olemassaolo jatkuu. Joka tämän kieltää tai saattaa kyseenalaiseksi, kieltää lentokonekaappauksen uhreina vaihtoehdottomaan hätätilanteeseen joutuneilta samalla juuri sen kunnioituksen, joka heille heidän ihmisarvonsa vuoksi kuuluu.[8]

Olen edellä esittänyt perustuslakivaliokunnan em. lausunnoista osin kriittisiäkin kommentteja, jotka osaksi koskevat lausunnoissa lausuttua, mutta ehkä vielä suuremmassa määrin sitä, mikä lausunnoissa on sivuutettu. Lähdin aikanaan siitä, että lakia ei korjatussakaan muodossa voida säätää tavallisena lakina. Jos tällaista linjaa olisi seurattu, olisi ilmeisesti jouduttu miettimään, mitä sitten tehdään. Mahdollisuuksia olisi sinänsä ollut useampiakin. Laki olisi voitu jo valiokunnankin viittaaman heikon valmistelun vuoksi hylätä (ja siten palauttaa uuteen valmisteluun). Lakitekstiä olisi myös voitu muuttaa niin, että perustuslainvastaisiksi katsotut kohdat olisi korjattu (esim. poistettu siviili-ilma-alusten alasampumismahdollisuus ja tiukennettu valtuuksien säätelyä), jolloin laki olisi voitu säätää tavallisena lakina. Virka-avun rajoittamisen niin, että siihen ei voi kuulua valtuutta ampua alas siviili-ilma-alus, jossa on viattomia sivullisia, ei olisi tarvinnut olla asiallisesti mahdotonta tai vastuutonta siihenkään nähden, että hallitus itsekin kuvasi tällaisten voimakeinojen tarpeen ”lähinnä teoreettiseksi” (HE 187/2004 vp, s. 8).

Siinäkin tapauksessa, että asian lykkäämistä uuteen valmisteluun tai valtuuksien mainitunkaltaista rajoittamista ei olisi – esimerkiksi lähestyvien yleisurheilun maailmanmestaruuskisojen huolestuttamina – kuitenkaan pidetty mahdollisena, olisi ollut mahdollisuus säätää välttämättömiksi katsotut valtuudet poikkeuslailla.[9] Perustuslakivaliokunta on viimeaikaisessa käy-

---

[8] En ole pyrkinyt seuraamaan päätöksen johdosta Saksassa käytyä keskustelua. Mainittakoon kuitenkin, että liittotasavallan sisäasiainministeri Wolfgang Schäuble on päätöksen luoman esteen poistamiseksi vastikään ehdottanut, että maan perustuslain sotavoimia koskevan 87 a artiklan 2 kohtaan tehtäisiin lisäys, joka tekisi mahdolliseksi sotavoiman käytön ei vain nykyisen sanamuodon mukaisesti ”zur Verteidigung”, vaan sen lisäksi ”zur unmittelbaren Abwehr eines sonstigen Angriffs auf die Grundlagen des Gemeinwesens”. Ks. ehdotuksesta ja sen kritiikistä esim. Heribert Prantlin artikkeli Süddeutsche Zeitung 3.1.2007, Schäublen kirjoitus Der Tagesspiegel 5.1.2007, Justus Leichtin kirjoitus 9.1.2007 – http://www.wsws.org/de/2007/jan 2007/scha-j09.shtml sekä Baijerin sisäministerin Günter Becksteinin haastattelu Frankfurter Allgemeine Zeitung 20.3.2007.

[9] Lain säätämistä poikkeuslakina (jollei sitä hylätä) esitettiin vastalauseissa, jotka vasemmistoliiton ja vihreiden edustajat yhteisesti liittivät kumpaankin valiokunnan lausuntoon (PeVL 10/2005 vp ja PeVL 23/2005 vp).

tännössään soveltanut tavoitteiltaan sinänsä tervettä poikkeuslakien välttämisen periaatetta. Ajatuksena on se, että puhtaasti kansalliselta pohjalta lähteviä poikkeuslakeja ei enää tulisi säätää muutoin kuin erityisen painavista syistä. Kyseessä ei kuitenkaan ole perustuslaissa säädetty rajoitus, vaan valtiosääntöpoliittinen periaate. Poikkeuslakeja voidaan siten säätää myös puhtaasti kansalliselta pohjalta esiin nousseissa kysymyksissä, kuten on ilmennyt esimerkiksi sotilaallista kriisinhallintaa koskevan lakiehdotuksen käsittelyssä (PeVL 6/2006 vp; 3.3.2006). Ironista olisikin, jos juuri perustuslakinormiston selkeydellä ja perusoikeusnormien reaalisuudella perusteltu poikkeuslakien välttämisen periaate vietäisiin niin pitkälle, että se käytännön vaikeissa tilanteissa johtaisi lain säätämismahdollisuuden säilyttämiseksi perusoikeuksien suojaa vesittäviin tulkintoihin.

Saatetaan ehkä kysyä, mitä etua yksilön oikeuksien kannalta on sillä, että viranomaisten toimivaltuudet joudutaan säätämään poikkeuslailla tavallisen menettelyn noudattamisen sijasta, kun lopputulos on yksilön kannalta kuitenkin sama: oikeuksia rajoittavat valtuudet tulevat säädetyiksi. Sillä, että tietynlaisten valtuuksien säätämisen katsotaan edellyttävän poikkeuslakimenettelyä, voi yksilön oikeuksien suojan kannalta kuitenkin olla kaksi merkittävää etua. Pakko käyttää poikkeuslakimenettelyä merkitsee aina määräenemmistövaatimusta ja edellyttää usein käytännössä juuri lain kiireelliseksi julistamiseen vaadittavaa viiden kuudesosan enemmistöä annetuista äänistä. Korkea määräenemmistövaatimus taas ei merkitse vain periaatetason hyvää ajatusta poikkeuksellisten valtuuksien kytkemisestä mahdollisimman laajaan kansanvaltaiseen hyväksyntään, vaan käytännössä usein myös aivan konkreettista tarvetta rajoittaa esim. kaavaillut perusoikeuksiin puuttumiset niin suppeiksi, että laille voidaan saada tarvittava kannatus.

Toinen ainakin tapauksittain ilmenevä etu liittyy siihen vaikutukseen, mikä perustuslakivaliokunnan omaksumilla tulkinnoilla on valiokunnan myöhempiin tulkintakannanottoihin tai ylipäänsä lainsäädäntökäytännössä omaksuttuihin käsityksiin. Jos valiokunta jossain epäselväksi katsotussa asiassa omaksuu tulkinnan, joka sallii ko. lain säätämisen tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä, tällainen ”väljä” tulkinta miltei väistämättä jotenkin ohjaa valiokunnan myöhempiä tulkintoja vastaavanlaisissa kysymyksissä. Jos taas valiokunta tuollaisessa tilanteessa omaksuu tulkinnan, jonka mukaan ko. laki on säädettävissä vain poikkeuslakina, myös tällainen ”tiukka” tulkinta väistämättä jotenkin ohjaa myöhempiä tulkintaratkaisuja. Perustuslakivaliokunnan tulkintalinjat, joilla suomalaisessa käytännössä on oleellinen vaikutus esim. perusoikeussäännösten tosiasialliseen merkitykseen, muodostuvat yksittäisistä tulkintavalinnoista ja niiden yleensä varsin johdonmukaisesta seuraamisesta myöhemmissä tulkintaratkaisuissa. Yksilölle perusoikeuksista tosiasiassa koituvan suojan kehittämisen ja kehittymisen kannalta voivat ”tiukan” tulkinnan ja poikkeuslain säätämisen hyväksymisen yhdistävät kannanotot tapauksittain olla suotuisampia kuin kannanotot, joissa ”väljään” tulkintaan päädytään ehkä osaksi juuri poikkeuslakimenettelyn välttämisen vuoksi.

Toinen ekskurssi

Lentokonekaappauksiin liittyvät pakottaviksi katsotut tilanteet olivat mielenkiintoisen vertailukohdan tarjoavalla tavalla esillä perustuslakivaliokunnassa myös noin 35 vuotta sitten. Lentokonekaappaukset olivat tuolloin aiheuttaneet maailmalla paljon keskustelua ja ehkä paniikkiakin. Niin YK kuin ICAO:kin korostivat tarvetta ryhtyä kaikkiin mahdollisiin toimiin tämän rikollisen toiminnan estämiseksi ja siitä aiheutuvien vahingollisten seuraamusten vähentämiseksi. Myös Suomessa pidettiin tarpeellisena ryhtyä erityistoimiin lentoliikenteen turvallisuuden varmistamiseksi. Hallitus esitti erillistä lakia, jolla annettaisiin lentokenttähenkilökunnalle erilaisia valtuuksia matkustajien ja lentokentille tulevan yleisön valvomiseksi. Valtuudet koskivat lähinnä henkilöiden ja matkatavaroiden tarkastusta ja tietynlaisten esineiden takavarikointia. Valtuudet oli kirjoitettu suhteellisen väljiksi. Hallitus esitti lain säätämistä tavallisena lakina (HE 157/1970 vp).

Esityksestä antamassaan lausunnossa perustuslakivaliokunta totesi mm. (PeVL 2/1971 vp):

> ”Niin kuin lakivaliokuntakin on asiassa antamassaan lausunnossa todennut, on puheena olevan lakiehdotuksen tarkoituksena myöntää viranomaisille kysymyksessä oleviin tarkastustoimenpiteisiin tuntuvasti laajemmat valtuudet kuin poliisi- ja tulliviranomaisilla yleensä on ollut. Viranomaisten toimivallan tällainen laajentaminen merkitsee samalla yksityisen henkilön oikeusaseman heikentämistä siltä osin kuin kysymys on hänen henkilökohtaisen koskemattomuutensa oikeudellisesta suojasta. Luonnollista on, että tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä käsiteltävällä lailla ei voida antaa viranomaisille kuinka pitkälle tahansa meneviä valtuuksia henkilöön kohdistuviin pakkotoimiin. Perustuslakivaliokunnan käsityksen mukaan lakiehdotuksen säännökset antavat viranomaisille niin laajat valtuudet puuttua yksityisen henkilön henkilökohtaiseen koskemattomuuteen, että se voi tapahtua vain perustuslainsäätämisjärjestyksessä käsiteltävällä lailla.”

Laki säädettiin poikkeuslakina. Valiokunnan omaksumalla tulkinnalla oli vaikutusta siihen, millä tavoin valiokunnassa myöhemmin – esimerkiksi joukkoliikenteen tarkastusmaksuja koskevassa asiassa[10] – suhtauduttiin perusoikeussuojaan puuttumisvaltuuksille asetettaviin vaatimuksiin.

Valiokunnan tulkintaratkaisut vuosilta 1971 ja 2005 ovat oman vaiheensa ja tarkasteltavana olleen tilanteen lapsia. Suoria vertailuja ei siten voida tehdä. Voidaan kuitenkin todeta, että perustuslain keskeinen tulkitsija näyttää näissä kahdessa tapauksessa asennoituneen sivullisten oikeuksiin puuttumisen rajoihin hyvin eri tavoin.

* * *

Hard cases make bad law?

A problem of harmonising fundamental rights and anti-terrorism powers in view of two statements by the Constitutional Law Committee of the Parliament of Finland

In Finland the system of controlling the constitutionality of Acts of Parliament has traditionally been based on the idea of prior control, so much so that the possibility of *judicial review*

[10] Ks. PeVL 3/1977 vp ja peruutetun esityksen sijaan annettua uutta esitystä koskenut PeVL 4/1978 vp.

was introduced only in the new Constitution of 2000. A central and undisputed role in the prior control of legislation belongs to the Constitutional Law Committee of the Parliament, to which legislative bills are sent for scrutiny if there are any doubts concerning their constitutionality. In recent times, the number of statements on constitutionality issued by the Committee in a normal parliamentary year has ranged between 50 and 70.

In October 2004, a Bill on the amendment of the Act concerning Executive Assistance given to the Police by the Armed Forces was sent to the Committee. The principal novelty in the bill – and the main concrete question in the article – was the extension of the right of the military to assist the Police also by the application, in certain situations, of armed force beyond personal firearms. According to the bill, this would include the use of the weapons systems of military aircraft or naval vessels and could even mean the shooting down of passenger airliners. To be sure, this was seen as an extreme and improbable case; the use of such force would require compelling reasons to believe that the airliner was to be used as a weapon against large population concentrations or other objects of vital public importance. The Committee, in its report in April 2005, mainly discussed certain other issues connected with the bill and required some changes to be made in it. Concrete proposals for such changes were then submitted to the Committee, which later issued its opinion in another report in June 2005. The Committee referred in general terms to the complexity of the issues involved and criticized the poor preparation of the bill, but came to the conclusion that the latest wording of the bill was constitutionally acceptable.

The bill was perhaps a ”hard case” for the Committee, as there was strong political pressure to get the bill passed without delay. One factor contributing to the pressure seems to have been that the World Championships in Athletics, with all the media attention and large gatherings of people, were to be held in Helsinki in August 2005. The author expresses a rather critical view of the two reports of the Committee. The criticism concerns not so much what was said in the reports, but rather the omissions of the Committee, i.e., what the Committee did not discuss at all or only touched upon with brief comments in very general terms. In the author's view, if the authorities were to be given in concrete legislation the power to shoot down passenger airliners, one could not avoid, in the constitutional assessment of such legal provisions, to discuss concretely the position and rights of the passengers and crew in the airliner – innocent persons facing in a shoot-down a practically certain death. The discussion would inevitably involve such essential questions as the significance of human dignity and the right to life, the inviolability of the core of the basic rights, the limits of emergency powers, the dubiousness of arguments based on numbers of people (violated or protected) and the significance of the level of certainty in assessing the factual preconditions and consequences.

As an interesting point of comparison, the author also refers to and briefly describes a decision by the German Federal Constitutional Court from 15 February 2006. In the decision, the Court declared some newly amended provisions in the Air Travel Security Act, conferring the same kind of powers as the new Finnish Act, to be unconstitutional. The decision was essentially based on considerations of human dignity and the protection of life and personal freedom.

Mikael Hidén
Professor, University of Helsinki

Raimo Immonen

Yritysjärjestelyjen verosuunnittelusta

Johdanto

Professori Kari S. Tikka osoitti väitöskirjassaan ”Veron minimoinnista” (1972) veron kiertämisen rajaamiseksi kaksi kilpailevaa näkökulmaa: formalistis-siviilioikeudellinen ja realistis-taloudellinen näkökulma. Tikka argumentoi jälkimmäiselle näkökulmalle uudenlaisen soveltamisalan. Tikan johtopäätösten myötä verosuunnittelu sai dynaamisen jännitteen, joka on kestänyt näihin päiviin saakka. Oikeuskäytännössä testikohta on ollut veronkiertonormien soveltamiskynnys suhteessa normaaliin laintulkintaan.

Artikkelissa arvioidaan yritysjärjestelyjen verosuunnittelua. Yritysjärjestelyt ovat toimenpiteitä, joilla muutetaan yrityksen omistusrakennetta tai organisoidaan uudelleen yrityksen liiketoimintaa. Rajatummassa mielessä yritysjärjestelyillä voidaan ymmärtää yritysjärjestelydirektiivin (90/434/ETY) kattamia järjestelyjä, joita ovat elinkeinoverolain (EVL) 52 a–52 g §:ssä säännellyt sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintasiirto, osakevaihto sekä eurooppayhtiön ja -osuuskunnan kotipaikan siirtotilanteet (ks. HE 177/1995 vp, HE 193/2005 vp, VaVM 49/1995 vp ja VaVM 41/2005 vp). Näillä järjestelyillä, joita usein kutsutaan varsinaisiksi yritysjärjestelyiksi, on oma, direktiiviperusteinen lainsäädäntöpohjansa. Laajemmassa mielessä yritysjärjestelyjä ovat myös yhtiön purkaminen, joka perinteisesti on toiminut vertailuparina sulautumisen kanssa, sekä yritysmuodon muutokset, jotka puolestaan usein ovat osa rakennemuutoksen toimenpidesarjaa.

Verosuunnittelu elää ajassa: kun yritysten taloudellinen toimintaympäristö muuttuu, myös verosuunnittelun kohdentuminen muuttuu. Verosuunnittelu on vahvasti sidoksissa erityisesti lainsäädäntöympäristön muutoksiin. Yritysjärjestelyjä koskevia verolain säännöksiä muutettiin viimeksi 1.1.2007 lukien (SK 29.12.2006/1424–1426). Nämä muutokset, joilla toisessa aallossa pantiin täytäntöön yritysjärjestelydirektiivin muutosdirektiivin (EY 2005/19/EY) määräykset, koskevat jakautumisen verokohtelun laajentamista kattamaan myös osittainen jakautuminen, osakevaihdon laajentamista koskemaan myös määräysvallan saavuttamisen jälkeen hankittava lisäomistus, sulautumista koskevan säännöksen täsmentämistä eräissä tytäryhtiö- ja sisaryhtiöfuusioissa sekä liiketoimintasiirrossa edellytettävän liiketoiminnan osan nimikkeen vaihtamista liiketoimintakokonaisuudeksi. Lisäksi lakiin lisättiin uusia säännöksiä kiinteän toimipaikan toiseen valtioon siirtymisen vaikutuksista varauksiin ja vahvistettuihin tappioihin. Muutosdirektiivin määräyksistä kiireellisin osa pantiin täytäntöön jo aikaisemmin 1.1.2006 lukien. Lainmuutokset koskivat eurooppayhtiötä ja eurooppaosuuskuntaa (HE 193/2005 vp, VaVM 41/2005 vp).

Osakeyhtiölain muuttaminen viime vuonna (SK 21.7.2006/624) on luonut uudenlaisia tarpeita ja keinoja erityisesti yhtiön pääoman muodostamiseen ja hallintaan. Osakeyhtiölain keinovalikoiman täysimittainen hyödyntäminen vaatii tuekseen – mieluiten verotehokkaita – yritysjärjestelyjä. Yhteisöoikeuden alueella muutoksia on odotettavissa vielä lisää. Suomessa on aloitettu lainvalmistelu pääomayhtiöiden rajat ylittävistä sulautumisista annetun direktiivin (26.10.2005/2005/56/EY) voimaan saattamiseksi, minkä tulee tapahtua viimeistään 15.12.2007. Oikeusministeriö asetti 11.7.2006 työryhmän valmistelemaan lainsäädäntöä rajat ylittävien sulautumisien yhtiöoikeudelliseksi sääntelyksi. Työryhmä antoi mietintönsä 3.1.2007 (OM 2006:23), ja sisällytti mietintöön alkuperäisestä suunnitelmasta poiketen myös rajat ylittäviä jakautumisia koskevan yhtiöoikeudellisen sääntelyn. Mietinnön pohjalta valmistellaan hallituksen esitys.

Yritysjärjestelyjen vaihtoehdot ovat toteutettujen muutosten myötä monipuolistuneet ja kehitys tulee jatkumaan. Erityisesti rajat ylittäviä järjestelyjä voidaan tulevaisuudessa tehdä entistä monipuolisemmin, ja tarjolla tähän on myös verotehokkaita vaihtoehtoja. Kuten tunnettua, EVL:iin otettiin jo vuonna 1995 osana yritysjärjestelysäännöksiä optio veroneutraalin sääntelyn soveltamiseksi maan rajat ylittäviin sulautumisiin ja jakautumisiin siinä vaiheessa, kun nämä ovat operatiivisesti mahdollisia.

Jos verosuunnittelun yleisyyden mittarina pidetään maassa tapahtunutta veroasiantuntijoiden lukumäärän kasvua, elämme eittämättä verosuunnittelussa kiivasta kukoistuskautta.

Verosuunnittelun kohdentuminen

Suunnittelutasoja yritysjärjestelyissä ovat liiketoiminnan ja omistuspohjan uudelleenjärjestelyt.

Verosta tulee säätää lailla. Tämä legaliteettiperiaate on säädännäisesti vahva (perustuslaki 85 §). Verojärjestelmä ei kuitenkaan ole rakenteellisesti täysin koherentti, eikä kaikkia taloudellisesti samoihin premisseihin perustuvia vaihtoehtoja välttämättä tai edes lähtökohtaisesti kohdella verotuksessa samanarvoisesti. Tästä jännitteestä on perinteisesti syntynyt tarve suunnitella verotusta ja arvottaa erilaisten vaihtoehtojen verotehokkuutta. Perustarve suunnitteluvaihtoehtojen vertaamiseen syntyy siitä, että osa yritysjärjestelytilanteista on tarkoituksellisesti säädetty neutraaleiksi. Tietyt edellytykset täyttävät uudelleenjärjestelyt voidaan toteuttaa ilman, että niistä aiheutuu välittömiä veroseuraamuksia järjestelyihin osallisille yhteisöille tai niiden osakkaille. Tällaiset veroneutraalit vaihtoehdot ovat selviä poikkeustilanteita, ja yritysten kannalta yleensä tavoiteltavia.

Suomessa verosuunnittelusta ei ole nimenomaista säännöstä, vaan verosuunnittelun sääntely ikään kuin hahmotetaan negaationa: verovelvollinen voi valita verolain tarjoamista vaihtoehdoista itselleen sopivan vaihtoehdon, ellei tilanteeseen tule sovellettavaksi veron kiertämistä koskeva säännös. Tällaisella sopivuudella voidaan ymmärtää verovelvolliselle verotaloudellisesti tarkoituksenmukaista vaihtoehtoa. Näitä veron kiertämistä koskevia säännöksiä on tuloverotuksen alueella pääasiassa neljä: verotusmenettelylain (VML) 28 §, VML 29 §, VML 31 § ja EVL 52 h §.

VML 28 §:ää voidaan luonnehtia varsinaiseksi veronkiertosäännökseksi. VML 29 §:n säännös peitellystä osingosta on soveltamisperusteiden osalta sinällään itsenäinen ja rajattu, mutta sitä on kuitenkin oikeuskäytännössä sovellettu myös samanaikaisesti VML 28 §:n kanssa. VML 28 §:n kautta on ensin haettu peruste normaalista verokohtelusta poikkeamiseen ja sen jälkeen VML 29 §:n kautta on verokohtelu kohdennettu peitellyksi osingoksi. Yhdistelyä alettiin erityisesti käyttää nk. taseyhtiöjärjestelyissä (esim. KHO 1996 B 534, 1997:101 ja 1997:102). Näissä tilanteissa VML 28 §:n nojalla arvioitiin järjestelyihin liittyviä liiketaloudellisia perusteita. Kun järjestelyt olisivat olleet ilman verointressiä jokseenkin tarkoituksettomia, ne katsottiin tehdyiksi siinä tarkoituksessa, että omistajille saatiin irrotetuksi varoja osingon verokohtelua välttäen. Samaa kumulaatiota on sovellettu nk. sisäisissä kaupoissa (KHO 1997:77). Viimeksi viitatusta ratkaisusta voidaan kuitenkin havaita selvä ymmärtämys liiketaloudellisesti perusteltuja transaktioita kohtaan, vaikka ne kuuluisivat samaan toimenpidesarjaan.

VML 31 § puolestaan on markkinaehtoisuuden periaatteeseen perustuva siirtohinnoittelusäännös, jolla on oma soveltamisalueensa nk. etuyhteystilanteissa.

EVL:n varsinaisiin yritysjärjestelyihin sovelletaan erityisnormina EVL 52 h §:n säännöstä. Koska tämän säännöksen lainsäädäntöperusteena on yritysjärjestelydirektiivi, joka ei lainkaan määrää peitellyn osingon veroseuraamuksesta, ei EVL 52 h §:n kanssa voida samalla tavalla käyttää normikumulaatiossa VML 29 §:ää. Soveltamisketjussa EVL 52 h §:llä on etusija. Tämä tarkoittaa sitä, että EVL 52 h §:n nojalla arvioidaan ensin, voidaanko EVL 52 a–52 g §:n soveltaminen järjestelyyn evätä. Jos arvioinnissa päädytään siihen, että näitä säännöksiä ei voida soveltaa, verotusta toimitettaessa järjestelyyn sovelletaan kutakin tilannetta koskevia normaaleja verotusperiaatteita. Tavallisesti kysymys koskee silloin luovutuksen verottamista, mutta tässä yhteydessä tutkitaan myös VML 29 §:n soveltaminen (ks. jakautumisesta KHO 1999:63).

Oikeuskäytännössä ei ole, ainakaan julkaistuissa ratkaisuissa, sovellettu kumulaationa VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n säännöksiä. Tähän olisikin hankalaa löytää tyydyttävää argumentaatiota sen vuoksi, että EVL 52 h §:n säännös on erityisnormi, jolle on säädetty oma, rajattu soveltamisalueensa. Toisaalta voidaan helposti hahmottaa sellaisia sarjatoimia, joissa on osia sekä VML 28 §:n että EVL 52 h §:n soveltamisalueelta. (Ks. toimenpideketjuista esim. Immonen, Raimo, Yritysjärjestelyt (2006), s. 418.)

VML 28 §:llä onkin lähinnä täydentävä rooli tilanteissa, joissa EVL 52 h § ei kata kaikkia sarjatoimen osia. EVL 52 h § toimii linkkinä yritysjärjestelydirektiivin voimaanpanossa. Tätä taustaansa vasten arvioituna EVL 52 h § näyttäisi ainakin jossain määrin antavan soveltamisalueensa (sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintasiirto ja osakevaihto) sisässä tilan laajemmalle veronkiertämispuuttumiselle kuin mihin VML 28 §:n nojalla voitaisiin päästä. Tähän viittaavat lain esityöt: hallituksen esityksessä EVL 52 h §:ään asetettiin odotuksia siitä, että sen avulla puuttuminen transaktioon olisi tehokkaampaa kuin VML 28 §:n avulla oli mahdollista. Lakiteknisestihän olisi voitu tehdä niinkin, että yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoartiklaan 11 sisältyvä optio olisi toteutettu VML 28 §:n kautta, säätämättä nimenomaista erityisnormia.

> Ks. HE 177/1995 vp: ”Suomessa ei tällä hetkellä ole direktiivissä tarkoitettua veronkiertosäänte-lyä. Verotuslain 56 §:n (74/87) veronkiertosäännöksen avulla ei käytännössä ole juuri voitu puuttua ilmeisiin veronkiertotapahtumiin silloin, kun verokohtelu on laissa kytketty yritysjärjestelyssä käytettyyn menettelytapaan. Lainsäädännön tarkoitus on jäänyt tulkinnassa tällöin taka-alalle. Esimerkiksi sulautumiseen liittyviä veroetuja ei ole katsottu voitavan evätä silloin, kun järjestelyssä on käytetty sulautumismenettelyä, vaikka sulautumiselta ilmeisesti puuttuisikin liiketaloudellinen tarkoitus.”

Normaalista laintulkinnasta poikkeava verokohtelu

Kun yritysjärjestelyjen verosuunnittelualuetta arvioidaan veron kiertämisen kannalta, saadaan seuraavanlainen kysymyksenasettelu:

– Mitkä edellytykset yritysjärjestelyn tulee täyttää normaalin laintulkinnan soveltamiseksi?
– Milloin yritysjärjestelyn normaali laintulkinta voidaan ohittaa ja järjestelyä verottaa veron kiertämisenä?

Yritysjärjestelyihin liittyvät säännökset EVL 52 a–52 g §:ssä ovat hyvin muotorikkaita. Yritysjärjestelyjä koskevan sääntelyn tarkoituksena on varmistaa se, ettei verotus muodosta estettä toteutettaessa liiketaloudellisin perustein toimeenpantavia järjestelyjä, joissa on kysymys yritysrakenteiden muokkaamisesta, toiminnan uudelleenorganisoinnista tai rationalisoinnista. Oikeuttaakseen normaalista verokohtelusta poikkeavan verokohtelun järjestelyn tulee täyttää tietyt erityiset kriteerit. Asia voidaan ilmaista niin, että järjestelyn tulee sopia asianomaisessa lainkohdassa määrättyyn muottiin. Suunnittelutarve johtuu aluksi siis siitä, että järjestelyn taloudelliset premissit tulisi saada sovitetuiksi verolain kehikkoon.

Verolain kehikko ei ole yhtenevä osakeyhtiölain kanssa. Sulautuminen ja jakautuminen on säännelty osakeyhtiölaissa väljemmin kuin verolaissa. Eroja on lähinnä sulautumisessa ja jakautumisessa annettavan vastikkeen laadussa ja rahavastikkeen käyttöalassa. Osakeyhtiölaki ei puolestaan tunnista liiketoimintasiirtoa tai osakevaihtoa. Näillä tarkoitetaan osakeyhtiölain näkökulmasta tietynlaisia apporttiperusteisia osakeantijärjestelyjä.

Verosuunnitteluun tulee perusjännite yhteisölain ja verolain erilaisesta sääntelystä. Kysymys on tällöin normaalista laintulkinnasta eli siitä, että järjestelyyn sovelletaan EVL 52 a–52 g §:n säännöksiä vain edellyttäen, että kyseisessä lainkohdassa määrätyt soveltamiskriteerit täytetään. Sen jälkeen, kun nämä kriteerit on täytetty, voidaan EVL 52 h §:n nojalla poiketa normaalista laintulkinnasta. Tästä seuraa, että ensisijainen suunnittelutarve syntyy järjestelyn sisällön rakentamisesta niin, että EVL 52 a–52 g §:ssä säädetyt edellytykset täytetään. Oikeuskäytännössä on erityisen paljon otettu kantaa liiketoimintasiirtoon, jonka osalta liiketoimintakokonaisuuden erottaminen on hyvin kasuistinen ratkaisu. EVL 52 d §:ää sovellettaessa taloudellisen omavaraisuuden arvioinnissa on samansuuntaisia liiketaloudellisia kriteerejä kuin EVL 52 h §:n soveltamisessa, mutta kysymys kuitenkin on vielä normaalista laintulkinnasta (ks. yritysjärjestelydirek-

tiivin tulkinnasta liiketoimintasiirtoa koskeva ratkaisu C-43/00 Andersen & Jensen ApS v. Skatteministeriet, jossa siirron ei katsottu rahoituspohjan ohuuden vuoksi täyttävän hyväksyttävällä tavalla toimialan kriteerejä eikä perusteena tarvinnut käyttää veronkiertoartiklaa).

EVL 52 h §:n säännös on rakentunut kahdessa vaiheessa. Ensin veronkiertosäännös sai lainpaikaksi EVL 52 g §:n, joka myöhemmin vaihdettiin EVL 52 h §:ään. Aineellinen sisältö ja sääntelyn oikeutus perustuvat yritysjärjestelydirektiivin 11 artiklaan, joka oikeuttaa jäsenvaltion epäämään järjestelyn normaalin, jatkuvuusetuun perustuvan verokohtelun, jos on ilmeistä, että sulautumisen, jakautumisen, liiketoiminnan siirron tai osakkeiden vaihdon yksinomaisena tai pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen. Veronkiertotarkoitukseen viittaa se, ettei järjestelyä voida osoittaa suoritetuksi hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, joita voivat muun muassa olla toiminnan uudelleenjärjestely tai rationalisointi. Hallituksen esityksessä (HE 177/1995 vp) säännöksen soveltamisalaa hahmotettiin nimenomaisesti suhteessa direktiivin tavoitteisiin edistää liiketoiminnallisesti perusteltuja yritysjärjestelyjä. Tämä tausta antaa peruspohjan EVL 52 h §:n tulkintaan. Säännöksen sanamuodossa ei ole suoraan kirjoitettuna olettamarakennetta, mutta lain perusteluissa tämä rakenne tulee selvästi esille. Hallituksen esityksessä arvioinnin ydin hahmotetaan näin:

> ”Mikäli ei voida osoittaa, että yritysjärjestely perustuisi yhteenkään merkittävään liiketaloudelliseen syyhyn, olisi lain tarkoituksen vastaista liittää toimenpiteisiin verotuksen keskeisistä periaatteista poikkeava, edullinen verokohtelu.”

Säännöksen soveltamisrajoja täsmennettiin valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 49/1995 vp), jossa erityisesti arvioitiin toimenpideketjujen merkitystä sekä toimenpiteiden liiketaloudellista perustaa. Valiokuntamietinnössä todetaan nimenomaisesti, ettei veronkiertosäännöksen tarkoitus ole estää normaalia verosuunnittelua, vaan tarkoituksena on torjua etujen myöntäminen silloin, jos järjestely toteutetaan puhtaasti verotuksellisista syistä tai verotukselliset tekijät ovat pääasiallisin syy koko järjestelyn toteuttamiseen. Mietinnössä tällaista menettelyä luonnehditaan perusteettomien veroetujen tavoittelemiseksi, mikä ei valiokunnan mielestä sovellu neutraalin verotuksen ajatteluun, jonka avulla yritetään poistaa verotuksen merkitystä operaatioilta. Valiokunnan mietinnössä todetaan edelleen, että veron välttämistarkoitukseen voi viitata esimerkiksi erilaisten keinotekoisten apuyhtiöiden perustaminen, useiden perättäisten yritysjärjestelytoimenpiteiden tekeminen, yhtiöitetyn toiminnan lopettaminen pian siirron jälkeen tai esimerkiksi liiketoiminnan siirron tai osakkeiden vaihdon jälkeen siirrossa saatujen varojen tai osakkeiden nopea edelleen myyminen.

Valiokunnan mietinnössä arvioidaan mielenkiintoisella tavalla edellä viitattua liittymää VML 28 §:ään (aikaisemmin VerL 56 §), ja siinä todetaan, että VML 28 §:n säännös ei käytännössä ollut riittävän tehokas torjumaan perusteettomien veroetujen hankkimista yritysjärjestelyjen yhteydessä:

> ”Erityisesti silloin, kun kysymyksessä on tiettyyn yhtiöoikeudelliseen menettelyyn, kuten sulautumiseen ja jakautumiseen sidottu verosääntely, veroedut on myönnetty lähes poik-

> keuksetta muodollisesti oikein toteutetuissa operaatioissa lain tarkoituksen jäädessä taka-alalle. Yritysjärjestelyä koskevien säännösten kannalta on epätyydyttävää, että veroedut myönnetään silloinkin, kun esimerkiksi sulautuminen on tosin muodollisesti oikein toteutettu, mutta se on kuitenkin tehty sellaisissa olosuhteissa, jotka ovat vastoin verosäännösten ratiota."

Kun yritysjärjestelydirektiivin muutosdirektiivin määräyksiä pantiin Suomessa täytäntöön, ensi vaiheessa eurooppaosakeyhtiön ja -osuuskunnan verokohtelun osalta, täsmennettiin samassa yhteydessä myös EVL 52 g §:n sanamuotoa ja muutettiin pykälänumeroinniksi EVL 52 h § (HE 193/2005 vp ja VaVM 41/2005 vp). Alkuperäinen sanamuoto EVL 52 g §:ssä oli erilainen kuin yritysjärjestelydirektiivin 11 artiklassa, vaikka alun perin näytetään ajatellun, että eroa direktiiviin ei olisi. EVL 52 g §:n sanamuodon mukaan verokohtelusta saatiin poiketa, jos järjestelyn yksinomaisena tai pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen tai verotuksen välttäminen. Hallituksen esityksessä HE 193/2005 vp ehdotettiin, että sanamuotoa muutetaan vastaamaan direktiivin sanamuotoa. Tarkoitus oli, että sanamuoto mahdollistaisi veronkiertosäännöksen soveltamisen myös sellaisissa tilanteissa, joissa veronkiertotarkoitus on yksi järjestelyn pääasiallisista tavoitteista, ilman että joudutaan arvioimaan sitä mikä järjestelyn syistä on tärkein. Samalla todettiin, että "ehdotettu muutos ei käytännössä juurikaan lisänne säännöksen soveltamistapauksia".

Eduskuntakäsittelyssä kannettiin asiantuntijakuulemisessa huolta säännöksen soveltamisperusteiden laajenemisesta. Sanamuotomuutos antaa tähän viitteitä, koska ilmaus "yksinomaisena tai pääasiallisena tarkoituksena" on luettuna selvästi suppeampi kuin "yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena". Valiokunta (VaVM 41/2005 vp) otti mietinnössään kantaa tähän huoleen ja piti aiheellisena selventää yritysjärjestelysäännöksiä koskevan veronkiertosäännöksen laajentuvaa soveltamisalaa. Tämän mukaisesti mietinnössä korostetaan sarjatoimien kokonaisharkintaa ja liiketaloudellisia taustasyitä, ja siinä lisäksi täsmennetään erästä keskeistä arvioinnissa huomioon otettavaa tekijää: veronkiertämisnormi ei laukea vain siitä syystä, että liiketoimella saavutettu veroetu on määrältään suuri. On sinällään tietenkin ymmärrettävää, että käytännön verotustoiminnassa suuri veroetu lisää tarvetta arvioida veronkiertämisen olosuhteita. Veronkiertämisnormin soveltaminen kuitenkin edellyttää liiketaloudellisten tavoitteiden arviointia ja näiden riittävää painoa järjestelyn syinä. Jos järjestely rakennetaan näiden varaan, veronkiertonormi ei laukea. Näin arvioituna EVL 52 h § varmistaa yritysjärjestelyjä koskevan sääntelyn perimmäistä tavoitetta edistää liiketaloudellisin perustein toimeenpantavia järjestelyjä. EVL 52 h § ohjaa arvioimaan järjestelyn motiiveja, ja se toimii näin ennakolta estävällä tavalla.

EVL 52 h § ei määrää näyttövelvollisuuden jakautumisesta. Yleisten periaatteiden nojalla ensisijainen näyttövelvollisuus säännöksen soveltamisesta on verotuksen toimittajalla/veronsaajalla. Näyttötaakkaa ei ole nimenomaisesti käännetty, kuten VML 28 §:ssä, mutta, kuten edellä todettiin, säännökseen on rakennettu presumptio. Koska liiketaloudellisten syiden matala painoarvo oikeuttaa veronkieronormin soveltamiseen, on verovelvollisen intressissä luonnollisesti tuoda selvitystä näistä tekijöistä, ja tätä tulee myös edellyttää. Olisi vaikeasti

perusteltavissa, että verotuksen toimittajan tai veronsaajan tulisi aina esittää näyttö negatiivisesta seikasta, siitä, että verovelvollisen transaktio *ei perustu* liiketaloudellisiin syihin. Tällainen näyttötaakan jako olisi probatio diabolica, ehkä mahdotonta. Verrattuna VML 28 §:ään, jossa näyttötaakka on jo sanamuodon mukaan käännetty, EVL 52 h §:ssä kysymys on näin ollen tosiasiallisen, presumption murtavaa vastanäyttöä koskevan selvitysriskin ohjautumisesta verovelvolliselle.

Yritysjärjestelydirektiivi koskee rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä. Kun samat periaatteet säädettiin Suomessa koskemaan sekä rajat ylittäviä että kansallisia järjestelyjä, on luontevaa lähteä siitä, että myös EVL 52 h §:n tavoitteellisuutta tulee arvioida samalla tavalla näissä tilanteissa. Tällöin korostuu eurooppaoikeudellinen teleologinen tulkinta.

Oikeuskäytännön linjauksia

Yritysjärjestelyjä koskeva oikeuskäytäntö on ollut hyvin runsasta, mutta praksis pääasiassa koskee EVL 52 a–f §:n normaalia tulkintaa eli edellä viitattua muottia. Veron kiertäminen on ollut vähemmän esillä. Julkaistussa praksiksessa on kuitenkin muutama ratkaisu, joiden perusteella myös EVL 52 h §:n tulkintaan saadaan suuntaa. Tilanteet ovat olleet tyypillisesti vaiheittaisia sarjatoimia, joissa on käytetty hyväksi yrityskokonaisuuden ja varallisuuden hajauttamista jakautumalla. Jakautuminen onkin jatkuvuushyödyn kannalta kriittisin tilanne, koska siinä yhtiökokonaisuus pilkotaan. Toisaalta jakautuminen on luonteva keino hakea uudentyyppisiä rakenteita.

Oikeuskäytännössä on rajattu jakautumisen motiiveja. Hyväksyttävää on jakaa yrityskokonaisuus osiin ja tavoitella toimintojen tehostumista tai esimerkiksi selkeämpää yrityskaupan asetelmaa. Veron kiertäminen on liitetty elinkeinotoimintaan liittymättömän varallisuuden irrottamiseen. Ongelmat ovat tältä osin kohdistuneet siihen tapaan, jolla omistuksen verotuksellista jatkuvuutta hyödynnetään. Jakautumista ei esimerkiksi ole mahdollista käyttää ”astinlautana” ansiotulon muuntamisessa pääomatuloksi.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen EVL 52 h §:n soveltaminen nousi tapausparissa, joissa molemmissa oli kohdeyrityksenä tilintarkastusyhteisö ja niissä oli samansuuntainen liiketaloudellinen tavoite. Ratkaisussa KHO 1999:2 jakautuminen hyväksyttiin. Jakautumista perusteltiin tapauksessa sillä, että yhtiörakenteen hajauttaminen palveli pääomarakenteen muuttamista niin, että se tekisi mahdolliseksi järkevän osakaspolitiikan ja asiantuntijarekrytoinnin toteuttamisen.

Tapausparissa KHO 1999:63 sen sijaan sovellettiin silloista EVL 52 g §:n säännöstä. Perusteluna oli se, että pääasiallisena tarkoituksena jakautumisjärjestelyssä oli veron kiertäminen. Tähän katsottiin viittaavan sen, että jakautuvan yhtiön varat jaettiin kahdelle uudelle yhtiölle niin, että toinen yhtiö sai likvidin rahoitusomaisuuden ja muun tällaisen nk. passiivivarallisuuden. Ratkaisevana ilmeisesti pidettiin osingonjaon ja luovutusvoiton erilaista verokohtelua sekä sitä, että toimintaa jatkettiin vain toisessa yhtiössä. Kun toinen yhtiö ilmoitettiin puret-

tavan jonkin ajan kuluttua jakautumisesta, purkamisessa oli mahdollista saada pääomatulona verotettava luovutusvoittona verotettava luovutusvoitto. Ilman jakautumista varojen realisointi jakautuvassa yhtiössä ja varojen ottaminen omistajille osinkona olisi tullut verotetuksi merkittävältä osalta ansiotulona. Tähän nähden liiketaloudelliset tavoitteet, jotka ratkaisussa sinänsä myönnettiin, tavallaan vesittyivät (”Tuosta tavoitteesta huolimatta esitetyin tavoin toteutettavien järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena katsottiin olevan veron kiertäminen tai verotuksen välttäminen”). Moitittavuus liittyi siten osakkaiden henkilökohtaisiin verointresseihin, joiden edistämiseen jakautuminen ei ollut, siihen liitetty jatkuvuusetu huomioon ottaen, hyväksyttävä keino.

Samanlainen kysymyksenasettelu on toistunut monissa verotuskäytännön tapauksissa. KVL:n ennakkoratkaisukäytännössä jakautuminen on ollut esillä useammissa tapauksissa, joissa jakautumisella on pyritty hajauttamaan yrityskokonaisuus aktiivista liiketoimintaa jatkavaan yhtiöön ja passiivivarallisuutta hallinnoivaan yhtiöön. Tällainen tavoite on lähtökohtana ollut hyväksyttävä ja se on ollut linjassa jakautumista koskevan sääntelyn ration kanssa. Aivan selvä oikeustila ei ole sen suhteen, miten pitkälle hyväksyttävä liiketaloudellinen tavoite, organisatorinen hajauttaminen, kantaa sellaisissa tilanteissa, joissa passiivivarallisuus on tarkoitus irrottaa omistajille. Viitatussa ratkaisussa KHO 1999:63 tällaisesta mahdollisuudesta kerrottiin ennakkoratkaisuhakemuksessa ja esillä oli tavoitteellinen viiden vuoden aikajänne.

KHO:n ratkaisussa 1999 taltio 1790 (ei julk.) jakautuvasta yhtiöstä siirrettiin toiseen uuteen yhtiöön vain varoja ja toiseen sekä varoja että velkoja. Veronsaajan väite veron kiertämisestä ei menestynyt KHO:ssa.

Keskusverolautakunta (KVL) on antanut useampia julkaisemattomia ratkaisuja tilanteista, joissa kysymys on ollut tämän tyyppisestä taseen leikkaamisesta aktiivi- ja passiiviosaan (KVL 1999/118, 1999/123, 1999/125 ja 1999/137). Ongelmat näyttävät erityisesti liittyvän jakautumisen jälkeisiin toimiin. KVL on ratkaisukäytännössään irrottanut jakautumisen arvioinnin ja jakautumisen jälkeisen toiminnan arvioinnin toisistaan. Ratkaisussa KVL 2000/65 varsinaista liiketoimintaa jatkamaan perustettiin kaksi yhtiötä ja lisäksi perustettiin yksi yhtiö hallitsemaan sijoitusvarallisuutta. Jakautuminen hyväksyttiin, mutta kysymys peitellystä osingosta jätettiin ennakkoratkaisuna avoimeksi ja ratkaistavaksi siinä yhteydessä, jos sijoitustoimintaa jatkava perustettu yhtiö purettaisiin tai sen osakkeet luovutettaisiin jakautumisen jälkeen. Peitellyn osingon arviointi tehtäisiin näin ollen VML 29 §:n normaalien soveltamiskriteerien nojalla. Tämä tulkintalinja näyttää vakiintuneen verotuksessa ja sitä on myös sovellettu verovirastojen ennakkokannanotoissa.

Jakautumisen käyttäminen esivaiheena omien osakkeiden hankkimisessa on ollut esillä ratkaisussa KVL 30/2001 (ei muutosta KHO 17.10.2001 taltio 2512). Tapauksessa yhtiö jakautui kahdeksi yhtiöksi, joista toinen jatkoi jakautuvan yhtiön liiketoimintaa ja toinen yhtiö sai lähinnä passiivivarallisuutta. Jälkimmäinen yhtiö aikoi hankkia omia osakkeitaan yhdeltä osakkaalta niin, että osakas luopuisi kaikista tämän yhtiön osakkeista. KVL katsoi, että jakautuminen oli hyväksyttävä, ja tästä oli jo saatu aikaisemmin erillinen ennakkoratkaisu. Omien osakkeiden ostamisen tai lunastuksen katsottiin kuitenkin tapahtuvan VML 29.2 §:n olosuhteissa

osingosta menevän veron välttämiseksi pääasiassa sen vuoksi, että jakautumisessa oli jakokelpoiset varat ohjattu systemaattisesti vain toiseen yhtiöön. Perustelujen mukaan se seikka, että omien osakkeiden lunastus tai hankinta yhdeltä yhtiön osakkaalta tapahtuisikin osingosta menevän veron välttämiseksi, ei vielä johtanut siihen, että aikanaan toteutetun jakautumisen yksinomaisena tai pääasiallisena tarkoituksena olisi katsottava olleen veronkierto tai verotuksen välttäminen.

Aikajänne on olennainen ja hankala kriteeri. Säännöksistä on yleisellä tasolla vaikea johtaa mitään karenssiaikaa jakautumisen jälkeisille toimille, koska kysymys on järjestelykokonaisuudesta. Välitön passiivivarallisuuden irrottaminen omistajille yhtiön purkamisen kautta murentaa kuitenkin toteutetun jakautumisen uskottavuutta. Verovelvollisella on korostunut selvitysvelvollisuus siitä, että uuden yhtiön nopea purkaminen ja jakautumisessa siirtyneiden varojen irrottaminen omistajille ovat liiketaloudellisesti perusteltuja. Useinkaan näin ei ole, ja silloin tulee arvioida, onko jakautuminen edistänyt oikeita tavoitteita. Toiminnan jatkuminen vain toisessa vastaanottavassa yhtiössä ei ole jakautumissääntelyn tavoitteen mukaista.

Uuden yhtiön osakkeiden edelleen myyminen on selvästi luontevampi jatkotoimi kuin yhtiön purkaminen ja varojen siirtäminen omistajille. Tämä johtuu jo siitä, että osakkeiden edelleen luovuttaminen on nimenomaisesti otettu huomioon sääntelyssä, jonka mukaan luovutusvoiton verotus lykkääntyy eikä omistusajan katsota katkeavan.

Aikajänne liittyy myös liiketoimintasiirtoihin. Nämä tilanteet ovat tulleet ajankohtaisiksi verolakiin otettujen, verovapaasti luovutettavia osakkeita koskevien säännösten (EVL 6 b §) myötä. Liiketoimintasiirto tarjoaa väylän liiketoiminnan eriyttämiseen verovapaasti luovutettavien osakkeiden muodostamiseksi. Tällainen sarjatoimi voidaan nähdä kahdessa valossa: yhtäältä voisi katsoa, että liiketoimintasiirtoa käytetään EVL 52 d §:n säännökselle vieraassa tarkoituksessa lopullisen verovapaan tulon hankkimiseksi. Tätä tulkintaa voidaan perustella sillä, että yritysjärjestelysäännösten tarkoituksena on lykätä luovutuksen verottaminen siihen ajankohtaan, jolloin vastikeosakkeet luovutetaan, mutta tarkoituksena ei ole tarjota verovapaan tulon väylää.

Toisaalta asia voidaan nähdä niin, että EVL 6 b § säädettiin tietoiseksi poikkeukseksi luovutuksen verottamisesta. Tästä näkökulmasta tulisi pitää erillään liiketoimintasiirto ja sen kautta toteutettava osakkeiden hankkiminen sekä näiden osakkeiden myöhemmin tapahtuva luovuttaminen. Normaalitilanteessa liiketoiminta-apporttia vastaan saadut vastaanottavan yhtiön osakkeet ovat uusia osakkeita, jotka EVL 6 b §:n tarkoittamalla tavalla luovutetaan vuoden omistusajan täytyttyä. EVL 52 d § ei sellaisenaan anna tähän mitään erityistä veroetua. EVL 52 h §:lle ei kovin hyvin saada tilaa, vaikka verovapaa tulo vaikuttaakin vieraalta yritysjärjestelysääntelyn tavoitteiden kannalta. Asiassa on arvioitava kokonaisuutta ja toimenpiteisiin liittyviä liiketaloudellisia syitä.

> EVL 6 b §:n esitöissä ongelma tunnistettiin. Hallituksen esityksessä (HE 92/2004 vp) todetaan, että vaatimus yhden vuoden omistusajasta ennen luovutusta on suhteellisen lyhyt erityisesti ajatellen eräitä yritysjärjestelytilanteita. Esimerkiksi silloin, kun luovutusta on edeltänyt liiketoimintasiirto, tulee huomiota kiinnittää tehtyihin järjestelyihin koko-

> naisuutena. Jos järjestelyille ei ole osoitettavissa liiketaloudellisia perusteita vaan niiden tarkoituksena on lähinnä verosta vapautuminen, tilannetta voidaan verotuksessa arvioida veronkiertosäännös huomioon ottaen myös silloin, kun yhden vuoden omistusaika luovutushetkellä täyttyy.

Yleensä tämänkaltainen yhtiöittäminen esivaiheena konsernin liiketoiminnan osan myymiseksi on liiketaloudellisesti perusteltua. Käytännössä verrataan vaihtoehtoina liiketoimintakauppaa tai osakekauppaa. Jos verovelvollinen liiketoimintakaupan sijasta yhtiöittää liiketoimintakokonaisuuden ja realisoi vuoden omistusajan täytyttyä vastaanottavan yhtiön osakkeet, valintaoikeuden epääminen EVL 52 h §:n nojalla on vaikeasti perusteltavissa. Viitattu valtiovarainvaliokunnan mietinnön lausuma näyttää sen vuoksi ymmärrettävältä enintään niin, että liiketoimintasiirtoon ei puututa, mutta EVL 6 b §:n soveltamisperusteet arvioidaan itsenäisesti. Konstruktio on silloinkin altis kritiikille. EVL 52 h §:n nojalla voidaan evätä vain EVL 52 d §:n soveltaminen, mutta tuon säännöksen nojalla ei voida evätä EVL 6 b §:n soveltamista. Tueksi tarvittaisiin VML 28 §:ää, jonka nojalla katsottaisiin, että kysymys ei voi olla verovapaasti luovutettavista osakkeista sen vuoksi, että osakkeet on hankittu käyttämällä veroneutraalia väylää. Tällainen argumentointi näyttäisi olevan liiallista puuttumista verovelvollisen valintaoikeuteen.

Edellä todettiin, että EVL 52 h §:n juuret ovat yritysjärjestelydirektiivin 11 artiklassa. Tätä artiklaa on arvioitu EY-tuomioistuimen praksiksessa tapauksessa C-28/95 A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Ratkaisu antaa viitteitä myös siihen tapaan, jonka mukaan EVL 52 h §:ää tulee tulkita. Tapauksessa rajattiin osakevaihdon soveltamisaluetta ja siinä otettiin kantaa myös siihen, onko horisontaalinen tappiontasaus artiklassa tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy. Kysymys oli hiljattain perustetusta, itse liiketoimintaa harjoittamattomasta holdingyhtiöstä, jolle osakevaihdolla hankittiin kahden liiketoimintaa harjoittavan yhtiön osakkeet. Molemmat yhtiöt omisti sama yksityishenkilö, rouva Leur-Bloem. Tarkoituksena oli muodostaa konserni, jossa holdingyhtiö olisi emoyhtiönä ja liiketoimintaa harjoitettaisiin kahdessa tytäryhtiössä. Verotuksellinen tavoite liittyi erityisesti tappion hyödyntämiseen tytäryhtiötasolla, mikä edellytti konsernirakennetta. Ratkaisussa vahvistettiin näkemystä siitä, että hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitteellä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua. Ratkaisu antaa viitteitä myös siitä, että yritysjärjestelyillä muodostettu yritysrakenne voi elää ja nopeatkin jatkotoimet ovat mahdollisia, mutta nopeat liikkeet painottavat liiketaloudellisia syitä:

> ”osakkeita vaihtamalla suoritettu sulautuminen tai uudelleenjärjestely, johon liittyy äskettäin perustettu holding-yhtiö, jolla ei ole yritystoimintaa, on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä. Sellaisten yhtiöiden, jotka jo muodostavat taloudellisen ja rahoituksellisen kokonaisuuden, oikeudellinen uudelleenjärjestely voi samaten olla välttämätön tällaisten syiden vuoksi. Ei ole myöskään mahdotonta, että sellaisella osakkeita vaihtamalla suoritetulla sulautumisella, jolla pyritään saamaan aikaan tietty yritysrakenne vain rajoitetuksi ajaksi eikä pysyvästi, voi olla hyväksyttävä taloudellinen syy, vaikka tämä seikka voikin olla veropetokseen tai veron kiertämiseen viittaava aihetodiste – –”.

Direktiivin 11 artiklassa rajattu veron kiertäminen (veropetos tai veron kiertäminen) on EY-oikeudellinen käsite, jota siis tulee arvioida eurooppavero-oikeuden taustaa vasten. Jäsenvaltioiden veronkiertosääntely voi poiketa näistä rajoista, mutta sääntelyn tulee sopusoinnussa suhteellisuuden periaatteen kanssa. Viitatusta ratkaisusta voidaan johtaa seuraavia kriteerejä, jotka vahvistavat myös EVL 52 h §:n tulkintapohjaa:

– järjestely on tutkittava yksittäistapauksittain ja kokonaisuudessaan, veronkiertosäännös ei saa kansallisessa laissa olla mekaaninen automaatti,
– hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitteellä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua; vain verotehokkaan konsernirakenteen aikaansaaminen ei ole riittävä syy artiklan kannalta, ja
– hyväksyttävä taloudellinen syy voi olla olemassa, vaikka järjestelyllä aikaansaatu uusi yritysrakenne olisi luonteeltaan väliaikainen.

Havaintoja

Yritysten verosuunnittelu on monipuolistunut ja liikkuvia osia on merkittävästi enemmän kuin aikaisemmin. Monipuolistuneet yritysjärjestelyvaihtoehdot, yhtiöryppäässä sovelletut siirtohinnat, osakeluovutusten verovapaus, konsernitason voitonjako, konsernissa sovellettava pääomarahoituksen politiikka tms. liiketaloudellisesti relevantit kysymykset heijastuvat verosuunnitteluun. EVL 52 h §:n soveltaminen on toistaiseksi rajoittunut lähinnä toimenpidesarjoihin, joissa jakautuminen muodostaa keskeisen väylän. Eri tilanteissa on eroja. Soveltamisherkkyyttä lisää erityisesti se, jos ketjun loppupäässä yritysvarallisuutta irrotetaan omistajille. Vaikeampaa säännöksen nojalla on puuttua sellaisiin tilanteisiin, joissa omistajat vain realisoivat omistuksensa yhtiössä. Luovutukseen liittyvän verokohtelun lykkääntyminen on yritysjärjestelysääntelyn ensisijainen tavoite, joka on kirjattu nimenomaisena lain sanamuotoon. Oikeustila ei kuitenkaan ole selkeä niiden tilanteiden osalta, joissa veroneutraalin yritysjärjestelyn jälkeen vastikeosakkeet voidaan realisoida verovapaasti. Yritysjärjestelysääntelylle voidaan nähdä luonteenomaisena piirteenä veronmaksun lykkääntyminen myöhempään ajankohtaan (uudelleenjärjestelyt voidaan toteuttaa ilman, että niistä aiheutuu välittömiä veroseuraamuksia järjestelyihin osallisille yhteisöille tai niiden osakkaille, ks. HE 177/1995 vp). Sääntelyssä on tausta-ajatuksena se, että luovutuksesta maksetaan veroa, vain maksuajankohta siirtyy myöhemmäksi. Lakisystemaattisesti on kuitenkin tehty niin, että aikanaan tehdyn luovutuksen veronalaisuutta ei ole asetettu ehdoksi yritysjärjestelyn hyväksymiselle. Vain osakevaihtoa koskevassa säännöksessä (EVL 52 f.3 §) tähän on varauduttu rakentamalla fiskaalinen sulku.

Tällaiseen aikajänteeseen liittyy paitsi aineellinen myös muodollinen, veroprosessuaalinen tekijä, koska luovutustilanne voi tulla verotuksessa arvioitavaksi vasta useiden vuosien kuluttua. Tämä on omiaan häivyttämään yhteyttä rakennemuutoksen ja luovutuksen välillä. EVL 52 h §:n voima lieneekin sen ennakolta estävässä vaikutuksessa, koska jo tietoisuus jatkuvuusedun epäämiseen liittyvästä riskistä johtaa siihen, että toimenpiteitä suunniteltaessa liiketaloudelliset syyt punnitaan ja dokumentoidaan huolellisesti.

* * *

Tax planning in the reorganization of companies

There is a strong culture of tax planning among Finnish companies, and therefore the reorganization of company or business structures is a common practice. Tax law sets certain limits which ought to be taken into account in the planning. The Merger Directive 90/434/EEC was implemented in Finland as of the beginning of 1996. As of 2007, new provisions on partial demergers and the exchange of shares were added into the tax law so as to implement Directive 2005/19/EEC. In Finnish tax law, there is a special anti-abuse provision (Act on Business Taxation, section 52h), constructed on the basis of Article 11 of the Merger Directive. The wording of the anti-abuse provision was changed in 2006 so as to align it more closely to the wording of Article 11. Section 52h of the Act on Business Taxation does not define tax avoidance, but as in the Directive, it states a general right to deny the tax deferral benefits referred to in the preceding sections 52a–52g, if the principal purpose or one of the purposes of the transaction (merger, full or partial demerger, transfer of business activity or exchange of shares) is tax avoidance.

Finnish tax law contains also a general anti-abuse provision (Act on Tax Procedure, section 28), which covers all kinds of transactions and measures that are carried out in order to avoid tax. This provision has been applied for decades and, in general, companies should be aware of the limits set therein and take them into consideration in their tax planning. However, it remains unclear how these two provisions interact, especially in regard of extensive chains of transactions covered by the Directive, but consisting also of other kinds of measure, for instance, the liquidation of one of the new companies after a demerger. Section 52h of Act on Business Taxation has been applied only in a few cases; therefore the efficacy of this anti-abuse provision has not yet been thoroughly proved. This is so especially as concerns the burden of proof regarding valid commercial reasons and the limits of the allowed tax benefits for companies arising from transactions covered by sections 52a–52h of the Act on Business Taxation.

The Finnish Companies Act was amended in 2006. The difference between the Companies Act and the Act on Business Taxation with respect to mergers, full or partial demergers, transfers of business activity and exchange of shares is a relevant problem and makes the planning of these transactions more complicated. From this point of view, the future of tax planning seems challenging.

Raimo Immonen
Professor, Turku School of Economics

Janne Juusela

Pääomasijoitustoiminnan verotus

Johdanto

Pääomasijoittamisella tarkoitetaan pelkistetysti määräaikaisten sijoitusten tekemistä merkittävää arvonnousupotentiaalia omaaviin listaamattomiin yrityksiin.[1] Viimeisen kymmenen vuoden aikana pääomasijoitusmarkkinat ovat kehittyneet voimakkaasti niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Suomessa alan katsotaan varsinaisesti syntyneen 1990-luvun alkupuolella. Tuolloin pääomasijoitusten arvo oli vuositasolla 15–30 miljoonaa euroa. Vuonna 2006 pääomasijoitusten arvo oli yhteensä 347 miljoonaa euroa, ja uutta pääomaa rahastoihin kanavoitiin yhteensä 518 miljoonaa euroa.[2] Euroopassa pääomasijoitusten arvo oli vuonna 2005 yhteensä 47 miljardia euroa.[3]

Tässä kirjoituksessa käsitellään pääomasijoitustoiminnan verotukseen liittyviä kysymyksiä Suomen verolainsäädännön ja viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Päähuomion kohteena ovat kommandiittiyhtiömuotoiset pääomasijoitusrahastot, mutta vertailun vuoksi tarkastellaan myös osakeyhtiömuotoista pääomasijoittamista. Näkökulma on sikäli kotimainen, että tarkastelukohteena on nimenomaan suomalainen rahasto. Toisaalta huomiota kiinnitetään erityiskysymyksiin, joita liittyy suomalaisen rahaston ulkomaisiin sijoittajiin ja suomalaisen rahaston sijoituksiin ulkomaisissa kohdeyhtiöissä.

Lainopillisen näkökulman lisäksi kirjoituksessa tarkastellaan myös nykylainsäädännön kehittämismahdollisuuksia de lege ferenda näkökulmasta. Lainsäädännön kehittämismahdollisuuksien tarkastelussa arviointikriteerinä käytetään ensisijaisesti verolainsäädännön neutraalisuuden periaatetta.[4] Neutraalisuusperiaate on muotoutunut keskeiseksi yleiseksi opiksi Suomen yritys- ja pääomaverotuksessa. Pyrkimys neutraaliin verolainsäädäntöön on ollut johtavana tavoitteena muun muassa kaikissa 1990- ja 2000-luvuilla toteutetuissa yritysverouudistuksissa.[5]

---

[1] Ks. pääomasijoittamisen käsitteistöstä tarkemmin Hidén, Paulus – Tähtinen, Jyrki: Pääomarahastot ja niiden sijoitustoiminta, Talentum (2005) s. 15–18.

[2] Suomen pääomasijoitusyhdistys ry:n lehdistötiedote 20.2.2007.

[3] The European Private Equity and Venture Capital Association – http://www.evca.com.

[4] Neutraalisuusperiaatteesta yleisesti ks. Tikka, Kari S: Veropolitiikka, Lakimiesliiton Kustannus (1990), s. 47–49. Neutraalisuusperiaate voidaan edelleen jaotella mm. yritysmuoto- ja sijoitusmuotoneutraalisuuteen.

[5] Ks. Kilpailukykyiseen verotukseen, Valtiovarainministeriö 12/2002 s. 17–19.

Pääomasijoitustoiminnan käsite verotuksessa

Verolainsäädäntö

Ennen vuoden 2005 yritys- ja pääomaverouudistusta verolainsäädäntö ei tuntenut pääomasijoitustoiminnan käsitettä. Toisin sanoen verolakeihin ei sisältynyt mitään erityissääntelyä koskien pääomasijoitustoimintaa (pääomarahastot tai pääomasijoittajat), vaan siihen sovellettiin kauttaaltaan samoja säännöksiä kuin mihin tahansa elinkeinotoimintaan.

Vuoden 2005 verouudistuksessa – joka osakeluovutusten verotusta koskevilta osilta tuli voimaan jo hallituksen esityksen antamispäivästä 19.5.2004 – pääomasijoitustoiminta saatettiin tietyiltä osin erilaiseen asemaan kuin muunlainen elinkeinotoiminta. EVL 6.1 §:n mukaan osakeluovutusten verovapaus voi koskea ainoastaan ”muun kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan sekä säästöpankin ja keskinäisen vakuutusyhtiön” käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutuksia. Näin pääomasijoitustoiminta rajattiin nimenomaisesti osakeluovutusten verovapauden ulkopuolelle. Rajaus tarkoitti samalla sitä, että luovutustappiot, purkutappiot ja niihin rinnastettavat menetykset jäivät edelleen vähennyskelpoisiksi menoiksi pääomasijoitustoimintaa harjoittaville yhtiöille.

Vuoden 2006 alussa tuli voimaan suomalaisten pääomarahastojen ulkomaisten sijoittajien verotusta koskeva TVL 9.5 §. Säännöksen nojalla yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisen äänettömän yhtiömiehen (sijoittajan) osuus kommandiittiyhtiön tulosta on Suomessa veronalaista tuloa vain siltä osin kuin tulo olisi rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana ollut veronalaista. Samassa yhteydessä lähdeverolakiin lisättiin uusi 3g §, jonka mukaan kommandiittiyhtiö on velvollinen perimään TVL 9.5 §:ssä tarkoitetun lähdeveron äänettömän yhtiömiehen tulo-osuudesta.

Pääomasijoitustoiminnan tai pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön käsitettä ei ole määritelty verolainsäädännössä. EVL 6.1 §:ssä ja TVL 9.5 §:ssä käsitettä käytetään ilman, että sen sisältöä olisi erikseen yksilöity. Käsitteen sisältöä on jossain määrin selvennetty vuoden 2005 verouudistuksen lainvalmisteluaineistossa. Hallituksen esityksen (HE 92/2004 vp) mukaan pääomasijoitustoiminnalla tarkoitetaan ”*varojen sijoittamista kehitysmahdollisuuksia omaaviin kohdeyrityksiin. Tällainen sijoitus tehdään tyypillisesti oman pääoman ehtoisina osakesijoituksina. Pääomasijoittaja ei ole pysyvä omistaja, vaan irtautuu kohdeyrityksestä tietyn määräajan kuluessa. Toiminnan tarkoituksena on kasvattaa ostettujen yritysten arvoa ja saada toiminnalleen tuotto myytävän yrityksen arvonnousun muodossa.*” Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 12/2004 vp) todettiin mm. että ”*pääomasijoitustoiminnalle on tyypillistä se, että toimialalla toimivat ammattimaiset pääomasijoitusorganisaatiot sijoittavat yleensä varojaan julkisesti noteeraamattomiin yrityksiin. Pääomasijoittaja etsii, rahoittaa ja edistää sellaisia korkeiden tuotto-odotusten riskihankkeita, joiden on usein vaikea saada rahoitusta muista rahoituslähteistä. Pääomasijoittajan tarkoituksena on kehittää kohdeyrityksen toimintaa ja edistää yrityksen arvonnousua.*” Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä mainitaan, että pääomasijoitustoiminnan piiriin ei voida katsoa kuuluvan tavanomaiset yritysostot, joita yritys tekee esimerkiksi laajentaakseen toimintaansa uusille aloille. Myöskään konsernin emoyhtiötä, joka omistaa eri aloilla

toimivien tytäryhtiöiden osakkeita – tai konsernin tytäryhtiötä, johon konsernin strategiset omistukset on keskitetty – ei voida pitää pääomasijoitustoimintaa harjoittavina yhtiöinä.[6]

Oikeuskäytäntö

Parin viime vuoden aikana on jo muodostunut jonkin verran oikeuskäytäntöä, jossa on otettu kantaa pääomasijoitustoiminnan käsitteeseen.

KHO:n ratkaisussa 2005:74 oli kyse tilanteesta, jossa kaksi pääomasijoitusrahastoa omisti noin 80 prosenttia konsernin emoyhtiön osakkeista. Emoyhtiö omisti suoraan tai välillisesti useita samalla toimialalla toimivia yhtiöitä. Emoyhtiö ei harjoittanut liiketoimintaa eikä sen palveluksessa ollut henkilökuntaa. Emoyhtiön osakkeenomistajien kesken oli solmittu osakassopimus, jonka mukaan emoyhtiön sijoitusten muodostama kokonaisuus realisoidaan viiden vuoden kuluessa sijoitusten tekemisestä. KHO pysytti KVL:n antaman ennakkoratkaisun ja katsoi, että emoyhtiö harjoitti pääomasijoitustoimintaa EVL 6.1 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Näin ollen emoyhtiön osakeluovutukset olivat veronalaista elinkeinotuloa.

KVL:n ratkaisussa 26/2005 teknologiakeskuksena toiminut osakeyhtiö katsottiin EVL 6.1 §:ssä tarkoitetuksi pääomasijoitustoimintaa harjoittavaksi yhtiöksi. Kyseisen yhtiön liiketoimintaan kuului mm. yrityskehitys, liikeideoiden arviointi, yrityshautomotoiminta sekä alkavien yritysten rahoitusjärjestelyissä avustaminen. Yhtiö oli tehnyt oman pääoman ehtoisia sijoituksia uusiin, pörssissä noteeraamattomiin teknologiayhtiöihin. Omistusosuudet kohdeyhtiöissä vaihtelivat 2,78 prosentista 31,27 prosenttiin. Osakesijoitukset oli tarkoitettu määräaikaisiksi, ja tuotto sijoituksista odotettiin saatavan arvonnousun muodossa osakkeita myytäessä.

KVL:n ratkaisussa 11/2005 oli tarkasteltavana konsernin emoyhtiö, joka vastasi konsernin hallinnosta, konserniyhtiöiden rahoituksesta ja konsernistrategioista. Emoyhtiöstä myös ohjattiin konserniyhtiöiden operatiivista toimintaa. Emoyhtiön palveluksessa oli useita kymmeniä henkilöitä. KVL katsoi, että emoyhtiötä ei sen toiminnan luonne huomioon ottaen ole pidettävä EVL 6.1 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintaa harjoittavana yhtiönä. Osakkuusyhtiön osakkeet, joista emoyhtiön omistusosuus oli 20 prosenttia ja joiden omistus oli pitkäaikaista ja luonteeltaan pysyvää, katsottiin kuuluvan emoyhtiön käyttöomaisuuteen, ja siten niiden luovutusta voitiin pitää verovapaana osakeluovutuksena.

KHO:n ratkaisussa 2007:10 (12.2.2007) oli kysymyksenä, voidaanko kiinteistösijoitustoimintaa harjoittavaa kommandiittiyhtiömuotoista rahastoa pitää sellaisena TVL 9.5 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintaa harjoittavana kommandiittiyhtiönä, jonka rajoitetusti verovelvollisen yhtiömiehen tulosta ei ole velvollisuutta periä lähdeveroa muulta kuin siltä osin kuin tulo olisi rajoitetusti verovelvollisen suoraan saamana ollut veronalaista. Toisin sanoen pääkysymyksenä oli, voidaanko myös kiinteistösijoittamista pitää TVL 9.5 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintana. Kyseessä oleva rahasto toimi samalla juridisella rakenteella kuin mikä tahansa pääomasijoitusrahasto: kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston vastuun-

[6] Ks. myös Heiniö, Seppo: Pääomasijoitustoiminnan verotuksesta, Verotus 3/2006 s. 266–277.

alaisena yhtiömiehenä oli pääomasijoitusyhtiön tytäryhtiö ja äänettöminä yhtiömiehinä rahaston sijoittajat. Rahaston sopimusten mukaan sen toimialana oli sijoitusten tekeminen suoraan tai konserniyhtiöidensä kautta kiinteistöihin ja kiinteistöyhtiöihin. Sijoituskohteet muodostuivat sekä kehittämiskohteista että valmiista kohteista. Sijoituskohteiden hankintahinnasta rahoitettiin keskimäärin 75 prosenttia lainavaroin. Rahaston tavoitteena oli tuottaa yhtiömiehilleen tuottoa kohteista kertyvien vuokratuottojen ja etenkin kohteiden arvonnousun kautta myymällä kiinteistökohteet ennen rahaston toimikauden päättymistä. KHO pysytti KVL:n ratkaisun, jonka mukaan hakemuksessa kuvattua sijoitustoimintaa harjoittaneen rahaston toimintaa oli pidettävä TVL 9.5 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintana.[7]

KHO:n ratkaisussa 2007:11 (12.2.2007) oli kyse siitä, voidaanko ns. rahastojen rahastoa (”fund of funds”) pitää TVL 9.5 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintaa harjoittavana kommandiittiyhtiönä. Kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston, jossa sijoittajat toimivat äänettöminä yhtiömiehinä, toimialana oli sijoitusten tekeminen pääomasijoitustoimintaa harjoittaviin rahastoihin, sijoitusyhtiöihin ja vastaaviin. Sijoitukset tehtiin pääasiassa rahastoihin, jotka sijoittavat kohteisiin Venäjällä ja Itä-Euroopassa. Rahaston toimikausi oli määräaikainen, ja sen tulot muodostuivat pääasiassa sijoituksista irtautumisesta saaduista tuloista. KHO pysytti KVL:n ratkaisun, jonka mukaan hakemuksessa kuvatun rahastojen rahaston oli katsottava harjoittavan TVL 9.5 §:ssä tarkoitettua pääomasijoitustoimintaa.

Samana päivänä kahden edellä kuvatun ratkaisun kanssa annettiin päätös KHO 2007/286 (12.2.2007), jota ei kuitenkaan julkaistu. Siinä oli niin ikään kyse TVL 9.5 §:ssä tarkoitetun pääomasijoitustoiminnan käsitteestä. Pääomarahasto, jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä oli pankin tytäryhtiö ja äänettöminä yhtiömiehinä sijoittajat, teki kansainvälisen rakenteen kautta sijoituksia Venäjällä sijaitseviin kiinteistökohteisiin. Sijoitukset tehtiin ensisijaisesti ns. kehittämiskohteisiin. Rahaston toimikausi oli määräaikainen. Myös tässä ratkaisussa KHO pysytti KVL:n ratkaisun, jonka mukaan hakemuksessa kuvattua rahastoa oli pidettävä TVL 9.5 §:ssä tarkoitettuna pääomasijoitustoimintaa harjoittavana kommandiittiyhtiönä.

Osakeyhtiömuotoinen pääomasijoittaminen

Rahaston verotus

Osakeyhtiömuotoisessa pääomarahastossa sijoittajat toimivat rahaston osakkeenomistajina. Sijoitukset (pääomapanokset) rahastoon voidaan tehdä oman pääoman ja vieraan pääoman ehtoisina instrumentteina. Rahaston operatiivisesta toiminnasta vastaa hallinnointiyhtiö, joka on yleensä pääomasijoitusyhtiön tytäryhtiö. Hallinnointiyhtiön asema järjestetään sijoittajien ja hallinnointiyhtiön välisillä sopimuksilla. Hallinnointiyhtiö voi olla myös osakkeenomistajana rahastossa.

---

[7] Ks. Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I-II (jatkuvatäydenteinen). WSOY. Luku 14.

Osakeyhtiömuotoiseen pääomarahastoon sovelletaan jäljempänä selvitettäviä poikkeuksia lukuun ottamatta normaaleja yritysverotuksen periaatteita. Lähtökohtaisesti rahaston on katsottava harjoittavan elinkeinotoimintaa, jolloin siihen sovelletaan elinkeinoverolain säännöksiä (KVL 203/1991). EVL:n soveltamista voidaan pitää selvänä, mikäli rahasto toimii edellä pääomasijoitustoiminnan käsitteen tarkastelun yhteydessä kuvattujen rahastojen toimintamallilla.[8]

Rahaston tuotot sijoituskohteista muodostuvat yleensä osingoista, koroista ja ennen kaikkea luovutusvoitoista. Osingot kohdeyhtiöistä ovat pääsääntöisesti verovapaita. Toisin sanoen osinkojen kohdalla pääperiaatteena on ketjuverotuksen poistaminen. Poikkeuksena verovapauteen ovat lähinnä sellaiset osingot, jotka saadaan muualla kuin verosopimusmaassa asuvalta kohdeyhtiöltä tai yhtiöiltä, joihin ei jostain syystä sovelleta EU:n emo-tytäryhtiödirektiiviä tai verosopimusta.[9] Ulkomaisten kohdeyhtiöiden maksamista osingoista peritään lähdeveroa lähinnä silloin, kun kyse on ns. portfolio-osingoista eli rahaston omistusosuus kohdeyhtiöstä on tavanomaisesti alle 15 prosenttia.[10] Jos lähdevero peritään, se jää osinkojen verovapauden vuoksi yleensä rahaston lopulliseksi verokustannukseksi.

Kohdeyhtiöstä saatavat korkotuotot ovat normaalia veronalaista elinkeinotuloa osakeyhtiörahastolle. Toisaalta korkomaksut ovat kohdeyhtiön verotuksessa lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia menoja. Ulkomaisten kohdeyhtiöiden maksamista koroista ei yleensä peritä lähdeveroa. Mikäli lähdevero kuitenkin peritään, se voidaan verosopimuksen tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1995/1552) nojalla yleensä hyvittää Suomen verotuksessa.

Selvästi merkittävin tulotyyppi pääomasijoitustoiminnassa on luovutusvoitot. Jo pääomasijoitustoiminnan käsitteeseen sisältyy tavoite pyrkiä saamaan tuottoja luovutusvoittojen muodossa kohteista irtauduttaessa. Kuten edellä kuvattiin, pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön saamat osakeluovutusvoitot ovat aina veronalaista tuloa. Toisin sanoen osakeluovutukset ovat pääomasijoitusyhtiölle veronalaisia silloinkin, kun vastaava osakeluovutus olisi muulle osakkeenomistajalle verovapaa eli kun kyseessä on EVL 6b §:ssä säädetyt edellytykset täyttävä osakeluovutus.[11] Ulkomaisten sijoitusten luovutusvoitoista mahdollisesti perityt lähdeverot voidaan yleensä hyvittää Suomen verotuksessa.[12]

Pääomasijoitustoiminnan rajaaminen verovapauden ulkopuolelle tarkoittaa samalla sitä, että symmetriaperiaatteen mukaisesti osakeluovutusten luovutustappiot, kohdeyhtiöiden purkamisesta aiheutuvat purkutappiot sekä osakkeiden lopulliset menetykset esimerkiksi konkurssin yhteydessä ovat vähennyskelpoisia menoja pääomasijoitustoimintaa harjoittaville

---

[8] Ks. myös KVL 307/1991, jossa toimintaa pidettiin TVL:n piiriin kuuluvana.

[9] Osinkojen verotusperiaatteista ks. Juusela, Janne: Osinkojen ja osakeluovutusten verotus, Talentum (2004) s. 87–109.

[10] Osingon verostatus (suorasijoitusosinko vai portfoliosijoitusosinko) määräytyy verosopimuksen, emo-tytäryhtiödirektiivin ja kansallisen lainsäädännön perusteella.

[11] Verovapaan osakeluovutuksen edellytyksiä ovat (EVL 6b §): osakkeet kuuluvat luovuttajan käyttöomaisuuteen; omistusosuus kohdeyhtiöstä on vähintään 10 %; luovutettavat osakkeet on omistettu vähintään yhden vuoden ajan; kohdeyhtiö ei ole kiinteistöyhtiö; kohdeyhtiö on sellainen EU:n jäsenvaltiossa tai verosopimusmaassa asuva yhtiö, jonka jakamaan osinkoon sovelletaan emo-tytäryhtiödirektiiviä tai verosopimusta.

[12] Lähdevero voi tulla kyseeseen lähinnä kiinteistösijoituksissa.

yhtiöille. Vastaavasti osakeomistuksiin liittyvät saamisten menetykset ovat pääomasijoitustoimintaa harjoittaville yhtiöille edelleen vähennyskelpoisia menoja.[13]

Sijoittajien verokohtelu

Rahaston sijoittaja (osakkeenomistaja) saa rahastosta tuottoa lähinnä osinkona, mutta mahdollisesti myös korkotulona tai luovutusvoittona. Osingot pääomasijoitustoimintaa harjoittavasta yhtiöstä verotetaan samalla tavalla kuin muistakin yhtiöistä saadut osingot. Näin ollen osinko on esim. institutionaalisille sijoittajille (pankit ja vakuutusyhtiöt) 75-prosenttisesti veronalaista tuloa.[14] Muille yhteisömuotoisille sijoittajille osinko on lähtökohtaisesti verovapaata tuloa. Yksityishenkilöiden osinkojen verokohtelu riippuu osinkoa jakavan rahaston nettovarallisuudesta.[15]

Ulkomaisille sijoittajille maksettavista osingoista peritään yleensä lähdevero, mikäli kyse on ns. portfolio-osingosta eli sijoittajan omistusosuus rahaston pääomasta on alle 15 prosenttia. Useimmissa Suomen verosopimuksissa lähdeveron suuruus on 15 %. Mikäli osingot ovat saajalleen verovapaita, Suomessa peritty lähdevero jää sijoittajalle lopulliseksi verokustannukseksi.

Myös korkotulo pääomasijoitusrahastosta on veronalaista tuloa sijoittajille. Korkomaksu on vastaavasti vähennyskelpoinen meno rahastolle. Suomessa ei lähtökohtaisesti peritä lähdeveroa ulkomaille maksettavista korkomaksuista. Rahaston osakkeista luovuttaessa tai rahastoa purettaessa saatava luovutusvoitto on sijoittajalle yleensä normaalisti veronalaista tuloa. Vastaavasti luovutustappio on verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Pääomasijoitusyhtiön osakkeet voinevat vain poikkeuksellisissa tilanteissa olla käyttöomaisuudeksi katsottavia ja siten verovapauden piiriin kuuluvia. Suomessa ei lähtökohtaisesti peritä lähdeveroa ulkomaisten sijoittajien luovuttaessa rahastoyhtiön osakkeita.

Johtopäätöksiä

Pääomasijoitustoiminnan rajaamista osakeluovutusten verovapauden ulkopuolelle perusteltiin lain esitöissä siten, että käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapauden perusteet eivät sovellu pääomasijoitustoimintaan liittyviin osakeomistuksiin, sillä sijoitukset on vaihto-omaisuuden tavoin tarkoitettu luovutettaviksi.[16] Taloudellisena lopputuloksena on joka tapauksessa, että pääomasijoitusyhtiön osakeluovutukset saattavat johtaa kahdenkertaiseen tai jopa kolminkertaiseen verotukseen: kohdeyhtiö maksaa ensin tulostaan veroa, osakeluovutuksen yhteydessä yhtiön arvonnousu tulee verotettavaksi pääomarahaston tulona ja kun luo-

[13] Ks. Juusela (2004) s. 204–232.
[14] Näin ollen osinkotulon efektiivinen verokanta on 19,5 %.
[15] Mikäli pääomasijoitusrahasto olisi listattu yhtiö, olisivat sen jakamat osingot sijoittajille lähtökohtaisesti aina osittain veronalaista elinkeinotuloa tai pääomatuloa.
[16] Ks. VaVM 12/2004 vp s. 8-9.

vutusvoitto jaetaan rahaston sijoittajille, se saattaa tulla kolmanteen kertaan verotettavaksi rahaston osakkeenomistajan tulona.

Verosyistä pääomasijoitustoimintaa ei pääsääntöisesti ole mielekästä harjoittaa osakeyhtiömuodossa. Osakeyhtiörahasto on erityisen epäedullinen, kun sijoituskohteena ovat kasvuyhtiöt eli tuotto-odotukset painottuvat lähes yksinomaan sijoituskohteiden arvonnousulle.[17] Sen sijaan ns. buy-out-sijoituksissa, joissa tuotto sijoituskohteesta perustuu myös niistä saataville osinkotuotoille, osakeyhtiömuotoinen rahasto saattaa joissain tapauksissa olla kilpailukykyinen vaihtoehto kommandiittiyhtiömuotoiselle rahastolle.

Käytännössä pääomarahastot ovat pääsääntöisesti olleet kommandiittiyhtiömuotoisia. Kommandiittiyhtiön käyttöön on tosin liittynyt myös muita kuin verotuksellisia syitä. Erityisesti pääomien siirto – pääoman sijoittaminen ja palauttaminen – on kommandiittiyhtiössä ollut huomattavasti joustavampaa kuin osakeyhtiössä. Uuden osakeyhtiölain (sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto) myötä tämä osakeyhtiön haittapuoli on kuitenkin hyvin pitkälti poistunut. Näin ollen osakeyhtiömuotoisen pääomarahaston käyttämisen esteenä on nykyään entistä selkeämmin verotukseen liittyvät seikat.

Valtaosassa EU-maita on voimassa jonkin tyyppinen osakeluovutusten verovapausmalli (ns. participation exemption). Vapautusmallin yksityiskohdat eroavat maittain, mutta pääperiaatteena on yleensä vapauttaa verosta sellaiset osakeluovutukset, joissa luovuttajan omistusosuus kohdeyhtiöstä täyttää suoran sijoituksen edellytykset ja joissa kohdeyhtiön osakkeet on omistettu tietyn vähimmäisomistusajan.[18] Näiltä osin Suomen osakeluovutusten vapautusmalli on linjassa kansainvälisten vapautusmallien kanssa. Sen sijaan Suomen vapautusmalliin liittyvä erityisedellytys, jonka mukaan luovuttajana pitää olla muu kuin pääomasijoitustoimintaa harjoittava osakeyhtiö, on kansainvälisesti harvinainen.[19] Esimerkiksi Ruotsissa verovapauden yleisten edellytysten täyttyessä myös pääomasijoitustoimintaa harjoittavat yhtiöt voivat tehdä verovapaita osakeluovutuksia. Tämä merkitsee käytännössä sitä, että Suomen verojärjestelmään sisältyy kannustin toteuttaa pääomasijoituksia sellaisessa maassa (esim. Ruotsissa) sijaitsevan yhtiön kautta, joka on oman maansa verolain nojalla vapautuksen piirissä. Tällöin irtautumiset kohdeyhtiöistä voidaan toteuttaa verovapaasti ja voitot voidaan kotiuttaa verovapaina osinkoina suomalaiseen emoyhtiöön. Toisaalta tappiollisten irtautumisten kohdalla on mahdollista myydä tai purkaa kyseinen ulkomainen yhtiö ja näin saada luovutus/purkutappio vähennetyksi Suomessa emoyhtiön verotuksessa. Tämän tyyppisen veroarbitraasin poistaminen oli vuonna 2004 yksi keskeinen perustelu osakeluovutusten verovapaussäänte lylle. Pääomasijoitustoimintaa koskevalla rajauksella veroarbitraasitilanne kuitenkin jätettiin pääomasijoitustoimialalle.[20]

---

[17] Huomattava on, että luovutusvoittojen veronalaisuuden vastapainona on luovutus- ja purkutappioiden vähennyskelpoisuus. Rahastorakenteiden suunnitteluvaiheessa tälle näkökohdalle ei tosin yleensä anneta kovin suurta merkitystä.

[18] Ks. Loyens & Loeff: European Holding Regimes 2006.

[19] Kansainvälisesti on tavanomaista, että osakeluovutusten verovapautta ei sovelleta arvopaperikaupan vaihto-omaisuuteen.

[20] Ks. HE 92/2004 vp s. 52 ja Juusela (2004) s. 29–30. Tässä yhteydessä voidaan myös todeta, että kansainvälisen verokilpailun realiteetit huomioon ottaen Suomen kaltaisen pienen kansantalouden ei yleensä ole tarkoituksenmukaista päätyä lakiteknisiin erikoisuuksiin, vaan professori Tikan sanoja lainaten mieluummin valittava aktiivisen sopeutujan rooli. Ks. Tikka, Kari S: Keskuskauppakamarin Suuri Veropäivä 2005 s.1.

Mikäli osakeluovutusten verovapaus ulotettaisiin myös pääomasijoitusyhtiöihin, kommandiittiyhtiö- ja osakeyhtiömuotoisen rahaston kokonaisverokohtelu olisi lähtökohtaisesti neutraalia: kommandiittiyhtiössä luovutusvoitot olisivat veronalaisia sijoittajille, mutta toisaalta tappiolliset irtautumiset vähennyskelpoisia kommandiittiyhtiön tasolla. Vastaavasti osakeyhtiömuotoisessa rahastossa osingonjako on monissa tilanteissa sijoittajan veronalaista tuloa.

Kommandiittiyhtiömuotoinen pääomasijoittaminen

Rahaston verotus

Kommandiittiyhtiömuotoinen pääomarahasto, joka toimii pääomasijoitustoiminnalle tyypillisellä toimintamallilla, on lähtökohtaisesti katsottava elinkeinotoimintaa harjoittavaksi yhtiöksi (KVL 121/1998).

Kommandiittiyhtiötä käsitellään verotuksessa elinkeinoyhtymänä (TVL 4 §). TVL 16 §:n mukaan elinkeinoyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen vaan ainoastaan laskentayksikkö, jolle vahvistetaan elinkeinotoiminnan tulos. Elinkeinoyhtymän tulos jaetaan aikaisempien verovuosien tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi yhtiömiesten tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon.

Kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston veronalainen tulo lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaan. Lähtökohtana on tulojen laaja veronalaisuus. Osakeluovutusten verovapaussäännöstä (EVL 6.1 §) ei sovelleta milloinkaan kommandiittiyhtiöihin. Osinkotulot katsotaan yhtymän veronalaiseksi tuloksi, mutta osinkoverotuksen huojennukset tulevat sovellettavaksi yhtiömiesten verotuksessa.

Kommandiittiyhtiö ei lähtökohtaisesti ole verosopimussubjekti.[21] Näin ollen rahaston ulkomaisten sijoitusten kohdalla sovellettavaksi tulee yleensä sijoituksen kohdevaltion ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen asuinvaltion välinen verosopimus. Käytännössä sijoitusten kohdevaltiolla on verosopimusten perusteella yleensä verotusoikeus osinkotuloihin ja kiinteistötuloihin.

Kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tappio voidaan vähentää elinkeinotoiminnan tuloksesta seuraavien kymmenen verovuoden aikana (TVL 119.1 §). Tappiota ei siis voittojen tavoin jaeta yhtiömiehille vähennettäväksi heidän verotuksessaan, vaan tappiot voidaan vähentää ainoastaan kommandiittiyhtiön tulevien vuosien tuloksesta.

[21] Verosopimusten soveltamisesta pääomarahastoihin ks. Viitala, Tomi: Ulkomaisten sijoitusrahastojen ja niiden kautta saadun tulon verokohtelusta, Verotus 5/2005 s. 510–527.

Sijoittajien verokohtelu

Kotimaiset sijoittajat

Kommandiittiyhtiön tulos siis jaetaan aikaisempien verovuosien tappioiden vähentämisen jälkeen verotettavaksi yhtiömiesten tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Yhtiömiesten tulo-osuus määräytyy yleensä yhtiösopimuksessa sovittujen voitonjakosäännösten perusteella.

Kun pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön katsotaan harjoittavan elinkeinotoimintaa, katsotaan myös tulo-osuus yhtymästä yhtiömiehen elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloksi. Toisin sanoen rahaston verotusasema (tulolähdeasema) määrittää myös sijoittajan tulo-osuuden verotusaseman (tulolähteen). Käytännössä tällä on merkitystä erityisesti TVL 22 §:ssä tarkoitettujen yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla. Monet yleishyödylliset yhteisöt, kuten tieteen ja kulttuurin aloilla apurahoja jakavat säätiöt, toimivat merkittävinä sijoittajina rahoitusmarkkinoilla.

Yleishyödylliset yhteisöt ovat TVL 23 §:n nojalla verovelvollisia vain saamastaan elinkeinotulosta. Yleishyödyllisen yhteisön normaalin toimintansa puitteissa harjoittamaa arvopaperisijoittamista (pörssiosakkeet, joukkovelkakirjalainat jne.) ei ole pidetty elinkeinotoimintana, vaan se on katsottu TVL:n mukaan verotettavaksi toiminnaksi. Sitä vastoin sijoittaminen kommandiittiyhtiömuotoiseen pääomarahastoon on katsottu yleishyödylliselle yhteisölle veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi (KHO 2001:11). Pääomarahastoihin sijoittamisesta voi pahimmillaan aiheutua myös riski koko yleishyödyllisyysstatuksen vaarantumisesta eli ns. saastumisvaikutus.

Vallitseva verotuskäytäntö tarkoittaa käytännössä sitä, että yleishyödyllisille yhteisöille ei verosyistä ole yleensä mielekästä tehdä ainakaan suoria sijoituksia pääomarahastoihin.[22] Sijoitusmuotojen epäneutraalia verotusta voidaan pitää veropoliittisesta näkökulmasta epätarkoituksenmukaisena lopputuloksena, sillä pääomarahastoihin sijoittamista on taloudelliselta luonteeltaan pidettävä samanlaisena sijoitustoimintana kuin arvopaperisijoitustoimintaa tai esimerkiksi sijoittamista sijoitusrahastolain mukaisiin sijoitusrahastoihin. Pääomasijoitukset ovat osa tehokasta salkunhajautusta, ja esimerkiksi institutionaaliset sijoittajat allokoivat nykyään säännönmukaisesti määräosan sijoitusvarallisuudestaan pääomarahastoihin.

Sijoittajan tulo-osuus kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston tulosta on lähtökohtaisesti sijoittajan veronalaista elinkeinotuloa. Yhteisömuotoisen sijoittajan verokanta on 26 prosenttia. Rahaston saamiin osinkotuloihin kohdentuu erityishuojennus, jonka mukaan yhtiömiehen tulona verotettavaksi jaetusta osuudesta vähennetään se osa, joka yhtiömiehelle olisi osinkoverosäännösten perusteella verovapaata tuloa. Esimerkiksi osakeyhtiön saama osinkotulo on lähtökohtaisesti verovapaata tuloa. Jos sijoittaja kuitenkin on vakuutus-, eläke- tai rahalaitos ja

---

[22] Sijoittaminen osakeyhtiömuotoiseen rahastoon on lähtökohtaisesti TVL:n mukaan verotettavaa toimintaa. Kuten edellä kuvattiin, osakeyhtiömuotoisia pääomarahastoja ei kuitenkaan ole (pääosin verosyistä johtuen) tarjolla vaihtoehtoina.

osuus rahastossa kuuluu sen sijoitusomaisuuteen, osingosta 75 prosenttia on veronalaista tuloa. Osinkotulon huojennuksella toteutetaan osinkotulon neutraali verotus suorien osakesijoitusten ja kommandiittiyhtiön kautta tehtyjen osakesijoitusten välillä. Rahaston ulkomaisista osingoista perityt lähdeverot voidaan yleensä hyvittää sijoittajan verotuksessa. Mikäli osinko on saajalleen verovapaa, jää lähdevero kuitenkin lopulliseksi verokustannukseksi.

Pääomarahastossa voi olla sijoittajina myös yksityishenkilöitä.[23] Luonnollisen henkilön tulo-osuus jaetaan TVL 40 §:n mukaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Pääomatuloksi katsotaan osuus, joka vastaa 20 prosentin vuotuista tuottoa osakkaan osuudelle yhtymän elinkeinotoimintaan kuuluneelle nettovarallisuudelle. Ylimenevä osa tulo-osuudesta katsotaan osakkaan ansiotuloksi. Pääomatuloksi katsotaan kuitenkin joka tapauksessa se määrä, joka vastaa sijoittajan osuutta rahaston sijoituskohteista saamista luovutusvoitoista. Osinkotulon veronhuojennus toteutuu siten, että osakkaan tulo-osuudesta vähennetään 30 prosenttia siihen sisältyvän osingon määrästä. Käytännössä yksityishenkilön on usein tarkoituksenmukaista tehdä sijoitus pääomarahastoon osakeyhtiön, esimerkiksi henkilökohtaisen holdingyhtiön kautta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että vaikka kommandiittiyhtiömuotoinen rahasto ei ole verosubjekti, se ei myöskään ole verotuksessa täysin puhdas läpivirtausyksikkö.[24] Osinkotuloa lukuun ottamatta kommandiittiyhtiön kautta kulkeva tulo muuttaa muotoaan (tulotyyppiä): esimerkiksi rahaston osakeluovutuksesta saama tulo muuntuu yhteisömuotoisen sijoittajan verotuksessa yhtymästä saaduksi elinkeinotuloksi.

Ulkomaiset sijoittajat

Aikaisemman oikeuskäytännön perusteella (KHO 2002:34) pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön äänetöntä yhtiömiestä voitiin verottaa Suomessa osuudestaan kommandiittiyhtiön tuloon. Tämä merkitsi sitä, että sijoittaminen suomalaiseen pääomarahastoon ei käytännössä tullut kysymykseen ulkomaisille sijoittajille. Esimerkiksi verovapaille sijoitusinstituutioille suomalaisen rahaston kautta tehty sijoitus olisi johtanut silloisen yhtiöverokannan, 29 prosentin, mukaiseen ylimääräiseen verokustannukseen.

Tuloverolakiin säädettiin vuoden 2006 alusta voimaan tullut pääomarahastojen ulkomaisia sijoittajia koskeva säännös TVL 9.5 §.[25] Säännöksen mukaan yksinomaan pääomasijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön rajoitetusti verovelvollisen äänettömän yhtiömiehen, johon sovelletaan Suomen ja kyseisen yhtiömiehen asuinvaltion välillä solmittua kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta, osuutta vastaava osa kommandiittiyhtiön saamasta tulosta on veronalaista vain siltä osin kuin tulo olisi rajoitetusti verovelvollisen suoraan

---

[23] Viime vuosina yksityishenkilöiden kiinnostus pääomasijoittamiseen on lisääntynyt merkittävästi.

[24] Monissa maissa limited partnership -yhtymät ovat puhtaita läpivirtausyksikköjä. Ks. esim. Viitala, Tomi: Pääomarahastosijoittamisen kehittämismahdollisuudet erityisesti verotuksen näkökulmasta Edilex 2007/1 s. 17–29.

[25] Ks. uudistuksesta Lehtimaja, Antti: Suomalaisia pääomarahastoja koskeva verolakiuudistus, Verotus 1/2006 s. 43–50.

saamana ollut veronalaista. Toisin sanoen lakimuutoksella pyrittiin siihen, että sijoittaminen suomalaisen pääomarahaston kautta olisi veroneutraalia verrattuna suoraan sijoittamiseen kohdeyhtiöihin. Käytännössä säännös johtaa siihen, että Suomessa veronalaista tuloa ulkomaiselle sijoittajalle on yleensä vain suomalaisista kohdeyhtiöistä saatava osinkotulo. Tällöin lähdevero määräytyy Suomen ja sijoittajan asuinvaltion välisen verosopimuksen mukaan.

TVL 9.5 §:n tarkoituksena oli saattaa ulkomaisten sijoittajien verokohtelu ja suomalainen rahastorakenne kansainvälisesti kilpailukykyiseksi vaihtoehdoksi sijoittajille, ja siten mahdollistaa ulkomaisen sijoituspääoman kerääminen suomalaisiin rahastoihin. Tämän tarkoituksen toteuttamiseksi ei laissa erityisesti rajattu mitään sijoitustoimialaa huojennuksen ulkopuolelle.

Helmikuussa 2007 antamillaan ratkaisuilla (KHO 2007:10, KHO 2007:11 ja KHO 2007/286) korkein hallinto-oikeus nimenomaisesti vahvisti, että TVL 9.5 §:ää on sovellettava myös:

– kansainvälisten holdingyhtiörakenteiden kautta harjoitettavaan kansainväliseen pääomasijoitustoimintaan;
– kiinteistösijoitustoimintaan, kun sitä harjoitetaan pääomasijoitustoiminnalle tyypillisellä tavalla; ja
– toisiin pääomasijoitusrahastoihin sijoittaviin rahastojen rahastoihin, kun rahastojen rahaston toimintamalli vastaa pääomasijoitustoiminnalle tyypillistä mallia.

Nykytilanteessa ulkomaisilla, verosopimusmaissa asuvilla sijoittajilla ei lähtökohtaisesti pitäisi olla veroesteitä sijoittaa suomalaiseen kommandiittiyhtiömuotoiseen rahastoon. Pääomasijoitustoiminnan käsitettä linjannut tuore oikeuskäytäntö on myös vahvistanut, että suomalaista rahastoa voidaan käyttää myös kansainväliseen sijoitustoimintaan, esimerkiksi sijoitusinstrumenttina Venäjälle tai Baltiaan suuntautuvalle pääomasijoittamiselle, sillä suomalaisen rahaston kautta virtaava tulo ei lähtökohtaisesti aiheuta Suomessa veroseuraamuksia.

TVL 9.5 §:ään liittyy kuitenkin piirteitä, jotka käytännössä heikentävät suomalaisten rahastojen houkuttelevuutta ulkomaisten sijoittajien keskuudessa. Merkittävimpänä ongelmana voidaan pitää säännökseen sisältyvää verosopimusrajoitusta eli sitä, että säännöstä sovelletaan ainoastaan verosopimusmaissa asuviin sijoittajiin.[26] Käytännössä monet merkittävät institutionaaliset sijoittajat kuitenkin käyttävät sijoitustoiminnassaan rakenteita, joissa on sellaisissa kansainvälisissä finanssikeskuksissa rekisteröityjä yhtiöitä, joiden kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Tällaisia rakenteita käyttävät sijoittajatahot eivät jatkossakaan voine verosyistä sijoittaa suomalaiseen rahastoon.

Verosopimusrajaus johtaa myös epäneutraaliin verotukseen, sillä ei-verosopimusmaassa rekisteröidyn sijoittajan suora pääomasijoitus Suomeen on selvästi edullisemman verokohtelun piirissä kuin suomalaisen rahaston kautta tehty sijoitus. Suomi ei lähtökohtaisesti peri lähdeveroa suoraan saaduista luovutusvoitoista tai korkotuloista, mutta rahaston kautta tehtävässä sijoituksessa myös nämä tulotyypit tulisivat ei-verosopimusmaassa asuvalle sijoittajalle veronalaiseksi Suomessa. Verosopimusrajauksen poistamisen ei pitäisi vähentää Suomen verotuot-

[26] Lain esitöissä rajausta perusteltiin vain viittauksella kansainvälisen verovalvonnan näkökohtiin.

toja, vaan pikemminkin päinvastoin, sillä ei-verosopimusmaassa asuvien sijoittajien osingoista voitaisiin periä Suomessa 28 prosentin lähdevero.[27]

Toinen merkittävä TVL 9.5 §:n soveltamiseen liittyvä ongelma koskee rahastojen rahastoja. Rahastojen rahastot ovat merkittäviä toimijoita pääomasijoitusmarkkinoilla. Ne toimivat pääsääntöisesti limited partnership -muotoisina läpivirtausyksikköinä, joita ei pidetä verosopimuksia sovellettaessa verosopimussubjekteina. Nykyisen TVL 9.5 §:n soveltaminen edellyttää käytännössä sijoittajana olevan pääomarahaston sijoittajien asuinpaikan selvittämistä. Tämä voi käytännössä olla hyvin vaikeaa tai joissain tilanteissa jopa mahdotonta – esimerkiksi siitä syystä, että rahastojen rahastolla ei asuinvaltionsa lainsäädännön nojalla ole oikeutta ilmoittaa tietoja sijoittajistaan. Näin ollen lopputuloksena voi käytännössä olla, että huojennussäännöstä ei sovelleta rahastojen rahastoihin mikä puolestaan käytännössä estää niiden sijoittamisen suomalaisiin rahastoihin.[28]

Verosopimusrajauksen poistaminen TVL 9.5 §:stä olisi käytännöllinen ratkaisu, jolla myös rahastojen rahastoihin liittyvä ongelma voitaisiin pääosin poistaa. Tällöin säännöstä voitaisiin sinänsä soveltaa myös rahastojen rahastoihin. Niiden Suomesta saamasta osinkotulosta voitaisiin kuitenkin periä 28 prosentin lähdevero, mikäli lopullisia sijoittajia ja heidän asuinvaltioitaan ei pystytä selvittämään. Toisin sanoen olettamana olisi, että rahastojen rahaston sijoittajat ovat ei-verosopimusmaissa asuvia, mutta olettama voitaisiin kumota esittämällä selvitystä lopullisista sijoittajista.

Kootusti lainsäädännön kehittämisnäkökohdista

Pääomasijoitustoimintaa koskeva rajaus osakeluovutusten verovapausmallissa

Pääomasijoitustoiminta on erityisenä toimialana otettu verolainsäädännössä huomioon vasta 19.5.2004 voimaan tulleessa osakeluovutusten verouudistuksessa. Tällöin pääomasijoitustoimintaa harjoittavat yhtiöt rajattiin osakeluovutusten verovapauden ulkopuolelle. Verojärjestelmän neutraalisuuden ja Suomen verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyn näkökulmasta rajausta ei voida pitää onnistuneena. Yritystulon monenkertainen verotus tarkoittaa käytännössä sitä, että pääomarahastoja ei lähtökohtaisesti ole mahdollista organisoida osakeyhtiömuotoisiksi. Lisäksi verojärjestelmään sisältyy kannustin toteuttaa pääomasijoituksia sellaisessa maassa sijaitsevan yhtiön kautta, joka on oman maansa verolain nojalla osakeluovutusten verovapauden piirissä (veroarbitraasi). Pääomasijoitustoimintaa koskeva rajaus olisikin tarkoituksenmukaista poistaa osakeluovutuksen verovapaussäännöksestä (EVL 6.1 §). Näin pääomasijoitustoimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä kohdeltaisiin verotuksessa neutraalisti muiden osakeyhtiöiden kanssa. Osakeyhtiömuotoisesta pääomarahastosta voisi tällöin myös tulla varteenotettava vaihtoehto kommandiittiyhtiömuotoiselle rahastolle.

---

[27] Ks. myös Lehtimaja (2006) s. 45.

[28] Ks. myös Svennas, Karin – Makkonen, Samuli: Pääomarahastorakenteet ja verotus, Tilintarkastus – Revision 6/2005 s.105.

Yleishyödyllisten yhteisöjen asema

Oikeuskäytännössä muotoutuneen periaatteen mukaan elinkeinotoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston tulo-osuus katsotaan elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloksi myös yhtiömiehen (eli rahaston sijoittajan) verotuksessa. Tämä periaate johtaa yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla epäneutraaliin lopputulokseen: sijoitukset pääomarahastoihin ovat veronalaisia, mutta taloudellisesti niihin verrannolliset suorat sijoitukset arvopapereihin tai sijoitusrahastolain mukaisiin sijoitusrahastoihin ovat verovapaita. Tämä sijoitusmuotojen epäneutraalisuus on käytännössä estänyt yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitukset pääomarahastoihin. Ongelma olisi syytä poistaa siten, että yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitukset pääomarahastoihin säädettäisiin verovapaiksi.[29]

Ulkomaisten sijoittajien asema suomalaisessa pääomarahastossa

Vuoden 2006 alusta alkaen voimaan tulleella TVL 9.5 §:n säännöksellä saatettiin ulkomaisten sijoittajien sijoitukset suomalaisiin pääomarahastoihin lähtökohtaisesti veroneutraaliin asemaan suhteessa suoraan suomalaisiin kohdeyhtiöihin tehtyihin sijoituksiin. Näin periaatteessa mahdollistettiin ulkomaisten sijoittajien mukaantulo suomalaisiin kommandiittiyhtiömuotoisiin pääomarahastoihin. Viimeaikaisessa oikeuskäytännössä pääomasijoitustoiminnan käsite on myös muotoutunut riittävän kattavaksi, eli TVL 9.5 §:ää voidaan lähtökohtaisesti soveltaa kaikkeen pääomasijoitustoimintaan sijoituskohteiden toimialasta tai maantieteellisestä sijainnista riippumatta.

TVL 9.5 §:n soveltaminen on kuitenkin rajoitettu epätarkoituksenmukaisella tavalla ainoastaan verosopimusvaltiossa asuviin sijoittajiin. Verosopimusrajauksen poistaminen mahdollistaisi monien merkittävien kansainvälisten sijoitusinstituutioiden, erityisesti kansainvälisten rahastojen osallistumisen suomalaisiin rahastoihin ilman, että sillä voisi olla verotuottoja vähentävää vaikutusta. Rajauksen poistamisessa olisi viime kädessä kyse siitä, että ei-verosopimusmaassa asuvan sijoittajan sijoitus suomalaisen pääomarahaston kautta saatettaisiin verotuksessa samaan asemaan kuin tällaisen sijoittajan suora sijoitus suomalaiseen kohdeyhtiöön.[30]

* * *

Taxation of private equity investments

The private equity (venture capital) business could be defined briefly as fixed-term investment in unlisted companies with significant growth potential. During the past decade, the private equity market has developed strongly both in Finland and internationally.

---

[29] Pääomasijoitustoimintaa harjoittavasta yhtymästä saatu tulo-osuus voitaisiin säätää nimenomaisesti verovapaaksi TVL 23.3 §:ssä. Vaihtoehtoisesti pääomasijoitusten verovapaus voitaisiin toteuttaa ns. läpivirtaus- tai tulotyyppimallilla. Ks. Viitala (2007) s. 31.

[30] Ks. myös Tähtinen, Jyrki – Juusela, Janne: Obstacles to Finnish based venture capital funds, Nordic Innovation Centre (November 2006) s. 15–18.

The author discusses the taxation of private equity investments in the light of Finnish tax legislation and recent case-law. The review is limited to Finnish private equity funds, but attention is also paid to foreign investors in Finnish funds and cross-border investments of Finnish funds.

Before the corporate and capital income tax reform in 2005 there were no provisions in Finnish tax law concerning the private equity business in particular. In the new regime of participation exemption in the Business Income Tax Act, a difference was made between private equity and other business activities by excluding the private equity businesses from the scope of application of the participation exemption.

Furthermore, the Finnish Income Tax Act was amended as from 2006 so as to change the previous taxation practice where a foreign investor was considered to have a permanent establishment in Finland on the basis of a limited partnership in a Finnish fund. According to the new provisions, income from a private equity limited partnership received by a foreign partner residing in a tax treaty country is taxable in Finland only for that part of the income that would have been taxable in Finland had the partner received it directly from the Finnish target company.

The concept of private equity has not been defined in the new regime. However, the Supreme Administrative Court has in certain recent cases specified the concept of private equity. For example, the new regime for foreign investors applies in situations where the fund's targets are real estate companies or other funds as well as in cross-border investments which are made by using international structures.

Funds that are organized in the form of limited company ("Oy"), the investors act as shareholders of the fund. Basically, limited company funds and their shareholders are taxed according to the general taxation principles. The participation exemption on share disposals is not applicable to private equity companies. Furthermore, dividends from a fund are partly taxable income for many categories of shareholders (e.g. banks, insurance companies and pension funds). Accordingly, investment income is often subject to double taxation: First in the hands of the fund and then in the hands of its shareholders. Due to these adverse tax effects limited company funds are practically not used in Finland.

A Finnish limited partnership ("Ky") is treated as a transparent entity in taxation. This means that taxable business income is calculated at the partnership level, allocated to the partners and taxed according to each partner's own tax status. However, the losses of a partnership are not allocated to its partners.

In partnership funds, investment income is not subject to double taxation; it is taxed only in the hands of its investors. For this reason, most private equity funds in Finland are structured in the form of partnerships. Moreover, a Finnish partnership fund may currently be a feasible alternative for foreign, tax treaty resident investors as well.

From the point of view of neutrality of the tax system the following proposals for development of tax law should be considered. The exclusion of private equity from the participation exemption regime should be abolished. Currently, private equity companies are treated unequally with companies engaged in other businesses. Moreover, this restriction encourages many Finnish companies to use international structures in their investment activities.

Income received by charitable organisations from private equity funds should be expressly protected as tax exempt income. Currently, private equity investments are unreasonably subject to more severe tax treatment than other investments (e.g. listed securities or investment funds).

The requirement of tax treaty residence status of foreign investors should be abolished from the new provision regarding foreign investors in Finnish partnerships. This would not have any adverse fiscal effects for Finland, but could make it possible for many outstanding international investors (e.g. funds of funds) to invest in Finnish private equity funds.

Janne Juusela
LL.D.; Head of Tax Practice, Attorneys at law Borenius & Kemppinen Ltd

Kai Kalima

Velvollisuudesta kilpailuttaa kiinteän omaisuuden vuokraus

Hankintayksikön vuokrausvaihtoehdoista

Julkisista hankinnoista annetun lain 2 §:ssä hankintayksiköllä tarkoitetaan julkista orgaania kuten valtion viranomaista, kuntaa tai kuntayhtymää tai tähän julkisista hankinnoista annetun lain 2 §:ssä rinnastettua yhteisöä tai toimielintä. Siten kuin edellä mainitussa säännöksessä säädetään myös yksityinen yhteisö saattaa tulla hankintayksikkönä hankintalain ja hankintaasetuksen soveltamisen piiriin.

Kysymys kiinteän omaisuuden vuokrauksen kilpailuttamisvelvollisuudesta tulee tavallisesti esiin, kun hankintayksikkö joutuu selvittämään, onko se velvollinen kilpailuttamaan uusien toimitilojen hankinnan. Tämä on yleensä tarkoittanut sen selvittämistä, onko hankintayksikkö velvollinen hankintalainsäädännön perusteella kilpailuttamaan omaan käyttöönsä vuokraamat toimitilat. Ongelmia on aiheutunut muun muassa siitä, pitääkö tilojen jo vuokrauspäätöstä tehtäessä olla olemassa vai voidaanko ne päätöksen jälkeen rakennuttaa ja vuokrata vuokrausta kilpailuttamatta.

Toteuttamisvaihtoehdosta riippuen vuokrauksessa voisi olla kysymys palvelun hankinnasta. Rajanveto kiinteän vuokrauksen ja rakennusurakan sisältävän vuokrauksen välillä voi osoittautua ongelmalliseksi. Käytännössä näet maan ja sillä olevan rakennuksen hankinta jää usein sekä hankintadirektiivin määräysten että kansallisten *hankintasäännösten soveltamisen ulkopuolelle*. EY:n hankintadirektiivin (2004/18/EY) 16 artiklaa ei sen sanamuodon mukaan sovelleta ”maan, olemassa olevien rakennusten tai muun kiinteän omaisuuden hankintaa tai vuokrausta, millä rahoitusmuodolla tahansa, taikka näihin liittyviä oikeuksia koskevia sopimuksia”.

Edellä 16 artiklassa mainitut sopimukset eivät siis ole luonnehdittavissa tavaranhankintaan liittyviksi palvelu- tai kunnossapitotöiksi eivätkä myöskään julkisiksi rakennus- tai käyttöoikeusurakoiksi. Rajatapauksessa sovellettavaksi saattavat kuitenkin tulla hankintadirektiivin rakennusurakkaa koskevat määräykset ja rakennusurakkaa koskevat kansalliset hankintasäännökset, jotka velvoittavat kilpailuttaman myös vuokrauksen, kun se liittyy hankintalain mukaan kilpailutettavaan hankintaan.

Toimitilojen hankkiminen ja niiden vuokrauksen kilpailuttamisvelvollisuus riippuu usein siitä, millä tavoin ja milloin tilat otetaan käyttöön. Toteutusmallissa, jossa rakennus ja tontti

myydään yhdessä, rakennusliike ostaa maapohjan ja rakentaa sille rakennuksen, minkä jälkeen yritys myy tontin rakennuksineen hankintayksikölle, on kysymyksessä kiinteistön kauppa, johon hankintasäännöstöä ei yleensä sovelleta.

Oikeudellisesti edellistä ongelmallisempi on tilanne, jossa rakennusliike tai rahoitusyritys hankkii tontin, jolle vuokrattava rakennus rakennetaan. Tämän jälkeen rakennuksen ja tontin omistavan yrityksen kanssa solmitaan vuokrasopimus, joka voidaan tehdä osto-optiolla tai ilman sitä. Eri syistä vuokrasopimukset laaditaan usein osto-optioin. Osto-optiolla varustettu vuokrasopimus laaditaan yleensä siten, että hankintayksikkö varaa itselleen oikeuden lunastaa vuokraamansa rakennuksen tai tilat määräajan kuluttua vuokrasopimuksen voimaantulosta. Määräajan kuluttua umpeen osto-optio raukeaa.

Sopimus voidaan laatia myös siten, että osa kustakin vuokraerästä luetaan osto-optiota käytettäessä rakennuksen kauppahinnan vähennykseksi. Käytännössä hyvin tavallista on, että rakennusliike myy tontin rakennuksineen vakuutusyhtiölle tai muulle institutionaaliselle sijoitusyritykselle, joka sitten vuokraa tontin ja tilat hankintayksikölle. Mahdollista on myös rakentaa hankintayksikön omistamalle tontille, ja vuokrata valmis rakennus hankintayksikölle. Kilpailuttamisvelvollisuus siis pitkälti riippuu siitä, mikä on vuokrasopimuksen oikeudellisesti relevantti sisältö.

Sovellettava oikeussäännöstö

Euroopan yhteisön oikeuteen liittyvistä määräyksistä, jotka saattavat tulla sovellettavaksi edellä mainittuihinkin toteuttamisvaihtoehtoihin ensisijaisia ovat perustamissopimuksen määräykset. Näitä ovat lähinnä syrjinnän kielto, tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaate, yritysten vapaa sijoittautumisoikeus ja oikeus tarjota palveluja koko yhteisön alueella sekä valtion välittömän ja välillisen tuen kielto. Edellä mainitut EY:n perustamissopimuksen määräykset, EY:n julkisia hankintoja koskevat direktiivit ja EY:n tuomioistuimen julkisia hankintoja koskevat päätökset muodostavat sen tulkinta-aineiston, joka ensi sijassa ohjaa myös kansallisten hankintasäännösten tulkinnassa.

Edellä mainittua EY:n oikeuden tulkintavaikutusta nimitetään *lojaalisuusperiaatteeksi,* millä tarkoitetaan sitä, että Suomen kansallisia, julkisia hankintoja koskevia säännöksiä tulkitaan yhdensuuntaisesti EY:n oikeuden edellä mainittujen oikeuslähteiden kanssa. Epätietoisessa ristiriitatilanteessa lojaalisuusperiaatteen soveltaminen johtaa siihen, että EY:n oikeuden kilpailupoliittiset ja muut päämäärät pyritään mahdollisimman täydellisesti toteuttamaan.

Kesäkuun 1 päivänä 2007 voimaan tulleen hankintalain 8 §:n mukaan hankintalakia ei sovelleta ”1) maan, *olemassa olevien* rakennusten tai muun kiinteän omaisuuden hankintaa tai vuokrausta millä tahansa rahoitusmuodolla taikka näihin liittyviä oikeuksia” (kursivointi tässä). Ennen mainittua ajankohtaa vuokraukseen sovellettiin hankinta-asetuksen 5 §:n 1 momentin 3-kohtaa, jonka mukaan palvelujen hankintaa koskevalla sopimuksella ei kuitenkaan tarkoitettu ”kiinteän omaisuuden, rakennusten tai niihin liittyvien oikeuksien hankintaa tai

vuokrausta koskevaa sopimusta riippumatta sen rahoitusmuodosta ja maksutavasta". Edellä mainitut säännökset siis eroavat toisistaan siten, että uudessa, voimassa olevan lain säännöksessä edellytetään *rakennusten olemassaoloa*, mikä sanamuoto siis perustuu EY:n hankintadirektiivin 16 artiklan sanamuotoon ja mitä koskevaa mainintaa ei hankinta-asetuksen 5 §:n säännökseen sisältynyt.

Oikeuskäytäntö

EY:n tuomioistuin ohjaa julkisista hankinnoista annettujen kansallistenkin säännösten tulkintaa, koska epätietoisessa tapauksessa EY:n tuomioistuimelta voidaan pyytää ennakkoratkaisu, jota ylimmän tuomioistuimen sitä pyytäessä on noudatettava. Niinpä *yhtä hyvin rakennusliike kuin rahoitusyhtiö* voivat eräissä tapauksissa tulla käsitellyiksi hankintayksikköinä. Viittaan tältä osin EY:n oikeuskäytäntöön.

EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö näet osoittaa sen tulkinneen hankintayksikön käsitettä laajemmin kuin miksi se on implementoitu HanL 2 §:ssä. Ratkaisussaan *Beentjes v. Hollanti* (1988 ECR, s. 4635 *Gebroeders Beentjes BV v. Netherlands*) EY-tuomioistuin katsoi hankintayksiköksi, johon oli sovellettava hankintadirektiivejä, maanparannuksesta huolehtivan yksityisen organisaatioon kuuluvan komitean, joka ei edes ollut oikeushenkilö. Ratkaisu perustui pitkälti *komitean tehtävään* ja rahoitukseen, jotka katsottiin julkisoikeudellisiksi.

Yksityisen organisaatioon kuuluva yritys tai muu yhteisö voi muodostua hankintayksiköksi myös sen johdosta, että se tekee hankinnan hankintayksikön puolesta ja sen lukuun. Viimeksi mainittu periaate toimii *myös päinvastaisesti.* Viittaan tältä osin EY:n tuomioistuimen ratkaisuun C-44/96 (*Mannesmann Anlagenbau Austria AG vastaan Strohal Rotationdruck GesmbH*), jossa hankintadirektiiviä ei sovellettu hankkeeseen, joka oli alusta alkaen kuulunut sellaisen yrityksen toimialaan, joka ei ollut hankintayksikkö, mutta jota koskevan hankintapäätöksen hankintayksikkö oli tehnyt tytäryrityksensä lukuun. *Teolliseen ja kaupalliseen toimintaan kuuluvien* toimitilojen vuokraamisen ei siten voitu katsoa kuuluvan julkisen hankintatoimen piiriin.

Yksittäistapauksessa oikeusohjeet hankintadirektiivin ja kansallisten hankintasäännösten soveltamisesta saadaan muun ohessa *erittelemällä* tarjouspyyntöä ja muita hankinta-asiakirjoja sekä niitä sopimuksia tai sopimusluonnoksia, joita hankinnan toteuttamiseksi joudutaan tekemään.

Tässä viitataan myös EY:n tuomioistuimen ratkaisuun *Varkauden Taitotalo Oy*:n asiassa (C-18/01). Taitotalo-osakeyhtiötä koskevassa ratkaisussa EY:n tuomioistuin totesi seuraavaa:

> "Alueellisen tai paikallisen julkisyhteisön perustama, omistama ja johtama osakeyhtiö tyydyttää direktiivin 92/50/ETY 1 artiklan b alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla yleisen edun mukaisia tarpeita, kun se hankkii palveluita, joiden tarkoituksena on edistää teollisen tai kaupallisen toiminnan kehittämistä kyseisen julkisyhteisön alueella. Sen määrittämiseksi, ovatko nämä tarpeet luonteeltaan muita kuin teollisia tai kaupalli-

sia, kansallisen tuomioistuimen on arvioitava olosuhteita, joissa tämä yhtiö on perustettu, ja niitä edellytyksiä, joilla se harjoittaa toimintaansa mukaan lukien se, *ettei sen ensisijaisena tarkoituksena ole voiton tavoittelu,* se, ettei se vastaa tähän toimintaan liittyvistä riskeistä, sekä kyseisen toiminnan mahdollinen julkinen rahoitus (kursivointi tässä)."

"Se, että rakennettavat tilat vuokrataan vain yhdelle yritykselle, ei kyseenalaista vuokraajan asemaa julkisoikeudellisena laitoksena, kun on osoitettu, että se tyydyttää yleisen edun mukaisia muita kuin teollisia tai kaupallisia tarpeita."

Kriteeriksi edellä mainitussa asiassa teollisten ja kaupallisten tarpeiden osalta katsottiin se, kantaako yhteisö (Taitotalo-osakeyhtiö) vastuun päätöksistään ja niistä seuraavasta *taloudellisesta riskistä* ja toimiiko se kunnan yleisten tarpeiden vai *yhden yrityksen* liiketoiminnan edistämiseksi, mikä ei yleensä kuulu edes kunnan kuntalain mukaiseen toimintaan.

Toimitilojen vuokrausta koskevan kilpailuttamisvelvollisuuden kannalta tähän mennessä merkittävin kansallinen ratkaisu on Poliisin tietohallintokeskuksen (PTHK) vuokrausasia. Markkinaoikeus antoi asiassa 29 päivänä syyskuuta 2003 seuraavan sisältöiset ratkaisut (183 ja 184/2003):

Julkisista hankinnoista annetun lain (hankintalaki) 1 §:ssä säädetään lain soveltamisalasta ja tarkoituksesta. Hankintalain l §:n 1 momentin mukaan valtion ja kuntien viranomaisten sekä muiden hankintalaissa tarkoitettujen hankintayksiköiden on kilpailun aikaansaamiseksi sekä tarjousmenettelyyn osallistuvien tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun turvaamiseksi noudatettava hankinnassaan, mitä hankintalaissa säädetään.

Hankintalain 4 §:n 1 kohdan mukaan hankinnalla tarkoitetaan tavaroiden ja palveluiden ostamista, vuokraamista tai siihen rinnastettavaa toimintaa sekä urakalla teettämistä. Kynnysarvot ylittävistä tavara- ja palveluhankinnoista sekä rakennusurakoista annetun asetuksen (hankinta-asetus) 5 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan palveluhankintasopimuksella ei tarkoiteta kiinteän omaisuuden, rakennusten tai niihin liittyvien oikeuksien hankintaa tai vuokrausta koskevaa sopimusta riippumatta sen rahoitusmuodoista tai maksutavasta.

Julkisia palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta annetun neuvoston direktiivin (92/50/ETY) 1 artiklan a kohdan mukaan julkisia palveluhankintoja koskevilla sopimuksilla tarkoitetaan direktiivissä rahallista vastiketta vastaan tehtyjä kirjallisia sopimuksia, jotka on tehty palvelujen suorittajan ja hankintaviranomaisen kesken lukuun ottamatta maan, olemassa olevien rakennusten tai muun kiinteän omaisuuden hankintaa tai vuokrausta millä rahoitusmuodolla tahansa taikka näihin liittyviä oikeuksia koskevia sopimuksia.

Hankintayksikkö Poliisin tietohallintokeskus on pyytänyt tarjouksia pysyvistä vuokratiloista Rovaniemen kaupungissa. Tarjouspyynnön 13.09.2002 mukaan suunnitelmat laaditaan ja toimitilojen rakentaminen (ja/tai peruskorjaaminen) toteutetaan noudattaen tarjouspyynnössä ilmeneviä asiapapereita ja hyvää rakennustapaa.

Hankintayksikkö on saanut neljä tarjousta, joissa kaikissa on tarjottu vuokrattavaksi uusi rakennus, joka rakennettaisiin tarjoajan hallitsemalla maalle. Hankintayksikkö ei ole saanut tarjouspyynnön perusteella yhtään tarjousta, jossa olisi tarjottu valmis rakennus, joka peruskorjattaisiin. *Peruskorjattavan valmiin rakennuksen vuokraus jäisi joka tapauksessa hankintalainsäädännön soveltamisen ulkopuolelle. Hankintayksikkö ei myöskään tule tekemään hankittavista tiloista urakkasopimusta vaan vuokrasopimuksen.*

Hankintayksikkö ei ole omistanut tai hallinnut Rovaniemen kaupungissa sellaista kiinteää omaisuutta, johon se olisi pyytänyt tarjouksia pysyvistä vuokratiloista. *Kaikki*

tarjoajat ovat tarjonneet toimitilaratkaisuja hallitsemilleen maa-alueille. Asiassa ei ole esitetty mitään selvitystä, että vuokrattava rakennus olisi tarkoitus myöhemmin siirtää hankintayksikön omistukseen.

Hankintalainsäädännön ulkopuolelle on rajattu kiinteän omaisuuden ja rakennusten hankkiminen ja vuokraaminen. Kilpailua, joka tuottaisi *vertailukelpoisia ja yhteismitallisia* tarjouksia pysyvistä vuokratiloista joko rakentamalla tai peruskorjaamalla *ei voida hankintayksikön toimesta järjestää muualle kuin sen itsensä hallitsemalla maalle.*

Kuuluuko hankinta hankintalainsäädännön piiriin vai ei, ratkeaa hankinnan tosiasiallisen *objektiivisen luonteen mukaan*, eikä sillä seikalla, mihin juridiseen muotoon se on puettu, ole ratkaisun kannalta merkitystä. Hankintalain nojalla voitaisiin katsoa, että tarjouspyyntö on tarkoittanut hankintalaissa tarkoitettua urakalla teettämistä ja/tai palveluhankintaa, vaikka tarjouspyyntö on puettu rakennuksen vuokrasopimuksen muotoon.

Hankintalaki ei tule noudatettavaksi sillä perusteella, että hankinnasta on julkaistu hankintailmoitus ja tarjouspyynnössä on viitattu hankintalain käsitteisiin, jollei hankinta tosiasiallisesti kuulu hankintalain piiriin.

Markkinaoikeus katsoo, että asiassa on ratkaisevaa se, että tarjouksia on pyydetty pysyvistä vuokratiloista, *jotka rakennetaan tai peruskorjataan muualle kuin hankintayksikön hallitsemalle maalle, ja joiden vuokratilojen omistusoikeus ei siirry hankintayksikölle. Kyse on ollut sellaisesta rakennuksen vuokrasopimuksesta, joka jää hankintalainsäädännön ulkopuolelle eikä markkinaoikeus siten ole toimivaltainen asiaa käsittelemään* (kursivointi tässä).

Edellä esitetyn perusteella markkinaoikeus jätti hakemukset äänestyksen jälkeen äänin kolme puolesta ja kaksi vastaan (3–2) tutkimatta ja hylkäsi esitetyt oikeudenkäyntikuluvaatimukset. Korkeimpaan hallinto-oikeuteen tehdyn valituksen tultua peruutetuksi markkinaoikeuden päätökset jäivät pysyviksi.

Markkinaoikeuden edellä mainituissa päätöksissä todetaan, että lain ulottaminen vuokraukseen ja sen myötä kilpailuttamisvelvollisuuden ulottuvuus ratkeavat hankinnan *objektiivisen laadun* perusteella, joka ilmenee sopimuksen tarkoituksesta. Markkinaoikeuden ratkaisu on tehty aikaisemman direktiivin (92/50/ETY) voimassa ollessa. Tämä puolestaan on vastaavalta osaltaan *identtinen* nykyisen direktiivin 16 artiklan määräysten kanssa.

Päätösten mukaan hankintakilpailua, joka tuottaisi yhteismitallisia tarjouksia, ei voida järjestää muuta kuin *hankintayksikön omistamalle maalle*. Siis markkinaoikeuden mukaan vuokraustarjouksia, joissa kukin tarjoaa tiloja muualla kuin hankintayksikön omistamalla maalla, *ei voida kilpailuttaa* hankintalain mukaan, koska eri rakennuspaikoilla sijaitsevat tontit tekevät tarjouksista yhteismitattomia. Oikeus katsoi myös, että tilannetta ei muuta muuksi se, että hankintayksikkö tarjouspyynnössä tai hankinta-ilmoituksessa ilmoittaa, että sopimukseen *soveltuvin osin* noudatetaan lakia julkisista hankinnoista, jollei hankinta tosiasiallisesti kuulu hankintalain piiriin. Vaikka kyseisellä lakiviittauksella ei päästäisikään markkinaoikeusprosessiin, sen käyttäminen kuitenkin hankintayksikön ja tarjoajien välisessä suhteessa näyttäisi johtavan siihen, että tarjoajien on tarjouksia antaessaan ja hankintayksikön päätöstä tehdessään soveltuvin osin noudatettava hankintalakia. Tämä puolestaan voitaneen saattaa tutkittavaksi tavallisessa hallintoprosessissa.

Päätöksiin sisältyy kahden jäsenen eriävä mielipide, jossa todetaan muun muassa seuraavaa:

> ”Harkittaessa nyt kyseessä olevan vuokrasopimuksen todellista luonnetta on huomioon otettava palveluhankintadirektiivin johdantolause, jonka mukaan direktiivin 71/305/ETY mukaisesti sopimusta pidetään julkista rakennusurakkaa koskevana sopimuksena *vain, jos sen kohteena on rakennusurakan suorittaminen; jos tällainen rakennusurakka on merkitykseltään toissijainen eikä sopimuksen varsinainen kohde, sopimusta ei pidetä julkista hankintaa koskevana sopimuksena.* Näin ollen jos hankinnan tosiasiallisena luonteena on rakennuksen teettäminen hankintayksikölle sen edellyttämien kriteerien mukaan, hankintaa on pidettävä hankintalainsäädännössä tarkoitettuna rakennusurakkana. *Asian arviointiin hankintalainsäädännön perusteella ei vaikuta se, olisiko hankintayksiköllä tosiasiallista tai juridista mahdollisuutta hankkia rakennus omistukseensa.*” (Kursivointi tässä.)

Eriävän mielipiteen mukaan sopimusta olisi pidettävä hankintana eli ostamisena huolimatta siitä, että tontin *omistusoikeus ei sopimuksessa lainkaan siirry* tai tilaaja ei saa omistusoikeutta rakennettaviin rakennuksiin. Myöskään tonttien erilaisuudesta johtuvalle tarjousten vertailukelpoisuudelle ei eriävässä mielipiteessä ole kiinnitetty huomiota. Kuitenkin hankinnan olennaisena tunnusmerkkinä on yhtä hyvin EY:n kuin kansallisessakin lainsäädännössä se, että kiinteän omaisuuden tai rakennuksen *omistusoikeus siirtyy*.

Julkisista hankinnoista annetun lain 5 §:n mukaan hankintasopimuksella tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen ostamista, vuokraamista tai siihen rinnastettavaa toimintaa sekä urakalla teettämistä taloudellista vastiketta vastaan. Edellä mainitussa tekstissä vuokraus siis koskee ainoastaan irtainta esinettä (leasing) eikä maata tai rakennusta.

Myöskään palvelunhankintasopimuksella ei tarkoiteta kiinteän omaisuuden, rakennusten tai niihin liittyvien oikeuksien hankintaa tai vuokrausta. Viittaan tältä osin jo vuoden 1992 hankintalain (23.12.1992/1505) ja -asetuksen 5 §:ään, joka sisällöltään lähes täysin vastaa nykyistä lakia, voimassaolon aikana tehtyyn *kilpailuneuvoston ratkaisuun 53/690/2001* ja *KHO:n ratkaisuun 15.02.2002 taltio 315*.

Kempeleen kunnassa aloitti elokuussa 2002 toimintansa monitoimihalli, johon sisältyi noin 2 400 m²:n suuruinen harjoitusjäähalli, 1 600 m²:n suuruinen sisäliikuntatila ja kahvio- yms. yhteis- ja erityistiloja n. 800 m². Julkisista hankinnoista annetun lain 4 §:n 1 -kohdan mukaan hankinnalla tarkoitetaan tavaroiden ja palveluiden ostamista, vuokraamista tai siihen rinnastettavaa toimintaa sekä urakalla teettämistä. Kysymyksessä olevassa asiassa liikuntahallitilojen vuokraus yrittäjälle on osa laajempaa sopimuskokonaisuutta, jossa kunta tilojen vuokrauksen ohella hankkii palveluja. Järjestelyyn kuuluu siten ensinnäkin tilojen vuokraaminen yrittäjälle. Toiseksi siihen sisältyy hallien käyttövuorojen luovuttaminen eri käyttäjäryhmille kuten urheiluseuroille ja kunnan jäsenille korvausta vastaan. Kolmanneksi järjestelyyn kuuluu, että *kunta vuokraa* 300 000 markan korvausta vastaan vuodessa hallien käyttövuoroja koulujen aukioloaikoina.

Asiassa olevan aineiston perusteella on arvioitavissa, että sopimusjärjestelyn keskeinen osa on hallitilojen vuokraaminen yrittäjälle siinä tarkoituksessa, että tämä järjestää hallin käyttövuorojen luovuttamisen korvausta vastaan ulkopuolisille käyttäjäryhmille. Julkisista hankin-

noista annetun lain 4 §:n l-kohdan säännöksestä seuraa, ettei sanottua lakia sovelleta, kun kunta vuokraa omaisuutta ulkopuoliselle yrittäjälle.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös oli äänestyspäätös (4 puolesta, 1 vastaan). Vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos Nykänen katsoi sopimuskokonaisuuden muodostavan julkisen hankinnan.

Kilpailuneuvosto totesi päätöksessään vastaavasta tältä osin seuraavaa:

”Kyseisessä asiassa Kempeleen kunta on vuokralle antajan asemassa eikä kyse näin ollen ole hankinnasta. *Toisaalta julkisia hankintoja koskevia oikeusohjeita ei muutoinkaan sovelleta esimerkiksi kiinteistöjen vuokrasopimuksiin, vaikka julkinen viranomaistaho tai muu julkinen yhteisö olisi vuokraajankin ominaisuudessa.*” (Kursivointi tässä.)

Ongelmaa valaisee myös kaksi muuta kilpailuneuvoston lainvoimaista ratkaisua. Ensimmäisessä (5.2.2001 D:no 15/690/2001) oli kysymys Tampereen kaupungin omistamien laboratoriotilojen vuokraamisesta Tampereen teknilliselle korkeakoululle. Hakija vaati kilpailuneuvostoa antamaan selvityksen toimitilan vuokrausta koskevasta kilpailuttamisesta ja lain 9 §:ssä tarkoitettua seuraamusta edellyttäen, että hanke olisi tullut julkisista hankinnoista annetun lain mukaan kilpailuttaa. Ratkaisussaan kilpailuneuvosto totesi muun muassa seuraavaa:

> ”Kynnysarvot ylittävistä tavara- ja palveluhankinnoista annetun asetuksen (380/1998) 5 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan palveluhankintasopimuksella ei tarkoiteta kiinteän omaisuuden, rakennusten tai niihin liittyvien oikeuksien hankintaa tai vuokrausta koskevaa sopimusta riippumatta sen rahoitusmuodosta tai maksutavasta.
>
> EY:n julkisia palveluhankintoja koskevan direktiivin 1 artiklan a-kohdan kolmannen alakohdan mukaan julkista palveluhankintaa koskevalla sopimuksella ei tarkoiteta maan, olemassa olevien rakennusten tai muun kiinteän omaisuuden hankintaa tai vuokrausta taikka näihin liittyviä oikeuksia koskevia sopimuksia.
>
> *Kilpailuneuvosto toteaa, että julkisia hankintoja koskevia säännöksiä ei sovelleta kiinteän omaisuuden tai sen osan ostamiseen tai vuokraamiseen taikka näihin liittyviä oikeuksia koskeviin sopimuksiin. Edellä tarkoitetut oikeustoimet jäävät julkisia hankintoja koskevien säännösten ulkopuolelle myös EY:n kynnysarvojen alle jäävien sopimusten osalta.*” (Kursivointi tässä.) Päätöslauselman mukaisesti kilpailuneuvosto jätti hakemuksen kokonaan tutkimatta. Päätös jäi lopulliseksi.

Kilpailuneuvoston toisessa vuokrausta koskevassa ratkaisussa (12.10.2000 D:no 97/690/2000) otettiin kantaa *tilojen hankkimiseen* Kemin kaupungin tietohallintokeskukselle. Kemin kaupunki merkitsi 155 kappaletta perustettavan kiinteistöyhtiön 1 000 markan hintaisia osakkeita, mikä muodosti 38,75 prosenttia koko osakekannasta sekä kiinteistöyhtiölle 7 000 000 markan lainan kiinteistön hankinta- ja muutoskustannuksiin kaupungin tulevaa kiinteistökiinnitystä vastaan.

Kokonaistilantarve oli noin 700 m², jotka Kemin kaupunki päätti vuokrata kiinteistöyhtiöltä. Kemin kaupungin hallintoelinten edellä mainittujen päätösten johdosta yksityinen muutoksenhakija toimitti kilpailuneuvostolle hakemuksen, jossa edellä mainittua menettelyä pidettiin julkisista hankinnoista annetun lain vastaisena ja pyydettiin kilpailuneuvostoa velvoittamaan Kemin kaupunkia oikaisemaan päätöksiään tai vaihtoehtoisesti suorittamaan

hyvitysmaksun. Vastineessaan Kemin kaupunki puolestaan vaati hakemuksen jättämistä tutkimatta tai vaihtoehtoisesti sen hylkäämistä kaikilta osin.

Asiassa antamassaan ratkaisussa kilpailuneuvosto esitti muun muassa seuraavaa:

> ”Kilpailuneuvosto toteaa, että kyse on hankinta-asetuksen 5 §:n 2 momentin 1-kohdassa tarkoitetusta kiinteän omaisuuden ja rakennusten vuokraamisesta ja hankintaa koskevasta sopimuksesta, jollainen jää julkisia hankintoja koskevien säännösten soveltamisalan ulkopuolelle. Nyt käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisen kannalta ei ole merkitystä sillä, tarkastellaanko hakemusta kiinteistöyhtiön kautta suoritettavan kiinteistön hankinnan vai *siihen liitännäisen tietohallintokeskuksen vuokrasopimuksen näkökulmasta,* sillä kummassakin tapauksessa sopimus jää hankintasäännösten soveltamisen ulkopuolelle asetuksen 5 §:n 2 momentin 1-kohtaan sisällytetyn nimenomaisen poikkeussäännöksen perusteella.” Päätöslauselman mukaisesti kilpailuneuvosto jätti hakemuksen tutkimatta.

Kuten edellä esitetystä ilmenee, hankintalakia ja -asetusta ei ole sovellettu toimitilojen vuokraamiseen, varsinkaan kun asetuksen 5 §:ään ei sisältynyt mainintaa olemassa olevista rakennuksista.

Edellä mainitusta pääsäännöstä on kuitenkin olemassa poikkeus. Joissakin tapauksissa hankintayksikkö joutuu vuokraamaan sille suoraan räätälöidyn tilan sen johdosta, että sillä ei ole taloudellisia mahdollisuuksia suoraan ostaa tiloja. Muuan esimerkki tästä on *Human Technologies Centerin* rakennushanke Jyväskylässä 1. Jyväskylän yliopiston lisärakennus, jossa hanke toteutettiin jo alun perin *valtion omistamalle maalle* ja käyttäjien asettamien vaatimusten mukaisesti ja jonka vuokraushankkeen oikeudellisesti laadusta allekirjoittanut on antanut asiantuntijalausunnon. Jyväskylässä rakentamiseen ei käytetty julkisia varoja, vaan rahoitusyhtiö toteutti hankkeen yhdessä rakennusyrityksen kanssa. Hanke oli suunniteltu siten, että sen toteutus perustui rakennusurakan ja kiinteistönvuokrauksen yhdistelmään. Olennaista oli, että hankkeessa *vuokran määrä sidottiin* investointikustannuksiin.

Jos vuokra jo alun perin *sidotaan* rakennuksen ja tontin investointikustannuksiin siten, että *taloudellinen riski siirtyy* yksityisen organisaatiolta julkiselle hankintayksikölle, tämä seikka heijastuu myös kilpailuvaatimukseen. Jos taas kyse on ns. normaalista vuokrasopimuksesta, jossa vuokrana käytetään markkinahintaa, riski jää yksityiselle yhtiölle. Riskin jääminen yksityiseen organisaatioon yleensä johtaa kilpailuttamisvelvollisuuden väistymiseen, koska kyse on tällöin kaupalliseksi katsottavasta toiminnasta.

Lain sanamuodon vastainen tulkintasuositus?

Viittaan edellä sanotun osalta myös *Sue Arrowsmithin* teokseen ”The Law of Public and Utilities Procurement”[1], jossa hän toteaa muun muassa seuraavaa: ”*Contracts for land and rights related to land are generally excluded from regulation. They are expressly excluded from the Services*

[1] Arrowsmith, Sue: The Law of Public and Utilities Procurement, London 1996, s. 156.

Regulations". Hänen mukaansa edellä mainitut palvelusopimukset eivät täytä tavaranhankinnan eivätkä rakennusurakan tunnusmerkkejä. Hän katsoo rajatapauksissa erään mahdollisuuden olevan se, että edellä mainitut sopimukset voitaisiin luokittaa rakennusurakoiksi, jos rakennus rakennetaan hankintayksikön osoittamien vaatimusten mukaan rakennusyrityksen omistamalle maalle ja rakennuksen omistusoikeus sitten välittömästi siirretään hankintayksikölle. Tilanne on kuitenkin edellä esitettyä ongelmallisempi, jos rakennus rakennetaan rakennusyrityksen asettamien vaatimusten mukaan.

Arrowsmithin *tulkinnallinen epävarmuus* ilmenee siitä, että hän katsoo hankintadirektiivin sanamuodon vastaisesti, ettei *olemassa olevien rakennusten* hankintaan voida soveltaa rakennusurakkaa koskevia määräyksiä ja säännöksiä välttämättä silloinkaan, kun rakennus rakennetaan hankintayksikön ohjeiden mukaan tai kun se hyväksyy muiden laatimat, rakentamista koskevat suunnitelmat, kun direktiiveihin ei tästä sisälly selkeitä säännöksiä ja kun rakennuksen omistusoikeus tai hallinta siirretään hankintayksikölle *vasta kun se on valmis*. Hänen tulkinnassaan direktiivin tarkoitus edistää avointa taloudellista kilpailua väistyy. Arrowsmith kuten kotimaisetkaan tutkijat ei ole esittänyt yhtään oikeustapausta, joka olisi sellaisenaan rinnastettavissa hänen esittämäänsä tilanteeseen.

Edellä esitetyn mukaan kiinteistön ja sillä olevien valmiiden rakennusten hankintaan ei pääsäännön mukaan edellä mainituin rajoituksin sovelleta hankintadirektiivejä ja kansallisia hankintasäännöksiä. Tilanne voi kuitenkin muuttua toiseksi, jos sopimusjärjestely tehdään tarkoituksella välttää rakennuttamisen ja rakentamisen kilpailuttaminen tilanteessa, jossa rakennus rakennetaan sillä tavoin tiettyä tarkoitusta varten, ettei se ole käytettävissä muuhun kuin alun perin hankintayksikön osoittamaan tarkoitukseen. Tällöin on mahdollista, että hankintalakia on tulkittava hankintadirektiivin 16 artiklan ja *sanamuotonsa vastaisesti*, jotta hankintasäännösten perimmäinen tarkoitus toteutuisi. Ratkaisukriteeriksi nousee tällöin *sopimuksen koko sisältö ja tarkoitus* eikä sen laatimisajankohta, vaikka sopimus olisi allekirjoitettu vasta rakennuksen valmistumisen jälkeen. Tämä säännösten tulkintatapa tulee esiin esimerkiksi markkinaoikeuden Poliisin tietohallintokeskusta koskevassa, yksityiskohtaisesti perustellussa päätöksessä.

Oikeudelliset johtopäätökset

Joissakin tapauksissa hankintayksikkö joutuu vuokraamaan sille tarpeelliseksi osoittautuvan tilan sen johdosta, että sillä ei ole taloudellisia mahdollisuuksia suoraan ostaa tiloja. Muuan esimerkki tästä on *Human Technologies Centerin* rakennushanke (yliopiston lisärakennus) Jyväskylässä, jossa hanke toteutettiin jo alun perin käyttäjien asettamien vaatimusten mukaisesti. Rakennuksen rakentamiseen ei käytetty julkisia varoja, vaan rahoitusyhtiö toteutti hankkeen yhdessä rakennusyrityksen kanssa. Hanke oli suunniteltu siten, että sen toteutus perustui rakennusurakan ja kiinteistönvuokrauksen yhdistelmään. Olennaista oli, että *hankkeessa vuokran määrä sidottiin investointikustannuksiin* ja että rakennus rakennettiin valtion omistamalle maalle.

Jos vuokra jo alun perin *sidotaan* rakennuksen ja tontin investointikustannuksiin niin, että taloudellinen riski pääosin yksityisen organisaatiolta siirtyy hankintayksikölle, tämä seikka heijastuu myös kilpailuttamisvaatimukseen. Jos taas kyse on ns. normaalista vuokrasopimuksesta, jossa riski jää rakennus- tai rahoitusyhtiölle, riskin jääminen yksityiseen organisaatioon yleensä johtaa kilpailuttamisvelvollisuuden väistymiseen. Samaa koskee myös vuokrasopimukseen mahdollisesti sisällytettävää osto-optiota. Jos optio sisältää kiinteistön lunastamisvelvollisuuden, kysymys on itse asiassa kiinteistökaupasta osamaksuin. Asian erittelyssä merkitystä on paitsi sillä, onko optiolla todellista taloudellista arvoa myös sillä, mihin optiolauseke todellisuudessa oikeuttaa.

Kaiken kaikkiaan vuokrausvaihtoehto *voi eräissä tilanteissa lähentyä* julkista rakennusurakkaa. Näin asianlaita on esimerkiksi silloin, kun rakennuksen suunnitteluvaatimukset asettaa julkinen hankintayksikkö jo alun alkaen ja vuokrasopimus laaditaan *ennen* rakennuksen rakennuttamista. Tällöin rakentaminen toteutetaan ja loppuunsaatetaan hankintayksikön vaatimusten ja tarpeiden mukaisesti. Jos rakennuksen vuokra lisäksi sidotaan rakennuskustannuksiin, taloudellinen riski siirtyy rakennus- ja/tai rahoitusyritykseltä julkiselle hankintayksikölle. Tällöin rakennusurakka lähestyy toimeksiantohankintaa, joka yksityisenkin suorittamana on kilpailutettava. Kiinteän omaisuuden vuokraustilanteissa nämä tapaukset muodostavat kuitenkin poikkeuksen selkeästä pääsäännöstä, jonka mukaan kiinteistön vuokraukseen ei lähtökohtaisesti sovelleta julkisia hankintoja koskevia oikeussääntöjä.

* * *

On the duty to put the rental of immovable property out to tender

The issue of whether the rental of immovable property should be put out to tender normally arises when a purchasing body must determine if its prospective acquisition of new premises is subject to the duty to call for tenders. One unclear point in this respect is whether the premises need to be extant at the time of the rental decision or whether they can be constructed after the rental decision and then rented without a new call for tenders on the rental agreement. According to Article 16 of the EC Public Procurement Directive (2004/18/EC), it does not apply to "the acquisition or rental, by whatever financial means, of land, existing buildings or other immovable property or concerning rights thereon".

Sue Arrowsmith, among others, considers it possible that certain rental contracts relating to immovable property could in borderline situations be classified as construction commissions, where the building is constructed to the specifications provided by the purchasing body on real estate owned by the contractor, and title to the building is then immediately transferred to the purchasing body. According to the general rule, the acquisition of real estate and buildings is not subject to the procurement directives or to national procurement provisions.

However, the situation may be different if the rental contract is concluded in order to evade the tender procedure even though the premises are being built for a purpose determined by the purchasing body. The duty to put the rental out to tender arises especially where the amount of the rent is directly linked to the construction costs of the premises. In such a situation, the legal form of the construction commission is much like a general commission, which must be put out to tender also by private purchasers. In the case of rentals of immovable property,

situations like this are nonetheless an exception to the clear general rule that the public procurement rules do not apply to the rental of immovable property or other acquisition of premises. If it appears on the face of the rental contract, however, that the contract is made for the purpose of evading the tender procedure, the tender provision in the public procurement legislation must be applied regardless of the wording of the Procurement Directive and the respective legal provision, so that the duty to put the contract out to tender is realised in any event.

Kai Kalima
Professor, University of Helsinki

Erkki Kontkanen

Rajat ylittävien osinkojen verotuksen kansainvälisiä kehityssuuntia

Lainsäädäntökehitys Suomessa

Lähdeverolain lähtökohdat

Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (627/1978) 7 §:n mukaan osingosta peritään lähdeveroa 28 prosenttia. Mikäli laissa säädetyt edellytykset täyttyvät, rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamiin osinkoihin voidaan soveltaa verosopimuksesta ilmenevää kansallista lainsäädäntöä alempaa verokantaa.

Lähdeverolain 10 §:n mukaan lähdeveroa perittäessä on noudatettava verosopimuksen määräyksiä, mikäli tulon saaja esittää maksajalle selvityksen kotipaikastaan ja muista sopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Tällaisena selvityksenä verovelvollinen voi esittää joko lähdeverokortin tai ilmoittaa nimensä, osoitteensa kotivaltiossaan ja syntymäaikansa sekä mahdollisen muun virallisen tunnistetietonsa. Näiden tietojen avulla osingonmaksaja voi arvioida verovelvolliselle maksettavaan osinkoon sovellettavan verosopimuksen.

Mikäli osingonsaaja maksaa lähdeveroa enemmän kuin hän olisi verosopimuksen perusteella oikeutettu, osingon saaja voi hakea liikaa perityn veron palautusta. Palautuksen hakemisesta säädetään lähdeverolain 11 §:n 2 momentissa. Hakemuksesta tulee ilmetä laissa säädetyt verosopimuksen soveltamiselle asetetut yksilöintitiedot. Tietyissä tilanteissa myös suorituksen maksaja voi hakea liikaa tilitetyn lähdeveron palauttamista.

Osakkeiden välilliseen omistukseen liittyvät ongelmat

Osingonsaajan yksilöinti

Mikäli osinko maksetaan suoraan sen lopulliselle saajalle, on osinkotuloja koskeva lähdeverojärjestelmä toiminut pääosin hyvin. Käytännössä osingot maksetaan kuitenkin valtaosin kansainvälisten pankkien ja muiden omaisuudenhoitajien kautta. Suomalaiset tilinhoitajayhteisöt avaavat hallintarekisteröityjä arvo-osuustilejä ulkomaisen pankin tai sijoituspalveluyrityksen ulkomaisten asiakkaiden osakeomistusten hallinnointia varten. Yksi ulkomainen säilyttäjäpankki hallinnoi yleensä useita eri hallintarekisteröityjä arvo-osuustilejä, joilla säilytetään osakkeita eri verostatuksen omaaville loppuasiakkaille veromaittain ryhmiteltyinä. Kaikki

ulkomaiset pankit eivät ole suorassa asiakassuhteessa suomalaiseen tilinhoitajayhteisöön vaan toimivat toisten säilyttäjäpankkien välityksellä.

Ulkomaisen omistuksen osuus suomalaisissa pörssiyhtiöissä on kansainvälisesti vertaillen poikkeuksellisen suuri. Ulkomaiset osakkeenomistajat omistivat vuoden 2006 lopussa hieman yli puolet suomalaisten arvo-osuusjärjestelmään liitettyjen yhtiöiden markkina-arvosta ja osakkeiden lukumäärästä. Hallintarekisteröidyt osakkeet edustavat valtaosaa koko ulkomaalaisomistuksesta. Esimerkiksi vuoden 2006 lopussa yli 90 prosenttia ulkomaalaisten omistamista osakkeista oli hallintarekisteröity. Ulkomaalaiset omistivat siten omissa nimissään suoraan alle kymmenen prosenttia omistuksen kokonaismäärästä. Hallintarekisteröintijärjestelmä on myös kansainvälisesti vallitseva arvopaperien hallintamenettely. Kansainväliset arvopaperien säilytysjärjestelmät rakentuvat hallintarekisteröinnin varaan. Kansainvälisestä käytännöstä poiketen hallintarekisteröinti ei ole Suomessa kuitenkaan sallittu oman maan kansalaisille.

Mikäli osakeomistus on merkitty hallintarekisteriin ulkomaisen säilyttäjäpankin nimiin, lähdeverolain ja verosopimuksen soveltamista varten tarpeellisen veromaatiedon saaminen perustuu järjestelyyn, jossa suomalaiseen tilinhoitajayhteisöön nähden säilytysketjun ensimmäinen ulkomainen säilyttäjäpankki ilmoittaa suomalaiselle tilinhoitajayhteisölle asiakkaidensa verotuksellisen asuinvaltion ja sen, ovatko nämä asiakkaat oikeutettuja verosopimusten mukaiseen verokohteluun. Viime kädessä tarkka tieto suorituksen lopullisesta saajasta on ainoastaan sillä säilyttäjällä, johon lopullisella osingonsaajalla on asiakassuhde.

Sitä, että valtaosa ulkomaisesta omistuksesta on merkitty hallintarekisteriin välillisesti ulkomaisen säilyttäjäpankin nimiin, ei aiemmin otettu huomioon lainsäädännössä. Lainsäädännön sanamuoto rakentui sen varaan, että kaikista osingonsaajista olisi tullut saada laissa tarkoitetut yksilöintitiedot, jotta lähdevero olisi voinut tulla sovellettavaksi. Käytännössä lähdeverolakia ja sen perusteella asetettua yksilöintivaatimusta sovellettiin kuitenkin siten, että osingosta perittiin lähdevero hallintarekisteröidyn arvo-osuustilin ulkomaisen tilinhaltijan ilmoittaman veromaatiedon mukaisesti, vaikka maksajalle ei ollut esitetty kaikkia laissa ja aiemmin lähdeveroasetuksen 4 §:ssä säädettyjä yksilöintitietoja.

Koska ennakkoperintälain 38 §:n mukaan lähdevero voidaan panna maksuun ainoastaan maksajalle eli tässä yhteydessä osinkoa jakavalle yhtiölle, aiemmin noudatettuun käytäntöön sisältyi osinkoa jakaville yrityksille veroriski. Tätä riskiä tosin pienensi se, että samaa käytäntöä oli sovellettu jo koko hallintarekisteröintikäytännön olemassaolon ajan, jolloin verotuksessa noudatettavan luottamuksensuojaperiaatteen voidaan vahvoin perustein nähdä suojaavan osingon maksajaa.

Hallintarekisteröidyille osakkeille maksettujen osinkojen osalta verohallinnon kannalta keskeiset ongelmat liittyvät verovalvontaan ja tietojenvaihtoon ulkomaisten veroviranomaisten kanssa. Koska lopullista osingonsaajaa koskevaa tietoa ei ole ollut mahdollista kaikissa tilanteissa saada, mahdollisuudet valvoa lähdeverojen perinnän oikeellisuutta ovat olleet puutteelliset. Osingon saajan identifioimisessa aiheutuu vaikeuksia erityisesti osakkeen omistuksen vaihtuessa lähellä osingonjakohetkeä tai kaupan selvittelyn viivästyessä.

Lähdeverolain uudistus vuonna 2006

Lähdeverolain sanamuodon ja kansainvälisen hallintarekisteröintiin perustuvan käytännön yhteensovittamiseen liittyvien ongelmien vuoksi lähdeverolakia muutettiin vuoden 2005 lopussa. Muutoksilla pyrittiin ottamaan lainsäädännössä aiempaa paremmin huomioon se tosiasia, että laissa tarkoitettujen yksilöintivaatimusten täyttäminen ei ole kaikissa tilanteissa mahdollista. Samalla suomalaisten yritysten ulkomaalaisille osakkeenomistajille haluttiin turvata mahdollisuus verosopimuksen mukaiseen alhaisempaan lähdeveroon jo lähdeveroa perittäessä. Myös verovalvonnan näkökulmasta aiemmassa tilanteessa oli selkeästi kehittämisen varaa. Muutettuja säännöksiä sovellettiin ensimmäisen kerran vuonna 2006 jaettuihin osinkoihin.

Lainsäädäntöön tehdyt täsmennykset eivät muuttaneet lähdeverolain lähtökohtana olevaa yksilöintivaatimusta. Jotta verosopimuksen mukainen alhaisempi lähdevero voi tulla sovellettavaksi, osingonsaajan henkilöllisyys tulee yksilöidä. Hänen tulee esittää suorituksen maksajalle joko lähdeverokortti tai ilmoittaa tälle nimensä, osoitteensa kotivaltiossaan ja syntymäaikansa sekä mahdollinen muu virallinen tunnistetietonsa. Se, että ulkomaisten säilyttäjäpankkien muodostamassa ketjussa ei ole useinkaan mahdollista saada osingonmaksun ja lähdeveron perimisen yhteydessä lain edellyttämiä yksilöintitietoja, otettiin kuitenkin huomioon lisäämällä lakiin uusi 10 b §.

Lähdeverolain 10 b §:n mukaan hallintarekisteröidylle osakkeelle maksettavasta osingosta voidaan periä lähdeveroa 15 prosenttia ilman selvitystä lopullisesta osingonsaajasta, jos osingon maksaja on riittävän huolellisesti varmistunut, että osingon saajaan voidaan soveltaa sellaisen Suomen solmiman verosopimuksen osinkoa koskevia määräyksiä, jonka mukaan osingosta peritään lähdeveroa 15 prosenttia. Jos sopimuksen mukaan Suomella on oikeus periä osingosta veroa enemmän kuin 15 prosenttia, vero peritään sopimuksen mukaisesti. Mikäli osingosta perittävä lähdevero on verosopimuksen mukaan alle 15 prosenttia, lopullisesta osingon saajasta on aina esitettävä lainmukaiset yksilöintitiedot. Maksettaessa osinkoa niihin valtioihin, joiden kanssa verosopimusta ei ole, osingoista peritään lähdeveroa 28 prosenttia.

Laissa päädyttiin 15 prosentin rajaan sen johdosta, että valtaosassa Suomen solmimista verosopimuksista osingoista peritään 15 prosentin lähdevero. Suomella on voimassa 63 verosopimusta. Kaikkiaan 43 verosopimuksessa lähdevero on 15 prosenttia. Joissain verosopimuksissa, kuten Suomen ja Ison-Britannian verosopimuksessa, Suomi on luopunut verotusoikeudestaan ja lähdeveroa ei peritä osinkotulosta lainkaan. Kaikkiaan 16 verosopimuksessa lähdevero on vähemmän kuin 15 prosenttia.

Edellytyksenä veron perimiselle 15 prosentin määräisenä on, että maksaja on riittävän huolellisesti varmistunut siitä, että osingon saaja asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa oleva verosopimus ja että osingon saajaan sovelletaan tämän sopimuksen osinkoa koskevia määräyksiä. Selvityksenä tällaisesta riittävästä huolellisuudesta maksajan tulee esittää tilinhoitajayhteisön ja omaisuudenhoitotilin tilinhaltijana toimivan ulkomaisen säilyttäjäpankin välinen sopimus. Sopimuksen vähimmäissisällöstä säädetään laissa.

Sopimuksessa ulkomaisen omaisuudenhoitajan tulee ilmoittaa osingonjakoa varten osingon saajan verotuksellinen asuinvaltio sekä se, voidaanko saajaan soveltaa kyseisen verosopimuksen osinkoa koskevia määräyksiä. Lisäksi omaisuudenhoitajan tulee sitoutua ilmoittamaan ilmoittamissaan olosuhteissa tapahtuneista muutoksista sekä pyydettäessä toimittamaan osingon saajaa koskevia tietoja. Jotta yksilöintivelvollisuudesta säädetty poikkeus voi tulla sovellettavaksi, omaisuudenhoitajan tulee olla verosopimusvaltioon sijoittautunut toimija. Menettelyn soveltamisen edellytyksenä on lisäksi, että omaisuudenhoitaja on osingonjakohetkellä merkitty verohallinnon ylläpitämään ulkomaisten omaisuudenhoitajien rekisteriin. Ulkomaisten omaisuudenhoitajien rekisteristä säädetään lähdeverolain 10 c §:ssä. Omaisuudenhoitaja voidaan merkitä rekisteriin hakemuksen perusteella. Osingonjaosta ja lähdeveron perimisestä huolehtiva tilinhoitajayhteisö voi osingonjakohetkellä tarkistaa rekisteristä, onko omaisuudenhoitaja merkitty rekisteriin.

Mikäli omaisuudenhoitaja jättää olennaisella tavalla noudattamatta sopimuksen ehtoja tai yleisiä tiedonantovelvollisuuksia koskevia säännöksiä, se voidaan poistaa rekisteristä. Lähdeverolain 10 d §:n mukaan lopullista osingon saajaa ei tarvitse yksilöidä myöskään vuosi-ilmoituksella, jos näitä tietoja ei vuosi-ilmoitusta annettaessa ole käytettävissä. Lopullisen osingon saajan tietojen sijasta maksaja tai maksajan asiamiehenä toimiva tilinhoitajayhteisö voi tällöin ilmoittaa tilinhoitajayhteisön asiakkaana toimivan ulkomaisen omaisuudenhoitajan tiedot. Osingon saajan kotivaltioksi tulee kuitenkin aina ilmoittaa lopullisen osingon saajan kotivaltio.

Lähdeverokäytäntö EU-maissa

Osinkojen lähdeveromenettelyssä on eri EU-maiden välillä huomattavia rakenteellisia ja soveltamiskäytäntöjä koskevia eroja. Euroopassa on kaksi vallitsevaa osinkojen lähdeverotusta koskevaa järjestelmää: yhtäältä Suomen kaltainen lopullisen lähdeveron järjestelmä, jossa osingonmaksajalla on oikeus soveltaa suoraan verosopimuksesta ilmenevää alempaa verokantaa ja toisaalta ns. palautusjärjestelmä, jossa ulkomaille maksettaviin osinkoihin sovelletaan maan sisäistä verokantaa, jota voidaan hakemusteitse jälkikäteen alentaa verosopimuksen edellyttämälle tasolle. Välimuodon muodostavat esimerkiksi Saksassa sovellettava pikapalautusjärjestelmä, jossa veron palauttamista voi hakea takaisin ennen kuin perityt verot on tilitettävä veronsaajalle tai liikaa maksettu vero voidaan kuitata myöhemmin tilitettävistä veroista. Palautusjärjestelmää pääasiallisena järjestelmänä sovelletaan esimerkiksi Norjassa, Tanskassa, Saksassa, Itävallassa, Espanjassa, Alankomaissa ja Luxemburgissa. Suomen kaltaista lopullisen lähdeverotuksen järjestelmää sovelletaan Suomen lisäksi lähinnä Ruotsissa ja Ranskassa. Useimmissa maissa sovelletaan ainakin joiltain osin molemmankaltaisia järjestelmiä.

Euroopan komissio on useassa yhteydessä kiinnittänyt huomiota arvopaperien selvitysjärjestelmien toimivuuteen liittyviin ongelmiin. Toimivat selvitysjärjestelmät ovat ehdoton edellytys arvopaperimarkkinoiden toiminnalle Euroopassa.[1] Selvitysjärjestelmien toimivuuden

[1] Euroopan komissio antoi 28 päivänä huhtikuuta 2004 tiedonannon (KOM/2004/0312 lopullinen) neuvostolle ja Euroopan parlamentille arvopaperien selvitystoiminnan kehitysmahdollisuuksista Euroopan unionissa.

esteitä on pyritty määrätietoisesti poistamaan. Näiden esteiden poistamisessa myös verotuksella on huomattava merkitys. Eurooppalaisten arvopaperien selvitysjärjestelmien toimivuuden näkökulmasta rajat ylittävien osinkotulojen verotukseen liittyy näet merkittäviä ongelmia. Epäyhtenäisen verojärjestelmän voi monilta osin nähdä haittaavan merkittävästi arvopaperimarkkinoiden toimintaa. Epäyhtenäisyyden lisäksi sekä lopullisen lähdeveron järjestelmään että palautusjärjestelmään liittyy merkittäviä ongelmia.

Verotuksessa olevien esteiden poistamiseksi komissio asetti vuoden 2005 alkupuolella 15 jäsenisen asiantuntijatyöryhmän, Fiscal Compliance Expert Groupin (FISCO). Työryhmän on määrä saada raporttinsa valmiiksi vuoden 2007 aikana.[2] Työryhmän tehtävänä on muun muassa selvittää verotukseen liittyvät rajat ylittävän selvitystoiminnan esteet ja analysoida vaihtoehtoisia tapoja poistaa nämä esteet siten, että jäsenvaltioiden verotulot voidaan turvata sekä tehdä selvitys jäsenvaltioiden verotusprosesseista silmällä pitäen mahdollisuutta saada verotusprosesseja yhdenmukaisimmiksi.

Lopullisen lähdeveron (*relief at source*) -järjestelmässä erityisen ongelmalliseksi on kaikkialla osoittautunut lopullisen osingonsaajan identifiointi. Menetelmät, joilla veronsaajat yksilöidään, toimivat kansallisesti kohtuullisen hyvin. Kuten Suomenkin lainsäädännön soveltamisessa on huomattu, yksilöintivaatimuksia on kuitenkin vaikea sovittaa yhteen rajat ylittävissä tilanteissa, joissa osakkeenomistus on rekisteröity omaisuudenhoitajan nimiin välillisesti hallintarekisteriin ja joissa omistukset muodostavat pitkän välillisen omistuksen ketjun. Osinkojen käsittelyketjujen moniportaisuuden vuoksi eri osapuolille aiheutuu erityisten suojasäännösten (safe harbour) puuttumisen vuoksi vaikeasti ennakoitavia ja arvioitavia veroriskejä.

Veronsaajan fiskaalisten intressien takia useassa maassa edellytetään hyvin pitkälle menevää lopullisen osingonsaajan identifiointia, mistä aiheutuu merkittävästi hallinnollista työtä sekä osingonmaksusta vastaavalle taholle että viranomaiselle. Hallinnollisen työn runsaus osingonmaksun yhteydessä taas johtaa siihen, että käytännössä osingosta joudutaan maksamaan kansallisen lainsäädännön mukainen vero, jota haetaan erikseen takaisin. Palautushakemusten käsittely on lähes kaikissa maissa huomattavan hidasta.

Asiakkaan tunnistamisvaatimuksissa on huomattavaa vaihtelua eri jäsenvaltioiden välillä. Käytännöt vaihtelevat järjestelmistä, joissa ei aseteta mitään muodollisia tunnistamisvelvoitteita, järjestelmiin, joissa vaaditaan muodollinen joko osingonsaajan valtion tai osinkoa maksavan valtion veroviranomaisen leimaama todistus. Esimerkiksi Hollannissa ja Belgiassa tunnistamista vaaditaan jokaisen osinkoerän osalta erikseen. Useimmissa maissa tunnistusdokumentti on voimassa määräajan, useimmiten vuoden kerrallaan, ja raportointi tapahtuu vuosiraporttien avulla.

Lähdeverokäytäntöihin liittyy joissain maissa tekijöitä, jotka vaikeuttavat tai jopa estävät ulkomaisia arvopaperipalveluja tarjoavia yrityksiä toimimasta täysipainoisesti markkinoilla. Esimerkiksi Ranskassa ulkomainen toimija ei voi käytännössä periä lähdeveroja ranskalaisen

[2] Työryhmä julkisti vuoden 2006 syksyllä väliraporttinsa: Fact-Finding Study on Fiscal Compliance Procedures Related to Clearing and Settlement within EU. The Fiscal Compliance Experts' Group – FISCO, First Report 2006.

yhtiön maksamista osingoista. Espanjassa joustavamman menettelyn soveltaminen edellyttää, että osakkeita säilytetään espanjalaisessa säilytysyhteisössä. Joissain maissa ulkomaisen omaisuudenhoitajan on nimitettävä osinkoa maksavassa maassa paikallinen asiamies voidakseen hoitaa lähdeveron perimisen. Oman esteensä markkinoilla toimimiselle voivat muodostaa kytkennät paikallisiin arvopaperikeskuksiin. Verosäännösten soveltaminen on esimerkiksi Belgiassa kytketty siihen, että arvopaperit säilytetään ja ne siirretään kansallisen arvopaperikeskuksen kautta.

Vastaavankaltainen EY-oikeuden näkökulmasta ongelmallinen säännös sisältyy myös Suomen lainsäädäntöön. Elinkeinoverolain 6 §:n mukaan edellytyksenä sille, että arvopaperin takaisinostosopimuksen tai lainaussopimuksen täyttämiseksi tehtyä arvopaperin luovutusta sopijapuolten välillä ei pidetä takaisinostosopimuksessa ensimmäisenä myyjänä ja lainaussopimuksessa lainaksiantajana olevan verotuksessa luovutuksena, on muun muassa se, että sopimusten selvitys tapahtuu arvopaperien selvitystoimintaa Suomessa harjoittavassa selvitysyhteisössä tai kaupankäynnistä vakioiduilla optioilla ja termiineillä annetussa laissa tarkoitetussa optioyhteisössä. Säännöstä on ilmeisen vaikea sovittaa yhteen EY-oikeuden lähtökohtien kanssa.[3]

Myös sillä, mikä taho on vastuussa veron perimisestä, on vaikutusta lähdeverojärjestelmien toimivuuteen. Verosta ja sen perimisestä vastuulliset tahot vaihtelevat maittain. Osassa EU:n jäsenvaltioita – kuten Suomessa – verosta ja sen perimisestä vastaa liikkeeseenlaskija. Useassa maassa vastuu veron perimisestä on sälytetty arvopapereita säilyttävälle omaisuuden hoitajalle tai arvo-osuuksien tilinhoitajayhteisölle. Verovalvontaan liittyvien näkökohtien vuoksi ulkomaisten omaisuudenhoitajien mahdollisuuksia osallistua suoraan lähdeveroprosessiin on useissa maissa rajoitettu.

Vaikka järjestelmään, jossa verosopimuksen mukainen vero voidaan periä suoraan lähteellä, liittyy monia ongelmia, on varsin selvää, että Euroopassa edelleen hyvin yleiseen *palautusjärjestelmään* liittyvät ongelmat ovat vieläkin suurempia ja vaikeammin ratkaistavia. Osinkotapahtumien ja osingonsaajien suuren lukumäärän vuoksi manuaaliseen verojen palauttamiseen perustuva järjestelmä ei ole toimiva. Osinkoja maksetaan Euroopassa rajojen yli vuosittain satojen miljardien eurojen arvosta.

Tapahtumien suuren määrän vuoksi palautushakemusten käsittely on usein varsin hidasta. Palautushakemusten käsittelyajat vaihtelevat joistain viikoista useisiin vuosiin. Mikäli palautettava lähdevero on määrältään pieni, sen takaisinhakemisesta aiheutuva työ ja kustannukset nousevat helposti palautettavaan summaan nähden kohtuuttoman suuriksi. Näitä ongelmia on pyritty osin ratkaisemaan Saksassa ja Hollannissa käytössä olevilla pikapalautusjärjestelmillä.

---

[3] Säännöksen käytännön merkitystä on kuitenkin omiaan pienentämään Keskusverolautakunnan ratkaisu 12/2004, jossa verovelvollisen arvopaperilainaussopimukset oli tarkoitus selvittää Tukholman pörssissä. Keskusverolautakunta katsoi, että vaikka lainaussopimusten selvitys ei tapahtunut suomalaisessa selvitysyhteisössä, arvopaperin lainaustoimeksiantoa ei pidetty lainaksiantajan verotuksessa luovutuksena. Keskusverolautakunta perusteli päätöstään Euroopan yhteisön perustamissopimuksen palvelujen vapautta koskevalla 49 artiklalla. Ks. myös vastaavankaltainen Korkeimman hallinto-oikeuden arvopaperien varainsiirtoverotusta koskeva päätös KHO 2000:64.

EY-lainsäädännön ja oikeuskäytännön reunaehdot

Lainsäädäntö

Arvioitaessa mahdollisuuksia yhdenmukaistaa osinkojen lähdeverotukseen sovellettavaa sääntelyä ja menettelytapoja on poliittisten realiteettien ja eri maissa noudatettavien käytäntöjen lisäksi otettava huomioon myös EU-lainsäädännön asettamat reunaehdot yhdenmukaistamiselle.

EY-lainsäädännön osalta on syytä ottaa huomioon erityisesti korkoinstrumentteja koskeva säästödirektiivi (2003/48/ETY) sekä korkoja ja rojalteja koskeva direktiivi (2003/49/ETY). Säästödirektiivin avulla onnistuttiin luomaan rajat ylittävien korkojen osalta jäsenvaltioiden väliseen tietojen vaihtoon perustuva järjestelmä. Korkoja ja rojalteja koskevalla direktiivillä on kyetty poistamaan verotuksellisia esteitä, joita liittyi konsernien sisäisiin korkotuloihin ja rojalteihin liittyviin lähdeveroihin. Emo-tytäryhtiödirektiivillä (90/245 ETY) on poistettu lähdevero samaan konserniin kuuluvien yritysten jakamien osinkojen osalta. Arvioitaessa nykyisin vallitsevia käytäntöjä ja mahdollisuuksia yhdenmukaistaa eri jäsenvaltioissa noudatettavia menettelytapoja on otettava huomioon myös vuonna 2003 annettu yksityishenkilöiden saamien osinkotulojen verotusta koskeva komission tiedonanto (2003/810/ETY).

Mahdollisuus varmistaa riittävä verovalvonta on keskeinen tekijä uudistettaessa eurooppalaisia osinkojen lähdeverokäytäntöjä. Tällöin välineen verovalvonnallisten näkökohtien varmistamiseen tarjoavat viranomaisten keskinäistä virka-apua koskeva direktiivi (77/799/ETY) sekä muun muassa veroihin liittyvien saatavien perintää koskeva direktiivi (76/308/ETY), jonka soveltamisalaa laajennettiin vuonna 2001 koskemaan myös ansio- ja pääomatuloverotusta.

Oikeuskäytäntö

EY:n oikeuskäytännöstä voidaan nostaa esille useita tapauksia, jotka ovat merkityksellisiä arvioitaessa lähdeverokäytäntöjä Euroopassa. Peruspuitteet uudistamisessa huomioon otettaville näkökohdille muodostavat tapaukset, joilla on täsmennetty niitä rajoja, joita EY-sääntely asettaa tavaroiden, ihmisten, palveluiden ja pääomien vapaalle liikkuvuudelle. Vaikka ratkaisut pääosin koskevat muuta kuin verotusta, niillä on vaikutusta arvioitaessa mahdollisuuksia säännellä Euroopan unionin ja kansallisella tasolla verotusta.[4] Esille voidaan nostaa esimerkiksi matkatoimistoalaa koskeva ratkaisu Ambry (C-410/96). Tapauksessa oli kyse Ranskan lainsäädännössä asetetusta rajoituksesta, jonka mukaan matkatoimistoalalta edellytetyn vakuuden

[4] Verotuksen osalta keskeisen perustan muodostaa ns. Schumacher-ratkaisu vuodelta 1995, jossa vahvistettiin peruslähtökohta siitä, että verotusta koskevien kansallisten toimien tulee olla sopusoinnussa EY-lainsäädännön kanssa (C-279/93). Jo vuonna 1990 tuomioistuin oli ottanut ratkaisussaan Biehl (C-175/88) kannan, jonka mukaan yhteisölainsäädännön kanssa ei ollut sopusoinnussa menettely, joka esti veronpalautuksen maksamisen henkilöille, jotka olivat muuttaneet verovuoden aikana Luxemburgiin tai muuttivat vuoden aikana pois Luxemburgista. Ks. myös mm. vakuutustoiminnan verotukseen liittyvä Safir-tapaus vuodelta 1998 (C-118/98).

voi antaa vain ranskalainen pankki. Vaatimuksen katsottiin olevan ristiriidassa palvelujen vapautta koskevan periaatteen kanssa.[5]

Arvioitaessa sitä, miten eri maissa vallitsevat käytännöt ovat sopusoinnussa EY:n perusvapauksien kanssa, perustan muodostavat tapauksessa Gebhard (C-55/94) vahvistetut reunaehdot toimille, jotka estävät tai heikentävät mahdollisuuksia hyödyntää neljää perusvapautta. Tapauksessa edellytettiin ensinnäkin, että toimet on tehtävä syrjimättömällä tavalla, niiden pitää olla perusteltu yleisen edun näkökulmasta, niiden pitää soveltua tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen ja ne eivät saa mennä pidemmälle kuin välttämätöntä.

Vuoden 2006 aikana julkaistiin kaksi erityisesti osinkojen lähdeverokohtelun kannalta merkityksellistä päätöstä. Viimeisimmässä vuoden 2006 lopussa annetussa ns. Scorpio-tapauksessa (C-290/04) oli kyse palvelujen vastaanottajan velvollisuudesta pidättää lähdevero toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle palveluista maksetuista vastikkeista. Tapauksessa katsottiin, että rajat ylittävien palveluiden yhteydessä voidaan jäsenvaltioon sijoittunut palvelujen vastaanottaja saattaa tässä samassa jäsenvaltiossa verovastuuseen siinä tapauksessa, että se on jättänyt pidättämättä lähdeveroa toisessa jäsenvaltiossa asuvalle palvelun tarjoajalle mainitun palvelun perusteella myönnetystä vastikkeesta. Perustamissopimuksen kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan toisessa valtiossa asuvalle palvelujen tarjoajalle maksetun vastikkeen suorittaja ei voi veronpidätystä tehdessään vähentää veronalaisesta tulosta kyseisen palvelun tarjoajan toimintaan tässä valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, taloudellisesti liittyviä elinkeinomenoja. Edellytyksenä on kuitenkin, että nämä elinkeinomenot voidaan ottaa huomioon jälkikäteen.

Scorpio-tapauksessa katsottiin myös, että lainsäädäntö, joka sallii lähdeveron pidättämättä jättämisen vain, jos toimivaltainen viranomainen on antanut erillisen vapautustodistuksen, ei ollut ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa. Tapauksella voidaan tältä osin nähdä olevan yhtäläisiä piirteitä vuodelta 1995 olevan Futura-tapauksen (C-250/95) kanssa, jossa katsottiin, että lähdevaltion veroviranomaisilla on oikeus vaatia informaatiota, jonka perusteella he voivat esimerkiksi määritellä, että tietty verotuksessa vähennyskelpoinen tappio on syntynyt heidän alueellaan.

Vuoden 2006 alussa julkistamassaan Bounich-tapauksessa (C-265/04) tuomioistuin katsoi, että järjestelmä, joka johti siihen, että Ruotsissa yleisesti verovelvolliset pääsivät verotuksessa parempaan asemaan lunastaessaan ruotsalaisen yhtiön osakkeita kuin rajoitetusti verolliset, ei ollut sopusoinnussa EY-oikeuden lähtökohtien kanssa. Ruotsin verolainsäädännön mukaan, jos yleisesti verovelvollinen yhtiö lunastaa osakkeita Ruotsissa asuvalta osakkeenomistajaltaan, osakkeenomistajalle maksettua määrää verotetaan luovutusvoittona. Luovutusvoitosta voidaan veron määrää laskettaessa vähentää hankintameno. Mikäli osakkeenomistaja ei asu tai oleskele pysyvästi Ruotsissa, maksettavaa määrää verotetaan kuitenkin voitonjakona, josta ei voida vähentää osakkeiden hankintamenoa. Menettelyn katsottiin rikkovan EY-oikeutta, vaikka rajoite-

[5] Ks. myös Svensson-tapaus (C-484/93), jossa tuomioistuin oli katsonut, että jäsenvaltio ei voi myöntää korkotukea ehdollisena riippuen siitä, onko koron saanut kotimainen vai ulkomainen rahoituksen välittäjä.

tusti verovelvollisen saamiin osinkotuloihin sovellettiin kansallista lainsäädäntöä alhaisempaa lähdeveroa. Jäsenvaltiot eivät voi soveltaa kansallisen lainsäädännön säännöksiä tai verosopimusten määräyksiä, jotka ovat ristiriidassa yhteisölainsäädännön kanssa. Periaate, jonka mukaan syrjivää verosäännöstä ei voida perustella verovelvollisen toisessa yhteydessä saamalla veroedulla, on vahvistettu aiemminkin ns. Verkoojen-tapauksessa (C-35/98) vuonna 2000.

Lähdeverokäytäntöjen yhdenmukaistaminen

Tavoitteet yhdenmukaistaa verotusta ja verotusmenettelyä EU:ssa ovat verotusta koskevan päätöksenteon yksimielisyysvaatimuksen vuoksi osoittautuneet varsin vaikeiksi saavuttaa. Arvopaperien selvitysjärjestelmään liittyvien verotusesteiden osalta mahdollisuudet ainakin verotusmenettelyjen yhdenmukaistamiseen ovat ehkä paremmat kuin monissa muissa kysymyksissä. Selvitysjärjestelmien toimivuudessa olevat puutteet tunnustetaan laajasti. Selvitysjärjestelmien toimivuus on taas perusedellytys eurooppalaisten arvopaperimarkkinoiden toimivuudelle.

Nykyisestä verotusmenettelyn hajanaisuudesta aiheutuu merkittävästi työtä ja kustannuksia niin osingonmaksajille, veronsaajalle kuin arvopaperitoimintoja hoitaville palvelun tarjoajillekin. Yhtenäistämistä vaikeuttaa kuitenkin myös tältä osin sisämarkkinalainsäädännön lisäksi monet tekijät, kuten erityisesti pitkät, myös EU:n rajat ylittävät, omaisuudenhallintaketjut ja erityyppiset arvopaperien kirjausjärjestelmät. Luonnollisesti viime kädessä eri mahdollisuuksien arviointiin vaikuttaa tarve turvata kansallisvaltioiden verotulot.

Helpoimman ja samalla realistisimman mahdollisuuden tarjoavat keinot, joilla voidaan teknisesti yhdenmukaistaa kansallisia käytäntöjä. Esimerkiksi raportointiaikojen ja veron palautusjärjestelmien yhdenmukaistaminen parantaisi markkinoiden toimivuutta. Erityisen olennaista olisi yhdenmukaistaa lähdeveron perimiseen liittyviä dokumentaatiovaatimuksia. Yhdenmukaistamista vaativa kysymys on myös muun muassa se, kuka on oikeutettu huolehtimaan lähdeveron perimisestä. Tällä hetkellä käytäntö vaihtelee huomattavasti eri maissa. Joissain maissa lähdeverosta perimisestä huolehtii ja on vastuussa liikkeeseenlaskija. Toisissa maissa verojen tilittämisestä huolehtii omaisuudenhoitaja tai arvopaperikeskus. Jotta lähdeverojärjestelmä toimisi ja jotta siihen liittyvät veroriskit olisivat hallittuja, veron perimisestä mahdollisesti vastuussa olevien omaisuudenhoitajien vastuu verosta tulisi yhdenmukaistaa ja selkeyttää.

Lähtökohtaisesti yhden vaihtoehdon poistaa nykyisin lähdeveromenettelyihin liittyviä ongelmia voisi tarjota korkotuloihin sovellettavan säästödirektiivin mukaisen tietojen vaihtoon perustuvan järjestelmän käyttöönotto myös osinkotulojen osalta. Osinkotuloista ei perittäisi lähdeveroa, vaan maksetut osingot ilmoitettaisiin osingonsaajavaltion veroviranomaisille. Menettelyn omaksuminen aiheuttaisi kuitenkin huomattavia muutoksia eri valtioiden saamiin verotuloihin, jolloin yksimielisyyden saavuttaminen kaikkien 27 jäsenvaltion kesken osoittautuisi helposti ylivoimaiseksi. Esimerkiksi Suomessa verotulot vähenisivät selkeästi, sillä suomalaisista yhtiöistä maksetaan osinkoja huomattavasti enemmän ulkomaille kuin

suomalaiset saavat osinkotuloja ulkomailta. Suomesta maksettiin vuonna 2005 osinkoja rajoitetusti verovelvollisille yli 5 miljardia euroa. Tilitettyjen lähdeverojen määrä oli yli 300 miljoonaa euroa.

Arvioitaessa lähdeverojärjestelmän kehityssuuntia Euroopassa yhden selkeän lähtökohdan muodostaa pyrkimys luopua verojen palauttamiseen perustuvista järjestelmistä. Osinkovirtojen suuren määrän vuoksi niitä on käytännössä ilmeisen mahdoton saada toimiviksi. Mikäli lähdeverojärjestelmästä pidetään kiinni, on todennäköistä, että Euroopassa pyritään luomaan menettely, jossa verosopimuksen mukainen vero voidaan periä suoraan lähteellä (relief at source). Tässä kehityksessä myös Suomen vastikään uudistetulla järjestelmällä voi olla annettavaa. Oman kysymyksensä voi muodostaa lähdeveromenettelyn tulevaisuus, jonka yhteensopivuus EY-oikeuden lähtökohtien kanssa on sinälläänkin asetettu kyseenalaiseksi.[6]

Lopullisen lähdeveron järjestelmässä erityisen vaikean ongelman ratkaistavaksi muodostaa osingonsaajan identifioinnille asetettavien vaatimusten yhdenmukaistaminen tilanteissa, joissa omaisuutta säilytetään hallintarekisteröitynä kansainvälisissä ketjuissa. Valtaosassa EU-valtioita omistusketjuihin liittyviä ongelmia ei ole pyrittykään ratkaisemaan.

Yhden lähtökohtaisen mallin tarjoaa Yhdysvalloissa käytössä oleva QI-malli (Qualified Intermediary), jossa tietyt edellytykset täyttäville ulkomaisille omaisuudenhoitajille on annettu oikeus periä ja tilittää osingosta Yhdysvaltain lainsäädännön mukainen lähdevero. Erityisesti sen johdosta, että koko omistuksenhallintaketjun on täytettävä omaisuudenhoitajille asetetut vaatimukset, menettely on kuitenkin erittäin työläs eikä sellaisenaan sovellu EU-lainsäädännön lähtökohdaksi. Irlannissa on vastikään omaksuttu Yhdysvaltain järjestelmän pohjalta hieman yksinkertaisempi omaisuudenhoitajien auktorisointiin pohjautuva malli. Malli ei kaikilta osin kuitenkaan aseta kotimaisia ja ulkomaisia omaisuudenhoitajia samaan asemaan, joten se ei sellaisenaan myöskään voine soveltua EU-sääntelyn lähtökohdaksi.

Ehkä pisimmälle omistuksen ketjuuntumisesta aiheutuvia ongelmia on ratkaistu Suomen uudessa järjestelmässä, jossa perusajatuksena on tilinhoitajayhteisölle eli omaisuuden hoitajalle asetettu velvollisuus riittävällä tavalla varmistua siitä, että osingonsaaja on tietystä verosopimusvaltiosta. Riittävänä selvitykseä pidetään tilinhoitajayhteisön ja ulkomaisen omaisuuden hoitajan välistä sopimusta, jossa omaisuudenhoitaja muun muassa vakuuttaa, että verosopimuksen määräyksiä sovelletaan osingonsaajaan. Tätä velvoitetta täydentää velvollisuus rekisteröityä Verohallituksen ylläpitämään rekisteriin.

Suomen uusi järjestelmä ratkaisee monia ketjuuntuneisiin omistuksen kirjausjärjestelmiin liittyviä ongelmia. Sen ongelmana voidaan eurooppalaisesta näkökulmasta pitää kuitenkin sitä, että koska omistuksen kirjausketjujen aukoton selvittäminen ei ole aina osinkoa maksavasta valtiosta käsin mahdollista, riskin mahdollisesta virheellisistä osingonsaajatiedoista kantaa veronsaaja edellyttäen, että osingonmaksaja ja Suomessa osakkeita hallinnoiva tilinhoitajayhteisö ovat täyttäneet omat velvollisuutensa. Mahdollisessa uudistuksessa on kuitenkin pakko joiltain osin tyytyä kompromisseihin, sillä hallintarekisteröintiin perustuvien kansainvälisten

[6] Ks. erityisesti Denkavit-tapaus (C-170/05).

omaisuuden kirjausjärjestelmien vuoksi kaikilta osin aukotonta ja samalla myös toimivaa järjestelmää ei liene mahdollista luoda.

* * *

International developments in the taxation of cross-border dividends

Different EU Member States have significantly different structural and practical regimes as regards the taxation at source of dividend income. There are two leading systems in Europe: The relief at source system, used e.g. in Finland, where the dividend payor has the right to apply a lower tax rate directly on the basis of a tax treaty, and the refund-based system, where dividends to be paid out abroad are taxed at the domestic rate and a refund of the excess tax may be applied for at a later time.

In the relief at source system, the most notable difficulties have everywhere concerned the identification of the beneficial owner of the dividend. The available identification methods work relatively well in the event that the shareholder has been registered as such in the share register. However, the requirement of precise identification is difficult to align to those cross-border situations where the shareholding has been registered in the name of a nominee and where there is a long chain of indirect shareholders to go through. Owing to the complex nature of shareholding chains and the lack of effective safe harbour provisions, the various participants are liable to run tax risks that are difficult to anticipate or to prepare for.

Even though the system where the tax in accordance with the tax treaty can be withheld at source has its problems, it is evident that the problems of the refund-based system, still in use in many European countries, are much more difficult still, and very difficult to solve. Owing to the large numbers of dividend payments and dividend payees, it is not feasible to apply a manual system of refunds. Dividends are paid across European borders at a scale of hundreds of billions of Euros per year. Because of the great number of the payments, the processing of individual refund applications is burdensome and often very slow. The processing times vary from several weeks to several years. If the amount of the tax-at-source to be refunded is small, the costs incurred by the refund application make it easily prohibitively expensive to attempt.

All attempts to harmonise taxes or taxation procedure in the EU have been very difficult to pursue owing to the requirement of unanimity in decision-making relating to taxes. That being said, the tax barriers against a securities clearing system provide a more likely area of harmonisation than many other issues. The shortcomings of the current clearing systems are widely acknowledged. The functioning of the clearing systems, again, are a basic requirement for a functioning European securities market.

The incoherence of the current taxation procedure causes a considerable workload and costs to taxpayers, the government and the financial service providers alike.

Also in this respect, however, harmonisation is hampered not only by the single market legislation, but also by the long and complex shareholding chains, often across EU frontiers, and by the differences in share register systems. Naturally, the ultimate consideration of the various alternatives turns on the need to secure the revenue intake of nation-states.

The assessment of the developments of the withholding tax system in Europe must begin with the aspiration to abolish the existing refund-based systems. Owing to the volume of dividend payments, such systems have become clearly impracticable. The more likely scenario is that an attempt is made to create a European system for the collection of treaty-compliant tax directly at source (relief at source). In this development, also the recently reformed Finnish system may have something to contribute. Another question altogether is the future of the tax-at-source in general, as its compatibility with the general principles of EC law has been challenged.

In the relief at source system, a particularly difficult problem arises with the need to harmonise the requirements concerning the identification of dividend payees especially when the shares are being held in nominee registers and international ownership chains. In most EU Member States, there have not been even any attempts to solve this problem.

One possible solution could be the system applied in the United States, Qualified Intermediaries (QI), where foreign custodians who meet certain requirements have been empowered to withhold a dividend tax at source and to remit it in accordance with US law. However, especially as the entire chain of shareholders must meet the criteria set for custodians, this solution is very burdensome and cannot as such serve as a basis for EU legislation.

Possibly the best solution so far to the problems of long ownership chains is the new Finnish system, where the account operator is under the obligation to ascertain, to a reasonable degree of certainty, the tax treaty country where the beneficial owner of a dividend is from. It has been noted that an agreement between the account operator in Finland and the custodian abroad will be sufficient in this respect, in so far as the foreign custodian ensures inter alia that the provisions of the tax treaty are being applied on the dividend payee. In addition, the custodian must enter in the register kept by the National Board of Taxes.

The new Finnish system can offer a solution to many of the problems inherent in chains of registered shareholdings. One remaining problem is, as it will not always be possible to avoid without gaps, the risk of faulty information. That being said, a reform of the tax-at-source system in Europe will always entail a number of compromises, because the international asset management systems based on nominee registration will preclude the creation of a system that would be free of loopholes and still function well.

Erkki Kontkanen
LL.D., Docent, University of Helsinki; Head of Financial Industry Legislation & Taxation, Federation of Finnish Financial Services

Matti Kukkonen

Pienosakeyhtiön voitonjaon verosuunnittelusta[1]

Verosuunnittelun uudistunut pelikenttä

Vuoden 2004 pääoma- ja yritysverouudistuksen myötä erityisesti osakeyhtiöiden voitonjaon verosuunnittelun pelikenttä on murroksessa. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä yhtiön maksama tulovero voitosta oli vain osakkaalle tulevan osinkotulon ennakollinen osa- tai kokonaissuoritus. Perustilanteessa yhtiövero riitti osakkaan pääomatuloveron kattamiseen. Ansiotuloosinkoa saataessa osa yhtiön jo maksamasta verosta voitiin jopa saada verottajalta ”joulurahana” takaisin. Verosuunnittelu olikin tässä vanhassa järjestelmässä keskittynyt lähes yksinomaan osakkaan pääomatuloveropohjan eli yhtiön nettovarallisuuden kasvattamiseen siten, että osakkaalle voitiin jakaa riittävä määrä osinkoa. Yhtiöveron minimointi ei sinällään ollut erityisen tarpeellista eikä aina järkevääkään, kun tavoitteena oli optimaalinen osingonjakopolitiikka.

Osakeyhtiön ja sen aktiiviosakkaan verosuunnittelutilanne on nyt toinen. Yhtiön tilinpäätöksen verosuunnittelu on tullut takaisin nettovarallisuussuunnittelun rinnalle. Kun osakas ei pysty hyödyntämään yhtiön maksamaa veroa, tällainen vastikkeeton rahan kustannus (reaalinen kulu) on ainakin periaatteessa pyrittävä minimoimaan. Ideaalitilanteessa jaetaan osinkoja verovapaasta tulosta ilman yhtiötason verotusta.[2] Kärjistetysti voidaankin puhua paluusta yritysten tilinpäätössuunnittelun ja veron minimoinnin kulta-ajalle eli 1980-luvulle (”back to the 80’s”).

Verojärjestelmän ollessa perusluonteeltaan varsin labiili verosuunnittelussa kannattaa nyt ottaa huomioon myös mahdollisten nopeiden lakimuutosten vaikutukset. Periaatteessa on mahdollista, että hyvitysjärjestelmässä käytössä olleen täydennysveron seuraajaksi tulee jon-

---

[1] Kirjoittaja aloitti aikanaan vero-oikeudellisen uransa Kari S. Tikan vetämässä finanssioikeuden syventävien opintojen projektiryhmässä. Myöhemmin professori Tikka toimi kirjoittajan jatko-opintojen ja väitöskirjan ohjaajana sekä väitöstilaisuuden kustoksena.

[2] Voitonjaon verosuunnittelusta perusesityksenä ks. Matti Kukkonen: Pienosakeyhtiön ja sen osakkaan tuloverotus, Talentum 2004, erityisesti kirjan 7. luku. Yhtiön tilinpäätöksen suunnittelussa asetettava tavoitetulos riippuu verojen minimoinnin tarpeesta. Verotettavan voiton minimoinnin rajoitteena toimii voiton näyttämisen tarve osakeyhtiölain (OYL) mukaista voitonjakoa tai omien osakkeiden ostamista/lunastamista varten. Jos yhtiöllä on verovapaita luovutusvoittoja, verotettava voitto on mahdollista minimoida ilman että joudutaan toimimaan ilman jaettavissa olevaa vapaata omaa pääomaa. Nyt myös realisoitumaton omaisuuden arvonnousu on lähtökohtaisesti jakokelpoista (IFRS-tilinpäätös). Tämä lisää edelleen tilinpäätössuunnittelun vaihtoehtoja. Kirjanpidon ja verotuksen tuloslaskennan tuleva suhde on tässä suhteessa oleellista. Oma ongelmansa syntyy sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston luonteesta eli katsotaanko tällaiseen rahastoon tehdyn sijoituksen palautus osingoksi vai luovutusvoitoksi. Ks. tarkemmin tästä Matti Kukkonen: Yrityksen luovutusvoittojen verotus, Talentum 2007, kappale 4.3.5.

kinlainen jaetun osingon minimivero yhtiötasolla. Tämä ehkäisisi verovapaan tulon jakamista osakkaille. Edelleen on myös auki 1.9.2006 voimaan tulleen osakeyhtiölain mukaisten uusien rahoitusinstrumenttien ja oman pääoman erien suhde verolainsäädäntöön. Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n (VM:n työryhmämietintö 4/2006) ehdotuksia ei tältä osin ole vielä toteutettu.

Pienosakeyhtiön verosuunnittelussa on edelleen mukana eriytetyn tuloverojärjestelmän aikana syntynyt omistajan osinkoverosuunnittelu (verovapaan osinkotulon maksimointi). Tämä verosuunnittelu on kuitenkin osin saanut uusia muotoja johtuen uudistetun järjestelmän monimutkaisuudesta ja verokynnyksistä. Lisäksi yritys- ja omistusrakenteita koskeva verosuunnittelu lisääntyy väistämättä, kun osakeyhtiön omistamien muiden käyttöomaisuusosakkeiden kuin kiinteistöosakkeiden luovutusvoitot ovat muuttuneet pääosin verovapaiksi ja vastaavat luovutustappiot samaten kuin purkutappiot verotuksessa vähennyskelvottomiksi (elinkeinoverolain [EVL] 6 b §).[3] Verojärjestelmän selviä aukkoja pyrittäneen yleensä hyödyntämään maksimaalisesti ja hiukan ylikin. Tässä suhteessa kannattaa kuitenkin noudattaa järkevää varovaisuutta.

Verojärjestelmä ohjaa nyt hyvinkin voimakkaasti osakeyhtiöiden yritysrakennetta eli kysymystä joko yhtenä yhtiönä tai yhtiöryhmänä (konsernina toimimisesta) ja lisäksi myös kiinteistöjen omistusmuotoa. Yritysrakenteen suhteen syntyy intressejä yhtiöittää ja myydä tarpeetonta varallisuutta. Ääritilanteessa konsernin varsinaisen liiketoiminnan tulot paketoidaan tai ohjataan tytäryhtiöön ja realisoidaan verovapaasti. Uusi järjestelmä vinouttaa veroneutraliteettia yhden yhtiön mallin ja konsernimallin välillä konsernin eduksi. Tappiot kannattaa keskittää sellaiseen yhtiöön, mahdollisesti ei-osakeyhtiöön, jossa ne saadaan vähentää. Kiinteistöt siirretään jakautumisen tai liiketoimintasiirron kautta keskinäiseen kiinteistöyhtiöön, josta osakkaat saavat suoraa pääomatuloa.

Kokonaisuutena erilaisten yritysjärjestelyjen ja eritoten liiketoimintasiirron jakautumisen ja osakevaihdon merkitys kasvaa.[4] Vuoden 2007 alusta myös osittaisjakautuminen on mahdollinen ilman vanhan yhtiön purkautumista verotuksessa. Fuusion ja purun käyttö taas ehkä vähenee. Purkamisessa otetaan huomioon hyvin rajoitettu purkutappion vähennysmahdollisuus.

Yhtiöiden uusinvestointien rahoituksessa käytettäneen tulorahoitusta eli yhtiöön jätettyä voittoa tai velkaa. Samalla eri perusrahoitusmuotojen väliset epäneutraalisuudet kasvavat. Rahoitusmuotona yleistynee jatkossa myös oman ja vieraan pääoman välimuotojen käyttö (pääomalainat ym.) sekä tuotoltaan osakesidonnaisten vieraan pääoman rahoitusinstrumenttien käyttö. Muutoinkin osakeyhtiön osakas saattaa suosia jatkossa muuta pääomatuloa kuin osinkoa. Yhtiölle korko ja vuokra ovat yleensä kohtuurajoissa vähennyskelpoisia, toisin kuin osinko. Käytännössä kannattanee yleensä aina käyttää voitonjakoyhdistelmiä, joissa on mukana

---

[3] Verovapaiden osakeluovutusten verotuksesta ja siihen liittyvistä veroansoista ks. laajemmin Kukkonen 2004, s. 144 ss. sekä Kukkonen 2007, luku 4.

[4] Tässä yhteydessä on kuitenkin muistettava EVL 52 h §:n erityinen veronkiertonormi. Säännöstä muutettiin vastikään, ja on mahdollista, että sen soveltamiskynnys on alentunut. Ks. Kukkonen 2007, kappale 9.1.

sopivaksi mitoitettu verovapaa osinko, korko tai vuokra sekä palkka. Osinko voidaan myös jättää velaksi, jolloin yhtiöltä saadaan korkotuloa. Osinkoverotuksessa voidaan tavallaan katsoa siirrytyn yhtiön verotusaseman parantamiseen osakkaiden verotuksen kustannuksella.

Verovapaan osingon maksimoinnissa nettovarallisuussuunnittelu koskee edelleen esimerkiksi osakaskohtaisia oikaisuja. Uudessa järjestelmässä osakaslaina ei enää vähennä yhtiön nettovaroja. Toisaalta osakaslainojen nostointressi lienee vähenemässä, kun maksettua pääomaveroa ei enää saakaan välttämättä 5 vuoden sisällä takaisin, jos ja kun osakkaalle ei synny veronalaisia pääomatuloja. Käytännössä osakaslainat maksettaneen takaisin alijäämähyvityksen siirtymävaiheessa vuoteen 2009 mennessä.

Yritys- ja omistusrakenteissa suuntaus on kohti yhä hajautuneempaa osakeyhtiön omistajapohjaa. Verovapaan osingon katto on esimerkiksi neljälle omistajalle 360 000 euroa, joka on jo hyvin suuri summa suomalaisessa pienosakeyhtiössä. Samalla voidaan edistää sukupolvenvaihdosta ja alentaa mahdollista tulevaa perintö- tai lahjaveroa. Jatkajalle tapahtuva lahjanluonteinen luovutus on mahdollista toteuttaa varsin vähin kokonaisveroin jos ja kun lahjaverosta vapaudutaan kokonaan tai ainakin siten, että vain 40 prosenttia yrityksen varallisuusverotusarvosta katsotaan lahjansaajan veronalaiseksi lahjaksi.

Seuraavan sivun taulukko 1 kuvaa osakeyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöstä luopumisen verokysymyksiä tämänhetkisessä järjestelmässä.[5] Yhtiön toiminta-ajan voitonjakoa tarkastellaan jäljempänä erikseen. Yritysjärjestelyjen osalta vuoden 2004 verouudistus ei tuonut sinällään kovin suuria muutoksia. Veronkiertonormien soveltamiskynnys lienee kuitenkin monissa kohdin madaltunut silloin, kun yritysjärjestely jotenkin liittyy verouudistuksen synnyttämään mahdollisuuteen luoda verovapaita luovutusvoittotuloja osakeyhtiöön (sarjatoimiluonne, verotusmenettelylain [VML] 28 § ja EVL 52 h §). Henkilöosakkaan luovutusvoittoverotuksessa on syytä huomata hankintameno-olettaman huomattava alentuminen, jota ei kompensoi pääomatuloverokannan alentaminen yhdellä prosenttiyksiköllä varsinkin kun on oletettavaa että jatkossa pääomatuloverokanta ehkä joustaa nimenomaan ylös eikä alas (toisin kuin yhtiöverokanta).

Osinkojen verosuunnittelun käytännön tasolla on hyvä huomata, että ns. tulon muuntamisintressi eli verokuilu korkeimpien ansiotulon marginaaliveroasteiden ja ”normaalin” osinkotulon verotustason välillä on verouudistuksessa kasvanut. Verovapaan osingon kokonaisverorasitus on pienyhtiöissä 26 % (jaettava tulo verotettu yhtiössä). Tällöin jaetun osingon kattona (ja pohjana) on 90 000 euron vuosittainen ja henkilökohtainen verovapausmaksimi eli ns. kateusraja. Ansiotulon maksimiverotaso taas on edelleen 56–57 %. Veroaste-eroksi saadaan näin maksimissaan jopa yli 30 prosenttiyksikköä. Suurin osa suomalaisista pienosakeyhtiöistä jakanee jatkossa lähinnä vain 9 % nettovaroistaan verovapaana osinkona. Tämän oheen maksetaan sitten osakkaalle ehkä muuta pääomatuloa tai palkkaa tilanteen mukaan.

---

[5] Oletetaan, että yhtiön liiketoiminnan arvo on miljoona euroa. Jos sijoitusyhtiöksi muuntuneeseen yhtiöön kertyneet voittovarat (liiketoimintasiirto + verovapaa toiminnallisen tytäryhtiön myynti) siirretään verotta hitaalla kaavalla osakkaalle (vain vuosittainen 90 000 euron verovapaa voitonjako), voittovaroista voidaan nostaa 5 vuodessa noin 40 % ja 10 vuodessa noin kaksi kolmannesta. Ks. laajemmin Kukkonen 2004, alaluvut 7.15 ja 9.9.

Taulukko 1. Osakeyhtiön ja sen omistajan kokonaisverotus yritysjärjestely- ja osakeluovutustilanteissa vuonna 2007.[6]

Luovutusmuoto	Omistaja	Yhtiö
Normaali osakekauppa		
Verollinen (ulkopuolinen ostaja tai oma yhtiö)	luovutusvoittovero 28 %	ei yleensä tuloverovaikutuksia pl. mahdollinen tappioiden ja käyttäm. hyvitysten tuhoutuminen[7]
Verovapaa (TVL 48 §)	ei verotusta	ei yleensä tuloverovaikutuksia pl. mahdollinen tappioiden ja käyttäm. hyvitysten tuhoutuminen
Substanssikauppa (yhtiö myy)		
Verollinen	ei välitöntä veroa; osakkaan osinkovero, jos tulo siirretään osinkona osakkaalle; voi olla verovapaa (max 9 %, 90 000)	yhtiö myy omaisuutta, verotaso 26 %
Verovapaa (käyttöomaisuus-osakkeet, EVL 6 b §)	verovapaa tai osakkaan osinkovero (yli 9 % / 90 000); ei verotusta osakastasolla ellei jaeta ulos	ei verotusta; tappio ei vähennyskelpoinen
Yhtiön purku (tai osakeyhtiömuodon muuttaminen muuksi)	luovutusvoittovero jako-osasta 28 %	normaali verotus 26 %; varaukset palautuvat tuloon
Fuusio	verotus lykkääntyy, jos rahavastike max 10 %; rahavastikkeen osalta luovutusvoittovero 28 %	ei verovaikutuksia (tappiot ja hyvitykset voivat joissain tapauksissa kadota vastaanottavassa yhtiössä)
Kokonaisjakautuminen	samoin kuin fuusio	samoin kuin fuusio
Osittaisjakautuminen	verotus lykkääntyy edellytysten täyttyessä	ei verovaikutuksia
Liiketoimintasiirto	verotus lykkääntyy edellytysten täyttyessä, ei rahavastiketta	ei verovaikutuksia kun liiketoiminnan osa yhtiöitetään
Osakevaihto	verotus lykkääntyy, jos rahavastike max 10 %; rahavastikkeen osalta luovutusvoittovero 28 %	ei verovaikutuksia (tappiot ja hyvitykset saattavat kadota)
Lahjanluonteinen osakekauppa tai lahja	luovuttajan osalta luovutusvoittovero, jos lahjanluonteinen ellei TVL 48 § sovellu, hankintameno jaetaan saajan osalta lahjavero, jos ei sukupolvenvaihdos; kauppahinnan ollessa 50 % tai enemmän verovapaa sukupolvenvaihdoksessa muutoin PerVL 55 § alennus	ei tuloverovaikutuksia pl. että voidaan menettää vanhat tappiot ja hyvitykset

[6] Taulukossa ovat mukana tulovero- sekä perintö- ja lahjaverovaikutukset. Lisäksi on huomattava varainsiirtovero-, arvonlisävero- ja konserniavustusvaikutukset. Oletuksena se, ettei kysymys ole EVL 52 h §:n mukaisesta veronkiertotilanteesta.

[7] Konsernijärjestelyissä ja sukupolvenvaihdoksissa saadaan yleensä poikkeuslupa.

Voitonjaon verotus eri pienyritysmuodoissa

Valtaosa viime vuosina perustetuista uusista yrityksistä on ollut nimenomaan pieniä harvainosakeyhtiöitä. Samaan aikaan monia yksityisliikkeitä ja henkilöyhtiöitä on muutettu osakeyhtiöksi. Tämä kehityssuunta saattaa nyt olla muuttumassa. Uuden osakeyhtiölain nojalla osakeyhtiö on yhtiöoikeudellisesti mahdollista muuttaa (takaisin) toiseksi yritysmuodoksi. Verotuksessa tätä ei tosin ainakaan vielä sallita.

Yksityisliikkeen ja henkilöyhtiön (henkilöyhtiön osakkaiden) verotus on nykyisellään aina yhdenkertaista. Pienosakeyhtiön osinkotulon verotus voi taas olla nollakertaista, yhdenkertaista tai sitten osittain kahdenkertaista. Yksityisliikkeen ja henkilöyhtiön pääomatulon laskentaprosentti on 20 %, kun taas osakeyhtiössä yhtiöverokanta on pääomatuloverokantaa alempi, mutta samalla verovapaan ja yhdenkertaisen verotuksen kohteena olevan osinkotulon maksimi on 9 % yhtiön nettovaroista. Yksityinen elinkeinon tai maatalouden harjoittaja voi lisäksi valita halutessaan vain 10 %:n pääomatulo-osuuden, jos pienestä ansiotuloksi katsottavasta yritystulosta menevä vero on pääomatuloveroa eli 26 %:a alhaisempi. Yrittäjäpuolisot voivat myös tasapainottaa progressiivisesti verotettua yritystuloa keskenään. Yksityisliikkeessä ja henkilöyhtiöissä yrittäjä voi myös tehdä yksityisottoja ilman peitellyn osingon vero-ongelmia. Konsernirakenteessa henkilöyhtiömuotoinen emoyhtiö voi realisoida tappiollisia käyttöomaisuusosakkeita verovähennykseen oikeuttavasti toisin kuin osakeyhtiömuotoinen emoyhtiö (EVL 6 b §).

Yritysmuotovertailussa on lisäksi muistettava toinen perustavaa laatua oleva pienyhteisömuoto eli pienosuuskunta. Osuuskunnan ylijäämänpalautus on verovähennyskelpoista yritykselle ja verovapaata osakkaalle osuuskunnan palvelujen käytön suhteen. Osuuspääoman korko on puolestaan aina täysin verovapaata 1 500 euroon saakka ja tämän jälkeen osittain veronalaista pääomatuloa. Osuuspääoman korko on siis osakastasolla aina korkeintaan pääomatuloveroasteella verotettua riippumatta osuuskunnan nettovarallisuudesta.[8] Osuuskunta voi näin ollen kannattaa hyvin pienissä tuloissa tai silloin, kun nettovarallisuutta ei ole kovin paljon.

Osuuskunnassa hyväksytään lisäksi myös ns. omakustannushinnoittelu, joka ei ole sallittua osakeyhtiössä. Toisaalta työntekijöiden omistamien osuuskuntien osakkaita saatetaan verotuskäytännön nojalla verottaa lähes kaikesta osuuskunnalta saadusta tulosta palkkana. Osuuskunnassa maksetaan myös yhteisövero, joten voitonjaon verotus on tältä osin kahdenkertaista.[9]

Oheisessa taulukossa 2 on verrattu yksityisliikettä, henkilöyhtiötä ja osuuskuntaa osakeyhtiöön esimerkkitilanteessa, jossa yrityksellä on jo nettovarallisuutta eli kysymys ei ole aloitta-

---

[8] Verouudistukseen sisältyi eduskunnan lausuma siitä, että hallituksen tulee selvittää nettovarallisuuspohjaiseen (pienosakeyhtiöiden osinkoverotusta muistuttavaan) osuuspääoman koron verotukseen siirtymismahdollisuudet. Tältä osin toteutettiin syksyllä 2004 valtiovarainministeriön virkamiestyönä selvitys asiasta. Selvitys ei johtanut verotuksen muutoksiin.

[9] Osuuskuntien verotuksesta laajemmin ks. Lauri Mannio: Osuuskunnat ja verotus, Edita 2004.

Taulukko 2. Osakeyhtiö vs. muut yritysmuodot. Koko nettovoitto jaetaan. Yrityksen nettovarallisuus on tasan sen suuruinen, että koko osinko on verovapaata (9 % taso).

Yrityksen bruttovoitto/ Yritysmuoto	30 000 €	50 000 €	70 000 €	120 000 €
yksityisliike tai kommandiittiyhtiö (20 % pääomatuloa, loput ansiotuloa 2004 asteikolla)	25,1 %	25,5 %	25,9 %	27,6 %
osuuskunta (1500 euroa verovapaata; ylimenevä osa 70 % pääomatuloa)	39,5 %	39,9 %	40,1 %	40,3 %
osakeyhtiö (osinko < 9 %)	26 %	26 %	26 %	26 %

vasta tai muuten hyvin köyhästä yrityksestä. Taulukossa on myös oletettu, että yrityksessä toimii vain yksi pääosakas (omistajayrittäjä). Yritys jakaa yhteisömuodossa omistajalleen koko nettovoiton. Osuuskunnan osalta mukana ei ole ylijäämänpalautusta (sitä ei haluta tai voida antaa) eli voitonjako toteutuu vain osuuspääoman korkona.[10] Osinkona tai osuuspääoman korkona jaetaan taulukossa 9 % nettovaroista (osinko verovapaa). Vertailutilanne suosii näin lähtökohtaisesti osingonjakoa. Nettovarallisuudeltaan pienessä tai nettovelkaisessa yhtiössä koko tai lähes koko jaettu osinko on osittain ansiotuloa (ks. taulukko 3 jäljempänä).[11] Tällöin muiden yritysmuotojen veroedullisuus korostuu edelleen.[12]

Esillä oleva vertailutaulukko osoittaa sinällään, että yksinkertaisessa perustilanteessa osakeyhtiö on yksityisliikettä ja henkilöyhtiötä epäedullisempi aina noin 70 000 euron tulotasoon saakka. Osuuskunta on kuitenkin vertailussa suhteellisesti huonoimmassa asemassa, koska sen nettovarallisuus ei vaikuta osakkaiden osin kahdenkertaiseen verotukseen. Jos yhtiön osakkaalle jakama tulo olisi esimerkiksi vain 1 500 euroa (bruttovoitto n. 2 000 euroa), osuuspääoman koron kokonaisverotasoksi tulisi 26 % (yhdenkertainen verotus).

Eri pienyritysmuotojen välistä veroedullisuutta pienen yrityksen varallisuustilanteen toisessa ääripäässä eli nettovelkaisessa tilanteessa (aloittava yritys) on puolestaan havainnollistettu oheisessa taulukossa. Osakkaan ansiotulon veroasteeksi on oletettu joko 20 % tai 50 %. Yrityksen tulos on vastaavasti joko 10 000 tai 50 000 euroa. Koko voitto jaetaan ulos.[13]

Nettovelkatilanteessa osakeyhtiö on selvästi yksityisliikettä ja henkilöyhtiötä epäedullisempi osittaisen kahdenkertaisen verotuksen vuoksi. Osuuskuntakin on nyt lähes yhtä edullinen kuin osakeyhtiö pienemmässä tulotilanteessa ja selkeästi edullisempi korkealla tulotasolla osuuspääoman koron pääomaverotuksen ansiosta.

---

[10] Käytännössä pienosuuskunnan optimaalisin voitonjakotapa lienee ylijäämänpalautuksen ja verovapaan osuuspääoman koron yhdistelmä. 1 500 euron verovapaa korko merkitsee osakeyhtiössä 9 prosentin tuottoprosentilla 16 700 euron nettovarallisuutta.

[11] Palkkaa käyttämällä osakeyhtiön voitonjako on (lähes) yhdenkertaista. Tässä palkkavaihtoehtoa ei ole mukana.

[12] Osuuskunnassa lisäkoron maksimiveroaste on 0,7 × 0,28 = 19,6 %. Yksityisliikkeessä ja henkilöyhtiössä koko tulo menee nettovelkatilanteessa ansiotuloksi, mutta verotus alkaa nollasta. Sen sijaan osakeyhtiössä minimilähtökohta on yleensä 26 % (pl. EVL 6 b §:n tilanteet).

[13] Käytännön tilanteessa osakeyhtiössä kannattaisi maksaa palkkaa ja nollata verovapaan osingon ylittävä nettovoitto.

Taulukko 3. Nettovelkainen pienyritys. Vertailutilanne eri yritysmuotojen välillä. Yksi pääosakas. Koko nettovoitto jaetaan.

Yrityksen bruttovoitto/ Yritysmuoto	10 000 €, osakkaan ansiotuloveroaste 20 %	50 000 €, osakkaan ansiotuloveroaste 50 %
yksityisliike tai kommandiittiyhtiö (kaikki ansiotuloa)	20 %	50 %
osuuskunta (1500 euroa verovapaata; ylimenevä osa 70 % pääomatuloa) okunta + osakas	37,6 %	39,9 %
osakeyhtiö (yhtiö + osakas, osinko 70-prosenttisesti ansiotuloa)	36,4 %	51,9 %

Käytännössä yritysmuodon valintaan vaikuttavat tietenkin useat, osin ristikkäisetkin verotekijät ja myös aivan muut tekijät, kuten vastuunäkökohdat ja mahdollinen pääomien keruuintressi. Osakeyhtiömuoto on nykyisellään ainoa yritysmuoto, jossa varoja voidaan jättää sisään suhteellisen edullisella perusverotuksella. YEL-osakas voi myös maksaa itselleen kohtuupalkkaa, jolloin sotumaksu on ainoa lisäkustannus. Yksityisliikkeessä tämä ei ole mahdollista. Joka tapauksessa aloittelevan yrittäjän kannattaa verouudistuksen jälkeen harkita entistä enemmän myös muun yrityksen kuin pienen osakeyhtiön perustamista.

Pienosakeyhtiön voitonjakovaihtoehdot

Vuoden 2004 verouudistus on monimutkaistanut pienosakeyhtiön ja omistajayrittäjän voitonjaon verosuunnittelua. Osinkojen osittainen kahdenkertainen verotus lisäsi intressejä muuntaa yhtiön voitto muiksi pääomatuloiksi kuin osingoiksi. Tältä osin osakkeiden osittaismyynti tai -lunastus voi tulla mukaan kuvioon. Yksi mahdollisuus on myös yhtiöittäminen siten, että jakautumisella siirretään kiinteistöt keskinäiseen kiinteistöyhtiöön, josta sitten saadaan henkilökohtaista vuokratuloa. Osakas voi lisäksi nostaa osinkoa ja lainata sitten rahat yhtiölle takaisin. Kokonaistasolla palkan maksaminen on astunut entistä suurempaan rooliin pienimmissä yhtiöissä.[14]

Osakkaan verotuksessa on myös muistettava vähennysten merkitys efektiivisen pääomatuloveroasteen pienentäjänä. Ansiotulo-osingoista saa nykyisin tuloverolain (TVL) 105 a §:n ansiotulovähennyksen. Yrittäjäosakkaan osakkeiden hankintavelan korkojen vähennysoikeuden osalta verotusjärjestelmä muuttui siten, että korot vähennetään vain pääomatuloista. Osinkotulon hankkimisesta aiheutuneet kaikki menot ja kulut ovat jatkossa vähennyskelpoisia riippumatta siitä, että osa osinkotulosta (koko tulo) saattaa olla verovapaata tuloa (TVL 31.4 §). Vähennysoikeus ulottuu myös korkoihin (TVL 58.1 §).

[14] Tässä ajatellaan, että osakeyhtiön aktiiviomistaja tähtää saatavan nettotulon maksimointiin käyttäen eri voitonjakotapoja.

Tilanteesta riippuen voi olla tarvetta harkinnalle osakeyhtiömuodossa toimimisen mielekkyydestä (vrt. edellinen kappale) tai ainakin sille, että yhtiön omistusta muutetaan. Henkilökohtainen 90 000 euron osinkokatto johtanee omistuksen hajauttamiseen perheen kesken varsin monissa varakkaissa perheosakeyhtiöissä. Se rajannee hyvätuloisissa ja varakkaissa perheyhtiöissä tavallaan sekä osakaskohtaisen osingonjaon lattian että katon silloin, kun varallisuusverovähennystä ei voi hyödyntää. Tässä suhteessa on tietysti muistettava äänivaltakysymykset. Erilaisen äänivallan omaavilla osakkeilla voidaan suunnata osingot sopiviin suuntiin ja säilyttää valta nykyisellä omistajayrittäjällä.

Etenkin suuremmissa perheyhtiökonserneissa, joilla on myös ulkomaista toimintaa tai ulkomaisia sijoituksia, kannattaa huomioida täydennysveron poistuminen. Yhtiön jakaman voiton efektiivinen verotaso voi periaatteessa olla nolla uudistuksen jälkeen. Kansainvälisessä verosuunnittelussa kannattaa siten muistaa konsernivoitonjaon mahdollinen hyödyntäminen ja ennen kaikkea verovapaat ulkomaiset suorasijoitusosingot. Konserniverosuunnittelun yksityiskohdat riippuvat luonnollisesti myös ketjuverotussäännöksistä. Käyttöomaisuusosakkeiden verovapaa luovutusvoitto on myös aina periaatteessa jaettavissa osakkaille ilman täydennysveroa. Jos osakastasolla ei mene osinkoveroa, siirtyy kyseinen tulo täysin verottomana yhtiöstä yrittäjälle. Tällöin ollaan nolla + nolla -verotuksessa.

Henkilöyhtiön ja osakeyhtiön keskinäisen veroedullisuuden osalta on syytä huomata, että saman nettovarallisuustason yhtiöissä yhdenkertainen verotus toteutuu henkilöyhtiötilanteessa 20 prosenttiin saakka, mutta osakeyhtiössä vain 9 prosenttiin saakka. Toisaalta yhdenkertaisen verotuksen taso on tällöin henkilöyhtiössä 28 % ja osakeyhtiössä vain 26 %. Jos jaettava osinko ylittää henkilökohtaisen 90 000 euron rajan, efektiivinen kokonaisverorasitus saavuttaa 28 prosentin tason reilulla 100 000 euron netto-osingolla. Toisaalta jos osakkaalla on muita ansiotuloja (korkea veroaste), nykyjärjestelmä on perustilannetta edullisempi.

Verouudistus on lisännyt intressejä perustaa keskinäisiä kiinteistö-osakeyhtiöitä hallinnoimaan yrityksen asuntoja ja kiinteistöjä. Keskinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä osakkaat saavat yrityksen maksamat vuokrat vuokratuloina eli yhteen kertaan verotettuina. Toimivan yhtiön omaisuuden pilkkomisessa on kuitenkin otettava huomioon EVL 52 c §:ssä veroneutraalille jakautumiselle asetetut ehdot. Nykyisellään myös osittaisjakautuminen on mahdollinen.

Tämänhetkisen verojärjestelmän voitonjako-ongelmat kärjistyvät sellaisissa pienyhtiöissä, joilla ei ole merkittävää positiivista nettovarallisuutta. Normaalitilanteessa yrittäjän on tietenkin aina elätettävä itsensä ja mahdollisesti myös perheensä eli tietty määrä tuloa on yrityksestä saatava jotakin kautta. Jos osakas ei voi saada muita pääomatuloja kuin osinkoja (ei vuokrattua kiinteistöä tai lainaa yhtiölle), jäävät juoksevan tason perusvaihtoehdoiksi ainoastaan osinko ja palkka. Osakkeiden myyminen ei välttämättä ole mikään vaihtoehto, jos ostajia ei ole tai jos perheyritys halutaan pitää omissa käsissä.

Osinkoa nostettaessa pienivaraisen yhtiön osingosta valtaosa menee ansiotuloksi. Jos yritystoiminta on alkuvaiheessaan ja velat suuret, kaikki osinko voi olla ansiotuloa. Käytännön tasolla noin kolme neljännestä listaamattomien yhtiöiden osingoista on nimenomaan ansiotulo-osinkoja. Monet pienimmät yritykset eivät näin käytännössä hyödy juuri lainkaan yhden-

kertaisen verotuksen mallista. Verotus pysyy suunnilleen ennallaan tai jopa kevenee vasta jos yhtiön nettovarallisuus kasvaa reilusti yli 100 000 euron tai yhtiöstä saatavan tulon määrä nousee yli 30 000 euron. Kunnallisverotuksen ansiotulovähennys helpottaa pienimmissä tuloissa jonkin verran verotuksen kiristymistä. Yritys vähentää palkkamenon ja verotus on tällöin yhdenkertaista.

Palkan osalta on kuitenkin huomattava, että palkasta menee aina vähintään sotumaksu ja mahdollisesti myös muita maksuja. TEL-osakkaalla palkanmaksu voi olla hyvinkin kallista. Pelkästään palkkaa nostettaessa ei myöskään synny mitään yrittäjyyden kannustinta, koska ollaan vain samassa tasossa kuin tavallinen palkansaaja. Tältä osin veroneutraliteetti siis saavutetaan, mutta yrittäjäriskin kompensointi jää kokonaan huomioimatta. Palkanmaksun ja ansiotulo-osingon suhdetta on jo tarkasteltu aiemmin tässä luvussa. Valtionverotuksen alaraja on tässä suhteessa peruskäännekohta. Alarajaan asti palkka on osingon verotasoa (yhtiöveroa) alempana marginaalisessa laskennassa. Tämänkin rajan yli kannattaa uudessa järjestelmässä nostaa palkkaa, jos ei halua maksaa ansiotulo-osinkoveroa. Kokonaistarkastelussa palkkaa ja sen liitännäiskuluja sekä osinkoa ja näihin tuloihin liittyviä vähennyksiä voidaan vertailla seuraavasti:

Taulukko 4. Palkkaa vai osinkoa?

	Palkka	**Osinko**
tulolaji	ansiotuloa 100 %, verotuksen lähtötaso nolla	pääomatuloa 70 % tai ansiotuloa 70 %, verotuksen lähtötaso 26 %
sotu-maksu	kyllä	ei
yhtiöveron hyvitys	ei	ei
tulonhankkimisvähennys	kyllä	ei
kunnallisverotuksen ansiotulovähennys	kyllä	kyllä
eläkemaksut	YEL-osakas: ei TEL-osakas: kyllä	ei

TEL-osakkaan kohdalla palkanmaksu on huomattavastikin kalliimpaa kuin YEL-tilanteessa. Toisaalta on hyvä todeta, että TEL-palkka on kuitenkin pienillä tulotasoilla ansiotulo-osinkoa lievemmän kokonaisverotason piirissä.

Vuokran, osingon tai palkan sijasta omistajayrittäjä voi myös saada yhtiöstä korkotuloa. Jos osakas rahoittaa yhtiön toimintaa lainan muodossa, saadaan tuotto yhdenkertaisen verotuksen piiriin. On myös mahdollista, että verovapaana osinkona (9 %:n ja 90 000 euron rajojen alla) nostetut varat suunnataan osin tai kokonaan takaisin yhtiöön lainana. Korkotason osalta on kuitenkin huomattava peitellyn osingonjaon riski.

Pörssissä toimivien perheyhtiöiden osalta nykyjärjestelmä merkitsee aina osinkotulon (osittaista) kahdenkertaista verotusta. Verotuksen välttämismahdollisuudet erilaisilla yhtiörakenteilla ja välillisellä omistuksella riippuvat ketjuverosäännösten aukottomuudesta. Varsinaisen voitonjaon verosuunnittelussa omien osakkeiden hankinta ja lunastaminen kasvattanee suosi-

otaan. Tähän asti voittojen realisointi osakkeen arvonnousuna on kiinnostanut lähinnä ulkomaisia sijoittajia. Jatkossa se kiinnostanee myös suomalaisia osakkaita.[15]

Suomen vanhassa järjestelmässä osakeanti- ja velkarahoituksen verotus oli neutraalia (yhdenkertaista). Jakamattomien voittovarojen osalta oli sen sijaan voimassa nimellinen kahdenkertainen verotus, jota lieventää efektiivisesti luovutusvoittojen realisointiperusteinen verotus. Nykyisessä järjestelmässä velkarahoitus on aina yhteen kertaan verotettua. Korkomenon vähennyskelpoisuuden myötä yhtiön pääomakustannus on markkinakorko. Osakeantirahoituksessa verotustilanne riippuu nettovaroista ja osingonjakopolitiikasta. Pääomakustannus on korkea, jos 90 000 euron kynnys ylittyy. Jos taas pysytään verovapaan osingon puitteissa, osakeannin rahoituskustannus pysyy suunnilleen nykyisellä tasolla tai alenee. Jakamattoman voiton osalta ollaan edelleen kahdenkertaisessa verotuksessa, joka kuitenkin lievenee kokonaistasolla hiukan.

Verouudistus on vahvistanut jo toimivien pienyhtiöiden kasvukannustimia. Toisaalta ulkoinen oma pääoma saattaa jatkossa olla kallis rahoitusvaihtoehto erityisesti 90 000 euron osinkokynnyksen ylittyessä. Pääomien lukkiutuminen nykyisiin yhtiöihin voi myös olla ongelma aloittavien yrittäjien ja rahoittajien näkökulmasta. Uusi järjestelmä synnyttää kannustimen investoida omaan yhtiöön. Yleisemmällä tasolla osingonjaon nettovarallisuus- ja verovaikutukset ohjaavat todennäköisesti yhä enemmän yhtiöiden ja niiden omistajien taloudellista päätöksentekoa. Hyvin pienen nettovarallisuuden yhtiöissä ei välttämättä ole mahdollisuuksia käyttää tulosta nettovarojen lisäämiseen kun yrittäjän ja tämän perheen on myös elettävä. Kokonaisuutena rahoitusneutraalisuustulokset riippuvat yhtiön varallisuusasemasta, omistusrakenteesta, yrittäjän muista tuloista (marginaaliverotasosta) ja eri voitonjakovaihtoehtojen välisen optimoinnin hyödyntämismahdollisuuksista.

Oheisessa taulukossa 5 on koottu yhteen osakeyhtiön normaalit voitonjakovaihtoehdot ja niiden kokonaisverorasitus vuonna 2007. Taulukosta havaitaan se yleispäätelmä, että verouudistus monimutkaisti ja pirstaloi verosuunnittelua. Järjestelmän epäneutraalisuudet ja verosuunnittelupisteet lisääntyivät. Taulukossa ei ole mukana kunnallisverotuksen ansiotulovähennystä, jolla on merkitystä pienissä ansiotulo-osingoissa.

Toisaalta on huomattava, että nykyinen voitonjaon verotus antaa voitot pääosin sisään jättäville tehokkaille kasvuyrityksille varsin edullisen tulorahoituspohjan 26 prosentin kokonaisverotasolla. Keskitason nettovarallisuuden yhtiöissä elämä ei ole muuttunut paljoakaan. Keskeistä on noteerata verosuunnittelun peruselementit ja niiden merkitys eli

1) erottelu listaamattomiin ja listattuihin
2) 70-prosenttinen osingon verollisuus (ja vastavuoroisesti 30-prosenttinen verovapaus)
3) henkilökohtainen 90 000 vuosittainen määräkatto
4) pienien osinkojen ansiotulovähennys kunnallisverotuksessa
5) pääoma- ja yhtiöverokantojen erillisyys.

---

[15] Osakehinnasta menee 16,8 prosentin vero, jos osakkeet on omistettu 10 vuotta (olettama 40 %). Kotimaisen sijoitusrahaston ollessa myyjänä veroa ei mene.

Taulukko 5. Voitonjakovaihtoehdot 2007.

Yrittäjän marginaaliveroasteet 20/35/55 %. Luovutusvoittoverotuksessa verot laskettu a) ilman olettamaa, b) 40 %:n olettamalla tai c) verovapaudella sukulaiskaupassa. Palkan sivukuluna 5 %. Mukana vertailussa henkilöyhtiö.

Bruttovoitto 100 euroa	**Palkka**	**Osinko < 9 % ja 90 000 tai 90 000 < osinko < 9 %**	**Osinko > 9 % tai negatiivinen nettovarallisuus**	**Korko tai vuokra**	**Luovutusvoitto**
Yhtiövero/sivukulu	5	26/26	26	–	26
Yrittäjän tulo	95	74/0,7 × 74	0,7 × 74	100	74
Yrittäjän vero	19/33,3/52,3	0/14,5	10,4/18,1/28,5	28	20,7/12,4/0
Kokonaisverorasitus	24/38,3/57,3	26/40,5	36,4/44,1/54,5	28	46,7/38,4/26
Nettotulo	76/61,7/42,7	74/59,5	63,6/55,9/45,5	72	53,3/61,6/74
Henkilöyhtiön ja sen osakkaan kokonaisverorasitus	–	pääomatulo: 28	ansiotulo: 20/35/55 (yritystulo yli 20 % tai negat. nettov.)	–	–
Nettotulo henkilöyhtiössä	–	72	80/65/45	–	–

Vertailussa mukana voisi myös olla peitelty osinko. Tällöin yhtiötason verovaikutuksen olemassaolo riippuu kuitenkin peitellyn osingon luonteesta ja muodosta. Osakastasolla verotasona on 70 prosenttia osakkaan ansiotuloveroasteesta, jos oletetaan peitellyn osingon saanti marginaalituloksi. Mikäli peiteltyä osinkoa jaetaan ”avoimesti” ilman veronkorotuskuluja ja siitä ei aiheudu yhtiölle ylimääräisiä välittömiä kustannuksia, välitön (lisä)verorasitus (osakkaan vero) on maksimissaan noin 40 % osakkaan saamasta tulosta (0,7 × 57 % = 40 %). Pienillä ansiotulotasoilla osakkaan lisävero voi olla varsin pieni.[16]

Siltä osin kuin yhtiö jakaa verovapaata tuloa (EVL 6 b §:n mukaista käyttöomaisuuden luovutusvoittoa), yhtiötason verotus on periaatteessa nolla. Tällöin kokonaisverorasitus koostuu pelkästään mahdollisesta osakastason verosta. Verovapaan osingon kohdalla kokonaisverotaso on nolla, samoin silloin, jos osakas myy osakkeensa verovapaalla sukulaiskaupalla.

Voitonjakovaihtojen vertailua voidaan vielä monipuolistaa edellä esitetystä ottamalla mukaan yhtäältä palkanmaksu TEL-osakkaalle (yhtiölle suuremmat sivukustannukset) ja toisaalta se, että jakamatonta yhtiövoittoa ei välttämättä aina hinnoiteta 100 prosenttiin yhtiötä myytäessä. On tietysti myös mahdollista, että yhtiö jakaa verovapaita tuloja (esim. käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitto). Tällöin yhtiö ei maksa tulosta ensin 26 prosentin veroa, vaan osinkona on koko bruttovoitto. Taulukko 6 kuvaa osakkaan vuoden 2007 nettotuloa (pysyvä verotus) näiden vaihtoehtoisten oletusten tilanteissa. Yhtiössä syntyneen verovapaan tulon jakaminen on varsin edullista (kokonaisveroaste 0–38,5 %). Toisaalta jakamattoman voiton realisointi osakekaupalla ei ole lainkaan edullista, jos ostajan arvostustaso laskee merkittävästi alle 100 prosentin.

[16] Toisaalta osakkaalle maksettu ylihinta hyödykkeestä on poissa yhtiön muusta nettovoitosta.

Taulukko 6. Vaihtoehtoisia voitonjakotilanteita.

Yrittäjän marginaaliveroasteet 20/35/55 %. Yhtiön voitto verovapaa osingonjakovaihtoehdossa. Luovutusvoittoverotuksessa verot laskettu a) ilman olettamaa, b) 40 %:n olettamalla tai c) verovapaudella sukulaiskaupassa. Luovutusvoitto 100 % tai 70 % jakamattomasta voitosta. Palkan sivukuluna 25 % (TEL-osakas).

Bruttovoitto 100 euroa	**Palkka (TEL-osakas)**	**Osinko < 9 % ja 90 000 tai 90 000 < osinko < 9 %**	**Osinko > 9 % tai negatiivinen nettovarallisuus**	**Luovutus-voitto 100 %**	**Luovutus-voitto 70 %**
Yhtiövero/sivukulu	25	0/0	0	26	26
Yrittäjän tulo	75	100/0,7 × 100	0,7 × 100 = 70	74	0,7 × 74 = 51,8
Yrittäjän vero	15/26,3/41,3	0/19,6	14/24,5/38,5	20,7/12,4/0	14,5/8,7/0
Kokonaisverorasitus	40/51,3/66,3	0/19,6	14/24,5/38,5	46,7/38,4/26	40,5/34,7/26
Nettotulo	60/48,7/33,7	100/80,4	86/75,5/61,5	53,3/61,6/74	37,3/43,1/51,8

Voitonjaon verosuunnittelun osatekijät

Tässä artikkelissa esitetyt pienosakeyhtiön voitonjaon verorasituslaskelmat osoittavat ainakin sen, että pienyhtiön omistajayrittäjän on otettava verosuunnittelussaan huomioon entistä lukuisampia ja valitettavasti myös osin toisilleen vastakkaisia verotekijöitä. Tällaisia ovat kootusti seuraavat:

– yhtiötason verotustilanne: ei enää täydennysveroa eli vanhoja tai uusia verovapaita
– tuloja voi jakaa ilman yhtiöverotusta
– normaalisti osingonjaon kokonaisverotaso minimissään 26 %, ei enää nolla
– vuosittain kannattaa jakaa 9 % verovapaa osinko, jos nettovaroja on
– pienissä yhtiöissä kannattaa yleensä lisätä YEL-palkanmaksua tai aloittaa se, jos
– mahdollista: haittana sotumaksu, mutta verotus muuten yhdenkertaista
– pienissäkin ansiotuloissa kahdenkertainen verotus, mutta ansiotulovähennys
– lieventää
– nettovarallisuutta kannattaa kasvattaa ainakin miljoonaan euroon
– omistuksen hajauttaminen kannattaa: 90 000 euron raja monistuu ja ansiotulo-osingon marginaaliverotaso alenee
– muiden pääomatulojen käyttöä kannattaa lisätä: yhdenkertainen verotus korolle, vuokralle ja muille juokseville pääomatuloille (pois lukien osingot)
– osakeyhtiö saa osakkaana osingot verotta
– verosuunnittelun vaihtoehdot lisääntyvät ja monimutkaistuvat.

Edellä käsiteltyjen voitonjakovaihtoehtojen osalta on myös mahdollista lopuksi hahmottaa yleistason ”paremmuusjärjestysluettelo” (ks. taulukko 7 alla).[17] Luettelossa ei ole mukana luovutusvoittoa eli oletuksena on, että omistajayrittäjä ei halua myydä osakkeitaan (juokseva verotustilanne). Jos osakkeet tai liikesubstanssi myydään verovapaasti, kokonaisverotaso riippuu siitä, miten saatu voitto osakkaalle siirretään. Eri vaihtoehtojen käyttökelpoisuus on tietenkin aina sidoksissa yhtiön nettovarallisuuteen ja osakkaan mahdollisuuteen työskennellä yhtiössä. Lisäksi perusoletuksena on bruttovoiton verollisuus yhtiötasolla.

Taulukko 7. Voitonjakovaihtoehtojen keskinäinen edullisuus.

Voitonjaon muoto	**Verotus**
1) Palkka YEL-osakkaalle ja osakkaan ansiotuloveroaste korkeintaan 23 %	verokustannus osakkaan vero + sotumaksu eli korkeintaan 26 %
2) Verovapaa osinko	9 %:n rajaan saakka verokustannus 26 % eli yhtiövero
3) Vuokra- tai korkotulo tai muu pääomatulo	yhdenkertainen verotus osakkaalla 28 %
4) Osittain pääomatulona verotettu osinko	verokustannus 26 % + osittain maksettava (70 %) 28 %
5) Suurempi YEL-palkka ja ansiotulo-osinko	verokustannus yhtiövero + osakkaan ansiotulovero (70 % ansiotulo-osingosta) + palkan suhteen sotumaksu
6) TEL-palkka (suuri palkkatulo)	verokustannus osakkaan ansiotulovero + yhtiölle TEL-maksu ja sotumaksu

Kokonaisuutena nyt voimassa oleva järjestelmä sisältää paljon uusia veroriskejä mutta myös suuria verotuksen minimointimahdollisuuksia. Eri vaihtoehtojen verokohtelusta saatavan ennakkotiedon hankkimisen ja/tai pätevän verokonsultoinnin tarve on kasvanut merkittävästi.

Oma ongelmansa on verosuunnittelun lyhyt aikaväli. Hallitus lupasi verouudistusesityksessä eksplisiittisesti tarkkailla sitä, miten uuden järjestelmän tahallisia ja tahattomia aukkoja hyödynnetään. Uuden osakeyhtiölain heijastusvaikutukset tulevat todennäköisesti näkymään verolainsäädännössä jo vuoden 2008 alusta lukien. Lisäksi koko eriytetty tuloverojärjestelmä saattaa tulla jo alkavalla vaalikaudella tiensä päähän.[18] Tämä merkitsisi osinko- ja luovutusvoittoverotuksen uudelleenarviointia.

* * *

Tax planning in small enterprises

Recent changes in the tax legislation have made tax planning in small enterprises both more complicated and more diversified. In addition to the regular profit-distribution method, the active entrepreneur should keep in mind also the possibilities offered by corporate arrangements and acquisitions, as well as by tax planning for the long term. Under the current system, tax neutrality has been skewed away from the single-enterprise model and towards the group model. Any losses should be booked to an enterprise, not necessarily a company, where they

[17] Useissa tilanteissa erityisesti palkan ja ansiotulo-osingon/pääomatulo-osingon välinen rajanveto on marginaalista.
[18] Ks. uudistamisaskelista Seppo Kari – Jouko Ylä-Liedenpohja (toim.): Verotus uusiksi? Taloustieto 2007.

can be deducted. Real estate can be transferred by way of a demerger or a sale of business operations to a mutual real estate company, whose shareholders can derive direct capital income. Another possibility is to maintain real estate well dispersed among several companies in a group, so as to avoid the emergence of a tax-liable real estate company and to ensure that section 6b of the Business Tax Act will remain applicable. By and large, the various forms of asset transfer, corporate arrangements and acquisitions, especially relating to business operations, demergers and share swaps will become more and more significant issues. It would appear that straight mergers and company dissolutions are becoming less frequent occurrences.

Companies are likely to finance more of their investments from cash flow, that is, retained earnings or debt. At the same time, neutrality between the different forms of finance will be prejudiced. Various intermediate forms of finance, such as subordinated loans, are likely to become more common, as will the use of derivative debt instruments. Also in other respects, a shareholder in a small enterprise may well prefer other forms of profit distribution to (taxable) dividends. For the company, interest payments and rents are normally deductible, at least to a reasonable degree, while dividends are not. In practice, the most advantageous combinations will probably include a suitable non-taxable dividend, interest or rent, and salary. The dividend may also be left into the company as a receivable, so that the shareholder can later derive interest income from the company. Accordingly, it may well be said that the taxation of dividends has shifted towards the intensification of the taxation of the company, to the detriment of the taxation of the shareholders.

As regards corporate structures and ownership structures, the trend is towards a more dispersed shareholder base also in small enterprises. The ceiling for tax-free dividends for four shareholders is already EUR 360,000, a considerable amount indeed in a Finnish small enterprise. A regular or a donation-like transfer of assets to a person carrying on with the enterprise can now be effected with minimal tax repercussions, as the inheritance and gift tax will be abolished completely in cases where a business changes hands from one generation to another. As regards the taxation of dividends, it should be kept in mind that the ceiling of EUR 90,000 is applicable on a per-year and a per-payee basis. If a shareholder owns several small enterprises, the dividends paid out by all of them count towards the ceiling of EUR 90,000. Hence, even if the limits of 9 per cent and EUR 90,000 are complied with in a single company, the dividends will not necessarily be tax-free at the group level.

In practice, both small enterprises and their owners need pay more attention and invest more resources in tax planning. The return to the past under section 6b of the Business Tax Act, that is, the release of long-term capital gains on asset transfers from tax liability, has meant also a return to the basic problems of the taxation of capital gains on asset transfers, some of which were avoided for a while with the introduction in 1993 of the extended concept of income and the taxation of all capital gains on asset transfers. The entry into force of the new Companies Act in 2006 and the delay in the reform of business taxation have resulted in an interim situation, one where proactive tax planning is a challenging task indeed.

Matti Kukkonen
Professor, Swedish School of Economics, Helsinki

Asko Lehtonen

Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä

Veron torjunnan ja verosuunnittelun systemaattinen asema

Professori Kari S. Tikan yleisesti tunnettuihin suuriin ansioihin kuuluu veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen soveltamistilanteiden systematisointi oikeuskäytännön pohjalta.[1] Laajan oikeustapausmateriaalin analysoinnin perusteella hän kykeni abstrahoimaan soveltamistilanteiden neljä pääryhmää, joiden mukaista jaottelua käytetään edelleen.[2]

Vähemmälle huomiolle on jäänyt Kari Tikan toinen suuri oikeusjärjestelmän systematisointisaavutus, joka koski veron kiertämistä koskevan yleisnormin suhdetta lähikäsitteisiinsä ja sijoittamista oikeudelliseen ympäristöönsä. Tikka konstruoi laajan lukeneisuutensa ja ulkomaisten järjestelmien syvällisen tuntemuksen perusteella kokonaissystematiikan, jonka yläkäsitteeksi valikoitui termi *veron torjunta*.[3] Legaalisen ja illegaalisen verontorjunnan raja-alueelle sijoittuu Tikan luoma käsite *veron minimointi*. Veron minimoinnilla tarkoitetaan niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joiden ainoana tai hallitsevana motiivina on veroedun saavuttaminen.[4] Erottelukriteeri on subjektiivinen. Verovelvollinen pyrkii tietoisesti vapautumaan jostakin veroerästä. Tämä on hänen ensisijainen päämääränsä. Verovelvollinen tavoittelee sitä, että verotuksen toimittaja hyväksyisi veroilmoituksessa tarjotun ratkaisun, joka on edullinen verovelvolliselle. Legaalisen veron torjunnan alueelle sijoittuvaa veron minimointia kutsutaan veron säästämiseksi ja illegaalisen veron torjunnan puolelle jäävää minimointia *veron kiertämiseksi*. Verovelvollisen toimenpiteen luonnehtiminen veron minimoinniksi ei vielä indikoi sitä, miten siihen tullaan suhtautumaan verotuksessa. Veron säästämiseksi kutsutaan niitä verovelvollisen

---

[1] Kysymys on tietenkin Tikan väitöskirjassa alun perin esitetystä tyypittelystä. Ks. tarkemmin Tikka, Kari: Veron minimoinnista s. 215–315, Helsinki 1972.

[2] Tikan modernista jaottelusta ks. Tikka, Kari – Nykänen, Olli: Yritysverotus. Jatkuvatäydenteinen, luku 25, Helsinki 2006. Saman tyypittelyn omaksumisesta ks. esim. Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku s. 121–122, Helsinki 2004, Ossa, Jaakko: Taloushallinnon verolait s. 50–57, Helsinki 2006 ja Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa s. 89–91, Turku 2006.

[3] Ks. Tikka 1972 s. 24–27 ja Tikka, Kari: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa Taloudellinen rikollisuus s. 58–78, Helsinki 1981. Saman peruskäsitteistön ja systematiikan omaksumisesta ks. esim. Lehtonen, Asko: Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa. Teoksessa Pohjois-Suomen tuomarikoulun julkaisuja 4/2000 s. 42–69, Rovaniemi 2000, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119–120 ja Tuominen, Esko – Linnakangas, Esko: Verosuunnittelu ja yritysverotus s. 21–22, Helsinki 1995.

[4] Ks. Tikka 1972 s. 26, Lehtonen, Asko: Veropetoksesta s. 240, Helsinki 1986, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119, Tuominen – Linnakangas 1995 s. 21 ja Wikström 2006 s. 84–85.

disponointeja, joilla hän on saavuttanut tavoittelemansa veroedun sen johdosta, että hänen esittämänsä verolain tulkinta hyväksytään verotuksessa verotuksen toimittajan taholta.[5] Tilannetta voidaan kutsua onnistuneeksi veron minimoinniksi, koska verovelvollinen saa tavoittelemansa veroedun ja koska sitä pidetään hyväksyttävänä.[6] Ei-hyväksyttävien veroetujen tavoittelu voidaan estää soveltamalla vero-oikeudellista kompetenssinormia, kuten veron kiertämistä koskevaa yleissäännöstä.

Veron kiertämisellä voidaan ymmärtää tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia verovelvollisen disponointeja, joilla pyritään saavuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja joiden osalta liikutaan usein säännöksen sanamuodon tavanomaisen tulkinnan raja-alueilla.[7] Veron kiertämistapauksissa verovelvollinen yrittää järjestää asiansa siten, että epäedulliseen verotuskohteluun johtavan säännöksen tunnusmerkistö ei täyttyisi tai että veroedun tuottavaa säännöstä sovellettaisiin. Veron kiertämisessä käydään rajaa hyväksyttävien ja ei-hyväksyttävien veroetujen välillä, mutta se tapahtuu arvostamis- tai tulkintaproblematiikan alueella. Jos verovelvollisen esittämää arvostusta tai tulkintaa ei hyväksytä, häntä estetään saamasta tavoittelemaansa veroetu veron kiertämistä koskevia kompetenssinormeja soveltamalla. Säännösten soveltamisen edellytyksenä ei ole ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Tämän velvollisuuden laiminlyönti ei käsitteellisesti liity veron kiertämiseen.[8] Ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen siirtää verovelvollisen menettelyn verovilpin kategoriaan. Aito veron minimointi merkitsee ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen pohjalta tapahtuvaa rajanvetoa veron säästämisen (hyväksyttävien veroetujen) ja veron kiertämisen (ei-hyväksyttävien veroetujen) välillä. Veron kiertämistä koskevien säännösten soveltaminen ei siten mitenkään indikoi veropetoksen tai muun verorikoksen tunnusmerkistön täyttymistä. Verorikosten tunnusmerkistön toteutuminen ratkaistaan itsenäisesti tunnusmerkistössä asetettujen edellytysten pohjalta.[9]

Hyvän kokonaissystemaattisen näkemyksen mukaisesti Tikka sijoitti *näennäisoikeustoimet* veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden soveltamisalan ulkopuolelle.[10] Tämä puoli systematiikasta tunnetaan, koska siihen liittyi merkittävä julkinen tieteellinen erimielisyys aikaisempien tutkijoiden, kuten Jaakko Voipion kanssa.[11] Näennäisoikeustoimet (valeoikeustoimet ja peitellyt oikeustoimet) muodostivat vero-oikeudessa aikaisemmin epäselvän alueen veron kiertämisen ja veropetoksen raja-alueilla. Nykyisin voidaan katsoa Tikan esittämän systema-

---

5 Ks. Tikka 1972 s. 21 ja 28 sekä Lehtonen 1986 s. 240.
6 Ks. Tikka 1972 s. 28 ja Wikström 2006 s. 84.
7 Ks. Tikka 1972 s. 26–28 ja 147, Tikka 1981 s. 61 ja Lehtonen 1986 s. 242–243.
8 Ks. Tikka 1981 s. 62.
9 Ks. Lehtonen 1986 s. 240–259 ja Lehtonen 2000 s. 53–54.
10 Tikan yksilöity argumentointi tosin perustui systemaattisten näkökohtien lisäksi lakitekstien sanamuotoihin, oikeuskäytännön ratkaisuihin ja oikeusvertailuun. Ks. Tikka 1972 s. 16–17, 220, 223, 227 ja 301–304 ja Tikka 1981 s. 72. Saman systematiikan omaksumisesta ks. Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari s. 42, Helsinki 1996, Lehtonen 1986 s. 253–255, Lehtonen 2000 s. 88–94, Puronen, Pertti: Omaisuuden siirtoverot s. 314–315 ja 549, Helsinki 1999 ja Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus s. 67–68 ja 380–381, Helsinki 2000.
11 Ks. Voipio, Jaakko: Verotuksen kiertämisestä s. 104–107, 283–284 ja 290–291, Helsinki 1968, jonka omaksuma kanta juonsi juurensa teoksesta Rekola, Aarne: Tulo- ja varallisuusverotus s. 485–486, Helsinki 1947. Rekolan normisuosituksen vaikutuksista ja oikeuskirjallisuudessa esitetyistä eri käsityksistä ks. tarkemmin Tikka 1972 s. 219–223.

tiikan vakiintuneen.[12] Näennäisoikeustointa ei ole tarkoitettu ulkonaista ilmaisuaan vastaavaksi, koska oikeustoimen ulkonainen ilmaisu ei vastaa sopimusosapuolten oikeustoimitahtoa. Näennäisoikeustoimen pätemättömyyteen voi vedota jokainen, jonka oikeutta se välittömästi koskee, niin sopimusosapuoli kuin kolmas henkilö, kuten veronsaaja.[13] Näennäisoikeustoimien osalta ei tarvita VML 28, 29 ja 31 §:ssä tarkoitettujen vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamista,[14] koska näennäisoikeustoimet ovat jo sopimusoikeudellisesti pätemättömiä.[15]

Oikeustoimen näennäisyys tulee vain näyttää toteen.[16] Näennäisoikeustoimet ja vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamisala on siten pidettävä erillään toisistaan. Verotuskäytännössä saatetaan näytön esittämisen sijasta pyrkiä käsittelemään näennäisoikeustointa veron kiertämistä koskevana tapauksena.[17] Menettelytapa ei ole korrekti, koska se merkitsee viranomaiselle kuuluvan selvitysvelvollisuuden sivuuttamista, minkä sijasta turvaudutaan kompetenssinormiin. Näennäisoikeustoimeen tukeutuminen verotuksessa on yleensä rikoslain (RL) 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetun veropetosrikoksen tunnusmerkistön edellyttämää väärän tiedon antamista tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.[18] Näennäisoikeustoimet kuuluvat veron kiertämisen sijasta veropetoksen kategoriaan.

Sen sijaan on jäänyt melkein unholaan, että Tikka toi suomalaiseen vero-oikeudelliseen kirjallisuuteen *verosuunnittelun* käsitteen, vaikka se olikin käännös ulkomaisista termeistä (tax planning; skatteplanering).[19] Tikan luomassa systematiikassa on olennaista pitää erillään verovelvollisen verosuunnittelu ja verontorjuntareaktiot.[20] Tikan luonnehdinnan mukaan verosuunnittelun tarkoituksena on selvittää ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle erilaisissa valintatilanteissa avoinna oleviin toimintavaihtoehtoihin, ja huolehtia siitä, että veroseuraamukset tulevat otetuiksi huomioon arvosteltaessa vaihtoehtojen edullisuutta verovelvollisen tavoitteeseen perustuvien kriteerien pohjalta.[21]

Käytännön tasolla tämä merkitsee sitä, että verovelvollinen selvittää hänen käytettävissään oleviin vaihtoehtoihin liittyvät verot yhtenä eränä muiden kustannusten joukossa ja että näistä vaihtoehdoista valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin vaihtoehto, jonka valinnassa verot on otettu huomioon maksettavina kustannuksina. Verosuunnittelussa ennakoidaan veroseuraamukset ja varaudutaan myös verojen maksamiseen. Verotekijälle ei anneta laskelmiin perustu-

---

[12] Näennäisoikeustoimien merkityssisällöstä ja vaikutuksista sekä niiden asemasta vero-oikeuden systematiikassa ks. tarkemmin Lehtonen 2000 s. 88–94 ja siinä mainitut lähteet.
[13] Ks. esim. Aurejärvi, Erkki: Valeoikeustoimen tunnusmerkistöstä s. 207, Lakimies 1980 s. 205–229 ja Telaranta, K. A.: Sopimusoikeus s. 288, Helsinki 1990.
[14] Ks. Puronen 1999 s. 314–315 ja 549, Tikka 1972 s. 304 ja Tikka 1981 s. 72.
[15] Ks. Andersson 1996 s. 42, Puronen 1999 s. 314–315 ja 549, Puronen 2000 s. 67–68 ja 380–381 sekä Tikka 1981 s. 72.
[16] Valeoikeustoimen todistamisesta ja siihen liittyvästä päättelystä ks. tarkemmin Aurejärvi 1980 s. 210–224.
[17] Ks. Puronen 2000 s. 67–68 ja 380 sekä Lehtonen 2000 s. 94.
[18] Ks. Lehtonen 1986 s. 254–259, Lehtonen 2000 s. 93, Tikka 1972 s. 320 ja Tikka 1981 s. 72.
[19] Ks. Tikka 1972 s. 28–29.
[20] Ks. Tikka 1972 s. 32–33, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka, Kari: Veropolitiikka s. 68–69, Helsinki 1990.
[21] Ks. Tikka 1972 s. 28–29, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka – Nykänen 2006 s. 34:1. Ks. samoin Lehtonen 1986 s. 241, Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus. Jatkuvatäydenteinen, s. 19:1, Helsinki 2006, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119 ja Wikström 2006 s. 81–82. Ks. lisäksi Leppiniemi, Jarmo: Tilinpäätös- ja verosuunnittelu s. 15–17, Helsinki 2005.

vassa edullisuuden arvioinnissa ratkaisevaa merkitystä. Tällaiselle verosuunnittelun luonnehdinnalle on systemaattisella tasolla olennaista se, ettei siihen sisälly veron minimointia ja veron kiertämistä karakterisoivia subjektiivisia elementtejä. Verosuunnittelu on liiketaloustieteellisessä ja vero-oikeudellisessa merkityksessä luonnollinen ja välttämätön osa yrityksen taloussuunnittelua. Suunnittelun avulla osoitetaan yrityksen päätöksentekijöille eri vaihtoehtoihin liittyvien verojen vaikutus yrityksen toiminnalle ja pyritään samalla estämään sekä verohaittojen että hallitsemattomien veronmaksutilanteiden syntyminen.

Verosuunnitteluun ei kuulu verotuksellisesti vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon valinta, missä verot ovat yksi maksettava kuluerä muiden joukossa.[22] Verosuunnittelussa ei pyritä veron minimointiin, eli verovelvollisen toimenpiteiden hallitsevana motiivina ei ole veroedun saavuttaminen.[23] Yritystoiminnassa ei verotekijällä ole useinkaan ratkaisevaa merkitystä vaihtoehdon valinnassa. Aidosta verosuunnittelusta puuttuu se subjektiivinen kriteeri, joka on ominainen veron minimoinnille ja kiertämiselle.[24] Verosuunnittelu on osa verovelvollisen kokonaisvaltaista taloudellista suunnittelua, mihin käsitteellisesti ei kuulu veroa eniten minimoivan menettelytavan selvittäminen vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon kartoittaminen ja valinta.

Tikan systematiikassa illegaaliseen veron torjuntaan kuuluu veron kiertämisen lisäksi verovilppi. Verovilpin kategoriaan sisältyvät veropetos ja muu ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen, mutta ei sen sijaan veron kiertäminen Tikan tarkoittamassa merkityksessä.[25] Näennäisoikeustoimet sijoittuvat verovilpin mutta eivät veron kiertämisen luokkaan, kuten edellä on todettu.[26]

Veron kiertämisen ja veropetoksen välisestä rajanvedosta

Verovelvollisen toimenpiteiden luonnehtiminen veron minimoinniksi tai veron kiertämiseksi ei indikoi vielä mitään sen suhteen, onko kysymyksessä verorikos. Rikosoikeudellinen arviointi suoritetaan aina asianomaisten rikossäännösten tunnusmerkistöjen perusteella, missä yhteydessä otetaan huomioon rikosoikeudelliset tulkintaperiaatteet ja menettelytavat.[27] Verotuksessa todetut tosiseikat voidaan tällöin ottaa huomioon asianmukaisella tavalla. Verotuspäätöksellä ei ole kuitenkaan sitovaa vaikutusta tai muutoinkaan välttämättä ratkaisevaa merkitystä rikosprosessissa.

---

[22] Ks. Tikka 1972 s. 32 ja Wikström 2006 s. 81.
[23] Käytännön verokonsultoinnissa saatetaan valitettavasti käyttää verosuunnittelun ja veron minimoinnin käsitteitä epäsystemaattisesti siten, että ne sekoitetaan toisinaan. Ks. Lehtonen 2000 s. 99 ja siinä mainitut lähteet.
[24] Ks. Lehtonen 2000 s. 97 ja Wikström 2006 s. 81 ja 85.
[25] Ks. Tikka 1972 s. 24 ja 319–320 sekä Tikka 1981 s. 62, 72 ja 77.
[26] Ks. Tikka 1972 s. 301–302 ja 320 sekä Tikka 1981 s. 72.
[27] Ks. Lehtonen 1986 s. 244 ja Tikka 1981 s. 82.

Veron kiertämisen ja verorikosten välisessä rajanvedossa mielenkiintoisin ja vaikein rajapinta liittyy veropetosrikoksiin. Verorikkomus[28] ja eräissä verolaeissa olevat kriminalisoinnit[29] eivät aiheuta rajanvetoa koskevia soveltamisongelmia. Rajanvetokysymysten näkökulmasta ovat ongelmattomia myös veropetossäännöksen tunnusmerkistön kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä. Ensimmäinen tekotapatunnusmerkki koskee väärän tiedon antamista (vero)viranomaiselle, toinen veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista vero- yms. ilmoituksessa[30] ja kolmas ns. passiivista veropetosta, jossa on kysymys ilmoittamisvelvollisuuden tai muun veron määräämiselle merkityksellisen velvollisuuden laiminlyönnistä.[31] Todellisia rajanveto-ongelmia voi syntyä neljännen tekotapatunnusmerkin ”muuten petollisesti” osalta, koska kysymys on avoimesta ja normatiivisesta ilmaisusta.[32] Tunnusmerkit antavat kovin vähän johtoa lainsoveltajalle. Avoin tunnusmerkistönkuvaus merkitsee tosiasiallisesti vallansiirtoa lainsäätäjältä lain soveltajalle, koska näille tunnusmerkeille on soveltamistilanteessa annettava merkityssisältö. Kysymys on arvostuksenvaraisesta tulkintatoiminnasta, kun otetaan kantaa tällaisten tunnusmerkkien täyttymiseen. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta tilanne on ongelmallinen, koska avointen tunnusmerkistökäsitteiden luoma ennustettavuus on heikko.[33] Lain esitöissä avoimen tekomuodon tarpeellisuutta on perusteltu sillä, että verolainsäädännön kirjavuuden vuoksi tunnusmerkistössä ei ole mahdollista yksityiskohtaisesti luetella kaikkia niitä epärehellisyyden muotoja, jotka eri verolakien mukaisiin veroihin saattavat kohdistua. Avointa tunnusmerkkiä on perusteltu lisäksi sillä, että kaikkia vilpillisiä menettelytapoja veron välttämiseksi ei ole mahdollista kuvata yleisin käsittein. Edelleen on kiinnitetty huomiota siihen, että veron välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja.[34] Useinkaan ei ole kysymys aivan uusista keinoista, vaan pikemminkin aikaisempien tekotapojen käytöstä modifioidussa muodossa.

Oikeustila ei ole käytännössä ollut ennustettavuuden näkökulmasta kovin vaikea, koska oikeuskäytäntö on yleensä ollut maltillista ja tunnusmerkin ”muuten petollisesti” käyttöala on jäänyt suppeaksi.[35] Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että avointa tunnusmerkistönkuvausta ei täytä pelkästään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti.[36] Tunnusmerkistön

---

[28] Verorikkomuskriminalisoinnin tosiasiallinen tarkoitus on turvata määräajassa valtiolle suorittamatta jätettyjen verojen perintä rikosperusteisen vahingonkorvauksen muodossa. Rangaistavaa on vain verorikkomussäännöksen tunnusmerkistössä lueteltujen omatoimisesti suoritettavien verojen ja maksujen maksuvelvollisuuden laiminlyönti säädetyssä määräajassa. Rangaistavuuden edellytyksenä on rikoksentekijän hyötymistarkoitus, minkä lisäksi maksamatta jättämisen tulee johtua muusta syystä kuin verovelvollisen maksukyvyttömyydestä. Verorikkomuksesta ks. tarkemmin esim. Lehtonen, Asko: Verorikkomus, Lakimies 1991 s. 929–945 ja Niemi, Kari: Verorikkomus (RL 29:4), Turku 1994.

[29] Verolakeihin sisältyvistä rikossäännöksistä ks. esim. Lehtonen, Asko: Veropetosrikosten tunnusmerkistöt. Tullikoulu s. 6–12, Helsinki 2000.

[30] Väärän tiedon antamisesta ja salaamisesta veropetoksen tekotapana ks. tarkemmin Lehtonen 1986 s. 132–210.

[31] Passiivisesta veropetoksesta ks. tarkemmin Lehtonen, Asko: Veropetossäännöksen muutokset s. 1316–1324, Lakimies 1998 s. 1309–1324 ja Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Uudistuva talousrikosoikeus s. 163–166, Helsinki 2004.

[32] Aikaisemmin laissa käytettiin ilmaisuja ”muulla vilpillä” ja ”muulla petollisella toimella”. Lakien esitöiden mukaan erilaisilla ilmaisuilla ei ole ollut tarkoitus muuttaa aikaisempaa oikeustilaa. Ks. HE 66/1988 vp s. 62 ja HE 16/1997 vp s. 3 sekä Lehtonen 1998 s. 1312.

[33] Ks. Lehtonen 1986 s. 213 ja Lehtonen 1998 s. 1315.

[34] Ks. HE 66/1988 vp s. 62, HE 16/1997 vp s. 3 ja Lehtonen 1998 s. 1312.

[35] Ks. HE 66/1988 vp s. 62 ja Lehtonen 1986 s. 211.

[36] Ks. KKO 1929 II 48, KKO 1967 II 69 ja KKO 1983 II 155 sekä Lehtonen 1986 s. 215–220.

perusteella voidaan päätellä, että ilmaisu ”muuten petollisesti” tarkoittaa jotakin muuta käyttäytymistä kuin kolmessa ensimmäisessä tekotapatunnusmerkissä kuvattua menettelyä.[37] Suurin osa tunnusmerkin ”muuten petollisesti” perinteisistä soveltamistilanteista on nyttemmin siirtynyt passiivisen veropetoksen alaisuuteen.[38] Tunnusmerkkien soveltamisala on tosiasiallisesti supistunut merkittävästi.[39] Tunnusmerkillä ”muuten petollisesti” on kuitenkin edelleen merkitystä eräissä tilanteissa, jotka ovat olleet KKO:n julkaisemattoman oikeuskäytännön varassa. Kysymys on tapauksista, joilla on rajapinta veron kiertämisen kanssa. Kysymys ei ole tosiseikaston samankaltaisuudesta vaan asioiden tarkastelutavasta.

Tikan luoman veron kiertämisen tyypittelyn toisen pääryhmän muodostavat sarjatoimet (vaiheittaiset transaktiot), joiden oikeudellinen arviointi tapahtuu viime kädessä verovelvollisen suorittaman oikeustoimiketjun kokonaisarvioinnin perusteella.[40] Verolakien säännökset on yleensä laadittu rakenteeltaan sellaisiksi, että sääntelykohteena ovat yksittäiset oikeustoimet, joita ei ole useinkaan liitetty verovelvollisen suorittamiin muihin oikeustoimiin. Tällaisessa lainsäädäntötilanteessa verovelvollinen voi suorittaa useita perättäisiä oikeustoimia, jotka erikseen tarkasteltuina näyttävät verolain tarkoituksen mukaisilta. Vaiheittaisten transaktioiden kokonaisarvioinnin perusteella voidaan kuitenkin havaita, että perättäiset oikeustoimet johtavat kokonaisuudessaan verolain tarkoituksen vastaisiin merkittäviin veroetuihin. Kokonaisjärjestelyn paloittelun ja eri osien itsenäisen käsittelyn sijasta oikeudellinen arviointi voidaan suorittaa sarjatoimien muodostaman kokonaisuuden näkökulmasta.[41]

Veropetossäännöksen kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä on myös laadittu pitäen silmällä yksittäisiä tekoja tai laiminlyöntejä. Sarjatoimien rikosoikeudelliseen kokonaisarviointiin antaa mahdollisuuden avoin teonkuvaus ”muuten petollisesti”. Rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta oikeustila ei ole ongelmaton, koska rikostunnusmerkistön täsmällisyysvaatimus toteutuu todella heikosti.[42] Käytännön soveltamistilanteissa joudutaan ottamaan kantaa kysymykseen, miten pitkälle avoimia tunnusmerkkejä voidaan venyttää. Korkeimman oikeuden oikeuskäytännössä on sovellettu avointa tunnusmerkkiä, mutta ratkaisut ovat usein jääneet julkaisematta.[43] Tämän vuoksi niiden lähempi tarkastelu on asianmukaista oikeustilan kartoittamiseksi.[44]

---

[37] Ks. Lehtonen 1986 s. 211.

[38] Perinteisistä soveltamistilanteista ks. HE 66/1988 vp s. 62, Lehtonen 1986 s. 212 ja Lehtonen 1998 s. 1314–1315. Rikoslain alkuajoista asti avointa tunnusmerkkiä oli yleisesti sovellettu tullinalaisen tavaran maahantuontiin tullitoimipaikka kiertämällä salassa tulliviranomaisilta. Tämä menettelytapa kuuluu nykyisin passiivisen veropetoksen alaisuuteen.

[39] Eräänä tyyppitapauksena oli aikaisemmin huvitilaisuuden pääsymaksujen yhteydessä myytyjen leimaverolippujen mitätöimättä tai repimättä jättäminen ja niiden käyttäminen uudelleen. Näillä tapauksilla ei ole enää merkitystä, koska niitä koskevat verot on kumottu. Ks. Lehtonen 1986 s. 212 ja Lehtonen s. 1998 s. 1315.

[40] Ks. Tikka 1972 s. 271–281 ja Tikka 1981 s. 69.

[41] Ks. Ossa 2006 s. 52–53 ja Wikström 2006 s. 90.

[42] Rikosoikeudellisesta legaliteettiperiaatteesta ja täsmällisyysvaatimuksesta ks. esim. HE 309/1993 vp s. 50, PeVM 25/1994 s. 8 ja 27 sekä HE 44/2002 vp s. 31–32.

[43] ”Muun vilpin” avoimen tunnusmerkin täyttymiseen on selkeimmin otettu kantaa ratkaisussa KKO 1985 II 132. Tapauksen kommentoinnista ks. tarkemmin Lehtonen 1986 s. 224–230.

[44] Oikeuskirjallisuudessa on usein käsitelty julkaisemattomia tapauksia, joiden pohjalta on syntynyt jopa yleisesti hyväksytty oikeusperiaate. Esimerkkinä voidaan mainita ratkaisu KHO 12.9.1952 taltio 4175, jota on pidetty tarkoitussidonnaisuuden periaatteen lähtökohtana.

Vuosikymmenien kuluessa on toistuvasti esiintynyt järjestelyitä, joissa hyödyke kierrätetään välikäden (bulvaanin)[45] kautta siten, että veronmaksuvelvollisuus sijoittuu tälle välikätenä toimivalle erilliselle oikeussubjektille, joka jättää etukäteisen suunnitelman mukaisesti verot maksamatta. Välikäden kanssa tehdyt oikeustoimet voivat olla näennäisiä tai todellisia. Toisinaan välikättä muistuttavassa asemassa olevan subjektin oma-aloitteinen toiminta voi taloudellisesti perustua siihen, että verot jätetään maksamatta eli toiminnan kate muodostuu maksamattomista veroista. Tyypillisiä piirteitä järjestelyissä ovat yleensä ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönti osittain tai kokonaan. Toiminta voi jatkua siksi, kunnes se tavalla tai toisella tulee veroviranomaisten tietoon tai kunnes välikäsiyritys asetetaan konkurssiin.

1970-luvun alkupuolella saavuttivat melkoista julkisuutta ilmi tulleet R-miesten tapaukset, jotka olivat yllättävän laajalle levinneitä järjestelyitä.[46] Toiminnan ”liikeideana” oli hankkia liikevaihtoverotuksessa tukkuverovelvollisen asema (R-numero) välikädelle (R-miehelle), jonka tehtävänä oli ostaa omissa nimissään tukkuliikkeistä verotta tavaraa, joka myytiin verollisena mm. vähittäiskauppiaille ja bingoihin. Tukkuliikkeen ja vähittäiskaupan tositteiden perusteella asia näytti olevan kunnossa. Tukkuliike oli myynyt tavaran verotta toiselle tukkuverovelvolliselle. Vähittäiskauppiaan kirjanpidossa oli välikäden antamia verollista tavaran myyntiä koskevia ostotositteita, joiden mukaisen määrän vähittäiskauppias kirjasi ja ilmoitti ostovähennykseksi verollisista myynneistään. Osto tukkuliikkeestä saattoi tapahtua välikäden R-numerolla hänen läsnä ollessaan tai hänen antamansa valtakirjan nojalla. Vähittäiskauppias saattoi laatia ostotositteita R-miehen kanssa tai täyttää haluamallaan tavalla R-miehen etukäteen allekirjoittamia avoimia kuitteja. R-miehen yritys oli säännönmukaisesti varaton, koska se oli yleensä saanut vain erillisen korvauksen, joka oli ennakolta sovittu markkamääräinen palkkio tai tietty prosenttimäärä ostojen määrästä. R-miehet eivät useinkaan harjoittaneet aitoa tavaran ostamista ja myyntiä, vaan he tosiasiallisesti luovuttivat R-numeronsa käyttöoikeuksia ja/tai ostotositteita palkkiota vastaan. Järjestelyn tavoitteena oli se, että maksamattomia liikevaihtoveroja koskevat jälkiverotukset kohdistuisivat yksinomaan R-miehen yritykseen ja että vähittäiskauppias saisi ostovähennyksiin sisältyvää liikevaihtoveroa vastaavan ”verohyödyn”.[47] Kysymys ei ollut vain valtion verotulojen menetyksestä vaan myös merkittävästä ”markkinahäiriöstä” rehellisesti toimivien liikkeenharjoittajien keskuudessa. R-miehet tuottivat ilmi tulleissa tapauksissa vain väliaikaisen ”veroedun”, koska monissa tapauksissa jälkiverotus kohdistettiin R-miehen yrityksen sijasta vilpillisesti toimineeseen vähittäiskauppiaaseen, jolta poistettiin perusteettomat ostovähennykset.[48]

R-miesten tapauksia muistuttavat järjestelyt yleistyivät 1990-luvun loppupuolella Suomen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen. Kysymys oli EY:n arvonlisäverojärjestelmän heikkouk-

---

[45] Bulvaanijärjestelyistä verotuksessa ks. esim. Kuortti, Hannu: Bulvaanisuhteesta, Verotus 1997 s. 164–177.

[46] R-miesten jutuista ks. tarkemmin esim. Anttila, Raimo: Jälkiverotuksen toimittamisesta ns. R-miesten tapauksissa, Verotus 1976 s. 171–173.

[47] Laajamittaisimmat väärinkäytökset liittyivät eräisiin elintarvikkeisiin ja käytettyihin kuorma-autoihin. Tunnusmerkin ”muulla vilpillä” täyttävistä liikevaihtoveropetoksista ks. tarkemmin esim. Haarala, Hannu: Liikkeenharjoittajan vahingonkorvausvastuusta liikevaihtoverorikoksissa, Defensor Legis 1982 s. 358–359.

[48] Ks. Anttila 1976 s. 173.

sien hyväksikäytöstä erityisesti matkapuhelimien yhteisöhankintojen yhteydessä. Ideana oli matkapuhelimien tai muiden hyödykkeiden ostaminen verotta EU-alueelta tai sen ulkopuolelta sekä tavaran myynti suomalaiselle vähittäismyyjälle katteella, joka ei riittänyt edes myynnistä suoritettavan arvonlisäveron maksamiseen. Tällainen järjestely on ollut korkeimman oikeuden arvioitavana (KKO 5.12.2002 nro 3264).[49] Tässä tapauksessa A oli erään toisen henkilön kanssa tosiasiallisesti määrännyt kahden yhtiön toiminnasta ja varoista. Nämä yhtiöt X ja Y oli merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja niille oli hankittu arvonlisäverotunniste. Yhtiöt olivat hankkineet ja tuoneet maahan matkapuhelimia yhteisöhankintana ilman arvonlisäveroa sekä myyneet niitä Suomessa. X-yhtiön toimintaa oli harjoitettu syys–lokakuussa 1996 ja Y-yhtiön toimintaa lokakuun 1996 ja tammikuun 1997 välisenä aikana. X:n olisi tullut maksaa myynneistä arvonlisäveroa 28.636 mk ja Y:n 2.991.397 mk. Yhtiöt olivat jättäneet valvonta-ilmoitukset antamatta ja verot maksamatta. Tässä yhteydessä käsiteltävä keskeinen oikeuskysymys liittyi avoimen tunnusmerkin ”muulla petollisella toimella” täyttymiseen. KKO:ssa äänestettiin tästä oikeuskysymyksestä (ään. 3–2). Keskeiset perustelut on syytä referoida, koska kysymys on julkaisemattomasta ratkaisusta:

> Asiassa on kysymys myös siitä, onko A harjoittaessaan yhtiöiden arvonlisäverollista toimintaa syytteessä kuvatuin tavoin välttänyt yhtiöiden puolesta veroa RL 29 luvun 1 momentissa (769/1990) tarkoitetulla ”muulla petollisella toimella”. – – Muulla petollisella toimella tarkoitetaan jotain muuta menettelyä kuin lainkohdassa erikseen rangaistavaksi säädettyä väärän tiedon antamista tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista. Muuna petollisena toimena ei myöskään voida pitää pelkkää ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä, koska se on ollut lainkohdan 2 momentin perusteella rangaistavaa vain siinä tapauksessa, että ilmoitus on jätetty antamatta viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Syyttäjä on katsonut, että tässä tapauksessa on ollut kysymys aktiivisesta toiminnasta veron välttämiseksi ja että kysymys on menettelyn kokonaisarvioinnista.
>
> Lainkohtaan johtaneen hallituksen esityksen perusteluissa todetaan nyt kysymyksessä olevan veropetoksen tekomuodon olevan avoin, koska kaikkia vilpillisiä menettelytapoja ei ole mahdollista kuvata yleisin käsittein ja toisaalta verojen välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja (HE 66/1988 vp s. 62). Siten ”muun petollisen toimen” tulkinnassa tulee voida antaa merkitystä sille, onko kysymyksessä kokonaisuutena arvostellen menettely, jolla on vältetty tai yritetty välttää veroa. Tässä arvioinnissa ei rikoksen täyttymisen kannalta ole merkitystä sillä, että verottajalla on mahdollisuus saada veronmaksuvelvollisuuteen vaikuttavista seikoista tietoja muulla tavalla. Tunnusmerkistö ei myöskään edellytä, että veroviranomaista on erehdytetty, vaan lainkohdan mukaan riittävää on se, että vilpillisesti toimien on yritetty välttää veroa.
>
> A on edellä ilmenevin tavoin myynyt yhtiöiden lukuun matkapuhelimia. Hän on merkinnyt myyntilaskuihin yhtiöiden arvonlisäverovelvollisuuden ja sen, että myyntihinta sisälsi 22 % arvonlisäveroa. Myyntihinnat ovat kuitenkin olleet niin alhaisia, että myynnit olisivat olleet yhtiöille tappiollisia, jos arvonlisäveron osuus olisi sittemmin tilitetty verottajalle. Toiminnan liikeidean voidaankin todeta perustuneen keskeisesti siihen, että myynnistä ei makseta arvonlisäveroa. Puhelimia ostaneet yhtiöt ovat toisaalta mer-

[49] KKO:n ratkaisussa olivat mielenkiintoisella tavalla esillä mm. rikosvastuun kohdentaminen ja kysymys siitä, täyttääkö avoin tunnusmerkki teon rangaistavuudelle asetettavat yksilöinti- ja ennustettavuusvaatimukset. Näitä kysymyksiä ei ole rajoitetun palstatilan vuoksi mahdollista käsitellä tässä yhteydessä.

kintöjen perusteella voineet tehdä omassa arvonlisäverotuksessaan vähennyksen, joten merkinnöillä on ollut vaikutusta verottajalle kertyvään verotuloon näiden yhtiöiden verotuksen kautta.

A on aktiivisilla toimillaan aikaansaanut tilanteen, jossa yhtiöille on syntynyt arvonlisäverovelkaa verottajalle ja jossa yhtiöillä on ollut velvollisuus määräajassa suorittaa arvonlisäverot oma-aloitteisesti valtiolle samoin kuin antaa veron määräämisen perusteita koskevat ilmoitukset veroviranomaiselle. Liiketoiminnasta ei ole pidetty kirjanpitoa. A:n tarkoituksena hänen harjoittaessaan tällä tavoin arvonlisäverollista liiketoimintaa laiminlyöden täysin siihen liittyvät velvollisuudet voidaan päätellä olleen, ettei yhtiöille niiden vielä toimiessa määrättäisi arvonlisäveroa. Luovuttamalla tai pyrkimällä luovuttamaan yhtiöt sekä näin siirtämään mahdollisesti vastuun niiden hallinnosta sivulliselle ennen velvollisuuksien täyttymisen määräpäiviä A on tavoitellut sitä, ettei myyntitoiminnasta aiheutuvaa vastuuta voitaisi kohdistaa häneen itseensä. A:n toiminnassa ei siten ole ollut kysymys pelkästään ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, vaan suunnitelmallisesta vilpillisestä toiminnasta, jossa nimenomaisena tarkoituksena on ollut pidättää valtiolta veroa. Kokonaisuutena arvioiden A on edellä kuvatulla menettelyllään – – välttänyt tai yrittänyt välttää veroa RL 29 luvun 1 §:ssä (769/1990) tarkoitetulla muulla petollisella toimella.

Pitkästä referaatista ilmenevä tosiseikkojen yksityiskohtainen ja monipuolinen selostus osoittaa vakuuttavasti, että kerrotun tyyppistä järjestelyä on arvioitava toimintakokonaisuuden perusteella. Asiakokonaisuuden pilkkominen yksittäisiä oikeustoimia koskeviin osiin ja niiden erillinen arviointi ei antaisi asianmukaista kuvaa siitä, mistä järjestelyissä on todellisuudessa ollut kysymys. Huomion kiinnittäminen pelkästään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin valvontailmoitusten osalta ja kirjanpitovelvollisuuden laiminlyöntiin antaisi liian suppean kuvan veron välttämiseen tähtäävästä toimintakokonaisuudesta. Y-yhtiön maksamattomat arvonlisäverot olivat vajaat 3 milj. mk. Tämä ilmentää toimintavolyymin poikkeuksellisen huomattavaa laajuutta 4 kuukauden aikana. Näissä mittasuhteissa ei ole rationaalista puhua epäonnistuneista liiketoimista matkapuhelinkaupassa, koska osto- ja myyntihintojen erotus ei riittänyt lähimainkaan kattamaan edes arvonlisäveroa. Ainoa ymmärrettävä selitys toiminnalle on se, että ”kilpailukykyinen” myyntihinta perustui pelkästään verojen maksamatta jättämiseen. Muutoin ei voisi oikein selittää sitä, miksi suuria määriä mm. Nokia-merkkisiä matkapuhelimia kannattaisi tuoda esim. Saksasta Suomeen. Kysymys on petollisin menettelytavoin toteutetusta veron välttämiseen tähtäävästä suunnitelmallisesta toiminnasta eikä vain ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Petollisuus muodostuu toimintakokonaisuudesta,[50] jonka osia ovat tavaroiden ostaminen verottomana ja niiden myyminen sellaisella hinnalla, johon ei voi sisältyä verojen maksamisen tarkoitusta, sekä ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönnit verovalvonnan ja veron maksuunpanon estämiseksi tai vaikeuttamiseksi ynnä bulvaanin käyttö yhtiön johtotehtävissä rikosvastuun kohdistamiseksi toiseen henkilöön.

[50] Petollisuuden arvioinnista toimintakokonaisuuden näkökulmasta ks. Lehtonen 1998 s. 1314–1315. Siinä selostettu aikaisempi oikeuskäytäntö, jonka mukaan ns. dieselveron alaisen polttoaineen käyttäminen moottoriajoneuvossa ennen kuin siitä on tehty asianmukainen ilmoitus ja verot maksettu, merkitsi avoimen tunnusmerkin venyttämistä yli äyräiden. Aikaisemman oikeuskäytännön perusteista ks. Kekomäki, Paavo: Veropetoksesta Suomen oikeuden mukaan s. 10, Lakimies 1969 s. 1–50. Käyttäytyminen sopii luontevammin passiivisen veropetoksen alaisuuteen, koska siinä on lähinnä kysymys ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Ks. myös Sahavirta 2004 s. 168.

Rikosoikeudellinen arviointi ei ole yksiselitteistä avointen tunnusmerkkien osalta. KKO:n vähemmistö katsoi, ettei ole rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen mukaista antaa muun petollisen toimen tunnusmerkistölle niin laajaa sisältöä, että syyksilukeminen perustetaan syytetyn toiminnan arvioimiseen kokonaisuutena ja siitä ilmenevään veron välttämistarkoitukseen ilman että syytetyn toiminnassa voidaan osoittaa mitään yksittäistä verotusmenettelyyn kohdistuvaa epärehellisyyttä.[51] Tällainen toimintakokonaisuuden pilkkominen osatekoihin, jotka olisivat erillisen arvioinnin kohteena, johtaisi verotuksen ja talousrikollisuuden alalla kestämättömään tilanteeseen. Käytännössä ei olisi mahdollisuutta puuttua monimutkaisiin järjestelyihin, jotka perustuvat vaiheittaisiin transaktioihin (sarjatoimiin).

Kriminologisesta näkökulmasta KKO:n enemmistön kanta saa hyväksyttävyyttä. Kysymys ei ollut yksittäistapauksesta, vaan laajalle levinneestä yhteiskunnallisesta ilmiöstä, jota harjoittivat lukuisat henkilöt omissa yrityksissään. Tilanne oli rinnastettavissa edellä selostettuihin R-miesten tapauksiin. Rikolliset menettelytavat näyttävät toistuvan talousrikollisuuden alueella tietyin aikavälein. Harvemmin keksitään uusia keinoja rikollisuuden alalla, vaan pikemminkin menettelytavat modifioituvat olosuhteiden mukaan.

Tunnusmerkillä ”muuten petollisesti” ei näytä oikeuskäytännön perusteella olleen erityistä soveltamistarvetta tuloverotuksen puolella.[52] Tapaukset ovat keskittyneet välilliseen verotukseen, kuten ilmenee edellä kerrotuista R-miesten tapauksista ja arvonlisäveropetoksista. Samantyyppisiä järjestelyjä on esiintynyt myös työnantajasuoritusten osalta, mitä edustaa luontevalla tavalla korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 16.5.1994 taltio 2092 ilmenevä tapaus:

> A Oy ja B Oy olivat oman ilmoituksensa mukaan välittäneet esiintyjiä Ohjelmapalvelutoimisto X Oy:lle. Tästä toiminnasta A Oy ja B Oy olivat laskuttaneet X Oy:ltä sen määrän, mikä oli tarvittu välitettyjen esiintyjien nettopalkkojen suorittamiseen. Ennakonpidätysten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen tilittämisen valtiolle A Oy ja B Oy, jotka olivat väittäneet olleensa X Oy:lle välittämiensä esiintyjien työnantajia, olivat jättäneet tekemättä. Asiakirjojen mukaan A Oy:llä ja B Oy:llä ei ollut ollut edellä kerrotun laskuttamisen ja muodollisena työnantajana esiintymisen lisäksi muuta toimintaa. Mainittujen esiintyjien ennakkoperintälain 4 §:n 4 momentissa tarkoitetuksi työnantajaksi oli katsottava Ohjelmapalvelutoimisto X Oy, joka siis oli valtiolle vastuussa kysymyksessä olevista ennakonpidätyksistä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuista. Palkanmaksuvuodet 1988 ja 1989.

Rikosprosessissa asia jäi Turun hovioikeuden 9.1.1995 antaman päätöksen (No 69) varaan. Vastuuasemassa olleiden henkilöiden katsottiin menettelyllään vilpillisesti pidättäneen valtiolta työnantajasuorituksia, minkä vuoksi heidät tuomittiin rangaistukseen törkeästä veropetok-

---

[51] KKO:n vähemmistökin totesi eriävässä mielipiteessään, että kaikki asiassa esitetty osoitti sinänsä, että syytetyn toiminta oli ollut suunnitelmallista ja tähdännyt siihen, että arvonlisävero jää tilittämättä.

[52] Andersson on katsonut, että veropetoksen avointa tunnusmerkkiä voitaisiin soveltaa taseyhtiöjärjestelyn yhteydessä, kun taseyhtiö ”tyhjennetään” osingonjaolla, jonka seurauksena yhtiön verot jäävät maksamatta. Ks. Andersson, Edward: Balansbolagstransaktioner och skattebrott s. 202, JFT 1998 s. 189–204. Luontevampi tunnusmerkistö voisi löytyä velallisen rikosten joukosta.

sesta tai sen avunannosta. Toimintakokonaisuuden arvioiminen vain ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönniksi vaikuttaisi kovin kapealta. A Oy ja B Oy olivat bulvaaniyhtiöitä, joiden X Oy:ltä laskuttamat määrät olivat suuria (A Oy 3,4 milj. mk ja B Oy 5,3 milj. mk), mutta ne eivät riittäneet palkanmaksun jälkeen työnantajasuoritusten maksamiseen. A Oy:n ja B Oy:n myyntituotot muodostuivat kokonaisuudessaan laskutuksesta X Oy:ltä. A Oy:n ja B Oy:n toiminta ei ollut normaalia voitolliseksi tarkoitettua liiketoimintaa, kuten raastuvanoikeuden päätöksessä todettiin. Maksetuista palkoista suoritettavien työnantajasuoritusten maksaminen olisi ollut mahdotonta. A Oy:llä ja B Oy:llä ei ollut liiketoiminnan edellyttämiä toimitiloja, eivätkä ne markkinoineet palveluksiaan. Yhtiöiden palkkalistoilla olleet henkilöt eivät olleet tehneet sopimuksia näiden yhtiöiden kanssa. A Oy:n ja B Oy:n yhtiöoikeudellisissa toimielimissä oli bulvaaneita, jotka eivät osallistuneet yhtiöiden toimintaan, jos sellaisena ei pidetä asiakirjojen pelkkää allekirjoittamista. Todellinen toiminta oli tapahtunut X Oy:n puitteissa. A Oy:llä ja B Oy:llä oli omat liike- ja palkkakirjanpidot, joiden laadinnasta olivat huolehtineet yhtiöissä tosiasiallista määräämisvaltaa käyttävät tahot. Toiminnan kokonaisarvioinnin perusteella tulee ymmärrettäväksi, että kysymys oli suunnitelmallisesta järjestelystä, jossa bulvaaniyhtiöiden funktiona oli vain nettopalkkojen maksu omissa nimissään sekä työnantajasuoritusten laiminlyönti ja sen kätkeminen verovalvonnalta.[53]

Edellä olevien oikeustapausten käsittely auttaa ymmärtämään, että Tikan luoma vaiheittaisten transaktioiden (sarjatoimien) käsite muodostaa myös käyttökelpoisen arviointimallin veropetosrikoksen avoimen tunnusmerkin ”muuten petollisesti” soveltamisen yhteydessä. Veron kiertämistä koskevan normin ja veropetossäännöksen soveltamisedellytykset ja niiden soveltamisalaan kuuluvat tosiseikastot poikkeavat toisistaan. Veron kiertämisen yhteydessä käsitellään todellisia oikeustoimia, joiden osalta ei edellytetä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista. Veropetoksen alaan kuuluvat näennäiset tai muutoin petolliset oikeustoimet ja järjestelyt, joihin liittyy ilmoittamis- ja muiden velvollisuuksien rikkominen. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ei ole tällöin rikoksen varsinainen tekotapa, vaan se on rikollisen järjestelyn salaamiskeino.

Yhteenveto

Systemaattisella tasolla veronkierron ja veropetoksen välinen raja on selvä. Faktojen tasolla arviointi voi joskus olla vaikeampaa. Selvä systemaattinen näkemys helpottaa ratkaisun tekemistä. Vero-oikeudellisen tulkintajuridiikan alueella pysyvä verovelvollisen ja verotuksen toimittajan välinen tulkintaerimielisyys sijoittuu yksinomaan veron kiertämisen kategoriaan, jos siihen ei liity ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä. Veropetoksen tunnusmerkistö edellyttää joko ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista (kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä) tai verovelvollisen muuta petollista menettelyä. Avoin tulkintaerimielisyys tai kokonaistalou-

[53] A Oy asetettiin konkurssiin noin 14 kuukauden kuluttua siitä, kun se oli merkitty kaupparekisteriin. Konkurssi raukesi varojen puutteen vuoksi. B Oy oli entinen konkurssiyhtiö, jonka konkurssi oli myös rauennut varojen vähäisyyden vuoksi.

dellisesti edullisimman vaihtoehdon selvittäminen ja valinta yrityssuunnitteluun kuuluvan verosuunnittelun puitteissa ei voi systemaattisessa katsannossa olla veropetosta. Niistä puuttuu veropetokseen kuuluva petollisuuden elementti. Verosuunnittelu on osa verovelvollisen kokonaisvaltaista taloudellista suunnittelua, mihin käsitteellisesti ei kuulu veroa eniten minimoivan menettelytavan selvittäminen vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon kartoittaminen ja valinta. Tikan luomassa systematiikassa on olennaista pitää erillään toisistaan verovelvollisen verosuunnittelu ja verontorjuntareaktiot.[54] Tikan konstruoimalla veron kiertämisen tyypittelyyn kuuluvalla sarjatoimien (vaiheittaisten transaktioiden) käsitteellä on merkitystä myös veropetoksen osalta. Sarjatoimien oikeudellinen arviointi tapahtuu verovelvollisen suorittaman oikeustoimiketjun kokonaisarvioinnin perusteella. Tämä on käyttökelpoinen arviointimalli veropetosrikoksen avoimen tunnusmerkin ”muuten petollisesti” soveltamisen yhteydessä, mitä on selvitetty edellä oikeustapausten valossa.

* * *

Tax avoidance and tax fraud as elements of tax prevention

The article is divided into two parts. The first part deals with tax minimisation and tax planning. It looks primarily into the research of Professor Tikka. He did construct any broad systematic whole in his research. The primary concept here is tax prevention, which is divided into its legal and illegal aspects. Tax minimisation in the border zone between these two aspects. Tax avoidance, for its part, belongs to the illegal aspect of tax prevention. Systematically, it is of importance to keep tax avoidance and tax offences apart from each other. Thus, simulated and non-simulated transactions have their natural places in the systematics. Professor Tikka brought the concept of tax planning into Finnish legal thinking. In his systematics, tax avoidance and tax planning are defined in a way that makes it easy to keep them apart. The second part of the article deals with the distinction between tax avoidance and tax fraud. In this distinction it is possible to make use of the concepts of gradual transactions and serial activity, as developed by Professor Tikka. Some examples are taken from Finnish legal cases. The most important of these concerns VAT fraud.

Asko Lehtonen
Professor, University of Vaasa

[54] Ks. Tikka 1972 s. 32–33, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka 1990 s. 68–69.

Gustaf Lindencrona

Samspel

Kari S. Tikka har gjort stora insatser på många områden inom skatterätten. Det gäller i hög grad internationella skattefrågor och tolkning och tillämpning av skattelagstiftning i skatteflyktsfall. För att hedra hans minne har jag därför valt att behandla rättsfall på dessa områden, som kan belysa övergripande frågeställningar.

Såväl riksdagen[1] som regeringsrätten (RR)[2] är rättskapande[3] på skatterättens område. Hur förhåller sig dessa två rättsskapande statsinstitutioner till varandra i teori och praktik? När det gäller regeringsrätten har den dessutom att i vissa mål tillämpa två olika lagstiftningar på samma transaktioner från de skattskyldiga. Det gäller dels fall, då RR skall tillämpa såväl intern svensk skatterätt som skatteavtalsrätt, dels skatteflyktsfall, då såväl tolkningsprinciper i den vanliga svenska skatterätten som skatteflyktslagen kan aktualiseras. Följande artikel syftar till att med utgångspunkt från några nyare, mer uppmärksammade fall, belysa utvecklingen av dessa former av samspel.[4] Det speciella med de valda exemplen är att varje rättsfråga belyses med två fall av RR, som är så likartade, att de kan betecknas som parallellfall.

Samspelet mellan lagstiftare och rättspraxis

Rättsfallet RÅ 1995 ref. 69 och den efterföljande rättsutvecklingen visar på ett nästan övertydligt sätt vissa grundläggande förhållanden, som är nödvändiga för en förståelse av svensk skatterätt, nämligen RRs sätt att ändra praxis, förhållandet mellan skatteavtalsrätt[5] och intern lagstiftning och framför allt samspelet mellan lagstiftare och rättspraxis.

Fakta i fallet var att en skattskyldig svensk medborgare under det aktuella beskattningsåret var boende i Kenya. Han var därför enligt kenyansk rätt att anse som bosatt där och följaktli-

---

[1] I Sverige har under hela 1900-talets förts en segdragen diskussion om begrepp som ”lagstiftaren”. Det har framhållits att endast en fysisk person har en vilja, kan anse o.s.v. ”Lagstiftaren” är förvisso inte någon sådan person. Begreppet (i singularis) är dock synnerligen praktiskt att använda som ett samlingsnamn för de institutioner, vars arbete leder fram till ett riksdagsbeslut. Formellt är dock endast riksdagen lagstiftare, RF 8:3 för statliga och RF 8:5 för kommunala skatter.

[2] I Sverige är regeringsrätten högsta instans i administrativa mål, bl.a. i skattemål. Endast regeringsrättens domar är prejudicerande.

[3] Jag går inte här in i den gamla diskussionen om och i vilken utsträckning domstolarna är rättsskapande utan anser att det är etablerat att så är fallet.

[4] Den form av samspel som finns mellan Europarätten och intern svensk lagstiftning behandlas inte i denna artikel.

[5] Den traditionella termen för skatteavtalsrätt är dubbelbeskattningsavtalsrätt. Termen skatteavtal har dock numera införts i (1999:1229) inkomstskattelagens (IL) definitionskapitel i 2 kap. 35 § IL genom lagstiftning (SFS 2004:985). Termen skatteavtal används därför i denna artikel.

gen obegränsat skattskyldig i Kenya. Under året hade han uppburit en betydande ränteinkomst från Sverige, som han inte hade deklarerat i Sverige. Under de svenska reglerna om att i Sverige inte boende person som har väsentlig anknytning till Sverige kan anses som skatterättligt bosatt i Sverige var han också enligt intern svensk skatterätt obegränsat skattskyldig i Sverige.

Enligt svensk intern internationell skatterätt[6] föreligger endast begränsad[7] skattskyldighet i Sverige för person som inte är skatterättsligt bosatt i Sverige.[8]

Sverige har ett skatteavtal med Kenya[9], som i stort sätt bygger på OECD:s modellavtal. Avtalet reglerar således såväl frågan om skatterättsligt hemvist som beskattningen av räntor för personer med hemvist i källstaten. Skatteavtalets hemvistartikel innebar otvetydigt att han hade hemvist i Kenya.

Rättsfrågan i fallet var förhållandet mellan skatteavtalet och den interna svenska internationella skatterätten. Den gyllene regeln för förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt är att avtalet endast kan begränsa, aldrig utvidga den svenska interna internationella skatterätten. Det innebär, att man i Sverige först tillämpar den interna svenska skatterätten och därefter ser om avtalet innebär några begränsningar i Sveriges rätt att beskatta. Det skulle kunna innebära att man först finner att den skattskyldige som obegränsat skattskyldig skall beskattas i Sverige för alla sina inkomster, således även räntan. Därefter tittar man på avtalet och finner att Kenya är hemviststat och Sverige källstat enligt avtalet. Enligt ränteartikeln i avtalet begränsas Sveriges rätt att som källstat beskatta räntor till 15 % av bruttobeloppet.[10] Det ankommer sedan på Kenya att som hemviststat enligt avtalet avräkna dessa 15 % från kenyansk skatt[11] (alternativ 1).

Ett annat synsätt är att hemvistartikeln i skatteavtalet undersöks först och separat. Hemvistartikeln i skatteavtalet anses då ha en annan karaktär än övriga artiklar och dess verkan sträcka sig utöver avtalets ram till att även reglera intern skatterätt. Innebörden blir då att om Kenya är hemviststat enligt avtalet Kenya blir hemviststat såväl enligt avtalet som enligt svensk intern internationell skatterätt. I så fall uppkommer bara begränsad skattskyldighet i Sverige. Eftersom i utlandet bosatt person inte är skattskyldig för räntor från svenska källor uppkommer inte någon beskattning i Sverige enligt intern svensk skatterätt. Det blir då aldrig aktuellt att tillämpa skatteavtalets ränteartikel, eftersom räntan är skattefri redan enligt intern svensk skatterätt (alternativ 2).

---

[6] Om risk för missförstånd inte föreligger används i fortsättningen endast termen ”intern skatterätt” även när det är fråga om ”intern internationell skatterätt”.

[7] I och med tillkomsten av IL har vissa terminologiska förändringar skett. Tidigare användes termerna oinskränkt och inskränkt skattskyldighet. Inkomstskattelagen använder terminologin obegränsad och begränsad skattskyldighet i internationella förhållanden.

[8] 3 kap. 17–21 §§ IL.

[9] SFS 1974:69.

[10] Artikel IX svensk-kenyanska skatteavtalet.

[11] Artikel XXII svensk-kenyanska skatteavtalet.

Domstolarna bedömde fallet olika. Länsrätten och kammarrätten i Stockholm dömde enligt alternativ 1. RRs majoritet (tre regeringsråd dömde enligt alternativ 2, medan en minoritet (två regeringsråd) förordade alternativ 1[12].

RR hade förvisso redan tidigare tagit ställning till olika fall av förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt, men inte av den typ som förelåg i RÅ 1995 ref. 69. Domen blev därför det första prejudikatet på effekten av en hemvistartikel i ett skatteavtal.

Domen väckte stort uppseende. Den upprörde många och kritiserades hårt av en del ledande skatterättsvetenskapsmän, främst professor Leif Mutén i en artikel med den spetsfundiga rubriken ”Ovanligt inskränkt skatteskyldighet”[13]. För min del blev jag inte så upprörd med tanke på att det historiskt sätt förelegat olika uppfattningar. Däremot uttryckte jag förvåning med tanke på att under senare år alternativ 1 blivit allmänt vedertaget i Sverige.[14]

Upprördheten delades emellertid av finansdepartementets rättsavdelning.[15] Det dröjde inte länge förrän en proposition[16] framlades för riksdagen med förslag till införande av ny lagstiftning, utformad enligt alternativ 1. Propositionen antogs också av riksdagen, lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Lagrådet hade framfört en del kritiska synpunkter:

> ”Det är emellertid att beklaga att de nya reglerna har fått utarbetas under en sådan tidspress som det här har varit fråga om. Det hade varit önskvärt med en mera grundlig analys av de problem som kan uppstå vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal, däribland i vilken utsträckning svensk skattelag sätts ur spel. Det ligger nära till hands att anta att det finns behov av att lagreglera även andra frågor än dem som direkt har aktualiserats av Regeringsrättens dom. Från lagteknisk synpunkt kan det ifrågasättas om man inte, i stället för att införa en särskild lag, hade bort göra ändringar i kommunalskattelagen och annan berörd befintlig skattelagstiftning.”[17]

Lagrådet framför också andra betänkligheter, t.ex. mot lagstiftningens utformning och att man på grund av brådskan inte hunnit med något remissförfarande.[18]

I propositionen beaktades lagrådets synpunkter på lagtextens utformning. Lagen kom att omfatta en enda paragraf med följande lydelse:

> ”Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör

---

[12] Minoritetens motivering var synnerligen utförlig. Bl.a. gör minoriteten en utförlig genomgång av doktrinen. Hänvisningar till doktrinen är man dessvärre inte van vid i RRs domar. Minoriteten hänvisar till Ersson – Skurnik – Andersson m.fl., Tiveus – Lindencrona – Dahlman-Fredborg. Särskilt hänvisas till Klaus Vogels stora arbete: Vogel, Klaus: On double taxation conventions s. 150–151, Kluwer 1991.

[13] Mutén, Leif: Ovanligt inskränkt skattskyldighet, Svensk skattetidning 1995 s. 778–780. En annan kritiker var Persson Österman, Roger: Kommentar s. 72, Skattenytt 1996 s. 72.

[14] Lindencrona, Gustaf: Internationell skatterätt s. 357, Skattenytt 1996 s. 355–357.

[15] I Sverige utarbetas propositioner till riksdagen i skattefrågor av finansdepartementets rättsavdelning.

[16] Prop.1995/96:121: Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Brådskan med propositionen var så stor, att den lämnades innan domen fått referatnummer. Den betecknas i propositionen som dom den 22 november 1995 (mål nr 3942-1992).

[17] Prop. 1995/96:121 s. 33.

[18] Prop. 1993/96:121 s. 33–34.

> beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet."

I propositionens motiveringar hänvisas uttryckligen till RRs dom. Kärnan i motiveringen kommer till uttryck i följande stycke:

> "Denna dom har skapat stor osäkerhet om rättsläget. Det går inte att med någon större säkerhet ange exakt vilka konsekvenser domen kan medföra. En konsekvens skulle kunna bli att gjorda åtaganden i dubbelbeskattningsavtal får en helt annan innebörd än den avsedda vilket skulle kunna medföra ett bortfall av skatteintäkter i vidare mån än vad som följer av bestämmelserna i avtalen."[19]

Skatteutskottet instämmer i förslaget i propositionen, men säger en aning syrligt att RRs dom "enligt propositionen" skapat en osäkerhet om rättsläget.[20]

Det kan knappast sägas att domen skapat någon osäkerhet om rättsläget. Rättsläget framstår som synnerligen klart. Möjligen skulle kunna sägas, att oklarhet skulle kunna föreligga om en dom som berör ett dubbelbeskattningsavtal också är prejudicerande för tolkningen av andra avtal. Det får emellertid numera anses vedertaget att så är fallet under förutsättning av att den artikel som skall tolkas (i detta fall hemvistartikeln) är väsentligen likalydande. Vad som däremot är oklart är vilka statsfinansiella konsekvenser som skulle uppstå, dvs. i hur många fall personer skatterättsligt bosatta i Sverige på grund av väsentlig anknytning uppbär inkomster från Sverige, som skulle bli obeskattade. Det verkliga förhållandet var, att finansdepartementets rättsavdelning ogillade domen. För det fanns det onekligen vissa skäl, framför allt de statsfinansiella konsekvenserna och att domen stred mot det synsätt som vid tidpunkten för domen var förhärskande i de flesta – men inte alla – stater med vilka Sverige hade avtal.

Lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal är således ett exempel på ett snabbt ingripande av lagstiftaren i det fall vederbörande inte gillar det rättsläge som skapats genom en prejudicerande dom av RR. Den kan därför ses som ett uttryck för att lagstiftaren har sista ordet när det gäller skatterättens utformning. Det hindrar dock inte att de synpunkter lagrådet framförde har betydande tyngd. Lagstiftningen var en punktinsats utan någon närmare analys av förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern lagstiftning. Hade den nya lagen ingått som en del av de befintliga skattelagarna hade den varit lättare att observera. Nu blev den bara en liten specialförfattning, som skattskyldiga och skattemyndigheter eventuellt kunde ha svårt att lägga märke till.

---

[19] Prop. 1995/96:121 s. 14.
[20] SkU 1995/96:24 s. 12.

En betydelsefull skillnad mellan det rättskapande som sker genom praxis och det som sker genom lagstiftning är de retroaktiva effekterna. Enligt regeringsformen (RF) 2:10 andra stycket får skattelagstiftning inte vara retroaktiv, dvs. ”skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än vad som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. En prejudicerande dom får däremot retroaktiv verkan, eftersom den formellt inte skapar ny rätt utan endast är ett klargörande av den befintliga rätten. Det innebär att även sådana omständigheter, som inträffat före den prejudicerande domen, behandlas enligt det nya rättsläget, om de blir föremål för bedömning senare.

När det gäller lagen med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelskattningsavtal var emellertid retroaktivitetsfrågan föremål för diskussion, fastän i mera begränsat avseende. Lagen trädde i kraft den 1 april 1996 och tillämpades första gången på inkomst som taxeras vid 1997 års taxering och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering. Det innebär för förmögenhetsbeskattningens del att den skattskyldiges situation den 31 december 1995 blir avgörande för beskattningen, vilket onekligen innebär en retroaktiv effekt.[21] Det motiverades i propositionen med att det förelåg ”på grund av den stora osäkerheten om rättsläget och risken för skatteundandragande sådana särskilda skäl som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen”[22].

I det åberopade lagrummet i regeringsformen medges en viss retroaktivitet om det föreligger särskilda skäl. En skattelag får tillämpas från den tidpunkt då regeringen eller riksdagsutskott lämnat förslag till riksdagen eller regeringen i en särskild skrivelse meddelat att ett förslag till lagstiftning är att vänta. Risken för skatteundandragande transaktioner anses vara särskilda skäl.[23] Lagrådet fann inte skäl att ifrågasätta att det på grund av risken för skatteundandragande fanns särskilda skäl.[24]

I propositionen hade således regeringen åberopat ”risken för skatteundandragande”. Lagrådet hade inte haft några invändningar på denna punkt. Förvisso kunde RRs dom leda till ett betydande skattebortfall i jämförelse med förslaget i propositionen. Propositionen beskriver inte närmare detta skatteundandragande, men i en artikel av Lars Pelin om den nya lagen beskrivs konsekvenserna av RRs dom närmare[25]. Propositionens uttryckssätt ger dock anledning till vissa reflexioner. Termen skatteundandragande ger nästan associationer till otillbörliga förfaranden från de skattskyldiga. Men i och med att RR i en prejudicerande dom fastslagit en princip är den gällande rätt. Om de skattskyldiga tar fasta på de möjligheter den ger gör de intet annat än att tillvarata sin rätt.

---

[21] I en motion Sk 1995/96:29 och en reservation av fyra ledamöter av skatteutskottet yrkades avslag på förslaget om retroaktivitetet beträffande förmögenhetsbeskattningen, SkU 1995/96:24 s. 12 och 14. Även skatteutskottet måste ha haft bråttom. Motionen av Lundgen m.fl. omnämns såväl som Sk29 (korrekt) som Sk39.

[22] Prop. 1995/1996:121 s. 19.

[23] Petrén-Ragnemalm. Sveriges grundlagar s. 66, LiberFörlag 1980.

[24] Prop. 1995/96:121 s. 33.

[25] Pelin, Lars: En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal s. 292–293, Skattenytt 1996 s. 291–299.

För egen del brukar jag undvika att säga att RR har fel. Vad den säger blir ju alltid gällande rätt. Vad man kan säga i de fall man är kritisk är att en dom är inkonsekvent, förbiser viktiga omständigheter eller i flagranta fall är feltänkt. Men rätt är den alltid.

I det konkreta fallet, RÅ 1995 ref. 69, citerar minoriteten utförligt det stora standardverket på skatteavtalsrättens område, Klaus Vogels ”On double taxation conventions”, 1991 års upplaga.

Vogel beskriver de både alternativen. Han framhåller därvid att den uppfattning, som hyses av RRs minoritet, doktrinen och propositionen är den förhärskande, men nämner också att det finns ett undantag, nämligen Kanada, som tillämpar majoritetens princip. Han skriver dock också uttryckligen ”It is, nevertheless, permissible under treaty law for the State of secondary residence to treat such a taxpayer as being a non-resident” (i sin interna skatterätt).[26]

Efter lagstiftningsingripandet förelåg således beträffande inkomstbeskattningen ett rättsläge beträffande förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt före den 1 januari 1996[27] och ett annat efter den 1 januari 1996. Då inträffar den ovanliga situationen, att RR får till bedömning ett likartat rättsfall, RÅ 1996 ref. 38.[28] Även det fallet gäller förhållandet mellan det svensk-kenyanska dubbelbeskattningsavtalet och intern svensk internationell skatterätt.

Den skattskyldiga Eva B bodde i Kenya tillsammans med sin make, som hade en företagsledande position där. Hon hade också efter flyttningen till Kenya betydande anknytningspunkter till Sverige, som en villa, makarnas tidigare bostad. Hon hade såväl ränte- som utdelningsinkomster från svenska källor, Hon hade också en betydande inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och förmögenhet.[29] Hennes make hade underskott i kapital och förlust föregående år, som han inte kunnat utnyttja, men som enligt då gällande sambeskattningsregler kunnat överföras till andra maken. Makarna hade bott i Kenya fr.o.m. 1981. Fallet gällde 1984 års taxering.

Länsrätten i Gävleborgs län fann att makarna var skatterättsligt bosatta i Sverige p.g.a. väsentlig anknytning. Avtalet var inte tillämpligt då makarna inte visat att någon dubbelbeskattning uppkommit p.g.a. hemvist i både Sverige och Kenya.

Eva B. besvärade sig och yrkade på tillämpning av skatteavtalet. Hon hade hemvist i Kenya såväl enligt intern kenyansk skatterätt som enligt skatteavtalet.

Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som länsrätten i Gävleborgs län, varpå Eva B. besvärade sig till RR. Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket fann i ett avgivet yttrande – mot bakgrund av fallet RÅ 1995 ref. 69 – att Eva B. endast kunde beskattas för fastigheten i Sverige.

---

[26] Vogel, Klaus s. 150–151.

[27] De nya reglerna skulle tillämpas fr.o.m. 1997 års taxering. De skattskyldigas beskattningsår är normalt kalenderår. Vid näringsverksamhet kan annat beskattningsår än kalenderår föreligga.

[28] I Sverige får endast ett fåtal av kammarrätterna avgjorda fall prövningstillstånd. Man kan ana att regeringsrätten gjort en sorgfällig genomgång av alla besvärsärenden för att se om något parallellfall skulle upptäckas. Sannolikheten att ett så likartat fall skulle påträffas var dock inte särskilt stor.

[29] Efter 1991 års skattereform ingår det tidigare inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i inkomstslaget kapital. Vinst vid avyttring av kapitaltillgångar kallas numera kapitalvinst.

RR avgjorde fallet i plenum och fann ”skäl att avvika från den tillämpning av Kenyaavtalet och intern svensk skatterätt som kommit till uttryck i RÅ 1995 ref. 69”. Det innebar att hennes skattskyldighet först fastställdes enligt interna svenska regler för en i Sverige bosatt skattskyldig. Hon skulle då beskattas för inkomst av kapital (utdelningar och ränta)[30] och fastighet. Men eftersom hon då kunde använda sin makes icke utnyttjade kapitalunderskott och förlustavdrag borde hennes såväl kommunala som statliga taxeringar undanröjas. Det gällde också förmögenhetsskatten. RR undanröjde därför Eva B:s taxeringar för år 1984. De tre regeringsråd som utgjorde majoritet i RÅ 1995 ref. 69 var skiljaktiga.

Avgörandet hade hänskjutits till plenum enligt 5 § första stycket första meningen i lagen (1981:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Enligt detta lagrum får en avdelning inom RR förordna att ett mål skall avgöras av RR i sin helhet om den mening som råder på avdelningen avviker från rättsgrundsats eller lagtolkning, som förut varit antagen av RR. Det är dock synnerligen ovanligt med sådana pleniavgöranden inom skatterätten. Man kan därför fråga sig vad som föranledde ett pleniavgörande i detta fall. Rättsläget kan inte sägas vara oklart. Kombinationen av RÅ 1995 ref. 69 och lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal innebar att det rådde ett rättsläge före ingången av inkomståret 1996 och ett annat efter. Den situationen är inte ovanlig inom skatterätten. Det finns heller knappast någon anledning att tro att RR bytt uppfattning p.g.a. den kritik som framförts inom doktrinen. RR brukar stå ganska fast i sådana stormar. Den närmast till hands liggande förklaringen får ändå antas vara att RR fann det olyckligt med ett drastiskt byte av rättsprinciper i en så central fråga som förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern skatterätt. Genom plenimålet upphävs verkan av RÅ 1995 ref. 69 och praxis och lagstiftning står på samma linje, dvs. om en skattskyldig anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skatterätt ses han först i alla avseenden som obegränsat skattskyldig. Om han också har hemvist i en annan stat enligt dess interna skatterätt och skatteavtalet undersöks därefter vilka inkomster Sverige har rätt att beskatta som källstat enligt avtalet. Förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern internationell skatterätt har reglerats enligt enhetliga principer.

Den omständigheten att pleniavgöranden är så pass ovanliga innebär att det kan tänkas att RR byter praxis genom en successiv försiktig förändring. För min egen del anser jag att doktrinen bör försöka motverka sådana tendenser genom att försöka hitta en konsekvent linje mellan RRs avgöranden. Med tanke på möjligheten till pleniavgöranden och lagstiftarens klart visade förmåga till ett snabbt ingripande är det enligt min mening ur förutsebarhetssynvinkel väsentligt att RR framför allt fullföljer en konsekvent linje i sina avgöranden.

Den rättsliga regleringen av förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern skatterätt har emellertid fått en oväntad epilog. Genom (1999:1229) inkomstskattelagen skrivs de svenska inkomstskattelagarna om så att lagtexten får en mer systematisk uppbyggnad. Genom lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen upphävs enligt 2 § p. 30 lagen (1996:161)

[30] Detta inslag av sambeskattning mellan makar har numera avskaffats.

med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal fr.o.m. den 1.1.2000. Det motiveras på följande sätt i propositionen.[31]

”*Lagen under 30* kom till med anledning av Regeringsrättens tolkning i RÅ 1995 ref. 69 av förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal. Efter pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38 får lagen anses onödig och några motsvarande bestämmelser har inte tagits in i IL.”

Med tanke på den uppståndelse RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38 väckte får man säga att lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om dubbelbeskattningsavtal upphävs på ett synnerligen diskret sätt. Det är inte lätt att hitta upphävandebestämmelserna. Det gör visserligen inte så mycket eftersom lagens upphävande inte ändrar något i sak.

Det framgår således av den mycket knapphändig motiveringen att lagstiftaren inte anser att principen om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt behöver regleras i lagtext, när RRs praxis är tillfredsställande. Ett sådant förhållningssätt gör inte den svenska skatterätten mer lättillgänglig. Det är nödvändigt att studera såväl lagtext som praxis för att få en uppfattning om skatterättens innehåll. Det är inte endast så att lagstiftningen ger de stora principerna, där detaljerna sedan fylls ut genom RRs praxis. Trots tillkomsten av en så stor kodifikation som inkomstskattelagen är det fortfarande nödvändigt med ett historiskt perspektiv för att få klarhet i var man skall hitta rättsprinciperna.

Samspel mellan allmänna skatterättsliga tolkningsprinciper och skatteflyktslagen

Skatteflykt motverkades ursprungligen i Sverige genom ett samspel mellan praxis och lagstiftning.[32] I det fall att vissa skatteflyktstransaktioner blivit frekventa och RR inte funnit möjlighet att ingripa mot dem, kom ett snabbt ingripande från lagstiftaren. Till slut tröttnade lagstiftaren och försökte 1980 att genom tillkomsten av en särskild lag mot skatteflykt ändra kompetensfördelningen mellan lagstiftning och praxis. Praxis fick enligt lagen möjlighet att underkänna vissa transaktioner av skatteflyktskaraktär, om ett antal kriterier var uppfyllda.

Införandet av en särskild lag mot skatteflykt syftade till att skattedomstolarna först skulle pröva om en viss transaktion eller vissa transaktioner skulle underkännas enligt sedvanliga tolkningsprinciper. Ett viktigt inslag i den normala tolkningsproceduren är att fastställa en transaktions verkliga innebörd. Den yttre formen kan underkännas antingen om den bedöms som en skentransaktion eller som en rättshandling med oriktig benämning. En skentransaktion är en rättshandling som aldrig företagits eftersom det inte varit parternas avsikt. En rättshandling med oriktig benämning föreligger när parterna har valt att rubricera sin transaktion

[31] Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen. Del 2, s. 697.

[32] För en närmare beskrivning, se Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg (LLMS): Inkomstskatt s. 622–624, 11:e upplagan, Studentlitteratur 2007.

på ett annat sätt än dess verkliga karaktär.[33] Sedan de normala tolkningsprinciperna använts skulle det bedömas om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig. Domstolarna – och ytterst då RR – får således pröva om två olika lagars tillämplighet på samma transaktioner.

Lagstiftningen mot skatteflykt har fört en växlande tillvaro sedan sin tillkomst 1980. Den har ändrats 1983, avskaffats 1992, återinförts 1995 och ändrats 1998. Det innebar att befintlig praxis på skatteflyktslagens område ofta kan vara obsolet. Det finns en viss praxis på dess nuvarande utformning, men den är inte alltför omfattande.

Lagen[34] är relativt kortfattad. Den kan därför återges i sin helhet i sin nuvarande lydelse.

> ”1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.
>
> 2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om
> 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
> 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
> 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
> 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Lag (1997:777).
>
> 3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. Lag (1997:777).
>
> 4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av Skatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).
>
> Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19–22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering. Lag (2003:714).”

Den egentliga generalklausulen finns således i 2 §. Samtliga fyra rekvisit skall vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig. Det är framför 2 § punkt 4 som vållat tolkningssvårigheter.

Några nyare rättsfall belyser förhållandet mellan normala skatterättsliga principer och tillämpningen av skatteflyktslagen. Fallen är särskilt klargörande eftersom samma problem-

[33] Om skentransaktioner och rättshandlingar med oriktig benämning i svensk skatterätt, se LLMS 11:e upplagan s. 624–629.
[34] SFS 1995:575.

område är aktuellt, nämligen de svenska koncernbidragsreglerna[35] och den handlande parten är en kommun, vars skattefrihet[36] spelar en viss roll i fallen. Sedan kan man parantetiskt konstatera, att det finns svenska kommuner som inte drar sig för att försöka undanhålla staten skatt genom skatteflyktstransaktioner.

RÅ 2001 ref. 79 (förhandsbeskedsärende). Östersunds kommun avsåg at bilda en koncern genom att för marknadspris avyttra sina bolag till ett nybildat bolag Stiftaren 6820 AB. Stiftaren 6820 AB skulle förvärva bolagen mot räntebärande revers. Dotterbolagens vinster skulle överföras till Stiftaren 6820 AB via koncernbidrag. Stiftaren 6820 AB skulle på så sätt finansiera sina räntor till kommunen. Kommunen skulle sedan ge ett belopp på 72 % av det mottagna beloppet till Stiftaren 6820 AB som aktieägartillskott. Stiftaren 6820 AB lämnar sedan aktieägartillskott till de dotterbolag, som lämnat koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB.

De frågor ett av dotterbolagen, Östersunds Parkerings AB, och 6820 Stiftaren AB ställde till skatterättsnämnden (SRN) gällde avdragsrätten i alla led för koncernbidragen, resp. räntorna och eventuell skatteplikt för mottagna aktieägartillskott samt om skatteflyktslagen var tillämplig. Fråga 2 var: ”Har Östersunds Parkerings AB rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB med så att säga 100 procent trots att endast 28 procent kommer att överföras till Stiftaren 6820 AB, dvs. är nettometoden tillämplig?”[37]

SRN fann att avdragsrätt förelåg i alla led för koncernbidragen, resp. räntorna och att aktieägartillskotten inte var skattepliktiga. Skatteflyktslagen var inte tillämplig, eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte. Skatteeffekten hade väsentligen samband med kommunens skattefrihet.

RR[38] instämde i SRNs förhandsbesked med undantag för fråga 2. Domstolen fann att avdrag för koncernbidrag inte kunde lämnas med högre belopp än det belopp som verkligen överförts.

Östersunds kommun och dess koncern är aktuell i ett nytt förhandsbeskedsärende två år senare. I detta fall hade Stiftaren 6820 AB hunnit byta namn till Rådhuset.

RÅ 2002 ref. 24. Östersunds kommun ägde 77,8 % av aktierna i Jämtkraft AB, vilka aktier skulle överlåtas till Rådhuset. Genom en riktad aktieemission skulle Rådhuset bli ägare till 90,6 % av aktierna i Jämtkraft. Övriga aktieägare skulle få konvertibla skuldebrev. Därefter skulle Rådhuset få koncernbidrag från Jämtkraft. Vid en senare tidpunkt (år 2018) skulle konvertering av skuldebreven ske varefter ägarandelarna skulle bli desamma som de ursprungligen var.

---

[35] Koncernbidragsreglerna återfinns i 35 kap. IL. De innebär att avdrag medges hos givaren och att mottagaren beskattas, 35 Kap. 1 § första stycket IL. Med moderföretag avses ett företag, bl. ett aktiebolag, som äger mer än 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, 35 kap. 2 § första stycket IL.

[36] 7 kap. 2 § punkt 2 IL.

[37] Frågan är säkerligen ställd mot bakgrund av RR:s dom RÅ 1999 ref. 74, där RR accepterade att en bruttometod användes, dvs. en värdeöverföring motsvarande hela koncernbidraget sker visserligen, men 72 % till 75 % återbetalas som aktieägartillskott.

[38] Enligt svensk skatterätt går ett förhandsbesked, som överklagats, direkt till RR med förbigående av alla mellaninstanser.

Rådhuset begärde förhandsbesked om Rådhuset och Jämtkraft kunde ge varandra avdragsgilla koncernbidrag samt om skatteflyktslagen var tillämplig.

SRN fann att Rådhuset och Jämtkraft kunde ge varandra koncernbidrag med skatterättslig verkan och att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

RR fann att koncernbidrag kunde lämnas enligt normala regler, men att skatteflyktslagen var tillämplig. Förfarandet stred mot lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen. RR hade då tagit fasta på att syftet med bestämmelserna om koncernbidrag var att skattebelastningen inom en koncern inte skulle bli större än om den varit en enda skattskyldig i de fall moder- och dotterbolag stod varandra så nära att dotterbolaget kunnat fusioneras med moderbolaget genom absorption. Rådhuset och Jämkraft framstod emellertid inte som om de vore en och samma skattskyldig, utan verksamheten hade karaktär av en samverkan mellan från varandra fristående ägare.

Omständigheterna i fallen RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 är påfallande lika. Det är fråga om en kommun, Östersunds kommun, som vill undvika att betala skatt till staten. I Sverige beskattas aktiebolag endast statligt. Det är fråga om avdrag för koncernbidrag.

RR står i båda fallen inför valet mellan två olika lagstiftningsprodukter, inkomstskattelagen och skatteflyktslagen. I det första fallet, RÅ 2001 ref. 79, vägrades avdrag delvis genom en tolkning av begreppet koncernbidrag i inkomstskattelagen. I det andra RÅ 2002 ref. 24 tillämpades skatteflyktslagen.

Vad motiverar då de val som RR träffat? I RÅ 2001 ref. 79 instämmer RR uttryckligen i SRNs uppfattning att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Däremot underkänner man avdrag i det fallet att den sökande uttryckligen sagt att en konkret värdeöverföring endast skall ske med skillnaden mellan koncernbidraget och aktieägartillskottet, som uppgår till 72 % av koncernbidraget. Grunden är att ett koncernbidrag erfordrar att en konkret värdeöverföring ägt rum. Då endast 28 % överförts kan avdrag endast medges med det beloppet.

Varför ansågs då inte skatteflyktslagen vara tillämplig i RÅ 2001 ref. 29? Två förklaringar hade varit möjliga. Den ena är att någon väsentlig skatteförmån inte återstod sedan RR med hjälp av allmänna tolkningsprinciper undanröjt rätten till fullt avdrag för koncernbidrag (rekvisitet i 2 § punkt 1 brister). Den andra är – som SRN och RR säger – att förmånen är ett utflöde av kommunens skattefrihet. I så fall är det en fråga om en strukturell brist i inkomstskattelagens konstruktion, som RR inte kan ingripa mot (rekvisitet i 2 § punkt 4 brister). Det kan dock noteras, att RR först förklarar sig instämma i SRNs uppfattning att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Därefter tar RR ställning till om fullt avdrag för koncernbidrag kan medges enligt allmänna tolkningsprinciper. Skatteflyktslagens tillämplighet blir således aldrig diskuterad mot bakgrund av det rättsläge som uppkommit genom att RR haft en annan syn på rätten till avdrag än SRN.

I RÅ 2002 ref. 24 kunde däremot inte förfarandet angripas med hjälp av sedvanliga tolkningsprinciper. Varken SRN eller RR lämnar någon motivering. Mot bakgrund av RR:s tidigare praxis anser jag att RR endast känt sig kunna angripa konstruktionen genom att se den som en skentransaktion. Det som talar för ett sådant betraktelsesätt är att ägarförhållandena efter

ett antal år återgår till utgångsläget. Å andra sidan skulle återgången först ske efter en relativt lång tid. RR har tidigare endast ansett en skentransaktion föreligga om situationen återgår till utgångsläget efter en kort tid.[39]

Kommunala transaktioner med koncernbidrag i syfte att undvika skatt har givit anledning till ytterligare domar från RR. Här finns nyare fall med samma skattskyldig, där samma konkreta rättsfråga varit föremål för RR:s bedömning vid två tillfällen.

En kommun och Z AB ägde tidigare hälften var i AB X. Kommunen överlåter därefter AB X till Z. Enligt ett avtal mellan kommunen och Z år 2001 etableras ett nytt samarbete i AB Y, dit Xs tidigare verksamhet överförs. X blir i samband därmed ägare till 90,1 % av stamaktierna och 50,1 % av rösterna i Y medan kommunen erhåller preferensaktier som motsvarar resten av kapitalet och rösterna i bolaget. Vidare erhåller kommunen optioner, som kan utnyttjas vid en senare tidpunkt (år 2015). Preferensaktierna kan då omvandlas till stamaktier, Kommunens andel av aktiekapital och röster kommer då att uppgå till 50 %. Enligt ett utförligt konsortialavtal slås fast att kommunen har ett lika stort ekonomiskt intresse i bolagets verksamhet som Z.

I RÅ 2004 ref. 87 (förhandsbeskedsärende) begär X och Y förhandsbesked i frågan om (1) X är ett sådant moderbolag som kan ge och motta koncernbidrag från Y och (2) om det är möjligt enligt skatteflyktslagen.

SRN finner att parternas avsikt är att det tidigare existerande samägandet till lika delar skall bestå efter det att verksamheten överförts till Y och att de ekonomiska rättigheter som normalt tillkommer en majoritetsägare neutraliseras genom avtalet. Rättsförhållandet mellan X och kommunen är därför att de äger Y till lika delar. Avdragsgilla koncernbidrag kan därför inte lämnas. Fråga 2 om skatteflyktslagen förfaller. Tre ledamöter var skiljaktiga och ansåg att fallet liknade situationen i RÅ 2002 ref. 24 och därför borde bedömas på samma sätt.

RR fann däremot att Y var moderbolag i den mening som avses i 35 kap. 2 § IL. RR överlämnade därefter målet till SRN för behandling av frågan om skatteflyktslagen var tillämplig.

RR:s dom den 2 juni 2006, mål nr 6265-04. SRN hade således fått frågan om skatteflyktslagens tillämpning till behandling och finner mot bakgrund av RÅ 2004 ref. 87 att fråga 1 avgjorts av RR och som svar på fråga 2 att skatteflyktslagen är tillämplig.

Efter besvär får RR denna fråga till bedömning. I domen diskuterar RR skillnaderna mellan situationen i RÅ 2002 ref. 24 och i det aktuella fallet. Det tidigare fallet innebar ett skapande av ett 90 %-igt ägande, som skulle upprätthållas endast under ett begränsat antal år, i det aktuella skulle det behållas under en viss tid. Den skillnaden föranledde inte någon annan bedömning utan rekvisiten i skatteflyktslagen var uppfyllda också i detta fall.

Rättspraxis i själva sakfrågan får anses klar efter dessa domar. Det går inte att tillskapa en rätt till att ge avdragsgilla koncernbidrag genom att tillfälligt tillskapa ett mer än 90 %-igt ägande i ett moderbolag.

---

[39] Se t.ex. RÅ 1964 Fi 1297–1299, där aktier sålts omedelbart före utdelning och därefter omedelbart återköpts till ett bestämt pris. Utdelningar var vid denna tid högt beskattade och kapitalvinster lågt eller inte alls.

Fallen illustrerar emellertid också den övergripande frågan, nämligen RR:s hantering av två olika lagstiftningar, som kan tillämpas på samma fall, inkomstskattelagen och de tolkningsprinciper beträffande den, som utvecklats i praxis å ena sidan och skatteflyktslagen å andra sidan.

Allra först kan man notera en rent processuell komplikation. När SRN i fallet RÅ 2004 ref. 87 finner att koncernbidrag inte kan lämnas enligt normala tolkningsprinciper faller frågan om tillämpning av skatteflyktslagen. När RR däremot finner att koncernbidrag kan lämnas, kan domstolen inte utan vidare ta ställning till frågan om skatteflyktslagen, eftersom SRN aldrig uttalat sig i den frågan. Fallet återförvisas därför till SRN. Efter det att SRN lämnat ett förhandsbesked, som naturligtvis överklagas, får RR ta ställning till fallet på nytt, men denna gång om skatteflyktslagen är tillämplig. En onekligen ganska omständlig procedur.

Den centrala frågan är emellertid hur RR gör, när det finns två alternativa lagar att välja mellan, inkomstskattelagen och skatteflyktslagen.

När den första skatteflyktslagen kom var det i förhoppning att lagen skulle fånga upp de transaktioner, som ansågs otillbörliga, men som var invändningsfria enligt annars gällande lagstiftning och praxis. Man föreställde sig således att skatteflyktslagen skulle bli användbar först i andra hand, då det stod klart att transaktionerna yttre form inte kunde underkännas med hjälp av normala tolkningsprinciper.

Men hur är situationen om en transaktion såväl kan frånkännas sin formella form enligt normala tolkningsprinciper som enligt skatteflyktslagen. Finns det någon valfrihet i detta fall? De normala tolkningsprinciperna, som innebär att en transaktion inte bedöms enligt sin yttre form, är att den anses vara antingen en skentransaktion eller en rättshandling med oriktig benämning. Eftersom en transaktion alltid skall bedömas efter sin verkliga innebörd måste tågordningen vara att de allmänna tolkningsprinciperna tillämpas i första hand.[40] Möjligtvis skulle det finnas ett utrymme för skatteflyktslagen om dess kriterier är uppfyllda sedan transaktionernas verkliga innebörd fastställts. Det fallet måste dock vara extremt sällsynt. Under alla omständigheter bör skattedomstolarna inte uttala sig om skatteflyktslagen förrän man tagits ställning till frågan om transaktionernas verkliga innebörd.

Ett tänkbart fall är emellertid att en transaktions verkliga innebörd anses delvis vara en annan än dess yttre form. Tydligen förelåg detta fall i RÅ 2001 ref. 79, där RR fann att avdrag för koncernbidrag endast kunde medges med den verkliga värdeöverföringen, i detta fall 28 % av koncernbidraget. Hade skatteflyktslagen tillämpats hade avdrag som i parallellfallet RÅ 2002 ref. 24 kunnat vägras för hela beloppet. RR hade emellertid redan tagit ställning till frågan om skatteflyktslagen och funnit den inte vara tillämplig. Om RR hade tillämpat skatteflyktslagen först i sista rummet och funnit den tillämplig hade det varit ett fall, där såväl de normala tolkningsprinciperna som skatteflyktslagen kunnat tillämpas.

---

[40] Kari S. Tikka framhöll att detta var den riktiga tågordningen i en artikel på svenska redan 1975. Tikka, Kari S.: Kringgående av skattelag – Finland s. 48–49, Kringgående av skattelag s. 31–51, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3.

En konsekvens av principen att skatteflyktslagen skall tillämpas först i sista hand är att om RR i sin praxis utsträcker eller begränsar räckvidden av sina tolkningsprinciper kommer utrymmet för skatteflyktslagen att minska respektive öka. RR:s praxis har varit något vacklande under senare delen av 1900-talet. I och med domen RÅ 1994 ref. 27 har emellertid RR på ett synnerligen klargörande sätt slagit fast att det inte finns utrymme för annat än de etablerade tolkningsprinciperna, dvs. att söka fastställa en transaktions verkliga innebörd.[41] Någon speciell ”skatterättslig genomsyn” finns inte. Utrymmet för skatteflyktslagen bör därför ha ökat.

Fungerar samspelet?

I denna artikel har två typer av samspel diskuterats, dels samspelet mellan lagstiftning och rättspraxis, dels mellan inkomstskattelagens normala tolkningsprinciper och skatteflyktslagen. Den första formen av samspel kan uppenbarligen fungera. Lagstiftaren kan – om så önskas – gripa in snabbt och effektivt. I det sammanhanget har man snarast anledning att fråga sig varför lagstiftaren bara skall ingripa, när han ogillar en dom av RR. Däremot är man synnerligen ovillig att kodifiera en praxis, som bedöms som riktig, annat än i samband med stora skattereformer. De olika lagstiftningsprodukterna i samband med Kenyadomarna är ett klart exempel på det förhållandet. Här har man anledning att fråga sig om det verkligen skall vara nödvändigt att allmänheten skall behöva hålla reda på såväl lagstiftning som praxis i centrala frågor.

Regeringsrättens praxis beträffande förhållandet mellan allmänna tolkningsprinciper och skatteflyktslagen har däremot knappast givit upphov till samma diskussioner i enstaka fall som förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt i Kenyafallen. Det får uppfattas så att här har inte praxis utan själva lagstiftningen varit kontroversiell.

Anders Hultqvist har i flera arbeten framhållit svårigheten att tillämpa skatteflyktslagen (både den nuvarande och tidigare) på ett invändningsfritt sätt. I ett senare arbete skriver han:

> ”Eftersom det stora problemet förefaller vara kopplade cirkulära och seriella transaktioner, där civilrätten prövas på ett sätt som nästan aldrig aktualiseras annat än i skattesammanhang, torde en intellektuellt hållbar metod att bedöma sådana förfaranden i skatterättsligt hänseende säkerligen vara till en god hjälp, om den är möjlig att finna. Är det däremot fråga om lagstiftningsmisstag, konsekvenser av heterogen lagstiftning etc. borde det kunna betraktas som ett lagstiftningsarbete, att följa upp och vid behov rätta till sådana misstag.”[42]

---

[41] Mats Tjernberg beskriver förhållandet i en kommentar till fallet RÅ 2004 ref. 27: ”Slutsatsen blir därmed att det inte existerar någon ’skatterättslig genomsyn’, utan endast en möjlighet att inom ramen för lagtolkning bedöma rättshandlingars giltighet mot bakgrund av det bakomliggande civilrättsliga ’verkliga’ förhållandet.” Tjerrnberg, Mats: Tolkning och tillämpning av skattelag s. 325, Skattenytt 2005 s. 325–326.

[42] Hultqvist, Anders: Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? s. 208–209. Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts 2003 s. 193–209.

Jag delar Anders Hultqvists uppfattning. En metod att åstadkomma det av Hultqvist önskade resultatet skisseras av minoriteten i det berömda Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10.[43] Den innebar att man ser till resultatet av en serie transaktioner i relation till utgångsläget och tillämpar de sedvanliga tolkningsprinciperna, inte på varje led utan på hela serien transaktioner sammantaget. Men hur skall denna metod införas? Svaret är att det finns två möjligheter. Eftersom minoritetens uppfattning inte fick gehör i Nordbäcksmålet fordras det ett pleniavgörande om en ändring skall ske praxisvägen. Eller också kan lagstiftaren ingripa och lagfästa principen. I båda fallen blir den nuvarande skatteflyktslagen obehövlig. Men ju klarare och mer enhetlig skattelagstiftningen är, desto mindre behov finns det att använda sig även av generella tolkningsprinciper.[44]

Men när de skattskyldiga upptäckt möjligheten att utnyttja luckor i lagen genom lagstiftningsmisstag och heterogen lagstiftning bör man kunna lita på ett snabbt ingripande av lagstiftningen. I det fallet har samspelet mellan lagstiftning och praxis tidigare visat sig fungera.

* * *

Interaction

In Sweden, tax law is created by a continuous interplay between the legislator and the courts, more precisely the Supreme Administrative Court. In the article, this interaction is discussed in the light of some recent legislation and some recent cases by the Supreme Administrative Court. The cases discussed in the article are parallel, in that the same transaction or two very similar transactions are being judged by the Supreme Administrative Court.

Sweden has an elaborate network of double taxation treaties. The relationship between a treaty and the national tax law is that an international transaction is first assessed under the national tax law. If it gives rise to tax liability in Sweden, the double taxation treaty is applied. If, according to a treaty, the taxpayer is deemed to have residence in one of the contracting states, does this mean that the taxpayer cannot be deemed a resident of the other contracting state, both for the application of the treaty and its national tax law?

In the case RÅ 1995 ref. 69, a Swedish taxpayer was a resident of both Sweden and Kenya according to the national tax law of each state. The Supreme Administrative Court took the position that the residence article in the Swedish-Kenyan Double Taxation Treaty meant that the taxpayer was resident in Kenya for the purposes of the Treaty, and that this resulted in only limited tax liability in Sweden, not only for Treaty purposes but also according to Swedish national tax law.

This case led to an immediate reaction by the legislator. An Act was passed by Parliament according to which the rules in a double taxation treaty should be referred to only when applying the treaty. RÅ 1995 ref. 69 was thus overruled by legislation. An Act of Parliament cannot, however, be applied retroactively in Sweden. Thus the Act was to be valid only for future cases.

If the Supreme Administrative Court wished to change its established case-law, it could do so by a new judgment *in plenum*, that is, with all members of the Court sitting together. The Court got the chance to reverse its previous precedent astonishingly soon. The case RÅ 1996 ref. 38 was

[43] Jag har i artikeln Nordbäcksmålet hävdat att om minoriteten segrat i Nordbäcksmålet hade skatteflyktslagen varit obehövlig. Gustaf Lindencrona: Nordbäcksmålet. RÅ 1953 ref. 1 s. 94, Rättsfall att minnas. Till Jan Hellner den 28 oktober 1997. Juristförlaget 1997 s. 87–96. Jag behandlar också frågan om betydelsen av majoritetens och minoritetens ståndpunkt i min monografi Föräldrar och barn. Lindencrona, Gustaf: Föräldrar och barn ur inkomst och förmögenhetsskattesynvinkel s. 228, Norstedts 1974.

[44] Vilket jag särskilt understryker i Nordbäcksmålet s. 94.

a parallel case to RÅ 1995 ref. 69. It concerned a different taxpayer, but the circumstances were the same. Also this case pertained to the residence article in the Swedish-Kenyan Double Taxation Treaty. The Court took the chance to overrule it previous judgment. Thus, the position of the Court on the relationship between a double taxation treaty and national tax law is the same for old and new cases. The residence article is only valid for the application of the treaty.

The end of the story is that the Act was discreetly repealed in 1999. The argument in the relevant Government Bill was that it was no longer necessary after RÅ 1996 ref. 38.

This development illustrates the fact that to grasp the content of Swedish tax law it is necessary to study the interplay between the Supreme Administrative Court and the legislator from an historical angle.

Also tax avoidance was originally fought against by way of the interaction between the Supreme Administrative Court and the legislator. If the legislator considered it necessary, legislation was quickly passed. In 1980, however, an Act on Tax Avoidance was passed in order to give the courts more leeway to disregard transactions with the objective of tax avoidance. In tax avoidance cases, the Court must apply two different laws on the same transactions by the taxpayer, the Income Tax Act and the Tax Avoidance Act.

Another set of cases discussed in the article concern municipalities trying to avoid paying state tax (of 28%) by group contributions. In Sweden, a group contribution is deductible for the contributing company and taxable to the receiving company.

In the case RÅ 2001 ref. 79, a group consisted of the municipality of Östersund as a parent, with a subsidiary owning several other subsidiaries. The idea was that they would provide a group contribution and then get back 72% of that amount as a (non-taxable) contribution to equity. The question was whether a 100% deduction was possible even though only the difference of 28% was really paid. The Supreme Administrative Court ruled that only the amount that was really paid could be deducted. The Tax Avoidance Act was not applicable as the transaction did not contradict the purpose of the law, a prerequisite in the general clause of the Tax Avoidance Act.

In the case RÅ 2002 ref. 24, the same municipality was involved. Here the question was whether a municipality-owned company, which owned 77.8% of the shares in a subsidiary could deduct a group contribution if it increased its holding to 90.6% for a few years. The Supreme Administrative Court ruled that the Tax Avoidance Act was applicable. The transaction violated the purpose of the law. The rules on group contributions were intended for cases where the parent owned more than 90% of the subsidiary, and not for co-operation between several independent owners.

Another pair of cases with a municipality as the ultimate owner consists of the case RÅ 2004 ref. 87 and an uncited ruling of the Supreme Administrative Court from the 2nd of June, 1996. The share of ownership of just over 90% was supposed to last for some years. The Court judged in the first case that a group contribution was deductible according to the general principles of interpretation of the Income Tax Act. In the second ruling, the Tax Avoidance Act was deemed to be applicable for the same reasons as in RÅ 2002 ref. 24. For procedural reasons, the Court was unable to apply the Act already in the case RÅ 2004 ref. 87.

It is clear on the basis of these cases that the Supreme Administrative Court today is reluctant to apply general methods of interpretation so as to fight tax avoidance. It is also evident that the Tax Avoidance Act should be considered only after the general principles of interpretation in the Income Tax Act have been applied. When the scope of the general principles is reduced the scope of the Tax Avoidance Act increases. It is, however, mainly important in cases of serial transactions.

Gustaf Lindencrona
Professor Emeritus

Teemu S. Lindfors

Veropolitiikan tavoitteet henkilöautoliikenteen verotuksessa

Johdanto

Henkilöautoliikenteen verotuksen kehittäminen sai pitkästä aikaa poliittista painoarvoa kevään 2007 eduskuntavaaleissa. Julkisuudessa asiasta on enemmän tai vähemmän keskusteltu jo vuosia, mutta suuria askelia verojärjestelmän kehittämisessä ei ole otettu oikeastaan koko tieliikenteen verotuksen historiassa; nykyisen kaltaisia veromuotoja on ollut käytössä tieliikenteen verotuksen alkuajoista nykyhetkeen, vaikka verorasituksen taso ja eri veromuotojen tavoitteet ovatkin vaihdelleet.[1] Pääosin keskustelua on käyty voimassa olevaa järjestelmää kohtaan sangen kriittiseen sävyyn.

Veropoliittisessa keskustelussa nojaudutaan eksplisiittisiin tai implisiittisiin oletuksiin siitä, millainen on ”hyvä” verojärjestelmä. Vastaavasti verojärjestelmän kehittämishankkeet perustuvat käsitykseen siitä, että nykyjärjestelmä ei ainakaan kaikilta osin täytä hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkejä.[2] On tietenkin selvää, että ”hyvällä” voidaan mieltää monenlaisia asioita. Jos tavoitteeksi asetetaan verojärjestelmän laaja hyväksyttävyys järjestelmään kytkeytyvien eri viiteryhmien kesken, on keskustelun pohjaksi aiheellista esittää argumentteja useista eri näkökulmista.

Voimassa olevan järjestelmän kehittymistä leimaa tietynlainen yksipuolisuus, josta esimerkkinä mainittakoon, että aikaisemmin autoverojärjestelmä suosi melko avoimesti henkilöautojen ns. virallisia merkkimaahantuojia, mikä oli tietenkin viralliselle maahantuojakollektiiville edullista. Veronmaksajat eivät kuitenkaan kokeneet järjestelmää legitiimiksi ja lopulta se osoittautui myös eurooppavero-oikeuden näkökulmasta ristiriitaiseksi.[3] Järjestelmän yleisen hyväksyttävyyden näkökulmasta erityisen huolestuttavana voi pitää autoverotusta koskevien muutoksenhakuasioiden valtavaa määrää. Se kertoo viestin veronmaksajilta: järjestelmä koetaan melko yleisesti epäoikeudenmukaiseksi ja vaikeaselkoiseksi.

Tässä esityksessä tarkastellaan henkilöliikenteen verotuksen tavoitteita ja taustaperiaatteita. Tarkastelun kohteena ovat verojärjestelmän fiskaalinen tavoite, eurooppavero-oikeudellinen

---

[1] Tieliikenteen verotuksen historiasta ks. Linnakangas, Esko: Autoverotus s. 36 ss., Helsinki 1988 ja Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Tieliikenneverot s. 44–55 ja 367–436, Helsinki 2000.

[2] Tikka, Kari S.: Veropolitiikka s. 47, Helsinki 1990.

[3] Ks. asia C-101/00 *Siilin* (2002) Kok. I-7487.

yhteensopivuus[4], ympäristöpoliittiset tavoitteet sekä verojärjestelmän oikeudenmukaisuus. Nämä arvioni mukaan melko yleisesti hyväksytyt tavoitteet ja periaatteet tarjoavat veropoliittiselle keskustelulle kiinnekohtia ja niiden avulla voidaan perustella verojärjestelmän hyväksyttävyyttä eri näkökulmista – unohtamatta kuitenkaan tavoitteisiin itseensä kohdistettavaa kritiikkiä. Toisaalta eri tavoitteet saattavat puoltaa varsin erisuuntaisia ratkaisuja, joten niiden keskinäisen painoarvon punninta on niin ikään mielekäs kohde veropoliittiselle keskustelulle.

Verojärjestelmän rakenne ja fiskaalinen tavoite

Henkilöautoliikennettä rasitetaan Suomessa useilla eri veromuodoilla. *Linnakankaan* ja *Juannon* jaottelua seuraten voidaan puhua auton hankintavaiheen verotuksesta, johon lukeutuvat autovero, arvonlisävero, autoverolle kannettava arvonlisävero[5] sekä EU:n ulkopuolelta tuotavista ajoneuvoista kannettava tulli. Auton käyttövaiheen verotukseen puolestaan lukeutuvat ajoneuvovero ja polttoaineisiin kohdistuvat verot mukaan lukien arvonlisävero.[6] Tässä esityksessä tarkastelun kohteina ovat autovero, ajoneuvovero sekä polttoaineisiin kohdistuvat verot. Ne ovat luonteeltaan erityisiä henkilöautojen käyttäjien maksettavaksi kohdistuvia veroja ja sellaisina henkilöautoliikenteen veropoliittisten tavoitteiden kannalta kiinnostavia.

Autoverosta säädetään autoverolaissa (1994/1482). Autoverolakia uudistettiin vuonna 2003 siten, että aikaisemmasta auton hankinta-arvoon pohjautuvasta verojärjestelmästä siirryttiin auton yleiseen vähittäismyyntiarvoon perustuvaan järjestelmään. Henkilöauton ja moottoripyörän verotusarvo on niiden yleinen vähittäismyyntiarvo. Sillä tarkoitetaan hintaa, joka yhdestä samanlaisesta ajoneuvosta olisi yleisesti saatavissa myytäessä se verollisena Suomen markkinoilla kuluttajan asemassa olevalle ostajalle verotusajankohtana. Yleisen vähittäismyyntiarvon käsite vastaa autoverolain esitöiden mukaan oikeudessamme yleisesti tunnettua käyvän arvon käsitettä.[7]

Verojärjestelmän uudistamisen yhteydessä uusien ajoneuvojen verorasitusta kevennettiin hieman. Kevennystä ei kuitenkaan haluttu ulottaa ennen uudistusta valmistettuihin käytettyinä maahan tuotaviin ajoneuvoihin, joten veron määrästä on säädetty eri tavalla vuonna 2003 tai sen jälkeen valmistettujen ajoneuvojen osalta ja vuonna 2002 tai sitä ennen valmistettujen ajoneuvojen osalta. Vuonna 2003 tai sen jälkeen valmistettujen henkilöautojen veron määrä on 28 prosenttia auton verotusarvosta vähennettynä 650 eurolla, jos ajoneuvo on muulla käyttövoimalla kuin dieselöljyllä käytettävä, tai 28 prosenttia vähennettynä 450 eurolla, jos ajoneuvon käyttövoimana on dieselöljy.

---

[4] Eurooppavero-oikeudellinen yhteensopivuus ei toki ole luonteeltaan pelkästään hyvän verojärjestelmän ominaisuus, vaan myös perustuslain tavoin velvoittava verojärjestelmän pakollinen ominaisuus.

[5] Ns. ”ei-arvonlisävero”, elv.

[6] Linnakangas – Juanto 2000 s. 7.

[7] VaVM 46/2002 vp s. 7.

Vuonna 2002 tai sitä ennen valmistettujen ajoneuvojen veron määrästä säädetään lain 6 a §:ssä. Säännöksen soveltamisala voidaan nähdä portaittaisena siten, että ensisijaisesti on sovellettava säännöksen 1–2 momentissa määriteltyä *mallikohtaista veroprosenttia*, joka määritellään kullekin ajoneuvomerkille ja -mallille erikseen noudattaen niitä yleisiä veroperusteita ja hintoja, jotka olivat voimassa ajoneuvojen ollessa uusia. Tullihallitus vahvistaa nämä veron osuudet kunkin merkin ja mallin osalta. Säännöksen 3 momentin nojalla silloin, kun ajoneuvolle ei ole julkaistu mallikohtaista veroprosenttia, sovelletaan toissijaisesti säännöksessä määriteltyä *keskimääräistä veroprosenttia*, joka dieselkäyttöisillä henkilöautoilla on 30 ja muilla kuin dieselkäyttöisillä henkilöautoilla 29. Nämä keskimääräiset veroprosentit on laskettu vuoden 2002 verotustietojen pohjalta, joten ne kuvaavat ainoastaan vuonna 2002 verotettujen ajoneuvojen arvoon sisältyvää keskimääräistä veron osuutta. Todellisuudessa eri ajoneuvojen arvoon sisältyvät veron osuudet vaihtelevat kuitenkin varsin laajasti. Tästä syystä järjestelmän viimesijaisena portaana sovelletaan säännöksen 4 momenttia, jonka mukaan silloin, kun keskimääräisen veroprosentin nojalla kannetun veron määrä ylittää sen veron, joka sisältyy markkinoilla olevan vastaavan ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon, veron ylittävää määrää ei kanneta.[8] Eurooppavero-oikeudellisesta tärkeästä merkityksestään huolimatta 4 momentin säännös ei käytännössä ole saanut suurta merkitystä.

Ajoneuvoverosta säädetään ajoneuvoverolaissa (2003/1281). Ajoneuvovero koostuu kahdesta osasta, *perusverosta* ja *käyttövoimaverosta*.[9] Ensiksi mainittua kannetaan henkilö- ja pakettiautoista eräin poikkeuksin, jälkimmäistä kannetaan muista kuin bensiinikäyttöisistä ajoneuvoista, mukaan lukien mm. kuorma-autot. Dieselkäyttöisistä henkilö- ja pakettiautoista kannetaan sekä perusveroa että käyttövoimaveroa. Vero määräytyy käyttöpäivän tarkkuudella siten, että vero lasketaan verokaudelle tulevien käyttöpäivien veron yhteismääränä. Tulevaisuudessa ajoneuvoveroa ei kanneta ajalta, jolta ajoneuvo on ilmoitettu liikennekäytöstä poistetuksi, muutoksen pitäisi tulla voimaan marraskuussa 2007.

Polttoaineveroista säädetään laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1994/1472). Vero koostuu *perusverosta, lisäverosta* sekä *huoltovarmuusmaksusta* ja sitä kannetaan mm. moottoribensiinistä ja dieselöljystä tilavuusperusteisesti. Bensiinin osalta vero on kokonaisuudessaan 58,76–61,41 senttiä litralta ja dieselin vero 31,94–34,59 senttiä litralta. Veron osuus sisältyy arvonlisäverotuksessa sovellettavaan polttoaineen myynnin verotusarvoon. Polttoaineverojärjestelmää täydentää laki polttoainemaksusta (2003/1280), jonka nojalla määrätään maksettavaksi polttoainemaksu sellaisesta ajoneuvosta, jota käytetään liikenteessä laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta säädettyä kevyemmin verotetulla polttoaineella. Lain tarkoituksena on estää muiden kuin veronalaisten polttoaineiden käyttö liikenteessä. Henkilöauton polttoainemaksu on 330 euroa päivältä.

Autoveron kertymä valtion tilinpäätöskertomuksessa vuodelta 2005 oli noin 1,28 miljardia euroa, ajoneuvoveron kertymä 536 miljoonaa euroa ja energiaverojen kertymä noin 2,89 mil-

---

[8] Lain esitöiden mukaan säännös vastaa eurooppavero-oikeudellista syrjintäkieltosäännöstä. VaVM 46/2002 vp s. 7.

[9] Ajoneuvoveron perusosasta käytetään yleisessä kielenkäytössä ilmaisua ”käyttömaksu” ja käyttövoimaverosta ilmaisua ”dieselvero”.

jardia euroa, josta noin 3/4 on peräisin liikenteessä käytettyjen polttoaineiden verotuksesta. Lisäksi on perusteltua lukea tieliikennettä rasittaviksi veroiksi autoverosta ja polttoaineverosta kannettava arvonlisävero. Kaikkiaan tieliikenteen verotus edustaa yli 14 prosentin osuutta kokonaisverokertymästä, joten verotuksen fiskaalinen merkitys on melko suuri.

Kansainvälisessä vertailussa henkilöautoliikenteeseen kohdistuva verorasitus on Suomessa varsin korkea.[10] Ottaen huomioon, että moniin muihinkin veromuotoihin ilmeisesti kohdistuu lähitulevaisuudessa kevennyspaineita, ei kuitenkaan vaikuta todennäköiseltä, että merkittävää kevennystä tieliikenteen verorasitukseen on ainakaan lyhyellä aikavälillä odotettavissa. Niinpä fiskaalinen tavoite asettaa melko tiukkoja reunaehtoja muiden veropoliittisten tavoitteiden toteuttamiselle liikenteen verotuksessa.

Eurooppavero-oikeudellinen yhteensopivuus

Eurooppavero-oikeuden autoverotukselle asettamat vaatimukset

Sivuuttaen polttoaineverotuksen kytkennät eurooppavero-oikeuteen voidaan aluksi todeta, että ajoneuvoveron kaltainen käyttövaiheen vero on suhteellisen helposti yhteen sovitettavissa eurooppavero-oikeuden määräyksiin, sillä veron perusteena on se ajanjakso, jonka ajoneuvo on Suomessa rekisteröitynä ja liikennekäyttöön ilmoitettuna, toisin sanoen enemmittä toimenpiteittä käytettävissä liikenteeseen. Tällaisessa järjestelmässä ajoneuvon alkuperämaalla tai maahantuontiportaalla ei ole verotuksellista relevanssia, eivätkä vapaata liikkuvuutta ja syrjintää koskevat kysymykset nouse kovin helposti esiin. Todettakoon, että komissio on suosittanut jäsenvaltioita siirtymään asteittain ajoneuvojen hankinnan verotuksesta ajoneuvojen käytön verotukseen.[11]

Sen sijaan autoverotuksessa kysymyksellä verojärjestelmän eurooppavero-oikeudellisesta yhteensopivuudesta on keskeinen merkitys. Autoveron perusteena on ajoneuvon arvo ja vero kannetaan kerralla ajoneuvon ensirekisteröinnin yhteydessä. Tästä seuraa, että vero kapitalisoituu ajoneuvojen arvoon, joka puolestaan määräytyy käytettyjen ajoneuvojen markkinoilla. Käytettyjen ajoneuvojen maahantuontitilanteissa aktualisoituvat tällöin kysymykset tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta, syrjintäkiellon periaatteen soveltamisesta sekä verotuksen neutraalisuudesta suhteessa muista jäsenvaltioista uusina ja käytettyinä tuotuihin jäsenvaltioon ensirekisteröityihin ajoneuvoihin.

Yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt auton hankintavaiheen verotusta useaan otteeseen. Tuomioistuimen mukaan hankintavaiheen verojärjestelmiä on tulkittava perustamissopimuksen 90 artiklan määräystä vasten.[12] Määräyksen mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja

[10] Ks. esim. Linnakangas – Juanto 2000 s. 8–16.
[11] Ks. esim. KOM(2002) 431 lopullinen, Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille henkilöautojen verotuksesta Euroopan Unionissa – vaihtoehdot toimille kansallisella ja yhteisön tasolla s. 23.
[12] Asia C-47/88 Komissio v. Tanskan kuningaskunta, (1990) Kok. I-4509.

kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Kysymyksessä on sopimusmääräys, jonka tarkoituksena on estää tulleihin tai määrällisiin rajoituksiin rinnastettavien jäsenvaltioiden välisen kaupan esteiden muodostuminen sisämarkkinoilla. Määräyksen taustalla on nähtävissä syrjintäkiellon periaatteen konkretisoiminen välillisessä verotuksessa. Määräys kohdistuu hyödykkeiden jäsenvaltioiden rajat ylittävään vaihdantaan ja sillä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottu olevan *välitön oikeusvaikutus*.[13] Määräyksen tarkoituksena on tuomioistuimen mukaan taata jäsenvaltion sisäisen verotuksen *täydellinen neutraalius*, kun kysymys on kotimaan markkinoilla jo olevien ja maahan tuotavien tuotteiden välisestä kilpailusta. Lisäksi määräys edellyttää, että sovellettava verojärjestelmä ei ole millään tavoin vaikutuksiltaan syrjivä.[14]

Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan perustamissopimuksen 90 artikla ei estä autoveron kaltaisen kulutusveron perimistä riippumatta siitä, oliko jäsenvaltiossa kotimaista ajoneuvotuotantoa vai ei. Sen sijaan määräys edellyttää, että *toisesta jäsenvaltiosta käytettynä maahantuotavasta ajoneuvosta ei saa kantaa enempää veroa kuin mitä sisältyy samanlaisen kotimaassa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon*.[15] Sittemmin tämä tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan määräyksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamisesta muotoilema normi on ilmaistu jokseenkin samasanaisesti useissa ratkaisuissa, joten ratkaisukäytäntöä voidaan pitää vakiintuneena.[16]

Eurooppavero-oikeuden vaatimuksista seuraa, että uusien ajoneuvojen autoverorasituksesta ja veron perusteista päättäminen on jäsenvaltioiden verosuvereniteetin piirissä. Ajoneuvoihin kohdistuvan verorasituksen on kuitenkin pysyttävä absoluuttisesti ja suhteellisesti enintään samantasoisena tuotaessa samanlaisia käytettyjä ajoneuvoja myöhemmin maahan. Tämä merkitsee, että yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan määräyksestä muotoileman normin vaikutuksena yhteisön jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin on eräänlainen *taannehtiva verosuvereniteetin kaventuminen*: käytettyinä maahan tuotavien ajoneuvojen suhteellista ja absoluuttista verorasitusta ei ole normin materiaalista sisältöä rikkomatta mahdollista kiristää siitä, millainen se on ollut verotettaessa samanlaisia vertailuajoneuvoja ensimmäistä kertaa.

Tämä vaikutus koskee kaikkia sellaisia autoverojärjestelmiä, joissa hankinnan yhteydessä maksettu autovero kapitalisoituu ajoneuvon arvoon. Jos ajoneuvon autoverorasitus on uutena ollut 20 prosenttia ajoneuvon kuluttajahinnasta, ei jälkeenpäin ole sallittua kiristää verotusta siten, että samanlaisen käytettynä maahan tuotavan ajoneuvon autoverorasitus olisi 25 prosenttia sen kuluttajahinnasta, sillä tästä seuraa väistämättä, että veroa kannetaan enemmän kuin sisältyy samanlaisen maahan jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon. Samoin, jos ajoneuvosta

---

[13] Ks. esim. Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti: Eurooppaoikeus s. 658 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö, Helsinki 2000.

[14] Asia Komissio v. Tanska, kohta 9.

[15] Asia Komissio v. Tanska, kohta 22.

[16] Ks. esim. asiat C-345/93 *Nunes Tadeu* (1995) Kok. s. I-0479, C-375/95 Komissio v. Helleenien tasavalta (1997) Kok. I-5981, C-393/98 *Gomes Valente* (2001) Kok. I-1327, C-101/00 *Siilin* (2002) Kok. I-7487 ja C-387/01 *Weigel* (2004) Kok. I-4981.

on uutena kannettu autoveroa 1000 euroa, ei ole olemassa oikeudellista perustetta, jonka nojalla tuon veron määrä voisi ajoneuvon ikääntyessä nousta, ja samanlaisesta ajoneuvosta voitaisiin käytettynä kantaa autoveroa 2000 euroa.[17]

Melko tuoreessa asiassa *Nádasdi* yhteisöjen tuomioistuin totesi hieman aikaisemmasta käytännöstään poiketen, että perustamissopimuksen 90 artiklan tarkoituksena ei ole estää jäsenvaltioita ottamasta käyttöön uusia veroja *tai muuttamasta olemassa olevien verojen verokantaa tai määräytymisperustetta*.[18] Kirjaimellisesti tulkittuna tämä merkitsisi linjanmuutosta aikaisempaan oikeuskäytäntöön. On kuitenkin huomattava, että asiassa oli kysymys tilanteesta, jossa jäsenvaltiossa ei aikaisemmin kannettu käsillä olleen kaltaista veroa lainkaan, jolloin sitä ei taloudellisessa mielessä voinut myöskään sisältyä valtioon jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon. Sellainen perustamissopimuksen 90 artiklan tulkinta, jossa veron kantaminen uuden verojärjestelmän mukaan myös käytettyinä maahan tuotavista ajoneuvoista olisi yllä mainituin perustein ollut mahdotonta, olisi käytännössä romuttanut jäsenvaltion uuden verojärjestelmän.

Lisäksi on huomattava, että ratkaisun tuomiolauselmassa tuomioistuin jälleen kerran vahvisti aikaisemmassa käytännössään muotoilemansa vakiintuneen tulkinnan, jonka mukaan veron osuus ei saanut ylittää samanlaisen jo maahan rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon sisältyvää veron osuutta, jos samanlainen uutena verotettu vertailuajoneuvo oli osoitettavissa. Jos merkitystä annetaan yhtäältä pyrkimykselle tulkita yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä koherentilla tavalla ja toisaalta asian taustalla vaikuttaneille tosiseikoille, ei tuomion perusteluosan lausumalle voida antaa kovin suurta merkitystä perustamissopimuksen 90 artiklan tulkinnassa. Nähdäkseni tuomiota ei voida käyttää argumenttina käytettyjen ajoneuvojen veroprosenttien kiristämisen puolesta, mutta harkittaessa itse veron perusteen muuttamista vaikkapa hiilidioksidipäästötason mukaan tuomion merkitystä on perusteltua pohtia.

Verotusarvoon liittyviä eurooppavero-oikeudellisia tulkintaongelmia

Yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan 1 kohdan määräyksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamiseksi muotoileman normin soveltaminen edellyttää kahden tosiseikan selvittämistä: on osoitettava *samanlainen kotimaahan jo rekisteröity ajoneuvo* (vertailuajoneuvo) ja sen jäljellä olevaan *arvoon sisältyvä veron määrä*. Vuonna 2003 toteutetulla autoverolain muutoksella pyrittiin luomaan järjestelmä, jossa eurooppavero-oikeu-

---

[17] Vrt. Heimonen, Matti: Kuinka lasketaan käytetyn henkilöauton autoverosta jäljellä oleva määrä syrjimättömästi? DL 5/2003 s. 908–914. Heimosen mukaan uusien ajoneuvojen veroprosentin muutokset heijastuvat markkinamekanismin kautta myös käytettyjen ajoneuvojen veroprosentteihin, sillä uusien ajoneuvojen verollisten hintojen noustessa myös käytettyjen ajoneuvojen hinnat nousevat. Taloustieteen menetelmin tarkasteltuna Heimosen analyysi vaikuttaa kiinnostavalta, mutta normatiivista tukea sille ei nähdäkseni ole yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä osoitettavissa. Toisaalta analyysissa ei oteta huomioon sitä, että käytetyn ajoneuvon arvon nousua vastaavaa veroa ei todellisuudessa kanneta jäsenvaltioon jo rekisteröidyistä ajoneuvoista.

[18] Asia C-290/05 *Nádasdi* 5.10.2006, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa, kohta 49.

den vaatimukset huomioitaisiin mahdollisimman tarkoin; verotusarvoksi määrättiin ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo ja veroprosentin määräämisessä otetaan huomioon ajoneuvon verosisältö silloin, kun vertailuajoneuvo on verotettu Suomessa uutena.[19] Järjestelmän soveltamisessa on kuitenkin osoitettavissa eräitä ongelmia, jotka ovat omiaan heikentämään järjestelmän eurooppavero-oikeudellista yhteensopivuutta.[20]

Yleisen vähittäismyyntiarvon käsite vastaa lain esitöiden mukaan oikeudessamme yleisesti tunnetun käyvän arvon käsitettä.[21] *Mattilan* mukaan käypä arvo voidaan ymmärtää lainsäätäjän omaksumana arvostamisteoreettisena mallina, joka käsitteellisesti on objektiivinen sillä tavoin, että se ei riipu arvostuksen kohteena olevan objektin tietystä omistajasta tai käyttäjästä. Arvostamisteoriasta on erotettava arvostamismetodi, jolla puolestaan ymmärretään omaksutun arvostamisteorian lähtökohdista käsin arvon määräytymiseen vaikuttavien tekijöiden määrittämistä ja soveltamista yksittäisessä tapauksessa.[22] Autoverolain 11 b §:ssä asetetaan yleisen vähittäismyyntiarvon arvostusteoreettiset lähtökohdat määrittelemällä yleisen vähittäismyyntiarvon käsite. Arvostamismetodia kuvaa lain 11 c §:n sääntely, jossa yksilöidään niitä tekijöitä, joiden katsotaan vaikuttavan yksittäisen ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon.

Joissain tapauksissa pelkästään kotimaisen hintavertailuaineiston käyttäminen verotusarvon määrittelyssä johtaa ilmeisesti liian korkeisiin verotusarvoihin. Rationaalisesti toimiva henkilö, joka suunnittelee käytetyn ajoneuvon hankintaa, suorittaa todennäköisesti vertailuja, joissa hän tarkastelee ensin kotimaista hintatasoa ja sen jälkeen vertaa sitä ulkomaiseen hintatasoon, johon on lisätty hankinnan transaktiokustannukset ja Suomessa maksettavat verot. Lopputulos on se, mitä hän ajoneuvosta joutuu tosiasiassa maksamaan. Mikäli ulkomainen hintataso lisättynä veroilla ja muilla kustannuksilla on edullisempi kuin kotimainen hintataso, on ajoneuvo kannattavaa hankkia ulkomailta. Näin ollen ulkomaista hintatasoa ei voida jättää huomiotta määritettäessä ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa Suomessa, sillä hinta, jonka suomalainen kuluttaja todellisuudessa joutuu samanlaisesta ajoneuvosta maksamaan, on usein matalampi kuin esimerkiksi suomalaisten autoliikkeiden pyyntihintojen perusteella määritelty hinta. Mikäli verolainsäädäntö keinotekoisesti ylläpitää kotimaista hintatasoa korkeana, on asiaa arvioitava myös EU:n sisämarkkina- ja kilpailusääntelyn näkökulmasta.

On ilmeistä, että markkinat pyrkivät osaltaan korjaamaan ongelmaa. Kotimaiset kauppiaat eivät saa ajoneuvojaan kaupaksi, mikäli samanlaisten ajoneuvojen hankkiminen ulkomailta tulee merkittävästi edullisemmaksi, jolloin seurauksena on, että ajoneuvojen verottomat hintatasot eri valtioissa lähentyvät toisiaan. Toisaalta tämä edellyttää toimivia markkinoita.

---

[19] Uusitusta autoverojärjestelmästä laajemmin ks. Turunen, Santtu: Käytettyjen autojen verotuksen keskeiset kysymykset uudistuneessa autoverolaissa, Verotus 2/2003 s. 131–147.

[20] Myös autoverosta kannettavan arvonlisäveron yhteensopivuus eurooppavero-oikeuden määräyksiin nähden on asetettu kyseenalaiseksi. Komissio on käynnistänyt Suomea vastaan rikkomismenettelyn, jonka yhtenä perusteena on komission tulkinta autoveron arvonlisäveron ristiriidasta eurooppavero-oikeuteen nähden. Ks. autoveron arvonlisäverosta ks. tarkemmin Rother, Eila – Turunen, Santtu: Elv ja syrjimättömyysvaatimus, Verotus 1/2004 s. 68–74 ja Rother, Eila – Turunen, Santtu: Elv ja Itävallan normikulutusvero, Verotus 4/2004 s. 448–450.

[21] VaVM 46/2002 vp s. 7.

[22] Mattila, Pauli K.: Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa s. 21–24, Helsinki 1984.

Mikäli ajoneuvojen arvot arvioidaan verotuksessa objektiivisesti katsoen liian korkeiksi, eivät markkinahinnat heijasta todellista kysyntää ja tarjontaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2006:95 oli muun ohella kysymys käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittämisestä. Autoveropäätöksessä ajoneuvon verotusarvo oli määrätty tullilaitoksen yhteistyökumppanina toimivan Grey-Hen Oy:n Autodata-tietokannan tarjoaman arvon mukaan. Tämä arvo perustuu kotimaisten merkkiliikkeiden tietokannan tuottajalle toimittamien käytettyjen ajoneuvojen pyyntihintojen tilastolliseen analyysiin, jossa muuttujina ovat ajoneuvon ikä, ajokilometrimäärä ja hinta. Autodatasta saatavaa arvoa voidaan luonnehtia määrätyn ajoneuvon odotettavissa olevaksi hinnaksi Suomen markkinoilla.

Verovelvollinen esitti valituksessaan laajasti erilaisia käyvän arvon määräytymiseen vaikuttavia tekijöitä, joiden perusteella verotusarvoa vaadittiin alennettavaksi kaikkiaan noin 40 prosentilla. Näistä tekijöistä kiinnostavimpina mainittakoon ensinnäkin, että Autodatan arvot perustuvat vain merkkiliikkeiden hintatasoon, joka on selvästi muissa liikkeissä ja yksityishenkilöiden keskinäisissä kaupoissa toteutuvaa hintatasoa korkeampi. Toiseksi Autodatan arvot ovat usein selvästi korkeampia kuin verovelvolliselle auton hankinnasta ulkomailta sekä verotuksesta ja rekisteröinnistä todellisuudessa aiheutunut kokonaiskustannus – arvioitiin sitä sitten toteutuneen ulkomaisen kauppahinnan valossa, ulkomaisen yleisen hintatason valossa tai suhteellisena vertailuna suomalaisen ja ulkomaisen hintatason välillä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että valittaja oli esiin tuomiensa seikkojen perusteella saattanut todennäköiseksi tai ainakin mahdolliseksi, että hänen autoonsa sovellettu verotusarvo on olennaisesti korkeampi kuin samanlaisen auton käypä vähittäismyyntiarvo verotusajankohtana. Silmällä pitäen sitä, että edes tullilaitoksella itsellään ei ollut mahdollisuutta varmistua Autodata-tietokantaan syötettyjen hintatietojen oikeellisuudesta tai tietojen analysointimenetelmien hyväksyttävyydestä, korkein hallinto-oikeus palautti asian tullilaitoksen käsiteltäväksi ja edellytti, että tullipiiri ilmoittaa avoimesti ne kriteerit, joiden nojalla verotusarvo asiaa uudelleen käsiteltäessä määrätään. Lisäksi tullipiirin on arvioitava, mikä merkitys valittajan esittämällä vertailuaineistolla ja muulla selvityksellä on verotuksen syrjimättömyyden varmistamisessa.

Arvostamisteorian tasolla autoverolain sääntely vastaa pääpiirteissään eurooppavero-oikeuden vaatimuksia. Sen sijaan arvostamismetodin osalta vallitsevaa laintulkintaa voidaan arvostella, kuten yllä mainitusta KHO:n ratkaisusta käy ilmi; verotuskäytännössä yleisesti käytetty arvostamismetodi ei ole aina johtanut yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ja autoverolaissa omaksutun arvostamisteorian näkökulmasta hyväksyttäviin lopputuloksiin.

Yleisen vähittäismyyntiarvon täyttäessä *prima facie* autoverolain 11 b ja c §:ssä säädetyt vaatimukset kysymys on ennen kaikkea siitä, kuinka vakuuttavilla perusteluilla sovellettuun arvoon on kussakin tapauksessa päädytty. Empiirisiin havaintoihin perustuva markkinahintavertailu lienee parhaiten perusteltavissa oleva arvonmääritysmenetelmä. Se edellyttää kuitenkin avointa ja puolueetonta näyttöä tuekseen. Jos on ilmeistä, että hintahavainnot eivät kuvaa ajoneuvojen todellista käypää vähittäismyyntiarvoa esimerkiksi otantaryhmän intressipainottuneisuuden johdosta, on otantaa laajennettava painottaen riippumattomiin lähteisiin perus-

tuvia havaintoja. Ellei kaikkia perusteluja anneta verovelvollisen arvioitavaksi, kysymys on myös oikeusturvaongelmasta; yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on korostettu, että verovelvollisella on oltava oikeus riitauttaa häntä koskeva veropäätös veron määrän osalta.[23]

Ongelma olisi ainakin osittain ratkaistavissa siten, että kotimaisen hintavertailuaineiston ohella otantaa laajennettaisiin automaattisesti myös ulkomaiseen hintatasoon, johon laskennallisesti lisätään verojen osuus Suomessa.[24] Toteutunut kauppahinta ei yksinään kuvaa yleistä ulkomaista hintatasoa, mutta voi olla osana aineistoa, jonka perusteella hintataso määritellään. Nähdäkseni ei ole mielekästä pyrkiä esittämään kategorisia ohjeita siitä, missä tapauksissa otantaa tulisi laajentaa, mutta Autodata-tietokannan hintatietojen suppea ja lähtökohdiltaan vahvasti intressipainottunut otanta viittaa joka tapauksessa tarpeeseen suorittaa ulkomaisia vertailuja merkittävästi nykyistä useammin.[25] Autoverolain 11 c §:n 2 momentin säännös tarjoaa tälle tulkinnalle normatiivisen perustan.[26]

Veroprosentteihin liittyviä eurooppavero-oikeudellisia tulkintaongelmia

Toinen merkittävä ongelmakohta käytettyinä maahan tuotavien ajoneuvojen verotuksessa liittyy autoverolain 6 a §:ssä säädettyihin veroprosentteihin. *Turunen* on käsitellyt mm. keskimääräisen veroprosentin soveltamisen ongelmia suhteessa eurooppavero-oikeudellisen syrjimättömyysperiaatteen merkitykseen.[27] Todettakoon tässä kokoavasti ensinnäkin, että keskimääräisen veroprosentin soveltaminen johtaa neutraaliin verokohteluun vain sattumanvaraisesti. Mikäli veroprosentti on korkeampi kuin vertailuajoneuvon arvoon todellisuudessa sisältyvä jäljellä oleva veron osuus, muodostuu verokohtelu eurooppavero-oikeuden kanssa ristiriitaiseksi.

Mallikohtaisten veroprosenttien laskentaan liittyy niin ikään merkittäviä ongelmia. Tullissa mallikohtaiset veroprosentit on laskettu ajoneuvojen käyttöönottokuukauden tarkkuudella. Seurauksena saattaa olla – merkistä ja mallista riippuen – mallikohtaisten veroprosenttien verraten suuri vaihteluväli saman vuosimallin sisällä. Ennen vuotta 2003 voimassa olleen autoverolain 6 §:n mukaan henkilöautosta maksettavan autoveron määrä oli verotusarvon määrä vähennettynä 4600 markalla. Lain 11 §:n mukaan verotusarvo oli ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle lain 16 §:ssä määriteltyine vähennyksineen. Hankinta-arvolla tarkoitettiin tullausarvoa, jonka tuli sisältää kaikki verovelvolliselle ajoneuvon maahantuonnista aiheutuneet

---

[23] Ks. esim. asia *Siilin*, kohta 88.

[24] Tätä ns. *takaisinlaskentamenetelmää* on melko yleisesti sovellettu myös tullin autoverotuksen arviointilautakunnan käytännössä.

[25] Toisin Linnakangas, Esko: Käytetyn ajoneuvon oikeaa veromäärää koskevasta päätöksestä KHO 2006:95 ja autoverotuksen kehittämisestä, Edilex 2007/4 s. 15. Kiintoisaa on, että Linnakangas esittää arvostamismetodia koskevassa etusijajaottelussaan ulkomaisen hintavertailun käyttämisen vasta kahdeksannella sijalla, ja silloinkin lisättynä Suomeen toimittamisen *katteilla*. Asiassa *Siilin* (kohdat 49–61) yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin torjui kaupan portaan vaikutuksen huomioon ottamisen verotusarvoa määritettäessä.

[26] Samoin Turunen, Verotus 2/2003 s. 142–143.

[27] Turunen, Verotus 2/2003 s. 135–136.

kustannukset. Merkkimaahantuojille näitä kustannuksia olivat ajoneuvosta tehtaalle maksettu hankintahinta, rahtikustannukset ja mahdollinen tulli. Sääntely merkitsee sitä, että hankinta-arvo on aina ollut korkeampi kuin sen perusteella kannetun veron määrä.

Ongelmaa voidaan havainnollistaa esimerkin avulla. Eräiden ajoneuvojen osalta mallikohtaiseksi veroprosentiksi on määritelty 40, mikä merkitsee, että veron osuus ajoneuvon kuluttajahinnasta on tämän määritelmän mukaan 40 prosenttia.[28] Mikäli hankinta-arvon osuudeksi oletetaan täsmällisten tietojen puutteessa 45 prosenttia kokonaishinnasta, muodostavat hankinta-arvo ja autovero näillä oletuksilla ajoneuvon arvosta uutena yhteensä 85 prosenttia. Kun tähän lisätään arvonlisäveron osuus, joka 22 prosentin verokannalla merkitsee noin 18 prosentin osuutta lopullisesta hinnasta, saavutetaan lopputulos, jossa ajoneuvon hankinta-arvo, autovero ja arvonlisävero muodostavat ajoneuvon lopullisesta arvosta jo yli 100 prosenttia. Erikoista kyllä, tähän laskelmaan ei sisälly lainkaan maahantuoja- ja jälleenmyyjäportaan perimiä katteita; laskelma merkitsisi sitä, että ajoneuvoja olisi kyseisenä ajankohtana myyty tappiolla. Käsitykseni mukaan tämä virheellisyys selittyy sillä, että kyseisinä kuukausina ajoneuvoja on myyty runsaasti lisävarusteltuina, jolloin maksetun veron määrä on kasvanut, mutta veron määrä on suhteutettu lisävarusteettoman ajoneuvon hintaan.

Siinäkään tapauksessa, että mallikohtaisen veroprosentin laskennan pohjaksi asetetut tiedot olisivat oikeita ja lopputulos olisi todella 40 prosenttia, ei laskelma voimassa olevan autoverolain mukaan kelpaa mallikohtaisen veroprosentin määrittämisen perusteeksi, sillä lain 6 a §:n mukaan mallikohtainen veroprosentti tulee määrittää ajoneuvon *yleisestä* vähittäismyyntiarvosta uutena. Tappiolla tapahtunut myynti ei voi olla osoitus ajoneuvon yleisestä vähittäismyyntiarvosta.

Veroprosenttien sääntely johtaa verotusarvoa koskevan sääntelyn tavoin myös oikeusturvaongelmiin, sillä veroprosenttien laskennassa käytetyt pohjatiedot ovat vain rajoitetusti julkisia eikä niitä liitetä veropäätöksiin. Jos verovelvollisella ei ole tiedossaan perusteita, joiden mukaan hänen ajoneuvoaan koskeva veroprosentti on määritetty, ei hänellä yleensä ole tosiasiallisia edellytyksiä riitauttaa päätöstä veron määrän osalta.

Pyrkimättä millimetrioikeudenmukaisuuteen voidaan mallikohtaisten veroprosenttien määrittämisen ongelmia vähentää määrittämällä prosentit käyttöönottokuukauden sijasta ajoneuvomallin ja käyttöönottovuoden perusteella. Tällöin yksittäiset korkeat prosentit voidaan jättää huomiotta. Tätä tulkintaa voidaan perustella perustamissopimuksen 90 artiklaa koskevilla yhteisöjen tuomioistuimen kannanotoilla, joiden mukaan artiklaa sovellettaessa tarkasteltavan vertailutuotteen tulee olla tosiasiallisessa kilpailutilanteessa maahan tuotavan tuotteen kanssa.[29] Käytettyjen henkilöautojen osalta käyttöönottokuukaudella ei liene samanlaista relevanssia kuluttajalle kuin esimerkiksi ajoneuvon yleisellä kunnolla ja ajokilometrimäärällä.

---

[28] Esimerkiksi Mercedes-Benz 4d C 280 8–10/1995. Ks. http://www.tulli.fi/, Yksityishenkilöt, Autoverotus, Prosenttitaulukko, Mercedes, 1995.

[29] Ks. esim. *Joutsamo* ym. 2000 s. 659–660.

Ympäristöpoliittiset tavoitteet

Tieliikenteen ympäristöhaittojen ehkäisemisessä teknisellä normiohjauksella on saavutettu merkittäviä tuloksia paikallisesti haitallisten pakokaasupäästöjen (hiilimonoksidi, hiilivedyt, typen oksidit) vähentämisessä.[30] Sen sijaan henkilöautojen kasvihuonekaasupäästöt, erityisesti hiilidioksidipäästöt, eivät ole toistaiseksi merkittävässä määrin teknisen normiohjauksen piirissä, ja niiden määrä on jonkin verran kasvanut huolimatta uusien henkilöautojen energiatehokkuuden parantumisesta.[31] Kasvihuonekaasupäästöjen määrään pyritään useissa valtioissa vaikuttamaan ohjaavaksi tarkoitetun verojärjestelmän kautta.

Hiilidioksidipäästöt ovat käytännössä suoraan verrannollisia ajoneuvojen polttoaineenkulutukseen, joten ohjaavassa verojärjestelmässä veron perusteena pitäisi olla ajoneuvon todellinen käyttö liikenteessä ja ajoneuvon polttoaineenkulutus tai standardoitu hiilidioksidipäästötaso. Tästä näkökulmasta Suomessa parhaiten liikenteen ympäristökuormitusta ohjaava veromuoto on tällä hetkellä polttoainevero. Järjestelmässä polttoaineen käyttäjän verorasitus määräytyy suoraan suhteessa polttoaineen kulutukseen, mikä yhtäältä kannustaa käyttämään vaihtoehtoisia välineitä liikkumiseen, toisaalta valitsemaan sellaisia ajoneuvoja, jotka kuluttavat vähemmän polttoainetta. Sen sijaan autoverotuksella ja ajoneuvoverotuksella välitöntä ohjausvaikutusta ei toistaiseksi ole, joskin välillisesti myös autovero ja ajoneuvovero saattavat vaikuttaa ohjaavalla tavalla nostamalla ajoneuvojen suhteellisia hintoja ja käyttökustannuksia.

Sekä autoveroa että ajoneuvoveroa voidaan ajatella kehitettävän ympäristöohjaavaan suuntaan. Autoverotuksen osalta ainakin uusien autojen verokantoja on mahdollista porrastaa auton polttoaineenkulutus- tai hiilidioksidipäästötason mukaan siten, että enemmän kuluttavien autojen verorasitus on korkeampi. Tällöin enemmän kuluttavien ajoneuvojen markkinoilletulo todennäköisesti hidastuu, mutta käytettyinä niiden markkinahintojen kehitystä on melko vaikeaa arvioida. Autojen todelliseen käyttöön verotuksella ei myöskään ole välitöntä vaikutusta; auto aiheuttaa hiilidioksidipäästöjä vain silloin, kun sillä ajetaan. Ajoneuvoverotuksessa verorasitus voidaan niin ikään porrastaa hiilidioksidipäästötason perusteella siten, että verokanta on korkeampi enemmän kuluttavissa ajoneuvoissa. Voidaan arvioida, että tällöin enemmän kuluttavien iäkkäiden autojen poistuma käytöstä kiihtyy, sillä ajoneuvovero nostaa auton käyttökustannuksia.

Jotta eri veromuotojen tavoiteltuja ohjaavia vaikutuksia voidaan arvioida, tarkastelun pohjaksi on kyettävä esittämään perusteltuja arvioita mm. liikkumisen tarpeen joustosta, verovelvollisten käytettävissä olevista vaihtoehdoista sekä näiden perusteella saavutettavissa olevasta päästökuormituksen vähenemispotentiaalista. Vuonna 2005 tieliikenteen hiilidioksidipäästöt olivat yhteensä 11,8 miljoonaa tonnia. Tästä bensiinikäyttöisten henkilöautojen osuus oli 5,3 miljoonaa tonnia ja dieselkäyttöisten henkilöautojen osuus 1,7 miljoonaa tonnia.[32] Liikenteen

[30] Mäkelä, Kari – Laurikko, Juhani – Kanner, Heikki: Suomen tieliikenteen pakokaasupäästöt, LIISA 2005 laskentajärjestelmä s. 39, VTT 2006.
[31] Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 88.
[32] Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 34.

osuus hiilidioksidin kokonaispäästöistä Suomessa (vuonna 2005 noin 57 miljoonaa tonnia[33]) on viidesosa. Tieliikenteen osuus kaiken liikenteen hiilidioksidipäästöistä on noin 70 prosenttia, henkilöautojen osuus siitä on noin 59 prosenttia eli noin 12 prosenttia hiilidioksidin kokonaispäästöistä.[34]

Liikkumisen tarve itsessään ei yhteiskunnan infrastruktuuria silmällä pitäen liene kovin joustavaa; vuotuiset liikennesuoritteet näyttävät päinvastoin olevan kasvussa.[35] Asiaa voidaan selittää esimerkiksi päivittäistavarakaupan rakennemuutoksella, jossa suurten ns. automarkettien lukumäärä kasvaa pienten lähikauppojen lukumäärän kustannuksella. Työmatkojen osuus liikenteen kokonaissuoritteesta on niin ikään merkittävä, sillä työn tarjonnalla on taipumus keskittyä alueellisesti. Myös vapaa-ajanvietto aiheuttaa liikkumistarpeita. Autoalantieto-verkkosivuston mukaan tieliikenteen hiilidioksidipäästöistä (2005) 19 prosenttia syntyy ostos- tai asiointimatkalla, 37 prosenttia työ- tai koulumatkalla ja 44 prosenttia vapaa-ajan matkalla.[36]

Liikkumisen tarvetta voidaan ajatella täytettävän monin eri tavoin. Toimiva joukkoliikenne tarjoaa suuremmissa väestökeskuksissa usein kilpailukykyisen vaihtoehdon henkilöauton käytölle, mutta väestökeskusten ulkopuolella joukkoliikenne ei käytännössä ole vaihtoehto liikkumiselle. Liikennesuoritteesta noin kolmannes ajetaan kaupunkiolosuhteissa.[37] Vuonna 2005 henkilöautokanta oli alueellisesti jakautunut siten, että suuria väestökeskuksia ympäröivissä maakunnissa, Uudellamaalla, Varsinais-Suomessa ja Pirkanmaalla oli yhteensä rekisterissä noin 2/5 koko henkilöautokannasta, mutta autotiheys väkilukuun nähden oli erityisesti Uudellamaalla selvästi alle keskiarvon. Sellaisissa maakunnissa, joissa julkisen liikenteen tarjonta voidaan yleisesti arvioida vähäisemmäksi, autotiheys väestömäärään suhteutettuna näyttäisi olevan suurempi.[38] Myös liikkumisetäisyydet ovat näissä maakunnissa todennäköisesti selvästi pitempiä.

Henkilöautolta vaadittavat ominaisuudet vaihtelevat niin ikään käyttäjäkohtaisesti. Erityisesti lapsiperheiden käytössä autolta edellytetään riittävän suurta kokoa. Saman kokoluokan sisällä eri ajoneuvojen hiilidioksidipäästöt vaihtelevat toistaiseksi vain vähän, vaikka keskimäärin uusien ajoneuvojen suhteellinen hiilidioksidipäästötaso onkin laskenut viime vuosina.[39] Komission mukaan EU:ssa vuonna 2004 ensirekisteröityjen bensiinikäyttöisten henkilöautojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö oli 169 g/km. EU:n tavoitteena on, että ensirekisteröitävien henkilöautojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö vuonna 2012 olisi 120 g/km, mikä merkitsee yli neljänneksen leikkausta verrattuna vuoden 2004 tasoon. Ns. keskikokoista perhe-

---

[33] Hiilidioksidipäästöt 1990–2005 päästöluokittain, Tilastokeskus 2007.
[34] Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 43.
[35] Tieliikenteen suoritteet vuonna 2005, Tiehallinnon tiedote 28.2.2006, http://www.tiehallinto.fi/.
[36] Http://www.autoalantieto.fi/co2, 9.2.2007.
[37] Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 48.
[38] Ajoneuvokanta vuonna 2005 haltijan kotimaakunnan ja -kunnan mukaan, http://www.ake.fi/AKE/Tilastot/ ja Autotiheys maakunnittain 31.12.2004, http://www.autoalantiedotuskeskus.fi/. Ajoneuvotiheyteen eri maakunnissa vaikuttavat toki muutkin tekijät, esimerkiksi väestön tulotaso.
[39] Ks. esim. KOM(2006) 463 lopullinen s. 6.

autoa tarvitseville tämä tavoite näyttää toistaiseksi varsin etäiseltä, sillä tämän kokoluokan autoja, joiden päästötaso olisi alle 160 g/km, ei juuri ole tarjolla.[40]

Yllä esitetyn nojalla voidaan arvioida, että Suomen infrastruktuurin ja kuluttajien käytettävissä olevien liikkumisvaihtoehtojen puitteissa henkilöautoliikenteen verotuksen ympäristöohjaavuuden lisäämisellä saavutettava hiilidioksidipäästöjen vähenemispotentiaali on melko vähäinen. Henkilöautoliikenteen hiilidioksidipäästöjen edustaessa vain runsasta kymmenystä kaikista Suomen hiilidioksidipäästöistä on ilmeistä, että voimakaskaan ohjaus ei vaikuta kokonaispäästöihin kuin korkeintaan muutamia prosentteja. Merkitykseltään suurempien vaikutusten aikaansaaminen edellyttää ajoneuvotekniikan ja joukkoliikenteen kehittymistä. *Määtän* terminologiaa lainatakseni henkilöautoliikenteen verotuksen ympäristöohjaavuuden lisäämisessä on vallitsevissa olosuhteissa kysymys lähinnä fiskaalisesta ympäristöverostrategiasta.[41] Fiskaalisten tavoitteiden saadessa suuremman painoarvon on kysymyksiä verojärjestelmän oikeudenmukaisuudesta syytä lähestyä hieman erilaisista näkökulmista.

Verojärjestelmän oikeudenmukaisuus

Tieliikenteen verotuksen oikeudenmukaisuuskysymyksiä voidaan arvioida useista eri näkökulmista. Ympäristöohjaavuuteen nähden oikeudenmukaisuudella voidaan ymmärtää verorasituksen kohdistamista ympäristölle todellisuudessa aiheutuvaan kuormitukseen.[42] Tällöin ympäristökuormitusta on hiilidioksidipäästöjen osalta tarkasteltava ajoneuvon kulutusta ja käyttöä vasten. Polttoaineverotuksen verorasitus kohdistuu suoraan ajoneuvon todelliseen ympäristökuormitukseen, joka määräytyy ajokilometrien ja ajoneuvon polttoaineenkulutuksen funktiona. Tästä näkökulmasta polttoaineverotusta voidaan pitää oikeudenmukaisena, sillä jokaiseen tuotettuun hiilidioksidigrammaan kohdistuu lähtökohtaisesti samantasoinen verorasitus.[43]

Sen sijaan voimassa olevaa autoverojärjestelmää voidaan tästä näkökulmasta arvostella, sillä autovero kannetaan ajoneuvon rekisteröinnin yhteydessä, mikä ei kerro totuutta ajoneuvon todellisesta käytöstä. Samoin perustein voidaan arvostella myös ajoneuvoveroa. Vaikka ajoneuvoverovelvollisuudesta on tulevaisuudessa mahdollista vapautua ilmoittamalla ajoneuvo poistetuksi liikennekäytöstä, ei yksinomaan liikennekäytössäoloajan perusteella voida tehdä luotettavia päätelmiä ajoneuvon todellisesta käytöstä. Ajoneuvon tosiasiallinen käyttötarve vaihtelee käyttäjäkohtaisesti, mutta useimmiten käyttötarve on siinä määrin säännöllistä, ettei maksullista liikennekäytöstä poistoa koskevaa ilmoitusta ole taloudellisesti eikä hallinnollisesti

[40] Uusien ajoneuvojen päästökuormitusta voi merkeittäin ja malleittain tarkastella osoitteessa http://ekoake.autoalanverkkopalvelu.fi/default.asp, 9.2.2007.
[41] Määttä, Kalle: Environmental Taxes, From an Economic Idea to a Legal Institution s. 21, Helsinki 1997.
[42] Aiheuttamisperiaatteesta ja sen eri merkityksistä tarkemmin ks. Määttä 1997 s. 19–20.
[43] Dieselin bensiiniä matalampi verokanta johtaa tosin aiheuttamisperiaatteen näkökulmasta ongelmiin, mutta dieselajoneuvoista kannetaan käyttövoimaveroa, joka tasapainottaa verorasituksen aiheuttamisperiaatteen mukaista jakautumista.

perusteltua tehdä, vaikka ajoneuvo olisi käyttämättä joitakin päiviä tai jopa viikkoja. Jos oikeudenmukaisuuden kriteerinä pidetään todellisuudessa tuotettujen hiilidioksidipäästöjen määrän suhteellista verorasitusta, eivät autoverotus ja ajoneuvoverotus täytä tätä kriteeriä. Toistaiseksi tarkempaa todellisen ympäristökuormituksen seuraamista mahdollistavaa teknologiaa ei kuitenkaan ole kohtuudella saatavilla.

Aiheuttamisperiaatteen näkökulmasta järjestelmän oikeudenmukaisuutta on omiaan heikentämään myös se seikka, että verrattuna esimerkiksi teollisuuden päästökaupan hiilidioksidipäästöjen markkinahintoihin henkilöautoliikennettä verotetaan tällä hetkellä monikymmenkertaisesti. Tämä korostaa fiskaalisten päämäärien asemaa veropoliittisessa keskustelussa.

Toisin kuin tuloverotuksessa, tieliikenteen verotusta koskevissa puheenvuoroissa ei ole tavattu käsitellä veronmaksukykyisyysperiaatteen merkitystä verorasituksen oikeudenmukaisen jakamisen näkökulmasta. Polttoaineverotuksessa verorasitus jakautuu tienkäyttäjien kesken kulutuksen ja käytön mukaan riippumatta veronmaksukyvystä. Sama koskee ajoneuvoverotusta, ellei osoituksena veronmaksukykyisyysperiaatteen huomioon ottamisesta pidetä sitä, että ennen vuotta 1995 käyttöön otettujen henkilöautojen ajoneuvoveron määrä on hieman uudempia autoja matalampi. Autovero puolestaan maksetaan ajoneuvon ensirekisteröinnin yhteydessä uusista ja käytetyistä ajoneuvoista kertaluontoisesti, mikä merkitsee, että autoverorasitus kohtaa niitä kuluttajia, jotka ostavat uusia tai käytettyinä ensirekisteröitäviä ajoneuvoja. Suhteellisella verollakin on vaikutuksensa veronmaksukykyisyysperiaatteen näkökulmasta, sillä suhteellisessa verotuksessa arvokkaammista autoista maksetaan enemmän veroa kuin edullisemmista vaihtoehdoista.[44]

Autoverojärjestelmässä veronmaksukykyisyysperiaatteen kannalta tärkeämpi merkitys on kuitenkin ajoneuvomarkkinoilla. Ensirekisteröinnin jälkeen ajoneuvon arvo määräytyy käytettyjen ajoneuvojen markkinoilla, mistä seuraa, että tarjolla on myös edullisia käytettyjä ajoneuvoja. Käytetyn ajoneuvon hankinta on näin ollen mahdollista jo melko vähävaraisille kuluttajille.

Päätelmiä

Ympäristötavoitteiden, EU:n sisämarkkinoiden tavoitteiden sekä voimassa olevan autoverojärjestelmän eurooppavero-oikeudellisten ristiriitojen ja järjestelmän yleisen legitimiteetin näkökulmasta on ilmeistä, että tieliikenteen verojärjestelmään kohdistuu kehittämistarpeita. Tieliikenteen verotuksessa merkityksellisten veropoliittisten tavoitteiden keskinäinen yhtälö on kuitenkin haastava.

Mikäli verotuksen tavoite olisi puhtaasti ohjaava, sen fiskaalinen tavoite olisi nolla. Niin kauan kun liikenteen verotuksella on Suomessa merkittävä fiskaalinen tavoite, jää ympäristöohjaavien vaikutusten tavoittelu joka tapauksessa enemmän tai vähemmän marginaaliseksi.

[44] Ks. Tikka 1990 s. 50–51.

Toisaalta on melko todennäköistä, että yhteiskunnan infrastruktuurin, liikkumisen kysynnän joustavuuden ja veronmaksajien käytettävissä olevien vaihtoehtojen näkökulmasta verotuksen todellinen ympäristöohjaava vaikutus jää joka tapauksessa vähäiseksi, vaikka verojärjestelmää muutettaisiin voimakkaastikin ympäristöohjaavaan suuntaan. Näin ollen ympäristöpoliittisille tavoitteille ei liene syytä antaa kovin suurta painoarvoa verojärjestelmää kehitettäessä.

Eduskuntavaaleja edeltäneissä eri puolueiden tieliikenteen verotuksen kehittämistä koskevissa kannanotoissa korostui tahto siirtää liikenteen verotuksen painopistettä hankinnan verotuksesta käytön verotukseen, voimassa olevien veromuotojen kohdalla autoverotuksesta ajoneuvoverotukseen.[45] Tätä EU:nkin suosittelemaa muutosta voidaan perustella sisämarkkinatavoitteilla ja osittain myös ympäristöpoliittisilla tavoitteilla, mutta siihen sisältyy merkittäviä verotuksen oikeudenmukaisuustavoitteen merkitystä heikentäviä ongelmia.

Ensinnäkin on huomattava, että voimassa oleva ajoneuvoverojärjestelmä ei riittävästi heijasta ajoneuvon todellista käyttöä liikenteessä, jolloin verotuksen ympäristöohjaava vaikutus ei toteudu oikeudenmukaisella tavalla. Toiseksi seurauksena on veronmaksukykyisyysperiaatteen merkityksen heikentyminen liikenteen verotuksessa. Autoverorasituksen keventämisen ja ajoneuvoverorasituksen kiristämisen yhteisvaikutus kohdistuu ankarimmin sellaisiin pienituloisiin kotitalouksiin, joiden käytettävissä ei ole muita liikkumisvaihtoehtoja. Verotuksen oikeudenmukaisuustavoitteita silmällä pitäen ajoneuvoverotuksen merkittävä kiristäminen ei ole perusteltua, mutta kevyesti ympäristötavoitteet huomioivan elementin ajoneuvoverojärjestelmään voi liittää. Henkilöautoliikenteen verorasituksen alueellista jakautumista voi niin ikään luonnehtia ongelmalliseksi, sillä henkilöautoliikenteen verorasitus ei kohtaa suuremmissa väestökeskuksissa asuvia, joilla on mahdollisuus järjestää liikkumisen tarpeensa julkisen liikenteen varaan.

Kun yhtäältä autoverotukseen kohdistuu eurooppaveropoliittisia muutospaineita ja toisaalta ajoneuvoverorasituksen autoverokertymän laskua kompensoiva merkittävä kiristäminen ei ole ympäristö- ja oikeudenmukaisuustavoitteiden näkökulmasta perusteltua, seuraa veronsaajalle fiskaalinen dilemma: miten toteuttaa liikenteen verotukseen kohdistuvia veropoliittisia tavoitteita mahdollisimman laajalti aiheuttamatta merkittävää vajetta verokertymään? Käsitykseni mukaan kysymykseen ei voida antaa mielekästä vastausta yksinomaan henkilöautoliikenteen viitekehyksen puitteissa.

* * *

Tax policy goals in passenger car taxation

The tax policy goals in passenger car taxation in Finland have been subject to a continuing public discussion. The most important goal in car taxation is obviously fiscal. In Finland, passenger cars are subject to several different taxes. Before registration, a specific one-off car tax is levied on imported new and used cars. Compared to the other EC Member States, Finnish car tax rates are quite high, being between 29 and 30 percent of the market price for new cars. In

[45] Puolueiden linjauksista kokoavasti ks. Linnakangas, Edilex 2007 s. 18.

addition to the car tax, passenger cars are also subject to an annual road tax, where the tax burden amounts to EUR 100–130 per annum. Fuel is taxed at tax rates between 58.76–61.41 (euro) cents per litre of gasoline and between 31.94–34.59 cents per litre of diesel. Furthermore, the tax base in value added taxation includes the car tax and the fuel tax. As a whole, the tax revenue from passenger car taxation amounts to nearly 15 percent of all tax revenue in Finland.

In a modern society there are – or at least there should be – also other than simply fiscal goals in passenger car taxation. Firstly, the tax system should be compatible with EC law, especially in relation to the free movement of goods and Article 90 of the EC Treaty concerning discriminatory tax measures. The legislation concerning car taxation was reformed in Finland in 2003, after a judgment by the ECJ in case C-101/00 *Siilin*, where the ECJ held that the Finnish passenger car taxation system was incompatible with Article 90 EC. The reform was indeed a step forward, but after a few years' experience it seems that there still are tax-related obstacles to the free movement of passenger cars between EC Member States. Some of these are rather difficult to solve without making ample corrections to the system as a whole.

Secondly, as the Commission has proposed on several occasions, there should be an environmental incentive in passenger car taxation. The tax burden should be linked to the carbon dioxide emission level of the car and to the actual use of the car in traffic, in order to reduce carbon dioxide emissions in the Member States. It is of course possible to develop the Finnish system – car taxation and annual road taxation – to take account of the CO_2 emission level of passenger cars. Having in mind the Finnish infrastructure, with the long distances to work etc., and the fact that passenger cars only produce about 12 percent of all carbon dioxide emissions in Finland it seems, however, that one cannot expect any significant reduction in CO_2 emissions. Hence the main purpose of the tax system would still be fiscal and it should, therefore, be considered in relation to other taxation goals and principles, especially the ability-to-pay principle.

Under the present tax system, the tax burden relating to imported new and used cars is levied on the people who can afford such cars. The prices of used cars are determined in the used-car market, with the result that there are also cheap cars available. As the annual car tax rates are quite moderate at the moment, it can be argued that the present system takes into account the ability-to-pay principle. However, if the one-off car tax burden is reduced and the resulting tax revenue loss is compensated by raising the annual tax burden – perhaps with tax rates linked to the CO_2 emission level of cars, the significance of the ability-to-pay principle is severely reduced. Given the infrastructure in Finland, this kind of development seems problematic.

The diversion of tax policy goals sets a challenging dilemma to the legislator: How to follow all the relevant policy goals without reducing the tax revenue from passenger car taxation? In the opinion of the author, this question cannot be properly answered without expanding its scope to tax revenue as a whole.

Teemu Lindfors
Assistant Researcher, University of Helsinki

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 kehotuksetta veroilmoitusta. Vaatimus johti kohtuuttomuuksiin. Työskennellessäni 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 elämääni, 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. respiittitutkimuksen[2] ”Tappiontasaus tuloverotuksessa”.[3]

Olen selvittänyt tappioiden vero-ongelmia myöhemminkin eri yhteyksissä.[4] Tappiontasausta 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 pätevöitymisaikaa, 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 jaksotussäännöksiin, 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 -systeemi, 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-tuomioistuin 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 tappiontasausta koskevassa 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 kielto koskemaan myös ns. välillistä omistusta.

Omistajanvaihdossääntelyllä on pyritty estämään tappioita kärsineiden yhteisöjen ja yhtymien 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 yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta oli tarpeen (nykyisin TVL 122.3 §).

Luvan myöntämisoikeus säädettiin 1990-luvun puolivälissä valtiovarainministeriön asemesta *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 yhtymä 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 verovelvollismyönteiseen 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 poikkeusluvan tappion vähentämiseen. Ks. myös yrityssaneeraukseen 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 laskemiaan 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 järkiperäistäminen, 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 jatkumaan osana kansainvälistä monialakonsernia. Verohallitus antoi 10.3.1995 yhtiölle poikkeusluvan tappioiden vähentämiseen. Yhtiön toiminta oli kuitenkin keväällä 1995 tuotannollisen toiminnan siirryttyä samaan konserniin kuuluvalle toiselle yhtiölle 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.

läänkö lupapäätöksestä tehty valitus ennen hallinto-oikeusvaihetta verotuksen oikaisulautakunnassa ja miten valitusajat määräytyvät sekä edellyttääkö näiden asioiden tutkiminen KHO:ssa valitusluvan 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. Sittemmin 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 valituslupahakemuksen[14] 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 lainvoimaisessa[17] 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 asteena 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 käyttölupa-asioissa muun muassa suhteessa verovelvollisen subjektiiviseen oikeuteen on kuitenkin hyvin ongelmallinen.[20] Voidaan kysyä, soveltuuko veroviraston asemaan laaja harkintavalta näin merkittävissä 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 tarkoitetut maksut. Tuon säännöksen mukaan, jos veroilmoitus tai verotus peruutetaan autoverolain 43 §:ssä tarkoitetulla 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, lisensiaatintutkimus 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 tarkoitetusta valtion viranomaisten toiminnastaan perimästä maksusta eikä myöskään kiellon tai määräyksen 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 koskevasta 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 säätämistä 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 ”kesäautoverossa” 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

Sven-Olof Lodin

Viktiga kriterier för en god skattelagstiftning

Viktiga kännetecken på en god lagstiftning

En skatt införs och utformas i allmänhet inte endast för att skaffa staten ytterligare skatteintäkter. Oftast finns också andra motiv. De kan exempelvis vara fördelningspolitiska, på senare tid miljöpolitiska, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga och konsumtionsstyrande, vilket påverkar deras utformning. Härigenom får beskattningen också fler effekter – önskade vid god utformning och oönskade vid brister i utformningen. Globaliseringens följder i form av ökad rörlighet av kapital, människor och företag, ökad konkurrens liksom de finansiella marknadernas allt högre sofistikeringsnivå har också gjort skattelagstiftningen allt känsligare för medborgarnas reaktioner på skatternas gestaltning. Därmed har kraven på lagstiftningens utformning och tekniska kvalitet blivit allt högre för att undvika oönskade effekter.

Även om man bortser från de primära politiska motiven för en skatteåtgärd är det därutöver vissa allmänna kriterier som normalt bör vara uppfyllda för att en skatt skall ge avsedda och även önskvärda effekter i andra viktiga hänseenden. Att döma av många lagstiftningsprodukter är dessa kriterier inte alltid uppfyllda. Skälet härtill förefaller inte så sällan vara bristande insikt om deras betydelse eller för stor brådska i lagstiftningsarbetet – ibland är det dock fråga om ett medvetet bortseende från dem. Då får skatteåtgärden ofta andra icke avsedda och oönskade bieffekter. Det är därför viktigt och till nytta för framtida politiska beslut att lyfta fram vilka dessa allmänna kriterier är, vilka deras effekter är och vilken betydelse de bör tillmätas.

I Sverige har brister i skatternas konstruktion blivit allt påtagligare, varigenom inte avsedda indirekta effekter av skatteåtgärder uppstår. I det följande skall några viktiga kriterier för en god lagstiftning lyftas fram och diskuteras. De kriterier som kommer att behandlas är för det första skattelagstiftningens effektivitet i fråga om primär och sekundär måluppfyllelse. Andra kriterier som behandlas är bl.a. frågan om en skatts legitimitet. För att fungera väl måste lagstiftningen upplevas som legitim av dem som drabbas. Behovet av legitimitet är ett övergripande kriterium och i viss mån summan av andra allmänna kriteriers uppfyllelse. Till sådana mer sekundära kriterier hör frågan om likformighet och neutralitet. En lagstiftning bör vidare vara så enkel som möjligt att tillämpa. Det måste råda balans mellan skatteåtgärdens vikt och de skyldigheter som åläggs skattebetalarna, d.v.s. det bör föreligga proportionalitet. Förutsebarhet och rättssäkerhet är andra viktiga kriterier för en välkonstruerad lagstiftning. Kontrollerbarhet är ett viktigt krav för att en skatteåtgärd i praktiken skall bli likformig och neutral. Det är ett

viktigt demokratiskt krav att en skatt skall vara synlig så att medborgarna kan förstå dess höjd och utformning. Skattens externa effekter i form av bl.a. ”excess burden” bör vara låga. Genom internationaliseringen har kraven på internationell effektivitet och på frånvaro av internationell diskriminering blivit allt viktigare.

För att konkretisera de olika frågeställningarna kommer korta exempel från den svenska skattelagstiftningen att ges på i huvudsak sådana fall där skattelagstiftningen brister i något berört hänseende. Även om genomgången bygger på svenska exempel är förhoppningen att framställningen ändå kan vara av allmänt värde för bedömningen av olika skattelagstiftningars konstruktion och effekter till nytta för det framtida lagstiftningsarbetet också i andra skattesystem.

Effektivitet

Effektivitet är ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning – eller borde i vart fall vara det. Varje skatt skall ha ett uttalat syfte och bör utformas så att den är effektiv med hänsyn till sitt primärmål. Detta är en självklarhet och måste vara uppfyllt för varje skatteåtgärd. Men också en lång rad andra kriterier måste vara uppfyllda för att skatten samhällsekonomiskt skall vara så effektiv som möjligt. En skatt kan vara avsiktligt eller oavsiktligt interventionistisk. Den kan syfta till neutralitet men ändå på grund av sin utformning bli interventionistisk i sina effekter. En dåligt utformad skatt kan till och med vara så ineffektiv att den förorsakar samhällsekonomisk och till och med statsfinansiell förlust. En skatt som förutom att fullfölja sitt primärmål också uppfyller de kriterier som nedan anges torde i allmänhet vara en effektiv skatt.

Skräckexemplet på en interventionistisk skatteåtgärd med dålig måluppfyllelse är nedsättningen av arbetsgivaravgifterna med fem procentenheter av ett företags lönesumma enligt Socialavgiftslagen 2 kap. 28–30 §§ i syfte att uppmuntra företag att öka personalstyrkan, en åtgärd som nu av regeringen föreslagits avskaffad. Den effektiva skattesubventionen är begränsad till högst ca 38 000 kr per arbetsgivare och år, vilket gör att avdraget endast kan stimulera företag med en lönesumma under 800 000 kr till nyanställningar. Ändå gäller avdraget alla arbetsgivare – också kommuner och storföretag, exempelvis Volvo – dock med endast ett avdrag inom en koncern. Totalt kostar avdraget statskassan drygt 4 mdr kr per år, varav mer än hälften går till arbetsgivare för vilka avdraget inte kan ha någon stimulanseffekt. Härigenom begränsas den möjliga måluppfyllelsen till mindre än 50 procent. I vilken utsträckning avdraget har uppmuntrat småföretag till nyanställningar är okänt.

Den nya svenska lagstiftningen för att med olika skattenedsättningar av fordons-, försäljnings- och trängselskatt uppmuntra anskaffning av s.k. miljöbilar och mer miljövänlig drift gäller bl.a. bilar anpassade för etanoldrift. Dessa kan emellertid även köras på bensin. När etanolpriset stigit under år 2006 har det visat sig att etanolförsäljningen gått ner på grund av att allt fler bilister då övergått till att köra sina etanolanpassade bilar på bensin. Därmed har syftet med skattesänkningarna förfelats. Miljömotiverade skatterabatter bör naturligtvis inte ges i sådana fall där en miljövänlig användning inte kan garanteras.

Differentieringen av mervärdesskatten med lägre skatt på livsmedel, vilket förekommer i Sverige liksom i flertalet EU-länder, är som fördelningspolitiskt medel för att stödja låginkomsttagare och barnfamiljer en dyr och ineffektiv subventionsform. Den svenska allmänna mervärdesskattesatsen uppgår till 25 procent, medan skatten på livsmedel är nedsatt till 12 procent. En lång rad utredningar, senast SOU 2006:90 (Mervärdesskatteutredningen, På väg mot en enhetlig mervärdesskatt) visar att man kan uppnå en betydligt bättre måluppfyllelse till lägre kostnad genom direkt riktade bidrag till målgrupperna i stället för genom en differentierad mervärdesskatt. En enhetlig mervärdesskatt i Sverige skulle för att ge oförändrad skatteinkomst kräva en c:a fyra procentenheter lägre allmän mervärdesskattesats, vilket också skulle minska skillnaden mellan svensk och närliggande länders skattesatsnivå, varigenom den skattedrivna gränshandeln skulle minska.

Det finns emellertid även lyckade exempel på interventionistiska skatteåtgärder. I Sverige har vid flera tillfällen, särskilt vid lågkonjunkturer i byggbranschen, senast för 2004–2005 införts en särskild skattereduktion för reparations- och om- och tillbyggnadsarbeten på bostadshus, s.k. ROT-avdrag (lag 2003:752). Skatteminskningen var nu senast 30 procent av kostnaden upp till ett beloppstak som varit olika högt för olika slags bostadshus (för småhus en skatteminskning på högst 10 500 kr). ROT-avdraget har haft två syften, dels att stimulera till byggnadsarbeten på bostäder, dels att öka andelen deklarerade inkomster från ROT-arbeten, som annars ofta utförts svart, d.v.s. utan kvitto och utan upplysning till skattemyndigheten om inkomsten, genom kravet på kvitton för att erhålla skattereduktionen. ROT-avdraget har haft en klart god effekt beträffande både ökad efterfrågan på byggarbetskraft och omvandlingen av svarta inkomster till vita deklarerade inkomster.

Också väl utformade interventionistiska inslag i skattelagstiftningen med samhällsekonomiskt önskvärda effekter kan, om de permanentas, påverka de skattskyldigas förväntningar så att de positiva effekterna vänds till negativa. Ett mycket klart exempel utgjorde de berömda svenska konjunkturinvesteringsfonderna med syfte att stimulera investeringar i lågkonjunkturer och i eftersatta regioner för att härigenom öka tillväxt och utjämna konjunkturförlopp[1]. Investeringsfondslagstiftningen som användes flitigt under 1950–1980-talet innebar i allmänhet att företagen kunde få avdrag med 40 procent av sin vinst om de satte in motsvarande belopp på ett konto hos Riksbanken. Vid nedgång i industrikonjunkturen eller för att stimulera till investeringar i eftersatta områden kunde regeringen förordna om frisläppande av investeringsfonderna (eller ett företags speciella fond) att användas för industriinvesteringar. Ett frisläpp varvid hela det ianspråktagna beloppet fick användas för direktavskrivning var oftast kombinerat med ett investeringsavdrag på 10 procent av investeringskostnaden. Investeringsfondssystemet hade under lång tid god konjunkturpolitisk effekt. Med tiden ledde emellertid förväntningarna på förbilligande fondfrisläpp att företagen uppsköt en allt större del av sina investeringar i avvaktan härpå. Den generella stimulanseffekten upphävdes härigenom och en

[1] För en sammanfattande beskrivning av investeringsfondslagstiftningens utformning och effekter, se Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF), SOU 1989:34, Reformerad Företagsbeskattning, s. 169–175.

allt större del av industriinvesteringarna krävde denna skattesubvention för att över huvud taget komma till stånd. Investeringsfondssystemet kom med tiden därför allt mindre till användning som politiskt instrument och avskaffades slutligen i 1991 års stora skattereform.

Legitimitet

En skatts legitimitet beror på många faktorer och är avgörande för att skatten i längden skall vara samhällsekonomiskt effektiv och medborgarna lojala mot skattesystemet. Skatten måste uppfattas som adekvat av dem som skall bära den och stå i proportion till det ingrepp den innebär. Ju högre skattetrycket är desto bättre måste en skatt vara konstruerad för att uppfattas som legitim och vinna medborgarnas acceptans. En skatt vars syfte på grund av dess konstruktion inte förstås av medborgarna eller som en stor del av de berörda uppfattar som djupt orättvis kan aldrig fungera väl eller vinna legitimitet. Erfarenheterna visar att ju synligare en skatt är desto högre blir kraven på skattens utformning för att uppnå legitimitet. En skatts legitimitet liksom dess effektivitet utgör ett överordnat kriterium som i viss mån kan sägas vara resultatet av i vilken grad andra viktiga kriterier är uppfyllda.

Den skatt som för närvarande i Sverige torde ha lägst legitimitet och acceptans bland skattebetalarna torde vara fastighetsskatten inte bara på grund av dess höjd utan också på grund av dess utformning (Lag om fastighetsskatt, SFS 1984:1052). Även om en fastighetsskatt enligt alla samhällsekonomiska kriterier måste anses som en lämplig och effektiv skatt har det visat sig att den svenska fastighetskatten med en procent av taxeringsvärdet i sin utformning 2006, bl.a. som enbart en statlig skatt utan kommunal anknytning, vilket är vanligt i de flesta länder med fastighetsskatt, saknar legitimitet i stora befolkningsgrupper.

Fram till 1991 var fastighetsbeskattningen av småhus och bostadsrättslägenheter i huvudsak utformad som en skatt på en schablonmässigt beräknad avkastning på det nettokapital som fastigheten representerade. Avkastningen ingick sedan i basen för såväl den kommunala som statliga inkomstbeskattningen. Från början när schablonbeskattningen infördes vid mitten av 1950-talet var avsikten att avkastningsprocenten skulle motsvara en real avkastning eftersom inflationen beaktades genom att nominella värdeförändringar ingick i taxeringsvärdet som var basen för avkastningsberäkningen och förnyades var femte år. Genom ersättandet av den schabloniserade inkomstbeskattningen med en fast skatt på taxeringsvärdet föll anknytningen till en avkastningsbeskattning bort liksom den kommunala anknytningen. Informationsinsatserna för att förklara skattens berättigande har därefter varit svaga eller obefintliga. Med stigande fastighetspriser har fastighetsskatten blivit alltmer betungande, särskilt i storstadsområdena. Detta har medfört att skattesatsen sänkts flera gånger samt att särskilda begränsningsregler införts, som kunnat utnyttjas av allt fler fastighetsägare. Enligt det ändringsförslag som den socialdemokratiska regeringen framlade före 2006 års val, som medförde regeringsskifte, skulle i stort sett endast hushåll med över 880 000 kr i årsinkomst komma att betala full fastighetsskatt. Svårigheterna att få fastighetsskatten förankrad hos fastighetsägarna har emellertid endast

ökat. Fastighetsskattens syfte utöver att vara en bekväm inkomstkälla för staten har inte förståtts. Skatten har också fått allt större statsfinansiell betydelse och skatteintäkten uppgår för närvarande till c:a 25 miljarder kr. Särskilt har det förhållandet att en fastighets värdestegring av medborgarna inte uppfattas medföra någon ökad skattekraft eftersom värdestegringen inte kan utnyttjas av ägaren för betalning av skatt eller på annat sätt har ansetts göra skatten orättmätig. Detsamma gäller följden av systemet att skattekostnadens utveckling för den enskilde fastighetsägaren huvudsakligen styrs av faktorer som ligger utanför dennes möjligheter att påverka.

Den nya borgerliga regeringen avser att i grunden förändra och sänka fastighetsbeskattningen och omvandla den till en kommunal avgift. Att återupprätta en kommunal anknytning torde komma att förbättra skattens legitimitet. Regeringens första åtgärd att begränsa den del av fastighetsskatten som hänför sig till tomtmark till högst 5 000 kr per fastighet innebär främst en avsevärd skattesänkning på den värdefullaste tomtmarken i storstadsområdena och på attraktiva semesterorter. Fördelningspolitiskt innebär detta främst ett gynnande av höginkomsttagare. Risken är därför att den ändringen i längden får svårt att behålla sin legitimitet. Den 3 april 2007 förklarade regeringen att fastighetsskatten redan från 2007 skall ersättas med en ”avgift” på högst 4 500 kr per fastighet. Avgiften skall indirekt tillfalla kommunerna.

Det finns flera viktiga allmänna kriterier som bör vara uppfyllda för att en skatt skall fungera väl med hög effektivitet och legitimitet. I det följande skall några sådana kriterier behandlas.

Enkelhet/proportionalitet

En skatt bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syften och det skall vara praktiskt enkelt att tillämpa den och uppfylla de skyldigheter den ålägger skattebetalare och myndigheter. Ju fler som skatten drabbar desto större betydelse får enkelhetskriteriet. Skattens konstruktion bör avspegla dess syfte för att underlätta förståelsen för skattens existens.

Proportionalitet är ett kriterium som ligger nära kravet på enkelhet. Med proportionalitet förstås balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan (compliance). Skatter med höga fullgörandekostnader blir samhällsekonomiskt ineffektiva. Det betyder att stor vikt måste läggas vid en skatts administrativa utformning.

De stora skatteomläggningar som skedde i Sverige 1991 och även i Finland och Norge vid ungefär samma tidpunkt innebar betydande basbreddningar kombinerade med motsvarande skattesatssänkningar. Dessa basbreddningar skedde i huvudsak för att åstadkomma större likformighet och mindre möjligheter till skatteplanering och annan urgröpning av skattebasen, d.v.s. av andra skäl än förenkling. Effekten blev dock även betydande förenklingar särskilt vad gäller företagsbeskattningen där i stort sett alla särskilda reserveringsmöjligheter och interventionistiska inslag för att höja investeringsviljan avskaffades.

Även införandet av den duala nordiska modellen med en enhetlig proportionell kapitalinkomst och kapitalvinstbeskattning, som i stort sett tog död på all sådan skatteplanering som byggde på omvandling av löpande inkomster till kapitalvinster, innebar mycket kraftiga förenklingar. Dessutom ledde det till ökade skatteinkomster på grund av den ökade likformigheten, som starkt begränsade möjligheterna till skattevinster genom olika s.k. skatteupplägg.

Vinsten av skatteomläggningarnas huvudfilosofi: breda skattebaser och låga skattesatser, var trefaldig: ökad likformighet, ökad enkelhet och ökade skatteinkomster. Men det fanns emellertid också områden där komplexiteten ökade.

De särskilda specialreglerna för fåmansföretagare, som infördes inte bara i Sverige utan även i Finland och Norge på grund av införandet av den nordiska inkomstskattemodellen med dual beskattning, är bland de mest komplicerade regelkomplexen och ligger på eller över gränsen till det oacceptabla. Orsaken härtill är den spänning som uppstått i inkomstbeskattningen genom skillnaden mellan den högre skattebelastningen på arbete och den lägre beskattningen på kapital. Detta duala system i beskattningen har många fördelar, men har förorsakat komplexa regler för fåmansföretagarbeskattningen.

I Finland och Norge har kraftiga marginalskattesänkningar skett och minskat skillnaden i skattebelastning mellan arbets- och kapitalinkomster vilket gjort det möjligt att som i Norge i princip avskaffa de speciella reglerna för fåmansföretagarbeskattningen och som i Finland använda relativt enkla schabloner[2]. I Sverige har någon sänkning av marginalskatten inte skett. Dessutom är arbetsgivar- och egenavgifterna på arbetsinkomster betydligt högre i Sverige än i våra nordiska grannländer. Därför har det svenska systemet med alla sina komplikationer i princip behållits även om vissa lättnader införts.

Samtidigt som reglerna (Inkomstskattelagen kap. 56–57) fortfarande är svårförståeliga och komplicerade har genom den senaste svenska reformen av reglerna för fåmansföretagarbeskattningen fullgörandebördan reducerats betydligt, genom att de flesta uppgifter för inkomstskattedeklarationen i framtiden kommer att bygga på uppgifter angivna i föregående års deklaration, varigenom Skatteverket kommer att kunna förtrycka uppgifterna och göra de beräkningar av företagarens utrymme för kapitalinkomstbeskattad utdelning och kapitalvinst som uppgifterna bildar basen för.

Sammantaget är dock regelsystemet för fåmansföretagarbeskattningen fortfarande närmast oacceptabelt komplicerat. För en verklig förenkling torde en betydande minskning av skillnaden mellan å ena sidan skatte- och avgiftsbelastningen på arbetsinkomster på som högst drygt 67 procent och å andra sidan den kombinerade skattebelastningen på bolagsvinster och aktieutdelningar och aktievinster på 42 procent vara nödvändig.

---

[2] För de finska och tidigare norska och svenska systemen för fåmansföretagarbeskattning, se *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Årbok för nordisk skatteforskning 2004, Beskattning av småföretag.* För en beskrivning av den svenska småföretagsbeskattningens utveckling och av den betydande ändring i fåmansföretagarbeskattningen som 2005 års reform medförde, se *Lodin, S-O: Femton år med 3:12-reglerna, några principiella synpunkter, Festskrift till Nils Mattsson, 2005, s. 209–237*, och *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv, Skattenytt 2005, s. 417–433.*

Förutsebarhet och rättssäkerhet

Det är ett rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar, så att de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt handlande. Förutsebarhet är en viktig faktor för att en skatt skall upplevas som legitim. Om en skatt brister i förutsebarhet blir effekten att medborgarna avstår från handlande när skattekonsekvenserna är osäkra. Förutsebarhet kräver en klar lagstiftning utan stora områden som kan förorsaka tolkningssvårigheter eller inslag av bedömningsfrågor. Dessutom krävs en förutsebar praktisk tillämpning av myndigheter och domstolar fri från godtycke. Den samhällsekonomiska kostnaden för osäkerhet och oförutsebarhet också i form av bristande lojalitet mot systemet kan vara stor.

Den s.k. Lex Uggla (Förmögenhetsskattelagen 14 § 1 st.), benämnd efter en välkänd artists skatteproblem, som rör förmögenhetsbeskattningen av överskottskapital i fåmansbolag, är ett exempel på lagstiftning där osäkerheten blivit alltför stor. Enligt den svenska förmögenhetsskattelagen är arbetande kapital i näringsverksamhet undantaget från förmögenhetsskatt. Sådant kapital som inte behövs för företagets drift eller expansion förmögenhetsbeskattades däremot fram till år 2007. Avsikten med denna regel torde från början ha varit att förhindra att företagare för att undgå förmögenhetsbeskattning av privat kapital skulle sätta in onödigt stort kapital i sina bolag. Lagstiftningens utformning var dock sådan att också fonderade vinstmedel omfattades. I vad mån fonderade vinster behövs för företagets utveckling beror egentligen helt på företagarens planer för framtiden, såväl kort- som långsiktigt, medan skattemyndigheten egentligen inte kan ha någon underbyggd uppfattning om annat än det mycket kortsiktiga behovet. I praktiken har det visat sig att utfallet av bedömningen av kapitalbehovet har blivit beroende av Skatteverkets på allmänna kriterier byggda bedömningar av varje undersökt företags kortsiktiga kapitalbehov för sin verksamhet vilket lett till ett stort antal tvister, där dessa allmänna kriterier visat sig ge oväntade och svårförutsebara resultat. Lagstiftningens utformning har således förorsakat dålig förutsebarhet och därmed betydande rättsosäkerhet, som i sin tur lett till att regeringen beslöt redan hösten 2006 avskaffa Lex Uggla från år 2007.

Kontrollerbarhet

En skatt skall vara lätt att kontrollera och svår att undgå. Om många kan undgå en skatt har detta inte enbart statsfinansiella effekter. Skattemoral och lojalitet mot systemet skadas också mer generellt och skattesystemet förlorar i legitimitet. Därför kan det vara berättigat att från skattskyldighet undanta sådana inkomster som principiellt borde vara skattepliktiga men som är svårkontrollerade. I Sverige har detta skett endast i mycket liten omfattning (inkomst under 5 000 kr av bär-, svamp- och kottplockning).

Speciellt den del av tjänstesektorn som vänder sig till privatpersoner är svårkontrollerbar. Särskilda kontrollregler och schablonbeskattningssystem för exempelvis restauranger, frisersalonger och taxirörelser har flera gånger föreslagits men aldrig genomförts. Också skattefrihet

för mindre tjänsteinkomster av olika slag särskilt vid tjänster mellan privatpersoner har nyligen föreslagits av Skatteverket[3]. Där redogörs också för existerande undantagslagstiftning i vissa andra länder. Det ovan berörda systemet med s.k. ROT-avdrag skall också ses som ett försök att komma till rätta med svartarbete inom denna del av byggsektorn.

Borttagandet år 2005 av arvs- och gåvobeskattningen i Sverige försvårar den redan svårkontrollerade förmögenhetsskatten genom att de verkliga ägandeförhållandena och gåvoströmmarna inte längre kan kontrolleras fullt ut. Så kan exempelvis inom en familj förmögenhetsskattebelastningen minimeras genom formella överföringar av kapitaltillgångar mellan familjemedlemmar. I några fall har kontrollsvårigheterna medfört faktisk skattefrihet. Kontrollsvårigheter att avgöra vart en upplåning, oftast med fastighet eller värdepapper som säkerhet, bör hänföras har medfört att en allmän ränteavdragsrätt bibehållits även för konsumtionslån, trots att endast sådana räntekostnader som kan hänföras till en förvärvskälla, inklusive egen bostad, principiellt borde vara avdragsgilla.

Likformighet och neutralitet

I en likformig beskattning skall lika behandla lika. Detta gäller inte bara av rättssäkerhetsskäl. Om skatten kan undgås genom annat likartat handlande – om inte den styrande effekten är dess syfte – får skatten snedvridande effekter som ofta skadar samhällsekonomin genom att ekonomiskt mindre effektiva handlingsvägar väljs. Ofta påverkas även prisbildning och investeringsbeteende.

Det är i allmänhet samhällsekonomiskt effektivast att skattesystemet är neutralt mellan olika handlingsalternativ. Skattesystemet får inte ha till effekt att skatteminimering blir viktigare än vinst/inkomstmaximering, vilket den svenska inkomstbeskattningen före 1991 ofta ledde till. Generella regler främjar ofta neutralitet och likformighet, medan specialregler medför olikbehandling och snedvridningar. Breda skattebaser med låg skattesats är normalt att föredra framför smala skattebaser med hög skattesats.

Den hittillsvarande svenska förmögenhetsskattens utformning uppvisar en mångfald olikformigheter och horisontella orättvisor. Exempel härpå är den nollskatt för större delen av de förmögenheter som tillhör landets rikaste personer, nollskatt för investeringar i andras boende, men beskattning av investeringar i eget boende, undantaget från skatt för investeringar i gods, gårdar och skog, beskattning av f.d. A-listenoterade aktier och skattefrihet för f.d. O-listenoterade och det nyinförda undantaget från skatten, kapitalpensionsförsäkringar, som 2005–2006 var den populäraste livförsäkringsformen med premiebetalningar på nära 50 miljarder kr[4].

---

[3] *Skatteverket, Svartköp och svartjobb i Sverige, Rapport 2007:1.*

[4] Enligt förslag från regeringen den 1 februari 2007 föreslås dock att kapitalpensionsförsäkringens specialregler med omedelbar verkan avskaffas för premier inbetalda från den 2 februari. Beslutet skall ses mot bakgrund av EG-domstolens dom den 30 januari (C-150/04) som underkänt de danska reglerna om avdrag för pensionsförsäkringspremier, vilka utesluter betalningar till utländska försäkringsgivare från avdragsrätt, såsom stridande mot EG-fördragets regler om fri rörlighet. Det svenska regelsystemet för pensionsförsäkringsbeskattning liknar mycket det danska sys-

Detta är endast några av de värsta olikformigheterna. Många fler finns. Egentligen borde en så illa utformad skatt vara otänkbar i en rättsstat.

Olikbehandlingen har också lett till att privatpersoners investeringsbeteende snedvridits mot förmögenhetsskattefria områden. Dessutom har den lett till ett betydande utflöde särskilt av riskvilligt kapital från Sverige, dels genom förmögna svenskars – främst företagares – utflyttning för att undgå den svenska förmögenhetsskatten dels genom att kapital undanhållits från beskattning genom överföringar till lågskatteländer, där svenska skattemyndigheter saknar kontrollmöjligheter. Genom sina många olikformigheter och undantag har förmögenhetsskatten påverkat både efterfrågan och prisbildning på förmögenhetsskattebefriad egendom och leder till betydande felallokeringar av kapital med allvarliga samhällsekonomiska effekter som följd. I sin nuvarande form bör därför förmögenhetsskatten snarast avvecklas. Inom EU är det förutom Sverige i stort sett endast Norge som fortfarande har kvar förmögenhetsskatten fast på en betydligt lägre nivå. Den franska skatten är begränsad till mycket stora förmögenheter. Även ur internationellt perspektiv har därför den svenska förmögenhetsskatten framstått som mycket udda. I en artikel den 28 mars förklarade partiledarna i regeringen att regeringen kommer att i vårpropositionen förslå att fömögenhetsskatten avskaffas redan med verkan från år 2007.

Synlighet

Att en skatt skall ha hög synlighet, så att medborgarna är medvetna om skattebelastningens höjd och utformning anses vara mycket viktigt ur demokratisk synvinkel. Ändå har en helt dominerande del av det svenska skattesystemet låg synlighet. Av den svenska offentliga sektorns totala skatteintäkter år 2007[5] på 1447 miljarder kr tillhör nära 1300 miljarder gruppen skatter med begränsad eller låg synlighet. Så är förmodligen en majoritet av medborgarna inte medveten om hur högt det verkliga skatteuttaget på arbete är. Den enskilde arbetstagaren får aldrig någon uppgift om beloppet av de arbetsgivaravgifter på ca 32 procent som uttas på inkomsten (407 miljarder kr). Inte heller får arbetstagaren någon riktig känsla för hur mycket inkomstskatt som tas ut på hans/hennes arbete (885 miljarder kr), då det endast är nettot efter källskatt som han/hon får i sin hand och upplever som sin inkomst. Ännu sämre är uppfattningen om vad som därav utgör statlig inkomstskatt respektive kommunal skatt. Endast i samband med

temet (Inkomstskattelagen kap. 58). För att räknas som pensionsförsäkring skall en försäkring ha tecknats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige. Därmed medges avdrag endast för premier inbetalda till sådan försäkringsgivare. I anledning av EG-domstolens ställningstagande har den svenska regeringen dock nu föreslagit att pensionsförsäkringar skall kunna tecknas också i försäkringsrörelse bedriven inom EES-området. Samtidigt har man med omedelbar verkan föreslagit avskaffande av kapitalpensionsförsäkringen, en försäkringsform, som utgör en hybrid mellan kapital- och pensionsförsäkring och som infördes i ett försök att mildra effekterna av EG-domstolens dom från 2004 (C-422/01) där domstolen underkände liknande regler för tjänstepensionsförsäkringsformen och undvika ytterligare ändringar av pensionsförsäkringsbeskattningen. Då detta nu misslyckats och Sverige tvingas öppna också för pensionsförsäkringar tecknade inom EES-området, har kapitalpensionsförsäkringen förlorat sin betydelse för lagstiftaren och avskaffas därför trots dess popularitet.

[5] Se proposition 2006/07:1.

den årliga taxeringen, när skattebetalaren undertecknar sin deklaration får denne en översikt av hur mycket inkomstskatt som utgår på inkomsten och om dess fördelning – dock ingen information om fördelningen mellan lokal kommunal skatt och landstingsskatt. Om skyldigheten att underteckna deklarationen avskaffas, såsom föreslås av Skatteverket, blir i praktiken skatternas synlighet ännu mindre. Likaså är mervärdesskatten (282 miljarder kr) liksom flertalet indirekta skatter inräknad i varans konsumentpris, vilket minskar medvetenheten om skattens höjd. I många andra länder, särskilt utanför EU, är konsumtionsskatten inte inräknad i det angivna priset utan läggs på vid betalningen. Härmed blir skatten synligare.

Samtidigt förefaller det vara så att klart synliga skatter, som fastighetsskatt och fordonsskatt, vilka erläggs eller fastställs separat, har svårare att vinna legitimitet och lättare upplevs som orättfärdiga än mindre synliga skatter. Skatter med hög synlighet upplevs uppenbarligen som högre än skatter med låg synlighet. Det betyder också i praktiken att en väl synlig skatt måste vara bättre motiverad än en skatt med låg synlighet för att få allmän acceptans. Denna motsättning mellan synliga och osynliga skatter och mellan demokratiska öppenhetskrav och effektivitet utgör vid högt skattetryck ett svårt dilemma för skattelagstiftaren. En kartläggning av synlighetens betydelse för legitimitet och acceptans är angelägen med hänsyn till att så stor del av våra skatter har låg synlighet.

Låg excess burden

En skatt och den överföring från privat till offentlig sektor av såväl inkomster som utgifter medför i sig oftast en s.k. excess burden, d.v.s. samhällsekonomisk extrakostnad eller överbelastning, som varierar beroende på skattens utformning. Det sätt på vilket ett belopp genom beskattning överförs från den privata sfären till den offentliga sektorn för offentlig i stället för privat användning medför mindre eller större samhällsekonomiska kostnader i form av effektivitetsförluster. Den samhällsekonomiska kostnaden varierar också beroende på de offentliga utgifternas natur. Lägst är den samhällsekonomiska extrakostnaden om skatten används till uppbyggnad av publik infrastruktur i den beskattade sektorn – här kan den t.o.m. under vissa förhållanden förvandlas till en vinst – och högst om skatteinkomsten används till att täcka transfereringar. En skatt bör utformas så att den inte indirekt förorsakar höga samhällsekonomiska kostnader som inte funnits om inte skatten funnits. På samma sätt bör man vara försiktig med att med offentliga medel täcka kostnader som likaväl kan täckas med privata medel. Sådan offentlig konsumtion minskar välfärdseffekten.

Den begränsade forskning som finns på området visar att denna nackdel är betydligt större i exempelvis den progressiva inkomstbeskattningen än i mervärdesskatten**.** Enligt en studie av Ingemar Hansson[6] medför mervärdesskatten en samhällsekonomisk marginalkostnad som va-

[6] Hansson, Ingemar: Marginal Cost of Public Funds for Different Tax Instruments and Government Expenditures, Scandinavian Journal of Economics 86 (2) p. 115–130, 1984.

rierar mellan endast skattebeloppet vid infrastrukturinvesteringar till en marginalkostnad på dubbla skattebeloppet då skattebeloppet används till transfereringar. I Hanssons modell kan ett progressivt inkomstskattesystem med hög marginalskatt på arbete medföra en samhällsekonomisk marginalkostnad på upp till sju gånger det indragna skattebeloppet.

Internationell effektivitet

Tidigare kunde skattesystemen utformas inom ramen för en sluten ekonomi. Så är inte längre fallet. Internationell skattekonkurrens är idag en viktig faktor att beakta i två olika hänseenden. Skattebasers rörlighet har blivit en viktig faktor att beakta. För det första bör en skatt inte få till effekt att exempelvis arbetstillfällen, investeringar, sparande eller konsumtion drivs utomlands, d.v.s. skattekostnaden för inhemsk aktivitet bör inte vara högre än för konkurrerande utländsk aktivitet.

Olika delar av skattesystemet berörs i varierande grad av globaliseringens och den internationella konkurrensens nya villkor. Exempelvis var övergången till mervärdesskatt som en export- och importneutral konsumtionsskatt en nödvändighet för den höjning av skattenivån i konsumtionsbeskattningen som skett under de senaste 40 åren. Likaså kan de stora inkomstskatteomläggningarna i Norden i början av 1990-talet med drastiska sänkningar av den formella skattesatsnivån också ses som en anpassning till den internationella situationen.

Men det finns fortfarande exempel på internationellt illa anpassad skattelagstiftning. Den svenska förmögenhetsskatten i en för övrigt nästan förmögenhetsskattefri omvärld framstår som en internationellt illa anpassad skatt som medfört ett samhällsekonomiskt skadligt utflöde av kapital.

Beskattningen får heller inte utformas så att internationella aktiviteter hindras eller diskrimineras i strid med Sveriges internationella åtaganden, exempelvis inom EU. Flera inslag i det svenska skattesystemet har visat sig stå i strid med EG-fördraget. Exempelvis har som nämnts de svenska reglerna för tjänstepensionspensionsförsäkringar i målet Skandia och Ramstedt (C-422/02) ansetts strida mot principen om kapitalets fria rörlighet. Det svenska undantaget i 53 kap. 6–8 §§ lagen om statlig inkomstskatt rörande underprisöverlåtelser till utländsk juridisk person har av EG-domstolen i det s.k. X och Y-målet (X och Y, C-436/00) ansetts strida mot den fria etableringsrätten på grund av dess generella karaktär i stället för att endast riktas mot skatteflyktstransaktioner. Trots EG-domstolens utslag står denna bestämmelse fortfarande kvar men utan att tillämpas. När det gäller den svenska s.k. CFC-lagstiftningen, som är mycket allmänt utformad, synes lagstiftningen medvetet ha införts trots att det var uppenbart att dess utformning skulle strida mot principen om den fria etableringsrätten, vilket också bekräftats av EG-domstolens utslag i Cadbury Sweppes-målet (C-196/04), som visserligen inte rörde svensk utan engelsk rätt.

Den svenska lagstiftaren har visat sig anmärkningsvärt långsam med att anpassa lagstiftningen till E-domstolens tillämpning av EG-fördragets fyra friheter. Regeringen har dock nyli-

gen visat en glädjande förbättring. EG-domstolen har i målet Commission v. Sweden (C-104/06) så sent som den 19 januari 2007 underkänt att den svenska regeln för uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av egen bostad endast gäller om ersättningsbostaden är belägen i Sverige. Här har dock den svenska regeringen agerat snabbt. Förslag om utvidgning av regeln till att omfatta även ersättningsbostäder inom hela EU förelåg redan innan EG-domstolens dom meddelades. Likaså har regeringen närmast blixtsnabbt föreslagit en anpassning av de svenska reglerna för beskattning av pensionsförsäkringar i anledning av EG-domstolens ovan nämnda dom den 30 januari 2007 rörande de likartade danska reglerna på området.

Avslutande synpunkter

Ovan har gjorts en genomgång av ett antal viktiga kriterier för en väl fungerande skattelagstiftning. Exemplen visar att även mycket moderna lagstiftningsprodukter innehåller allvarliga brister i flera hänseenden. Lagstiftarens medvetenhet om dessa kvalitetskriteriers vikt förefaller vara låg. Detta är desto allvarligare då dessa kriteriers uppfyllande har extra stor vikt vid de höga skattenivåer som förekommer främst i Sverige men också i övriga nordiska länder. För att lagstiftaren skall kunna behålla skattesystemens legitimitet och medborgarnas lojalitet mot systemen är en bättring nödvändig. För en bättring krävs inte bara att lagstiftaren i högre grad uppmärksammar problemen. Det måste också ses som en viktig uppgift för särskilt den skatterättsliga forskningen, men också för ekonomisk forskning och andra samhällsvetenskapliga forskningsområden, som t.ex. statsvetenskap och sociologi, att mer systematiskt från sina olika utgångspunkter undersöka i vilken mån skattelagstiftningen uppfyller viktiga kvalitetskriterier och slå larm när brister upptäcks. Vetenskapens uppgift blir här att sätta press på lagstiftaren för att höja lagstiftningskvaliteten och därigenom förbättra inte bara skattesystemets funktion utan hela samhällets funktion.

* * *

Important criteria for well designed tax legislation

In general, a tax is introduced and designed not only in order to produce more revenue to the state. Most often also other motives exist. These motives may be to achieve redistribution of income, to improve the environment, or to affect consumption, employment or economic development. Thus, taxation will lead to several effects – desirable when the tax is well designed and undesirable when the tax is poorly designed. Globalisation, increased international competition, mobility of capital, people and businesses and the sophistication of modern capital markets have also made tax legislation and its design more exposed to reactions from taxpayers and markets. This means that the demand for high-quality legislative products has increased, in order to avoid undesirable effects.

Moreover, if one leaves the primary political motives of a tax measure aside, there are normally also other important criteria that must be satisfied in order to achieve a tax with intend-

ed and desirable effects. However, one can find numerous examples of tax legislation not fulfilling these criteria. Often the reason behind this fact is ignorance of the importance of these criteria or haste in the legislative process. Sometimes, however, the reason seems to be deliberate disregard. The effects of the legislation will then be unintended and undesirable. For these reasons it is important, also for the benefit of future tax legislation, to throw light upon these criteria and to discuss their effects and importance.

In Sweden, deficiencies in the technical design of tax legislation have become more frequent, which has led to unintended secondary effects. The author discusses certain important criteria which have to be satisfied in order to have a well functioning tax legislation. The paper is built on Swedish experiences and illustrated with Swedish examples. However, these experiences can probably be of value also for other countries and for further study of the questions involved.

Efficiency

The first criterion to be discussed is efficiency, with regard to the primary and secondary objectives of the law. All tax legislation should have a clear goal and *ratio legis*, easy for the taxpayers to understand and designed to function efficiently with regard to its main objectives. This should be self-evident. However, it is easy to find tax legislation not functioning efficiently with regard to its objectives. Unintended secondary effects are rather common. One can identify taxes that are so badly designed that they lead to distortion and negative effects on the whole economy and even on the level of total tax revenue. The current Swedish net wealth tax seems to have such effects.

A tax may intentionally, or worse, unintentionally, have distorting effects on the behaviour of the taxpayers or on markets and the economy. Eventually, a tax with the objective of intervention can become inefficient because the taxpayers and markets adjust their behaviour too much to its effects. A good example of the latter are the famous Swedish investment funds between the 1950s and the 1990s.

Legitimacy

In order to function well a tax also must be regarded as legitimate by the taxpayers. Legitimacy is a must for gaining taxpayers' loyalty to the tax system and for its efficiency. The tax must be regarded as adequate and appropriate by the taxpayers liable to pay it and proportionate to the infringement it causes. The higher the tax pressure, the better must the design of the tax system be for it to be accepted by the taxpayers and gain legitimacy. The need of legitimacy is an overriding criterion and it to some extent sums up how the other quality criteria have been satisfied.

Equality and neutrality

Equality – equals should be treated equally – and neutrality are among the most important criteria, as are predictability and the rule of law. This is not only a question of fairness. If a tax on a certain kind of transaction can be avoided by using a similar but a formally different type of transaction, the tax will have distorting effects, often hurting the economy because it leads to less efficient ways of economic behaviour. Often, also market prices and investment decisions will be influenced by differences in tax effects. With regard to the general effects on the economy, tax neutrality between different ways of economic behaviour is the most efficient policy choice. The tax system should not lead to tax minimisation becoming more important than

income maximisation. This was the case with the Swedish income tax system with its high marginal tax rates and narrow tax bases before the 1991 tax reform.

Predictability and the rule of law

A close link exists between equality and neutrality and the possibility to predict the tax effects of economic action. Predictability is an important condition for legitimacy and the taxpayers' loyalty to the tax system. If effects are difficult to predict, economic uncertainty will make taxpayers abstain from action. This will hurt economic efficiency. In order to achieve predictability, the legislation should not cause interpretation problems and it should allow for personal valuations. Moreover, the application of the law by the authorities and courts must also have a high degree of predictability.

Simplicity and proportionality

The law should be as simple as possible – not only to be understood but also to facilitate its practical application. There must also be a balance between the importance of the tax measure and the obligations of the taxpayer. Thus, proportionality is an important criterion. The more taxpayers that are affected by a tax, the more important do simplicity and proportionality become. A tax should be so designed that it also reflects its political objectives, so as to facilitate it being understood. Taxes giving rise to high compliance costs are less efficient and hurt the economy.

Control

A tax law cannot achieve uniform application and fairness unless it is easy to control and difficult to evade. A tax easy to evade will weaken the general acceptance of the system.

Transparency

It is an important democratic principle that a tax should be transparent so as to make it possible for the taxpayers to grasp the burden it places on them, as well as understand its construction and *ratio legis*. It is generally the case that visible taxes are not as easily accepted by the taxpayers than less visible taxes. Transparent taxes are perceived as higher than taxes with low transparency. This means that a visible tax needs to be better motivated than a less visible tax. In a democratic society a conflict ensues between the need for transparency and the effectiveness of taxation, especially in societies with high tax levels. If one looks at the Swedish tax system it is clear that effectiveness has been more important than transparency. Most Swedish taxes, representing the bulk of tax revenue, have a low degree of transparency. Employees are provided with no information on the amount of social security fees (32 per cent) that the employer must pay in addition to the gross salary. A very efficient system of taxation at source leads to the employees taking note only of their net (after-tax) income. Most consumption taxes, including VAT, are incorporated into consumer prices.

Excess burden

The transfer of income and costs from the private sector to the public sector often causes an excess burden, i.e., extra costs for the economy in the form of efficiency losses. It is important

to limit this excess burden. Generally, income taxes result in a higher excess burden than consumption taxes. Taxes with high marginal rates and, especially, progressive taxes cause higher costs. This also means that highly redistributive taxes cause a very high excess burden compared to taxes with only revenue objectives.

International efficiency

Globalisation and internationalisation have led to higher demands on international effectiveness and absence of international discrimination. International tax competition has become an important factor in the design of tax systems. The mobility of tax bases has increased. Tax costs on activities within a country ought not to be higher than on competing foreign activities in order not to cause loss of labour opportunities, investment, etc. The effects of internationalisation vary between the different parts of the tax system. The change of consumption taxation from classical turnover taxation to value added taxation, neutral with regard to exports and imports, was to a great extent caused by the effects of international competition. Also the great tax reforms in the Nordic countries in the beginning of the 1990s, including large cuts in tax rates combined with the broadening of tax bases, can be seen as an adjustment to the new international situation. Today, the main problem for governments seems to be to adjust their tax systems to the EC Treaty and its principles of free movement and non-discrimination.

Conclusions

The author discusses the extent to which especially the Swedish tax legislation adheres to these criteria. The examples show that even a very modern tax legislation can contain serious shortcomings. In the legislative process, the lawmakers' awareness of the importance of the criteria often seems to have been low. To be able to maintain the legitimacy of the tax system and the taxpayers' loyalty, improvements in the adherence to these criteria are necessary. It is also important that researchers observe the problems, try to quantify them, and blow the whistle when it appears that important quality criteria are not being taken into account by the legislator. Such research must be a constant reminder for legislators in order to improve not only the quality of the tax legislation and the functioning of the tax system, but also the functioning of the economy and of the society as a whole.

Sven-Olof Lodin
Professor Emeritus

Pauli K. Mattila

Varojen arvostamista koskevan verolainsäädännön uudistaminen

Tausta uudelle laille

Pääministeri *Matti Vanhasen* hallitus päätti yllättäen tulopoliittisen kokonaisratkaisun yhteydessä marraskuussa 2004, että Suomi luopuu varallisuusverosta vuonna 2006. Luopuminen merkitsi sitä, että varallisuusverolaki (VVL) kumottiin kokonaisuudessaan. Kumoamista koskeva hallituksen esitys (144/2005) annettiin eduskunnalle 7.10.2005, ja laki tuli voimaan 1.1.2006 (lakipaketti säädöskokoelmat nrot 1141–1154/2005). VVL:n kumoamisella oli laajat heijastusvaikutukset muihin veromuotoihin. VVL oli sisältänyt verotuksessa yleisesti käytössä olleet varojen ja velkojen arvostamista koskevat säännökset. Muut veromuodot olivat pääosin lainanneet arvostamista koskevat periaatteensa laajasti juuri VVL:sta. Tämä perustui joko suoraan viittausnormiin tai vuosien mittaan vakiintuneeseen käytäntöön.

VVL:n arvostamista koskevat periaatteet olivat olleet suoraan voimassa *kiinteistöverotuksessa.* Samanlainen kytkentä oli vallinnut *tuloverotuksessa* jaettaessa yritystulo ja osinkotulo pääoma- ja ansiotulo-osuuksiin. Pohjana oli käytetty yrityksen nettovarallisuutta sellaisena kuin se oli laskettu VVL:n ja sen nojalla annettujen alemmanasteisten normistojen perusteella. *Perintö- ja lahjaverotuksen* sukupolvenvaihdoksen verohuojennuksen laskenta oli niin ikään perustunut välittömästi VVL:n normiston käyttöön.

Käytännössä VVL:n mukaiset arvot oli jouduttu usein muulloinkin ottamaan verotuksen pohjaksi, vaikka tähän nimenomaan velvoittavaa normia ei ollut olemassa. Varallisuusverotusarvo oli saatettu katsoa muun selvityksen puuttuessa käyväksi arvoksi. Varallisuusverotuksessa kertyneillä tiedoilla oli käyttöä varallisuusverotuksen ulkopuolella kontrollitiedostona. Varallisuutta koskevilla tiedoilla oli myös laajaa yhteiskunnallista mielenkiintoa.

VVL:n kumoamisen yhteydessä oli täytettävä lainsäädännöllinen aukko, joka syntyi edellä mainituista syistä. Aukko täytettiin *lailla varojen arvostamisesta verotuksessa* (ArvL, 22.12.2005/1142). Muutoksia tehtiin myös perintö- ja lahjaverolakiin (PerVL), tuloverolakiin (TVL) sekä lukuisiin muihin lakeihin.

VVL oli ollut laki, johon oli sisältynyt kattavasti erilaisten varojen ja velkojen arvostamista koskevat säännökset. Uusi arvostamislaki ei ole tässä suhteessa yhtä täydellinen. Siihen otettiin säännökset vain sellaisten varojen ja velkojen arvostamisesta, joilla on selvä konkreettinen yhtymäkohta tiettyyn nimettyyn verotukseen. Uudessa arvostamislaissa säädelläänkin vain tilanteet, joissa on kysymys:

1. *yrityksen ja maatalouden nettovarallisuudesta* tuloverotuksessa
2. *kiinteistöjen verotusarvoista* kiinteistöverotuksessa
3. *sukupolvenvaihdoksen* verotuksesta.

VVL:iin ja valtiovarainministeriön liikeosakkeen verotusarvon perusteista antamaan asetukseen (25.1.2001/52) sisältyvät säännökset otettiin *pääasiallisesti sellaisinaan* uuteen lakiin, eikä arvostamisperusteisiin tullut periaatteellisia muutoksia. Joissakin yksityiskohdissa varojen arvostaminen muuttui kuitenkin tavalla, joka voi kiristää osingon ja yritystulon verotusta. TVL:iin sisältyvät nettovarallisuuden määrittämistä koskevat säännökset siirrettiin niin ikään tarpeellisilta osin arvostamislakiin. TVL:iin jäivät säännökset, jotka koskevat vain tiettyjä yrityksen omistajia (osakastaholla tehtävät vähennykset). Perintö- ja lahjaverolakiin otettiin omat itsenäiset arvostamissäännökset ja tarkistettiin sukupolvenvaihdoshuojennusta koskeva viittaussäännös koskemaan arvostamislakia.

Arvostamislaki tuli voimaan 1.1.2006. Lain soveltamisesta tuloverotuksessa (nettovarallisuus), kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa säädettiin erikseen näiden muutoslakien voimaantulosäännöksissä. Uutta lakia jouduttiin tarkistamaan jo vuoden 2006 lopulla säädetyllä muutoslailla (HE 117/2006 ja L 966/2006). Tarkistamisen kohteena olivat yhtiöitetyt kiinteistöt yritysten nettovarallisuutta määritettäessä.

Arvostamislaissa on 6 lukua ja 33 pykälää. Luvut ovat:

1 luku: Yleiset säännökset (1 §)
2 luku: Osakeyhtiön nettovarallisuus ja osakkeen matemaattinen arvo (2–14 §)
3 luku: Muun yrityksen elinkeinotoiminnan nettovarallisuus ja sen arvo (15–18 §)
4 luku: Muun yrityksen maatalouden nettovarallisuus ja sen arvo (19–27 §)
5 luku: Kiinteistön verotusarvo (28–32 §)
6 luku: Voimaantulo (33 §).

Osakeyhtiön nettovarallisuus ja osakkeen matemaattinen arvo

Osakeyhtiön nettovarallisuus ja siihen perustuva osakkeen matemaattinen arvo on tarpeen noteeraamattoman yhtiön osakkeelle jaetun osingon verottamisessa (TVL 33b §). Verovapaa osinko on 9 prosenttia osakkeen matemaattisesta arvosta, kuitenkin osakaskohtaisesti enintään 90 000 euroa vuodessa. Tällöin on laskettu yhteen osingot kaikista noteeraamattomista yhtiöistä. Jos verovelvollisella on osinkotuloja vain yhdestä yhtiöstä, 90 000 euron raja tulee vastaan osakkeiden yhteenlasketun matemaattisen arvon ylittäessä miljoona euroa. Nettovarallisuudella on kuitenkin merkitystä myös näissä tilanteissa, koska rajan ylittävä osinko säilyy 9 prosentin säännön sisällä pääomatulona (70 %). Ansiotulona verottava osinko (70 %) koskee tilanteita, joissa on ylitetty 9 prosentin raja. Täten myös uusi osinkoverojärjestelmä kannustaa yhtiöitä lisäämään nettovarallisuutta.

Säännökset matemaattisen arvon laskennasta sisältyvät arvostamislain 2 lukuun. Noteeraamattoman yhtiön osakkeen matemaattinen arvo lasketaan vanhaan tapaan yhtiön *verovuotta*

edeltävän vuoden tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovarallisuuden perusteella. Varojen ja velkojen määrittely tapahtuu uuden lain mukaan jokseenkin samalla tavalla kuin VVL:n aikaan.

Velkana pidetään ArvL 2.3 §:n mukaan taseen vastattaviin vieraaseen pääoman merkittyjä eriä. Erikseen on vielä selvennetty, että velkana pidetään myös pääomalainaa silloin, kun se on taloudelliselta luonteeltaan vierasta pääomaa. ArvL 2.4 §:n mukaan velkana ei pidetä kirjanpitolain (KPL) 5 luvun 18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja. Vastaavasti varoina ei pidetä saman lainkohdan mukaisia laskennallisia verosaamisia. Sen sijaan velkana ja varoina pidetään suoriteperiaatetta vastaavalla tavalla kirjattuja veroja ja verosaamisia. Velat arvostetaan ArvL 8 §:n mukaan pääsääntöisesti niiden nimellisarvoon. Ulkomaanrahan määräiset velat arvostetaan KPL 5 luvun 3 §:ssä tarkoitetulla tavalla (tilinpäätöspäivän kurssi).

Varoina pidetään ArvL 2.2 §:n mukaan yhtiön käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuutta sekä muuta sellaista omaisuutta ja sellaisia pitkävaikutteisia menoja, joilla on varallisuusarvoa. Muulla sellaisella omaisuudella tarkoitetaan varallisuuseriä, jotka kuuluvat muuhun kuin elinkeinotoiminnan (EVL) tulolähteeseen. Oikeus- ja verotuskäytäntö ei ole täysin yksiselitteinen sen suhteen, milloin pitkävaikutteisilla aktivoiduilla menoilla on varallisuusarvoa ja milloin ei. Merkitystä voi olla sillä, onko kyseinen erä erikseen luovutettavissa tai koskeeko sitä aktivointipakko tai vain mahdollisuus aktivointiin.

Nettovarallisuus on varojen ja velkojen erotus. Laissa on aikaisempaan tapaan arvostamista koskevat yksityiskohtaiset säännökset eri liikevarallisuuserille (rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuus).

Rahoitusomaisuuteen (EVL 9 §) kuuluvan saamisen arvoksi katsotaan nimellisarvo ja muun rahoitusomaisuuden arvoksi hankintameno, joista molemmista on tehty EVL 17 §:ssä tarkoitetut arvonalentumisvähennykset (ArvL 3.1 §). Ulkomaanrahan arvoksi katsotaan kuitenkin KPL 5 luvun 3 §:n mukainen arvo (tilinpäätöspäivän kurssi).

Vaihto-omaisuuden (EVL 10 §) arvoksi katsotaan hankintameno, josta on vähennetty EVL 28.1 §:ssä tarkoitettu arvonalentumisvähennys (ArvL 3.2 §). *Sijoitusomaisuutta* (EVL 11 §) ei käytännössä ole niillä osakeyhtiöillä, joiden osakkeelle on tarpeen vahvistaa matemaattinen arvo, koska tähän ryhmään kuuluvaa liikevarallisuutta on vain raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla.

Käyttöomaisuuden (EVL 12 §) ja varallisuusarvoa omaavien pitkävaikutteisten menojen arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva arvo (ArvL 3.4 §). Kuitenkin muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen (siis myös TVL-tulolähteeseen) kuuluva kiinteistö, rakennus ja rakennelma arvostetaan verovuotta edeltävän vuoden *vertailuarvoon*, jos se on poistamatonta hankintamenoa suurempi (ArvL 3.5 §). Vertailuarvo on yleensä kiinteistön verotusarvo, joka uudessa laissa määritetään kiinteistöverotusta varten. Verotusarvo määrätään kuitenkin vain sellaisille kiinteistöille, jotka ovat kiinteistöveron piirissä. Tämän vuoksi laissa on jouduttu erikseen säätämään, miten vertailuarvo määritetään kiinteistöille, joille ei vahvisteta verotusarvoa (esim. ArvL 7 §:n mukaan metsän vertailuarvo on 10 kertaa keskimääräinen puhdas tuotto ja maatalousmaan arvo saman lain 20 §:n mukaan keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla seitsemän).

Muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvat julkisesti noteeratut arvopaperit ja sijoitusrahasto-osuudet sekä noteeraamattoman yhtiön osakkeet arvostetaan niiden *yhteenlaskettuun* verovuotta edeltävän vuoden *vertailuarvoon*, jos se on niiden yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenoa suurempi (ArvL 3.6 §). Vertailu koskee tämän mukaisesti käyttö-, rahoitus- ja TVL-varallisuutta. Julkisesti noteerattujen arvopapereiden vertailuarvoksi on erikseen säädetty 70 prosenttia tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista (vrt. ennen pohjana oli verotusarvo). Myös sijoitusrahasto-osuuksien vertailuarvo on 70 prosenttia käyvästä arvosta (ArvL 4 §).

Noteeraamattoman yhtiön osakkeen vertailuarvo määritetään samaan tapaan kuin verotusarvo aikaisemmin (ArvL 5 §). Lain alkuperäisen sanamuodon mukainen huomattava muutos olisi ollut se, että arvovertailu ei olisi koskenut enää asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeita (ns. *huoneisto-osakkeet*). Tämä syntymässä oleva epäkohta korjattiin pikavauhtia hallituksen esityksen 117/2006 mukaisesti siten, että osalle näitäkin osakkeita lasketaan edelleen vertailuarvo, mutta hieman muista osakkeista poikkeavalla tavalla (ArvL 5a §). Ennen 1.1.2006 hankituille osakkeille vertailuarvon muodostaa osakkeille viimeksi vahvistettu verotusarvo eli verotusarvo vuodelta 2005. Tämä arvo säilyy muuttumattomana myöhempinä vuosina. Vuoden 2006 aikana tai sen jälkeen hankittujen kiinteistöyhtiön osakkeiden arvona pidetään hallituksen esityksen mukaan aina osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenoa lisättynä niiden hankintamenosta mahdollisesti vähennetyllä jälleenhankintavarauksen määrällä. Todettakoon myös, että huoneisto-osakkeet kuuluvat samaan laskentaryhmään kuin muutkin ArvL 5.6 §:ssä tarkoitetut varallisuuserät, kun tehdään vertailu tuloverotuksessa poistamattoman yhteismäärän ja vertailuarvojen yhteismäärän välillä. Tämän vuoksi yksittäisen huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden poistamatonta hankintamenoa suurempi vertailuarvo ei aina johda nettovarallisuuden lisäykseen.

Edellä mainitut muutokset tulivat voimaan siten, että niitä voidaan soveltaa jo vuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa. Käytännössä tämä merkitsi sitä, että muutoksella ehdittiin korjata virhe ennen kuin se ehti vaikuttaa nettovarallisuuden määrään. Arvostamislain mukaiset arvot tulevat sovellettaviksi ensimmäisen kerran verotettaessa osinkoja vasta vuoden 2007 verotuksessa. Vertailuarvon käytön laajennus merkitsi samalla sitä, että sukupolvenvaihdoksen verotus saattaa kiristyä.

Arvovertailua ei tehdä osakeyhtiön omistamien osuuskunnan osuuksien arvostamisessa, mikä merkitsee sitä, että niiden arvona käytetään tuloverotuksessa poistamatta olevaa hankintamenoa. Näin on todettu *Tuula Hakolan* ja *Ilkka Lahden* yhteisartikkelissa ”Uusi laki varojen arvostamisesta – nettovarallisuus ja perintöverotus ennallaan”.[1]

Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan ArvL 3.7 §:n mukaan soveltuvin osin lain 3 §:n osoittamalla tavalla eli edellä kuvattujen perusteiden mukaan. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi osakeyhtiön TVL-tulolähteen varoihin voidaan soveltaa samoja

[1] Tuula Hakola – Ilkka Lahti: Uusi laki varojen arvostamisesta – nettovarallisuus ja perintöverotus ennallaan, s. 133, Verotus 2/2006.

arvostamisperiaatteita kuin EVL-tulolähteen varoihin. Erilliset kiinteistöt ja arvopaperit jäävät helposti TVL-tulolähteen helmoihin. Osakkeen matemaattista arvoa ei ositeta eri tulolähteiden varojen ja velkojen suhteessa. Osingon verotuksessa ei ole merkitystä, onko voittoa jakavalla yhtiöllä yksi tai useampia tulolähteitä ja minkä tulolähteen voittoa kulloinkin on jaettu.

Osakkeen matemaattinen arvo saadaan jakamalla yhtiön tarkistettu nettovarallisuus ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä (ArvL 9 §). Edellä käsitelty muun kuin julkisesti noteeratun yhtiön *osakkeen vertailuarvo* lasketaan noudattaen matemaattisen arvon laskentasäännöksiä, joihin kuitenkin tehdään kaksi tarkistusta (ArvL 5 §): nettovaroista vähennetään tilikaudelta *jaettavaksi päätetty osinko* ja vertailuarvo saa nousta vuodessa *enintään 50 prosenttia* (leikkurisäännös). Jaetun osingon vähentämisellä estetään saman varallisuuserän joutuminen kahdesti laskentaperusteeseen. Leikkurisäännös voi olla edullinen konsernimuotoisen yhtiöryppään sukupolvenvaihdoksen verotuksessa (PerVL 55.2 §), mutta erittäin epäedullinen nettovarallisuuden laskennassa ajatellen verovapaan tai pääomatulona verotettavan osingon kertymistä.

Uuden yhtiön osakkeen arvostamisen, toimintamuodon muutoksen, osakepääoman muutoksen, sulautumisen ja jakautumisen vaikutukset otetaan huomioon entisellä tavalla, ja näitä koskevat säännökset siirrettiin sellaisinaan valtiovarainministeriön asetuksesta (25.1.2001/52) arvostamislakiin (ks. ArvL 10–13 §). Esimerkiksi uuden osakeyhtiön, jota ei voida katsoa perustetun jatkamaan vanhan yrityksen toimintaa, osakkeen matemaattiseksi arvoksi katsotaan osakkeen nimellisarvo tai osakkaan niin vaatiessa sitä korkeampi osakkeen merkintähinta. Näin edellyttäen, että ensimmäinen tilikausi ei ole päättynyt ennen verovuoden alkua (jos on päättynyt, esillä on normaalitilanne). Yritysmuodon muutoksen yhteydessä nettovarat lasketaan siirtyneestä toiminnasta laaditun, verovuotta edeltävän viimeisen tilinpäätöksen perusteella. Jos yritysmuotoa muutettaessa vain osa varoista ja veloista on siirtynyt osakeyhtiölle, mikä on varsin yleistä, vain siirtyneet varat ja velat otetaan huomioon yhtiön nettovarallisuutta laskettaessa.

Osakkeen matemaattisen arvon laskenta perustuu verovuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksen mukaiseen tarkistettuun nettovarallisuuteen. Tämän vuoksi verovuonna 2006 saatujen osinkojen verotuksessa oli vielä voimassa vanhat VVL:n mukaiset laskentaperiaatteet. Verovuonna 2007 matemaattinen arvo lasketaan arvostamislain mukaisesti, jos yhtiön tilikausi on päättynyt vuoden 2006 alun jälkeen.

Vaikka arvostamislaki on varsin tuore, se on jo vanhentunut. Laki on kirjoitettu pitäen silmällä vanhaa osakeyhtiölakia. Uusi osakeyhtiölaki on hengeltään, tekniikaltaan ja sanonnoiltaan muuttunut tavalla, joka vaatisi arvostamislain tarkistamista.

Muun yrityksen arvo

Muun yrityksen arvosta säädetään arvostamislain 3 luvussa. Muulla yrityksellä tarkoitetaan liikettä ja ammattia sekä elinkeinoyhtymää (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, TVL 4 §). Näidenkin osalta arvostaminen määräytyy *pääsääntöisesti entiseen tapaan*. Nettovarallisuus on

keskeinen tekijä, joka määrittää yrityksestä saadun tulon jakautumisen pääoma- ja ansiotuloosuuksiin. Jaettavasta yritystulosta (liike- ja ammatti-) on pääomatuloa 20 prosentin (vaadittaessa vain 10 %) vuotuinen tuotto yrityksen nettovarallisuudelle verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä (TVL 38.1 §). Toimintaa aloitettaessa laskenta perustuu kuitenkin verovuoden päättyessä olleeseen nettovarallisuuteen. Elinkeinoyhtymän osakkaan tulosta on pääomatuloa vastaavasti 20 prosentin vuotuinen tuotto EVL-tulolähteen (ja maatalouden) nettovarallisuudelle (TVL 40.1 §). TVL-tulolähteen tulo on nettovarallisuuden määrästä riippumatta kokonaan pääomatuloa (TVL 40.5 §).

Muun yrityksen arvo on jäännös, joka saadaan, kun yrityksen elinkeinotoiminnan varoista vähennetään velat (ArvL 15.1 §). Yksityisen elinkeinonharjoittajan varoina ei pidetä korkotulon lähdeverolain (1341/1990) alaisia *talletuksia ja joukkovelkakirjalainoja* eikä niitä vastaavia ETA-alueella olevia talletuksia ja joukkovelkakirjalainoja. Elinkeinoyhtymän *saamista yhtiömieheltä* ei lueta yhtymän elinkeinotoiminnan varoihin (ArvL 15.2 §).

Yksittäisten varojen ja velkojen arvostamissäännösten osalta laissa viitataan suoraan osakeyhtiön varoja ja velkoja koskeviin arvostamissäännöksiin (ArvL 16 §). Yhtiöitettyjä kiinteistöjä (ns. huoneisto-osakkeet) koskeva erityissääntely (vertailuarvon laskenta) koskee myös näiden yritysten nettovarallisuuden määrää.

Lain 18 §:ssä on säännös, joka koskee arvostamista tilanteissa, joissa ei ole erikseen muuta säädetty. Tällainen yrityksen varoihin kuuluva omaisuus arvostetaan siihen käypään arvoon, joka sillä oli verovuoden päättyessä omistajan hallussa ja sillä paikalla, missä omaisuus oli. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Määrittely vastaa VVL 11 §:ää. Säännöksen merkitys jäänee käytännössä vähäiseksi.

Maatalouden nettovarallisuus ja sen arvo

Arvostamislain 4 luvussa ovat säännökset maatalouden nettovarallisuuden määrittämisestä. Luvun otsikosta (muun yrityksen maatalouden nettovarallisuus) ja lain 19 §:n sanamuodosta voidaan ensinnäkin päätellä, että tämän luvun säännöksiä ei sovelleta osakeyhtiömuotoisen yrityksen nettovarallisuuden määrittämiseen. Menemättä sen tarkemmin yksityiskohtiin voidaan todeta joukko keskeisimpiä maatalouden nettovarallisuuteen vaikuttavia seikkoja, jotka poikkeavat muunlaisen varallisuuden vastaavasta sääntelystä. Maatalouden nettovaroihin ei lueta esimerkiksi seuraavia eriä (ArvL 19.2 §):

– rahavaroja ja saamisia
– maataloustuotantoa varten pidettyjä kotieläimiä
– maataloudesta saatuja tuotteita
– siemeniä, lannoitteita, väkirehuja eikä muita vastaavanlaisia tarvikkeita.

Edellä mainittujen erien poisjättäminen nettovarallisuudesta johtunee ainakin osin maatalouden verotuksessa käytössä olevasta kassaperiaatteesta. Toinen syy on maatalouden erityinen

luonne ja kirjanpitovelvollisuuden puuttuminen. Kolmas selittävä historiallinen tekijä lienee se, että edellä mainitut varallisuuserät olivat aikaisemmin varallisuusverotuksessa verovapaita eriä ja nettovarallisuuteen kuuluivat tuolloin vain veronalaiset varat. Näiden erien jääminen nettovarallisuuskäsitteen ulkopuolelle saattaa yksittäistapauksissa (esimerkiksi karjatila) merkitä tuntuvaa pääomatulo-osuuden romahdusta.

Maatalousmaan arvoksi katsotaan keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla seitsemän (ArvL 20 §). Verohallitus vahvistaa vuosittain pellon keskimääräisen tuoton hehtaarilta kunnittain. Muutos vastaa kuluttajahintaindeksin vuosittaista muutosta.

Maatalouden tuotantorakennuksen arvoksi katsotaan tuloverotuksessa verovuoden päättyessä poistamatta oleva hankintamenon osa (ArvL 23 §). Käytössä ei ole yritysten nettovarallisuuden laskennassa sovellettua vertailuarvoa, joka voisi nostaa nettovarallisuuden määrää.

Koneet ja laitteet arvostetaan tuloverotuksessa poistamattomaan hankintamenon osaan (ArvL 25 §), ei kuitenkaan käypää arvoa korkeampaan määrään.

Maatalouteen kuuluvien osakkeiden arvostamisessa viitataan arvostamislain 4–6 §:ssä tarkoitettuun vertailuarvoon (ArvL 26.1 §). Osuuskunnan osuuden arvo lasketaan osuusmaksun suuruutta vastaavaksi, tai eräissä tapauksissa arvo voidaan vahvistaa osakkeen matemaattisen arvon laskennassa voimassa olevien periaatteiden mukaisesti (ArvL 26.2 §).

Kiinteistön verotusarvo

Aluksi on paikallaan todeta, että vanha VVL:n aikainen peruskäsite ”verotusarvo” esiintyy uudessa laissa vain kiinteistöjen yhteydessä. Esimerkiksi osakkeille ei enää vahvisteta verotusarvoa. Niiden osalta verotusarvoa vastaava käsite on osakkeen matemaattinen arvo. ArvL 26.2 §:ssä vilahtava verotusarvon käsite osuuskunnan osuuden yhteydessä lienee puhdas lipsahdus.

Kiinteistön verotusarvo määrätään aikaisempaan tapaan erikseen *maapohjan* ja *rakennusten* osalta (ArvL 28 §). Kiinteistöjen verotusarvoilla on käyttöä paitsi kiinteistöveroa määrättäessä myös yritysten nettovarallisuutta laskettaessa (ns. vertailuarvo). Korkeasta verotusarvosta on verovelvolliselle täten sekä haittaa että mahdollisesti hyötyä. Haittapuolelle on laskettava vielä myös se, että korkea verotusarvo saattaa kiristää sukupolvenvaihdoksen verotusta (vertailuarvon soveltamistilanne).

Verohallitus vahvistaa vuosittain verotusta varten kunkin kunnan osalta tarkemmat laskentaperusteet, joiden mukaan rakennusmaan verotusarvo lasketaan (ArvL 29.4 §). Huomioon otetaan muun muassa kiinteistön käyttötarkoitus, rakennusoikeus, sijainti, liikenneyhteydet, sopivuus rakennustarkoituksiin, kunnallisteknisten töiden valmiusaste sekä laadultaan ja sijainniltaan vastaavista kiinteistöistä paikkakunnalla vapaassa kaupassa normaaleissa oloissa maksettujen hintojen perusteella todettu kohtuullinen hintataso. Viimeksi mainittu viitearvo osoittaa, että kysymys on ainakin osin markkinahintapohjaisesta arvostamisjärjestelmästä. Useiden kiinteistöjen verotusarvot ovatkin tästä syystä nousemassa reippaasti etenkin pääkaupunkiseudulla.

Rakennusten verotusarvo määritetään aikaisempaan tapaan pitäen lähtökohtana rakennuksen jälleenhankinta-arvoa, josta tehdään vuotuiset laissa rakennustyypeittäin säädetyt ikäalennukset (ArvL 30 §). Jälleenhankinta-arvon tarkemmasta laskennasta on säädetty vuosittain valtiovarainministeriön asetuksella. Käytössä olevan rakennuksen verotusarvo on ikäalennusten määrästä riippumatta kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia rakennuksen jälleenhankinta-arvosta.

Arvostamislain säännökset ovat kiinteistöveron määräämisen pohjana ensimmäisen kerran vuoden 2007 kiinteistöverotuksessa, koska kiinteistön arvo lasketaan edellisenä vuonna voimassa olleiden perusteiden mukaan ja arvostamislaki tuli voimaan vuoden 2006 alusta.

Arvostamislaki ja sen merkitys perintö- ja lahjaverotuksessa

PerVL ei ole sisältänyt aikaisemmin varsinaisia arvostamissäännöksiä. Lain 10.1 §:ssä oli todettu, että ”omaisuus arvioidaan niiden perusteiden mukaan, jotka ovat voimassa omaisuuden arvioimisesta tulo- ja omaisuusverotuksessa”. Nyt tämä verotus- ja oikeuskäytännössä jo vuosia sitten syrjäytetty säännös on vihdoinkin kumottu ja korvattu uudella 9.1 §:n säännöksellä. Varojen arvostamisen perusteeksi tuli tämän mukaan *käypä arvo*, jolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Vaikka siis laki muuttui perin pohjin, käytäntö ei muuttunut miltään osin.

Arvostamislain mukaiset arvot nettovarallisuuden laskennassa ovat niin sanottuja substanssiarvoja. Tuottoarvolla ei ole niissä sijaa. Arvostamislakiin ei sisälly säännöksiä korottoman saamisen, nautintaoikeuden eikä määrävuotisen edun arvosta, koska niitä ei tarvita nettovarallisuuden laskennassa eikä kiinteistöverotuksessa. VVL:ssä nämä säännökset olivat 31–33 §:ssä. Vastaavat pykälät siirrettiin asiallisesti sellaisinaan uudeksi PerVL 10 §:ksi. Koroton saaminen lasketaan arvoon, joka sillä oli verovelvollisuuden alkaessa laskettuna kahdeksan prosentin korkokannan mukaan ja ottaen lukuun vain täydet vuodet. Elinikäisen nautintaoikeuden arvo lasketaan edunsaajan iän perusteella määräytyvän kertoimen (2–12) ja etuuden vuositulon pohjalta. Määrävuotinen etuus arvostetaan siihen pääoma-arvoon, joka sillä oli verovelvollisuuden alkaessa laskettuna etuuden voimassaoloajasta jäljellä olevien täysien vuosien luvun ja kahdeksan prosentin korkokannan mukaan.

Samassa yhteydessä oli muutettava sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaa PerVL 55 §:ää, koska siinä oli aiemmin viitattu varallisuusverotuksessa noudatettuihin perusteisiin ja varallisuusverotuksesta luovuttiin. Varallisuusverotukseen kohdistuva viittaus korvattiin viittauksella arvostamislakiin. Huojennuksen rakenne säilyi entisellään, ja veron laskennan pohjaksi otetaan aikaisempaan tapaan 40 prosenttia omaisuuden ”verotusarvopohjaisesta” arvosta.

Lainkohdan tarkistamisen yhteydessä käytetty viittaustekniikka on ongelmia synnyttävä. Tulkintaongelman ydin on siinä, että muutetussa PerVL 55.2 §:ssä todetaan, että osakeyhtiön *yritysvarallisuus* arvostetaan 40 prosenttiin arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta arvosta. Viittaussäännös on vähintäänkin hämmentävä, koska

mainitun lain 4 § koskee yhtiön varoihin kuuluvan noteeratun arvopaperin vertailuarvoa (70 % tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista) ja 5 § yhtiön varoihin kuuluvan muun yhtiön (siis noteeraamaton) osakkeen vertailuarvoa. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan tosin selviää, että vertailuarvo poikkeaa osakkeen matemaattisen arvon laskennasta kahdessa kohdassa; nettovarallisuudesta vähennetään tilikaudelta jaettavaksi päätetty osinko ja vertailuarvo saa olla enintään 50 % edellisen vuoden vertailuarvoa korkeampi (ns. leikkurisäännös). Lisäksi huomioon otetaan osakepääoman ja osakkeiden lukumäärän muutokset. Tulkintavaikeuksia syntyy PerVL 55.2 §:n sanamuodon mukaan kahtaalla; säännöksessä arvostamisen kohteena on yhtiön substanssi eikä itse osake ja substanssistakin mainitaan vain yritysvarallisuus.

Etenkin valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 44/2005) korostuu näkökulma, että edellä mainittu ”muutos on tekninen, eikä sillä ole tarkoitettu muuttaa nykyistä arvostamistasoa”. Lain säätämisen yhteydessä oli tuotu esille huoli siitä, että lain sanamuodon muutos sisälsi myös asiallisen tarkistuksen osakkeiden arvostamisen osalta tilanteessa, jossa yhtiöllä on muutakin kuin EVL-tulolähteen varallisuutta. Valtiovarainvaliokunta torjuu jyrkästi tämänsuuntaisen ajattelun ja pitää suotavana, että Verohallitus tarkistaa asiaa koskevan ohjeistuksensa (*Verohallituksen* ohje; Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa, 24.6.2004 dro 535/345/2004). Toistaiseksi tällaista tarkistamista ei ole tehty. Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että PerVL 55.2 §:n mukainen huojennus on kohdistettava myös erillisenä tulolähteenä verotetun vuokraustoiminnan varoihin.[2]

Arvostamislain mukaan osa varoista jää nettovarallisuuden ulkopuolelle. Tällaisia varoja ovat muun yrityksen kuin osakeyhtiön verovapaat lähdeveron alaiset joukkovelkakirjalainat ja talletukset sekä saamiset henkilöyhtiön osakkailta. Näiden arvoksi vahvistetaan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä PerVL 55.3 §:n mukaisesti 40 prosenttia käyvästä arvosta.

Sukupolvenvaihdoksen muuttuneita säännöksiä sovelletaan niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut 1.1.2007 tai sen jälkeen.

Varallisuustietojen ilmoittaminen verotuksessa

Vaikka varallisuusverotuksesta luovuttiin kokonaan, verovelvollisten on ilmoitettava varojaan ja velkojaan koskevia tietoja. Varallisuutta koskevia tietoja tarvitaan yrityksen nettovarallisuuden laskentaan, kiinteistöverotukseen ja verovalvontaan. Ilmoittamisvelvollisuuden peruste on säädetty verotusmenettelystä annetun lain (VML) 7.1 §:ssä ja velvollisuuden laajuudesta saman lain 10.2 §:ssä. Ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvat mm. kiinteistöt, osakkeet ja muut arvopaperit, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön osuudet sekä liike- ja ammattitoiminnan varat. Ilmoittamisvelvollisuuden tarkemmasta sisällöstä päättää Verohallitus.[3] Velka-

[2] Ks. esimerkiksi KHO 27.12.2006 taltio 3565 (julkaisematon).
[3] Ks. Verohallituksen päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista, 22.12.2006 dnro 1856.

tietojen osalta on ilmoitettava mm. luotto- ja rahalaitokselta otetut velat sekä sellaiset velat, joiden korko on vähennyskelpoinen.

Varallisuustietojen julkisuuteen liittyvät kysymykset on tarkoitus arvioida erikseen käynnistettävässä jatkovalmistelussa. Tällä hetkellä varallisuutta koskevat tiedot ovat salassa pidettäviä.

Yhteenveto

Uuden arvostamislain mukaiset arvot ovat edellä ilmenneen mukaisesti joko täysin tai lähes samat kuin kumotun varallisuusverolain mukaan määrätyt arvot. Tämä merkitsee sitä, että yritysten omistajien verotus yrityksestä saatujen voitonjakoerien osalta säilyi jokseenkin entisellään. Tapa, jolla luonnollisten henkilöiden saamaa osinkotuloa listaamattomasta yhtiöstä verotetaan, kannustaa nettovarallisuuden kasvattamiseen. Varallisuusverosta luopumisen jälkeen verovelvollisen ei tarvitse pelätä varallisuusveron kasvua yrityksen nettovarallisuuden noustessa. Nettovarallisuuden kasvattaminen on omistajan tuloverotuksessa edullista myös muissa yritysmuodoissa kuin osakeyhtiöissä lukuun ottamatta tilanteita, joissa yrityksen omistajalla on hyvin pienet tulot. Pääomatuloihin sovellettava 28 prosentin kiinteä verokanta on pienissä tuloissa ankarampi kuin ansiotulon verokanta vastaavalla tulotasolla.

Pääsääntöisesti nettovarallisuuden kasvattaminen on verovelvollisen edun mukaista. Nettovarallisuutta voidaan lisätä jättämällä voitto osin tai kokonaan jakamatta. Sama vaikutus on lisäsijoituksilla yrityksiin. Uusi osakeyhtiölaki tarjoaa aikaisempaa joustavammin oman pääoman ehtoiset sijoitukset yhtiöön (vapaan oman pääoman rahasto). Uusien osakkeiden liikkeeseen laskeminen on entistä helpompaa. Osakkeiden lukumäärän kasvaessa osakekohtainen nettovarallisuus alenee, mikä vaikuttaa osingonsaajan verotukseen. Nettovarallisuutta kerrytettäessä on muistettava, että osakastasolla saatetaan tehdä vähennyksiä, jotka syövät pois osakkeen matemaattisen arvon perusteella laskettavaa verovapaata osinkoa (työsuhdeasunto ja osakaslainat, TVL 33b §). Vaikka yhtiön substanssiin kuuluvalle muun yhtiön osakkeelle voidaan laskea vertailuarvo, konsernirakenne saattaa olla epäedullinen emoyhtiön osakkaan verotuksessa. Nettovarojen tulisi olla siinä yhtiössä, joka jakaa osingon ulos omistajille.

Yksityisliikkeiden ongelmana säilyi uudessakin laissa se, että pankkitalletukset (ja joukkovelkakirjalainat) eivät kerrytä yrityksen nettovarallisuutta. Tämä tulee ottaa huomioon verosuunnittelussa. Rahat eivät saisi olla tilikauden päättyessä pankkitalletuksina. Rahoitusomaisuuden eli lähinnä *pankkitileillä* olevien varojen saamisessa mukaan pääomatulon laskentaan voidaan harkita esimerkiksi seuraavia toimenpiteitä:

1. vaihto-omaisuuden hankinta (varaston kasvattaminen)
2. myyntisaamisten kasvattaminen
3. talletusten tyhjentäminen kassaan
4. ns. notariaattitalletukset
5. lyhytaikaisten velkojen maksaminen

6. ostotalletukset
7. sijoitusrahasto-osuuksien hankkiminen.

Osa edellä mainituista keinoista on liiketaloudellisesti erittäin kannattamattomia. Lyhytaikaisten velkojen poismaksaminen on usein suhteellisen edullinen vaihtoehto. Myös sijoitusrahasto-osuuksia on käytetty yleisesti. Niiden yhteismäärä on syytä pyrkiä pitämään enintään lyhytaikaisten velkojen määrän suuruisena (ks. KVL 282/1996 ja 198/1997).

* * *

Reform of the legislation on the valuation of assets

The provisions on the valuation of assets for purposes of taxation have so far appeared in the Wealth Tax Act. To some surprise, the Government of Prime Minister Matti Vanhanen decided in November 2004 that Finland would abolish the wealth tax as of 2006. With the repeal of the Wealth Tax Act, the tax provisions concerning valuation disappeared, even though they would still have been of use for the purposes of other tax forms. The problem was remedied by the enactment of a new Act on the Valuation of Assets. This enactment, which entered into force in January 2006, applies to the income taxation of entrepreneurs, in municipal real estate taxation and in the taxation of transfers of businesses and farms from one generation to the next.

In the context of the reform of the legislation on the valuation of assets, the Act on Inheritance and Gift Tax received its own valuation provisions for the first time. Before that time, the Act had only contained a reference provision to the rules applicable in wealth taxation. According to the new Act, assets are valued at their current price in inheritance or gift taxation; this is in line with several years of tax practice and case-law.

Valuation rules have a considerable effect on the income taxation of family firm owners, no matter the firm form chosen. By and large, the more assets the company has, the lighter the tax burden is. The amount of dividend that a family firm can distribute tax-free every year is 9 per cent of the net assets of the company, and no more than EUR 90,000 per a single owner. In other corporate forms, the income of the owner is considered capital income and taxed at a flat rate of 28 per cent up to an amount corresponding to an annual increase of 20 per cent on the net assets of the company. The remainder will be taxed progressively as earned income.

This tax model means that it pays for the company owner to increase the net assets of the company. It is likewise advantageous to the owner that the assets are valuated as high as possible. In contrast, however, high valuations are a disadvantage in real estate taxation and generation-change taxation.

The focus of the article is on the determination of the value of shares in a family firm operating as a limited-liability company. The new valuation Act did not entail significant changes on the way in which the value of the shares is determined. The calculation goes by the subtraction of the liabilities of the company from its assets. The Act contains detailed provisions on the valuation of the various assets on the balance sheet of the company. As a rule, the value after depreciation is used. This means that many items are valued in taxation at their value on the balance sheet. The most significant derogations from this rule pertain to real estate.

The rules governing the valuation of private businesses and partnerships are the same as those concerning companies. Accordingly, the different corporate forms are treated equitably for the purposes of valuation. In contrast, the valuation of agricultural assets is notably different from that of other types of asset. There is some divergence also as to the scope of the assets

included in the calculation. There are several reasons for the differences in treatment, including the non-compulsory status of bookkeeping in agriculture.

The valuation Act contains provisions also on the valuation of real property for purposes of real estate taxation. The basic rule is that the ground and the buildings are valued separately. The taxation bases for the ground (real estate proper) are laid down by the National Board of Taxes. The taxation bases for buildings are laid down by the Ministry of Finance.

The tax subjects still must provide information on their wealth to the tax authorities, even though the wealth tax has been abolished as such. This information, however, is not in the public domain in the same manner as before. This is a somewhat controversial issue, and it may be have to be reassessed in the future.

Pauli K. Mattila
LL.D.; Deputy Director General, The Central Chamber of Commerce of Finland

Nils Mattsson

Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt

I drygt trettio år hade jag förmånen att umgås med Kari Tikka. Vi akademiker i Norden med inriktning på finansrätt har genom Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet möjlighet att regelbundet träffas på seminarier, anordnade på olika platser här i norra Europa. Denna möjlighet till vetenskaplig och social samvaro är i högsta grad berikande. Ländernas skattesystem hade redan från början, när rådet bildades år 1973, mycket gemensamt. Mer har det sedan blivit. Ett multilateralt nordiskt skatteavtal undertecknades i Helsingfors år 1983 och gäller efter fortlöpande justeringar fortfarande. Danmark blev medlem i den gemenskap som nu är EU redan år 1973. Finland och Sverige blev medlemmar år 1995. Island och Norge har, trots att de står utanför unionen ändå som medlemmar i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet mycket gemensamt i skattehänseende med medlemsstaterna. EG-rättsliga frågor är därför aktuella i alla nordiska länder.

När jag nu får möjlighet att lämna ett bidrag till minnesskriften tillägnad Kari tycker jag att det kan vara lämpligt att ämnet får en mer nordisk anknytning. Det nordiska skatteavtalet och EG-rätten vill jag ställa i fokus.

Inledning

I mål som rör diskriminering genom nationella skatteregler av den fria rörligheten för personer, tjänster eller kapital eller av den fria etableringsrätten inleder EG-domstolen regelbundet med att konstatera ungefär följande: ”Även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att respektera gemenskapsrätten när de utövar de befogenheter som är förbehållna dem.”[1] Att det inte gäller indirekta skatter (mervärdesskatten och flera punktskatter) beror ju på att reglerna här i stor utsträckning styrs av direktiv, som medlemsstaterna måste följa, när de nationella skattereglerna utformas.

På mervärdesskattens område kom gemenskapen relativt snart överens om ett system, som kom att garantera en i stora drag gemensam skattebas. Att en övergång till en gemensam varu- och tjänsteskatt gått lättare att få igenom, kan främst förklaras av att en gränsöverskridande

[1] Se t.ex. målet C-279/93 (Schumacker) paragraf 21. Redan i det banbrytande målet 270/83 (Avoir fiscal) fanns denna uppfattning uttalad, se paragraf 24.

handel, där kumulativa varuskatter inte förekom, var en förutsättning för att gemenskapen skulle göra tydliga ekonomiska framsteg och till slut uppnå en fri och öppen marknad.

På de direkta skatternas område (person- och bolagsskatter) har däremot framstegen varit små. Ett fåtal direktiv finns visserligen, men takten är långsam. Några mer allvarligt menade förslag till direktiv, som i större omfattning får skattebasen i de enskilda medlemsstaterna mer samordnad, har inte lämnats under senare år. På personbeskattningens område har egentligen ingenting skett från EG-kommissionens sida.

Den konstitution, som antogs i oktober 2004, och som avses ersätta det nuvarande EG-fördraget, innehåller ett krav på enhällighet, när det gäller förändringar på det fiskala området. Det är emellertid högst oklart om konstitutionen efter ratificering kommer att träda i kraft. I några stater, där folkomröstning skett, har den av majoriteten förkastats.

De framsteg som skett under årens lopp och som inneburit, att medlemsstaterna tvingats vidta ändringar i de nationella regelsystemen på den direkta beskattningens område, har i stället sin grund i att EG-domstolen genom tolkning av EG-fördraget menat, att gällande nationella regler inte överensstämt med fördraget. På beskattningsområdet har det i första hand varit frågan om räckvidden och innebörden av friheterna i fördraget, som prövats. Domstolen har här, åtminstone periodvis, varit pådrivande. Betydelsen av domstolens domar har dock såtillvida varit begränsad, då den hela tiden haft att ta ställning till det speciella fall, som legat för avgörande, och inte givit mer allmänna synpunkter på rättsfrågan. En mer betydelsefull samordning av de nationella skattesystemen kräver i stället politiska beslut.

Skatteregler för gränsgångare och EG-rätten. En inledande kommentar

En samordning inom EU av nationella skatteregler för fysiska personer, åtminstone när det gäller inkomster av förvärvsarbete, förefaller alltså ligga långt fram i tiden.[2] Skatteavtalen mellan medlemsstater spelar därför en viktig roll, inte minst för att få fastställt, i vilket land beskattning skall ske.

Många av våra skatteavtal bygger på modellavtal, som utarbetats inom OECD. När det gäller beskattning av inkomster förvärvade genom arbete, ett område till vilket denna studie kommer att begränsas, skiljer modellavtalet mellan inkomster förvärvade i enskild tjänst, å ena sidan, och i offentlig tjänst, å andra sidan. Inkomster förvärvade i enskild tjänst får enligt huvudregeln beskattas i den stat, där arbetet utförts. Hemviststaten har emellertid enligt en undantagsregel ensam beskattningsrätten, om arbetet utförts under en begränsad tidsperiod (högst ett

[2] I EG-fördraget (artikel 293 andra strecksatsen) finns en allmän uppfordran till medlemsstaterna att söka finna gemensamma avtal som leder till att dubbelbeskattning upphävs. Något samarbete inom den EG-rättsliga ramen saknas dock nästan helt. För närvarande finns egentligen endast en konvention mellan medlemsstaterna, som kan sägas vara ett resultat av gemensamt arbete på området (se 90/436/EEG). Den rör metoder att lösa tvister om internprissättning. Som konvention ligger den emellertid utanför det strikt EG-rättsliga området.

halvt år) och om ersättningen varken betalats av arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller belastar fast driftställe där. När det gäller inkomster förvärvade i offentlig tjänst gäller däremot, att beskattning endast skall ske i den stat, som utbetalar ersättningen, såvida arbetet utförts där.

Det finns emellertid i en del skatteavtal s.k. gränsgångarregler. Det är nu fråga om särskilda bestämmelser för dem, som arbetar i ett land, men bor i ett annat och regelbundet reser mellan bostad och arbetsplats. Gränsgångarreglerna, som saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal, har inte heller samma innehåll, även om huvudsyftet med dem oftast är att föra över mer av beskattningsrätten på hemviststaten. Skatter har ju till syfte att bekosta transfereringar, offentlig konsumtion och offentliga investeringar. Om skatteintäkterna går till arbetsstaten, medan kostnaderna åtminstone till huvudsaklig del ligger på hemviststaten, kan man lätt tänka sig att problem vid avtalsförhandlingar kan uppkomma. Arbetsstaten vill beskatta, eftersom ersättningen utbetalats därifrån, medan hemviststaten vill beskatta, eftersom där ligger de offentliga kostnader, för vilkas ändamål skatter tas ut.

Vilken inställning kan EG-domstolen tänkas ha till medlemsstaternas skatteavtal? Även om den måste anses ha varit pådrivande och tvingat fram ändringar i nationella skatteregler, förefaller den dock skygga inför uppgiften att ifrågasätta mellan medlemsstater överenskomna regler. Ett tidigt mål, C-336/96 (Gilly), som dessutom gällde en gränsgångare, ger belägg för en sådan försiktig inställning. En kort redogörelse för delar av målet kan vara på sin plats.

Makarna Gilly var bosatta i Frankrike, nära gränsen till Tyskland. Annette Gilly arbetade som lärare i en statlig skola i Tyskland. Hon var både tysk och fransk medborgare. Hon var ursprungligen tysk medborgare men hon förvärvade genom äktenskap med Robert Gilly även franskt medborgarskap. Skatteavtalet mellan Frankrike och Tyskland, så som det då såg ut, hade olika regler för inkomster förvärvade av gränsgångare, beroende på om arbetsgivaren var privat eller offentlig. Var arbetsgivaren privat, skulle beskattning ske i den stat, i vilken gränsgångaren hade sitt hemvist. Utbetalades lönen av en offentlig arbetsgivare, hade hemviststaten rätten att beskatta, såvida inte gränsgångaren var medborgare i arbetsstaten, då rätten att beskatta tillföll denna stat.

Hade Annette Gilly arbetat på en skola med privat arbetsgivare skulle hon således endast ha beskattats i Frankrike. Eftersom hon nu var anställd av en offentlig arbetsgivare, blev hon beskattad i Tyskland, eftersom hon (visserligen med franskt medborgarskap) även hade tyskt medborgarskap.[3]

Den i skatteavtalet mellan Frankrike och Tyskland beslutade fördelningen av beskattningsrätten måste enligt EG-domstolen accepteras, eftersom det låg inom medlemsstaternas egen behörighet att själva bestämma, hur beskattningsrätten skulle fördelas mellan dem. Särskilt anger domstolen som ett skäl till att acceptera avtalsbestämmelser i skatteavtal mellan medlemsstaterna, att de ofta bygger på det modellavtal som utarbetats av OECD.[4]

---

[3] Hon beskattades även i Frankrike. De frågor som då uppkom lämnar jag utanför framställningen.

[4] Se särskilt paragraf 24 i domen, men domstolen återkommer vid ett par tillfällen till just OECD:s modellavtal, se paragraferna 31–32 och 41. Gränsgångarregler finns emellertid, som nyss framhållits, inte i OECD:s modellavtal.

EG-domstolen har även fortsättningsvis visat försiktighet, när den haft att bedöma, huruvida bestämmelser i skatteavtal, som reglerar fördelningen av beskattningsrätten mellan avtalsstaterna, är förenliga med EG-fördraget.[5]

Under tiden detta bidrag skrevs fick EG-domstolen återigen anledning att pröva frågan om fördelning av beskattningsrätten i ett skatteavtal, C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation). Domstolen slog återigen fast vad den tidigare uttalat. Eftersom det saknas enhetliga eller harmoniserade gemenskapsbestämmelser, har medlemsstaterna behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten skall fördelas.[6]

Genomgången ger vid handen, att EG-domstolen accepterar den fördelning av beskattningsrätten som avtalsstaterna kommit överens om. Däremot kan det i skatteavtalen finnas bestämmelser, som visar att EG-rättsliga regler inte följs i den nationella rätten.[7]

Gränsgångarregler

Om antagandet ovan är riktigt, kommer EG-rätten inte ha betydelse för utformningen av skatteavtalen, åtminstone inte för de bestämmelser i avtalen, som fördelar beskattningsrätten mellan avtalsstaterna. Det innebär att de gränsgångarregler, som finns, kommer att accepteras, så länge som det nuvarande EG-fördraget är i kraft och inte särskild sekundärrätt införts. Samtidigt är det otvetydigt så att regler för gränsgångare, oavsett om de är särskilt utformade eller om de följer de allmänna reglerna för beskattning av inkomsttagare, kan visa på problem, när det gäller den fria rörligheten inom gemenskapen.

Min avsikt är nu att mer direkt studera regler för beskattning av gränsgångare. För detta ändamål har jag valt det nordiska multilaterala skatteavtalet.[8] I protokollet till avtalet finns särskilda regler för gränsgångare, som berör Finland, Norge och Sverige. Mellan Danmark och Sverige finns däremot inga särregler för gränsgångare i själva skatteavtalet utan de vanliga bestämmelserna för beskattning av inkomst från enskild och offentlig tjänst gäller. Däremot finns ett särskilt avtal mellan Danmark och Sverige, som reglerar vissa frågor av betydelse för främst gränsgångare.[9]

Det är i första hand olikheter i ländernas skattesystem, som leder till problem, när skatteavtal skall träffas. En annan viktig anledning till svårigheterna att komma överens är för berörda länder den ekonomiska betydelsen av skillnader mellan olika sätt att fördela beskattningsrät-

---

Domstolen söker dock visa att de särskilda bestämmelserna för gränsgångare som fanns i det fransk-tyska avtalet spelade en mindre roll för resultatet.

5 Se t.ex. C-385/00 (De Groot) paragraf 93, C-513/03 (Van Hilten) paragraf 47 och C-470/04 (N) paragraf 44.

6 Se paragraf 52 i domen.

7 C-307/97 (Saint-Gobain ZN) paragraf 58.

8 Det nordiska multilaterala skatteavtalet, som undertecknades den 23 september 1996 i Helsingfors (senaste justeringen) har som avtalsstater Danmark, Finland, Färöarna, Island, Norge och Sverige. Avtalet finns för svensk del i Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

9 Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark av den 29 oktober 2003.

ten. Om vi utgår från att reglerna i OECD:s modellavtal om beskattningsrätten till inkomster från enskild och offentlig tjänst skall vara normen även för gränsgångare, kan det stundtals vara svårt att övertyga arbetsstaten att avstå från beskattningsrätten till förmån för hemviststaten, även om insikten finns, att offentliga utgifter (t.ex. för sjukvård och barnomsorg) uppstår i den stat, där den anställde är bosatt.

I Norden är förhållandena olika. Det har inte varit svårt för Finland, Norge och Sverige att sinsemellan komma överens. Skattesystemen är här relativt likartade. Mellan Danmark och Sverige har det däremot varit mer problematiskt. Skattesystemen i Danmark och Sverige skiljer sig markant åt. Visserligen är båda staterna högskatteländer, men i Sverige är arbetsgivaravgifter en väsentlig del av de offentliga inkomsterna, medan Danmark till största delen utnyttjar inkomstskatter för att få utrymme till offentliga utgifter.

Skillnader och likheter mellan systemen i de nordiska länderna kan illustreras med de siffror som OECD årligen publicerar. Här framgår de relativa likheterna mellan de finska, norska och svenska systemen samtidigt som vi ser att det danska systemet avviker.

	Totala skatteinkomster	**Skatteinkomster exkl. socialavgifter**
Danmark	48,8	47,7
Finland	44,2	32,3
Norge	44,0	34,5
Sverige	50,4	36,1

Beräknat i procent av landets BNP år 2004.[10]

Regler mellan Finland, Norge och Sverige

I det nordiska skatteavtalet finns regler för gränsgångare mellan Finland och Norge, mellan Sverige och Finland samt mellan Sverige och Norge. Reglerna återfinns i protokollet till skatteavtalet punkt VI och är likalydande.

Beskattning skall ske i den stat, där den anställde har hemvist. Reglerna gäller för inkomster förvärvade både i enskild tjänst och i offentlig tjänst och avviker således från huvudreglerna så som de är angivna i artikel 15 punkterna 1 och 2 (enskild tjänst) samt artikel 19 punkt 1 (offentlig tjänst) av avtalet.[11]

Att bestämma vem som skall anses vara en gränsgångare i skatteavtalets mening har varit nödvändigt. Gränsgångare är den person, som har sitt hemvist i den ena staten i kommun, som gränsar till den andra staten, och som i den andra staten utför arbete i en kommun, som gränsar till den förstnämnda staten. De båda kommunerna behöver däremot inte gränsa till varandra.

För att undantagsregeln för gränsgångare skall gälla krävs vidare, att inkomsttagaren regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat, där han har sitt hemvist.

---

[10] OECD Revenue Statistics 2006.

[11] Bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet överensstämmer i dessa avseenden med OECD:s modellavtal.

Regelmässigt är i normalfallet en gång i veckan och vistelsen skall omfatta minst en övernattning (alltså inkludera minst delar av två dagar). Samtidigt är det angeläget erinra om att en gränsgångare i sin hemviststat skall räknas som obegränsat skattskyldig. En i en stat begränsat skattskyldig är inte skattskyldig för arbetsinkomster förvärvade i andra länder.[12]

Reglerna får anses vara relativt vittgående, inte minst därför att de även omfattar inkomster från offentlig tjänst. Reglerna har utvidgats, allteftersom det multilaterala skatteavtalet genom åren justerats. Det har ansetts vara lättare att införa gränsgångarregler för inkomsttagare i enskild tjänst, men successivt har regeln även kommit att omfatta inkomsttagare i offentlig tjänst.

Ovan har jag försökt visa att den EG-rättsliga primär- och sekundärrätten, så som den uttolkats av EG-domstolen, accepterar avtal som medlemsstaterna träffar med avsikt att undanröja dubbelbeskattning. Däremot kan EG-domstolen ingripa mot nationella bestämmelser i medlemsstaterna, när de anses strida mot kraven på fri rörlighet. En dom av EG-domstolen avkunnad i februari 2006 kan vara värd att nämna i detta sammanhang, då den berör gränsgångare bosatta i Finland men med arbete i Sverige.[13]

Finland hade en skatteregel (även om den inte rörde direkt skatt), som enligt EG-domstolen stred mot EG-fördragets förbud mot sådana restriktioner, som begränsar den fria rörligheten av personer. Bestämmelsen begränsade alla dem, som var bosatta i Finland, från att använda bilar, som var inregistrerade i annat land. Innan bilen användes i Finland, måste bilskatt i Finland betalas. De gränsgångare med bostad i Finland och arbete i Sverige, som använde svenskregistrerade firmabilar, kunde inte nyttja bilarna vare sig för eget bruk (att ta sig till bostaden i Finland) eller i tjänsten (tjänsteresor i Finland). EG-domstolen fann att denna regel – att bilskatt måste betalas i Finland, när fordonet nyttjades i Finland – inte var förenlig med artikel 39 EG.

Regler mellan Danmark och Sverige

Om de skatterättsliga förhållandena i Finland, Norge och Sverige är likartade, skiljer de sig i Danmark från dem, som gäller i övriga nordiska länder. Detta har gjort, att någon gränsgångarregel inte finns mellan Sverige och Danmark. Här finns ju inte heller någon landgräns, vilket också skulle ha gjort det svårare att fastställa ett avgränsat territoriellt område, inom vilket en särregel om gränsgångare skulle ha gällt.

Utan att betydelsen av gränsgångarreglerna i övriga fall förringas är det så, att det är mellan Sverige och Danmark, som det verkligt stora resandet mellan hem och arbetsplats (dvs. pendling) äger rum. Örestad (ett område utan klara gränser men till vilket västra Skåne och östra Själland kan räknas) expanderar kraftigt, inte minst genom tillkomsten av Öresundsbron. Men även färjorna mellan Helsingborg och Helsingör gör, att det går lätt och snabbt att pendla.

---

[12] Till denna fråga återkommer jag i beskrivningen av förhållandet mellan Sverige och Danmark.

[13] C-232/03. Målet gäller endast förhållandet mellan medlemsstater. Eftersom Norge är medlem av Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, bör målet emellertid även ha relevans för förhållandet mellan Finland och Norge.

Uträkningar visar att vid 2006 års slut kan antalet pendlare (alltså med bostad i det ena av länderna och arbete i det andra) ha varit cirka 14 000. De allra flesta reser från bostad i Sverige till arbete i Danmark. Prognoserna pekar på en fortsatt kraftig ökning. År 2020 kan cirka 40 000 pendla över Öresund.

Ursprungligen fanns en gränsgångarregel mellan Sverige och Danmark, där beskattningsrätten tillföll den stat, där inkomsttagaren hade sitt hemvist. Från dansk sida framfördes emellertid allt starkare krav på ändring. I samband med undertecknandet av 1996 års nordiska skatteavtal upphävdes gränsgångarreglerna mellan Danmark och Sverige med verkan från den 1 januari 1997 samtidigt som dock övergångsbestämmelser av olika slag infördes.[14] Huvudreglerna i skatteavtalet (med beskattning i arbetsstaten för inkomster från enskild tjänst och från offentlig tjänst) kom alltså från detta datum att gälla de anställda, som pendlade mellan länderna. Samtidigt fortsatte förhandlingarna mellan Sverige och Danmark. Ett flertal regler ansågs dock vara nödvändiga för att det nya systemet med beskattning i arbetsstaten skulle fungera. Sverige och Danmark träffade slutligen år 2003 ett avtal, som innebär relativt stora förändringar i de nationella skatteregler, som utan avtal skulle ha varit gällande.

För att få ett begrepp om hur gränsgångare mellan Danmark och Sverige beskattas, kommer jag i det följande att först beskriva hur de danska och svenska nationella reglerna är uppbyggda för personer, som pendlar mellan de båda länderna, dvs. med bostad i den ena staten och arbetsplats i den andra. Därefter redovisar jag huvuddragen i den överenskommelse som träffades år 2003 och som innebär ytterligare regler av betydelse för gränsgångare.

Regler i Danmark respektive Sverige av betydelse för gränsgångare

För gränsgångare finns det först anledning att undersöka i vilket land han/hon skall anses ha sitt hemvist. För den som i stort sett varje arbetsdag reser mellan bostaden och arbetsplatsen är svaret oftast lätt att ge. Bostadsorten avgör. Det innebär, att gränsgångaren enligt nationella regler anses vara obegränsat skattskyldig i hemviststaten och begränsat skattskyldig i arbetsstaten. Var gränsen mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet går, kan i vissa fall dock vara svår att dra och blir då beroende av olika individuella faktorer. Ser vi emellertid på de gränsgångarregler, som gäller mellan Finland, Norge och Sverige i skatteavtalet, kommer de till användning, så snart som den skattskyldige i normalfallet en gång i veckan med övernattning befinner sig i sin fasta bostad. Denna bestämmelse ger definitivt intryck av att gränsgångaren i ett sådant fall skall anses ha sitt hemvist i den stat, där den fasta bostaden är belägen, även om han/hon samtidigt har bostad i arbetsstaten.

---

[14] Regel fanns i det sista bilaterala skatteavtalet mellan Danmark och Sverige. När 1983 års nordiska multilaterala skatteavtal träffades fanns ingen särskild gränsgångarregel mellan Danmark och Sverige. I protokollet fanns dock en bestämmelse att den tidigare regeln under en begränsad period skulle fortsätta att gälla. Under revisioner av skatteavtalet i slutet av 1980-talet infördes dock bestämmelser i skatteavtalet, som både kom att gälla enskild och offentlig tjänst. Vid 1996 års revision infördes dock bestämmelsen att gränsgångarreglerna skulle upphöra att gälla fr.o.m. den 1 januari 1997. Avsikten med övergångsreglerna var att de som inrättat sig efter de tidigare reglerna inte skulle få viktiga förutsättningar förändrade. Övergångsreglerna har sedan för pendlare från Danmark upphört.

Om detta finns väl inget att säga, såvida gränsgångaren även har centrum för sina levnadsintressen i den stat, där den fasta bostaden är belägen. Familjen finns kanske där, vilket har stor betydelse för bedömningen om rätt hemvist, inte minst enligt skatteavtal.

Det finns dock skäl att uppmärksamma dessa regler om begränsad och obegränsad skattskyldighet. Skulle som hemviststat enligt avtalet räknas den stat, i vilken arbetet utförs, gäller naturligtvis inte gränsgångarregler. De förutsätter, att hemviststat och arbetsstat inte är densamma. I den fortsatta framställningen gäller också denna förutsättning.

Nationella danska regler. I dansk intern rätt betraktas en i Sverige bosatt fysisk person med arbete i Danmark som begränsat skattskyldig i Danmark. En begränsat skattskyldig, som alltså skall betala skatt för sin arbetsinkomst i Danmark, har rätt till vissa arbetsrelaterade kostnader. Det viktigaste avdraget är emellertid för många gränsgångare ett personavdrag. Det uppgår år 2007 till 39 500 danska kronor, men förutsätter att gränsgångaren arbetat hela året.

För de inkomsttagare, som är begränsat skattskyldiga, men för vilka de i Danmark skattepliktiga förvärvsinkomsterna (från arbete och självständig näringsverksamhet) utgör 75 procent av totalinkomsten (globalinkomst) under året, finns en särskild regel.[15] Den är alltså i första hand tillämplig på gränsgångare och innebär, att möjligheterna till avdrag ökar. Rätt till s.k. personavdrag föreligger även nu. Av särskild betydelse är emellertid rätten till avdrag för ränteutgifter (både för bostadslån och för andra lån, t.ex. lån för konsumtion) samt för pensionspremier. Denna möjlighet infördes i dansk lagstiftning som en följd av EG-domstolens utslag i det s.k. Schumacker-målet. Regeln innebär enkelt uttryckt att gränsgångaren kan betrakta sig som obegränsat skattskyldig i Danmark.

Nationella svenska regler. Svenska regler bygger, liksom de danska, på en skillnad mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga. De inkomsttagare som pendlar över Öresund, från bostad i Danmark till arbete i Sverige, är att betrakta som begränsat skattskyldiga. Beskattning skall ske i Sverige. Den svenska lagen, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), blir tillämplig.[16] Enligt denna lag utgår en skatt beräknad på bruttoinkomsten. Skattesatsen är 25 procent.

Även här har emellertid EG-rätten liksom i Danmark påverkat lagstiftningen.[17] Eftersom det inte finns möjlighet att göra avdrag för kostnader enligt SINK, kan gränsgångaren begära att bli beskattad i stort sett som om han/hon vore för tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen (1999:1229) obegränsat skattskyldig. Avdragsmöjligheterna är då i detta avseende i stort sett desamma som för en inkomsttagare, som är bosatt och arbetar i Sverige. För rätt till avdrag knutna till arbetsinkomsterna finns inget krav på att tjänsteinkomsterna i Sverige skall ha uppgått till viss procentandel av totalinkomsten.

---

[15] Det är fråga om 75 procent av den totala inkomsten, dvs. ingen begränsning till förvärvsinkomster.

[16] Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

[17] Svensk lagstiftning ändrades inte efter domen i Schumacker-målet. En bit in på 2000-talet fördes emellertid ett annat mål av likartad karaktär upp till EG-domstolen för avgörande. Målet, C-169/03 (Wallentin), gick Sverige emot.

På annat sätt behandlas däremot avdrag för pensionspremier, allmänna avdrag och grundavdrag. Här krävs för avdrag att överskottet av gränsgångarens globala förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande kommer från Sverige. I förarbetena till lagen framhålls att 90 procent skall utgöra riktmärke.

Viktigt i sammanhanget är behandlingen av ränteutgifter. De är alltså inte avdragsgilla, såvida de inte skulle vara att betrakta som förvärvskostnader.

Säröverenskommelsen mellan Danmark och Sverige

Gränsgångare är alltså i arbetsstaten att betrakta som begränsat skattskyldiga, men både Danmark och Sverige har regler, där möjligheter finns för dem att alternativt utnyttja sådana regler, som annars är förbehållna obegränsat skattskyldiga. De alternativa reglerna har dock inte ansetts vara tillräckliga. Vissa av de problem som uppkommer och som inte lösts genom nationella undantagsregler har Danmark och Sverige genom 2003 års överenskommelse sökt komma till rätta med. En beskrivning av avtalet kan därför vara på sin plats.

De frågor som överenskommelsen rör, gäller främst (1) hur beskattning skall ske, när arbete utförts i båda staterna, (2) vilka avdrag för pensionspremier som skall tillåtas och under vilka villkor avdragen skall medges samt (3) frågor om avdragsrätt för resor mellan arbete och bostad. Till detta kommer (4) regler om en s.k. utjämningsavgift, som årligen på visst sätt betalas av arbetsstaten till hemviststaten.

Arbete i båda länderna. Det är inte ovanligt, att en anställd till viss del utför sitt arbete för arbetsgivaren i den egna bostaden. Möjligheterna till kommunikation har vuxit och det är inte längre nödvändigt att hela tiden befinna sig på arbetsplatsen för att kunna utföra arbetet. Om arbetsplatsen finns i ett land och bostaden i ett annat, blir det besvärligt, om regeln är den, att den stat, i vilken arbetet utförs, har beskattningsrätt. Artikel 1 till säröverenskommelsen innehåller en bestämmelse, som skall förenkla tillämpningen. Så länge som arbetstiden i hemmet inte överskrider hälften av den totala arbetstiden, skall beskattningsrätten ligga kvar i den stat, där den ordinarie arbetsplatsen är belägen.[18] En kontroll av fördelningen av arbetstiden mellan arbetsstat och hemviststat skall ske var tredje månad.

Dessutom finns i säröverenskommelsen, artikel 5.1, en bestämmelse med innebörden, att den avtalsslutande stat (arbetsstaten) som får beskattningsrätten genom regeln i artikel 1 skall beskatta enligt reglerna i denna stat, trots att arbetet alltså utförts i annan stat (arbetstagarens hemviststat).

Pensioner. Skattebestämmelserna i Sverige och Danmark är fortfarande nationella i den bemärkelsen att avdrag för inbetalda pensionspremier till utländska pensionsbolag inte medges.[19]

---

[18] Som arbete i hemmet räknas då också den tid den anställde varit på tjänsteresor eller utfört annat tillfälligt arbete i hemvistlandet eller i tredje land.

[19] Det bör kanske tilläggas att så är åtminstone fallet, när detta skrivs. De svenska och danska reglerna stöder sig på utgången av målet C-204/90 (Bachmann). Ett flertal mål är emellertid nu uppe för prövning i EG-domstolen, alla föranledda av talan väckt av EG-kommissionen. Förutsättningarna i målen skiljer sig något åt, men huvudfrågan i målen är densamma. Skall pensionsförsäkringar som tagits i inhemskt pensionsinstitut behandlas förmånligare än

Om hela eller huvuddelen av inkomsten skall beskattas i annan stat än hemviststaten och avdragsrätt för pensionspremie till bolag i hemviststaten inte skulle accepteras, hade en avsevärd nackdel uppstått för gränsgångaren.

Genom bestämmelser i artikel 2 i säröverenskommelsen har Sverige och Danmark sökt lösning på detta problem. Som ett undantag från reglerna i den nationella lagstiftningen i respektive land gäller nu avdragsrätt under vissa förutsättningar. Om en fysisk person förvärvar inkomst från enskild tjänst eller från offentlig tjänst, kan avdragsrätt medges till pensionsordningar i den andra staten.[20]

Det krävs dock, att den aktuella pensionsordningen uppfyller särskilt angivna krav.[21] Förutsättningen för avdragsrätt är dessutom att beloppet inte överstiger en summa, som i båda staterna medgivits som avdragsgill post. Det är alltså det lägsta beloppet som accepteras.[22] För avdragsrätt krävs vidare, att inkomsttagaren beskattas på nettobasis, dvs. har rätt till avdrag för kostnader. Gränsgångare från Danmark skall därför för att få avdrag begära att få tillämpa reglerna i inkomstskattelagen. Enligt bestämmelsen i säröverenskommelsen skall vidare minst 75 procent av den sammanlagda inkomsten av anställning (samt av rörelse och självständig yrkesutövning) efter avdrag för samtliga utgifter för förvärvet av inkomsterna (nettointäkten) ha intjänats i den stat, där avdraget begärs.[23]

Har inkomsttagaren börjat betala in premier avseende pension till försäkringsbolag i hemviststaten men därefter flyttat till den andra staten, kan även fortsättningsvis premier med avdragsrätt betalas till det försäkringsbolag, som ursprungligen använts.[24] Nu finns inte heller krav på viss procent av intjänad inkomst. Övriga villkor för avdragsrätt till pensionsordning i den andra staten skall dock fortfarande vara uppfyllda.

De nu beskrivna reglerna gäller, då inkomsttagaren själv erlägger premierna. Nu finns det fall, som till effekterna är identiska med de just beskrivna. Arbetsgivaren kan erlägga pensionspremier (eller belopp av liknande karaktär) med avdragsrätt utan att dessa belopp är skattepliktiga hos den anställde. Dessa fall ryms också under bestämmelserna.

---

om försäkringen tagits i ett utländskt? Ett av målen gäller de danska reglerna, C-150/04. Men därefter har kommissionen ifrågasatt reglerna i Belgien, C-522/04 och i Spanien, C-47/05. I det danska och belgiska målet har generaladvokaten lämnat förslag till avgörande och i båda fallen menat att reglerna strider mot den fria rörligheten. Även om talan inte väckts har kommissionen dessutom ifrågasatt reglerna i Frankrike, Italien, Portugal, Förenade kungariket och Sverige.

[20] De nu beskrivna reglerna gäller inte endast inkomst som förvärvas av inkomsttagare bosatt i den andra staten och där inkomsten är hänförlig till inkomst av enskild tjänst eller offentlig tjänst. Även de fysiska personer som förvärvat inkomst hänförlig till rörelse (artikel 7 i skatteavtalet) eller till självständig yrkesutövning (artikel 14 i skatteavtalet) kan utnyttja denna regel.

[21] Svenska pensionsordningar skall omfattas av reglerna i 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Danska pensionsordningar skall omfattas av pensionsbeskattningslagens avsnitt I.

[22] Reglerna i Danmark är i allmänhet betydligt mer generösa än de är enligt svensk lagstiftning.

[23] Detta bör innebära att kravet på viss procent i den interna svenska lagstiftningen sänks till 75 procent. Resultatet blir emellertid något egendomligt. För en gränsgångare från Danmark krävs 75 procent om insättningen sker till en dansk pensionsordning men 90 procent om insättningen sker till en svensk.

[24] Reglerna om möjligheterna för den som flyttar från det ena av staterna till den andra och som får rätt att fortsätta avdra pensionspremier, trots att de inbetalas till pensionsbolag i den andra staten, gäller inte bara. gränsgångare utan är en allmän regel vid flytt från den ena staten till den andra.

Det har också ansetts nödvändigt att i säröverenskommelsen ange ländernas beskattningsrätt till utbetalade pensioner. I artikel 5.2 finns därför följande bestämmelse. Gränsgångarens hemviststat skall ha beskattningsrätten för pensioner som utbetalas därifrån. Beskattning skall ske enligt denna stats allmänna regler. Detta gäller alltså även om pensionspremierna inte varit avdragsgilla där utan i den andra staten.

Resor till och från arbetet. En särregel i artikel 3 i säröverenskommelsen har till syfte att göra det klart, att kostnader för resor över Öresundsbron skall kunna vara avdragsgilla. Eftersom beskattningen av förvärvsinkomsten för gränsgångare i allmänhet inte sker i hemviststaten utan i arbetsstaten, har det ansetts vara angeläget med ett uttryckligt stadgande. Utgifter för resor över Öresundsbron skall beaktas vid fastställande av den beskattningsbara inkomsten.

Utjämningsavgift. De nu nämnda bestämmelserna har ansetts vara angelägna. Frågan är emellertid, om inte den viktigaste anledningen till överenskommelsen mellan Danmark och Sverige är den, att gränsgångarens hemviststat måste kompenseras för att beskattningsrätten i allmänhet ligger hos arbetsstaten. Kostnaderna för det allmänna ligger ju huvudsakligen i hemviststaten. Artikel 6 i säröverenskommelsen är ett försök till sådan kompensation. Danmark skall till Sverige erlägga ett belopp, som på visst sätt skall kompensera för den skatt, som kommunalt skulle ha influtit, om inkomsten i stället beskattats i Sverige. På samma sätt skall Sverige ge kompensation till Danmark.

Begränsningar finns emellertid även här. Endast inkomster som brutto överstiger 150 000 danska kronor eller motsvarande i svenskt penningvärde skall beaktas vid uträkningen av utjämningsbeloppet. En viktig begränsning är även, att endast kommunalskatten skall beaktas vid beräkningen. Den svenska landstingskatten (och motsvarande dansk skatt) beaktas således inte.[25]

En annan mycket betydelsefull begränsning finns. Beräkningen skall endast ske på inkomster, som beskattats enligt artikel 15 i skatteavtalet. Det innebär, att inkomster, som beskattats i arbetsstaten enligt artikel 19 (offentlig tjänst), inte beaktas. Den omständigheten, att gränsgångarregeln mellan Finland, Norge och Sverige även omfattar offentliga tjänster, har inte spelat någon roll.

Säröverenskommelsen kan emellertid, när det gäller beräkningen av utjämningsbeloppet, anses vara preliminär. Artikel 6 avslutas med följande: ”De avtalsslutande staterna avser att efter två år utvärdera denna ordning särskilt såvitt avser nivån för utjämningen och det faktum att utjämningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därefter sker en utvärdering vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.”

Beloppen visar, att den huvudsakliga pendlingen sker från Sverige till Danmark. Denna utveckling har blivit allt tydligare. Beloppen för de två aktuella åren är följande:

---

[25] Inte heller skatten till staten beaktas. Det spelar dock mindre roll för beloppets storlek.

Skatteutjämning mellan Danmark och Sverige (i miljoner svenska kronor)[26]

År	Danmark betalar	Sverige betalar	Netto Sverige
2005	195	70	125
2006	275	80	195
Förändring	+80	+10	+70

Avslutning

Avsikten med denna översikt av gränsgångarregler i Norden har främst varit att visa de tillämpningsproblem, som uppkommer, när arbetsstaten och inte hemviststaten har rätten att beskatta löneinkomster. De regler som gäller mellan Finland och Norge, mellan Finland och Sverige samt mellan Norge och Sverige har den fördelen att de är lätta att tillämpa. För gränsgångarna själva är jämförelsen med ett arbete i hemviststaten lätt att göra. Det kan inte heller vara särskilt besvärligt för skattemyndigheterna att tillämpa reglerna. Vissa kontrollkrav gäller, men de är knappast andra än vad som vanligtvis behövs för att bedöma, att skatteregler följs. Dessutom är det också riktigt att påstå att skatten kommer det land till handa som har den absoluta huvuddelen av de utgifter skatterna är avsedda för.

Att beskattning sker i hemviststaten har även den fördelen att nationella regler som bygger på Schumacker- och Wallentinmålen, inte kommer till användning.

Som jag inledningsvis framhöll avviker det danska skattesystemet kraftigt från de övriga nordiska ländernas. Arbetsgivaravgifter spelar en mycket blygsam roll i Danmark, medan inkomstskatten är viktigare än i Sverige. Dessutom är pendling mycket vanligare från Sverige till Danmark än tvärtom.

Detta har också medfört att säröverkommelser har blivit en nödvändighet. Men redan de nationella bestämmelserna leder till svårigheter. Sverige och Danmark har båda justerat sina lagregler för att de skall överensstämma med EG-domstolens krav att begränsat skattskyldiga indirekt inte får diskrimineras.

Genom att studera de nationella reglerna i Danmark och Sverige finner man emellertid en svaghet med EG-domstolen som lagstiftare. Även om det skulle vara så att båda länderna uppfyller de krav som kan tänkas ställas på lagstiftningen efter domarna i Schumacker- och Wallentin-målen, är de danska och svenska reglerna i viktiga avseenden olika, när det gäller att bestämma på vilka villkor gränsgångare skall behandlas som obegränsat skattskyldiga.

Det gäller då först och främst att hålla i minnet, att regler, som rör personbeskattning, är olika i de två länderna. Skattesatserna är olika och storleken på olika personliga avdrag skiljer sig åt i viktiga avseenden. Familjen spelar fortfarande en roll i det danska skattesystemet, men

[26] Uppgifterna hämtade i FocusÖresund Nr 5 November 2006, se http://www.oeresundsbron.com

har, bortsett från förmögenhetsbeskattningen, försvunnit i det svenska systemet. Sverige använder för begränsat skattskyldiga en bruttoskatt medan Danmark tillåter avdrag från bruttoinkomsten. Alla dessa regler är naturligtvis för en gränsgångare viktiga för beräkning av skatten. Här finns ingen ändring att förvänta, om inte en tillnärmning eller harmonisering av medlemsstaternas personskatter sker.

Däremot skulle man kunna förvänta sig större samordning i de regler som ger gränsgångare möjlighet att bli behandlade som obegränsat skattskyldiga i arbetsstaten.

De svenska reglerna är uppdelade. För att bli beskattad på nettobasis för tjänsteinkomsterna (enligt inkomstskattelagen) i stället för på bruttobasis (enligt SINK) krävs endast en begäran av den skattskyldige. För att kunna utnyttja olika avdrag (pensionspremieavdrag, allmänna avdrag och grundavdrag) krävs dock avsevärt mer. Gränsgångarens globala förvärvsinkomster skall uteslutande eller så gott som uteslutande komma från Sverige. Detta anses innebära ett krav på 90 procent. Säröverenskommelsen mellan Sverige och Danmark innebär här ett sänkt krav från inkomstskattelagens 90 procent till 75 procent av den sammanlagda förvärvsinkomsten. Ränteutgifter är inte enligt de svenska reglerna avdragsgilla, såvida de inte är att betrakta som förvärvskostnader.

De danska reglerna är enklare. Här finns ett krav på att förvärvsinkomsterna i Danmark utgör 75 procent av gränsgångarens globala totalinkomst (all skattepliktig inkomst). Är detta krav uppfyllt föreligger avdragsrätt för bl.a. pensionspremier och räntor i allmänhet (på t.ex. bostads- och konsumtionslån.

Till detta kommer sedan också staternas krav på kompensation för offentliga utgifter. Hemviststaten har utgifter, men inga skatteinkomster. Krav på kompensation är därför naturligt. Samtidigt är det inte lätt att komma överens om en rimlig fördelning av skatteintäkterna. Den nuvarande regeln är preliminär och det finns all anledning anta att diskussioner om fördelningen inte har avstannat utan kommer att fortgå.

Det nuvarande förhållandet mellan Danmark och Sverige måste anses ge en klar bild av hur mycket det återstår att göra, innan en harmonisering av reglerna på personbeskattningens område inom EU har skett.

* * *

Frontier workers in the Nordic Countries: Some aspects of tax treaties and EC law

The Nordic Tax Convention has specific provisions on the taxation of frontier workers for wages and salaries earned in the private sector or government service. The country of residence has the exclusive right to tax the employment income of a frontier worker as soon as certain conditions are met. The worker must reside in a district bordering on the other country and be employed in a district of the other country bordering on the first mentioned country. The worker must regularly stay in the permanent residence, which normally means at least an overnight stay once a week.

The right of the country of residence to tax income derived from employment in the other country is based on the idea that the costs for public services used by a frontier worker are mainly a burden for the country of residence.

The provisions cover frontier workers who reside in Finland, Norway or Sweden and are employed in another of these three countries. There are, however, no special rules for frontier workers between Denmark and Sweden.

Thus, Articles 15 and 19 of the Nordic Tax Convention are applicable to frontier workers crossing the Sound. As a main rule under these provisions, employment income is taxed in the country where the worker is employed. Therefore, the frontier worker will have to rely on national tax provisions. These differ, but both Denmark and Sweden have changed their tax provisions regarding persons with limited tax liability in order to make them coherent with the case-law of the European Court of Justice (the *Schumacker* and *Wallentin* cases).

The changes of the national tax law were, however, not seen as sufficient and an additional agreement was concluded in 2003, containing provisions on the deductibility of pension premiums paid to an insurance company domiciled in the country of residence of the frontier worker. There are also provisions on how to determine the country of employment.

Of special importance for the governments is a provision regarding taxes collected from frontier workers under which the country of employment is to remit a certain amount to the country of residence.

Nils Mattsson
Professor Emeritus

Peter Melz

Civil law and tax law rules on distributions from public benefit foundations

Introduction

An area where Kari S. Tikka made valuable professional contributions outside his direct academic profession, was as chairman or member of the boards in charitable associations and foundations. In that position he was, like several colleagues, in a situation where application of law was not only an academic issue but the direct basis for his own decisions.

A number of civil and tax law questions are relevant for foundations. This article deals with some problems that are recurring in foundations. What amount of income may or must a charity distribute in pursuing its objective and are there minimum requirements for distributions in order to achieve or maintain tax exempt status? According to civil law rules laid down in statutes and bylaws there are normally limits for annual distributions from foundations. The tax law may on the other hand state a minimum level for distributions as a prerequisite for tax exempt status. In a number of cases the leeway for observing both sets of rules may be uncomfortably small. These rules are in focus for most foundations as the performance of the foundation needs to be monitored constantly to assure that they are fulfilled.

In this article I will primarily discuss reasons for the existence and formation of these rules. My comments are based on my previous writing in the field, most recently my participation in the project the European Foundation. The report from that project will be quoted as the European Foundation Report.[1]

Civil law considerations

1. A basic feature of a foundation as a legal entity is its objective to pursue a stated purpose for a considerable time. Normally this is done by use of capital donated to the foundation by the

[1] The aim of the project was to present draft laws for a proposed European Foundation. The result is published in Hopt, Walz – von Hippel, Then (eds.): The European Foundation, Verlag Bertelsmann Stiftung, Gütersloh, 2006. I wrote the commentaries to the draft articles concerning Non-Distribution Constraints and Use of Funds and Timely Disbursement. However, the views expressed in the commentaries, taking into consideratios of other team members, are not necessarily always exactly my personal views. The subjects of these commentaries coincides with the subjects of this article. The comparative sections of the European Foundation Report are not written by me.

founder. For these foundations a minimum restriction thus is that the capital not be fully consumed before the end of the intended period. Such a rule is probably implicitly or explicitly part of statutory civil law in most countries.

Besides this basic rule for a foundation there is normally little reason generally to regulate the timing of distributions from foundations in *statutory civil law*. In the European Foundation Report only one explicit statutory civil law distribution rule in Europe is mentioned. In Spain a foundation must pay out at least 70 percent of its net annual income for the furtherance of the foundation's public benefit purpose during a period of four years.[2] In other countries statutory civil law indirectly may impact distributions. In the report examples are given of such very vague rules. Some countries allow a foundation to accumulate its capital as long as that is not its principal purpose (e.g. Austria, Germany and Switzerland).[3] In England and Wales a rather detailed rule applies to charities, stating among others that "unless the charity trustees have an explicit power to delay spending or to accumulate it as capital – – the trustees should not allow the charity's unspent income to keep on rising beyond a reasonable level of "free reserves" unless they have a specific future use for it in mind (e.g., a major spending project)."[4]

In Sweden and Finland no statutory rules exist in civil law.

2. There are few reasons for general statutory rules on distributions, but there is more reason for the foundation itself to design rules for distributions, and to establish how distributions should be done to pursue the aim of the foundation. There is a good reason for founders to state this in the charter or *bylaws*[5] for the foundation. Otherwise the board/trustees must formulate a policy or make ad-hoc decisions.

In an ex ante situation, when designing bylaws or policy rules, a number of considerations for optimal distributions should be addressed. Some of the more basic and principal considerations will be discussed below in paragraphs 3–5. In an ex post situation, when applying more or less binding rules in bylaws etc., other considerations could be necessary to take. This could contain complicated interpretation of the rules. The problems of application will be discussed thereafter in paragraph 6.

3. A rule on distribution is part of the regulatory framework for achieving the purpose of the foundation. The optimal timing of distributions varies according to the purpose. Normally, public benefit foundations carry out continuous activities, usually in an eternal perspective, which makes a rather stable annual support necessary. Some foundations may be more focused

---

2 The European Foundation Report p. 102.
3 Ibid p. 103.
4 Ibid p. 103.
5 "A *bylaw* (sometimes also spelt *by-law* or *byelaw*) was originally the Viking town law in the *Danelaw*. Contrary to popular etymology the element *by* has nothing to do with the preposition *by*. It is the *Old Norse* word for larger settlements as in *Whitby* and *Derby* (compare with the modern Danish-Norwegian word 'by' meaning town, or the modern Swedish word 'by', meaning village)." – Http://en.wikipedia.org/wiki/Bylaw.

on special projects, which may motivate retaining income for some periods for later use. This article will be restricted to the first type of foundations.

The technical design of distribution rules also varies. As will be seen below a common design is to restrict distributions to a certain type or amount of income. However, in principle it would normally be more logical to start with rules for maintenance of the endowment. The first priority of perpetual foundations should be to maintain the real value of their capital. The amount of income derived from the capital would then be roughly the same – inflation-adjusted – year after year. A rule with this aim would state that the foundation should strive to keep the inflation-adjusted value of the endowment intact. Further restrictions could be motivated in order to build up reserves and to implement other precautionary measures, before income could be freely distributed.

4. Distribution rules for existing foundations are probably normally not designed as capital maintenance rules, but fundamentally the aim would normally be the same. The design is influenced by needs and aims in the specific case, practical considerations, tax law considerations etc. First *tax law considerations* will be discussed.

Exemption from income tax and other taxes is very important for most foundations and thus tax rules are important to consider in designing distribution rules in bylaws or general policies. In the articles of incorporation of Ford Foundation it is explicitly stated that "the corporation shall distribute its income for each taxable year at such time and in such manner as not to subject it to tax on undistributed income under Section 4942 of the Code."[6] Some further examples from USA and Sweden could illustrate this.

As a prerequisite for exemption from income tax a foundation in *USA* should distribute at least 5 percent of the market value of the capital each year.[7] The impact of this rule is obvious in a number of foundations.[8]

In the Annual Report of Rockefeller foundation it is stated:

> "In providing oversight of the Rockefeller Foundation's endowment, the board of trustees strives to balance two long-term objectives – maximizing funds for current programs and maintaining generational neutrality – through policies on spending rate and asset allocation of the investment portfolio. The Foundation's long-term target for annual spending is 5.5 percent of the market value of the endowment."[9]

In the Annual Report of Gates Foundation the following is said:

> "Our investments are designed to ensure that the foundation has a stable financial base with which to make grants and pursue its mission for the long term. Because they intend

---

[6] Http://www.fordfound.org/about/docs/charter.pdf.
[7] See further section "Timing rules for distributions".
[8] The examples chosen are the most important foundations in USA. The distribution rules seem not to be stated in bylaws but in general policies.
[9] Annual report 2005, p. 67.

> to donate more of their own money to the foundation over time, Bill and Melinda feel that the endowment does not need to grow aggressively through investments. Therefore, they have asked BGI to manage it fairly conservatively, aiming for a 5 percent nominal return each year."[10]

The final example is from the Annual Report of Carnegie Corporation:

> "The Corporation's spending policy supports a stable flow of funds for the foundation's programs and offers a sense of security for our grantees. The policy, which calls for spending 5.5 percent of the average market value of the endowment during the prior 12 quarters, dampens large swings in valuation. This helps sustain the Corporation's grantmaking efforts in bad times as well as good, helping us fulfill Andrew Carnegie's legacy of using private wealth for the public good in perpetuity."[11]

In *Sweden* the tax rule for tax exempt status has another form. It states that as a minimum 75–80 percent of the current income should be distributed for the charitable purpose. A dominant form of design of distribution rules in bylaws of Swedish foundations, at least in older versions, is to limit distributions to current income – dividends and interest. Such a rule presumably will give enough leeway for the foundation to fulfill the prerequisites for tax exemption, but not much more.

In the 1980's it created serious alarm among foundations when a Government Committee proposed that not only a percentage of current income, but also of part of capital gains should be distributed as a prerequisite for tax exemption. In the following debate one powerful argument against the proposal was that existing bylaws would make it impossible for many foundations to fulfill such a prerequisite. The proposal was dropped.

A reasonable conclusion is that many distribution rules in bylaws are designed to fulfill requirements in tax laws for tax exempt status. Existing rules may, on the other hand, make it hard to reform tax rules in a way that would raise the threshold set in tax distribution rules.

5. Apart from tax considerations of the kind described above, practical reasons and traditional views affect the design of distribution rules.

There is a perception that *capital gains* per se are not suitable for consumption and distribution. This view was more widespread some decades ago and likely influenced those distribution rules that limit distributions to current income and prescribe that capital gains should be accumulated as capital. Today it is more obvious that the value of capital gains often could vastly exceed the most prudent rules for capital maintenance and reserves. Furthermore, modern financial instruments and corporate behaviour have diminished the difference between capital gains and current income. However, some persons still feel that the distinction has both practical and principal merits and thus favour the choice of such distribution rules even in new bylaws.

---

[10] Http://www.gatesfoundation.org/nr/public/media/annualreports/.
[11] Http://www.carnegie.org/sub/about/annual.html.

6. *Application and interpretation***.** It is common that bylaws lack distribution rules or that existing rules are not very comprehensive or easy to interpret. This could cause problems for the board to determine the limits of permissible distribution. In Sweden a discussion of principles for distributions and ways of interpretation of distribution rules in bylaws started after a new Act of Foundations came into force in 1996. In the preparatory works of the Act it is stated almost as a presumption that bylaws should normally be interpreted to mean that distributions are restricted to current income such as interest and dividends when another intention is not stated or follow from circumstances.[12] I think that this opinion in principle is stated too rigid. However, in practice it is probably realistic for the application of most older bylaws.[13]

The interpretation of bylaws may be complicated. In most countries interpretation norms imply that the will of the founder be established. This means that a phrase in one bylaw may have a meaning different from the meaning of the same phrase in another bylaw. According to circumstances it could be reasonable to establish that one founder had one intention but another founder intended something else, although the rule was phrased in the same arcane way in their respective bylaws. Nevertheless, there probably is a presumption that words such as yield, income, capital, land, etc. should be interpreted in the same way.

However, as was emphasized in the European Foundation Report, considering the many possible purposes of a foundation and the best ways of serving them, it is reasonable to allow a wide latitude in the interpretation of distribution rules in the bylaws of foundations. This presupposes that the directors of the foundation have the benefit of doubt in unclear situations.[14] It further means that interpretative positions, as in the Swedish preparatory works, may be useful as factors to take into consideration, but should not be conclusive.

Tax law

The distribution norms in the bylaws of foundations and in general in civil law for foundations mainly deal with the question how much of a foundation's resources may be distributed within a specific period of time. There are good reasons for founders to establish fixed rules for distributions in the charter or bylaws for foundations. More general, the very institution of a foundation is based on some restrictions on the distribution of the capital of the foundation, which may be explicitly or implicitly stated in statutory law.

In tax law *two types of rules* often are labeled distribution rules. The first type includes rules that state that distributions should solely, or at least almost solely, serve the public benefit purpose. Such a rule is necessary but actually more a part of the rule that the foundation should serve a public benefit purpose. It will be briefly discussed below. The other type of distribution rules concerns the timing of distributions. In a way it regulates the same circumstances as the

[12] Government Bill 1993/94:9 p. 118.
[13] My opinion on the real circumstances is not based on empirical material, rather on circumstantial observations.
[14] The European Foundation Report p. 101.

civil law rules discussed above. Moreover, as described above many distribution rules in civil law are influenced by the existence and design of the tax rules. The need for tax rules is less obvious, which will be discussed in section "Timing rules for distributions".

Distribution only for the public benefit purpose

1. The basic prerequisite for being granted a tax-privileged status is that the foundation should carry out/support a public benefit purpose. The use or distribution of income should serve this purpose. In many foundations it would follow already from their bylaws that distributions could not be used for other purposes. However, a foundation may have multiple purposes or purposes may be phrased in a way that allows for support of a number of purposes. This motivates a special tax rule.

Normally the tax privilege is constructed as a binary rule, which means that foundations are either exempt from income taxation or not.[15] Under such a tax regime a foundation supporting both a tax qualified public benefit purpose and another purpose would normally not be granted tax exempt status.[16] Normally this would follow from a tax rule that explicitly or implicitly states that distributions should be made for the public benefit purpose only.

In principle such a rule should not allow any exceptions. An exception would mean that distributions for non privileged purposes could be made out of tax exempt income. However, in the real world such a strict rule could have unreasonable consequences, due to the binary character of the tax exemption. It is for instance not reasonable that occasional and insignificant distributions outside the public benefit purpose should result in the loss of tax privileges.[17] It could for example sometimes be hard to decide whether a certain distribution will be considered as falling inside the public benefit purpose or not.

In the Swedish Income Tax Act a small leeway is given. The threshold to be met is that 90–95% of the distributions should be for the privileged purpose. That means that 5–10 % of the tax exempt income could be used for other purposes. In a large foundation this could represent very considerable amounts.

Apart from what obviously falls in one or the other category, there are sometimes problems of qualification of different expenses etc. Auxiliary costs are of course part of the cost for the distribution and should be classified according to the purpose they support. However, as some auxiliary costs could seem distant from carrying out the purpose this is an area where disputes could arise. This could be illustrated with an example. A foundation with the purpose of supporting medical science sends officers to courses in foundation law or participates in research projects into legal and administrative questions concerning foundations.[18] Someone may

[15] An alternative method employed in some countries is that all income is taxable and distributions for the public benefit purpose are deductible.
[16] In practice there are examples of hybrid foundations. See the European Foundation Report, p. 94–95.
[17] The European Foundation Report p. 323.
[18] See European Foundation Report p. 323.

dispute that this is a cost for fulfilling the scientific purpose. However, it should not be a questionable case as the cost could have no other ultimate purpose than the purpose of the foundation and the functional link to this purpose could be established.

2. Most rules in *national tax laws* seem to be strict.[19] In Germany, for example, the privileged purpose has to be pursued directly and exclusively. There is no *de minimis* rule as to other purposes. All disposable resources shall be used exclusively for the tax-privileged statutory purpose.[20] In the Swedish Income Tax Act there is such a rule, which was described above.

In the light of the problems outlined above one could expect that more *de minimis* rules would exist. However, in practice problems may be mitigated by a flexible application of the strict law rules.

Timing rules for distributions

1. Timing rules for distributions have the purpose of stating a minimum distribution of income for a certain period as a prerequisite for tax privileged status. The reasons for such rules are not of very basic nature but rather more pragmatic. Therefore such rules exist in some countries but not in others.

There are control reasons for timing rules in those tax laws where the tax-privilege is constructed as an exemption from income tax. The exemption is based on the assumption that exempt income will be used for the public benefit purpose. Without a timing rule it could be difficult to check that this will be the case. If the income would be used in contravention to the public benefit purposes it could pose considerable problems to rectify the taxation, if a long period would lapse between income realization and the use. First, there is a practical problem to keep track of undistributed income for a long time. Second, even if necessary information is gathered many tax laws may not provide the necessary means for a correction of the taxation. Tax law rules may prescribe that a correction, which means imposing tax on the income, should be decided or brought forward within strict time limits. When the income is used in contravention of the public benefit purpose this time limit may be exceeded, and the income could not be taxed.

2. *Two categories* of timing rules could be identified. The ”Swedish” method prescribes that a reasonable portion of current income be distributed for the beneficial purpose. The ”US” method prescribes for a deemed income, as a certain percentage of the market value of the foundation’s net wealth, to be distributed. As assumed above both methods are designed in line with and/or have impacted distribution rules in bylaws.

---

[19] Ibid p. 324.
[20] Ibid p. 324. However a major exception exists. Up to 30 percent may go to the founder or his family.

Timing rules could cause considerable problems for foundations if they are too rigidly designed. Therefore there are reasons to consider whether the fiscal need for a timing rule outweighs these problems.

Issues arise especially when a timing rule prescribes a level of distribution which could exceed or come close to the level of permissible distribution according to private law rules. Then there is little room for mistakes, creation of reserves etc. for the foundation. The design of the timing rule becomes more important in this situation than if the latitude is wider.

A timing rule will contain a number of components that could be designed in different ways and result in different problems of interpretation and application. Here only the most important problems will be listed.[21] The problems are primarily valid with the "Swedish" type of timing rule, but comments are also given on the "US" method.

- *Income* should be computed. In the "Swedish" method the assessment is normally done in the same way as if the income had been taxable. It is only justifiable to include potentially taxable income. Income that is generally non-taxable should not be taxed irrespective of whether the income is spent within the time limits set by the tax law's timing rule or not. The calculation may be easier with the "US" method, where instead the market value of the net wealth is measured.
- A controversial question is whether or not the distribution requirements should include not only current income but also *capital gains*, because many foundations are not allowed to distribute out of capital gains or at least they interpret their bylaws as saying so. As described above, in Sweden a proposal some years ago to include half of the capital gains in the distribution requirement therefore caused strong opposition among foundations. The "US" method circumvents this problem by avoiding calculating real income.
- A foundation could only distribute what remains of income after costs for capital management, etc. Such costs should be deducted when computing income available for distribution. Rules should be symmetric, so when a distribution rule prescribes for instance that capital gains be included, capital losses should be deductible to the same extent. The "US" method avoids this problem.
- It is not only direct *distributions* that should be considered, but every cost which has a reasonable connection with these distributions and the fulfilment of the purpose. Another design of the timing rule may cause arbitrary results and make it harder to fulfil the requirements.
- A timing rule could not take income and distributions for only one year into account. Variations in income and distributions could make it very hard to fulfil the required distribution every year. The timing rule must be more flexible and take income and distributions for a longer period into account. This problem also exists with the "US" method.

3. The *comparative view* presented in the European Foundation Report p. 326–327 shows that a number of different tax timing rules are applied in the countries screened. Rigid tax timing

[21] The European Foundation Report p. 325.

rules are in force in Germany, Spain, Sweden and United States (as to private foundations). More flexible requirements exist in United Kingdom, Austria, Switzerland and France.

Examples of more or less rigid rules are Sweden and United States and those rules have been described above. In Germany, as a matter of principle disposable resources are not to be retained beyond a short time-horizon. The rule is subject to restrictions, however, defining the nature of the disposable resources. Beyond that hurdle, there are a number of exceptions, mainly to allow reasonable retentions and the perpetuation of a foundation's endowment.

As an example of a more flexible regime the United Kingdom rules could be described. Here, the law does not impose a time limit, but the tax authorities generally require that this condition be met within a "reasonable" period of time. This is a flexible test that takes account of the fact that different charities will have differing expenditure profiles, e.g., the budget requirements of a charity established to meet short-term emergencies will be very different from a charity established to complete a major building project.

Finland has a flexible regime as no statutory tax rule exists. However, in case law there are examples where foundations have been considered no longer charitable when the charitable activities in reality have ceased.

Conclusions

To fulfil a purpose, in this article a public benefit purpose, is the ultimate object for a foundation. It is primarily a question of *what* to support or do. But *when* to support could also be an important question. As presented in this article the last question has not often been addressed in statutory civil law. It should be a question to be regulated by the founders or by the trustees/boards. It is not merely a question of sound financial management, but could have a profound importance for the generational timing of a foundations activities. However, such more principal fundamental aspects may not been given enough importance as it seems tax and practical considerations have been given considerable importance.

From a tax point of view there are more reasons to regulate distributions in statutory law. As a tax privileged status is only given to public benefit foundations it is a given rule that distributions should have that purpose. Statutory rules could be explicit or implicit on that. What have been discussed above is more if there should be given a small leeway for deviations from the this rule.

There are arguments both for and against timing rules in tax laws. A timing rule decrease the flexibility of the distribution decisions and the application of a rule could sometimes cause considerable problems. The reason for a timing rule is primarily that it makes it reasonably simple to check that tax exempt income is used for the public benefit purpose. Even if it is desirable that tax rules not impact decisions, in some cases a timing rule could be beneficial as a positive incentive for passive boards to start activities.

Peter Melz
Professor, Stockholm University

Aage Michelsen

Beskatning af mobile indtægter og udgifter i dansk skatteret

Indledning

Indkomstskattereglerne – herunder især selskabsskattereglerne – i de vestlige højtbeskattende lande er de seneste år blevet udsat for stadig større udfordringer.

Den almindelige globalisering og ikke mindst den accelererende udvikling på de finansielle markeder med tilvejebringelsen af nye ofte hybride finansielle instrumenter øger presset på selskabsskattereglerne. Og den øgede skattekonkurrence til trods for politiske tiltag om at modvirke skadelig skattekonkurrence (Harmful Tax Competition)[1] tiltager.

Hertil kommer, at EF-domstolen i fortsat stigende omfang anser medlemsstaternes selskabsskatteregler for at være i strid med den primære EU-ret, herunder de økonomiske frihedsrettigheder: arbejdskraftens fri bevægelighed i art. 39, fri etableringsret i art. 43 og 48, fri bevægelighed for tjenesteydelser i art. 49 og fri bevægelighed for kapital i art. 56–58. Dette har især på selskabsskattelovgivningens område indebåret en skjult harmonisering, der rejser det spørgsmål, om EF-domstolen er det rette organ til at presse medlemsstaterne til at harmonisere skattelovgivningen.

I det følgende vil en række lovændringer i dansk selskabsskatteret blive omtalt. Kendetegnende for de omtalte lovændringer er, at de er blevet gennemført dels som følge af det ydre pres fra globaliseringen dels som følge af det stigende antal domme af EF-domstolen, der statuerer, at medlemsstaternes skattelovgivning ikke er forenelig med den primære EU-ret.

I artiklen vil regeringens planer om indgreb mod kapitalfonde og CFC-selskaber kort blive omtalt, jf. skatteministeriets lovudkast af 1. februar 2007.

---

[1] Se således OECD's rapporter om Harmful Tax Competition og EF's adfærdskodeks (Code of Conduct). I generaladvokat Philippe Léger's forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes-sagen (sag C-196/04) af 2. maj 2006 udtaler han i punkt 55:"På baggrund af disse overvejelser og i mangel af en EF-harmonisering må det erkendes, at der er konkurrence mellem skatteordningerne i de forskellige medlemsstater. Denne konkurrence, som især kommer til udtryk som store forskelle i de satser, der gælder for beskatning af virksomhedsoverskud i de forskellige medlemsstater, kan have en betydelig indflydelse, når selskaberne skal vælge, hvor de vil udøve deres virksomhed i Den Europæiske Union (35). Det er beklageligt, at der på dette område er ubegrænset konkurrence mellem medlemsstaterne. Det er imidlertid et spørgsmål af politisk karakter." I punkt 57 udtaler generaladvokaten bl.a.: "Vedtagelsen af adfærdskodeksen og omtalen af den pågældende irske skatteordning som en af de nationale skatteforanstaltninger, der er skadelige for det indre marked, kan således ikke begrænse, og langt mindre med tilbagevirkende kraft indskrænke den ret, som alle selskaber, der er stiftet i overensstemmelse med Artikel 48 EF, har til at foretage sekundær etablering i en medlemsstat efter eget valg, herunder en medlemsstat, hvor der gælder en skatteordning, som vurderes som at være skadelig for det indre marked."

Regler om tynd kapitalisering

Ved lov nr. 432 af 26/6 1998 blev der i dansk skatteret indført regler om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens (SEL) § 11. Reglerne gjaldt kun for lån fra udenlandske kontrollerede selskaber og ikke lån fra danske kontrollerede selskaber.

EF-domstolen afsagde den 12/12 2002 afgørelse i sagen Langhorst-Hohorst (C-324/00). Domstolen anså de tyske regler om tynd kapitalisering for at være i strid med EF-traktatens art. 43 om fri etableringsret. Domstolen udtalte, at de tyske regler om tynd kapitalisering i realiteten medførte forskellig behandling af tyske datterselskaber afhængig af, om moderselskabet (långiver) var hjemmehørende i Tyskland eller i udlandet. Domstolen fandt ikke, at denne forskelsbehandling kunne begrundes i tvingende almene hensyn.

Da de hidtil gældende danske regler om tynd kapitalisering fandt anvendelse i stort set samme situationer som de tyske regler om tynd kapitalisering, vurderede den danske regering, at de hidtil galdende danske regler også stred imod EU-retten.[2]

Ved lov nr. 221 af 31/3 2004 (L 119) (EU-pakken) blev reglerne om tynd kapitalisering ændret med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1/1 2004 eller senere. Der blev gennemført tre væsentlige ændringer.

For det første gælder reglerne fremover kun gæld til juridiske personer som nævnt i ligningslovens (LL) § 2, stk.1 (kontrolleret gæld) og ikke på gæld til fysiske personer.

For det andet udvides bestemmelsernes anvendelsesområde til ikke blot at finde anvendelse i tilfælde, hvor långiver er et udenlandsk selskab, men også i tilfælde hvor långiver er et dansk selskab. Der vil herefter ikke længere være tale om forskelsbehandling af lån fra udenlandske selskaber.

For det tredje er anvendelsesområdet for reglerne om tynd kapitalisering begrænset til kun at gælde for visse større lån. Fradragsbeskæringen gælder således for det første alene, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr. For det andet skal fradragsbeskæringen, når den finder anvendelse, alene gælde den del af den kontrollerede gæld, som skulle kvalificeres til egenkapital for, at forholdet mellem fremmedkapital (gæld) og egenkapital ved indkomstårets udløb udgør 4:1. For det tredje skal fradragsbeskæringen foretages for dansk kontrolleret gæld forud for udenlandsk kontrolleret gæld.

Der foretages ikke fradragsbeskæring for renter, som kildebeskattes med 30 pct. efter bestemmelsen i SEL § 2, stk. 1, litra d, idet dette ville indebære en form for dobbeltbeskatning (manglende fradragsret + kildebeskatning med 30 pct.).

I modsætning til, hvad der gælder i flere andre lande, indebærer fradragsbeskæringen ikke, at de ikke fradragsberettigede renteudgifter m.v. omkvalificeres til udbytte ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

---

[2] I TfS 2006, 861 LSR (SKM2006.252.LSR) blev det antaget, at de dagældende regler i SEL § 11 var anvendelige i et tilfælde, hvor et lån var optaget hos et koncernforbundet selskab i Polen, idet Polen på låneoptagelsestidspunktet ikke var medlem af EU eller EØS.

Ændringen er et eksempel på de ikke hensigtsmæssige resultater af EF-domstolens afgørelser, idet Domstolen har "tvunget" Danmark til at indføre regler vedrørende rent nationale rentebetalinger, som er overflødige bortset fra, at de sikrer overholdelsen af EU-reglerne.[3]

De danske regler om tynd kapitalisering indeholder i SEL § 11, stk. 4, en særlig regel om såkaldt konsolidering. Indholdet af denne særdeles komplicerede bestemmelse er, at hvis flere danske koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, kontrolleres, finder reglerne om tynd kapitalisering samlet anvendelse på aktiver og passiver i disse selskaber.

Bestemmelsen finder kun anvendelse på danske selskaber, der også uden at inddrage de udenlandske aktionærer eller et eventuelt ultimativt moderselskab kan anses for at være koncernforbundne.

Konsolideringsbestemmelsen i SEL § 11, stk. 4, har givet anledning til megen fortolkningstvivl.[4] Jan Guldmand Hansen, TfS 2005, 163 ("Tynd kapitalisering i danske koncerner – et regelsæt, som bør revurderes") gør gældende, at sådan som konsolideringsreglen fortolkes af det danske Skatteministerium, kan danske koncerner nærmest uden problemer undgå rentefradragsbeskæring efter reglerne om tynd kapitalisering. I enhver dansk koncern kan tynd kapitalisering undgås ved blot at placere et tomt aktie- eller anpartsselskab i toppen af selskabsstrukturen. Herved opnås, at alle øvrige selskaber konsolideres, og da der ikke er gæld til det nystiftede "ultimative moderselskab", og dette forudsætningsvis ikke stiller sikkerhed for andre koncernforbundne selskabers gæld, har den konsoliderede enhed ingen kontrolleret gæld.

Er den beskrevne fortolkning af konsolideringsreglen rigtig, er selve kernen i SEL § 11, at der er symmetri mellem fradragsbeskæring hos debitor og manglende skattepligt hos kreditor, forskertset, idet skattefriheden for renteindtægter i realiteten kun kommer danske kreditorselskaber til gode. Spørgsmålet er herefter, om reglerne er forenelige med EU-retten, jf. således forfatteren p. 573 f.[5]

I Danmark ligesom i mange andre lande har flere danske og udenlandske kapitalfonde (Private Equity Funds) opkøbt danske koncerner. Opkøbet foretages gennem et til lejligheden oprettet dansk holdingselskab eventuelt med en høj grad af lånefinansiering og dermed betydelige renteudgifter. Herved nedbringes umiddelbart den skattepligtige indkomst i Danmark i den opkøbte koncern. Kapitalfondene er som oftest organiseret som kommanditselskaber, der ifølge dansk ret ikke anses som selvstændige skattesubjekter, men som skattetransparente enheder. Koncerndefinitionen i de danske værnsregler om transfer pricing, tynd kapitalisering og kildeskat på koncerninterne renter og kursgevinster omfattede tidligere ikke transparente selskaber som f.eks. kommanditselskaber.

---

[3] Se hertil Otmar Thömmes: Commission's Reluctance and Member States' Overreactions – A Perfect Recipe for Chaos. Intertax 2004/3 p. 124 ff. Se således også Edward Andersson: Har EG-domstolen gått för långt i sina inkomstskattedomar? Festskrift til Nils Mattsson, 2005 p. 29 ff.

[4] Jf. hertil Jakob Bundgaard: Efter Lankhorst-Hohorst – nationale værn mod tynd kapitalisering i ny indpakning. Skat Udland 2004, 207, Jan Guldmund Hansen – Nikolaj Vinther: Rentebetalinger til udenlandsk kreditor – Tynd kapitalisering, rentekildeskat og transparens. Skattepolitisk Oversigt 2004/4, p. 234 ff. og Jan Guldmand Hansen – Nikolaj Vinther: EU-rettens krav til dansk skatteret. SR-Skat 2004/4, p. 224 ff.

[5] Se således også Jan Guldmund Hansen – Nikolaj Vinther, SR-Skat 2004/4 p. 235 ff.

Ved lov nr. 308 af 19/4 2006 (L 116) (Justering af erhvervsbeskatningen) er skattehullet vedrørende kapitalfonde og koncerndefinitionen tilsigtet lukket. Loven ændrede kontrolbegrebet i LL § 2 om transfer pricing transaktioner. Definitionen på bestemmende indflydelse omfatter efter de ændrede regler: 1) kontrollerede selskaber m.v., "der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt" (transparente enheder"), 2) selskabsdeltagere med "aftaler om fælles bestemmende indflydelse".

Målsætningen med lovændringerne kommer til udtryk i lovforslagets almindelige bemærkninger, hvor det bl.a. hedder:

> "– – Det foreslås, at de skattetransparente enheder i forhold til værnsreglerne om transfer pricing og tynd kapitalisering m.fl. sidestilles med selvstændige skattesubjekter. Dette medfører, at transaktioner mellem en kapitalfond og dets datterselskab er omfattet af transfer pricing reglerne, samt at gæld fra kapitalfonden anses for at være koncernintern gæld i reglerne om tynd kapitalisering og kildeskat på renter, selvom kapitalfonden ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Kapitalfondene sidestilles dermed med aktieselskaber – –".

Den ændrede koncerndefinition medfører, at reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11 også finder anvendelse, når kapitalfonde er långivere til koncerninterne enheder i Danmark.[6]

EU-pakken (Lovforslag nr. 119)

Generelt

Ved lov nr. 221 af 31/3 2004 (Rentebeskatningsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, koncerninterne lån, fraflytterbeskatning, omregning af helårsindkomst, bruttobeskattede personer) (L 119)- (EU-pakken m.v.) blev 2 EU-direktiver implementeret i dansk ret, og loven ændrede en række regler i dansk international skatteret for at bringe dem i overensstemmelse med EU-retten. Herudover er der blevet gennemført en række regler, der tilsigter at lukke huller samt at sikre et bedre samspil mellem danske skatteregler og skatteregler i andre lande.[7]

Kildebeskatning af renter betalt af danske hjemmehørende selskaber

Før gennemførelsen af L 119 var der ikke i dansk skatteret hjemmel til at beskatte renter hidrørende fra kilder i Danmark, medmindre renterne kunne anses som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. for så vidt angår selskaber SEL § 2, stk. 1, litra a.

---

[6] Se om lovændringerne Christen Amby: Udvidelse af koncernbegrebet med kapitalfonde. Skat Udland 2006/1, 3, samme: L 116 vedtaget med ændringer. Skat Udland 2006/7, 187, Jakob Bundgaard: Private Equity Funds & Leveraged by Outs. Skat Udland 2006/7, 188 og Ria Falk: Nye koncernbegreber – L 116 om kapitalfonde mv. SR-Skat 2006/4, p. 291 ff.

[7] Se herom Aage Michelsen: Samspillet mellem interne danske skatteregler og interne skatteregler i andre lande. Festskrift till Nils Mattsson, 2005 p. 277 ff.

Ved L 119 blev der indsat en ny bestemmelse i SEL § 2, stk. 1, litra d, om begrænset skattepligt i Danmark af visse koncerninterne renter. Formålet angives i bemærkningerne til lovforslaget at være "at imødegå, at et dansk selskab m.v. nedsætter den danske beskatning ved at reducere den skattepligtige indkomst gennem rentebetalinger til visse finansielle selskaber i lavskattelande, hvis det udenlandske selskab kontrollerer det danske selskab m.v." Formålet er således at forhindre, at det danske beskatningsgrundlag eroderes. Den situation, der ønskes dæmmet op for, er en modsatrettet CFC-situation, idet det er moderselskabet, der er et lavt beskattet finansselskab.

I forbindelse med enhver udbetaling eller godskrivning af renter til selskaber m.v., der er skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra d, skal den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen foretages, indeholde 30 pct. af den samlede rente, jf. nærmere kildeskattelovens § 65 D, stk. 1.

Reglerne finder efter SEL § 2, stk. 1, litra d, 2.–6. pkt., ikke anvendelse i en række tilfælde, hvor behovet for rentebeskatning i Danmark ikke antages at være til stede. Dette gælder f.eks. i tilfælde, hvor reglerne om tynd kapitalisering finder anvendelse, idet der i tilfælde af rentebeskatning ville finde en form for dobbeltbeskatning sted, såfremd de til renteindtægterne korresponderende renteudgifter ikke kunne fradrages.[8]

SEL § 2 A – Hybride selskaber

Den mest vidtgående nydannelse, der blev gennemført med L 119, er indsættelsen af SEL § 2 A i selskabsskatteloven. Bestemmelsen tilsigter at gennemføre et bedre samspil mellem dansk intern skatteret og intern skatteret i andre lande for at modvirke muligheden for dobbelt ikkebeskatning. SEL § 2 A sigter især til at modvirke den situation, at et amerikansk moderselskab i henhold til de amerikanske "check the box" regulations vælger at gøre et dansk anpartsselskab[9] transparent i skatteretlig henseende. Før gennemførelsen af SEL § 2 A ville dette have den konsekvens, at det amerikanske moderselskab ikke var skattepligtigt af rentebetalinger m.v. fra det danske datterselskab, som efter amerikansk skatteret – efter at "boxen er checket" – bliver anset som et fast driftssted i Danmark. Herefter er der tale om interne ydelser, som ikke er skattepligtige i moderselskabet i USA. I Danmark ville renter og royalties være fradragsberettigede, da anpartsselskabet efter dansk sed var et selvstændigt skattesubjekt. Dette resulterede i dobbelt ikke-beskatning af rente- og royaltybetalingerne.

Efter gennemførelsen af SEL § 2 A vil det danske anpartsselskab, hvis moderselskabet i USA vælger at anse det for transparent i skatteretlig henseende efter amerikansk ret, tillige være

---

[8] Se hertil Jan Guldmund Hansen – Nikolaj Vinther: Rentebetalinger til udenlandsk kreditor. Skat Udland 2004/4 p. 234 ff.

[9] De amerikanske "check-the-box" regler gælder ikke for danske aktieselskaber, der er med på en særlig per se liste over selskaber, som "check-the-box" reglerne ikke kan finde anvendelse på, jf. hertil Aage Michelsen: Hybride selskaber i skatteretlig henseende. Skat Udland 1998/9, 235 og Arne Riis-Sørensen: Check-the-box" – reglerne og international skatteret. Skat Udland 2001/1, 34. De amerikanske moderselskaber valgde derfor at stifte danske anpartsselskaber i stedet for at stifte danske aktieselskaber.

transparent efter dansk skatteret, hvilket har den konsekvens, at det beskattes som et fast driftssted. Interne ydelser som f.eks. renter og royalties vil som hovedregel ikke være fradragsberettigede i det danske "faste driftssted", idet selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes art. 7, stk. 2, som hovedregel ikke gælder for interne ydelser.[10]

SEL § 2 A giver anledning til mange vanskelige problemstillinger som følge af, at det danske anpartsselskab vedbliver med i selskabsretlig henseende at være et selvstændigt retssubjekt.[11]

SEL § 2 A er blevet skarpt kritiseret for at være uforenelig med EU-retten.[12] Søren Friis Hansen l.c. har bl.a. gjort gældende, at Danmark er forpligtet til at anerkende et selskabs skattesubjektivitet i et andet medlemsland, hvilket han baserer på EF-domstolens domme i sagerne Centros (sag C-212/97), Überseering BV (sag C-208/00) og Inspire Art (sag C-167/01). Ifølge Søren Friis Hansen er SEL § 2 A, stk. 2, hvorefter § 2 A, stk. 1, tillige finder anvendelse på udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige i Danmark efter SEL § 2, i strid med EU-retten, idet bestemmelsen ikke anerkender de udenlandske selskabers skattesubjektivitet. Hertil udtaler Skatteministeren i et svar af 19/5 2005 på spørgsmål nr. 21 fra Folketingets Skatteudvalg af 23/2 2005 (j.nr. 2005-418-0175)(SAU alm. del) for det første, at § 2 A, stk. 2, medfører, at Danmark anser et udenlandsk selskab, der efter almindelig dansk kvalifikation er en selvstændig enhed, som transparent. Denne omkvalificering sker som følge af, at selskabet i sit "hjemland" anses for at være en transparent enhed af et selskab i samme land. Der er således ikke tale om, at Danmark med § 2 A, stk. 2, ikke anerkender et selskabs skattesubjektivitet i selskabets "hjemland". Derimod anerkender Danmark selskabets manglende skattesubjektivitet.

Herudover fremhæver Skatteministeriet, at EF-domstolens domme Centros, Überseering BV og Inspire Art alle er selskabsretlige afgørelser, samt at der ikke findes tilsvarende skatteretlige domme fra EF-domstolen.

Endelig fremhæver Skatteministeriet, at EU's medlemsstater og EU-kommissionen ved udarbejdelse af den seneste ændring af moder-/datterselskabsdirektivet (Rådet direktiv 2003/123/EF) har forudsat, at medlemsstaterne ikke EU-retligt har en pligt til at anerkende andre medlemsstaters skatteretlige kvalifikation af selskaber. I direktivets art. 4, stk. 1 a, fremgår det, at "intet i dette direktiv er til hinder for, at den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, på grundlag af denne stats vurdering af datterselskabets juridiske karakteristika som følge af den lovgivning, hvorunder det er oprettet, betragter et datterselskab som skatteretligt transparent og derfor beskatter moderselskabet på grundlag af dets andel af datterselskabets overskud, efterhånden som dette overskud opstår".[13]

---

[10] Jf. TfS 1993, 7 H og Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 p. 237 ff.

[11] Se om SEL § 2 A bl.a. Niels Josephsen – Søren Steenholdt: SEL § 2 A. Skat Udland 2004/1, 1, Henning Schønning – Anja Svendgaard Dalgas, SR-Skat 2004/3, p. 149 ff, Jens Wittendorff: SEL § 2 A – transparente enheder. Skat Udland 2004/5, p. 204 og Johanne Minke – Lars Nyhegn Eriksen: Revision & Regnskabsvæsen 2004/6, p. 9 ff.

[12] Se således især Søren Friis Hansen: SEL § 2 A; Det sorte hul. Skattepolitisk Oversigt 2004/7, p. 415 ff.

[13] Se hertil Jakob Bundgaard: Kvalifikationen af visse europæiske selskaber – Om transparens, skattesubjektivitet og EU-ret. Skat Udland 2005/2, p. 45, der omtaler implementeringen af ændringen af moder-/datterselskabsdirektivet ved lov nr. 1375 af 20/12 2004 (L 27).

Beskatning af aktieavancer fra aktier udstedt af finansielle selskaber i lavskattelande

Indtil indkomståret 2005 fandtes der i den dagældende aktieavancebeskatningslovs (ABL) § 2 a regler om en særlig hård beskatning af aktieavancer fra aktier udstedt af finansielle selskaber i lavskattelande. Der var tale om værnsregler, der tilsigtede at sikre effektiviteten af de almindelige danske regler om beskatning af fortjenester på aktier og investeringsbeviser i finansielle selskaber

EF-domstolens dom af 15/7 2004 i Anneliese Lenz sagen (sag C-315/02) vedrørte det forhold, at udbytte fra udenlandske selskaber til selskaber hjemmehørende i Østrig blev hårdere beskattet end udbytte, der hidrørte fra selskaber, der var hjemmehørende i Østrig. EF-domstolen statuerede i sin dom, at dette var uforeneligt med EF-traktatens art. 73 B og art. 73 D, stk. 1 og 3 (nu art. 56 henholdsvis art. 58) om fri bevægelighed for kapital. Domstolen statuerede i den forbindelse, at afvisningen af at indrømme modtagere af kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat, de skattefordele, der indrømmes modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, ikke kan berettiges af den omstændighed, at indkomst fra selskaber, der er hjemmehørende i den anden medlemsstat, eventuelt beskattes mere lempeligt dér.[14]

ABL § 2 a kunne næppe opretholdes med dens daværende indhold, idet bestemmelsen måtte antages at være i strid med reglerne i EF-traktatens art. 56–58 om fri bevægelighed for kapital.[15] I erkendelse heraf fremsatte den danske skatteminister den 24/2 2005 forslag nr. L 98 om ændring af forskellige skattelove (Investeringsselskaber og hedgeforeninger).[16] Formålet med lovforslaget var: 1) At indføre nye generelle beskatningsregler for finansielle selskaber, der ikke rejser samme behov for særregler i stil med ABL § 2 a, som de gældende regler gør. 2) At øge konkurrencen på det finansielle marked ved at lette udenlandske finansieringsforeningers adgang til det danske marked. 3) At sikre overholdelse af EU-rettens seneste praksis. 4) At imødegå, at skattereglerne hindrer stiftelse af hedgeforeninger. 5) At lette danske investeringsforeningers investeringer i udenlandske investeringsforeninger igennem en klarere afgrænsning af, hvilke selskaber der omfattes af de nye regler.

Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 407 af 1/6 2005.[17] Loven ophæver den hidtidige bestemmelse i ABL § 2 a med virkning fra indkomståret 2004. Ophævelsen har også virkning for investeringer i tredjelande, dvs. lande uden for EU og EØS. Loven giver mulighed for efter

---

[14] Se om dommen Peter Haunold et al.: News and der EU. Steuer und Wirtschaft International 2004/9, p. 470 ff.

[15] Se således Jeppe Rune Stokholm: Beskatning af ABL § 2 a-aktier i strid med EU-retten – kapitalens fri bevægelighed og sag C-315/02 (SU 2004, 302). Skat Udland 2004/9, 330 og samme: Udbyttebeskatning og kapitalens fri bevægelighed – en kommentar til Sag C-319/02. Skat Udland 2004/12, 430. I sidstnævnte artikel kommenterer forfatteren EF-domstolens dom af 7/9 2004 i Manninen-sagen (Sag C-319/02), hvilken dom forfatteren anser for at ligge i forlængelse af Domstolens dom i Anneliese Lenz sagen.

[16] Se om lovforslaget Allan Bøjlén Christensen – Niels Josephsen – Dorte Vestergaard: Aktieavancebeskatningslovens § 2 a. Skat Udland 2005/5, 123.

[17] Se om den vedtagne lov Kjeld Bergenfelt: Nye regler om beskatning af afkast fra investeringsforeninger og hedgeforeninger. SR-Skat 2005/4, p. 228 ff. og Jakob Smith: Ny lov om investeringsselskaber, hedgeforeninger, investeringsforeninger og indekserede obligationer. TfS 2005, 776.

anmodning, dog kun for så vidt angår indkomstårene 1996–2003, at få genoptaget tidligere ansættelser foretaget efter § 2 a.

Reglerne gælder både for danske og udenlandske investeringsselskaber. Der er desuden gennemført en ændret afgrænsning af, hvilke selskaber og investeringsforeninger, der er omfattet af ABL § 2 a. Kontoførende foreninger og udloddende investeringsforeninger er ikke omfattet. Banker og forsikringsselskaber anses ikke mere som finansielle selskaber.

De af ABL § 2 a omfattede selskaber og investeringsforeninger m.v. er gjort skattefrie, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 19. Herved sidestilles de akkumulerende investeringsforeninger med de udloddende investeringsforeninger og med de investeringsforeninger i skattelylande, som de konkurrerer med. En hedgeforening er en akkumulerende investeringsforening. Retsvirkningen af skattefriheden – den manglende skattesubjektivitet, transparensen – er, at investorerne i investeringsselskaberne m.v. er direkte skattepligtige af fortjenesterne i investeringsforeningerne. Der sker herved en etledsbeskatning ligesom for de udloddende investeringsforeninger.

Beskatningen af værdipapirerne i investeringsforeningerne sker efter et lagerprincip, dog således at beskatningen af værdistigninger først skal ske i året efter, at værdistigningerne har fundet sted. Tab kan i modsætning til tidligere også fradrages.

Ved lov nr. 1413 af 21/12 2005 (L 78) blev der gennemført en ny aktieavancebeskatningslov. Bestemmelserne i § 2 a blev placeret i den nye aktieavancebeskatningslovs § 19. Som udgangspunkt er § 19 identisk med den tidligere bestemmelse i § 2 a. Der er dog sket en ændring af den måde, som investeringsforeninger afgrænses på, hvilket ikke nærmere skal behandles her.[18]

Ved lov nr. 407 af 1/6 2005 (L 98) blev bestemmelsen i LL § 5 E ophævet, da denne bestemmelse tillige som følge af EF-domstolens dom i Anneliese Lenz sagen måtte antages at være uforenelig med EU-retten. Efter denne bestemmelse var der ikke fradragsret fore renteudgifter m.v. af lånte midler til erhvervelse af andele i finansielle selskaber i skattelylande.

Der kun i et begrænset omfang stillet spørgsmålstegn ved, om de nye regler – nu i ABL § 19 – er forenelige med EU-retten. Alan Bøjlén Christensen, Niels Josephsen og Dorte Vestergaard, Skat Udland 2005/4, 123 p. 358 antager, at sidestillelsen af danske og udenlandske investeringsforeninger – i hvert fald for de aktiebaserede investeringsforeninger – er rent illusorisk. Efter forfatternes opfattelse er de nye regler også i strid med EU-retten, idet de opstiller urimelige hindringer for udenlandske investeringsforeninger for at blive lige så attraktive for danske investorer som danske investeringsforeninger.[19]

---

[18] Se nærmere herom Kjeld Bergenfelt: Justering af reglerne om investeringsforeninger. SR-Skat 2006/1 p. 88 ff. Om reglerne i ABL § 19 se Erik Banner-Voigt – Preben Underbjerg Poulsen – Søren Rasmussen: Aktieavancebeskatning, 2006 p. 247 ff.

[19] Se lidt i samme retning Kjeld Bergenfelt, SR-Skat 2005/4, p. 229.

Hybride finansieringsinstrumenter

I lovforslag nr. 110 af 13/12 2006 om ændring af forskellige skattelove (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.) er det forslået at indsætte en ny § 2 B i selskabsskatteloven. Bestemmelsen vedrører den situation, at et dansk selskab har gæld m.v. til udenlandske kreditorer, samt at fordringen m.v. efter udenlandske skatteregler anses for at være indskudt kapital. Efter lovforslaget anses gælden m.v. ligeledes for at være indskudt kapital ved den danske indkomstopgørelse.

Formålet med bestemmelsen er at undgå asymmetrisk beskatning, hvor Danmark giver fradrag for renteudgifter og kurstab på gæld, mens betalingen anses for udbytte for den udenlandske modtager. Udbyttebetalinger vil i mange tilfælde være skattefrie for modtageren som følge af regler svarende til de danske regler om skattefrie datterselskabsudbytter.

Omkvalifikation af gælden til indskudt kapital medfører, at rentebetalinger og det danske selskabs kurstab anses for at være udbytteudlodninger. Dette vil gælde såvel ved anvendelsen af de almindelige danske skatteregler som ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Forslaget har dermed tillige den effekt, at der bliver symmetri mellem den danske og den udenlandske kvalifikation i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Bestemmelsen skal kun finde anvendelse, hvis den udenlandske person eller selskab har bestemmende indflydelse over selskabet, eller hvis selskaberne er koncernforbundne, jf. LL § 2.

Den foreslåede bestemmelse i SEL § 2 B har samme formål – at forhindre dobbelt ikke-beskatning – som den ovenfor omtalte bestemmelse i SEL § 2 A.[20]

CFC-reglerne

Indledning

Ved lov nr. 312 af 17/5 1995 indførte Danmark særskilte regler om CFC-beskatning først og fremmest i SEL § 32. CFC-reglerne er ændret gentagne gange siden deres indførelse.[21]

Betingelserne for, at CFC-reglerne kan finde anvendelse, er 1) for det første at moderselskabet kontrollerer datterselskabet eller har en væsentlig indflydelse på datterselskabet. Dette er tilfældet, hvis moderselskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i datterselskabet, jf. nærmere SEL § 32, stk. 6, 1. og 2. pkt. 2) For det andet er det en betingelse, at datterselskabet i udlandet er lavt beskattet, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 1. Herefter skal datterselskabets samlede udenlandske indkomst være mindre end 3/4 af skatten på danske selskaber. Da selskabsskatten i Danmark efter SEL § 17, stk. 1, er 28 pct., vil det sige, at beskatningen af datter-

[20] Om hybride finansieringsinstrumenter se Jakob Bundgaard: Hybrid finansiering og international skatteret. Skat Udland 2006/12, p. 391.

[21] Se hertil Anja Svendgaard: Frivillig og tvungen sambeskatning, 2001 p. 55 ff. og Jakob Bundgaard i Jan Pedersen – Kurt Siggaard – Niels Winther-Sørensen – Jakob Bundgaard: Skatteretten 3, 4. udg. 2006, p. 312 ff.

selskabets samlede indkomst skal være mindre end 21 pct., for at de danske CFC-regler kan finde anvendelse. For det tredje er det en betingelse, at det udenlandske datterselskabs indkomst i væsentlig grad skal være af finansiel karakter, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 2. Der foreligger finansiel indkomst i væsentligt omfang, hvis datterselskabets CFC-indkomst for samme periode udgør mere end datterselskabets samlede indkomst opgjort efter stk. 3. Hvad der skal forstås ved CFC-indkomst defineres nærmere i § 32, stk. 5, hvortil der henvises. Skattepligten efter CFC-bereglerne omfatter kun de finansielle indtægter, eller med andre ord er de danske CFC-regler indrettet efter "transactionsmetoden" ("Transaction Approach"), hvorefter kun positivt opregnede indtægter og ikke hele CFC-selskabets indkomst skal medregnes ved opgørelsen af moderselskabets indkomst. I de fleste andre lande følger CFC-reglerne "jurisdiktionsmetoden ("Jurisdictional Approach"), hvorefter CFC-selskabets hele indkomst skal medregnes ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst.[22]

Ved lov nr. 1413 af 21/12 2005 blev som omtalt ovenfor en ny aktieavancebeskatningslov gennemført. Efter denne lovs § 19 gælder de særlige regler for investeringsselskaber også, hvis et selskab ejer over 25 pct. af aktierne i et investeringsselskab. Efter SEL § 32, stk. 1, nr. 3, gælder CFC-reglerne ikke for udenlandske investeringsselskaber kontrolleret af danske selskaber. Det danske kontrollerende selskab beskattes altid efter lagerprincippet af de løbende gevinster på investeringsselskabet. Der er derfor ikke behov for særlige CFC-regler i forhold til investeringsselskaber.

Senest er CFC-reglerne blev ændret ved lov nr. 308 af 19/4 2006 (Justering af erhvervsbeskatningen). Kredsen af de selskaber, der er omfattet af CFC-beskatningsreglerne, blev udvidet, idet der i SEL § 32, stk. 6, blev indsat et ny 3. pkt. med følgende ordlyd: "Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af selskabsdeltagere, med hvem moderselskabet har en aftale om udøvelse af fælles væsentlig indflydelse, eller som indehaves af et selskab eller en forening m.v. som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1, 2. pkt. (transparent enhed), hvori moderselskabet deltager."

Som begrundelse for udvidelsen af kredsen af selskaber, der skal være omfattet af CFC-reglerne, anføres det i forarbejderne til lovændringen, at det var muligt for en række selskaber (minimum 5 selskaber) at oprette og drive finansielle datterselskaber i skattelylande, uden at de omfattedes af de dagældende CFC-regler. Ændringen skal også ses i sammenhæng med ændringslovens formål at inddrage kapitalfonde og lignende transparente selskaber (kommanditselskaber og interessentskaber m.v.) i reglerne om bestemmende indflydelse i relation til reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11 og transfer pricing i skattekontrollovens § 3 B og LL § 2.[23]

CFC-reglerne finder tillige anvendelse, når det er fysiske personer omfattet af reglerne om ubegrænset skattepligt i kildeskattelovens § 1 eller dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, der ejer aktier i udenlandske finansselskaber i lavskattelande, jf. LL § 16 H.

---

[22] Se hertil Michael Lang – Hans-Jörgen Aigner – Ulrich Scheuerle – Markus Stefaner (eds): CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 2004.

[23] Se den i note 6 anførte litteratur.

Efter personskattelovens § 4 b indgår CFC-indkomst efter LL § 16 H ikke i den skattepligtige indkomst ved beregning af skat efter personskattelovens §§ 6–8 a. CFC-indkomsten beskattes med den sats, der er nævnt i SEL § 17, stk.1, jf. personskattelovens § 8 b. Det kan undre, at personer, hvis kapitalindkomst kan være skattepligtig med op til 59 pct., kan nøjes med 28 pct., når der er tale om CFC-indkomst.

CFC-reglerne i SEL § 32 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske datterselskaber af fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, jf. fondsbeskatningslovens § 12.

CFC-reglerne finder derimod ikke anvendelse på udenlandske fonde og trusts i skattelylande, som danske selskaber m.fl. har en væsentlig indflydelse i.[24]

Da udenlandske fonde og trusts stiftet af skattesubjekter hjemmehørende i Danmark næppe vil blive anerkendt som skattesubjekter, såfremt destinatarerne (beneficianterne) har krav på uddelinger fra de udenlandske fonde og trusts, vil det være overflødigt at indføre regler om CFC-beskatning af indtægter i sådanne indretninger, idet det følger af almindelige fondsretlige regler, at indskud af kapital i fonde og trusts kun har retsvirkning såvel i civilretlig som i skatteretlig henseende, hvis der er sket bindende formueafgivelse af stifteren til fonden eller trusten.

Formueafgivelsen er tillige ugyldig, hvis destinatarerne (beneficianterne) har et retskrav på at modtage uddelinger fra fonden eller trusten.[25]

Da international skatteflugt ved formueafgivelse af kapital til juridiske personer i skatteoaselande på en måske næsten mere hensigtsmæssig måde kan ske ved overdragelse af kapital til familiefonde eller trusts i skatteoaselande, er der i dansk skatteret til støtte for CFC-reglerne indsat regler i fondsbeskatningslovens § 3 A, hvorefter det skattesubjekt hjemmehørende i Danmark der indskyder midler i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvori fonde og trusts beskattes væsentligt lavere end efter danske regler, skal betale en afgift på 20 pct. af indskuddet. Reglerne finder ikke anvendelse, såfremt indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en bredere kreds af personer.[26]

Forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Spørgsmålet om CFC-reglernes forhold til de af Danmark indgående dobbeltbeskatningsoverenskomster var første og eneste gang til prøvelse ved højere instanser i Danmark i Landsskat-

---

[24] Dette er tilfælde i andre lande f.eks. i Norge se Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 3. utgave 2003, p. 55 ff. De norske Nokus-regler om norsk kontrollerede udenlandske selskaber gælder ikke blot for selskaber, men også for fonde og trusts, hvori beneficianterne har en bestemmende indflydelse. Således blev reglerne anvendt på en trust i Liechtenstein, jf. Rt. 2002 s. 747 (Ptarmigan). Ligeledes i Finland kan CFC-reglerne finde anvendelse på fonde, trusts og endda på et dødsbo, der skiftes i udlandet, jf. Marjaana Helminen: Finnish International Taxation, 2002 p. 126 f.

[25] Se således Østre Landsrets dom i TfS 2005, 144 Ø (SKM2005.67.Ø), jf. hertil Aage Michelsen: Skatteretlig anerkendelse af udenlandske fonde. Revision & Regnskabsvæsen 2005/5 SM, p. 149 ff.

[26] Se hertil Aage Michelsen: The Tax Treatment of Foreign Foundations and Foreign Trusts in Danish Law and the Taxation in Denmark of Investments in Foreign Foundations and Trusts in Tax Havens. Liber Amicorum Leif Mutén, 1999 p. 273 ff.

terettens kendelse af 22/10 2004, jf. TfS 2004, 862 LSR (SKM2004.439.LSR). Landsskatteretten statuerede, at CFC-reglerne ikke var uforenelige med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Landsskatteretten støttede sig i et betydeligt omfang på, at anvendelse af CFC-beskatning er anbefalet af OECD for at modvirke international skatteflugt.[27] Den 20/3 2002 afsagde den finske Forvaltningshøjesteret dom i en sag om, hvorvidt de finske CFC-regler var forenelige med den finsk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Domstolen fandt, at de finske CFC-regler ikke var uforenelige med dobbeltbeskatningsoverenskomsten først og fremmest med henvisning til formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.[28] Den 28/6 2002 afsagde den franske Conseil d'Etat en dom i sagen "Schneider" om fortolkningen af den fransk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Domstolen nåede frem til det modsatte resultat end den finske dom, idet domstolen fandt, at de franske CFC-regler var i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 7, stk. 1, om fordeling af beskatningsretten til erhvervsindkomst.[29] Som følge af de to domme blev kommentarerne til art. 1 i OECD's modeloverenskomst fra 2003 på flere punkter, herunder pkt. 23, ændret. Det blev præciseret, at CFC-regler ikke er uforenelige med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.[30]

Landsskatteretten nåede alligevel frem til, at beskatningen af det schweiziske datterselskab i den pågældende kanton ikke var så lav, at CFC-reglerne kunne finde anvendelse. Det kan undre, at Landsskatteretten ikke statuerede, at allerede af den grund kunne der ikke ske beskatning af det schweiziske datterselskab efter CFC-reglerne. Når der ikke er hjemmel til beskatning efter CFC-reglerne, opstår spørgsmålet om konflikt med dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz ikke.

EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes-sagen

Den 12/9 2006 af sagde EF-domstolen den længe ventede dom i Cadbury Schweppes sagen (sag C-196/04)[31] vedrørende de engelske CFC-regler, der minder meget om de danske CFC-regler. Cadbury Schweppes plc er moderselskab i Cadbury Schweppes-koncernen, der er sammensat af

---

[27] Se om Landsskatterettens kendelse Aage Michelsen: CFC-beskatning – forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og EU-retten. Revision & og Regnskabsvæsen 2005/1 SM, p. 2 ff.

[28] Se hertil Marjaana Helminen i Michael Lang et al. (eds): CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 2004, p. 200 f.

[29] Se om dommen Hicham Kabbaj/Emmanuel Raingeard de la Bletière i Michael Lang et al. (eds): CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 2004, p. 221 ff.

[30] Se hertil Aage Michelsen: CFC-beskatning – forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og EU-retten. Revision & Regnskabsvæsen 2005/1, p. 2 ff.

[31] Se om dommen Gerard T.K. Meussen: Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States. European Taxation 2007/1, p. 13 ff. Forfatteren konkluderer p. 18: "As corporate income tax rates are not harmonized in the European Union and the Commission is not opposed to tax competition, there is little room for the application of CFC rules. In this respect, the ECJ's rulings could be interpreted as a political hint or implicit advice to European politicians, i.e. if they want to counter low-tax jurisdictions within the European Union, the only proper way to do this is to reach some form of understanding regarding minimum corporate tax rates and, in general, CFC rules are inadequate to counter low-tax jurisdictions."

selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, i andre medlemsstater og i tredjelande. Koncernen omfatter bl.a. to datterselskaber i Irland, der er etableret i International Financial Services Center, Dublin, hvor selskabsskatteprocenten på daværende tidspunkt var 10 pct.

Skattesagen anlagt af Cadbury Schweppes plc mod Commissioners of Inland Revenue blev anket til Special Commissioneres of Income Tax, London, der forelagde følgende præjudicielle spørgsmål for EF-domstolen: "Er artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der under angivne omstændigheder bestemmer, at et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, skal beskattes af overskud i et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvor det beskattes med en lavere skattesats?"

Den forelæggende ret ønskedes således, at EF-domstolen også skulle tage stilling til, om de engelske CFC-regler var for uforenelige med art. 49 om fri udveksling af tjenesteydelser og art. 56 om fri bevægelighed for kapital. Det var ikke mindst af interesse, om Domstolen havde taget stilling til, om de engelske CFC-regler var forenelige med art. 56 om fri bevægelighed for kapital, idet art. 56 udtrykkeligt også forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande. Domstolen afviste imidlertid at foretage en selvstændig undersøgelse af disse spørgsmål med følgende begrundelse i præmis 33: "Under den antagelse, at denne lovgivning, således som sagsøgerne i hovedsagen og Irland har gjort gældende, har restriktive virkninger for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan under alle omstændigheder ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 49 EF og 56 EF" (jf. i denne retning dom af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega. Sml. I, s. 9609, præmis 27).[32]

EF-domstolen udtaler i præmis 36, at den omstændighed, at en fællesskabsborger, hvad enten det er en fysisk person eller en juridisk person, har haft til hensigt at drage fordel af en for-

---

[32] I præmis 27 hedder det: "Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er forholdet vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser dominerende i forholdet vedrørende de frie varebevægelser. Bonns politimyndighed og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har med rette påpeget, at det omtvistede forbud kun begrænser indførslen af varer for så vidt angår det udstyr, der specifikt er udformet til den udgave af laserspil, der er forbudt, og at dette er en uundgåelig konsekvens af det forbud, der er udstedt med hensyn til tjenesteydelser, der leveres af Pulsar. Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, skal der ikke foretages en selvstændig undersøgelse af forbuddets forenelighed med traktatens bestemmelser om frie varebevægelser."

Samme holdning indtog Domstolen i dens dom af 3/10 2006 i sag C-452/04 (Fidium Finanz AG). Dette var et selskab med hjemsted i Schweiz, som Forbundsanstalten for tilsyn med finansielle tjenesteydelser i Tyskland havde forbudt erhvervsmæssigt at yde pengelån til kunder med bopæl i Tyskland med henvisning til, at selskabet ikke har den fornødne godkendelse som krævet efter tysk lovgivning. I præmis 49 udtaler Domstolen: "Eftersom de restriktive virkninger af ordningen for de frie kapitalbevægelser kun er en uundgåelig konsekvens af hindringen for den frie udveksling af tjenesteydelser, skal ordningens forenelighed med artikel 56 ff. EF ikke undersøges." Domstolen statuerede herefter: "En national ordning, hvorefter en medlemsstat stiller krav om forudgående godkendelse af erhvervsmæssig långivningsvirksomhed, der udøves på statens område af et selskab med hjemsted i et tredjeland, og hvorefter en sådan godkendelse bl.a. skal nægtes, såfremt selskabet ikke har sin ledelse eller en filial på dette område, påvirker overvejende den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 ff. EF. Et selskab med hjemsted i et tredjeland kan ikke påberåbe sig disse bestemmelser", jf. om art 56's betydning om forholdet til tredjestater Kristian Ståhl: Fri rörlighet för kapital mellan EU og tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernes tillämpningsområde. Skattenytt, 2006/12 p. 714 ff. og Michael Schwenke: Die Kapitalverkehrsfreiheit im Wandel – Eine erste Analyse neuer Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH. Internationales Steuerrecht 2006/21, p. 748 ff.

delagtig skattelovgivning, der er gældende i en anden medlemsstat end den, hvori personen er hjemmehørende, tillader imidlertid ikke i sig selv, at personen fratages muligheden for at påberåbe sig traktatens bestemmelser. I præmis 51 udtaler Domstolen: "En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan derimod være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål det er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning – –".

Domstolen afsagde følgende dom:

> "Artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at det kontrollerede udenlandske selskab, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed."

I præmis 54 uddyber Domstolen, hvad der skal forstås ved etablering af reel økonomisk virksomhed: "I betragtning af dette integrationsformål i værtsmedlemsstaten forudsætter begrebet etablering som omhandlet i traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden, at der rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum – –. Begrebet forudsætter derfor, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne."

Det tilkommer den foreliggende ret at afgøre, om den engelske CFC-lovgivning skal begrænses til at gælde rent kunstige arrangementer, jf. dommens præmis 72. Generaladvokat Léger udtaler i punkt 150 i forslaget til afgørelse: "Jeg er på dette stadium af den opfattelse, at det tilkommer den forelæggende ret, som har til opgave at efterprøve, om den nationale CFC-lovgivning er forenelig med EF-retten, at tage stilling til, om begrundelsestesten kan fortolkes således, at anvendelsesområdet for denne lovgivning kan begrænses til rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale skattelovgivning".[33]

EF-domstolen har i en sag om merværdiafgift – sag C-225/02 (Halifax plc) – den 21/2 2006 afsagt en dom, hvor spørgsmålet om, hvad der skal forstås ved misbrug, også var til prøvelse. I præmis 81 udtaler Domstolen: "Hvad angår det andet element, hvorefter de omhandlede

[33] Sagen er således returneret til the Special Tax Commissioners. Det står ikke helt klart, hvad Domstolen anmoder dem om at gøre, jf. Philip Simpson: Cadbury Schweppes plc v Commissioners of Inland Revenue: The ECJ sets strict test for CFC legislation. British Tax Review 2006/6, p. 677 ff., der p. 681 udtaler: "What the ECJ is asking them to do is perhaps not entire clear. P. 682 udtaler forfatteren: "It would be perfectly possible (and perfectly fair) for the Special Commissioners to decline whether, for all cases imaginable, the CFC legislation could be interpreted so as to satisfy the requirements laid down by the ECJ, and instead hold that the legislation did or did not apply to the Cadbury simply on the facts on the case."

transaktioner skal have som hovedformål at opnå en afgiftsfordel, bemærkes det, at det tilkommer den nationale ret at fastslå det egentlige indhold og den egentlige betydning af de omhandlede transaktioner. I den forbindelse kan retten tage transaktionernes rent kunstige karakter tilligemed juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der tager del i planen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden, i betragtning (jf. i denne retning Emsland Stärke-dommen, præmis 58[34]").

Frans Vanistendael, EC Tax Review 2006/4 p. 192 ff. ("Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?") gør sig til talsmand for, at der bør gælde "only one single rule: if there is an effective economic transaction on the basis of objective criteria which third parties can ascertain, the tax motive becomes irrelevant, even if it is significantly more important than the economic content of the transactions. Such a rule would also come very close to existing general anti-avoidance doctrine applicable in many Member States"[35].

Lovudkast om forslag til nye regler om CFC-beskatning og udenlandske m.v.

Den 1. februar 2007 fremsatte den danske regering et lovforslag om indgreb mod kapitalfonde og CFC-selskaber. I bemærkningerne til lovforslaget erkender regeringen, at EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes-sagen ikke gør det muligt at opretholde de gældende CFC-regler inden for EU/EØS, medmindre der er tale om kunstige arrangementer.[36] Det er regeringens opfattelse, at hvis der ikke gribes ind, betyder det, at internationale koncerner for fremtiden kan placere deres overskydende kapital i et lavskatteland og gennem udlån herfra finansiere aktiviteter i andre af koncernens selskaber i højskattelande. Herved opnår koncernen, at renter beskattes i lavskattelandet, mens renteudgifterne reducerer skattebetalingen i selskaberne i højskattelandene.

---

[34] Dom af 14/12 2000 (Sag C-110/99). Se om Halifax-dommen Peter Nordentoft: Moms og realitetsgrundsætning. Skat Udland 2006/4, 112 og Merete Andersen: Den momsretlige realitetsgrundsætning – eksisterer den? Skat Udland 2006/4, 113. Mere generelt om misbrugsbegrebet i EU-retten se Karsten Engsig Sørensen: Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric? Common Market Law Review 2006, p. 423 ff.

[35] Tvivlende over for det ensigtsmæssige i en europæisk skatteret se Dieter Birk: Das sog. "Europäische Steuerrecht". FinanzRundschau 2005/3, p. 121 ff., idet han fremhæver grundprincippet "The power to tax is the power to govern". I samme retning Edward Andersson i Festskrift til Nils Mattsson, 2005 p. 29 ff. P. 45 i et afsnit "En pessimistisk framtidsbild" udtaler Edward Andersson bl.a.: "Medlemsstaterne kommer då att försöka nationellt finna metoder för att förhindra effekterna av vissa av EGD:s ställningstaganden. Ytterst olyckligt vore om medlemsstaterna motåtgärder skulle innebåra skärpning av de för rent nationella förhållanden gällande skattereglerna, för att dessa inte längre skall vara förmånligare än de regler som gäller för gränsöverskridande transaktioner – –".

[36] Se således også Jeppe Rune Stokholm: Dansk CFC-beskatning i strid med EU-retten. Skat Udland 2006/6, 186, Nikolaj Vinther – Erik Werlauff: Skattehensyn er lovlige hensyn – om grænsen mellem brug og misbrug af EU-etableringsretten. TfS 2006, p. 603, Thomas Rønfeldt – Nikolaj Vinther – Erik Werlauff: Dér røg CFC-reglerne – med 10 års tilbagevirkende kraft. Skat Udland 2006, 818 og Marie Louise Jørgensen – Søren Jesper Hansen: Cadbury Schweppes – værn mod kontrollerede udenlandske selskaber. Skat Udland 2006/10, 329.

Regeringen finder ikke, at en sådan situation kan accepteres. Regeringen finder det derfor nødvendigt at opretholde og justere CFC-reglerne, således at de fortsat kan håndhæves inden for EU/EØS og i overensstemmelse med EU-retten.

CFC-reglerne skulle værne imod koncernintern udflytning af selskabskapital til lavskattelande. Reglerne har imidlertid alene effekt, hvor der er tale om et dansk moderselskab, der flytter kapitalen til et udenlandsk datterselskab. Problemstillingen er dog akkurat den samme, hvor det er et dansk datterselskab, der tømmes for kapital af sit udenlandske moderselskab. Hertil kommer, at der med kapitalfondes fremkomst er set transaktioner, hvor der så at sige til lejligheden skabes et udenlandsk moderselskab, hvortil det danske selskabs overskydende kapital overføres med tab af dansk skatteprovenu til følge. Regeringen finder ikke, at det er en holdbar situation, at sådanne selskaber via ændrede finansieringsstrukturer er i stand til at selvbetjene sig til ikke at betale dansk skat. Og at disse selskaber tilmed får en konkurrencefordel i forhold til danske selskaber, der på grund af justerede CFC-regler helt tilsigtet er afskåret fra at engagere sig i lignende finansieringsmodeller.

Lovforslagets indhold består af 7 elementer:

1) Selskabsskatten (og virksomhedsskatten) nedsættes fra 28 pct. til 22 pct. Nedsættelsen af selskabsskatten sker af hensyn til det politisk vedtagne skattestop i Danmark. Selskabsskattenedsættelsen skal kompensere for de skærpelser af indkomstopgørelsen i selskaber, som lovforslaget indebærer.
2) CFC-reglerne justeres som følge af EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes sagen. CFC-reglerne for selskaber og fonde udvides til også at omfatte alle finansielle datterselskaber, uanset om datterselskabet er dansk eller udenlandsk. Hele indkomsten i datterselskabet også ikke-finansiel indkomst i modsætning til, hvad der gælder efter de nuværende regler er omfattet af CFC-beskatningen. CFC-reglerne for personer, der kun skal gælde for fysiske personer hjemmehørende i Danmark, justeres, således at de ikke finder anvendelse, hvis de finansielle selskaber udøver ægte økonomisk aktivitet i et EU-land eller et EØS-land.
3) Der indføres en frivillig patentskatteordning. Selskaber kan vælge alene at medregne 55 pct. af indtægterne fra patenter, dvs. en skatteprocent på ca. 12.
4) Der indføres et loft over de finansieringsudgifter m.v., der kan fradrages, og værdien af fradraget nedsættes til kun at udgøre 55 pct. af beløbet. Disse begrænsninger finder først anvendelse, når koncernens nettofinansieringsudgifter overstiger 10 mio. kr.
5) Afskrivningsreglerne strammes bl.a. for bygninger og driftsmidler med speciel lang levetid.
6) Ved beskatningen af aktieindkomst indføres et nyt progressionstrin, således at aktieindkomst der overstiger 100.000 kr. (2007) beskattes med 47,5 pct. (nu 43 pct.). Indførslen af et nyt trin for beskatningen af aktieindkomst indebærer, at den samlede beskatning hos selskab og aktionær af aktieindkomst over det nye progressionstrin bliver 59 pct.
7) Der foretages justeringer af selskabsbeskatningen af udbytter. Det foreslås bl.a. at lukke et hul vedrørende reglerne om begrænset skattepligt af datterselskabsudbytter. Er et moderselskab hjemmehørende uden for EU/EØS i en stat, som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsover-

enskomst med Danmark, beskattes udbytter, der modtages fra danske datterselskaber, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c. Udbyttebeskatningen kan undgås ved i stedet for at udbetale udbytte at likvidere det danske selskab, idet likvidationsprovenu i likvidationsåret efter gældende regler anses for at være en aktieavance, som ikke er omfattet af reglerne om begrænset skattepligt. Det foreslås derfor, at udlodning af likvidationsprovenu i likvidationsåret skal anses som udbytte.

Forslaget har allerede været udsat for stærk kritik såvel fra politisk hold som fra erhvervslivets side, selv om selskabsskatten forslås nedsat fra 28 pct. til 22 pct. Forslaget er udsendt til ekstern høring med frist den 23. februar 2007. Det må forventes, at der vil blive foretaget væsentlige ændringer af lovforslaget, forinden det vedtages ved lov.

* * *

Taxation of movable income and expenses in Danish Tax Law

Danish income tax legislation, especially company tax legislation, is subject to more and more challenges. Tax competition is increasing in spite of the political initiatives from both the European institutions and the OECD Committee on Fiscal Affairs to curb harmful tax competition. Moreover, the European Court of Justice (ECJ) has held in a number of cases that specific elements in the company tax legislation in the various Member States are in breach of the fundamental freedoms of the EC Treaty.

As a consequence of the ECJ judgment in case *Langhorst-Hohorst* (C-324/00), the Danish rules on *thin capitalization* were amended in 2004. The most important change was that the new legislation covers also loans from controlled Danish companies. In 2006 the legislation on thin capitalization was amended again, so that it now also covers loans from transparent companies (private equity funds).

The EC Parcel Act of 2004 amended several rules in Danish international tax law so as to bring them in agreement with EC law. In addition, several rules were introduced so as to plug loopholes and to ensure a better coordination between Danish tax legislation and tax legislation in other countries.

It should be mentioned in particular that a rule on hybrid companies was introduced in the Corporation Tax Act. The rule was intended as a curb of the American "check-the-box" regulations according to which Danish private companies – but not Danish limited companies – could be made transparent according to American tax law. If an American parent company checked the box on a Danish private company, the Danish private company would then also be considered transparent under Danish tax law. The legal consequence is that interest payments and royalties, as paid by the "permanent establishment" in Denmark as internal transfers to the head office in USA, cannot be deducted from Danish taxable income.

Capital gains on shares held in a low-taxed foreign financial company are taxed in accordance with the Capital Gains Tax Act, section 2a. Until fiscal year 2005, the Capital Gains Tax Act, section 2a, included taxation rules more strict than those pertaining to the capital gains concerning companies that not subject to section 2a. As a consequence of the ECJ judgment in case *Anneliese Lenz* (C-315/02), new rules were introduced in 2005 according to which the same rules apply to Danish and foreign investment companies. Both Danish and foreign investment companies are transparent companies.

In a recent bill (2006) a new rule on hybrid instruments is proposed for the Corporation Tax Act. According to the proposed rule, debts to a foreign creditor would be converted to equity according to Danish tax law, if the payments to the foreign creditor according to foreign law were considered to be tax-exempt subsidiary dividends. As a consequence, the interest and capital gains would not be deductible according to Danish tax law.

A bill from 2007 contains proposals for new rules concerning the taxation of Controlled Foreign Companies (CFC) as a consequence of the ECJ judgment in case *Cadbury Schweppes* (C-194/06). The main amendments would be that the Danish CFC rules cover also Danish financial companies, and that the new CFC rules cover all taxable income and not only financial income. Another proposal concerns the reduction of the deductibility of inter-company financial expenses to 55 per cent of the expenses. Due to EC Law, the new rule should also encompass financial expenses between Danish affiliated companies. It is also proposed that the depreciation rules e.g. for buildings and business assets with especially long lifetimes be tightened. As a compensation for the proposed tightening of the tax regime it is proposed that the corporation tax rate should be reduced from 28 to 22 per cent. Further, it is proposed that a special low tax rate for patent companies be introduced at 12 per cent, aiming to curb the increasing tax competition concerning especially this type of company.

The bill has been has been heavily criticised. It is unlikely to be passed by the Parliament without substantial improvements.

Aage Michelsen
Professor, Aarhus School of Business, University of Aarhus

Leif Mutén

Skatteprinciperna och verkligheten

Kari Tikka var den nordiske skatterättsforskare som särskilt påminde oss om de grundläggande principerna för skattelagstiftningen. Det var en självklarhet att när Åsa Gunnarsson lade fram sin principtunga avhandling ”Skatterättvisa”, Kari Tikka var den som utsågs att vara fakultetsopponent. Hans värdefulla synpunkter på avhandlingen återfinns i SvSkT 1996 s. 810–816.

Syftet med dessa rader är att belysa vikten av de principfrågor Kari Tikka hävdade i detta liksom i många andra sammanhang. Tanken är också att försöka utvärdera hur principerna står sig i konfrontation med dagens verklighet.

Skatteförmågeprincipen

Skatt skall påläggas efter förmåga. Den principen har varit erkänd och levande sedan Adam Smiths och John Stuart Mills dagar. Vad den egentligen innebär är naturligtvis långt ifrån klart. Vi måste ha ett mått på skatteförmågan, men är detta mått bara inkomsten, och i så fall definierad på vilket sätt? Eller är också förmögenheten ett mått på skatteförmågan? Och hur kan vi jämföra skatteförmågan hos den som bor i den dyra huvudstaden med den skatteförmåga en person med samma inkomst och förmögenhet har som boende i ett billigt område.

Det är naturligtvis också en aspekt av skatteförmågeprincipen när vi avgör för vilken enhet vi vill att skatten beräknas. Det kan för den som sysslar med negativa skatter av typen socialbidrag framstå som självfallet att det är familjens eller åtminstone makarnas (eller sambornas eller partnernas) totala situation som betraktas. Inkomstlösa miljonärshustrur har ingenting att hämta på socialen. Men på skattesidan, när det gäller positiva skatter, mäts skatteförmågan åtminstone i fråga om inkomst sedan länge individuellt. Är skatten progressiv blir skattebelastningen på samma hushållsinkomst lägre om båda makarna tjänat ihop till den än om det bara är en av dem som förvärvsarbetat. Många ser kanske detta som ett positivt utslag av skatteförmågeprincipen, medan andra betraktar den lägre skatten på andra makens inkomst när hon gå ut i förvärvslivet som ett avsteg från samma princip.

Sedan kan vi naturligtvis gå ytterligare in på vad som konstituerar skatteförmåga t.ex. genom att försöka analysera inkomstens och/eller förmögenhetens psykiska värde. Den som har anspråkslösa konsumtionsvanor och inte förstår att sätta sprätt på pengarna borde väl rimligen lättare kunna avstå från dem än den som ser skatten som ett reellt hinder för honom att förverkliga sina planer på resor, fester eller lyxbilar. Å andra sidan kanske en person med mindre yppiga levnadsvanor tenderar att särskilt värdera den trygghet en hög inkomst eller förmö-

genhet tillförsäkrar honom. I så fall kanske skatten känns tyngre än man skulle tro, också för honom. Idén om en ”lika offer”-princip har många bottnar.

Inkomstbegreppet

Det inkomstbegrepp som läggs till grund för beskattningen har traditionellt utformats med avsikten att utgöra ett mått på skatteförmågan. Men det är långtifrån alla regler om inkomstbegreppet som ger uttryck för det syftet. Ett exempel är inkomster in natura. Om de kan bytas mot pengar är det självfallet det beloppet som minst skall räknas som inkomst. Men om naturainkomstens marknadsvärde är högre eller om den inte alls får bytas mot pengar, då har traditionen varit att beskatta naturainkomstens subjektiva värde, med andra ord vad den skattskyldige skulle ha varit beredd att betala för förmånen. En sådan analys var en gång regel – det var därför som en telekommissarie beskattades för sin fria telefon medan en lågavlönad telefonist slapp undan. Vinnaren av en jordenruntresa beskattades för vad den långt billigare chartertur till Mallorca skulle ha kostat, som hon med sina i övrigt blygsamma inkomster kunde tänkas ha kostat på sig. Numera är det på de flesta håll, också i Sverige, i princip marknadsvärdet som gäller. Skattemyndigheten anses ha nyttigare uppgifter att lösa än att analysera de skattskyldigas preferenser och subjektiva nytta. Men blir det rättvisa av att man nu värderar upp vinnarens resa så högt att hon inte har råd att betala skatten på den?

De tjänster en person gjort sig själv beskattas i princip inte. Undantaget är uttag av varor ur egen rörelse. De skall värderas till marknadspris, dvs. detaljpriset, och därmed kommer detaljistpålägget med i inkomsten. Men fortfarande blir det skattefritt när man bakar bröd hemma, knåpar med bilen eller målar om huset, även om man har yrkeskunskap som bagare, mekaniker eller målare. Kommer vi till tjänstebyten blir det kinkigare. Om bilmekanikern sköter sin tandläkares bil medan doktorn klarar hans tänder är principen att beskattning bör ske, samtidigt som det står klart för de flesta, också för Skatteverket, att tjänstebytesmarknaden inte bara kan betecknas som mörkgrå utan snarast som nattsvart.

Frågan ställs nu på allvar i vilken mån vi i lagstiftningen bör överge principerna för beskattning för att närmare ansluta till de praktiska realiteterna. En svensk utredning inom Skatteverket sysslar just med denna problematik.[1] Konflikten blir uppenbar mellan den traditionella, principiella attityd enligt vilken rättviseprinciperna kräver att all inkomst beskattas och den praktiska inställning som går ut på att ta ut skatt där det är praktiskt möjligt men ge upp försök som är dömda att misslyckas.

Inkomstbegreppet inkluderade länge kapitalvinster bara om de kunde bedömas ha karaktären av spekulationsvinst. Den spekulativa verksamheten var förvärvskällan, medan kapitalets värdeförändringar inte hade med inkomsten att göra. (Yttre tecken på spekulativt syfte brukar vara oneröst fång och kort innehavstid men det finns fler.) Betraktelsesättet här har drastiskt

[1] Håkan Malmer – Annika Persson: Svartköp och svartjobb i Sverige, del 2, Rapport 2007:1.

förskjutits till att efter mönster av Davidson och von Schanz, Haig och Simons i princip inkludera alla kapitalvinster oavsett deras mer eller mindre spekulativa karaktär. Redan när Schanz 1896 lade fram sina revolutionerande idéer stod det klart att han inte i praktiken kunde mena att orealiserade vinster skulle beskattas. Tanken på sådan beskattning är fortfarande inte helt död, inte minst har den hållits levande i den australiska debatten, men normalt rör diskussionen vad skattelagen bör mena med att en vinst är realiserad.

Oklarheten blir lätt kompakt när man i det sammanhanget börjar diskutera uppskov med beskattningen av vinst på bostad eller fonddelägares rätt att utan egen vinstskatt låta fondförvaltningen sälja och köpa värdepapper.

Det är för det första oklart vad som skall anses vara realisation. Om fastighetspriserna stiger kan en fastighetsägare ta ut större hypotekslån och leva upp de lånade pengarna utan att han skattemässigt anses ha avyttrat fastigheten. Ett systematiskt utnyttjande av detta har vi i de nu på sina håll moderna hypotekslån som erbjuds gamlingar vilka med lånefinansiering kan bo kvar i sin gamla bostad och exempelvis betala den höga fastighetsskatten med lån beviljade under bankens garanti för att den aldrig skall återkräva mer än vad fastigheten inbringar när det blir dags att avsluta boendet.[2]

Det är också förståeligt att lagstiftaren sökt undvika att tvinga delägare i värdepappersfonder att andelsvis betala kapitalvinstskatt på de vinster fonden realiserat i samband med omplaceringar. Den svenska metoden med en schablonskatt är naturligtvis helt rimlig och praktisk. Men om man sträcker sig så långt, hur skall man motivera att den sparare som valt att direkt äga sina värdepapper i stället för att fondspara inte kan göra omplaceringar i sin portfölj utan att kapitalvinstbeskattas? För min del kan jag tänka mig ett resonemang som går ut på att i fondfallet värdepapperen ligger bundna i fonden varemot den direktägande spararen när som helst kan ta ut pengarna för konsumtion. Det kan dock även fondspararen göra, visserligen med kapitalvinstskatt om han säljer andelar men utan skatt om ”realisationen” tar formen av ökad belåning.

När det gäller vinst på bostad hör Sverige inte till de många stater som lämnar vinsten på den egna bostaden utanför beskattningen. Däremot har vi tidvis tillämpat inflationsjustering av vinstberäkningen. Vi har också reducerat skattesatsen under den normala för kapitalvinster. Intressantast i sammanhanget är regeln om skatteuppskov när en ny bostad förvärvas i samband med avyttringen av den nya. Har den nya bostaden inte kostat mindre än den gamla inbringade får man uppskov med skatten på hela vinsten.

Detta system kan av den som tycker om skatteprinciper föras tillbaka på idén att bostadsfunktionen inte avbryts utan bara uppfylls av en annan fastighet eller bostadsrätt. Den praktiska realiteten bakom uppskovet är nog ändå önskemålet att inte onödigtvis låsa arbetskraften utan att i stället främja rörligheten på arbetsmarknaden.

---

[2] Låneformen tycktes redan från början råka i vanrykte när en fransk advokat utfäste sig att betala ett givet månatligt belopp fram till den boendes död mot vederlag i bostadsfastigheten. Den gamla levde enligt historien till en ålder av 114 år vid vilken tidpunkt det för advokatens del sägs ha hunnit bli fråga om både konkursbo och dödsbo.

Det skälet kvarstår, men EG-rättens utveckling har gjort det nödvändigt för de stater som tillämpar regeln i fråga – Portugal var den första stat kommissionen väckte talan mot i ärendet – att om vi alls vill behålla den i så fall utsträcka den också till de fall då ersättningsfastigheten ligger utomlands, bara det är inom EU eller EES. I valet mellan att avskaffa uppskovsrätten också vid flyttning inom Sverige och att utsträcka den till flyttning inom OAS har vi stannat för den senare utvägen, även om oron nog inte är obefogad för att det medgivna uppskovet i realiteten ofta kan innebära skattefrihet. Detta är naturligtvis bara ett av många fall där EG-rätten tvingar oss att välja mellan en försämring av reglerna för inhemsk beskattning eller accepterande av internationella skatteregler av ett slag vi av fiskala skäl egentligen helst skulle slippa.

Den duala beskattningen

Inkomst av kapital liksom kapitalvinster är i det duala system vi i Norden numera tillämpar bara föremål för en proportionell statsskatt. Det är av intresse i det sammanhanget att som Kari Tikka så riktigt anmärker på s. 815 i den citerade recensionen den (i förhållande till skatten på förvärvsinkomster) låga kapitalinkomstskatten ursprungligen motiverades med avsaknaden av inflationsjustering. Problemet är bara att inflationen nu är så gott som bortblåst och i varje fall inte på långt när motsvarar vad som föresvävade lagstiftaren.[3] Det är emellertid inte alls aktuellt att dra den konsekvensen härav att kapitalinkomstskatten nu borde höjas. Snarare kan man märka ett opinionstryck i motsatt riktning föranlett av att det redan vid nuvarande 30 procents skattesats framstår som lockande att placera i utlandet. Spardirektivet, 2003/48/EG, kan knappast påräknas ge en heltäckande lösning på detta problem. Så länge den duala skatten blir kvar kommer regler om fördelning av familjeföretags inkomster mellan förvärvs- och kapitalinkomst att anses nödvändiga, även om det visat sig svårt att göra dessa regler acceptabelt enkla och rättvisa.

Går man tillbaka i historien var det exempelvis i Storbritannien länge en regel att annan inkomst än förvärvsinkomst skulle beskattas hårdare, ett förfarande som hos oss motsvarades av förmögenhetsskatten. Den senare pålades för övrigt länge i den formen att en given bråkdel av förmögenheten adderades till den taxerade inkomsten varigenom inkomstskatten blev högre. Förmögenhetsskatten skulle, som Kari Tikka med skäl anmärker på s. 815, kunna ses som ett rättfärdigande av den låga skatten på kapitalinkomster och som ett incitament till mera räntabel placering av kapitalet. Men som han anmärker medför bl.a. värderingssvårigheterna att förmögenhetsskatten håller på att bli ”en raritet på världens skattekarta”.

Det är i själva verket så att förmögenhetsskattens bas har eroderat så mycket att det inte går att rättfärdiga skatten med några som helst principer. Rättvisan har också kompromissats bort i ansträngningarna att undvika hämmande inverkan av skatten på företagsamheten. Den

[3] Ett av flera räkneexempel utvisade att om inflationen var 4 procent och den nominella räntan 10 procent en skatt av 30 procent på den senare skulle motsvara en 50-procentig skatt på de 6 procent som utgjorde realräntan och därmed motsvara den i skattereformen inplanerade högsta skattesatsen på förvärvsinkomst.

enskilde företagarens rörelsetillgångar lämnas utom räkning, och det har ansetts olämpligt att sätta krokben för bolagsbildning, varför onoterade bolag fritagits från förmögenhetsskatt. Vilka bolag som är onoterade i denna bemärkelse hänger på tidigare gällande kurslistor och spärregler för skattefrihet vid byte av lista. En asterisk på en av de numera nordiska listorna ger tills vidare besked om en aktie är befriad från förmögenhetsskatt eller inte.

Ett alldeles speciellt besked har lämnats till i Sverige bosatta aktieägare med mer än 25 procent andel i bolag vilkas aktier i princip förmögenhetsbeskattas. Detta ”frälse” av sju personer har av allt att döma belönats för älskvärdheten att inte följa med de många andra bland våra rikaste landsmän som valt utländsk bosättning. Denna lösning må ha varit praktisk – något uttryck för hävdvunna skatteprinciper är den inte.

Det händer att skattemyndigheten misstänker att en skattskyldig som äger ett bolag passat på att utnyttja förmögenhetsskattefriheten för att stoppa in sådana tillgångar i bolaget som inte behövs för den näringsverksamhet som bolaget bedriver. I så fall kan man kräva förmögenhetsskatt på de ”överflödiga” tillgångarnas värde, en paragraf i förmögenhetsskattelagen (14§ 1 st.) som efter en av de drabbade, en välkänd artist, fått namnet ”Lex Uggla”. Det är emellertid mer än tvivelaktigt om skattemyndigheten är kompetent att bedöma vilka tillgångar som kan komma till användning i förvärvsverksamheten och därmed gå in i det förmögenhetsskattefria aktievärdet och vilka som bör förmögenhetsbeskattas. Förmodligen kommer detta myndighetsinitiativ att rinna ut i sanden, särskilt som det inte vunnit uppmuntran i finansdepartementet.

Det väckte överraskning när den då sittande socialdemokratiska regeringen år 2004, efter att året innan ha upphävt skatten på arv och gåva mellan makar, föreslog totalt avskaffande av skatten på arv och gåva. Det angavs som skäl att skatten var krånglig att tillämpa, men detta är ett argument som skulle kunna riktas mot många andra skatter. Många av oss skulle snarare ha föredragit ett avskaffande av förmögenhetsskatten, vars årliga karaktär gör de tekniska svagheterna mera påfallande. Det kan också vara värt att nämna att när Åsa Gunnarsson med stöd särskilt av Tipke ser förmögenhetsskatten som onödig, detta inte minst grundar sig på existensen av en skatt på arv och gåva.

Bidrag till välgörande ändamål

En annan principfråga som ligger nära till hands i sammanhanget är den om avdrag för bidrag till välgörande ändamål. Här har de svenska statsmakterna så gott som undantagslöst tillämpat en negativ attityd, traditionellt motiverad med att de skattskyldiga inte skall tillåtas föreskriva hur statens och kommunernas medel skall användas. Principiellt är detta naturligtvis riktigt – allmänna utgifter skall regleras i de allmänna budgetarna. Möjligen kan man fråga sig om det är en logisk kullerbytta att betrakta den skatt som skulle utgå på hela den skattskyldiges inkomst som principiellt ingående i statens kassa. Om vi skulle börja medge avdrag för välgörande ändamål vore ju de genom avdraget inbesparade skattepengarna inte längre någon del av de allmänna medlen.

Principiellt skulle argumentet mot avdragsrätt vara starkare, om vi inte skulle erbjuda skattefrihet, helt eller delvis, till en rad organisationer och fonder med mer eller mindre allmännyttiga ändamål. En ändring på den punkten framstår dock inte som realistisk. Däremot kan både lagens regler och praxis för deras tillämpning behöva justeras.[4] Dessutom har RÅ 2006 ref 45 visat att den som så önskar har möjlighet att kringgå avdragsförbudet genom att före avstämningsdagen överlåta rätten till utdelning på aktier. I sådant fall slipper aktieägaren betala skatt på utdelningen, vilken i den mottagande skattebefriade föreningen eller stiftelsen inte heller betungas av någon skatt.

EG-rätten

Det har på senare år utvecklats en intressant praxis genom EG-domstolens återkommande prövning av enskilda staters skattereglers förenlighet med EG-fördragets grundläggande friheter. I vissa fall har de enskilda staterna efter sådana underkännanden skärpt reglerna för inhemska transaktioner – ett belysande exempel är Lankhorst-Hohorst-målet (C-324/00) som fick Tyskland att utvidga sina underkapitaliseringsregler till att bli tillämpliga också på inhemska transaktioner. Skärpningen av de finska utdelningsreglerna efter Manninen (C-319/02) är ett annat exempel. I andra fall har man accepterat domstolens utslag men därmed också öppnat dörren för det kringgående de underkända reglerna velat stoppa.

Denna utveckling borde kunna stoppas genom samarbete inom EU:s ram för att få till stånd harmoniserade skatteregler. Det är beklagligt att EG kom att grundas på det enligt vad erfarenheten visar helt felaktiga antagandet att harmonisering inte skulle behövas på den direkta skattens område. Det hela blir inte bättre av att även den konstitution som nu håller på att återupplivas behåller medlemsstaternas vetorätt på skatteområdet.

Platt skatt

Vill vi nu gå tillbaka till skatteprinciperna måste vi realistiskt notera att den fundamentala principen om skatt efter förmåga har kompromissats bort, dels av praktiska skäl, dels av konkurrenshänsyn. Därtill kan vi lägga den erfarenhet vi i skattereformerna vid förra seklets slut ganska allmänt hade noterat, nämligen att inkomstutjämning genom beskattning är en opraktisk lösning jämförd med utjämning genom socialbidrag.

I en del länder har man i det sammanhanget gått så långt i sitt avståndstagande från traditionen att man stannat för en platt skatt. Ibland är den idén snarare en reklamfras än en utsaga

[4] I ett uppmärksammat fall har Regeringsrätten i RÅ 2004 ref 77 funnit en stiftelse med två olika, vart för sig skattefrihetsgrundande ändamål skattskyldig eftersom ingetdera ändamålet tillgodosågs med minst 80 procent av stiftelsens avkastning och skattefrihetens lagstöd för de olika verksamheterna inte var detsamma. Här är behovet av en justering uppenbart.

om skattesystemets vekliga karaktär – i ett land som Slovakien t.ex. överstiger socialavgifterna klart den platta skatten och det sammanlagda resultatet har ingenting att göra med en platt skatt.

Men även om ambitionen att göra skatten platt verkligen drivs igenom på ett konsekvent sätt tvingas man konstatera att priset för den förenkling den platta skatten innebär för toppinkomsterna är en alltför hård behandling av de låga inkomsterna. Hjälpen måste ses i ett generöst grundavdrag, men med ett grundavdrag blir skatten inte längre platt utan degressiv.

Slutord

Ingenting av vad nu sagts är nytt eller ens särskilt kontroversiellt. Det hela är bara en erinran om att verkligheten inte erbjuder någon särskilt fruktbar miljö för framodlingen av systematiskt tillfredsställande, på fasta principer grundade och av allmänheten som rättvisa accepterade skatter. De traditionella principerna om rättvis och likformig skatt uppburen efter förmåga bryts mot förvaltningstekniska hänsyn, kontrollproblem, önskan att stimulera de skattskyldigas beteende på olika sätt och inte minst hänsynen till våra internationella förpliktelser under EG-rätten.

Det är riktigt som Kari Tikka uttrycker det i den här citerade recensionen (s. 811), att skatterätten i likhet med vad som sägs om den ekonomiska vetenskapen är den enda vetenskap som varje år ger olika svar på samma fråga. För hans del var de traditionella skatteprinciperna inte en stel dogmatik. Men principerna var levande och Kari Tikka föll inte offer för efemära modeströmningar. Vad han däremot med sin klarsyn såg framför sig kan antas ha varit en framtida nylansering av de grundläggande principerna. Den generation som nu växer upp kan inte föreställa sig hur det högskattesamhälle var beskaffat som för Sveriges del omgestaltades i 1990 års skattereform. Men en del av dem kan gå tillbaka till vad Kari Tikka och andra sagt om principerna, och antagandet ligger nära till hands att en del av dem kommer att återupptäcka dessa och uppfinna hjulet en gång till. I det sammanhanget får man bara uttrycka den fromma förhoppningen att inte bara principerna väcks till liv utan också kunskapen om var beskattningens gränser går.

* * *

Taxation principles and reality

Among Nordic tax law scholars, Kari S. Tikka was the one who put a particular emphasis on the basic principles of taxation. The article provides some examples of how these principles have been compromised by a clash with reality. Other topics covered in the article are the ability to pay, the concept of realisation as a criterion for capital gains to be taxed as income, the subjective valuation of benefits in kind, the taxation of net wealth, the Nordic system of dual income taxation, and the flat tax.

In many cases, modern development has led to significant deviations from traditional equity standards. This is partly a price that has been paid for simplification, e.g. when dealing with benefits in kind. Deductions for charitable gifts and tax exemptions for charities are another area where it is hard to find consistent rules. Dual taxation constitutes a difficult problem area, and the experience that we have of statutory provisions being used for allocating business profits between earned and unearned income is quite bad indeed. Family taxation is another point of conflict. There is food for thought also in that the equity standards observed in the area of social welfare differ substantially from those applicable in taxation.

The influence of EC case law in tax matters is important, but it is deplorable that the developments in this area do not have as a basis any well-thought-out body of harmonized EU statutes.

The flat tax has been rejected as a valid solution in principle, not least with regard to the high social security contributions in many alleged flat tax countries, but also because the tax burden on those in the lowest brackets will be too heavy, while the basic exemption makes the "flat tax" in fact degressive.

The author's conclusion is that there is room for a new look at the principles of taxation, and that sooner or later someone will reinvent the wheel. Whoever does so will not have personal memories of the extreme high taxation society that Sweden was before the 1990 reform. It is to be hoped that not only the traditional principles, but also an understanding of the limits of taxation will be brought to bear in this process.

Leif Mutén
Professor Emeritus

Matti Myrsky

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeista ja -mahdollisuuksista

Johdanto

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on kasvava merkitys kansalaisyhteiskunnan toiminnassa niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin. Niiden puitteissa tapahtuvalla toiminnalla on myös hyvin suuri taloudellinen arvo. Aatteellisten yhdistysten osalta voidaan vain mainita talkootyön valtava merkitys. Säätiöt ovat taas hyvin tärkeitä osakkeenomistajia sekä apurahojen ja stipendien jakajia. Taloudellisen pääoman lisäksi nämä yhteisöt edustavat myös erittäin merkittävää sosiaalista ja kulttuurista pääomaa. Yleishyödyllisillä yhteisöillä voi olla hyvin monenlaista toimintaa. Tavanomaisen harrastusmuotoisen yhdistystoiminnan lisäksi ne voivat esimerkiksi täydentää yhteiskunnan tarjoamia palveluja. Tällaisen toiminnan merkitys on lisääntynyt. Globaalilla tasolla tämän kolmannen sektorin nousuun ovat vaikuttaneet muun muassa ympäristön tilan huononeminen, aliravitsemus, kansainvälisen kaupankäynnin säännöt ja muut vastaavat tekijät, kuten kehitysyhteistyö.[1]

Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat verokysymykset ovat nousseet toistuvasti veropoliittisen keskustelun kohteeksi niin ulkomailla kuin Suomessa.[2] Kysymys on kansainvälisestä ilmiöstä, jonka ratkaisumallit poikkeavat maittain, vaikka yhteisiäkin piirteitä löytyy. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on tärkeä sekä teoreettisena että käytännöllisenä kysymyksenä. Ensin mainitun kokonaisuuden osalta voidaan vain mainita ns. verotukiajattelu. Verojärjestelmän kautta annettava tuki aiheutuu poikkeamisesta verotuksen perusrakenteesta. Tämä voi tapahtua esimerkiksi verovelvollisuudesta vapauttamalla tai jättämällä tietyt tulomuodot verottamatta. Kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden perusteista onkin keskeinen: miksi jotkut yhteisöt vapautetaan verotuksesta, kun taas toiset joutuvat täysimääräisen verotuksen kohteeksi? Jos verovapaus ei ole täydellinen, seuraava kysymys koskee sitä, miten verolliset toiminnat erotetaan verottomista toiminnoista. Taloustieteissä ei liene esitetty yhtenäistä teoriaa tai näkemystä verovapauden perusteista.[3] Käytännöllisten kysymysten osalta riittää vain viittaaminen

[1] Termiä kolmas sektori on ryhdytty käyttämään erotukseksi verovaroin rahoitetuista valtion ja kunnan toiminnoista ja yksityisestä elinkeinoelämästä.

[2] Ks. mm. julkaisuja Skattefria institutioner. NSFS nr 34 (1996) ja Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVa. Taxation of non-profit organisations (1999).

[3] Kansainvälisen keskustelun osalta ks. esim. Burton A. Weisbrod: The Nonprofit Economy (1988) ja David Gliksberg: Taxation of non-profit organisations (1995).

yleishyödyllisten yhteisöjen hyvin suureen lukumäärään. Lainsäätäjän kannalta yleishyödyllisten yhteisöjen asema verolainsäädännössä on jollakin tavalla kyettävä järjestämään.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kokonaisuus muodostuu monesta eri osatekijästä ja toimijasta. Toisaalta suppeasti tarkasteltaessa kysymys on yleishyödyllisten yhteisöjen ja vain niiden verotuksesta. Laajemmassa tarkastelussa on otettava huomioon myös yleishyödyllisissä yhteisöissä toimivat henkilöt ja heihin liittyvät moninaiset verokysymykset (mm. talkootyö, ennakkoperintäkysymykset, matkakorvausten verokohtelu) sekä muut ulkopuoliset tahot (kuten esim. lahjoitusten antajat). On myös otettava huomioon eri verolajit kuten tuloverotus, arvonlisäverotus, perintö- ja lahjaverotus, kiinteistöverotus, varainsiirtoverotus, arpajaisverotus sekä monet muut veromuodot. Lisäksi on otettava huomioon myös yhä lisääntyvät kansainvälisvero-oikeudelliset kysymykset, koska yleishyödyllisten yhteisöjen toimina ei enää samalla tavoin kuin aikaisemmin rajoitu yhden valtion sisällä tapahtuvaksi.

Vaikka nämä kaikki ovat mielenkiintoisia veropolitiikankin kannalta, seuraavassa tarkastellaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeita vain kahden asiakokonaisuuden osalta ja niidenkin osalta vain pääpiirteittäin.[4] Tarkasteltavat kokonaisuudet koskevat tulojen veronalaisuutta ja lahjoitusten vähennyskelpoisuutta.

Tulojen veronalaisuus

Nykytila

Jos yhteisö on Suomessa yleishyödyllinen, se saattaa olla tulojen koostumuksesta riippuen joko kokonaan tai osittain verovapaa. Asialla on merkitystä myös muiden verolajien, erityisesti kuitenkin arvonlisäverotuksen kannalta. Yleishyödylliset yhteisöt voivat saada elinkeinotuloja, henkilökohtaisia tuloja ja kiinteistötuloja. Koska niiden verokohtelu on olennaisesti erilainen, rajanveto näiden tulolajien välillä on luonnollisesti keskeistä: elinkeinotulo on erotettava kiinteistötulosta ja henkilökohtaisesta tulosta, kiinteistötulo on erotettava elinkeinotulosta ja henkilökohtaisesta tulosta sekä henkilökohtainen tulo on erotettava elinkeinotulosta ja kiinteistötulosta. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan puututa siihen, miten nämä verotettavat tulot lasketaan, koska näiltä osin kysymys on yleisestä tuloverotusta koskevasta asiasta. Henkilökohtaisen tulon laskeminen on vailla mielenkiintoa jo siksi, koska nämä tulot eivät ole yleishyödyllisen yhteisön saamina lainkaan veronalaisia.

Henkilökohtaisia tuloja ovat muun muassa yhteisön saamat jäsenmaksut, osingot, korot, vuokrat osakehuoneistoista ja luovutusvoitot. Mikäli osingot, korot, vuokratulot ja myyntivoitot poikkeuksellisesti kuuluvat elinkeinotulolähteeseen, ne ovat tällöin veronalaisia elinkeinotuloja (ks. elinkeinoverolaki [EVL] 53 §). Kysymys voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa osakehuoneistot ovat työntekijöiden työsuhdeasuntoja.

---

[4] Muita asiakokonaisuuksia olen tarkastellut teoksessani Yleishyödyllisen yhteisön verotus (2004).

Jos toimintaa pidetään tuloverolain (TVL) mukaan verotettavana sijoitustoimintana, se on täysin verovapaata, mutta jos se on elinkeinotoimintaa, tulo verotetaan täysimääräisesti yhteisön tulona. Lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön arvopaperisijoittaminen on TVL:n mukaista sijoitustoimintaa. Vaikka yleishyödylliset yhteisöt eivät saa kilpailla veronalaisen elinkeinotoiminnan kanssa, arvopaperisijoittaminen ei kuitenkaan ole sellainen ala, jota yrittäjien väliset neutraalisuusnäkökohdat vaatisivat verotettavaksi elinkeinotulona. Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa voidaan vain poikkeuksellisesti pitää elinkeinotoimintana. Tällöin huomiota tulee kiinnittää muun muassa siihen, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Euromääräisillä rajoilla toiminnan luonnetta ei voida ratkaista. Arvopaperikauppa on luonteeltaan elinkeinotoimintaa silloin, jos se on jatkuvaa, suunnitelmallista, aktiivista, taloudellisen riskin ottavaa ja voittoa tavoittelevaa. Toimintaa arvioidaan näiden tunnusmerkkien täyttymisen perusteella kokonaisuutena.[5]

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan *elinkeinotulosta* (ks. TVL 23 §). Tästä sitä verotetaan yhteisöverokannan mukaisesti. Elinkeinotulolla lähtökohtaisesti tarkoitetaan sitä, mitä sillä yleisesti tarkoitetaan siltä osin kuin tietynlaisia tuloja ei nimenomaisesti ole suljettu elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle (ks. TVL 23.3 §). Elinkeinotulokategoria on hyvin keskeinen, koska tämä tulostatus merkitsee yhteisöverotuksen lisäksi *arvonlisäverotusta* (ks. arvonlisäverolaki [AVL] 4 §). Sidonnaisuuden johdosta pääsääntöisesti yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona (ks. AVL 4 §). Tämän vuoksi kaikki sellainen suoritteiden myynti, jota ei pidetä TVL:n mukaisena elinkeinotulona, jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka myynti tapahtuisi AVL:ssa tarkoitetussa liiketoiminnan muodossa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotuloina ei pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa. Olennaista on näin se, että näiden toimenpiteiden tarkoituksena on *rahoittaa yhteisön toimintaa*, eikä siis harjoittaa tästä riippumatonta liiketoimintaa. Elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle jää myös *tilaisuuksien yhteydessä* harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo.

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotuloina ei pidetä myöskään tuloa *jäsenlehdistä*. Julkaisun täytyy välittömästi, ei siis vain välillisesti, esimerkiksi sen taloudellisen merkityksen kautta palvella yhteisöä. Jäsenlehdelle on tyypillistä se, että lehti lähetetään pääasiassa jäsenyyden eikä tilausten perusteella. Julkaisutoiminta kohdistuu tällöin yhteisön omiin jäseniin ja sille puuttuu tällöin elinkeinotoiminnalle tyypillinen ulospäinsuuntautuvuus ja kääntyminen ns. suuren yleisön puoleen. Elinkeinotuloa ei ole myöskään *muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista* saatu tulo.

---

[5] Aihepiiristä ks. Kari S. Tikka: Arvopaperikauppaan sovellettava tuloverolaki: TVL vai EVL, Verotus 2001 s. 121 ss. sekä Verohallituksen yhtenäistämisohjeet vuodelta 2005 toimitettavaa verotusta varten.

Verovapaata on myös *adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu* tulo. Kysymys täytyy olla näin yhteisön varojenkeräyksestä toimintaa varten, ei mistään yleisestä ja liikkeenomaisesta po. hyödykkeiden myymisestä.

Verovapaata tuloa on myös sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa tai huoltoloissa hoito-, askartelu- *tai* opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden *myynnistä* tai tällaisesta tarkoituksessa suoritetuista *palveluksista* saatu tulo. Kysymys täytyy olla näin hoitotarkoituksesta, askartelutarkoituksesta tai opetustarkoituksesta, jota harjoitetaan kyseisissä laitoksissa.

Myös bingopelin pitämisestä saatu tulo on verovapaata. Tämä ei kuitenkaan tarkoittane sitä, etteivät nämä missään olosuhteissa voisi olla elinkeinotuloa vaan sitä, että yleishyödyllisen yhteisön tavanomaisena varojenkeräysmuotona saamat bingotulot eivät ole veronalaista tuloa.

Verovapaiden tulojen luettelo on näin varsin laaja. Taustalla on ajatus, jonka mukaan toiminta – joka näennäisesti käsittää tavaroiden ja palvelusta myyntiä mutta joka ”ostajan” kannalta on tosiasiassa järjestön tukitoimenpide – ei ole elinkeinotoimintaa. Kysymys on yleishyödyllisten yhteisöjen *tyypillisistä varojenkeräystavoista* ja selvyyden vuoksi ne on jätetty kokonaan yleishyödyllisen yhteisön saamina elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle. Jos kysymys ei ole elinkeinotulosta, tulot ovat yleensä luonteeltaan henkilökohtaista tuloa.

Laajan oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että elinkeinotulokäsitteen arvioimisen kannalta merkitystä on annettu sille, harjoitetaanko toimintaa ansiotarkoituksessa ja toimitaanko kilpailutilanteessa.[6] Myös toistuvuudella, pysyvyydellä ja toiminnan riskinalaisuudella on merkitystä samoin kuin sillä, kuinka suuri osuus yhteisön koko varainhankinnasta toiminnan tuottamalla tulolla on. Merkityksellistä on myös se, onko toiminnassa palkattua henkilökuntaa ja kuinka läheisesti toiminta liittyy yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Suurehko liikevaihto, varojen rahastoiminen ja se, kohdistuuko toiminta ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin, ovat tärkeitä. Vailla merkitystä ei ole myöskään se, kohdistuuko toiminta tavanomaisiin kauppatavaroihin ja saavatko jäsenet etua jäsenyydestään. Viime kädessä asian arviointi on kuitenkin kiinni *kokonaisarvioinnista,* jossa näitä kriteereitä on – tapauksesta riippuen – pyritty soveltamaan.

Kiinteistötulot ovat verovapaita valtionverotuksessa. Yhteisön veronalaista tuloa on kuitenkin muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottama tulo, muuhun kuin yleishyödyllisen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottama tulo, muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön osan tuottama tulo, ja muuhun kuin yleishyödyllisen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön osan tuottama tulo. Yhteisöt ovat kiinteistötulojen osalta verovelvollisia 6,1828 prosentin (vuonna 2007) mukaan (ks. TVL 124.3 §) kunnalle ja seurakunnalle.

Kiinteistötulo on tuloa kiinteistöstä (kiinteistön käsitteestä ks. TVL 6 §). Erilaisen verokohtelun vuoksi rajaa joudutaan vetämään toisaalta *henkilökohtaisiin* tuloihin, toisaalta *elinkeinotuloihin* päin. Metsätalouden pääomatuloa pidetään nimenomaisen säännöksen mukaan kiin-

---

[6] Ks. Myrsky, mts. 98 ss.

teistötulona (ks. TVL 23.4 §). Toinen keskeinen kysymys on se, *milloin kiinteistön voidaan katsoa olevan yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä*. Tämäkin asia on ollut usein esillä oikeuskäytännössä.[7]

Yleishyödyllisten yhteisöjen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi liittyvä toiminta on näin yleensä verotonta. Laajasta tuloverovapaudesta seuraa verolajien sidonnaisuuden vuoksi laaja verovapaus myös arvonlisäverotuksessa (ks. AVL 4 §). Kuten TVL 22–23 §:stä käy ilmi, yleishyödyllisyysominaisuutta ja varainhankintakeinoja ei ole katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajata tyhjentävästi. Lainsäädäntö on myös ollut hyvin kauan muuttumaton. Maailma on kuitenkin muuttunut. Seurauksena on ollut hyvin laaja oikeuskäytäntö. Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotus sekä arvonlisäverotus perustuvat lähinnä KHO:n ratkaisuihin. Tässä tapauksessa voidaan puhua jopa oikeustapausoikeudesta.

Hakemusperusteiseen veronhuojennukseen viitataan TVL 23.2 §:ssä: yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen. Vaikka yleishyödyllisestä toiminnasta saatua tuloa pidettäisiin veronalaisena, kysymykseen voi tulla laki ja asetus eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976 ja 1230/1994), jonka mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo voidaan tietyin edellytyksin katsoa kokonaan tai osittain verovapaaksi.

Kysymys on ns. superyleishyödyllisistä yhteisöistä, joiden verotuksellinen status verovapauden osalta on korkeampi kuin ”tavallisten” yleishyödyllisten yhteisöjen, koska ne voivat saada täyden verovapauden TVL 23 §:n mukaisista elinkeinotuloista ja kiinteistötuloista. Tällöin ei pelkkä yleishyödyllisyys riitä, sillä toiminnan tulee myös olla yhteiskunnallisesti merkittävää. Huojennuslain mukainen huojennus on olennainen osa yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksen kokonaisuutta. Superyleishyödyllisinä yhteisöinä on pidetty muun muassa poliittisia puolueita, hyväntekeväisyys-, vammais- ja opiskelijajärjestöjä, urheiluliittoja ja -seuroja sekä uskonnollisia yhdistyksiä ja nuorisoyhdistyksiä.

Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus voidaan myöntää tuloverotuksessa vain sen tulon osalta, joka TVL 23 §:n mukaisten verohelpotusten *jälkeen* on edelleen katsottava yleishyödyllisen yhteisön verotettavaksi tuloksi. (HuojennusL 1 §). Huojennus voidaan siis myöntää *elinkeinotulon* ja *kiinteistötulon* osalta. Huojennus voidaan myöntää koko tulon suuruisena tai osittaisena. Edellytyksiä veronhuojennukselle on useita, ja nämä käyvät ilmi huojennuslain 2–3 §:stä. Lisäksi kiinteistötuloa koskee huojennuslain 1.2 §. Huojennuslain mukainen huojennus ei voi koskea muun muassa arvonlisäveroa eikä kiinteistöveroa.

Huojennus voidaan myöntää vain silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, missä määrin yhteisön tuloja ja varoja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi on otettava huomioon, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille

[7] Ks. Myrsky, mts. 141 ss.

haittaa, joka ei ole vähäinen (ks. HuojennusL 2 §). Tuloja ja varoja on myös käytettävä, eikä pelkästään rahastoitava. Yhteisön toiminnasta on tultava etua myös yhteiskunnalle, ei pelkästään esimerkiksi yhteisön omille jäsenille. Tähän viittaa toiminnan laatu, jonka täytyy olla yleishyödyllisyyden lisäksi myös yhteiskunnallisesti merkittävää.

Yleishyödyllisen yhteisön katsotaan harjoittavan *yhteiskunnallisesti merkittävää* toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena, taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa *tai* muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta *ja* pysyvää (ks. HuojennusL 3.1 §).

Muutostarpeet

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevaa lainsäädäntöä on pyritty muuttamaan useaan eri kertaan. Kokonaisverouudistuksen yhteydessä valtiovarainministeriön asettama työryhmä (1987) ehdotti yleishyödyllisten yhteisöjen saamien sijoitustulojen säätämistä veronalaiseksi. ”Nykyistä osittaista verovelvollisuutta voitaisiin laajentaa saattamalla pääomatuloista osinko-, korko- ja vuokratulot sekä myyntivoitot verovelvollisuuden piiriin. Työryhmä piti välttämättömänä, että ainakin osinko- ja korkotulot tulisivat veronalaisiksi. Liiketulon veronalaisuudesta säädetyt poikkeukset voitaisiin poistaa.” Työryhmä katsoi myös, että yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulot tulisi saattaa veronalaisiksi myös valtionverotuksessa. Kokonaisverouudistuksen eräänä tavoitteena oli veropohjan laajentaminen, mikä merkitsi käytännössä muun muassa erilaisten verovapauksien ja vähennysten karsimista. Ehdotukset eivät kuitenkaan toteutuneet.

Pääoma- ja yritysverouudistuksen yhteydessä vuonna 1992 valtiovarainministeriö oli kiinnostunut saattamaan yleishyödyllisten yhteisöjen saamat korkotulot ja vuokratulot veronalaisuuden piiriin osana pääomatulojen veropohjan laajentamista ja pääomatulojen verotuksen yhtenäistämistä. Tuolloin veroprosentiksi kaavailtiin 15 prosenttia. Ehdotukset eivät toteutuneet.

Toteutumattomiksi jäivät myös valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksessa esitetyt muutostoiveet.[8] Niiden mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa lainsäädäntöä uudistettaessa tulisi harkita siirtymistä takaisin siihen alkuperäiseen aatteellisten yhteisöjen veronhuojennusmenettelyyn, että verovapaata olisi vain puhdas aatteellinen toiminta, jota voisi tukea vain vähäinen elinkeinotoiminta. Kun liiketoiminta kasvaa huomattavaksi, siirtyisi koko toiminta verolliseksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan verovapaus tulisi kytkeä enemmän yhteisön toimialaan.

Urheilun verotustyöryhmä (1998) piti lähtökohtana, että yleishyödyllinen urheilutoiminta olisi verotonta. Esimerkiksi urheiluseurojen juniori-ikäisille järjestämien urheilukoulujen ja -leirien tuli olla verottomia. Kuitenkin kilpailuvääristymien ehkäisemiseksi tuli verottaa urheiluseuraa, joka tarjoaa erityisesti aikuisliikuntapalveluja rajoittamattomalle asiakaskunnalle.

---

[8] Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Tarkastuskertomus 16/1997.

Verolliseen ravintolatoimintaan rinnastettava toiminta olisi työryhmän mukaan tullut säätää kokonaan tulo- ja arvonlisäverovelvolliseksi. Urheilutilaisuuksissa verollista olisi ollut palkallista työvoimaa käyttäen harjoitettu elintarvikkeiden ja juomien tarjoilu. Palkatonta työvoimaa käyttäen toteutettu tarjoilu olisi ollut sen sijaan edelleen pääsääntöisesti verotonta. Alkoholijuomien myynti olisi kuitenkin ollut verollista, vaikka käytettäisiinkin palkatonta työvoimaa. Työryhmä ehdotti myös, että urheiluseuran tavarankeräyksen tai muun siihen verrattavan toiminnan, mikäli käytetään palkatonta työvoimaa, tuli olla verotonta. Tavarankeräys on urheiluseurojen ja yleishyödyllisten yhteisöjen perinteinen varojenkeräysmuoto, joka satunnaisesti ja kohtuullisesti laajennettuna ei aiheuta merkittäviä kilpailuvääristymiä. Palkattua työvoimaa käyttäen harjoitetun toiminnan olisi kuitenkin tullut olla verollista. Nämäkään ehdotukset eivät toteutuneet. [9]

Uudistamisehdotuksia ei näin ollen ole puuttunut. Silmiinpistävää onkin se, että mikään niistä ei ole toteutunut. Vallitsevaa oikeustilaa ei näin ole haluttu muuttaa. Syitä tähän voi vain arvailla. Taustalla saattaa olla muun muassa se, että poliittiset puolueet ja niiden lähijärjestöt ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttaminen voisi näin vaikuttaa niiden varojenhankintaan sitä vähentäen. Jos riittävää poliittista yksimielisyyttä ei ole, verolainsäädäntöä kuten muutakaan lainsäädäntöä ei muuteta. Taustalla voi olla myös se, että ns. lobbytoiminta on ollut tehokasta. Tavoitteena on ollut tietynlaisen lainsäädännöllisen status quon säilyttäminen, ja siinä on toistaiseksi onnistuttu varsin hyvin. Jos lainmuutosehdotukset olisivat merkinneet yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen lieventämistä, on ilmeistä, että nämä ehdotukset olisivat jo toteutuneet.

Muutoshaluttomuuden taustalla on voinut olla myös monia muitakin syitä. Kysymyksessä on varsin monitahoinen ja vaikea kokonaisuus, eikä toimivamman lainsäädäntökonseptin luominen ole yksinkertainen tehtävä. Jos yleishyödyllisten yhteisöjen tuloja ryhdyttäisiin laajemmin verottamaan, silloin jouduttaisiin ratkaisemaan myös se, *mitä voidaan vähentää* verotettavaa tuloa laskettaessa. Yleishyödyllisen toiminnan menoihin ei ole ainakaan periaatteessa helppoa soveltaa luonnollisen vähennyksen käsitettä. Mitä suuremmaksi veronalaisten tulojen määrä tulisi, sitä suurempi tulisi olla vähennyskelpoisten menojen tai muiden erien määrä. On myös ilmeistä, että esimerkiksi apurahoja jakavien säätiöiden osalta jaetut apurahat ja hallintokulut tulisi säätää laajasti vähennyskelpoisiksi, koska muutoin niiden verotus voisi tulla ankarammaksi kuin muiden yhteisöjen, kuten osakeyhtiöiden, verotus. Selvänä voidaan joka tapauksessa pitää, että vain nettotulo voi joutua verotuksen kohteeksi.

Yleishyödyllisten yhteisöjen tulojen verottamista koskeva problematiikka ei koske oikeastaan yhteisöjen perinteisiä varainhankintakeinoja vaan sitä, miten *erotetaan* tämän toiminnan tukemiseksi harjoitetun toiminnan tulot muista tuloista kuten elinkeinotuloista ja kiinteistöstä saaduista tuloista? Ongelmallista on ollut usein se, miten läheisesti tulonhankkimistoiminnan täytyy liittyä yleishyödyllisen yhteisön aatteellisen tarkoituksen toteuttamiseen. Elinkeinotulojen, kiinteistötulojen ja muiden (henkilökohtaisten) tulojen välinen raja on nykyisin

[9] Urheilun verotustyöryhmän muistio (VM TM 1998:17).

keskeinen veroseuraamusten kannalta, mutta samalla se on tarpeettoman epämääräinen. Tämä koskee erityisesti elinkeinotulon käsitettä. Verovapaan tulon määrälle ei ole asetettu ylärajoja, mistä on seurannut tulkintaongelmia siitä, milloin yhteisön harjoittaman liiketoiminnan kysymys ei ole enää varainhankintakeinosta tavanomaisessa mielessä vaan elinkeinotulosta. Mitä tuloja lopulta tulisi verottaa normaalisti, muita tuloja lievemmin tai jättää tulot kokonaan verovapaiksi, vai onko rajaviiva perusteltu juuri siinä, missä se nykyisin on? Asialla on merkitystä myös pääomamarkkinoiden kannalta. Jos juoksevia sijoitustuottoja tai myyntivoittoja ryhdyttäisiin puolestaan verottamaan, seuraukset voisivat olla ennalta-arvaamattomat säätiöiden sijoituskäyttäytymisen muuttumisen vuoksi. Toisaalta nykyisin sijoituskohteet eivät ole samanlaisessa asemassa; verotus on epäneutraalia.

Kuten edellä on tullut ilmi, yleishyödyllisen yhteisön saamat elinkeinotulot ovat veronalaisia. Arvonlisäverotus on myös kytketty tähän elinkeinotulokäsitteeseen. Jos tulot ovat luonteeltaan elinkeinotuloja, toiminta menee tältä osin arvonlisäveroverovelvolliseksi. Voi olla, että joissakin tapauksissa toiminnassa on varsin paljon elinkeinotoiminnan piirteitä ilman, että tuloja olisi pidetty elinkeinotuloina ja näin veronalaisina. Kun tulot ovat verovapaita, tämä luo valtavan kilpailuedun veronalaista elinkeinotoimintaa harjoittaviin verrattuna. Kun vielä arvonlisäverotus on kytketty tähän samaan, on syntynyt hyvin merkittävä rajanveto, joka perustuu oikeuskäytännön ratkaisuihin.

Onko perusteltua, että näinkin keskeinen asiantila perustuu oikeuskäytäntöön eikä lainsäädäntöön? Ilmeistä on, että tämä luo tiettyä oikeusepävarmuutta, mutta mahdollisesti myös ei-toivottavaa verosuunnittelua. Verovapaan ja veronalaisen vyöhykkeen välineen rajaviiva on tarpeettoman epämääräinen, minkä vuoksi elinkeinotulokäsitteen tarkempi määrittäminen lakitekstissä voisi olla paikallaan. Asia jää riippumaan osittain myös siitä, poistetaanko TVL:n ja AVL:n sidos (ks. AVL 4 §). Jos poistetaan, muutoksen tarve ei ole yhtä suuri.[10]

Tuloverotukseen liittyy myös kysymys siitä, *tulisiko yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevasta erityisestä veronhuojennuslaista luopua?* Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennussäännösten tarkistamistyöryhmän muistiossa (VM TM 1984:13) todettiin järjestelmään sisältyvän useita epäkohtia ja siinä ehdotettiin, että veronhuojennusmenettely korvattaisiin tuloverolain yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia säännöksiä kehittämällä. Työryhmä ehdotti, että verotuksellisen aseman järjestäminen tuloverolain säännöksiin perustuvaksi toteutettaisiin välittömästi Suomen Punaista Ristiä, sen piirejä ja osastoja sekä urheilun alalla toimivia yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevana. Siltä varalta, että työryhmän ehdotusta ei voitaisi toteuttaa, se teki ehdotuksia myös huojennuslain säännösten kehittämiseksi.

Kokonaisverouudistuksen yhteydessä (VM TM 1987:29) ehdotettiin ensisijaisesti yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusmenettelystä luovuttavaksi kokonaan. Jos veronhuojennusmenettelystä ei kokonaan voitaisi luopua, työryhmä tarkasteli veronhuojennusedellytysten uudistamista niitä täsmentämällä.

---

[10] Rajanvedot voivat tulla entistä hankalammiksi, jos yleishyödyllisten yhteisöjen yhteiskunnalta muuten kuin verovapauden muodossa saama tuki pienenee, koska tämä luo tarpeen kehittää uusia varainhankintakeinoja.

Superyleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan lain mukaiset huojennusedellytykset ovat melko väljiä ja yleispiirteisiä, mikä on omiaan luomaan epävarmuutta. Voidaan myös kysyä, kuinka hyvin tällainen erityishuojennus on nykyään perusteltavissa? Kuinka suuri on myönnettyjen huojennusten aiheuttamat verotuki? Kuinka paljon tukea on tullut verrattuna siihen vaihtoehtoon, että tulo olisi tullut verotetuksi ”normaalin” yleishyödyllisen yhteisön tulona? Kuinka mahdolliset kilpailuhaitat on todettu ja mikä paino tätä koskeville kannanotoille ja selvityksille on annettu? Millaisia ehtoja huojennuspäätöksin on ehkä liitetty ja kuinka niitä on käytännössä kontrolloitu? Kuinka voidaan selvittää, milloin veronhuojennus on perusteltua yhteisön yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden? Onko tämän päivän näkökulmasta kysymys perusteettomista veroprivilegioista? Lain tarkoituksena ei ole asettaa huojennuksen saaneita yhteisöjä muita samalla alalla toimivia yrityksiä edullisempaan asemaan vaan helpottaa yhteisöjen varojen hankintaa, mutta kuinka asiaa ylipäänsä tulisi arvioida EY-säädösten ja kilpailuneutraliteetin näkökulmista? Kuinka voidaan ehkäistä se, ettei huojennusta käytetä kilpailukeinona? Kuinka yleensä asia tulisi arvioida tasapuolisen ja oikeudenmukaisen verotuksen kannalta?

Asian arvioiminen on joka tapauksessa hankalaa, kun tietoja mm. näistä kysymyksistä ei liene ainakaan kovin helposti saatavissa. Olisiko sääntely syytä jättää TVL:n varaan, jossa voitaisiin säätää riittävän täsmällisesti, milloin yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen. Veronhuojennuksia voitaisiin saada puolestaan VML 88 §:n edellytysten täyttyessä. Lisäksi on huomattava, että kysymys ei ole pelkästä veronhuojennuksesta vaan täydellisestä verovapaudesta, sillä myönteisissä tapauksissa veroa kiinteistö- ja elinkeinotuloista ei jouduta maksamaan lainkaan. Huojennuksen piirteitä on kuitenkin siinä, että verottamatta jääminen on määräaikaista.

Lahjoitusten vähennyskelpoisuus

Nykytila

Yhteisö saa TVL 57 §:n mukaan valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävällä tavalla vähentää tulostaan

1) vähintään 850 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle taikka sellaiselle verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tarkoituksena on suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen sekä
2) vähintään 850 euron ja enintään 25 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle taikka sellaiselle verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tarkoituksena on tieteen tai taiteen tukeminen.

Säännös muodostuu kahdesta osasta, joista ensimmäinen koskee *kulttuuriperinteen* säilyttämistä ja toinen *tieteen tai taiteen* tukemista. Vähennyskelpoisuuden mahdollistamaa lahjoitusta ei voi tehdä mille tahansa taholle, vaan saajat on yksilöity edellä mainitussa säännöksessä tai verohallituksen päätöksessä. Yhdistysten ja muiden yhteisöjen täytyy olla Suomen lain mukaan perustettuja. Vähennyskelpoisuus ei näin tule kysymykseen, jos lahjansaajana on muu kuin suomalainen yhteisö.

Lahjoitusten vähennysoikeus lasketaan *saajakohtaisesti.* Jos lahjoitus ylittää 2-kohdan tilanteessa ylärajan 25 000 euroa, 25 000 euroa voidaan kuitenkin vähentää. Sama yhteisö voi tehdä useita vähennyskelpoisia lahjoituksia, joilla on eri saajat. Suomalaista kulttuuriperinnettä tukeville yhteisöille vähennyskelpoisia ovat vähintään 850 euron lahjoitukset ilman ylärajaa. Kummassakin kohdassa lahjoitukselle on määritelty alaraja, mutta ylärajaa ei 1-kohdan mukaisessa lahjoituksessa ole. Kyseiset verotuksessa vähennettävät summat eivät ole yhden lahjoittajan osalta kovin suuria. Jos lahjoittajia on kuitenkin runsaasti, tilanne muuttuu, sillä *saajien* kannalta olennaista on lopulta lahjoitusten kokonaismäärä.

Koska lahjoitusvähennystä koskeva säännös koskee ainoastaan *yhteisöjä*, kaikki verovelvolliset eivät näin voi tehdä vähennyskelpoisuuden mahdollistamia lahjoituksia verotuksessa. Yhteisöillä tarkoitetaan TVL 4 §:n mukaan muun muassa osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa ja keskinäistä vakuutusyhtiötä. Myös valtio, sen laitokset, kunnat ja kuntayhtymät sekä seurakunnat ja muut uskonnolliset yhdyskunnat kuuluvat yhteisöihin. Kaikki verovelvolliset kuten esimerkiksi yksityishenkilöt, ammatin- tai liikkeenharjoittajat tai avoimet yhtiöt tai kommandiittiyhtiöt eivät näin voi tehdä vähennyskelpoisuuden mahdollistamia lahjoituksia verotuksessa.

Keskeisessä yritysten verottamista koskevassa laissa, elinkeinoverolaissa, ei ole säännöksiä lahjoitusvähennyksestä. Lahjoitusvähennys ei ole myöskään EVL 7 §:n tarkoittaman tulon hankkimiseksi ja säilyttämiseksi suoritettu meno. Lahjoitus on annettu hyväntekeväisyystarkoitukseen eikä sen voida katsoa olevan (ainakaan lähtökohtaisesti) elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistävä meno. Lahjoituksen vähentäminen on kuitenkin mahdollista TVL 57 §:n mukaan. Säännöksen sijoittelusta osaksi tuloverolakia ei voi tehdä sellaista johtopäätöstä, että lahjoitusvähennys saataisiin tehdä vain henkilökohtaisten tulojen tulolähteessä, vaan sen täytyy olla mahdollinen *myös* elinkeinotulolähteessä. Yhteisöjen verotettava tulo lasketaan pääsääntöisesti elinkeinotuloverolain mukaan. Tuloverolaki on luonteeltaan yleinen tuloverotusta koskeva säädös, ja se sisältää paljon sellaisia säännöksiä, joilla on merkitystä myös muiden tulolähteiden verotuksessa. Toisenlainen tulkinta johtaisi siihen, että vähennyksestä ei yleensä olisi hyötyä niille verovelvollisille, joita varten se on säädetty.

Kysymys täytyy olla lain nimenomaisen sanamuodon mukaan *rahalahjoituksesta.* Lahjoituksen antaminen muussa muodossa kuin rahana ei sanamuodon mukaan näytä tulevan kysymykseen. Tulkinnanvaraista voi joskus olla myös se, milloin on kysymys sellaisesta suomalaisesta yhdistyksestä, laitoksesta tai säätiöstä, jonka *varsinaisena tarkoituksena* on *suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen* tai *tieteen tai taiteen tukeminen*. Kysymys on keskeinen, koska

muutoin vähennystä ei ole mahdollista saada. Oikeuskäytännössä on jouduttu pohtimaan sitäkin, *minkälaisesta yhdistyksestä tai säätiöstä on kysymys.*[11]

Muutostarpeet

Lahjoitusvähennyksen merkittävyydestä ja tarpeellisuudesta vallinnee yksimielisyys. Vähennyksellä tuettavat kohteet on arvioitu tukemisen arvoisiksi jo nykyisen lainsäädännön mukaan. Saatujen lahjoitusten turvin monet lahjoituksensaajat voivat merkittävällä tavalla tukea tiedettä ja taidetta, auttaa hädässä olevia tai toimia muulla tavoin yleiseksi hyväksi. Saajatahot usein myös ylläpitävät toimintoja, joita – jos niitä ei lainkaan olisi – julkisten yhdyskuntien olisi itse ryhdyttävä harjoittamaan. Jos näin tapahtuisi, se merkitsisi verotuksella kerättyjen varojen käyttämistä näihin tarkoituksiin. Kun näitä toimintoja voidaan tukea vähennysoikeuden muodossa, tapahtuu jonkinlainen kuittaustapahtuma. Julkinen valta menettää jossain määrin verotulojaan, mutta säästyy toiminnan johdosta ilmeisesti vielä suuremmilta menoilta. Tarvetta vähennyksen kehittämiseen kuitenkin on olemassa.[12]

Vähennysoikeuden uudistamismahdollisuuksia on useita. Voidaan esimerkiksi kysyä, *mihin tarkoituksiin* verotuksessa vähennettävä lahjoitukset voidaan tehdä. Nykyisin tuettavat kohteet ovat kulttuuriperintö, tiede ja taide. Voi olla, että tuettavien kohteiden listaa olisi tarpeen lisätä. Yhteiskunnan tuki tiettyihin kohteisiin on mahdollista kanavoida myös vähennysjärjestelmän kautta. Tällaisia kohteita voivat olla muun muassa kehitysyhteistyö ja humanitaarinen avustustoiminta. Voidaan myös kysyä, olisiko saajia syytä myös lisätä lisäämällä saajien joukkoon esimerkiksi kunnat.

Lahjoitusten vähentämismahdollisuus tulisi avata myös muille elinkeinonharjoittajille kuin yhteisöille. Yritysmuotoneutraliteettiperiaatekin jo huomioon ottaen on perusteltua, että yksityiset elinkeinonharjoittajat, avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt asetetaan tältä osin samaan asemaan. Sama koskee myös maataloudenharjoittajia. Lahjoitusten vähentämismahdollisuus tulisi avata myös *yksityishenkilöille* rajoitetusti. Ainutlaatuista tämä ei olisi, koska yksityishenkilöiden lahjoitusvähennys on ollut käytössä 1980-luvulla, mutta tämä poistettiin vuosien 1988–1989 kokonaisverouudistuksen yhteydessä. Myös Euroopan yhteisön jäsenmaissa yleensä yksityishenkilöiden tekemät lahjoitukset yleishyödyllisiin tarkoituksiin on sallittu. Suomessa on todennäköisesti hyvin suuri joukko henkilöitä, jotka olisivat valmiita tekemään lahjoituksia tieteen, taiteen ja kulttuurin sekä muiden vastaavanlaisten tarkoitusperien hyväksi (kuten esim. sosiaaliseen toimintaan) tai lisäämään lahjoituksiaan. Tätä lahjoituspotentiaalia vähennysoikeus olisi omiaan kasvattamaan. Yksityishenkilöille myönnettävä vähentämismahdollisuus myös tasapainottaisi verovapaan vapaaehtoistyön (talkootyö) ja rahallisen tukemisen verokohtelua.

Tärkeä kysymys on myös *vähennyksen määrä*. Jos vähennys sallitaan yksityishenkilöille, pienempikin kuin 850 euron määrä täytyisi voida tulla kysymykseen. Vähennyksen enimmäis-

[11] Ks. Myrsky, mts. 192.
[12] Ks. esim. Elinkeinoelämän valtuuskunnan 20.11.2006 julkaisemaa raporttia Verovähennysoikeus.

määrä (25 000 euroa) on suhteellisen pieni. Kun kysymys on kuitenkin sellaisista menoista, jotka yhteiskunta tavalla tai toisella joutuisi maksamaan, on perusteltua, että määrää nostetaan merkittävästi. Kulttuuriperinteen vaaliminen on asetettu vähennyskohtelussa etuoikeutetumpaan asemaan, koska ylärajaa vähennykselle ei ole. Johdonmukaisempaa on, että eri lahjoituskohteet asetetaan tasaveroiseen asemaan. Tämä voisi merkitä nykyisen ylärajan poistamista tieteen ja taiteen osalta tai nykyistä merkittävästi suuremman ylärajan asettamista kaikkien tarkoitusperien osalta.

Lahjoitusmahdollisuus on nykyisin kytketty *rahalahjoitukseen*. Joskus myös muun kuin rahan lahjoittaminen voi olla tarkoituksenmukaista. Kysymys voi olla esimerkiksi taide-esineistä. Lahjoitusten kohteiden tulee olla samanveroisia ja siten neutraaleja, minkä vuoksi myös muussa kuin rahamuodossa annetut lahjoitukset tulee sallia.

Lain sanamuodon mukaan vähennysmahdollisuus koskee vain *suomalaisia* lahjoituksensaajia. On varsin oletettavaa, että tämä on EU-ympäristössä syrjivää. Tämän vuoksi säännöstä on syytä muuttaa siten, että edes teoriassa ei synny keskustelua siitä, onko vähennysoikeuden salliva normi EY-oikeuden vastainen.

Lopuksi

Yhdistysten määrä on Suomessa hyvin suuri ja niiden toiminta ulottuu lähes kaikille elämänalueille vapaa-ajan harrastuksista poliittiseen vaikuttamiseen. Elintason nousu on vaikuttanut vapaa-ajan lisääntymiseen, mikä heijastuu myös erilaisen yhdistystoiminnan aktivoitumisena. Julkisen sektorin säästötoimien myötä yksityisille toimijoille, kuten yhdistyksille ja säätiöille, on avautunut uusia palvelujen tuottamisen mahdollisuuksia. Näillä voittoa tavoittelemattomilla yhteisöillä on erityisen suuri merkitys politiikkaa, kulttuuria, sosiaalista toimintaa ja ylipäänsä vapaata kansalaistoimintaa koskevilla elämänalueilla. Julkisten palvelujen yksityistäminen myös jatkuu. Kolmannen sektorin toimijat huolehtivat yhä enenevässä määrin palvelujen tarjoamisesta terveydenhuollossa, sosiaalihuollossa ja koulutuksessa. Nämä toimijat ovat yleensä juuri yleishyödyllisiä yhteisöjä. Mainittakoon myös se, että säätiöiden ollessa merkittäviä pörssiyhtiöiden osakkeenomistajia niiden omistus pysyy tätä kautta kotimaisissa käsissä.

Kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta liittyy läheisesti erityisesti kansalaisyhteiskunnan merkitykseen ja sen toiminnan edellytysten turvaamisen. Kysymys on kolmannen sektorin roolista ja merkityksestä. Erilaiset yksityiset toimijat kuten säätiöt ja aatteelliset yhdistykset voivat kyetä hoitamaan monia yhteiskunnallisesti merkittäviä tehtävien joustavammin ja tehokkaammin kuin valtion ja kuntien hallintokoneistot, minkä ”hintana” on tuloverotuksen veropohjan kaventuminen verotuen muodossa.

Jos yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellista asemaa yleisesti ottaen heikennettäisiin, seurauksena voisi olla julkisen sektorin menojen kasvu ja hallintokoneiston laajentuminen. Veroina kerättävät rahat olisivat pois yhteisöjen toiminnasta. Miksi verotuksen avulla resursseja tulisi näiltä osin ”kierrättää” julkisen sektorin kautta? Tämä merkitsisi valtiojohtoisuuden

korostumista. Toisaalta on korostettava myös sitä, että yleishyödyllisiä yhteisöjä on hyvin monenlaisia, minkä vuoksi niiden erilainen verottaminen voi olla perusteltua. Säätiöiden toiminta on merkittävästi erilaista kuin aatteellisten yhdistysten toiminta, vaikka molempia verotetaan yleishyödyllisinä yhteisöinä. Kun yleishyödylliset yhteisöt ovat pitkälti verovapaita, on samalla kuitenkin pidettävä huolta siitä, ettei niitä käytetä veronkierron välineinä.

Verovapauden ja verotuen muodossa kannustetaan yksityisiä harjoittaman yleishyödyllisiä toimintoja. Kolmas sektori voi tuoreella tavalla kanavoida yhteiseen käyttöön vapaaehtoisten kansalaisten omaehtoista energiaa – tällä täytyy vain olla olemassa asianmukaiset lainsäädännölliset puitteet ja tarvittavat kannustimet. Vapaaehtoistyö sisältää valtavan voimavaran. Markkinavoimat eivät useinkaan ratkaise julkishyödykkeiden ongelmaa, minkä seurauksena voi olla niiden alituotanto. Siksi yhteiskunnan kannattaa tukea kolmannen sektorin toimijoita erilaisin verotuksellisin järjestelyin, kuten muun muassa verovapauksin.

Kun ajatellaan niitä tarkoituksia, joita useimmat yleishyödylliset yhteisöt toteuttavat, erityistä tarvetta muuttaa niiden verokohtelua nykyisestä tuskin lähitulevaisuudessa on. Verotuksen kiristäminen heikentäisi niiden toimintaedellytyksiä ja vähentäisi esimerkiksi apurahoja jakavien säätiöiden osalta niiden mahdollisuuksia rahoittaa tiedettä ja taidetta. Suomalaisessa yhteiskunnassa vallitsee laaja yksimielisyys siitä, että yhteiskunnan tulee tukea aidosti yleishyödyllisiä tehtäviä harjoittavia yhteisöjä. Muutamat tarkennukset voivat sen sijaan olla paikallaan. Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiä pohtineessa työryhmämuistiossa (2006:14) ei esitetty muutoksia verolakeihin, mutta siinä ehdotettiin muun muassa sitä, että Verohallituksen yleisohje yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille (753/32/2003) uudistettaisiin aidossa yhteistyössä ja vuoropuhelussa keskeisten keskusjärjestöjen kanssa, jotta tulkinnanvaraisuuksilta, väärinkäsityksiltä ja kohtuuttomuuksilta vältyttäisiin. Tätä ehdotusta voidaan pitää perusteltuna. Muutoinkin lainvalmistelussa tulisi siirtyä laajapohjaiseen valmistelukäytäntöön suppeiden työryhmien sijasta erityisesti niissä tapauksissa, joissa lainmuutokset koskevat suurta verovelvollisten joukkoa ja joissa kysymys on muustakin kuin pelkästään verohallinnon sisäisestä, tekniseksi luonnehdittavasta toiminnasta.

Lahjoitusvähennystä on kuitenkin syytä muuttaa. Julkisessa keskustelussa on yhä enenevässä määrin tuotu esille lahjoitusvähennyksen muuttamistarve ja myös kansainväliset kokemukset viittaavat samaan suuntaan. Asiaa korostaa myös se, että yhteiskunnan tuki tieteelle, taiteelle ja kulttuurille saattaa vastaisuudessa vähentyä. Tällöin muiden rahoituslähteiden (kuten esimerkiksi lahjoitusten) merkitys korostuu, ja lahjoitusten tekemistä on aiheellista kannustaa aikaisempaa enemmän lahjoitusvähennyksen avulla. Mitä useampi tuen antajayhteisö yhteiskunnassa on, sitä monipuolisemmaksi tuki muodostuu. Moniarvoisessa yhteiskunnassa nimenomaan monipuolinen tuki on hyvin tärkeää. Aina ei ole suotavaa, että kaikki tuki kanavoitaisiin julkisyhteisöjen budjettien kautta ja jaettaisiin sitten poliittisen järjestelmän välityksellä, joka ei välttämättä takaa parasta asiantuntemusta.

Muitakin muutostarpeita on. Tässä on mahdollista vain lyhyesti viitata esimerkiksi yleishyödyllisyyden määritelmään (ks. TVL 22 §). Varsinainen peruskäsite – yleishyödyllisyys – on hyvä, mutta sen kuvaus TVL 22 §:ssä on lainsäädännön asiallisesta pitkä-ikäisyydestä johtuen

vanhahtava. Tilanne ei ole tyydyttävä voimassa olevan oikeustilan perustuessa suurelta osin ennakkopäätöksiin. Asiaa tulisi pohtia vastaisuudessa laaja-alaisemminkin ottaen huomioon kansainvälinen ja erityisesti EU-maiden verolainsääntö. Merkitystä tulisi antaa samassa yhteydessä myös kansalaisyhteiskunnasta käytävälle keskustelulle.

* * *

Reforming the taxation of non-profits: Necessary and possible?

The taxation of non-profit corporations has both its national and international dimensions. These are especially important for the "third sector of society", whose significance in general is also on the increase. In addition to economic capital, non-profit corporations also represent considerable social and cultural capital. They come in many varieties, from small-scale associations of individuals to large foundations with a global reach. Also the tax issues that arise are very variable, beginning from the question whether tax breaks should be used to support the work of nonprofits and from why they should benefit from an advantageous tax treatment in the first place. As non-profit corporations nonetheless can be liable to pay tax, the issues may concern the types of tax applicable to them and the tax treatment of the very varying types of income they may have. The article contains a discussion of this field in the context of the development of Finnish tax law, looking into two issues in particular: Income taxation and the deductibility of donations. The author reaches the conclusion that income taxation should be clarified somewhat, without raising the tax burden of non-profit corporations. In contrast, the tax deductibility of donations should be expanded radically, so that it would be applicable also to other business forms and to private individuals. Also the field of allowed recipients should be enlarged and the tax-deductible amounts raised.

Matti Myrsky
Professor, University of Joensuu

Kalle Määttä

Verolainsäädäntö ympäristönsuojelun ohjauskeinona

Alustavia näkökohtia

Ympäristönsuojelua edistävä lainsäädäntö on ollut jatkuvassa muutostilassa niin meillä kuin useissa muissa maissa. Viime vuosina esille on noussut päästökauppa erityisesti keinona rajoittaa kustannustehokkaasti kasvihuonekaasupäästöjen määrää ja torjua siten ilmastonmuutosta. Toisaalta tämä ei ole poistanut sitä tosiasiaa, että ympäristöverot eri muodoissaan ovat esimerkiksi Suomessa vakiinnuttaneet asemansa. Tosin aktiivisin vaihe ympäristöverotuksen kehittämiseksi on ainakin väliaikaisesti pysähtynyt.

Verolainsäädännöllä ympäristönsuojelun ohjauskeinona on monet kasvot. Tältä osin ensimmäisenä mieleen tuleva instituutio on ympäristöverot. Vaikka ympäristöveroista puhutaan ikään kuin yhdestä ja yhtenäisestä instituutiosta, ne poikkeavat olennaisesti tavoitteiltaan ja toteutustavaltaan sekä fiskaaliselta merkitykseltään toinen toisistaan.[1] Ympäristöverojen ohella ympäristönsuojelua edistetään tai voidaan edistää muillakin verotuksellisilla keinoilla. Esimerkkinä voidaan mainita ympäristöpoliittisesti motivoidut verotuet. Lisäksi ympäristö- ja veropolitiikka voivat yhdistyä siinä, kun arvioidaan, mitkä verolainsäädännön säännökset kannustavat ympäristön liiallisen kuormitukseen, ja jotka tämän vuoksi olisi kumottava, tai joiden sisältöä olisi ainakin muokattava.[2] Edellä mainitut tapaukset ovat koskeneet oikeudellisessa mielessä veroja. Niiden ohella on otettava huomioon myös maksut, joilla saattaa olla ympäristöpoliittisia tavoitteita edistävä vaikutus.

Kannustintyyppiset ympäristöverot

Kannustintyyppisistä ympäristöveroista on kysymys silloin, kun veron tarkoituksena on vaikuttaa kuormittajien käyttäytymiseen siten, että nämä vähentävät ympäristön kuormitusta.[3] Tällaisen veron taso tulisi periaatteessa asettaa sen mukaan, millä tasolla ympäristöpoliittiset ta-

---

[1] Määttä, Kalle: Environmental Taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution. Kauppakaari Oy. Finnish Lawyers' Publishing. Jyväskylä 1997, s. 38–112.

[2] Tutkimusekonomisista syistä tässä kirjoituksessa ei kartoiteta verosäännöksiä, jotka ovat ristiriidassa ympäristöpoliittisten tavoitteiden kanssa.

[3] Ks. laajemmin kannustintyyppisistä ympäristöveroista Määttä, Kalle: Taloudellinen ohjaus ympäristönsuojelussa. Yliopistopaino. Helsinki University Press, Helsinki 1999, s. 59–109 ja sama: Environmental Taxes. An Introductory Analysis. Edward Elgar. Cheltenham, UK 2006, s. 44–69.

voitteet ovat saavutettavissa; ei sen mukaan, millä verotasolla tietty verotuottotavoite saavutetaan. Kannustintyyppisen ympäristöveron yhteydessä puhutaan usein myös vero-ohjauksesta.

Läntisessä Euroopassa kannustintyyppisiä ympäristöveroja on kannettu yleensä erilaisilta tuotteilta eikä niinkään suoraan päästöiltä. Tällaisia tuotteita ovat olleet muun muassa kauppakassit, lannoitteet, liuotinaineet, raskasmetalliparistot ja torjunta-aineet. Erikseen – ja erillisenä tuoteveroihin nähden – kannattaa mainita jätteiltä kannettava jätevero, jota kannetaan useissa maissa Suomi mukaan lukien.[4] Erittäin tärkeässä asemassa on fossiilisilta polttoaineilta niiden hiilisisällön mukaan kannettava hiilidioksidivero.[5] Lisäksi on syytä mainita veroporrastukset, joita on sovellettu liikennepolttonesteiden kohdalla, kuten lyijyttömän ja lyijyllisen moottoribensiinin veroporrastus.[6]

Kannustintyyppisten ympäristöverojen toimivuudesta on jo sangen paljon kokemuksia. Tätä arvioitaessa voidaan huomiota kiinnittää muun muassa yhtäältä *vaikuttavuuteen* eli siihen, saavutetaanko asetetut ympäristöpoliittiset tavoitteet toivotussa aikataulussa, ja toisaalta *kustannustehokkuuteen* eli siihen, kohdentuvatko päästöjen vähentämistoimenpiteet kohteisiin, joissa ne on huokeinta suorittaa. Molempia sääntelystandardeja silmällä pitäen voidaan analyysi tehdä osin samanlaisten näkökohtien pohjalta.

Ensinnäkin vielä 1990-luvun alussa useita ympäristöveroja kritisoitiin siitä, että ne olivat liian alhaisia tasoltaan, jotta ne olisivat vaikuttaneet kuormittajien käyttäytymiseen. Tässä voidaan viitata esimerkiksi Alankomaiden ja Suomen hiilidioksidiveroon kohdistettuun kritiikkiin. Sittemmin kannustintyyppisten ympäristöverojen joukossa on ollut kiistattomia menestystarinoitakin.[7]

Toisena haasteena on pidetty sitä, miten kannustintyyppinen ympäristövero saadaan asetettua oikealle tasolleen eli tasolle, joka johtaa ympäristöpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseen. Ongelman ydin piilee epäsymmetrisessä informaatiossa: lainsäätäjä ei tiedä täsmällisesti päästöjen vähentämisen rajakustannuksia, joka tieto kuitenkin olisi tarpeen verotason oikeassa asettamisessa. Ekonomistit ovat esittäneet ratkaisuksi *iteratiivista menettelyä*: jos alkuperäisellä verotasolla jäädään jälkeen tavoitteista, veroa korotetaan, ja jos tavoitteet ylitetään, veron tasoa alennetaan. Menettelyä jatketaan, kunnes oikea veron taso on löytynyt.[8] Käytännössä iteratiivista menettelyä ei ympäristöveropolitiikassa ole kuitenkaan paljolti seurattu muun muassa, koska se tekee tulevaisuuden suunnittelun kuormittajille hyvin hankalaksi. Tämän vuoksi suositeltavampaa on soveltaa niin sanottua *progressiivista aikataulustrategiaa*, jolloin vero asetetaan aluksi alhaiselle tasolle, minkä jälkeen sitä asteittain korotetaan, kunnes ympäristöpoliittiset tavoitteet saavutetaan tai tavoiteltuun verokantaan ylletään.[9]

---

[4] Suomessa jäteverosta säädetään jäteverolaissa (495/1996).

[5] Suomessa hiilidioksidiverosta säädetään sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1260/1996) ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1472/1994).

[6] Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 62–63.

[7] Ks. lähemmin Määttä 2006, s. 50–65.

[8] Ks. esimerkiksi Baumol, William J. – Oates, Wallace E.: The Theory of Environmental Policy. Second Edition. Cambridge University Press 1988, s. 161.

[9] Ks. esimerkiksi Pezzey, John: Market Mechanisms for Pollution Control: "Polluter Pays", Economic and Practical Aspects. Teoksessa Turner, R. Kerry (ed.), Sustainable Environmental Management: Principles and Practice. Belhaven Press, London 1988, s. 221.

Liikennepolttonesteiden *veroporrastukset* ovat yleensä vaikuttaneet ympäristön tilaan toivotulla tavalla. Tämä on koskenut paitsi hintaetuperiaatteelle rakentuvaa porrastusta myös kustannussopeutettua porrastusta. Ensin mainitulla tarkoitetaan sitä, että vero-ohjauksella luodaan ympäristöystävällisemmälle tuotteelle hintaetu markkinoilla vaihtoehtoiseen tuotteeseen verrattuna. Kustannussopeutetusta veroporrastuksesta on taas kysymys silloin, kun porrastus mitoitetaan ympäristöystävällisen tuotteen valmistuskustannuslisän suuruiseksi; näin pyritään turvaamaan se, että ympäristöystävällisen ja sille vaihtoehtoisen tuotteen markkinahinnat olisivat samat.[10]

Veron määräytymisperuste vaikuttaa myös olennaisesti vero-ohjauksen vaikuttavuuteen ja kustannustehokkuuteen. Tässä suhteessa voidaan korostaa *liityntäperiaatteen* seuraamista, toisin sanoen veron perusteen olisi heijasteltava mahdollisimman hyvin esimerkiksi tuotteen käytön aiheuttamaa ympäristöhaittaa. Tämän mukaista on säätää hiilidioksidivero fossiilisten polttoaineiden hiilisisällön mukaan määräytyväksi, koska hiilisisältö korreloi suoraan hiilidioksidipäästöjen määrän kanssa ja koska päästöjä ei ole teknistaloudellisesti mahdollistaa puhdistaa savukaasuista. Vastaavalla tavalla ravinnevero on syytä säätää lannoitteiden typpi- ja fosforisisällön mukaan määräytyväksi. Sen sijaan ympäristöpoliittisilla syillä on vaikea puoltaa sitä, että kannustintyyppinen ympäristövero kannettaisiin arvoverona eli veron kohteena olevien tuotteiden hinnan mukaan. Niinpä yleensä ottaen kannustintyyppiset ympäristöverot onkin toteutettu yksikköveroina.

Kannustintyyppisen ympäristöverotuksen yksi koetinkivi on ollut teollisuuden *kansainvälinen kilpailukyky*. Tämä on heijastunut osaltaan siinä, että esimerkiksi energia- ja hiilidioksidiverotuksessa verokohtelu on eriytetty toiminnanharjoittajien välillä. Erityisesti energiaintensiivisen teollisuuden taloudellisesta asemasta on pyritty huolehtimaan tällä tavoin.[11]

Vaikuttavuuden ja kustannustehokkuuden kannalta merkityksellisessä asemassa on myös se, onko vero-ohjaus toteutettu itsenäisenä tai hallinnollista ohjausta täydentävänä keinona. Erityisesti viimeksi mainittu voi osoittautua ongelmalliseksi sääntelyvaihtoehdoksi. Jos vero-ohjausta sovelletaan hallinnollista ohjausta täydentävänä keinona, voidaan näet ajautua kahdenlaisiin ongelmiin. Ensinnäkin, jos vero on matala, se ei ohjaa lainkaan kuormittajien käyttäytymistä, vaan ainoastaan hallinnollinen ohjaus, ja veron funktio jää puhtaasti fiskaaliseksi. Toiseksi, jos vero on tarpeeksi korkea, vero ohjaa kyllä kuormittajien käyttäytymistä, mutta ongelmaksi muodostuu se, mihin tällöin tarvitaan hallinnollista ohjausta.[12]

---

[10] Ks. esimerkiksi Määttä 1997, s. 87–88.

[11] Ks. tarkemmin Määttä, Kalle: Energiaveropolitiikka. Tutkimus sähköverosta ja lämmön tuotantopanosten verotuksesta Suomessa. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus. Jyväskylä 2000, s. 151–179.

[12] Ks. esimerkiksi Oates, W. E.: Environment and Taxation: The Case of the United States. Teoksessa OECD Documents, Environment and Taxation: The Cases of the Netherlands, Sweden and the United States. Paris 1994, s. 114.

Rahoitustyyppiset ympäristöverot

Rahoitustyyppisillä ympäristöveroilla[13] pyritään rahoittamaan tiettyjä ympäristönsuojelumenoja, kuten öljyjätemaksulla[14] erityisesti öljyjätteiden keräilystä, kuljetuksesta, varastoinnista ja käsittelystä aiheutuvia menoja. Rahoitustyyppisen veron tason asettamisessa keskeistä on se, että verolla pystytään saavuttamaan toivottu verotuottotavoite erikseen määriteltyjen menojen kattamiseksi.

Suhtautumistapa rahoitustyyppisiin ympäristöveroihin on ollut usein varauksellinen, ja onkin lähdetty siitä, että ympäristöverot olisi pyrittävä säätämään kannustintyyppisiksi.[15] Asia ei ole kuitenkaan aivan näin yksinkertainen. Norjassa voiteluöljyltä kannettu vero havainnollistakoon asiaan. Alun perin veroa saattoi luonnehtia kannustintyyppiseksi, toisin sanoen sillä pyrittiin vähentämään voiteluöljyjen käyttöä ja näin edistämään sitä, että voiteluöljyn aiheuttamat ongelmat vähenisivät. Vero osoittautui kuitenkin ongelmalliseksi yhtäältä, koska voiteluöljyn kysynnän hintajousto on alhainen, jolloin korkeallakaan verolla ei pystytä sanottavasti vaikuttamaan näiden tuotteiden kysyntään, ja toisaalta siksi, että voiteluöljyjen aiheuttamat ongelmat liittyvät siihen, mitä käytetyille öljyille tehdään eikä siis voiteluöljyn hankintaan. Näin ollen olikin perusteltua, että vero muutettiin rahoitustyyppiseksi, joten sillä ei enää pyritä vaikuttamaan voiteluöljyjen kysyntään vaan siihen, että öljyjäte tulee asianmukaisesti kerätyksi eikä päädy luontoon.[16]

Toinen sääntelyongelma koskee sitä, onko tarkoituksenmukaisempaa kattaa tietyt ympäristönsuojelumenot rahoitustyyppisin ympäristöveroin vai yleisin verovaroin.[17] Tämä kysymys kietoutuu elimellisesti siihen, *korvamerkitäänkö* tiettyjen verojen – kuten juuri rahoitustyyppisten ympäristöverojen – tuotot tiettyyn käyttötarkoitukseen. Yleisellä tasolla on lähdetty siitä, ettei verotuloja korvamerkitä, vaan ne ohjataan bruttoperiaatteen mukaisesti valtion yleisten menojen katteeksi. Tämän taustalla on puolestaan se taloustieteellinen ajatus, että näin verotulot saadaan ohjattua suurimman sosiaalisen rajahyödyn tuottavaan tarkoitukseen.[18] Tältäkin osin olisi syytä välttää kategorisia johtopäätöksiä. Rahoitustyyppisiin ympäristöveroihin, joiden tuotot on siis korvamerkitty, voidaan esimerkiksi sisällyttää ohjaavia säännöksiä, jollaista etua ei ole saavutettavissa silloin, kun ympäristönsuojelumenoja katetaan yleisistä verovaroista.

---

[13] Ks. laajemmin rahoitustyyppisistä ympäristöveroista Määttä 1999, s. 110–125 ja sama 2006, s. 70–77.

[14] Ks. öljyjätemaksusta esimerkiksi HE 121/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi öljyjätemaksusta annetun lain muuttamisesta.

[15] Ks. esimerkiksi Barde, Jean-Philippe – Opschoor, Johanes Baptist: From Stick to Carrot in the Environment. The OECD Observer 1994, s. 24–25.

[16] Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 116 ja siinä viitatut lähteet.

[17] Ks. tarkemmin Määttä 2006, s. 75–77.

[18] Ks. esimerkiksi Musgrave, Richard A. – Musgrave, Peggy B.: Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition. McGraw-Hill. New York 1989, s. 222.

Fiskaaliset ympäristöverot

Vaikka fiskaalisten ympäristöverojen ensisijaisena tavoitteena on kerryttää verovaroja, niillä voi sivuvaikutuksena olettaa olevan positiivisia vaikutuksia ympäristön tilaan.[19] Fiskaalisina ympäristöveroina on yleensä pidetty nestemäisiin polttoaineisiin ja sähköön sekä moottoriajoneuvoihin kohdistuvia veroja.

Seuraavassa arvioidaan fiskaalisten ympäristöverojen tarkoituksenmukaisuutta eräiden fiskaalisten arviointikriteereiden valossa. Ensinnäkin huomiota voidaan kiinnittää siihen, kuinka vakaan verotulojen lähteen ympäristöverojen tuotot muodostavat. Tässä suhteessa eräät fiskaaliset ympäristöverot, kuten liikennepolttonesteiden verot, ovat olleet *verotuotoltaan vakaita*, koska kyseisten energiahyödykkeiden kysynnän hintajousto on ollut alhainen. Toisaalta periaatteessa voidaan törmätä siihen, että verotuotot vähenevät, jos vero vaikuttaa ympäristön kuormitusta vähentävästi. Tämä johdattaa kysymykseen siitä, mitä tulee tehdä sen jälkeen, kun fiskaalisten ympäristöverojen tuotot ovat huvenneet. Ensinnäkin ratkaisuna edellä mainittuun ongelmaan on esitetty uusien ympäristöverojen käyttöönottoa.[20] Toiseksi ympäristöverojen tuottojen väheneminen voidaan kompensoida korottamalla perinteisiä veroja, kuten tuloveroa ja arvonlisäveroa.[21] Lisäksi on suositeltu sitä, että vero korotettaisiin asteittain eikä siis kertaluonteisesti aiotulle tasolle, millä siis olisi verotuottojen määrää stabiloiva vaikutus.[22]

Verotuottojoustavuudella viitataan siihen, mitä verotuotoille tapahtuu inflatorisissa olosuhteissa. Valtaosa fiskaalisista ympäristöveroista – kuten muutoinkin ympäristöveroista – on yksikköveroja, joten niiden reaalituotot vähenevät inflaation myötä. Toisaalta arvoverojen käyttöönottoa ei ole kuitenkaan pidetty suositeltavana niihin liittyvien lukuisien epäkohtien vuoksi.[23]

Verotuottojoustavuudesta on pidettävä erillään *fiskaalinen joustavuus*, jolla tarkoitetaan sitä, kuinka helposti veroilla – tässä tapauksessa ympäristöveroilla – pystytään vastaamaan lyhyen aikavälin verotulotarpeisiin.[24] Ympäristöverot – siis myös fiskaaliset – ovat pääsääntöisesti fiskaalisesti varsin joustamattomia siitä johtuen, että niiden veropohja on kapea. Tässä suhteessa perinteiset verot, kuten tulovero ja arvonlisävero, ovat siis parempia keinoja tyydyttää lyhyen aikavälin verotulojen tarpeita.[25]

---

[19] Ks. laajemmin fiskaalisista ympäristöveroista ja ekologisesta verouudistuksesta Määttä 1999, s. 126–164 ja sama 2006, s. 78–92.

[20] Ks. esimerkiksi Oosterhuis, F. H. – de Savornin Lohman, A. F.: Environment and Taxation: The Case of the Netherlands. Teoksessa OECD Documents, Environment and Taxation: The Cases of the Netherlands, Sweden and the United States. Paris 1994, s. 37.

[21] Ks. esimerkiksi Victor, David G.: Practical Aspects of Implementing Greenhouse Taxes: Issues for OECD Countries. Teoksessa OECD Documents, Climate Change. Designing a Practical Tax System. Paris 1992, s. 248–249.

[22] Ks. esimerkiksi Oosterhuis – de Savornin Lohman 1994, s. 37.

[23] Ks. esimerkiksi Määttä 1997, s. 320–323.

[24] Ks. esimerkiksi Cnossen, Sijbren: Excise Systems – A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services. John Hopkins University, Baltimore 1997, s. 3.

[25] Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 140.

Ympäristöverojen yhteydessä on aiheellista nostaa esille myös *fiskaalinen illuusio*. Toisin sanoen lainsäätäjällä on tällöin olemassa keinoja, joilla se saa verorasituksen vaikuttamaan pienemmältä kuin se tosiasiallisesti on. Tässä voidaan esimerkkeinä viitata seuraavanlaisiin fiskaalisen illuusion lähteisiin:

– ympäristöverot sisältyvät pääsääntöisesti tuotteiden hintoihin, jolloin ne voivat jäädä huomaamattomiksi
– ympäristöverojen tosiasiallinen kohtaanto saattaa olla epämääräinen: tuottajat olettavat voivansa vyöryttää veron asiakkaille ja asiakkaat olettavat tuottajien joutuvan viime kädessä ja tosiasiallisesti maksamaan veron
– ympäristönsuojelun nimissä kannetaan lukuisaa joukkoa erilaisia veroja eli ympäristöverot kokonaisuutena jatkavat verojärjestelmän sirpaloitumiskehitystä ja toisaalta ympäristöverot ovat itsekin sirpaloituneet lukuisaksi joukoksi veroja
– ympäristöveroiksi voidaan kutsua veroja, joilla ei välittömästi tähdätä ympäristön tilan kohentamiseen.[26]

Fiskaalinen näkökulma johtaa osaltaan keskusteluun *kaksoishyötyhypoteesista*. Sen mukaan

– ympäristöveroilla pystytään sisäistämään saastumisesta aiheutuvat ulkoiskustannukset ja korjaamaan näin markkinahäiriöitä
– ympäristöveroilla kerrytetyillä tuotoilla pystytään alentamaan käyttäytymistä vääristävän verotuksen, kuten tuloveron, tasoa ja vähentämään näin hyvinvointitappioita yhteiskunnassa.[27]

Kaksoishyötyhypoteesin toteutuminen on kuitenkin kyseenalaistettavissa. Ensinnäkin tällöin edellytetään tosiasiallisesti, että ympäristöverot vaikuttavat myönteisesti ympäristön tilaan. Toiseksi verotuksen painospisteen muuttamisella on tosiasiallisesti oltava myös positiivisia kansantaloudellisia vaikutuksia, kuten työllisyyttä parantava vaikutus. Lisäksi kaksoishyödyn saavuttaminen edellyttää – luonnollisesti – sitä, että ympäristöverojen vastapainoksi muuta verotusta todella alennetaan.[28]

Ympäristöpoliittisesti motivoidut verotuet

Tarkastellaan lyhyesti kahta verotukea. Ensinnäkin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 36 §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa: ”– – vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen rakennelmien, laitteiden, koneiden ja muiden hyödykkei-

[26] Ks. tarkemmin fiskaalisesta illuusiosta ja sen lähteistä erityisesti ympäristöverotuksessa Määttä, Kalle: Ympäristöverot: ympäristön vai verotulojen tähden? Teoksessa Kanniainen, Vesa – Määttä, Kalle (toim.), Näkökulmia oikeustaloustieteeseen. Tampere 1996, s. 289–315.
[27] Ks. esimerkiksi Goulder, Lawrence H.: Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide. International Tax and Public Finance 1995, s. 157–183.
[28] Ks. esimerkiksi Määttä 2000, s. 180–183.

den hankintameno – – vähennetään enintään 25 prosentin vuotuisin poistoin." Tällä säännöksellä voidaan väittää kannustettavan ympäristönsuojeluinvestointien tekemiseen yrityksissä. Toiseksi arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään siitä, että henkilökuljetusten arvonlisäverokanta on kahdeksan prosenttia. Tällä voidaan puolestaan nähdä tavoiteltavan sitä, että henkilöautoilijat siirtyisivät käyttämään joukkoliikennettä, mikä olisi omiaan kohentamaan ympäristön tilaa. Analysoidaan näitä verotukia hieman lähemmin.

Ensin mainitussa tapauksessa on kysymys *käyttöomaisuusinvestointien nopeutetusta poisto-oikeudesta*. Tällaisen verotuen vaikutus investointien määrään on herättänyt ristiriitaisia mielipiteitä kirjallisuudessa jo teoreettisella tasolla. Niin sanotun akseleraattorimallin mukaan nopeutetulla poisto-oikeudella ei olisi lainkaan vaikutusta investointipäätöksiä tehtäessä, kun taas neoklassisen mallin mukaan nopeutetuilla poisto-oikeuksilla voisi olla itsenäinen kannustinvaikutus.[29] Toisaalta käytännöllisempänä argumenttina on tuotavissa esille se, että verokannustimien monilukuisuudesta johtuen yksittäisen verokannustimen vaikuttavuus voi jäädä sattumanvaraiseksi.[30] Ympäristönsuojeluinvestointien kohdalla on nostettava esille se lisänäkökohta, että investoinnit voivat olla sellaisenaan tuloja tuottamattomia ja yritykset ryhtyvät niihin käytännössä hallinnollisten määräysten velvoittamina. Toisin sanoen verotuki on riittämätön yksin kannustamaan tällaisiin investointeihin, ja näin ollen verotuella ainoastaan subventoidaan hallinnollisen ohjauksen edellyttämiä toimenpiteitä.[31]

Henkilökuljetusten alennetun arvonlisäverokannan tarkoituksena on ollut joukkoliikenteen kilpailuaseman turvaaminen suhteessa yksityisautoiluun.[32] Ensimmäisenä ongelmana tällöin on se, onko verotuki riittävä, jotta yksityisautoilijat siirtyisivät käyttämään erityisesti busseja ja junia. Pahimmillaanhan tilanne on se, etteivät yksityisautoilijat siirry joukkoliikenteen käyttäjiksi, mutta joukkoliikenne sellaisenaan kasvaa, mikä kokonaisuutena johtaa ympäristön kuormituksen lisääntymiseen. Toinen ongelma piilee siinä, että verotuet merkitsevät verotulojen menetystä eli ovat ristiriidassa verojärjestelmän fiskaalisen tavoitteen kanssa. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus onkin arvioinut, että vuonna 2003 henkilökuljetusten arvonlisäverotuen suuruus olisi ollut 165,3 miljoonaa euroa.[33] Lisäksi puheena olevan kaltaiset verotuet ovat omiaan aiheuttamaan erilaisia rajanveto- ja muita tulkintaongelmia.[34]

---

[29] Ks. esimerkiksi Määttä, Kalle: Verotuet: täsmätukia vai verotulojen tuhlausta. Teoksessa Kanniainen, Vesa – Määttä, Kalle (toim.), Näkökulmia oikeustaloustieteeseen 2. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998, s. 257–258 ja siinä viitatut lähteet.

[30] Tikka, Kari S.: Kokonaisverouudistuksen tausta. Verotus 1988, s. 207.

[31] Ks. lähemmin Määttä, Kalle: Eräs ympäristöpoliittinen verotuki. Näkökohtia EVL 36 §:n mukaisen ympäristönsuojeluinvestointien nopeutetun poisto-oikeuden tarkoituksenmukaisuudesta. Verotus 1994, s. 307–310.

[32] HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi, s. 92.

[33] Http://www.vatt.fi (tutkimusalue II – Verotukiselvitys).

[34] Ks. erityisesti KHO 1994-B-577, KHO 1995-B-572 ja KHO 29.12.1998/3001. Kuriositeettina mainittakoon, että viimeksi mainittu ratkaisu koski koiravaljakkoajelua.

Ympäristöpoliittisesti motivoidut maksut

Maksujen kohdalla on kysymys suorituksista, jotka tehdään vastineena julkisvallalta saaduista palveluista.[35] Tältä osin voidaankin puhua *vastasuoritusperiaatteesta*. Veroille on yleensä puolestaan ominaista, etteivät ne ole vastiketta julkisvallalta hankitusta palvelusta. Maksulle on myös tunnusomaista *omakustannusperiaate*: maksu ei saa ylittää palvelun tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia, tai jos näin tapahtuu, suoritus muuttuu oikeudellisesti veroksi.[36]

Kotimaisesta lainsäädännöstä voidaan mainita esimerkkinä ensinnäkin *torjunta-ainemaksu*. Torjunta-ainelain (327/1969) 7 §:n mukaan valtiolle on suoritettava maksut niiden kustannusten kattamiseksi, jotka aiheutuvat torjunta-aineiden rekisteröintihakemusten käsittelemisestä ja torjunta-ainerekisterin pitämisestä. Jätelaissa (1072/1993) säädetään puolestaan *jätemaksusta*. Jätelain 28 §:n mukaan kunnalla on oikeus kantaa järjestämästään jätehuollosta ja siihen liittyvistä tehtävistä jätemaksu, jolla katetaan kunnalle aiheutuvia kustannuksia. Toisaalta ”jätteen käsittelystä on kannettava jätemaksu, jolla katetaan vähintään käsittelypaikkojen perustamisesta, käytöstä, käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat kustannukset”.

Vaikka monet ympäristöpoliittisesti motivoidut maksut ovat vakiinnuttaneet asemansa ympäristöpoliittisessa keinovalikoimassa, niiden varaan ei ympäristöpoliittista ohjausta voida kuitenkaan sanottavasti rakentaa.[37] Ensinnäkin omakustannusperiaate sanelee sen, että maksuja ei voida yleensä korottaa sellaiselle tasolle, että niillä saataisiin aikaan toivottu ohjausvaikutus. Toiseksi maksut ovat hyvin usein ympäristön kuormitusta rajoitettaessa käyttökelvoton ohjauskeino, koska ei ole olemassa julkisvallan tarjoamaa palvelua tai etuutta, josta maksu suoritettaisiin. Toisin sanoen vastasuoritusperiaate asettaa rajoitteensa maksujen ohjausvaikutukselle. Lisäksi maksujen määräytymisperuste ei ole läheskään aina liityntäperiaatteen mukainen eli se ei ole sidoksissa tiettyjen tuotteiden aiheuttamaan ympäristöhaittaan.

Päätelmiä

Alussa tuli jo viitattua siihen, että kotimainen ympäristöveropolitiikka on tällä hetkellä seisahtaneessa tilassa. Uudistukset ovat olleet lähinnä voimassa olevan lainsäädännön hienosäätöä eikä uusia avauksia ole tehty. Vaikka uudistukset eivät ole itseisarvo, ainakin seuraavanlaisia toimenpiteitä voidaan esittää.

Ensinnäkin ympäristönsuojelun ja veropolitiikan yhteispeliä koskeva kokonaisselvitys puoltaisi paikkaansa, jotta nähdään

– miten erilaiset ympäristöverot ovat suoriutuneet tehtävästään
– voidaanko ympäristöpoliittisesti motivoiduilla verotuilla edistää tarkoituksenmukaisesti

[35] Yllä mainittuun liittyy se ongelma, että Suomessa eräitä veroja kutsutaan lainsäädännöissä maksuiksi, vaikka ne oikeudellisesti ovat veroja.
[36] Ks. Määttä 2000, s. 202 ja siinä viitatut lähteet.
[37] Ks. tarkemmin Määttä 1997, s. 197–207.

ympäristön tilatavoitteita (erityisesti suoriin tukiin mutta myös muihin keinoihin verrattuna)
– minkälaisia kehittämistarpeita veropoliittisesti on olemassa, kun otetaan huomioon uusien ohjauskeinojen, kuten päästökaupan esiinmarssi, ympäristöpolitiikassa
– mitkä kaikki verolainsäädännön säännökset ovat ympäristövaikutuksiltaan arveluttavia.

Toiseksi arvioinnin kohteeksi olisi aiheellista nostaa se, voidaanko ympäristöverotusta edelleen hyödyntää keinona verotuksen uudelleenjärjestämiseksi. Tässä suhteessa paineita on omiaan luomaan se, että varsin monen veron osalta on esitetty joko veron alentamista tai sen poistamista kokonaan. Näin ollen tarve verotuloihin on selvä, ellei haluta lähteä alentamaan kokonaisveroastetta.

* * *

Tax legislation for environmental protection

The author distinguishes five kinds of tax measure with relevance to environmental protection.

Incentive environmental taxes are created in order to steer the behaviour of polluters, whereas revenue is of secondary importance, insofar as it is important at all. Product taxes are the most common form of incentive environmental taxes in Western Europe. They include, for instance, the carbon tax, the tax differentiation of motor fuels, and taxes on carrier bags, fertilisers, pesticides and chlorinated solvents. Many factors affect the environmental effectiveness and cost-effectiveness of incentive environmental taxes. Sometimes, for instance, the tax level has been so low that the environmental tax has not influenced the behaviour of polluters. Secondly, when direct regulation is used as a binding constraint in a mixed system, an environmental tax may have no effect at all on the level of pollution. Thirdly, the link between the pollution level and the tax level is of great importance with respect to the environmental effectiveness and cost-effectiveness of incentive environmental taxes. In addition, it is a major problem with environmental taxes to find the right tax level: Because of asymmetrical information, the legislator does not know whether polluters will decide to pay the tax or to reduce their pollution. Economists have often recommended an iterative, trial-and-error process in such cases. However, an iterative process has aroused considerable criticism, and it is not surprising that this procedure for finding the right tax level has been rarely, if ever, applied in practice in Western Europe.

Financing environmental taxes are desirable as sources of revenue for financing environmental protection measures. The tax level is determined by the revenue need for the measures. For instance, the costs of waste oil management are covered in some countries by a waste oil tax. Financing environmental taxes create several interesting regulatory problems. First, is it more appropriate to apply a financing or an incentive environmental tax? Second, is it appropriate to earmark the proceeds from (financing) environmental taxes? In addition, is it better to generate funds for environmental protection from financing environmental taxes or from general tax proceeds?

Fiscal environmental taxes are primarily aimed at generating revenue but they may also have significant effects on the environment. In practice, taxes on energy and motor transport have been classified as fiscal environmental taxes. There are several factors against which one may evaluate the appropriateness of fiscal environmental taxes. First, the buoyancy of tax proceeds

means the total effect on tax proceeds of all changes in tax legislation and taxpayers' behaviour. Second, the elasticity of tax proceeds describes how environmental taxes and their receipts adjust to inflationary circumstances. Third, fiscal flexibility means the ease of raising the (environmental) tax rate to generate additional revenue. Fourth, the notion of fiscal illusion is associated with misperceptions of the tax burden. This problem should be taken seriously, because there are many potential sources of fiscal illusion within the ambit of environmental taxation.

Environmentally-motivated tax subsidies are the functional equivalence of direct subsidies such as grants or soft loans. For instance, a lower VAT rate on public transport, and the accelerated depreciation of pollution-prevention equipment in corporate taxation represent environmentally-motivated tax subsidies. There are many reasons to criticise environmentally-motivated tax subsidies. For instance, tax subsidies are by nature in contradiction with the fiscal goals of taxation. Moreover, it is questionable whether the acceleration depreciation of pollution-prevention equipment has any independent incentive impact in practice.

Environmental charges can be roughly divided into user charges and administrative charges. User charges have been defined as payments against the cost of the collective or public treatment of effluent and waste, whereas administrative charges are payments for the service provided by the authorities, for instance, the registration of chemicals. Environmental charges have problems from the environmental protection point of view. First, the charges are paid by individuals and companies to the authorities in return for services received. In other words, if no service is being provided, it is not possible to levy any charges. From an environmental policy point of view, environmental taxes are superior to charges because they can be levied regardless of whether there has been any service. Second, charges can be used to cover for the total expenditure for the provision of the service, but no more. Therefore, the levels of the charges may be so low that they provide little incentive for polluters to change their behaviour. Again, environmental taxes are superior to charges, because, in principle, there are no legal limits in setting the tax rate.

Kalle Määttä
Professor, University of Joensuu

Heikki Niskakangas

Poistot verotuksessa ja kirjanpidossa

Nykyjärjestelmä

Kirjanpitolaki (1336/1997, KPL) sisältää täydellisen ja itsenäisen tuloksen ja varallisuuden laskentanormiston. Toisaalta myös elinkeinoverolaki sisältää täydellisen ja itsenäisen tuloksen ja varallisuuden laskentanormiston. Kirjanpidollinen tulos lasketaan KPL:n mukaan ja verotettava tulo taas elinkeinoverolain (EVL) mukaisesti.

Periaatteellisesta erillisyydestään huolimatta kirjanpidon ja verotuksen laskennoilla on useita kytköksiä. Pääosin kirjanpidon ja verotuksen kytkökset perustuvat EVL:n määräyksiin, mutta laskennoilla on myös tosiasiallisia yhteyksiä, jotka ovat muodostuneet erityisesti tilinpäätös- ja verosuunnittelun yhteydessä.[1] Tiukimmin kirjanpito ja verotus sidotaan toisiinsa EVL 54 §:n sisältämällä säännöksellä, jonka mukaan tulon jaksottaminen usealle verovuodelle sekä vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon vähentäminen ja varaukset hyväksytään verotuksessa vain, jos vastaavat vähennykset on tehty kirjanpidossa. Saman lainkohdan mukaan poistoina ei elinkeinoverotuksessa hyväksytä suurempaa määrää kuin mitä verovelvollinen on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Irtaimen omaisuuden poistoista säädetään EVL 30 §:ssä.[2] Koneiden, kaluston ja muun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoista tehdään poistot yhtenä eränä menojäännöksestä. Menojäännös lasketaan siten, että verovuoden aikana käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenot ja aikaisemmin käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomat hankintamenot lasketaan yhteen ja tästä summasta vähennetään irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet. Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 25 prosenttia menojäännöksestä.

Irtaimen käyttöomaisuuden hankintameno voidaan kuitenkin vähentää kokonaisuudessaan käyttöönottovuonna, jos hyödykkeen todennäköinen käyttöaika on enintään kolme vuotta tai hyödykkeen hankintameno on enintään 850 euroa. Viimeksi mainittujen yhteenlaskettu määrä saa kuitenkin olla verovuonna enintään 2 500 euroa.

Kirjanpitolaissa ei enää nykyään ole käyttöomaisuuden määritelmää. EVL:n tarkoittama käyttöomaisuus kirjataan pysyviin vastaaviin. Sellaisiksi on määritelty erät, jotka on tarkoi-

[1] Jarmo Leppiniemi: Verotuksen, kirjanpidon ja yhtiöoikeuden yhteensovittaminen teoksessa Niskakangas et al., Verouudistus 2005, WSOYpro, Helsinki 2004, s. 372.

[2] Tässä artikkelissa käsitellään vain EVL 30 §:ssä tarkoitetun irtaimen käyttöomaisuuden poistoja. Tarkastelun ulkopuolelle jäävät esim. aineettomien oikeuksien ja rakennusten poistojärjestelmät.

tettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (KPL 4:3). Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenot jaksotetaan eri tilikausille poistojen avulla. Hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi suunnitelman mukaisin poistoin (KPL 5:5.1).[3] Säännös sisältää sekä aktivointivelvollisuuden että poistopakon; joustoja ei siis suoda kumpaankaan suuntaan. Koneet ja kalusto poistetaan tavallisimmin tasapoistoina.

Kirjanpidon suunnitelman mukaiset poistot ovat useimmiten pienempiä kuin EVL:n maksimipoistot. Tietynlainen ristiriita syntyy siitä, että verotuksessa voidaan EVL 54 §:n mukaan tehdä vain sellaiset poistot, jotka on tehty myös kirjanpidossa. Tämä ongelma on KPL:n mukaisissa tilinpäätöksissä ratkaistu ns. poistoeron avulla. Liikevoiton yläpuolelle merkitään vain kirjanpidon mukaiset poistot, mutta liiketuloksen alapuolelle tilinpäätössiirtoihin merkitään poistoeron muutos. EVL-poistot koostuvat siis kahdesta erästä: suunnitelman mukaisista poistoista ja poistoerosta. Kumulatiivista poistoeroa seurataan taseessa pääryhmässä Tilinpäätössiirtojen kertymä.

Pienet kirjanpitovelvolliset[4] voivat tehdä poistonsa tietyin edellytyksin yksinkertaistetussa menettelyssä. Tämä ei perustu erityiseen KPL:n säännökseen vaan kirjanpitolautakunnan (KILA) suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999 antamaan yleisohjeeseen. Sen mukaan pienillä kirjanpitovelvollisilla suunnitelman mukaisten poistojen perusteena voidaan pitää EVL:n mukaisia menojäännöspoistoja. Silloin ei synny mitään poistoeroa, koska kirjanpidon ja verotuksen poistot ovat samat. Periaatteessa tällöinkin on kysymys suunnitelman mukaisista poistoista. Poistosuunnitelma on vain EVL:ssa säädetyn poiston mukainen.

Poistot IFRS-tilinpäätöksessä

Kaikkien listattujen yhtiöiden tulee laatia konsernitilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Tämän lisäksi kaikilla yrityksillä, joilla on hyväksytty tilintarkastaja (KHT- tai HTM-tilintarkastaja) on mahdollisuus laatia sekä yhtiökohtainen tilinpäätös että konsernitilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Yhtiökohtaisia IFRS-tilinpäätöksiä ei kuitenkaan tehdä lähinnä siitä syystä, että tarvittavia verolainsäädännön muutoksia ei ole vielä saatu aikaiseksi.

IFRS-standardit mahdollistavat käyttöomaisuushyödykkeiden arvostamisen joko hankintamenoon (hankintamenomalli) tai ns. uudelleenarvostamiseen käypään arvoon (uudelleenarvostamismalli). Tässä artikkelissa en koskettele uudelleenarvostusmallia, koska sen käyttö muodostunee kovin vähäiseksi johtuen käypien arvojen määrittämisen vaikeudesta.

Aineellinen käyttöomaisuus merkitään IAS 16:n mukaan taseeseen varoiksi, kun on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Poistopohja on kirjattava kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutus-

---

[3] Poistosuunnitelma tehdään etukäteen ja siitä voidaan poiketa vain perustelluista syistä. Ks. Jarmo Leppiniemi: Liikekirjanpito, huhtikuu 2006, WSOY, Helsinki s. 9:40–41.

[4] Pienen kirjanpitovelvollisen määritelmästä ks. esim. Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 85. Ks. myös Leppiniemi ibid., lokakuu 2005 s. 9:9–11 ja huhtikuu 2006 s. 9:42.

ajan kuluessa. Systemaattinen kuluksi kirjaaminen merkitsee poistojen kirjaamista poistosuunnitelman perusteella. Poistot tehdään yleensä hyödykekohtaisesti, mutta tarpeen vaatiessa hankintameno on kohdistettava kokonaishyödykkeen merkittäville osille.

Verotuksen näkökulmasta on olennaista, että IFRS-tilinpäätökseen ei saa merkitä tilinpäätössiirtona poistoeroa. Jos verotuksen poistot tehdään kirjanpidon poistoja suurempina, tilinpäätökseen merkitään vain verovelka, joka normaalisti on 26 % poistojen erotuksesta. Tämä tarkoittaa sitä, että EVL 54 §:n mukaista kirjanpitosidonnaisuutta ei voida toteuttaa IFRS-tilinpäätöksessä.

EU:n työryhmä, CCCTB

Euroopan unionissa on komission aloitteesta ja ECOFINin tukemana marraskuusta 2004 alkaen työskennellyt yleiseen, yhdistettyyn yhteisöveropohjaan tähtäävä työryhmä, jonka nimenä on CCCTB WG (Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group). Työryhmä on tähän mennessä kokoontunut yhdeksän kertaa.[5] Lisäksi kolme alatyöryhmää on valmistellut eräitä spesifisiä kysymyksiä. Yhdelle alatyöryhmälle on kuulunut yhteisten poistosääntöjen hahmotteleminen.

Kysymyksessä on asiantuntijaryhmä, joka avustaa komission veroeksperttejä yhteisen veropohjan luomisessa. Työryhmässä on edustajat kaikista jäsenmaista. He ovat mukana teknisinä asiantuntijoina, eikä heidän katsota edustavat maansa poliittista tahtoa, joka on tarkoitus testata vasta, kun työryhmän työ on saatu valmiiksi. Työryhmä on ottanut vastaan myös elinkeinoelämän ja akateemisen maailman kannanottoja. Työryhmä kokoontui laajennetussa kokoonpanossa joulukuussa 2005, jolloin Euroopan vero-oikeuden professoreita edusti professori Kari S. Tikka.

Työryhmä on käsitellyt perusteellisesti yhtenäisen veropohjan suhdetta kansainväliseen tilinpäätösstandardiin (IAS/IFRS). Tulemana on, että IFRS voi olla jonkinlaisena lähtökohtana veropohjan laskemisessa. Erityisesti suunnitellussa järjestelmässä tulee käyttää IFRS-terminologiaa, koska se on ainakin jossakin määrin tuttu kaikissa jäsenmaissa. IFRS katsotaan arvokkaaksi välineeksi veropohjan kehittelyssä.

Toisaalta verotuksen suoranaista sitomista IFRS:ään tai mihinkään muuhunkaan kirjanpitonormistoon ei pidetä mahdollisena. Monilla jäsenmailla ei ole suunnitelmia IFRS-standardien omaksumiseen yhtiökohtaisissa tilinpäätöksissä. Yhteisen veropohjan sitominen erilaisiin kirjanpitokäytäntöihin on jo loogisesti mahdotonta.

IFRS edellyttää poistojen tekemistä suunnitelman mukaan hyödykekohtaisesti tai hyödykeryhmäkohtaisesti. Siinä ei oteta kantaa enempää tasapoistojen kuin degressiivisten poistojenkaan puolesta, mutta yleensä IFRS-tilinpäätöksissä poistot tehdään tasapoistoina. Veropohjatyöryhmä ei katso IFRS:n sitovan millään tavalla sen käsiä yhtenäistä poistojärjestelmää hahmoteltaessa.

---

[5] Työryhmän kokouksista kertynyt aineisto löytyy kattavasti osoitteesta http://www.ec.europa.eu/taxation.

Suurin periaatteellinen erimielisyys työryhmässä vallitsee siitä, pitäisikö tulevan yhtenäisen poistojärjestelmän olla hyödykekohtainen vai menojäännöskohtainen. Useimmat jäsenvaltiot kannattavat ensimmäistä, koska se on niissä käytössä ja on osoittautunut toimivaksi. Komission asiantuntijat taas puolustavat voimakkaasti menojäännösjärjestelmää ja Ruotsi on asettunut komission kannalle. Komission käsityksen mukaan menojäännösjärjestelmä on yksinkertaisempi, läpinäkyvämpi ja varmempi. Komission käsityksenä näyttäisi olevan, että yhtenäiseen poistojärjestelmään voidaan päästä vain degressiivisiin poistoihin perustuvan menojäännösjärjestelmän pohjalta. Jäsenmaiden epäilyt kohdistuvat ennen muuta menojäännösjärjestelmän summaarisuuteen ja siihen, että siinä hyödyke ei periaatteessa tule koskaan kokonaan poistetuksi. Komissio on tietyin perustein esittänyt, että nämä seikat ovat vain vähäisiä ongelmia tai eivät ongelmia lainkaan.

Verotuksen ja kirjanpidon välistä suhdetta käsitellessään työryhmä ei paneudu vakavasti jakokelpoisen voiton problematiikkaan. Se vain viittaa siihen, että eräissä valtioissa halutaan varmistaa, että verottamattomia voittoja ei jaeta osakkaille. Työryhmän käsityksen mukaan varojen jakokelpoisuus ei kaipaa harmonisointia eikä kuulu työryhmän tehtäväalueeseen.

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005 teki ehdotuksen uudeksi poistojärjestelmäksi.[6] Tämänsuuntaisia työryhmäesityksiä oli tehty aikaisemminkin[7], mutta asian teki ajankohtaiseksi se, että nykyjärjestelmä ei mahdollista yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen tekemistä.

Työryhmä ehdotti siirtymistä menojäännöspoistojärjestelmästä hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaiseen, taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvaan poistojärjestelmään. Verotus ja kirjanpito tehtäisiin samanlinjaisiksi niin, että kirjanpidon poistot ohjaisivat myös verotuksen poistoja: kirjanpidossa tehdyt suunnitelman mukaiset poistot olisivat vähennyskelpoisia myös verotuksessa.

Koska poistosuunnitelma vaikuttaisi poistojen hyväksyttävyyteen verotuksessa, tämä voisi kannustaa veroetua tuottaviin poistosuunnitelmiin. Sen vuoksi työryhmän mielestä laissa tulisikin säätää verotuksessa hyväksyttävistä enimmäispoistoprosenteista, jotka kuitenkin asetettaisiin niin, että keskimääräisessä poistosuunnitelmassa tehdyt poistot olisivat vähennyskelpoisia myös verotuksessa. Esitys oli kansainvälisen linjan mukaisen, koska useimmissa EU-valtioissa poistotasoista on säädetty myös verotuksessa.

Jos irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, sen hankintameno voidaan nykyään verovelvollisen vaatiessa poistaa

---

[6] Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 90–100.

[7] Merkittävimmän esityksen teki Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmä, VM 1995:17. Se ehdotti, että käyttöomaisuuden hankintamenot vähennettäisiin verotuksessa lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin ne kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina. Poistoille esitettiin kuitenkin lisäksi säädettäväksi taloudelliseen pitoaikaan pohjautuva yläraja.

kokonaisuudessaan käyttövuonna. Sama säännös koskee hyödykkeitä, joiden hankintameno on enintään 850 euroa. Siirryttäessä verotuksessa kirjanpidon suunnitelman mukaisiin poistoihin kolmen vuoden säännöstä luovuttaisiin ja hyödykkeet poistettaisiin niiden taloudellisen vaikutusajan perusteella. Pienhankintaa koskeva säännös säilytettäisiin. Verovelvollisella olisi edelleen oikeus poistaa hankintamenoltaan enintään 850 euron hyödykkeet kertapoistona kuitenkin niin, että näiden yhteismäärä verovuonna saisi olla enintään 2 500 euroa.

Nykyjärjestelmässä on säädetty vain enimmäispoistoista. Työryhmä ehdottaa poistojen tekemistä pakolliseksi samalla tavalla kuin useimmissa muissa EU-valtioissa.[8] Käyttöomaisuuden hankintameno tulisi siis kohdistaa oikeille verovuosille niin kuin muistakin tuotannontekijöistä aiheutuvat menot. Hyllypoistokäytännön jatkuminen ei näin ollen olisi enää mahdollista.

Vaikka verotuksen ja kirjanpidon poistot olisivat pääsääntöisesti samoja, työryhmä kuitenkin katsoi, että verotuksen kirjanpitosidonnaisuus tulisi poistaa silloin, kun tilinpäätös on tehty IFRS:n mukaan. Verosidonnaisuus saattaisi poistojen lähtökohtaisesta samanlaisuudesta huolimatta johtaa siihen, että yhtiökohtaisia IFRS-tilinpäätöksiä ei tehtäisi. Sen sijaan kirjanpitolain mukaisissa tilinpäätöksissä EVL 54 §:n sisältämä verosidonnaisuus säilytettäisiin; verotuksessa ei saisi tehdä suurempia poistoja kuin kirjanpidossa.

Verotus ja kirjanpito

Kirjanpidon tavoitteena on perinteisesti pidetty ensisijaisesti sitä, että sen avulla lasketaan omistajille kuuluvan voiton määrä.[9] IFRS korostaa kuitenkin sijoittajainformaation merkitystä – arvopaperimarkkinoilla on oltava oikea tieto yrityksen tilasta.[10] Kirjanpito-oikeuden yhtenä johtavana periaatteena pidetään varovaisuuden periaatetta; raportoitavan tuloksen tulisi olla mieluummin liian pieni kuin liian suuri.

Verolainsäädännössä asenne on päinvastainen. Normistolla pyritään takaamaan se, että verotettavaa tuloa ei lasketa liian pieneksi. Erisuuntaisista paineista huolimatta kummassakin laskentakäytännössä tähdätään ensisijaisesti oikeaan tulokseen. Lasketun tuloksen tulisi heijastella mahdollisimman tarkasti talouden tosiasioita.

IFRS on rakennettu veronormeista välittämättä. Normisto sisältää verotuksen osalta vain määräyksen laskennallisen verovelan merkitsemisestä tilinpäätökseen. Sen sijaan kirjanpidon sitominen verotuksen jaksottamissääntöihin ei ole mahdollista.

---

[8] Myös CCCTB WG:ssa lähtökohtana on poistojen pakollisuus.

[9] Tätä näkökulmaa ei enää nykyään korosteta entiseen tapaan. Tilinpäätöksen tarkoituksena on kuvata kirjanpitovelvollisen tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa, tilikauden tuloksen muodostumista sekä varojen hankkimista ja käyttöä tilikaudella. Kirjanpitolaissa ei oteta kantaa näitä informaatiotehtäviä laajemmin tilinpäätöksen hyväksikäyttötehtäviin. Tilinpäätöstä käytetään monien päätösten perustana. Ks. Leppiniemi, Liikekirjanpito, syyskuu 2006, s. 9:1.

[10] Standardien yleisiin periaatteisiin kuuluu, että IFRS-tilinpäätös on tarkoitettu palvelemaan yrityksen kaikkien sidosryhmien, kuten asiakkaiden, hankkijoiden, luotonantajien ja sijoittajien, tietotarpeita. Riskitilanteessa sijoittajien näkökulma on ratkaiseva. Ks. ibid. s. 9:1.

CCCTB:tä valmisteleva työryhmä taas on lähtenyt siitä, että verotuksen jaksottamisnormien täytyy olla itsenäisiä. Unionin jäsenmaissa on monenlaisia kirjanpitonormistoja, eikä yhtenäistä veropohjaa voida rakentaa, jos se sidotaan tiukasti kirjanpitokäytäntöihin. Jos siis CCCTB toteutetaan, tulee meillä olemaan kaikessa olennaisessa itsenäinen kirjanpitonormisto ja siitä riippumattomat veropohjan laskemissäännöt.

Kirjanpidon ja verotuksen toisistaan piittaamattomien kehitystrendien takia on luonnollista, että yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää EVL 54 §:ssä säädetyn verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden poistamista silloin, kun tilinpäätös laaditaan IFRS:n mukaisesti.[11]

Työryhmä esittää kuitenkin verotuspoistojen tekemistä samalla tavalla kuin kirjanpitopoistot tehdään. Taustalla on pyrkimys kirjanpidollisen tuloksen ja verotettavan tulon samankaltaisuuteen. Jos verotuspoistot olisivat suuremmat kuin kirjanpidolliset poistot, syntyisi taseeseen verottamatonta vapaata pääomaa, joka voitaisiin jakaa osakkeenomistajille. Tärkeänä lähtökohtana on kuitenkin perinteisesti pidetty sitä, että verottaja tulee ennen omistajaa, jolloin verottamattomia voittoja ei saisi jakaa omistajille. Työryhmä piti tätä näkökohtaa painavana erityisesti siksi, että Suomessa osinkoverotus on aukollista. Yhtiössä verottamatta jäänyt voitto olisi monissa tapauksissa verovapaata myös osingonsaajan kädessä.[12] Jos verottamattomia voittovaroja voitaisiin jakaa osakkeenomistajille, johtaisi se paineisiin säätää osinkoverotus kattavaksi. Sen taas uskotaan olevan poliittisesti vaikeaa.

Kirjanpidosta poikkeava verotuksen poistojärjestelmä on koettu ongelmalliseksi erityisesti yritysjärjestelyiden yhteydessä. Verotuksessa poistamaton, menojäännöksessä oleva hankintameno joudutaan liiketoimintasiirrossa ja jakautumisessa joka tapauksessa jakamaan yhtiöiden kesken ja asiallisesti ottaen kohdentamaan eri hyödykkeille tai hyödykeryhmille. Tämä on käytännössä osoittautunut vaikeaksi.[13] Samoin on ollut hankaluuksia poistoeron oikean määrän selvittämisessä ja seuraamisessa.

Pienten kirjanpitovelvollisten kohdalla ongelmat näyttäytyvät toisenlaisina. Edellä esitetyt syyt eivät vaadi järjestelmän muuttamista. Kirjanpitolain mukaan tosin pientenkin kirjanpitovelvollisten tulee tehdä suunnitelman mukaiset poistot. KILA on kuitenkin yleisohjeessaan 27.9.1999 lausunut, että EVL 30 §:ssä säädettyjä verotuksen poistoja voidaan pitää kirjanpidon poistoina, jos ne antavat oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä yleisohje on käytännössä johtanut siihen, että melkein kaikki pienet kirjanpitovelvolliset tekevät ainoastaan EVL:n mukaiset poistot, jolloin mitään poistoeroa ei synny. Järjestelmä on yksinkertainen ja selkeä.

KILA:n yleisohjetta noudatettaessa kirjanpito seuraa verotusta, mikä ei kansainvälisesti ole tavallista. Tämä erikoinen sidonta ei käytännössä ole johtanut merkittäviin ongelmiin. Silti yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää, että myös pienet kirjanpitovelvolliset tekisivät sekä kirjanpidossaan että verotuksessaan hyödykekohtaiset tai hyödykeryhmäkohtaiset poistot, mikä monimutkaistaisi kirjanpitoa ja verotusta. Muistiossa ei perusteluna esitetä sitä, että

[11] Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 93.
[12] Ibid. s. 90.
[13] Ibid. 90–91.

verotus ohjaisi liikaa kirjanpitoa ja siksi johtaisi väärään tilinpäätösinformaatioon. Muutosehdotuksen taustalla on pikemminkin se, että ei tahdota luoda kahta eri poistojärjestelmää. Suuryrityksiä ajatellen hahmotellun poistojärjestelmän katsotaan soveltuvan myös pienemmille yrityksille.

Sinänsä verotuksen tarpeiden ei katsota vaativan nykyistä yksityiskohtaisempaa poistojärjestelmää. Järjestelmän selkeyden ymmärretään kuitenkin kuuluvan ensisijaisesti kirjanpitopuolen vastuulle. Verolain säätäjä olisi ymmärtääkseni hyväksymässä verraten summaarisenkin poistojärjestelmän, jos kirjanpitosäännökset sen mahdollistavat. Pallo on heitetty valtiovarainministeriöstä kauppa- ja teollisuusministeriön ja KILA:n suuntaan. Jos sillä puolella löydetään selkeät ja toimivat jaksottamissäännökset, ollaan veropuolella valmiita seuraamaan samoja sääntöjä. Voisin kuvitella, että ilman lakimuutoksiakin KILA voisi ohjata sääntöä sellaiseksi, että alle kolmen vuoden käyttöajan hyödykkeet poistettaisiin kerralla. Sen sijaan yhden menojäännöksen järjestelmästä jouduttaneen luopumaan, jos kirjanpitolain muuttaminen osoittautuu mahdottomaksi tai epätarkoituksenmukaiseksi.

Osakeyhtiölain rooli

Jakokelpoisen voiton laskeminen on perinteisesti katsottu kirjanpidon keskeiseksi tehtäväksi. Viime kädessä osakeyhtiön varojenjaosta säädetään kuitenkin OYL:ssa. Tämä ei vähennä kirjanpidon merkitystä, koska OYL:n määräykset nojautuvat kirjanpidon näyttämään tulokseen ja kirjanpitonormien perusteella rakennettuun taseeseen.

IFRS:ään siirryttäessä verotuksellisen ja kirjanpidollisen tuloksen välille syntyy uusia eroja. Realisoitumattomat arvonnousut näkyvät kirjanpidollisessa tuloksessa, mutta yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää niiden jättämistä pääosin verotuksen ulkopuolelle. Jos työryhmän esittämä poistomalli toteutetaan, ei verotuksen ja kirjanpidon välistä erilinjaisuutta tältä osin synny. Jos taas verotuspoistot pidetään entisellään, mutta EVL 54 §:ssä säädetty verotuksen kirjanpitosidonnaisuus kumotaan, purkautuu kirjanpidon poistojen ja verotuksen poistojen välinen ero vapaaseen omaan pääomaan. Itse asiassa se ei kuitenkaan mene vapaaseen pääomaan kokonaisuudessaan, koska IFRS:n mukaan poistoeroa rasittaa laskennallinen verovelka. Poistoerosta siis 74 % menee vapaaseen omaan pääomaan ja 26 % merkitään taseeseen laskennalliseksi verovelaksi.

Edellä kuvattu tilanne on ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että verottaja tulee ennen omistajaa ja että näin ollen verottamattomia voittoja ei saisi jakaa osakkeenomistajille. Tällä näkökulmalla oli merkitystä yritysverotuksen kehittämistyöryhmän tehdessä poistoesitystään.

Voidaan kuitenkin kysyä, olisiko verottamatta jääneen vapaan oman pääoman ongelma ratkaistavissa samalla tavalla kuin realisoitumattomien arvonnousujen ongelma. Silloin OYL:ssa säädettäisiin siitä, että poistoerosta syntynyt vapaa oma pääoma ei ole jaettavissa osakkeenomistajille. En pidä ajatusta mahdottomana.

Toisaalta ratkaisu ei olisi ongelmatontakaan. Erityisesti yhtiöoikeuden asiantuntijat ovat kritisoineet kärkevästi niitä OYL:n muutosesityksiä, jotka tähtäävät verotuksellisiin tavoitteisiin.[14] Tämän kritiikin voisi kuvitella kiihtyvän, jos vielä poistoerokin luokiteltaisiin jakokelvottomaksi vapaaksi omaksi pääomaksi. Poistoero olisi käytännössä monin verroin merkittävämpi tasesuure kuin realisoitumattomat arvonnousut, jotka nyt on esitetty luokiteltaviksi jakokelvottomaksi vapaaksi omaksi pääomaksi.

Poistot ja verotuksen kasvupoliittinen tavoite

Elinkeinoverolain säätämistä 1960-luvun lopulla leimasi vahva pyrkimys taloudellisen kasvun edellytysten luomiseen.[15] Taloushistoria kertoo, kuinka kasvupohjaa rakennettiin ennen muuta raskailla investoinneilla.[16] Teolliset investoinnit paransivat tuottavuutta ja johtivat BKT:n kasvuun. Ylipoistojen ja moninaisten varausten avulla verojärjestelmä muotoiltiin investointeja tukevaksi.

Poistoesityksen perusteluissaan yritysverotuksen kehittämistyöryhmä kiinnittää huomiota talouden kasvumallin muutokseen.[17] Työryhmä toteaa, että elinkeinoverolakia säädettäessä yritysverotus perustui täysin erilaiseen ajatteluun kuin nykyisin. Yhteisöverokanta oli huomattavan korkea, noin 60 prosenttia, mutta veropohja oli kapea. Korkean nimellisen verokannan vuoksi laajoista tuloksentasauskeinoista saatu hyöty oli tuntuva ja etupainotteinen poistojärjestelmä oli merkittävä investointikannustin. Poistojärjestelmä mahdollisti tulorahoituksen kertymisen ja sen merkitystä korosti nopeahko inflaatio ja säännellyt rahamarkkinat, jotka rajoittivat ulkomaisen rahoituksen hankkimista.

Nykyään yritysverotus Suomessa perustuu laajaan veropohjaan ja matalaan verokantaan. Lähes kaikista perusteettomista varauksista on luovuttu ja poistojärjestelmä sisältää viimeisen merkittävän tuloksentasauskeinon. Verokannan alentuessa tuloksentasauksesta saatava hyöty on pienentynyt. Ulkopuolista rahoitusta on saatavissa rajoituksetta investointeja varten ja korkotaso on entisiin aikoihin verrattuna matala. Toisaalta verotuksella on edelleen jonkinlainen merkitys investointipäätöstä tehtäessä, koska vero sisältyy yhtenä eränä investoinnin tuottolaskelmaan.

Globalisaatiokehityksen myötä talouden kasvumalli on muuttunut.[18] Tuotannontekijöistä fyysisten investointien merkitys on pienentynyt ja toisaalta T&K-panostusten ja osaavan työ-

---

[14] Erityisesti oikeusministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiosta antamassa lausunnossa kritisoidaan uuteen osakeyhtiölakiin esitettyjä muutoksia katkeransävyisesti.

[15] Ks. Olli Ikkala – Edward Andersson – Erkki Nuorvala: Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, Suomen Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki 1969, s. 1–6.

[16] Ks. esim. Matti Pohjola: Tehoton pääoma, WSOY, Helsinki 1996, s. 32–42.

[17] Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä VM 4/2006 s. 91–92.

[18] Ks. esim. Jaakko Kiander: Suomalaisen kasvumallin muutos: kansallisesta kasvupolitiikasta globaalitalouteen, teoksessa Kasvumallin muutos ja veropolitiikan haasteet (VATT), Helsinki 2006. Ks. myös Suomen vastaus globalisaation haasteeseen, VNK:n julkaisusarja 17/2006, Helsinki 2006, s. 147–154. Samoin Lissabonin strategia kasvun ja työllisyyden parantamiseksi – Suomen kansallinen toimenpideohjelma 2005–2008, VM 3a/2005, erityisesti s. 35–40.

voiman merkitys taas on kasvanut. Pyrittäessä tuottavuuden parantamiseen ja taloudellisen kasvun aikaansaamiseen ei enää kiinnitetä katsetta entiseen tyyliin fyysisiin investointeihin, vaan tutkimukseen, kehitykseen ja laadukkaaseen koulutukseen.

CCCTB-työryhmän hahmottelemiin poistojärjestelmiin ei aiota sisällyttää verokannustinta. Työryhmä tavoittelee vain oikeaa ja toimivaa poistojärjestelmää, mutta ei investointeihin kannustavaa järjestelmää. Pyrkimys tuottavuuden parantamiseen ja taloudelliseen kasvuun näkyy työryhmän työpapereissa T&K-menojen vähennyskaavailuissa. Niiden mukaan T&K-menot vähennettäisiin kokonaan niiden syntymisvuonna, vaikka vaikutusaika olisi pidempikin.[19] Sellaista joustoa, joka on ominaista Suomen verotukselle, ei suunnitellussa jaksotussäännössä olisi. Työryhmä ei esitä suoranaisia, ylimääräisiä veroinsentiivejä T&K-menoille, mutta pitää avoinna mahdollisuutta kansallisiin järjestelyihin. Komissio antoi 22.11.2006 tiedonannon T&K-kustannusten verokäsittelystä unionin alueella. Siinä se korosti mm. lahjoitusvähennyksen tarpeellisuutta tutkimusta ja korkeinta opetusta kehitettäessä.[20]

Lausunnoissaan talouselämän etujärjestöt[21] vastustivat yritysverotuksen kehittämistyöryhmän esitystä poistouudistukseksi. Vastustus perustui näkemykseen, että verotuksen ylipoistoilla on merkitystä investointikannustimina, koska verotus on yksi tekijä investointilaskelmassa. Edelleen nähdään, että Suomen kansantalous tarvitsee lisää fyysisiä investointeja. Investointien taso on Suomessa ollut 1990-luvun alkupuolelta saakka alle EU-valtioiden keskiarvon ja kasvavilla fyysisillä investoinneilla ajatellaan uusissakin olosuhteissa olevan positiivinen vaikutus tuottavuuden paranemiseen ja taloudelliseen kasvuun.

Uudistusprosessi

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n tehtävänä oli sopeuttaa verotusta muuttuviin kirjanpito- ja yhtiöoikeussäännöksiin. Eräiden esitettyjen muutosten toteuttamisella on kiire siksi, että uusi OYL on astunut voimaan jo 1.9.2006. Yritykset, joilla on auktorisoitu tilintarkastaja, voivat halutessaan tehdä yhtiökohtaisen tilinpäätöksen IFRS:n mukaan. Jotta IFRS-tilinpäätöksiä voitaisiin käytännössä tehdä, olisi poistokysymys jotenkin ratkaistava. IFRS-tilinpäätöksiä ei tehdä niin kauan kun EVL 54 §:n sisältämä verotuksen kirjanpitosidonnaisuus on voimassa.

CCCTB-projekti etenee nyt niin, että toukokuussa 2007 asiaa käsitellään ensimmäistä kertaa poliittisella tasolla Saksan johdolla. Verokomissaari aikoo tuoda esityksen komission päätettäväksi tammikuussa 2008. Poistoratkaisun tekeminen Suomessa edellyttänee sitä, että päättäjillä on käsitys siitä, mihin Euroopassa mennään.

---

[19] Http://www.ec.europa.eu/taxation.
[20] Ks. ibid.
[21] Talouselämän etujärjestöillä tarkoitan Elinkeinoelämän keskusliittoa, Keskuskauppakamaria ja Suomen Yrittäjiä.

* * *

Treatment of depreciations in taxation and accountancy

Under the IFRS, depreciations of machinery and equipment should be made under the individual asset system. Assets may be divided into several groups according to their useful life. Depreciations can be made under the straight line method or the declining balance method. The former is more common.

In September 2004, the European Commission created a Working Group to develop a common consolidated corporate tax base (CCCTB), as the IFRS cannot be used as a starting point in this respect. Many companies will continue to apply national accounting standards instead of the IFRS, which is only compulsory for consolidated accounting. The rules governing the common tax base will be applicable whether the starting point is the IFRS or national accounting standards. Therefore, the common tax base will not be directly linked to the IFRS which are constantly undergoing changes.

There are differences of opinion regarding the choice between individual asset depreciation and a pooling system. Most EU Member States prefer the individual asset approach to the pooling approach. The Commission is convinced that pooling is preferable for the CCCTB, as it is simple and efficient. Sweden supports the Commission, which has highlighted the importance of the principles of simplicity, transparency and certainty. Most of the opposition seems to be based on the premise that the system is intrinsically wrong and inaccurate.

In Finland, a Working Group report *Taxation, Financial Reporting and Company Law* was issued in March 2006. Professor Kari S. Tikka and the present author were members in that Working Group. The purpose was to develop the corporate taxation system in such a way that it would not act as an impediment to companies when preparing their financial statements in compliance with the IFRS.

In Finland, the depreciations of machinery and equipment are calculated on a pooling basis. The maximum allowed depreciation is 25 per cent of the base. For accounting purposes, the company normally wishes to depreciate assets only to what can be justified by wear and tear, but the tax rules quite often allow for more rapid depreciation.

The Working Group proposed that depreciations should be applied according to the assets' useful lives. Also for tax purposes, planned depreciations on the individual bases would be allowed. Depreciations in taxation and depreciations in financial accounts would then be parallel. The Working Group was of the opinion that there is no need for tax incentives relating to depreciations of tangible assets. The proposal is based on the argument that a company's financial profit should not be something more than its profit for purposes of taxation. Otherwise the company would be able distribute to the shareholders profits which have not been subjected to corporate taxation.

If depreciations in taxation were greater than depreciations in accounting, strong pressure would arise for the prevention of the distribution of untaxed assets by means of corporate legislation.

Business organisations stand firmly against the proposal of the Working Group. Their criticism is mainly based on the idea that it is in the national interest to preserve the tax incentives relating to depreciations. Accelerated depreciations, they claim, are an important element of the tax system promoting productivity and growth.

Heikki Niskakangas
Professor, Helsinki School of Economics

Olli Nykänen

Verotuksen oikaisu

Yleistä

Verotusmenettelyä on uudistettu olennaisesti verotusmenettelylakiin (VML) tehdyillä muutoksilla (1079/05), jotka koskevat mm ilmoittamisvelvollisuutta, verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista. Muutokset, jotka ovat tulleet voimaan vuosilta 2005 ja 2006 toimitettavissa verotuksissa, perustuvat hallituksen esitykseen 91/2005 vp.[1] Uusissa säännöksissä on otettu aikaisempaa paremmin huomioon vuosittain toimitettavan tuloverotuksen massamenettelyn luonne, jossa veroviranomaisilla ei ole tosiasiallisia mahdollisuuksia tutkia yksilöllisesti kaikkia verotustapauksia. Verotus toimitetaan verovelvollisen veroilmoituksen, sivullisilta tiedonantovelvollisilta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. VML 26.6 §:n mukaan veroviranomaisen on verotusta toimittaessaan tutkittava nämä tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisen yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Verotuksen toimittamisen massamenettelyn luonteesta johtuen verotuspäätöksiin saattaa jäädä virheitä verovelvollisen eduksi ja vahingoksi.

Aikaisempien säännösten mukaan veronoikaisun ja jälkiverotuksen muodolliset edellytykset olivat yhteydessä veroviranomaisen laajaan tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Jos asian voitiin katsoa tulleen tutkituksi säännönmukaista verotusta toimitettaessa, veronoikaisun tai jälkiverotuksen edellytyksiä ei ollut olemassa. Uusissa VML 55 ja 56 §:n säännöksissä, joita sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2006 toimitettavassa verotuksessa, verotuksen oikaisun muodollisia edellytyksiä on selvennetty ja veroviranomaisten mahdollisuutta oikaista verotuksessa tapahtuneita virheitä verovelvollisen vahingoksi on laajennettu eräiltä osin. Keskeinen muutos on se, että verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset eivät enää ole sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Tämä vastaa verotuksen toimittamiseen tehtyä muutosta, jonka mukaan massamenettelyyn soveltumattomasta veroviranomaisen velvollisuudesta tutkia tarkoin kaikki asiat on luovuttu.

Käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus on korvattu käsitteellä verotuksen oikaisu. Verotuksen oikaisu voidaan tehdä verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Verotuksen oikaisua koskevat säännökset ovat VML 55 ja 56 §:ssä.

---

[1] Ks. muutoksista Merisalo, Matti – Pykönen, Panu: Muutoksia verotusmenettelyyn I ja II, Verotus 1/2006 ja 2/2006.

VML:n säännöksiä veronoikaisusta verovelvollisen vahingoksi ja jälkiverotuksesta (VML 56 ja 57 §) sovelletaan vielä vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa. Kyseisten säännösten mukainen veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan näin ollen toimittaa vielä vuonna 2008 ja jälkiverotus vastaavasti vuonna 2011. Jälkiverotusta ja veronoikaisua koskevalla oikeuskäytännöllä on soveltuvin osin merkitystä myös verotuksen oikaisua koskevien säännösten soveltamisessa.

Verotuksen oikaiseminen

Verovirasto voi korjata tekemässään verotuspäätöksessä olevan virheen itseoikaisuna. Itseoikaisun edellytykset ja määräajat vaihtelevat sen mukaan, onko kysymys virheen korjaamisesta verovelvollisen eduksi vai hänen vahingokseen, virheen laadusta ja siitä, kenen syystä virhe on aiheutunut. Verotuspäätöksessä oleva virhe voidaan korjata myös muutoksenhaun johdosta. Muutosta verotuspäätökseen voi hakea sekä verovelvollinen että veronsaaja. Muutoksenhaun johdosta verotusta voidaan muuttaa kaikilta osin vaatimuksen mukaisesti.

Virheen korjaaminen ennen verotuksen päättymistä

Verotuksen oikeussuojajärjestelmän toimivuuden kannalta on tärkeää, että verotusta toimitettaessa tapahtuneet virheet voidaan korjata mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja mahdollisimman yksinkertaisella menettelyllä. Tämän on tehnyt mahdolliseksi tuloverotuksessa käyttöön otettu menettely, jossa verotuspäätökset lähetetään verovelvollisille hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollinen voi verotuspäätöksen saatuaan ottaa yhteyttä verohallinnon verotoimistoon ja pyytää korjaamaan virheen. Verotuspäätösten varhennetulla lähettämisellä voidaan ainakin selvät virheet korjata heti ja toimittaa verovelvolliselle uusi verotuspäätös, jolloin tarvetta varsinaisten oikaisu- ja muutoksenhakukeinojen käyttämiseen ei ole.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

VML 55.1 §:n mukaan verovirasto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi myös verotuksen päättymisen jälkeen, jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on pantu liikaa veroa. Virheen laadulla tai sillä, kuka on virheen aiheuttanut, ei ole merkitystä. Erityisiä muotovaatimuksia oikaisulle ei ole asetettu. Oikaisu tehdään yleensä veroviranomaisen aloitteesta, mutta oikaisu voidaan tehdä myös verovelvollisen aloitteesta.

Jos verovelvollinen tekee kirjallisen oikaisuvaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen, vaatimus voidaan tutkia oikaisuasiana myös verotuksen oikaisulautakunnassa, vaikka sitä ei ole nimenomaan oikaisulautakunnalle osoitettu.

Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisu voidaan mainitussa ajassa tarvit-

taessa tehdä myös niissä tapauksissa, joissa asia on jo ratkaistu oikaisuvaatimukseen annetulla päätöksellä.

Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (VML 55.4 §). Verovirasto ei siten voi oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi, jos asiasta on olemassa hallinto-oikeuden lainvoimainen päätös.

Kun KHO antaa prejudikaattiratkaisun sellaisesta oikeuskysymyksestä, joka koskee useita verovelvollisia, ratkaisu vaikuttaa välittömästi vain sen verovelvollisen verotukseen, joka on KHO:ssa esillä olleessa tapauksessa ollut asianosaisena. Tällöin vastaavassa asemassa olevat verovelvolliset voivat joko viran puolesta tai KHO:n ennakkopäätökseen viitaten saada verotuksensa muutetuksi säännönmukaisen muutoksenhakuajan puitteissa esittämällään vaatimuksella. Sen sijaan asia on lopullisesti ratkaistu niiden verovelvollisten osalta, jotka eivät ole hakeneet muutosta hallinto-oikeuden päätökseen tai eivät ole saaneet muutoksenhakulupaa KHO:lta. Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen voi ainoastaan hakea hallinto-oikeuden päätöksen ja verotuspäätöksen purkua KHO:lta, mikä on raskas ja epävarma menettely.

Hallituksen esityksessä tähän verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta epätyydyttävään tilanteeseen esitettiin ratkaisuksi ns. prejudikaattiperusteista hallinnollista oikaisua, joka olisi ollut hallinnollisesti yksinkertainen toteuttaa.[2] Perustuslakivaliokunta katsoi kuitenkin, ettei säännösehdotusta voida toteuttaa perustuslaillisista syistä, minkä vuoksi säännösehdotukset tältä osin poistettiin hallituksen esityksestä.[3]

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verovelvollisen vahingoksi tehtävää oikaisua koskevien VML 56 §:n muutosten tarkoituksena oli selkeyttää kyseisen oikaisun edellytyksiä ja laajentaa oikaisun edellytyksiä vastaamaan aikaisempaa paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta. Keskeinen muutos oli se, etteivät oikaisun edellytykset ole enää sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa.[4]

Verotuksen oikaisulle on VML 56 §:ssä kolme eripituista määräaikaa, joiden kuluessa verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Oikaisuperusteet ja niihin liittyvät enimmäismääräajat ovat:

– kaikki virheet / 1 vuosi (VML 56.2 §)
– laskuvirhe tai vastaava erehdys / 2 vuotta (VML 56.3 §)
– ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti / 5 vuotta (VML 56.4 §).

Määräajat lasketaan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisun edellytysten soveltuminen ratkaistaan asiakohtaisesti. Kunkin verotuspäätöksessä olevan virheen osalta rat-

[2] HE 91/2005 vp, s. 21.
[3] PeVL 35/2005, s. 2.
[4] HE 91/2005 vp, s. 23.

kaistaan erikseen, millä perusteella ja missä määräajassa virhe voidaan korjata. Verotusta ei voida oikaista verovelvollisen vahingoksi siltä osin kuin asia on ratkaistu valitukseen annetulla hallinto-oikeuden tai KHO:n päätöksellä (VML 56.5 §). Vastaava säännös on verovelvollisen hyväksi tehtävien oikaisujen osalta VML 55.3 §:ssä.

Lähtökohtaisesti kaikki virheet voidaan korjata yhden vuoden määräajassa laskettuna verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotuspäätöksessä olevan virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen päätöksen virheellisyyden, ei ole oikaisun yleistä yhden vuoden määräaikaa sovellettaessa merkitystä. Veroviranomainen voi korjata virheen silloinkin, kun se on tutkinut asiaa, mutta ratkaissut sen virheellisesti. Yleisistä oikeusperiaatteista johtuu se, ettei verotusta voida oikaista verovelvollisen vahingoksi sillä perusteella, että oikeuskäytäntö on verotuksen toimittamisen jälkeen muuttunut verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan.[5]

VML 56.2 §:n mukaan verotusta ei voida oikaista yhden vuoden määräajassa, jos asia on VML 26.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Säännöksellä on toteutettu luottamusperiaate verotuksen oikaisutilanteissa. VML 26.2 §:n mukaan asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, eikä erityisistä syistä muuta johdu. Asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä oikaisun toimittamista rajoittavana seikkana tarkoitetaan samaa kuin verotuksen toimittamisessa sovellettavassa VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöksessä.[6]

Luottamuksensuojan edellytyksenä verotusta toimitettaessa on asian tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden lisäksi se, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Suojaa yhden vuoden oikaisua vastaa saa näin ollen yleistä luottamuksensuojaa lievemmin perustein. Oikaisun edellytykset ratkaistaan siten yksinomaan asian laadun perusteella, eli jos asia on ollut verotusta toimitettaessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, oikaisua ei voida toimittaa.

Verotusta toimitettaessa sattunut kirjoitusvirhe, laskuvirhe ja muu niihin verrattava erehdys sekä verotuksessa oleva virhe, joka perustuu sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, voidaan oikaista kahden vuoden määräajassa (VML 56.2 §). Kyseinen oikaisu vastaa aikaisempaa veronoikaisua paitsi, ettei nykyisessä säännöksessä ole mahdollisuutta oikaista verotusta sillä perusteella, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu. Niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa, mutta asia on jäänyt veroviranomaiselta joltakin osin tutkimatta, oikaisu voidaan toimittaa vain yhden vuoden yleisen oikaisuajan kuluessa. Säännöksessä tarkoitettu kirjoitus- tai laskuvirhe voi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun veroviranomainen tallentaa verotusta koskevan tiedon väärin.

---

[5] HE 91/2005 vp, s. 24.

[6] Ks. asian tulkinnanvaraisuudesta ja epäselvyydestä Verohallituksen ohje luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 s. 2.

Virheet, jotka ovat aiheutuneet verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä, voidaan oikaista viiden vuoden määräajassa (VML 56.4 §). Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä on kysymys, kun verovelvollinen

– ei ole antanut veroilmoitusta
– on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan
– taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Oikaisu viiden vuoden määräajassa voi koskea vain sitä asiaa, jonka osalta verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

Kyse ei ole puutteesta tai virheestä veroilmoituksessa, jos verovelvollinen on antanut oikeat ja riittävät tiedot verotusasian ratkaisemiseksi, mutta tulkinnut asian verokohtelun väärin ja tullut vero-oikeudellisesti virheelliseen lopputulokseen. Ilmoittamalla asiat avoimesti veroilmoituksellaan verovelvollinen saa suojaa oikaisua vastaan.

Viiden vuoden oikaisun, joka korvaa aikaisemman jälkiverotuksen, toimittamisen edellytykset riippuvat pelkästään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Sillä, onko asiaa verotusta toimitettaessa tutkittu tai katsottava tutkitun, ei enää ole merkitystä oikaisun edellytyksiä ratkaistaessa. Oikaisuedellytysten kannalta riittävä syy-yhteysvaatimus täyttyy jo sen johdosta, että verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai on antanut puutteellisen tai väärän veroilmoituksen virheellisesti ratkaistun asian osalta. Oikaisu on siten mahdollinen, vaikka veroviranomainen olisi voinut toimittaa verotuksen oikein muualta saamiensa tarkkailutietojen perusteella tai hankkimalla lisäselvityksiä.

Kun verovelvollisen verotusta oikaistaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella, verovelvollisen suoritettavaksi määrätään lisäksi myös veronlisäys ja veronkorotus.[7]

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöksellä on merkitystä ratkaistaessa sitä, voidaanko verotus oikaista verovelvollisen vahingoksi. Jos verovelvollinen on tulkinnanvaraisen tai epäselvän asian osalta toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia olisi ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin pannaan maksuun, voidaan verotuksen muuttamiseen normaalisti liittyvät korkoseuraamukset jättää perimättä.[8]

Verotuksen oikaisun toimittaminen

Verotuksen oikaisu kohdistuu siihen määrään, mikä verotuspäätöksessä olleen virheen tai puutteellisen taikka virheellisen veroilmoituksen vuoksi on jäänyt asianomaisen verovuoden

---

[7] Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne: Yritysverotus I–II (jatkuvatäydenteinen), luku 29, WSOY.
[8] HE 91/2005 vp, s. 25.

verotuksessa verottamatta. Tällöin on otettava huomioon mm. lisättävään tuloon kohdistuvat luonnolliset vähennykset. Esimerkiksi verotarkastuksessa havaitut, tarkastettavan verovuoden verotettavaa tuloa suurentavat erät lisätään kyseisen verovuoden verotuksessa vahvistettuun tuloon (KHO 1981/5369). Jos kyseisen verovuoden verotuksessa on vahvistettu tappio, oikaisu saattaa aiheuttaa vain tappion vahvistamisen uudelleen.

Verotuksen oikaisun määräaika

Jälkiverotussäännöstä tulkittiin siten, että jälkiverotuspäätös oli tehtävä ja myös lähetettävä verovelvolliselle jälkiverotuksen toimittamiselle säädetyssä määräajassa (ks. oikeuskäytännöstä KHO 1962 I 17, KHO 1965/5261 ja KHO 2000/3276). Arvonlisäverotuksessa määräaikaa on sitä vastoin katsottu noudatetun, jos päätös jälkiverotuksesta on tehty määräajan kuluessa.

Oikeustilan selkeyttämiseksi ja yhtenäistämiseksi eri verolajien osalta VML:iin on lisätty määräajasta nimenomainen säännös (VML 57.2 §), jota sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen. Säännöksen mukaan verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos veroviraston päätös siitä on tehty ennen määräajan päättymistä. Määräajan noudattamisen kannalta päätöksen lähettämisajankohdalla ei siten enää ole merkitystä.

Vähäisten tuloerien oikaisu

Vähäisten tuloerien jälkiverotusmenettelyä yksinkertaistettiin VML 57a §:n säännöksellä (477/98). Kyseisen säännöksen mukaan lisäys on voitu tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt. Avoinna olevaan verotukseen siirrettävän tulon määrästä säädettiin asetuksella, jonka mukaan kyseisen tulon määrä oli luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä 2000 euroa ja muulla verovelvollisella 4000 euroa.

Lailla 1079/05, joka on tullut voimaan 1.1.2006, VML 57a §:ää on muutettu siten, että siinä säädetään siirrettävän tulon määräksi kaikkien verovelvollisten osalta 4000 euroa. Siirrettävän tulon perusteella määrättävälle verolle ei lasketa veronlisäystä. Sen sijaan veronkorotus voidaan määrätä laiminlyönnin suuruuden perusteella.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä verotuksen oikaisun toimittamista (VML 58 §).

Kuolinpesä

Verovelvollisen kuoltua toimitettava verotuksen oikaisu kohdistetaan kuolinpesään. Verotus on tällöin oikaistava kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu verovirastolle (VML 59 §).

Korkoseuraamukset

Samalla kun mahdollisuutta oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi on verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä lailla 1079/05 laajennettu, on oikaisusta verovelvolliselle aiheutuvia korkoseuraamuksia lievennetty verovuodelta 2006 toimitettavasta verotuksesta alkaen.[9] Muutoksesta johtuvalle verolle lasketaan jäännösveron korkoa ja maksettavaa yhteisökorkoa. Lievennys aikaisempaan tilanteeseen verrattuna on toteutettu siten, että korko alenee verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden jälkeen. Alennettuja korkoseuraamuksia sovelletaan mm. silloin, kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi VML 56.2 ja 3 §:n perusteella.

Maksettava yhteisökorko

Yhteisön maksettavalle muutosverolle laskettava korko on viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun ja sen jälkeiseltä ajalta viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Maksettava yhteisökorko lasketaan yhteisön verovuoden veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä muutosveron eräpäivään.

Esimerkki:

Yhteisön tilikausi on 1.1.–31.12.2006.
Verotus vuodelta 2006 päättyy 31.10.2007.
Verotusta oikaistaan vuonna 2008 yhteisön vahingoksi siten, että oikaisusta johtuva vero on 100 000 euroa.
Muutosveron eräpäivä on 1.12.2008.
Muutosverolle (100 000 euroa) lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko +2 % (nykyisellä korkotasolla yhteensä 5 %) ajalta 1.5.2007–31.12.2007.
Ajalta 1.1.–1.12.2008 muutosverolle lasketaan maksettavaa yhteisökorkoa viitekorko –2 % (nykyisellä korkotasolla 1 %).

Jäännösveron korko

Jäännösveron korosta muutostilanteessa säädetään VML 77.5 §:ssä, jonka mukaan jäännösveron korko on VML 43.2 §:ssä säädetyn suuruinen verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta jäännösveron korko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. VML 43.2 §:n mukaan jäännösveron korko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Siltä osin kuin jäännösvero ylittää 10 000 euroa, jäännösveron korko on kuitenkin viitekorko lisättynä kahdella prosenttiyksiköllä. Muiden

[9] HE 91/2005 vp, s. 25.

kuin yhteisöjen kohdalla verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä toteutettu korkoseuraamusten lievennys muutostilanteissa koskee siten vain niitä tilanteita, joissa verovelvollisen on maksettava jäännösveron korkoa 10 000 euron ylittävälle osalle.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti

Korkoseuraamusten lievennyksiä ei sovelleta niissä tapauksissa, joissa verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella (VML 56.4 §). Muutosverolle lasketaan tällöin jäännösveron korko tai maksettava yhteisökorko verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta muutosverolle lasketaan veronlisäys, kuten jälkiverotuksen yhteydessä on tehty (VML 57.1 §).

Veronlisäyksestä säädetään veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1556/95). Veronlisäys lasketaan Euroopan keskuspankin kutakin kalenterivuotta edeltävälle puolivuotiskaudelle vahvistaman viitekoron perusteella. Suomen Pankin ilmoitusten mukaan viitekoroksi on vahvistettu 2,5 % ajanjaksolle 1.7.–31.12.2005 ja 3 % ajanjaksolle 1.7.–31.12.2006.

Veronlisäys on viitekorko lisättynä 7 prosenttiyksiköllä, joten veronlisäys on vuonna 2006 9,5 % ja vuonna 2007 10 %. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella tapahtuneen verotuksen oikaisun yhteydessä veronlisäystä lasketaan verotuksen päättymiskuukautta seuraavan kolmannen kuukauden alusta muutosverolle määrättävään eräpäivään. Veronlisäys ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno.

Seurannaismuutos

Seurannaismuutoksella, josta säädetään VML 75 ja 78 §:ssä, tarkoitetaan verotukseen esim. oikaisun tai muutoksenhaun vuoksi tehdyn muutoksen huomioon ottamista toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotuksessa. Seurannaismuutoksen tekemiselle ei ole määräaikaa ja muutos voidaan tehdä, vaikka oikaisun edellytykset puuttuvat. Muutos voidaan jättää tekemättä, jos muutoksen tekeminen on erityisestä syystä kohtuutonta. Verovelvolliselle on, jos mahdollista, ennen muutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta. Seurannaismuutos voidaan tehdä silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla (VML 75.2 §).

Verotusmenettelyuudistuksen yhteydessä lailla 1079/05 VML 75 §:ää täydennettiin koskemaan myös niitä tilanteita, joissa verovelvollisen muuta kuin VML:n mukaan toimitettua verotusta on muutettu VML:n mukaan toimitettavaan verotukseen vaikuttavalla tavalla (VML 75.3 §, jota sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen). Seurannaismuutos voidaan tehdä esim. silloin, kun perintöverotusta muutetaan verovelvollisen muutoksenhaun johdosta. TVL 47 §:n mukaan perintönä saadun omaisuuden hankintamenona luovutusvoiton verotuksessa vähennetään toimitetussa perintöverotuksessa käytetty verotusarvo. Verovelvollinen voi hakea muutosta perintöverotukseen viiden vuoden ajan verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta. Jos perintöverotusarvoa alennettaisiin muutoksenhaun johdosta, mutta luovutusvoiton

verotusta ei voitaisi oikaista vastaavasti, luovutusvoiton verotuksessa vähennettäisiin lain tarkoituksen vastaisesti sellaista perintöverotusarvoa, jonka perusteella perintöveroa ei tule suoritettavaksi. VML 75.3 §:n mukaan luovutusvoiton verotusta voidaan tällaisessa tapauksessa oikaista seurannaismuutoksin verotuksen oikaisulle säädetystä määräajasta riippumatta.[10]

Verovelvollisen kuuleminen

VML 26.3 §:n mukaan verovelvolliselle on varattava ennen verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen toimittamista tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Kuulemistilaisuus voidaan jättää varaamatta yleensä vain silloin, kun kuuleminen on verovelvollisesta johtuvista syistä käytännössä mahdotonta. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Kun verovelvolliselta pyydetään vastinetta tai muuta selvitystä, on yleensä mainittava, mistä seikasta selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Kuulemisen yhteydessä verovelvolliselle lähetettävistä asiakirjoista tulee ilmetä verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen peruste ja verotettavaan tuloon lisättävä määrä. Kysymykseen tulevia asiakirjoja ovat muun muassa tarkastuskertomus tai sen ote, tarkastuskirje tai ilmoitus verotuksen oikaisun tai jälkiverotuksen toimittamisesta. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi tai jälkiverotus perustuu usein verotarkastukseen. Tällöin verovelvollisella on mahdollisuus tutustua jo verotarkastajien laatimaan alustavaan tarkastuskertomukseen ja antaa siihen vastineensa.

* * *

Self-rectification in taxation

Income taxation, which takes place every year, is by nature a mass process, where it is not possible to look into the details of each taxation case individually. Taxation proceeds on the basis of the tax declaration given by the taxpayer, the information received from third parties responsible to supply the same, and the possible other information available in the case. Because taxation is a mass process, it is possible that individual taxation decisions contain errors, either to the benefit or to the detriment of the taxpayer. Such errors in taxation may be self-rectified within the time limits set in the legislation on taxation procedure, both to the advantage or to the disadvantage of the taxpayer.

Taxation may be self-rectified to the advantage of the taxpayer within five years of the beginning of the calendar year following the close of the relevant tax year. The nature of the error or the identity of the party causing the error are irrelevant in this respect. Taxation may be self-rectified to the disadvantage of the taxpayer within one, two or five years, as the case may be depending on the type of the error, of the beginning of the calendar year following the close of the relevant tax year. By and large, any sort of error may be self-rectified within the one-year time limit. Arithmetical errors and other comparable errors may be self-rectified within the

[10] HE 91/2005 vp, s. 39–40.

two-year time limit, and errors arising from the failure of the taxpayer to comply with the duty to make declarations may be self-rectified within the five-year time limit.

The tax assessed in case of self-rectification will also bear interest from the date of the tax declaration until the date when the rectified tax becomes due. Where the taxation has been self-rectified to the disadvantage of the taxpayer owing to a failure to comply with the duty to make declarations, the tax assessed will also be increased by a penalty rate (10 per cent in 2007).

'Subsequent amendment' means that a change made in taxation on the basis of self-rectification or a tax appeal is taken into account in the taxation for another tax year or another taxpayer. Subsequent amendments may be applicable also in the event that some other form of taxation than that based on the taxation procedure legislation (such as inheritance taxation) has been changed in a manner pertinent to the taxpayer's income taxation.

Before self-rectification to the disadvantage of the taxpayer or the collection of back taxes, the taxpayer must be reserved an opportunity to be heard. The taxpayer must be given a reasonable time for the provision of information or a statement. Self-rectification to the disadvantage of the taxpayer or the collection of back taxes often follows a tax inspection, in which case the taxpayer will have the opportunity to peruse the tax inspection report in draft and to provide a statement on the same.

Olli Nykänen
Justice Emeritus, The Supreme Administrative Court of Finland

Jaakko Ossa

Osakkeiden erilajisuus ja osinkoverotus

Johdanto

Lähtökohtaisesti kaikki osakkeet tuottavat osakeyhtiössä yhtäläiset oikeudet. Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin määrätä, että yhtiössä on tai voi olla oikeuksiltaan ja velvollisuuksiltaan toisistaan poikkeavia osakkeita. Tällöin yhtiöjärjestyksestä on käytävä ilmi osakkeiden väliset erot. Osakeyhtiölain mukaan ei katsota olevan mahdollista se, että yhtiöjärjestyksessä jätetään vapaasti yhtiökokouksessa enemmistöpäätöksellä päätettäväksi, kenelle osakkaille ja mille osakkeille osinkoa maksetaan muita enemmän. Osingon perusteen tulee siten olla täsmällisesti määrätty yhtiöjärjestyksessä.

Tämän artikkelin keskeisin kysymys on, voidaanko vapaata omaa pääomaa jakaa osinkona osakkeenomistajille muussa kuin osakeomistuksien mukaisessa suhteessa. Kysymystä lähestytään ensinnäkin osakeyhtiölain mahdollistamasta suosivasta osingonjaosta. Toiseksi tarkastellaan osakkeiden erilajisuutta yhtiön työntekijä–osakas-näkökulmasta. Kolmas näkökulma liittyy sellaisiin yhtiöjärjestysmääräyksiin, joissa osinko tavalla taikka toisella määräytyy osakkeenomistajan työpanoksen perusteella. Viime kädessä tässä pohditaan sitä, pidetäänkö osinkona maksettavaa suoritusta osinkona vai voiko osinkosuoritus tulla verotetuksi esimerkiksi palkkana, lahjana tai peiteltynä osinkona.

Suosiva osingonjako ja sen verokohtelu

Uudessa osakeyhtiölaissa on suosivan osingonjaon mahdollistama säännös (OYL 13:6.4). Vanhassa osakeyhtiölaissa ei tällaista säännöstä ollut. Suosivalla osingonjaolla tarkoitetaan sitä, että yksimieliset osakkeenomistajat voivat päättää jakaa osinkoa muussa suhteessa kuin osakeomistuksen mukaisessa suhteessa. Osakkeenomistajat voivat siten keskenään sopia vapaasti varojenjaosta.[1]

Esimerkki. A ja B omistavat osakeyhtiön yhtä suurin osuuksin. He voivat päättää jakaa osinkoa esimerkiksi siten, että jaettavasta 100 000 eurosta A saa 75 000 euroa ja B saa 25 000 euroa. Normaalistihan molemmat saisivat 50 000 euroa.

[1] Mähönen, Jukka – Villa, Seppo: Osakeyhtiö II, Helsinki 2006, s. 296.

Ongelmana tässä on kuitenkin se, että vaikka osakeyhtiölaki mahdollistaa tällaisen osingonjaon, verotuksessa tähän on suhtauduttu kielteisesti. Verotuksessa on lähdetty siitä, että osingossa on kysymys osakkeeseen liittyvästä pääomasijoituksen tuotosta. Osakeyhtiölaista tai yhtiöjärjestyksestä poikkeavalla perusteella saatua tuloa ei lähtökohtaisesti ole pidetty verotuksessa osinkona (ks. *KHO 1981 T 1741*). Taustalla tässä on se, että osakeyhtiö on pääomayhtiö, jossa yhtiöpanos suoritetaan pääomalla, mutta ei työpanoksella. Oikeus osinkoon tai muuhun varojen jakoon perustuu osakkeen omistukseen.[2]

Verotuksellisia ongelmia tässä tulee ensinnäkin sen suhteen, miten tilannetta arvioidaan sen osakkaan verotuksessa, joka saa osinkoa vähemmän kuin hänen tulisi saada osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen perusteella.

Tällä hetkellä meillä ei ole säännöksiä siitä, miten suosivaa osingonjakoa kohdellaan osakkaiden verotuksessa. Lainvalmistelussa tullaan pohtimaan sitä, säädetäänkö edellä mainitun tilanteen varalta nimenomainen säännös, vai puututaanko esille tuleviin epäkohtiin pelkästään veronkiertosäännöksen tai peiteltyä osinkoa koskevan säännöksen perusteella. Yritysverotuksen kehittämistyöryhmän mukaan suosivan osingonjaon mahdollistama joustava menettely saattaisi johtaa siihen, että verotuksellisena osinkona ilmoitetaan varojenjakoja osakkaan läheisille sekä suorituksia työpanoksen perusteella.[3]

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä suositti, että suosivasta osingonjaosta tulee verolakiin ottaa nimenomainen säännös. Työryhmän mukaan jos asia jätetään pelkästään veronkiertosäännöksen varaan, liittyisi siihen liikaa epävarmuutta. Lisäksi se vielä korosti, että on epäselvää, voitaisiinko osingonjaon veroseuraamukset määrätä veronkiertämistä koskevan säännöksen perusteella, jos osakeyhtiölaki nimenomaan sallii menettelyn.

Jaettu osinko tuleekin työryhmän mukaan verottaa osakkailla siten kuin he ovat olleet osinkoon lain taikka yhtiöjärjestyksen mukaan oikeutettuja. Yllä olevan esimerkin mukaisessa tilanteessa A:ta ja B:tä verotettaisiin siten, että molempien katsottaisiin verotuksessa saaneen 50 000 euroa osinkotuloa. Näin siis siinäkin tapauksessa, että B on saanut osinkotuloa ainoastaan 25 000 euroa.

Toinen kysymys suosivassa osingonjaossa liittyy siihen, miten verotuksessa käsitellään osakkaan saamaansa ylisuurta osinkoa. Yllä olevassa esimerkissä kysymys on A:n saamasta 25 000 (75 000–50 000) euron osingon verokohtelusta. Jääkö se kokonaan verottamatta, koska B:tä verotetaan jo kyseisestä tulosta?

Yllä mainitusta A:n ”ylisuuresta osingosta” työryhmä ei ehdota säädettäväksi pykälää tuloverolakiin. Kukin tilanne on arvioitava tilannekohtaisesti. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö mainittua ylisuurta osinkoa otettaisi sen saajan verotuksessa huomioon. Jos se katsottaisiin lahjaksi, toimitettaisiin lahjaverotus. Jos ylisuuren osingon katsotaan perustuvan työpanokseen, se verotettaisiin todennäköisesti ansiotulona verotettavana palkkatulona.

---

[2] Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä, Helsinki 2006, s. 173.
[3] Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus 2006, s. 174.

Peiteltyä osinkoa koskevan säännöksen on joissain yhteyksissä katsottu soveltuvan esimerkiksi sellaisessa suosivan osingonjaon tilanteessa, jossa osakkaan omaiselle (joka myös on osakkeenomistaja) on suoritettu vastikkeeton varojen jako eli esimerkiksi juuri esillä ollut ns. ylisuuri osinko. Ongelmana tässä on ensinnäkin se, että osakeyhtiölaki mahdollistaa suosivan osingonjaon. Toiseksi on huomioitava, että osingon maksupäätöksen taustalla on joka tapauksessa yhtiökokouksen päätös, jolla yksi tai useampi osakkeenomistaja tosiasiallisesti luopuu osinko-oikeudestaan. Kyseessä on tällöin pikemminkin osakkaan/osakkaiden välinen lahjoitus kuin peitelty osinko. Etu (ylisuuri osinko) tulee toiselta osakkeenomistajalta eikä yhtiöltä. Peitellyn osingon säännös ei siten sovellu näihin tilanteisiin. Tätä tukee sekin ajatus, että osingosta luopunutta verotetaan siten kuin hän olisi saanut osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen mukaisen osingon.

Suosiva osingonjako tarkoittaa siten tässä esitetyssä esimerkissä sitä, että 100 000 euron tuloon kohdistuisi 125 000 euron tulon mukaiset veroseuraamukset. Verotus rajoittaa siten olennaisesti uuden osakeyhtiölain mahdollistaman suosivan osingonjaon käyttömahdollisuutta.

Erisuuruinen osinko yhtiöjärjestyksen määräysten perusteella

Erilajinen osake ja työntekijän sitouttaminen

Osakeyhtiössä voi olla erilajisia osakkeita, joilla on esimerkiksi erilainen oikeus osinkoon. Yhtiökokouksessa voidaan myös päättää, että osinkoa jaetaan vain jollekin osakesarjalle. Erilajiset osakkeet mahdollistavat esimerkiksi sen, että vaikka kaikilla osakkailla on yhtä paljon osakkeita, toiset osakkaat saavat osinkoa enemmän, tai päinvastoin: vaikka osalla osakkaista on osakkeita vähemmän, kaikki osakkaat saattavat saada osinkoa yhtä paljon. Erilajisten osakkeiden avulla voidaan harjoittaa verosuunnittelua tai sopivalla tavalla siirtää varallisuutta toisille osakkaille.

Yksi erilajisuuden tuoma ongelma liittyy osinkojen pääomatulo-osuuden laskentaan. Tässä tämä kysymys otetaan vain lyhyesti esille. Sellaisen osakkaan kannalta, jolla on erilajisia osakkeita, on ongelma, saako hän pääomatulo-osuuden laskennan perusteeksi kaikki omistamansa osakkeet, vaiko vain ne osakkeet, joille osinkoa on jaettu. Pääomatulo-osuuden laskennan lähtökohtana on, että se lasketaan koko yritykseen tehdylle sijoitukselle. Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan jakamalla tarkistetun nettovarallisuuden määrä osakkeiden lukumäärällä. Tämän mukaisesti *KHO* on ratkaisussaan *1999:24* katsonut, että osingon pääomatulo-osuus lasketaan osakkaan omistamien kaikkien osakkeiden yhteenlasketun matemaattisen arvon perusteella. Jokaisen osakkeen matemaattinen arvo on yhtä suuri riippumatta siitä, millaiset niiden tuottamat oikeudet ovat.

Avainhenkilöiden sitouttaminen on viime vuosina yleistynyt huomattavasti. Kun työntekijä ostaa tai merkitsee osakeannissa yhtiön osakkeita, yksi keskeinen kysymys on luonnollisesti osakkeiden kauppahinta/merkintähinta. Mikäli kauppahinta alittaa käyvän hinnan, käyvän hinnan ja kauppahinnan välinen ero voidaan katsoa joko ansiotuloksi tai joissain tapauksissa

lahjaksi. Tähän liittyviä kysymyksiä ei käsitellä tässä artikkelissa. Sen sijaan otetaan esille se, miten osingon määrä saadaan mitoitettua sellaiselle tasolle, että yhtiön uusi osakas pystyy maksamaan osakkeiden kauppahinnan tai sitä varten ottamansa luoton saamillaan osinkotuloilla.

Usein lähtökohtana on se, että kauppahinta taikka sitä varten otettu luotto pyritään maksamaan 4–7 vuoden kuluessa. Osakkaalle maksettava osinko pyritään mitoittamaan tämän tavoitteen mukaisesti. Kun kauppahinta on tarkoitus maksaa mainitulla aikataululla, se ei käytännössä läheskään aina onnistu pelkillä verovapailla osingoilla (9 prosenttia laskennallisesta nettovarallisuudesta) tai yleensä sellaisella osingonmäärällä, jossa kaikki osakkeenomistajat saavat osakeomistuksensa mukaisessa suhteessa osinkoa. Jos osinkoa maksetaan enemmän kuin 9 prosenttia laskennalliselle nettovarallisuudelle, tulee luonnollisesti huomioida verovaikutus takaisinmaksuaikataulua mitoitettaessa. Edellä lausuttu ei kuitenkaan koske sitä, jos osingonsaajana on toinen osakeyhtiö, sillä osakeyhtiön saamat osingot muista kuin julkisesti noteeratuista yhtiöistä ovat verovapaata tuloa. Muun muassa tästä syystä pohdittavaksi tulee se, omistetaanko osakkeet henkilökohtaisesti vaiko yhtiön kautta.

Osingon määrää mitoitettaessa ongelmalliseksi muodostuu usein myös muiden henkilöosakkaiden osinkoverokohtelu. Pääosakkailla ei ole välttämättä tarvetta eikä halua nostaa osinkoja enempää kuin ns. verovapaa osinko (9 % osakkeiden matemaattisesta arvosta, kuitenkin enintään 90 000 euroa). Taustalla saattaa olla verokysymyksen lisäksi sekin, että liiketaloudellisesti ei ole tarkoituksenmukaista jakaa osinkoja enempää kuin verovapaan osingon puitteissa.

Ongelma pyritäänkin ratkaisemaan esimerkiksi siten, että uuden osakkaan osakkeista tehdään erilajisia siten, että hänen osakkeidensa osinko-oikeus poikkeaa muista osakkeista. Osakkeiden osinko-oikeus saattaa olla esimerkiksi 2,5-kertainen suhteessa muiden osakkeiden osinko-oikeuteen. Useasti osakkeiden erilajisuus näissä tilanteissa ei ole tarkoitettu pysyväksi järjestelyksi, vaan se on sidottu kiinteään aikarajaan tai esimerkiksi siihen saakka kunnes osakkeiden ostoon liittyvä velka on tullut maksetuksi. Tämä on järjestettävissä esimerkiksi yhtiöjärjestykseen otettavalla muuntolausekkeella ja/tai osakassopimuksen määräyksellä. Näin avainhenkilöosakas varmistaa kauppahinnan takaisinmaksuaikataulun pitävyyden. Lisäksi muiden osakkaiden ei tarvitse nostaa verotuksellisesti tai liiketaloudellisesti kyseiseen tilanteeseen nähden epätarkoituksenmukaisen suuria osinkoja.

Aiheuttaako yllä kuvatunlainen järjestely vero-oikeudellisia ongelmia? Esille saattaa nousta kauppahinnan määrittelyssä kysymys siitä, mitä on pidettävä osakkeen käypänä arvona verotuksessa, kun sillä on muista osakkeista poikkeava osinko-oikeus. Tähän kysymykseen ei tässä artikkelissa kuitenkaan puututa. Sen sijaan aivan samalla tavoin kuin suosivassakin osingonjaossa, tässä saattaa nousta esille kysymys siitä, korvataanko ylisuurella osingolla palkanmaksua vai onko kyse lahjaksi katsottavasta varallisuudensiirrosta.

Yksittäistapauksissa saattaa tulla esille myös kysymys siitä, onko osakkeiden erilajisuudelle liiketaloudellisia perusteita vai onko järjestely tehty esimerkiksi vain sen vuoksi, että osinkoja halutaan ohjata esimerkiksi perheen sisäisesti. Kun kysymys on liiketaloudellisesti perustel-

lusta syystä, esimerkiksi sukupolvenvaihdoksesta taikka avainhenkilön tai henkilökunnan sitouttamisesta, veronkiertosäännöksen soveltaminen ei tulle kysymykseen. Sen sijaan, mikäli varallisuutta halutaan muissa tarkoituksissa ohjata perhepiirin sisällä esimerkiksi alaikäisille lapsille, veronkiertosäännöksen soveltamismahdollisuus saattaa nousta esille.

Oikeuskäytännössä ja verotuskäytännössä osakkeiden erilajisuuteen ei juurikaan ole puututtu. Muun muassa Penttilä on käsitellyt tähän liittyvää kysymystä.[4] Hän tuo esille osakkeiden erilajisuuteen liittyviä verosuunnittelumahdollisuuksia. Hän ei ole nähnyt osakkeiden erilajisuutta osinko-oikeuden suhteen veronkiertona, vaan lähtökohtaisesti hyväksyttävänä tapana järjestää osingonjako, jonka taustalla voivat olla myös verosuunnitteluun liittyvät seikat.

Osakkeiden erilajisuus ja yhtiön hyväksi tehty työ

Osinko ja työpanos

Alla esitettäviä yhtiöjärjestysmääräyksiä on muun muassa lääkäriasemilla, asianajotoimistoilla ja tilintarkastusyhteisöillä. Yhtiöjärjestysmääräyksillä on pyritty luomaan järjestelmä, jossa yhtiön tuotto voidaan jakaa osakkaille heidän käyttämiensä yhtiön palveluksien mukaan. Kullakin osakkaalla on omaan osakesarjaan kuuluvia osakkeita. Kunkin osakesarjan osinko-oikeus määräytyy esimerkiksi sen vastaanottokohtaisen tuloksen perusteella, minkä osakesarjan vastaanotto-oikeuden käyttö on yhtiöön tuottanut.[5]

Kunkin osakkaan osinko-oikeus tosiasiallisesti perustuu siihen, kuinka paljon hän taikka hänen kustannuspaikkansa on laskuttanut. Tällöin voidaan osingonjaossa ottaa huomioon se, että joku osakkaista tekee tai hankkii enemmän töitä kuin toinen, eikä tätä epätasapainoa tarvitse järjestellä esimerkiksi palkanmaksun avulla. Verosuunnittelun kannalta mielenkiintoisia yhtiöjärjestysmääräyksiä ovat muun muassa seuraavat:

Yhtiöjärjestys 1
A osakesarjat jakautuvat kymmeneen eri A osakesarjaan A1–A10. A osakesarjat eroavat kukin toisistaan oikeudessaan osinkoon. Kunkin A-osakesarjan osinko-oikeus määräytyy sen oman toimintatuloksen ja aikaisemmilta vuosilta rahastoidun oman toimintatuloksen yhteissummasta, minkä kukin A-osakesarjan oman toimintaoikeuden käyttö on yhtiöön tuottanut.

Yhtiön laskentatoimi on järjestettävä siten, että kukin A-osakesarjan oman toimintaoikeuden tulos on luotettavasti todennettavissa.

Yhtiöjärjestys 2
Osakkeet jakautuvat A–E osakkeisiin. Eri osakelajeilla on oikeus voitonjaossa saada enintään alla mainittu osuus yhtiön jakokelpoisesta vapaasta pääomasta:

---

[4] Penttilä, Seppo: Yrityksen omistajan tuloverotus, Helsinki 2003, s. 244–246.
[5] Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus 2006, s. 176.

A-osakkeet	99 %
B-osakkeet	98 %
C-osakkeet	97 %
D-osakkeet	96 %
E-osakkeet	95 %

Yhtiökokous päättää kullekin osakelajille jaettavan voiton määrän yhtiön vapaan oman pääoman rajoissa jokaisen osakesarjan kohdalta erikseen.

Ainakin yhtiöjärjestys 1:n osingon peruste on täsmällisesti yhtiöjärjestyksessä määrätty, eikä osakkailla ole harkintavaltaa osingonjaon kohdistumisessa osakesarjojen kesken. Yhtiöjärjestystä on pidetty osakeyhtiölain mukaisena. Olennaista tässä on se, että osinko perustuu yhtiöjärjestyksen riittävän yksiselitteiseen säännökseen, eikä jätä voiton jakautumista osakkaiden kesken sovittavaksi. Ongelmia saattaa tosiasiassa syntyä kunkin osakesarjan tuloksen laskemisessa, sillä etukäteen saattaa olla vaikea yksiselitteisesti ja kaikkien hyväksyttävällä tavalla määritellä osakekohtainen tulos.

Sen sijaan toisessa esille otetussa yhtiöjärjestysmääräyksessä tilanne ei ole näin selkeä, kun tarkastellaan pelkästään yhtiöjärjestysmääräystä. Periaatteessa tämä yhtiöjärjestysmääräys mahdollistaa osingonjaon hyvinkin vapaasti ja ainakin teoriassa voidaan olla hyvin lähellä suosivaa osingonjakotilannetta, jos osakkaiden osinkojen määrä poikkeaa huomattavasti toisistaan. Tosiasiallisesti osingonjaon perusteet on tällaisissa tapauksissa määritelty osakassopimuksilla. Osakassopimuksiin on tällöin kirjattu osingonjaon perusteet. Keskeinen kysymys onkin, tuleeko tällaisissa tilanteissa yhtiöjärjestystä ja osakassopimusta tarkastella yhtenä kokonaisuutena. Mikäli osakassopimuksen osingonjaon perusteet perustuvat riittävän yksiselitteiseen sopimuskohtaan, ensimmäistä ja toista yhtiöjärjestysmääräystä saattaisi olla perusteltua tarkastella samoin perustein verotuksellisesti. Taloudellisessa mielessä kysymys on samasta asiasta, varsinkin jos riittävänä pidetään sitä, että yhtiöjärjestyksessä riittää maininta yhtiön laskentatoimen järjestämisestä siten kuin yhtiöjärjestysmallissa 1 on esitetty.

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä on käsitellyt lyhyesti yllä mainitunkaltaisten yhtiöjärjestysmääräysten verotuksellista hyväksyttävyyttä. Mietinnössä korostetaan, etteivät uuden osakeyhtiölain säännösten tulkinnat saisi johtaa yhtiöjärjestyksiin, joilla työnarvoa tai muuta kuin osingonluonteista tuloa voidaan muuntaa edullisemmin verotetuksi osingoksi. Siten esimerkiksi sellaista määräystä yhtiöjärjestyksessä, että osinko jaetaan yhtiössä työskentelevien osakkaiden kesken heidän työskentelynsä määrien suhteessa, ei olisi pidettävä ainakaan verotuksellisesti hyväksyttävänä, koska tällöin osinkona jaetulla määrällä ei ole yhteyttä osakkeisiin.[6] Tämä viittaisi siihen, ettei osakassopimuksen määräyksillä olisi tässä tarkastelussa merkitystä.

Ainakaan edellä esitetyn ensimmäisen yhtiöjärjestysmääräyksen verotuksellista hyväksyttävyyttä ei ole ilmeisesti jouduttu arvioimaan KHO:ssa. Sen sijaan muun muassa verotarkastusten yhteydessä kysymys on ollut esillä. Niiden verotukselliseen hyväksyttävyyteen on pyritty

[6] Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus 2006, s. 176.

puuttumaan peitellyn osingon (VML 29 §), TVL 110.1 §:n ja verokiertoa (VML 28 §) koskevien säännösten avulla. Lisäksi välillä on pyritty soveltamaan osaa edellä mainittuja säännöksiä samanaikaisesti.[7]

Arviointi peitellyn osingon näkökulmasta

Yhtiöjärjestys 1:n mukaisessa tilanteessa on esitetty muun muassa, että osingon on katsottava tulleen osakkaan vallintaan, kun vastaava kustannuspaikan nettotuotto on merkitty kunkin kustannuspaikan rahastoiduksi toimintatulokseksi. Siltä osin kun osinkoja ei ole verotettu osakkaiden osinkotulona, on ehdotettu loput rahastoiduista tuloista verotettavaksi osakkaan peiteltynä osinkona.

Se, että osakas/osakkaat pystyisivät tekemään yhtiökokouksessa sellaisen osingonjakopäätöksen, että osinkoa nostettaisiin jakokelpoisten voittovarojen puitteissa enemmän kuin mitä on tehty, ei merkitse vielä sitä, että yhtiön omistuksessa ja hallinnassa olevat varat olisivat tulleet osakkaan vallintaan. Toisenlainen johtopäätös merkitsisi merkittävää puuttumista siihen, että osakeyhtiö on erillinen verovelvollinen. VML 29 §:n nojalla yhtiön omistuksessa ja hallinnassa olevia rahavaroja ei voida siirtää osakkaan verotettavaksi peiteltynä osinkona.

Peitellyn osingon säännösten soveltamisen edellytyksenä on ollut nimenomaan se, että etu on tullut osakkaan hyväksi välittömästi ja konkreettisesti. Lisäksi edellytetään sitä, että yhtiön taloudellinen asema on poikkeavan oikeustoimen vuoksi heikentynyt.[8] Peitellyn osingon säännöksen nojalla ei ole siten mahdollista puuttua yhtiöjärjestyksen verotukselliseen hyväksyttävyyteen.

Arviointi TVL 110.1 §:n soveltamisen näkökulmasta

Jossain tilanteissa on esitetty, että osakaskohtaiset voittovarat ovat tulleet osakkaiden vallintaan TVL 110.1 §:n mukaisesti silloin, kun tilikauden tilinpäätös on vahvistettu. TVL 110.1 §:n mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Henkilöverotuksen käsikirjassa korostetaan sitä, että kyseinen kohta määrittää kassaperiaatteen sisällön.[9] TVL 110.1 §:ssä säädetään muiden kuin luovutusvoittojen jaksotusratkaisusta. TVL 110.1 § on siten nimenomaan jaksotusongelmaa koskeva säännös.

Kysymys kulminoituu erityisesti siihen, mitä tarkoittaa TVL 110.1 §:n sanonta ”– – tai muutoin saatu vallintaan”. Tältä osin julkaistua oikeuskäytäntöä on vähän. Mielenkiintoinen kannanotto sisältyy kuitenkin KVL:n ennakkotietoon 78/1996 (julkaisematon), jossa todetaan seuraavaa:

> ”Tulokäsite ei sisällä verovelvollisen varojen realisoitumatonta arvonnousua. Henkilöverotuksessa noudatettavan kassaperiaatteen mukaan vasta realisoitunut tulo voidaan

[7] Ks. Ossa, Jaakko: Taloushallinnon verolait, Helsinki 2006, s. 80–82.
[8] Ryynänen, Olli: Förtäckt dividend i beskattningen, Helsingfors 1996, s. 230.
[9] Henkilöverotuksen käsikirja, Verohallituksen julkaisu 43.06, Helsinki 2006, s. 600–601.

verottaa. Tämä liittyy keskeisesti ajatukseen realisoituneen tulon tuottamasta veronmaksukyvystä verotusoikeuden perustana. Tulo katsotaan siten sen verovuoden tuloksi, jona se on saatu, merkitty verovelvollisen tilille tai muuten saatu vallintaan."

Perusteluissa erityisen mielenkiintoista on juuri viittaus maksukykyyn verotusoikeuden perustana. Arvioitaessa sitä, voidaanko osakeyhtiön osakkaita verottaa yhtiöön jätetyistä voittovaroista, tuleekin tarkastella asiaa muun muassa siitä näkökulmasta, onko heidän veronmaksukykynsä lisääntynyt.[10]

Edelleen keskeistä tarkastelussa on myös kiinnittää huomiota siihen, onko yhtiöllä ollut tosiasiallisesti edes mahdollisuuksia suorittaa kaikkia voittovarojaan osakkailleen. Useastihan tilanne on se, että vaikka yhtiöllä on osakeyhtiölain mukaisia jakokelpoisia voittovaroja, sillä ei ole kyseistä määrää likvidejä rahavaroja. Viimeksi mainittu saattaa johtua esimerkiksi siitä, että se on tulorahoituksen turvin investoinut käyttöomaisuuteen.

Lisäksi oikeudellisesti keskeinen kysymys on se, että osakeyhtiö on erillinen verovelvollinen eikä jaettava yhtymä. Erillisen verovelvollisen status voidaan verotuksessa kumota ainoastaan VML 28 §:n nojalla.

Siltä osin kuin osakeyhtiön osakkeenomistajat eivät ole nostaneet sellaisia osinkoja, joihin heillä olisi yhtiö-, sopimus- tai vero-oikeudellisesti mahdollisuus, näiden varojen ei voida katsoa tulleen heidän vallintaansa TVL 110.1 §:n tarkoittamalla tavalla. TVL 110.1 § on nimenomaan tulon jaksottamista koskeva säännös eikä myöskään osakkaiden välillä mahdollisesti solmitulla osakassopimuksella ole merkitystä tarkasteltaessa sitä ajankohtaa, milloin varoihin liittyvän määräämisoikeuden katsotaan siirtyneen yhtiöltä sen osakkaille.

Arviointi veronkiertosäännöksen soveltamisen näkökulmasta

Kysymys kulminoituukin siihen, mikä tapauksessa olisi sellaista, että yhtiön ja sen osakkaiden verotuksellista tilannetta olisi mahdollista arvioida veronkiertona ja sen mukaisesti kustannuspaikkojen nettotulokset tulisivat kokonaisuudessaan verotetuksi yhtiön osakkaiden tulona.

Jotta veronkiertosäännös voisi tässä tapauksessa tulla sovellettavaksi, tarkoittaa se käytännössä ensinnäkin sitä, että osakkeenomistajat eivät voisi osakeyhtiössä vapaasti valita sitä, jätetäänkö rahavarat yhtiöön vai jaetaanko ja kuinka paljon osakkaille osinkoa, maksetaanko tehdyn työn perusteella palkkaa jne.

Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti hyväksytty se, että osakkeenomistajat voivat joustavasti suunnitella ja päättää palkkansa määrän, ajankohdan, luontoisetujen ja voitonjaon keskinäiset suhteet. Jakokelpoisten voittovarojen mahdollistamasta osingonjaosta on mahdollista luopua kokonaan tai jakaa osinkoa osakeyhtiölain sallimissa rajoissa sen mukaisesti, mitä osakkeenomistajat yhtiökokouksessa päättävät. Kysymys on kaikilta osin hyväksyttävästä verosuunnittelusta, ei veronkierrosta.

---

[10] Puranen, Pasi: Tuloverotuksen kirjanpitosidonnaisuus, Turku 1999, s. 64.

Lähes poikkeuksetta osakassopimuksissa sovitaan osingonjakoon liittyvistä järjestelyistä. Jos osakkaat esimerkiksi pidättäytyvät osakassopimuksessa vaatimasta kaikkia jakokelpoisia varoja jaettavaksi osinkoina, ei kysymystä voida tarkastella siten, että yhtiö/osakkeenomistajat eivät olisi tehneet muodollista osakeyhtiölain sallivaa osingonjakopäätöstä.

Osingonjaon mitoittaminen jakokelpoisten voittovarojen puitteissa on hyväksyttävää verosuunnittelua – ei veronkiertoa. Kun lisäksi osakkeiden erilajisuus voi perustua erilaiseen osinko-oikeuteen, VML 28 § ei voi yleensä tulla sovellettavaksi. VML 28 §:n nojalla ei voida osakeyhtiön yhtiöjärjestystä ja sen mukaista toimintaa pitää sellaisena, että veronsaajan sidonnaisuutta verovelvollisen ratkaisuihin ei olisi.

Mikäli osingon peruste on riittävän täsmällisesti yhtiöjärjestyksessä määrätty, eikä osakkailla ole harkintavaltaa osingonjaon kohdistumisessa osakesarjojen kesken, veronkiertosäännös ei käsitykseni mukaan tule sovellettavaksi. Olennaista tässä on se, että osinko perustuu yhtiöjärjestyksen riittävän yksiselitteiseen säännökseen, eikä jätä voiton jakautumista osakkaiden kesken sovittavaksi (ks. myös Verohallituksen ohje Dnro 206/345/2007, 8.3.2007, s. 6).

* * *

Share classes and dividend taxation

Normally, all shares in a company carry equal rights therein. It is, however, possible to take provisions into the by-laws to the effect that the company has or may have share classes that differ from one another as regards the rights or obligations they carry. In this event, the differences of the share classes must be explained in the by-laws.

It is not possible under the Companies Act that the by-laws would allow the General Meeting simply to make a majority decision as to which shareholders and which shares are to receive more dividends than the others. Therefore, the basis for the determination of the dividend must be taken into the by-laws in detail.

The main problem posed in the article is whether the unrestricted equity of the company can be distributed to the shareholders as dividend in some other proportion than that indicated by their shareholdings. The first angle of approach is the favouring dividend, which is allowed under the Companies Act. Favouring dividend means that the shareholders may decide by unanimity that dividend is to be distributed in some other proportion than that of the shareholdings. The problem that arises is that while such an arrangement is legal under the Companies Act, it is treated quite adversely in taxation. A tax issue can pertain e.g. to the assessment of the situation in the taxation of a shareholder who is receiving less dividend than he or she should receive under the Companies Act or the by-laws. Another tax issue is the assessment of the "excess" dividend received by another, favoured shareholder.

The second angle of approach looks at different share classes from the point of view of employee-shareholders. For instance, share classes allow for a situation where shareholders with equal shareholdings still have some who get more dividend, or conversely, where shareholders with smaller shareholdings still get the same amount of dividend. Share classes can be used as a tax planning vehicle or a convenient way of transferring wealth to other shareholders.

Differences of share classes have hardly been discussed at all in case-law or taxation practice. Differences in the dividend entitlement have not been deemed as instances of tax evasion, but as a legitimate means of arranging the distribution of dividend, one that may well be driven by tax planning considerations.

The third angle of approach pertains to provisions in the by-laws that in some way or another link the entitlement to a dividend to the quantum of work performed by the shareholder. In this way, it may be noted in the distribution of dividend that one shareholder works harder or earns more for the company, and thus do away with the need to adjust the situation e.g. by the payment of wages or salaries. One very interesting provision in company by-laws, in terms of tax planning, is the following:

A company's "A" share class is subdivided into ten share classes "A1" to "A10". The subclasses differ from one another in terms of the dividend rights they carry. The dividend right of each of the subclasses is determined on the basis of the sum total of its own earnings for the current year and of its accumulated earnings from the preceding years, and thus of the total earnings that the operations under that particular share class have accrued to the company.

The company accountancy must be so arranged that the earnings of each of the "A" subclasses can be reliably ascertained.

It appears that the legitimacy, for tax purposes, of a by-law provision of this sort has not been tested in the Supreme Administrative Court. In contrast, the possibility to carry out tax inspections has been discussed on occasion. Ultimately, the issue turns on whether the payment that takes the form of a dividend is indeed treated as a dividend, or whether it may be taxed e.g. as wages and salaries, a gift, or concealed dividend. Some boundaries to the tax legitimacy of such arrangements have been set by the enactment of the anti-evasion provision in section 28 of the Tax Procedure Act.

The author concludes that, in so far as the basis for the dividend has been determined in the by-laws in sufficient detail, and the shareholders have no discretion as to the proportions in which the dividend is paid out to the share classes, the anti-evasion provision is not applicable. The crucial point is that the dividend is based on a sufficiently detailed provision in the by-laws, and not on any agreement among the shareholders. This, however, is an unclear situation in terms of the law.

Jaakko Ossa
Professor, University of Turku

Seppo Penttilä

Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia

Veron kiertäminen

Veron kiertämisellä tarkoitetaan tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia, keinotekoiselta vaikuttavia verovelvollisen disponointeja, joilla tavoitellaan lainsäätäjän tarkoitukselle vieraita veroetuja ja joiden synnyttämille ratkaisutilanteille on ominaista verolain säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja sen ration välinen jännitystila.[1] Varsin usein termi veron kiertäminen ymmärretään suppeammaksi ja sellaisella tavalla, joka kuvastaa lainsoveltajan – joko veroviranomaisen tai tuomioistuimen – suhtautumista esillä olevaan kysymykseen. Tällöin veron kiertämisestä on kysymys, kun verovelvolliselta evätään jokin hänen vaatimansa veroetu yleisen tai erityisen veron kiertämistä koskevan säännöksen nojalla. Tuloverotuksessa veron kiertämisen käsite ankkuroituu tällöin kiinteästi verotusmenettelylain (VML) 28 §:n soveltamistilanteisiin.[2]

Hyvään verojärjestelmään ei kuulu se, että veron kiertäminen on helppoa. Verojärjestelmät sisältävät useita erilaisia keinoja, joilla veron kiertämistä pyritään estämään. Jos verolaki nähdään jakaantumisnormina, joka määrää sen, miten verorasitus jaetaan verovelvollisten kesken, mahdollisuus kiertää veroa vääristää verorasituksen jakaantumista verovelvollisten kesken. Kun verorasituksen jakoperusteena tulisi olla veronmaksukykyisyyden periaate, veron kiertäminen merkitsee poikkeamaa tähän. Verojärjestelmään kuuluvat veron kiertämistä estävät säännökset ovat tärkeitä myös verotuksen yhdenmukaisuuden näkökulmasta. Jos säännökset ovat tehokkaita, verorasitus ei jakaudu kansalaisten kesken sen mukaan, millaisia mahdollisuuksia kullakin on käytettävissään veron kiertämiseksi.

Keinot, joilla eri maiden verojärjestelmissä pyritään estämään veron kiertämistä, vaihtelevat, mutta lopputulokset saattavat kuitenkin olla konkreettisissa soveltamistilanteissa hyvin samanlaisia.[3] Eri maiden verojärjestelmät veron kiertämisen estämisen kannalta voidaan jaotella esimerkiksi seuraavalla tavalla: 1) maat, joiden lainsäädännössä ei ole veron kiertämistä koskevaa yleislauseketta eikä myöskään oikeuskäytännössä muotoutunutta yleissäännöstä, 2) maat, joiden lainsäädännössä on veron kiertämistä koskeva yleislauseke, ja 3) maat, joissa on oikeuskäytännössä muotoutunut veron kiertämistä koskeva yleissäännös. Kaikissa kolmessa eri ryh-

[1] Tikka, Kari S.: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi s. 61. Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja nro 32, 1981, s. 58–78.

[2] Ks. Tikka, Kari S.: Tax Avoidance Concepts and European Tax Education, European Taxation 1999 s. 99.

[3] Ks. Mössner, J. M.: Tax Avoidance Concepts and European Tax Education, European Taxation 1999 s. 92.

mässä saatetaan lisäksi käyttää rajattuja tilanteita koskevia erityisiä veronkiertosäännöksiä.[4] Parin viimeksi kuluneen vuosikymmenen aikana on kansainvälisellä tasolla selkeästi vahvistunut linja, että verolainsäädäntöön sisällytetään veron kiertämistä sääntelevä yleislauseke.[5]

Suomessa veron kiertämistä estävä yleislauseke sisältyi jo vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolakia edeltäneeseen lainsäädäntöön. Tämän vuoksi voidaan sanoa, että Suomi on veron kiertämisen ehkäisylinjassaan kuulunut avantgarde-rintamaan.[6] Nykyisin tällainen yleislauseke sisältyy VML 28 §:n lisäksi myös perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 33 §:ään, varainsiirtoverolain (VsVL) 37 §:ään, arvonlisäverolain (AVL) 181 §:ään ja valmisteverotuslain 31 §:ään. Yritysjärjestelyjä varten on elinkeinoverolain (EVL) 52h §:ssä erityinen veron kiertämistä estävä säännös.

Kansainvälinen veropako

Rahoitusmarkkinoiden vapautumisen, globalisaation ja informaatioteknologian kehityksen seurauksena veron välttäminen rajat ylittäviä transaktioita käyttäen on tullut aikaisempaa olennaisesti helpommaksi. Verosuunnittelu, veronkierto ja myös verovilppi on muuttunut entistä kansainvälisemmäksi.

Kansainvälisellä veropaolla tarkoitetaan tilanteita, joissa verovelvolliset pyrkivät siirtämään vero-objektin ankaramman verotusvallan piiristä lievemmän verotusvallan piiriin. Toimenpide voi koskea jo muodostuneita tuloja, mutta usein pyrkimyksenä on se, että tulevaisuudessa saatavat tulot tulevat verotetuiksi lievemmän verorasituksen omaavassa maassa. Toimenpiteen luonteesta riippuu, onko kansainvälinen veropako luonnehdittavissa verosuunnitteluksi, veron kiertämiseksi vai verovilpiksi.

VML 28 §:n yleissäännös soveltuu myös kansainvälisiin tilanteisiin. Säännöksen tyypilliset soveltamistilanteet ovat kuitenkin olleet kotimaisia tilanteita, eikä säännöksen soveltamisesta rajat ylittävissä tilanteissa ole syntynyt kotimaisia tilanteita vastaavaa runsasta oikeuskäytäntöä. Esimerkkinä kansainvälisen vero-oikeuden alaan kuuluvasta tilanteesta, jossa on sovellettu VML 28 §:ää tai paremminkin sitä edeltänyttä verotuslain (VerL) 56 §:ää, voidaan mainita seuraava ratkaisu:

> *KHO 27.12.1999 t. 4219*: A Oy oli tehnyt hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa lisenssisopimuksen, jolla emoyhtiö oli luovuttanut tytäryhtiölleen käyttöoikeuden tavaramerkkiin. Sopimuksen mukaan hollantilainen tytäryhtiö maksoi vuosittain oikeudesta emoyhtiölleen A Oy:lle rojaltia, joka oli kaksi prosenttia konsernin nettomyynnistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilisenssisopimukset, joiden perusteella

---

[4] Tällaisen jaottelun esittää Zimmer, Frederik: Form and Substance in tax law, General report. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIIa, 2002, s. 37–38.

[5] Vielä 1970-luvun alussa säädännäiset yleislausekkeet muodostivat veron kiertämisen ehkäisyssä poikkeuksellisen, joskaan ei aivan harvinaisen keinon. Ks. Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista, Helsinki 1972, s. 174–175.

[6] Näin Tikka, Kari S.: Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana, Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot, Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 38, 1983, s. 36.

konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista viiden prosentin rojaltia nettomyynnistään. A Oy oli vuosittain saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi osinkoja. Yhteenlasketut rojaltit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret.

Verotarkastuksessa katsottiin, että emoyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojaltisopimus ei ollut markkinaehtoinen vaan alihinnoiteltu. Konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet viiden prosentin mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet kuluina verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Sen vuoksi verotarkastuksessa katsottiin alihinnoitteluun ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

A Oy:n tuloon määrättiin lääninoikeudessa verotuslain 56 ja 73 § huomioon ottaen lisättäväksi 5 000 000 markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osingoista. Hollantilaisen tytäryhtiön tulot olivat olleet lähes kokonaisuudessaan lisenssisopimuksien mukaisia rojaltituloja. Katsottiin, että A Oy oli sopinut hollantilaisen tytäryhtiön kanssa taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätöstä ei muutettu korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka perusteli päätöstä lisäksi sillä, että yhtiö ei ollut riittävästi esittänyt selvitystä hollantilaisen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä. Verovuosi 1995.

Ratkaisussa on huomionarvoista mm. se, että A Oy:n tuloon lisättiin osa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista sinänsä verovapaista osingoista. Tällöin tulonlisäyksen määrä ja kohdentuminen voi olla poikkeava siitä, mitä se olisi ollut, jos asiaa olisi tarkasteltu pelkästään siirtohinnoittelukysymyksenä.

VML 28 §:n otsikkona on veron kiertäminen, mutta verovelvollisen subjektiivinen veron kiertämisen tarkoitus ei kuitenkaan ole välttämättä soveltamisedellytyksenä ainakaan säännöksen ensimmäisen virkkeen alaan kuuluvissa tilanteissa.[7] VML 28 §:n toisessa virkkeessä veronkiertämisen tarkoitus on selvästi esillä. Huomattava on, että VML 28.2 § antaa verovelvolliselle hänen esittämänsä selvityksen perusteella aina mahdollisuuden vapautua VML 28.1 §:n soveltamisesta.

Kansainvälisissä tilanteissa Suomen veropohjaa keskeisesti turvaavat säännökset rakentuvat VML 28 §:stä poikkeavalle lähtökohdalle. Niissä verovelvollisen motiiveille ei anneta merkitystä. Ne eivät mahdollista liioin sitä, että verovelvolliseen ei sovelleta näitä rasittavia säännöksiä, vaikka hän näyttää, että toimenpide vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta tai että siihen ei ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

Luonnollisen henkilön mahdollisuuksia siirtää verotuksellinen asuinpaikkansa lievemmän verorasituksen maahan rajoittaa tuloverolain (TVL) 11 §:ssä oleva kolmen vuoden sääntö. Sen mukaan Suomen kansalainen säilyy täällä yleisesti verovelvollisena, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän lähti maasta, jollei hän osoita, että hänellä ei ole ollut olennaisia siteitä Suomeen. Keinotekoinen, mahdollisesti verotuksellisista syistä tapah-

[7] Ks. Ikkala, Jarmo: Form and Substance in tax law. IFA Branch Reports, Finland. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIIa, 2002, s. 250. Laajemmin verosta vapautumisen tarkoituksesta ks. Tikka, Veron minimoinnista, s. 311–315.

tuva maastamuutto ei näin ollen merkitse yleisen verovelvollisuuden päättymistä. Yritysverotuksen veropohjaa turvaavana säännöksenä on Suomessa perinteisesti ollut kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskenut säännös, joka sisältyi aikanaan VerL 73 §:ään ja sittemmin VML 31 §:ään. Vuonna 2006 VML 31 § muutettiin mm. EY-oikeudellisista syistä johtuen yleiseksi siirtohinnoittelua koskevaksi säännökseksi, jota sovelletaan myös kotimaisissa tilanteissa.

Yritysverotuksen veropohjan kannalta tärkeä säädös on vuonna 1995 voimaan tullut laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (VYL). Sen säätämistä perusteltiin mm. sillä, että valuuttakontrollin poistaminen ja ripeästi edennyt kansainvälistymiskehitys ovat olleet omiaan lisäämään ja helpottamaan matalan verorasituksen valtioihin perustettujen yhteisöjen käyttämistä kansainvälisen veronkierron välineinä.[8] Oikeuskäytännöstä ei tuolloin ollut saatavissa selkeää ohjetta sisältävää ratkaisua siihen, voitaisiinko tällaisten yhtiöiden tulo verottaa yleisen veronkiertosäännöksen nojalla täällä yleisesti verovelvollisen osakkaan tulona. VYL muotoiltiin sellaiseksi, että laissa määritellyn tunnusmerkistön täyttyessä osakasta verotetaan ulkomaisen yhteisön tulosta, eikä yhteisön perustamista tai hyödyntämistä koskevilla motiiveilla ole lain soveltamisen kannalta merkitystä. Vaikka väliyhteisölain tarkoituksena oli estää väliyhteisöjen käyttö veronkierron välineinä, lain objektiivisiin kriteereihin pohjautuva säännöstö meni kuitenkin tätä pidemmälle ja lain soveltaminen voi johtaa liiketaloudellisin perustein perustetun yhteisön tulon verottamiseen väliyhteisötulona. Laissa omaksuttu lähtökohta merkitsi myös poikkeamista niistä periaatteista, joille sisäisen lainsäädännön veron kiertämistä koskeva yleislauseke rakentuu.

Veron kiertämistä estävät säännökset – EY-oikeus

EY:n perustamissopimuksen 14 artiklan mukaan sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus on taattu perustamissopimuksen määräysten mukaisesti. Vapaa liikkuvuus koskee myös yritysten sijoittautumisoikeutta. Se, että EU:ssa ei ole sisäisiä rajoja, on tuloverotuksessa häkellyttävä lähtökohta, sillä ainakin tuloverotuksessa monet kansalliset säännökset lähtevät ajatuksesta, että valtion veropohja rajat ylittävissä tilanteissa on turvattava.

Kansallista veropohjaa turvaavat säännökset ovat EY-oikeuden näkökulmasta ongelmallisia, sillä EY-oikeudellinen näkökulma kansainväliseen veropakoon ainakin EU:n sisälle rajoittuviin verovelvollisen toimenpiteisiin on kansallisesta näkökulmasta olennaisesti poikkeava. Sisämarkkinoiden ja EY-oikeuden näkökulmasta ei ole kysymys veron kiertämisestä tai kansainvälisestä veropaosta, jos verovelvollinen siirtyy tai siirtää vero-objektin toiseen jäsenvaltioon ja samalla sen verotusvallan piiriin.

Etenkin tuloverotuksessa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten ja EY:n perustamissopimuksen turvaamien perusvapauksien keskinäinen suhde on keskeinen kysymys.

---

[8] Ks. HE 155/94, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta, kohta ”Yleisperustelut”.

Tilanne aktualisoituu yleensä rajat ylittävien toimenpiteiden verotuksellisessa arvioinnissa. Kansallisten veron kiertämistä koskevien säännösten soveltamista voidaan kuitenkin joutua arvioimaan myös direktiivien soveltamistilanteissa. Tällöin kysymyksessä voi olla puhtaasti maan sisäinen asia. Kysymys on tällöin siitä, antaako direktiivi mahdollisuuden kansallisen veron kiertämistä estävän säännöksen soveltamiseen. Tässä muodossa ongelma voi tulla esille luonnollisesti arvonlisäverotuksessa mutta myös tuloverotuksessa niillä alueilla, joissa ollaan direktiiveillä harmonisoidun lainsäädännön piirissä.

Sisämarkkinat muodostavat alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja. Tällöin lähtökohtaolettamana saatetaan helposti pitää sitä, että EY-oikeus rajoittaa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamista ainakin rajat ylittävissä tilanteissa. Se voi kuitenkin rajoittaa sitä myös maan sisäisissä tilanteissa, jos veronkiertämistilanteessa sovellettavana on direktiivipohjainen lainsäädäntö. Periaatteessa voitaisiin kuitenkin ajatella myös siten, että EY-oikeus voisi laajentaa yleisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamisalaa. Näiden säännösten perinteisenä tarkoituksenahan on ollut valtion oman veropohjan turvaaminen ja yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen kansallisella tasolla. Kansallisia veron kiertämistä estäviä säännöksiä ei yleensä sovellettane, jos verovelvollinen kiertää toisen valtion verotusta. Sisämarkkinoilla, joilla ei ole valtioiden välisiä rajoja, voisi ainakin periaatteessa ajatella valtioiden harkitsevan tältä osin uudenlaista suhtautumista, koska tällainen voisi helpottaa yhteisön päämäärän toteuttamista. Toistaiseksi tällaisesta ei kuitenkaan ole merkkejä nähtävissä eikä EY:n perustamissopimuksen 10 artiklan lojaliteettivelvoitteesta ole yritetty tällaista linjaa johtaa.

EY-lainsäädäntö ei sisällä säännöstä, jossa suoranaisesti määriteltäisiin veron kiertäminen. Veron kiertäminen esiintyy kuitenkin ainakin terminä useissa verotusta koskevissa EY-säädöksissä. Selvää on, että veron kiertämistä ei EU-tasollakaan pidetä hyväksyttävänä ilmiönä. EU-tasolla veron kiertäminen on kuitenkin vaikea asia mm. sen vuoksi, että suhtautuminen veron kiertämiseen vaihtelee eri jäsenvaltioissa. Toimenpide, joka jossain jäsenvaltiossa luonnehditaan veronkiertämisen alaan kuuluvaksi, ei välttämättä ole sitä toisessa jäsenvaltiossa. Tällöin veron kiertämisen sisältöä täsmentävien EY-säännösten aikaansaaminen yksimielisyyttä edellyttävässä EU:n verolainsäädäntömenettelyssä on vaikeata.[9]

EY:n perustamissopimuksen 58(1) artikla rajaa 56 artiklassa turvattua pääomien vapaata liikkuvuutta siten, että pääomien vapaa liikkuvuus ei rajoita jäsenvaltion oikeutta toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta koskevien lakien ja asetusten rikkominen. Veron kiertämisen estämisen näkökulmasta tätä merkittävämpiä säännöksiä löytyy kuitenkin tuloverotusta koskevista direktiiveistä. EY-oikeudellisen veron kiertämisen käsitteen näkökulmasta tärkein säännös on yritysjärjestelydirektiivin 11(1) artikla. Sen mukaan jäsenvaltio voi olla antamatta yritysjärjestelyihin direktiivin mukaan liittyvät etuudet

[9] Verotuksen harmonisointiin yleensä saatetaan suhtautua kielteisesti, sillä joissain maissa sen katsotaan johtavan verotuksen kiristymiseen. Tämä puolestaan lisää veron kiertämistä. Intensiivisyys, joilla eri jäsenvaltiot pyrkivät estämään veronkiertoa vaihtelee. Tällöin verotuksen harmonisointi voi periaatteessa johtaa verotuksen epäyhdenmukaistumiseen EU:ssa. Tällä tavalla asiaa lähestyy Brackwell-Milnes, Barry: Is Tax Avoidance Harmful, Intertax 2003 s. 96.

tilanteessa, jossa yritysjärjestelyn pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron välttäminen tai veron kiertäminen. Se seikka, että kyseessä olevaa yritysjärjestelyä ei ole suoritettu pätevästä taloudellisesta syystä, saattaa direktiivin mukaan johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veronvälttäminen tai veronkiertäminen. Muissa direktiiveissä on nähtävissä lähinnä vain valtuutussäännös soveltaa veronkiertämistilanteissa kansallisia ko. tilanteita koskevia säännöksiä. Emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan mukaan direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi. Korko-rojaltidirektiivin 5(2) artiklan mukaan direktiivin suomat etuudet voidaan evätä sellaisten liiketoimien osalta, joiden pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen, veron välttäminen tai väärinkäytökset. Säästödirektiivi ei sisällä vastaavaa veron kiertämiseen suoranaisesti viittaavaa säännöstä, mutta siinä viitataan kuitenkin perustamissopimuksen 58 artiklassa jäsenvaltioille annettuihin oikeuksiin.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi ei sisällä veron kiertämistä koskevaa säännöstä, mutta direktiivin 27(1) artiklan mukaan neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Siihen, edellyttääkö veron kiertämiseen puuttuminen 27 artiklan mukaista menettelyä, palataan jäljempänä. EY:n tuomioistuin on katsonut, että ”veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon rohkaistaan”.[10] Vuoden 2007 alussa kuudes arvonlisäverodirektiivi on kumottu direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY). Sen 395(1) artiklassa on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27(1) artiklaa vastaava säännös.

Veron kiertämisen estäminen syrjivän tai rajoittavan verosäännöksen oikeuttamisperusteena

Verotuksen ja varsinkin tuloverotuksen alalla EY-oikeus on huomattavan oikeustapausvetoista oikeutta. Tähän on kaksi syytä. Ensinnäkin, tällä alalla säädännäistä EY-oikeutta on verraten vähän. Toiseksi, etenkin viime vuosina on EY:n tuomioistuimen ratkaistavaksi tullut suuri määrä jäsenvaltioiden tuloverotusta koskevia asioita, joissa esillä on ollut EY:n perustamissopimuksen turvaamien perusvapauksien tulkinta. Arvonlisäverotuksessa, jossa EY:n tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä toki on huomattavasti enemmän kuin tuloverotuksessa, tilanteet ovat sikäli poikkeavia, että niissä yleensä on kysymys arvonlisäverotusta sääntelevien direktiivien tulkinnasta. Tällöin ratkaisua ei tehdä verotuksen näkökulmasta aivan yhtä epämääräisen oikeuslähteen pohjalta kuin perustamissopimuksen soveltamistilanteissa. Veronkiertämisilmiöt ovat olleet esillä niin tuloverotusta kuin arvonlisäverotusta koskevissa EY:n tuomioistuimen ratkaisuissa.

---

[10] Ks. asia C-255/02, *Halifax,* kohta 71.

EY:n perustamissopimus turvaa työvoiman vapaan liikkuvuuden, yritysten vapaan sijoittautumisen, palvelujen vapaan tarjonnan ja pääomien vapaan liikkuvuuden. Näiden neljän taloudelliseen toimintaan liittyvän perusvapauden lisäksi perustamissopimus nykyisin turvaa unionin kansalaisille oikeuden vapaaseen liikkumiseen. Tuloverotusta koskevat EY-oikeudelliset asiat koskevat yleensä näiden perusvapauksien tulkintaa. Tuloverotusta sääntelevien direktiivien soveltamistilanteet ovat EY:n tuomioistuimen ratkaisutoiminnassa jääneet selvästi vähäisemmiksi.

Perustamissopimuksen alaan kuuluvassa asiassa on otettava kantaa siihen, onko kansallinen verolainsäännös syrjivä tai rajoittava. Jos se on tällainen, se voi tästä huolimatta olla EY-oikeudellisesti hyväksyttävä, jos syrjivälle tai rajoittavalle säännökselle löytyy hyväksyttävä oikeuttamisperuste. Mikäli tällainen löytyy, tulee poikkeaman perusvapaudesta kuitenkin olla tehokas säännöksellä tavoiteltavan tavoitteen saavuttamiseksi ja poikkeaman perusvapaudesta tulee olla mahdollisimman vähäinen eli sen tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Veron kiertäminen on ollut varsin usein esillä tuloverotusta koskevissa EY:n tuomioistuimen ratkaisuissa. Tilanne on yleensä ollut sellainen, että jäsenvaltio puolustaessaan syrjivää tai rajoittavaa verolainsäännöstään on vedonnut siihen, että sen omaksuma sääntely on ollut tarpeen veronkiertämismahdollisuuksien estämiseksi. Jo asiassa C-270/83, *Avoir fiscal*, kohta 25, EY:n tuomioistuin totesi, että Ranska ei voinut syrjivien yhtiöveron hyvitysjärjestelmää koskevien säännösten tueksi vedota veropaon vaaraan, koska EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta sääntelevässä artiklassa ei sallita sitä, että sijoittautumisvapauden perusperiaatteesta voidaan poiketa tällaisella perusteella. Asiassa C-264/96, *ICI*, oli kysymyksessä Ison-Britannian konserniyhtiöiden välistä tappiontasausta koskeva säännöstö. Konserniin kuuluva yhtiö sai vähentää konserniin kuuluvan holdingyhtiön tappion, jos holdingyhtiö omisti vain Isossa-Britanniassa asuvien tytäryhtiöiden osakkeita tai omisti ainakin pääosin vain tällaisten tytäryhtiöiden osakkeita. EY:n tuomioistuin katsoi säännösten rajoittavan sijoittautumisvapautta. Rajoitusta ei voitu perustella veronkiertämismahdollisuuksien estämisellä. EY:n tuomioistuin perusteli ratkaisuaan seuraavasti: "*Kysymyksessä olevan lainsäädännön erityisenä tavoitteena ei ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntöä, vaan säännellä yleisemmin kaikkia tilanteita, joissa suurin osa tytäryhtiöistä on syystä tai toisesta perustettu Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle. Yhtiön perustaminen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle ei kuitenkaan sellaisenaan tarkoita veronkiertoa, koska kyseinen yhtiö kuuluu joka tapauksessa sijoittautumisvaltion lainsäädännön alaisuuteen.*"[11]

Vaikka veron kiertäminen oikeuttamisperusteena ratkaisussa tulikin torjutuksi, siitä näkyy kuitenkin se, että periaatteessa veronkierto voi joskus olla sellainen syy, jonka vuoksi rajoittava säännös on EY-oikeudellisesti hyväksyttävä.[12] Vielä selkeämmin tämä tulee esille asiassa

[11] Asia C-264/96, *ICI*, k. 26. Samalla tavalla veronkierto oikeuttamisperusteena hylätään asiassa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, k. 37. Siinä huomautetaan myös siitä, että kyseisessä esillä olevassa tapauksessa ei ole esiintynyt mitään väärinkäytöksiä.

[12] Mainittakoon, että saman asian kohdassa 28 todetaan verotulojen vähentyminen oikeuttamisperusteena torjutaan

C-315/02, *Lenz*, kohta 27, jonka mukaan rajat ylittävien pääomanliikkeiden erilainen kohtelu maan sisäisiin verrattuna voi olla hyväksyttävää, jos erilainen kohtelu johtuu ”*yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarve, taistelu veronkiertoa vastaan tai verovalvonnan tehokkuus*”.

EY:n tuomioistuimen linja syrjivien tai rajoittavien kansallisten säännösten tueksi esitettyjen oikeuttamisperusteiden osalta säilyi erittäin tiukkana vuoteen 2005 saakka. Vaikka veron kiertämisen estäminen sinänsä olikin hyväksyttävä oikeuttamisperuste, tuomioistuin noudatti jo asiasta C-270/83, *Avoir fiscal*, lähtenyttä ja asiassa C-264/96, *ICI*, täsmentynyttä linjaansa varsin johdonmukaisesti: kansalliset syrjivät säännökset eivät tulleet EY-oikeudellisesti hyväksyttäviksi sillä, että niiden tueksi esitettiin veron kiertämisen estämiseen perustuvia argumentteja.

Ison-Britannian konserniverojärjestelmää koskevassa asiassa C-446/03, *Marks & Spencer*, ratkaisulinja kuitenkin muuttui. Tässä ratkaisussa rajoittavan verosäännöstön tueksi löytyi kolmesta tekijästä muodostunut oikeuttamisperuste: verotusvallan tasapainoinen jakautuminen, tappioiden kahteen kertaan vähentämisen estäminen ja veronkierron vaara muodostivat yhdessä oikeuttamisperusteen, johon vedoten Iso-Britannia sai evätä konserniyhtiöiden välisen tappioiden siirron rajat ylittävässä tilanteessa, vaikka vastaavassa kotimaisessa tilanteessa tappio olisi saatu vähentää. Ison-Britannian järjestelmä ei kuitenkaan ns. lopullisten tappioiden osalta täyttänyt suhteellisuusperiaatteen vaatimusta. Todettuaan, että emoyhtiön tulee suhteellisuusperiaate huomioon ottaen saada vähentää tytäryhtiön lopulliset tappiot, EY:n tuomioistuin viittasi tämän jälkeen jäsenvaltioiden veronkiertämistä koskeviin lainsäännöksiin seuraavasti: ”*Tässä yhteydessä on vielä tarkennettava, että jäsenvaltioilla on edelleen mahdollisuus antaa tai pitää voimassa säännöksiä, joiden erityisenä tavoitteena on sulkea veroedun ulkopuolelle sellaiset puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään kansallinen verolainsäädäntö tai välttämään sen vaikutukset.*”

Tuomiosta ei tarkemmin selviä se, minkä vuoksi tuomioistuin lisäsi suhteellisuusperiaatteen tarkastelun yhteyteen tällaisen viittauksen jäsenvaltioiden veron kiertämistä estäviin lainsäännöksiin. Luontevana selityksenä viittaukselle voidaan kuitenkin pitää sitä, että lopullisiakaan tappioita ei voida EY-oikeudellisiin argumentteihin vedoten vähentää, jos rajat ylittävien tappioiden vähentämisvaatimus on syntynyt puhtaasti keinotekoisin järjestelyin, joilla kierretään kansallisen säännösten rajat ylittävien tappioiden vähentämiskieltoa. Kansallisen verolainsäädännön kiertämiseksi toteutetut puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eivät siis saa EY-oikeudellista suojaa suhteellisuusperiaatteesta.

Kuten edellä olevasta ilmenee, asiassa C-446/03, *Marks & Spencer*, veron kiertäminen tulee esiin kahdella eri tasolla ja sen sisältökin on osin toisistaan poikkeava. Veronkierron vaara on yksi kolmesta oikeuttamisperusteen muodostaneesta tekijästä. Tältä osin kysymyksessä on abstraktinen veronkierron vaara, joka voisi konkretisoitua, jos sijoittautumisoikeutta rajoitta-

---

seuraavasti: ”*Tällaista verotulojen vähenemistä ole mainittu perustamissopimuksen 52 artiklassa lueteltujen syiden joukossa, eikä sen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota perustamissopimuksen 56 artiklan vastaisen eriarvoisen kohtelun perustelemiseksi.*”

valle sääntelylle ei löytyisi oikeuttamisperustetta. Jos toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön tappio saataisiin vähentää toisessa jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön verotuksessa, veronkierron vaara muodostuu tuomion mukaan siitä, ”*että konsernissa siirrellään tappioita sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, joissa sovelletaan korkeimpia verokantoja ja joissa tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurin*”.[13]

Tällaisen abstraktisen veronkierron vaaran huomioon ottamista EY:n tuomioistuimen aikaisemmassa käytännössä ei esiintynyt. Tästä huolimatta EY:n tuomioistuin näyttää pitävän eri jäsenvaltioiden verokantojen hyödyntämistä hyväksyttävänä ja siten verosuunnitteluun eikä veronkiertoon kuuluvana toimintana. Niinpä asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes plc, kohta 36–37, todetaan seuraavasti: ”*Se, että yhteisön kansalainen, luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, on aikonut käyttää hyväkseen toisessa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan voimassa olevaa edullista verotusta, ei kuitenkaan sellaisenaan oikeuta epäämään häneltä mahdollisuutta vedota perustamissopimuksen määräyksiin. Yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin katsonut sijoittautumisvapauden osalta, että se seikka, että yhtiö on perustettu tiettyyn jäsenvaltioon, jotta hyödyttäisiin edullisemmasta lainsäädännöstä, ei sellaisenaan riitä sen päätelmän tekemiseen, että tätä vapautta on käytetty väärin.*”

Suhteellisuusperiaatteen yhteydessä asiassa C-446/03, *Marks & Spencer*, esille tuotu veronkiertäminen tarkoittaa verovelvollisen toteuttamia konkreettisia veronkiertämistoimenpiteitä, jotka ovat sisällöltään puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä. Tältä osin kysymyksessä on jo asiassa C-264/96, *ICI,* määritelty veron kiertäminen ja siinä ei poissuljeta perusvapauksien suojan piiristä verosuunnitteluksi katsottavia verovelvollisen toimenpiteitä.

Asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EY:n tuomioistuimen veron kiertämiseen liittyvä argumentaatio on kehittynyt edelleen ja veron kiertäminen tulee esille kolmella eri tasolla: yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskevana kysymyksenä, oikeuttamisperusteena ja suhteellisuusperiaatteen yhteydessä. Ratkaisu on tärkeä sen vuoksi, että siitä ilmenee se, millaisia EY:n tuomioistuimen mukaan ovat ”puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään veroa”.

Isobritannialaisella yhtiöllä Cadbury Schweppes Plc:llä oli Irlannissa kaksi tytäryhtiötä, joiden tehtävänä oli rahoituksen hankkiminen konsernin muille yhtiöille. Tytäryhtiöihin sovellettiin Irlannissa 10 %:n verokantaa, jonka seurauksena yhtiöitä pidettiin Isossa-Britanniassa väliyhteisöinä ja niiden tulo verotettiin emoyhtiön tulona. Tapauksessa oli selvää, että tytäryhtiöiden perustamisen tarkoituksena oli saada Irlannin verolainsäädännön tarjoamat veroedut eikä verovelvollinen tätä myöskään kiistänyt.[14]

EY:n tuomioistuin totesi, että väliyhteisön perustaminen Irlantiin ei ollut yhteisön oikeuden väärinkäyttöä, vaikka perustamisen taustalla olisivat verotukselliset syyt. Tämän vuoksi asia tuli tutkia sijoittautumisoikeutta koskevana kysymyksenä. Yllättävää ei ole se, että Ison-Britan-

[13] C-446/03, *Marks & Spencer*, kohta 49. Tuomioistuimen kehittämässä kolmen tekijän yhteisessä oikeuttamisperusteessa on erikseen mainittuna tappioiden kahteen kertaan vähentämisen estäminen. Mahdollista olisi nähdä sekin veronkierron vaaran estämisenä, vaikka tuomioistuin ei sitä veronkierron vaaran alaan kuuluvana käsittelekään.

[14] Ks. tuomion kohta 18 ja 38.

nian väliyhtiölainsäädännön katsottiin muodostavan perustamissopimuksen 43 artiklassa kielletyn sijoittautumisoikeuden rajoituksen. Väliyhteisölainsäädännölle oli kuitenkin oikeuttamisperuste, joka liittyi puhtaasti keinotekoisten järjestelyjen estämiseen. Tällaisella lainsäädännöllä voidaan tuomioistuimen mukaan estää käytännöt, joilla ei ole muuta tavoitetta kuin sen veron kiertäminen, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista.[15] Tässä tapauksessa puhtaasti keinotekoisista järjestelyistä muodostuvan veron kiertämisen estäminen, vaikka kysymyksessä olisikin abstraktinen veronkiertämismahdollisuus, on noussut jo yksinäänkin perusvapautta rajoittavan kansallisen säännöksen oikeuttamisperusteeksi.

Vaikka väliyhtiölainsäädännölle on siis oikeuttamisperuste, sen tulee kuitenkin täyttää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset. Väliyhtiölainsäädäntöä, jotta se täyttää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset, tulee soveltaa vain puhtaasti keinotekoisiin järjestelyihin, joilla pyritään kiertämään veroa. Tällaisen järjestelyn toteaminen edellyttää EY:n tuomioistuimen mukaan ensinnäkin subjektiivista tekijää eli tahtoa saada verotuksellinen etu. Toiseksi se edellyttää objektiivista tekijää. Tällä tarkoitetaan sitä, että sijoittautumisvapauden tavoitetta, todellista asettautumista vastaanottajavaltioon ei ole tapahtunut, vaikka näin muodollisesti ehkä olisikin. Puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä ei ole kysymys silloin, kun väliyhteisön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja. Arvioinnissa, onko todellinen sijoittautuminen vastaanottajavaltioon tapahtunut, nojaudutaan EY:n tuomioistuimen mukaan objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti ulkomaisen väliyhteisön fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta. Jos ulkomainen väliyhteisö on asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon fiktiivisesti harjoittamatta tosiasiallisesti lainkaan taloudellista toimintaa sen alueella, tämän ulkomaisen väliyhteisön perustaminen on katsottava puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi. Asia voi EY:n tuomioistuimen mukaan olla näin erityisesti ”postilaatikkona” tai ”bulvaanina” toimivan tytäryhtiön osalta.[16] Kun todellista sijoittautumista arvioidaan objektiivisten, ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella, verovelvollisen subjektiiviselle veronkiertämisen tarkoitukselle ei voine jäädä käytännössä kovin paljon tilaa. Sillä, että rajat ylittävässä tilanteessa sijoittautumisen tai muun perusvapauden käyttämisen motiivina on jäsenvaltion veron kiertäminen, ei näin ollen liiemmin ole merkitystä edellyttäen, että kysymyksessä on todellinen perusvapauden käyttäminen.

Yhteisön oikeuden väärinkäyttö

Järjestely, johon verovelvollinen on ryhtynyt kansallisen verolain kiertämisen tarkoituksessa, voi joskus olla sellainen, että se luonnehditaan EY-oikeudellisesti yhteisön oikeuden väärin-

[15] C-196/04, *Cadbury Schweppes,* kohta 59.
[16] C-196/04, *Cadbury Schweppes,* kohta 68.

käyttämiseksi. Tällöin verovelvollinen ei voi tehokkaasti vedota perustamissopimuksen tai direktiivin hänelle tuomiin oikeuksiin. Kun jäsenvaltio perustelee jotain verotustoimenpidettään yhteisön oikeuden väärinkäytön estämisellä, haetaan toimenpiteelle oikeutusta yhteisön oikeuden tasolta. Ainakin rajat ylittävissä tilanteissa kysymys on tällöin eri asiasta kuin silloin, kun rajoittavaa säännöstöä pyritään perustelemaan sillä, että säännöstö estää veronkiertomahdollisuuksia. Viimeksi mainitussa tilanteessa oikeuttamisperusteen taustalla ovat kansalliset tekijät. Kun kysymyksessä on maan sisäinen direktiivin soveltamistilanne, tällaista näkökulmaeroa ei välttämättä ole.

Yhteisön oikeuden väärinkäyttö on vuonna 2006 ollut esillä kahdessa EY:n tuomioistuimen verotusta koskevassa ratkaisuissa. Asia C-255/02, *Halifax plc,* koski kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamista ja jo edellä mainittu asia C-196/04, *Cadbury Schweppes plc,* perustamissopimuksen 43 artiklan sijoittautumisvapauden tulkintaa Ison-Britannian väliyhteisölainsäädännön soveltamistilanteessa. Yhteisön oikeuden väärinkäyttö on jo aikaisemmin ollut esillä muilla oikeudenaloilla. Mainittakoon, että yhtiöoikeuden osalta sitä on käsitelty asiassa C-212/97, *Centros*.

Yhteisön oikeuden väärinkäytön kielto merkitsee sitä, että oikeussubjektit eivät saa vedota yhteisön oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. EY:n tuomioistuimen mukaan yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.[17] Yhteisön oikeuden väärinkäytön kielto voidaan nähdä yleisenä EY-oikeuden tulkintaperiaatteena. Tällöin se ei edellytä sitä, että se olisi nimenomaisesti säännelty EY-oikeuden säännöksissä. Kun yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskeva kielto nähdään tulkintaperiaatteena, se ei merkitse poikkeamista kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, eikä kiellon soveltaminen jäsenvaltioissa edellytä sitä, että tämänkaltaiselle kansalliselle toimenpiteelle olisi saatu direktiivin 27 artiklassa tarkoitettu lupa.[18]

Asiassa C-255/02, *Halifax plc,* EY:n tuomioistuin nimenomaisesti totesi, että yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltoa sovelletaan myös arvonlisäverotuksen alalla.[19] Väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää tuomioistuimen ratkaisun mukaan kahta asiaa:[20]

1. Direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.

---

[17] Ks. asia C-255/02, *Halifax plc,* kohdat 68–69. Laajasti väärinkäytön käsitettä käsitellään kyseistä asiaa koskevassa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa.

[18] Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax plc*, k. 75–80.

[19] Tässä yhteydessä ei ole mahdollista käsitellä sitä, millainen arvonlisäverotuksellinen kysymys asiassa oli esillä. Ks. siitä esim. Rouselle, Olivier – Liebman, Howard M.: The Doctrine of the Abuse of Community Law; The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law? European Taxation 2006 s. 559–564.

[20] C-255/02, *Halifax plc,* kohta 86.

2. Kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

Lopputuloksena asiassa oli, että kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että sen mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä. Sen ratkaiseminen, onko verovelvollisen toimissa kysymys yhteisön oikeuden väärinkäytöstä, jää kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi. EY:n tuomioistuimen ratkaisussa määriteltyä yhteisön oikeuden väärinkäyttöä ei voitane pitää kovin etäällä olevana kansallisten yleisten veronkiertämistä estävien säännösten (esim. AVL 181 §) sisällöstä.

Asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, oli kysymyksessä jäsenvaltioiden rajat ylittävä toiminta ja perustamissopimuksen soveltaminen. Se tuo tiettyjä eroja arvonlisäverodirektiivin tulkintaa koskeneeseen asiaan C-255/02, *Halifax,* verrattuna. EY:n tuomioistuin käsittelee ensiksi sitä, onko väliyhteisön perustamisessa kysymys sijoittautumisvapauden väärinkäytöstä. Jos vastaus tähän olisi ollut myönteinen, ei yhtiö voisi vedota perustamissopimuksen määräyksiin.

Sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä käsitellessään tuomioistuin viittaa aikaisempiin ratkaisuihinsa. Niistä ilmenee, että verovelvollisen tavoite hyödyntää toisen jäsenvaltion edullisempaa verojärjestelmää ei sellaisenaan merkitse sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä. Kun sijoittautumisvapaudella tavoiteltu päämäärä saavutetaan, ei syillä, joiden vuoksi vapautta on päätetty käyttää, voida kyseenalaistaa perustamissopimukseen perustuvaa sijoittautumisvapauden suojaa.[21] Toisenlainen ratkaisu rajat ylittävässä tilanteessa olisi merkinnyt sitä, että yhteisön oikeuden väärinkäyttöä olisi arvioitu yhden jäsenvaltion lainsäädännön näkökulmasta. Tämä olisi ollut sisämarkkinoiden ”idean” vastaista, sillä toiseen jäsenvaltioon vaikkapa verotuksellisista syistä perustettu yhtiö kuuluu kuitenkin sijoittautumisvaltion lainsäädännön alaisuuteen.

Toisin kuin asiassa C-255/02, *Halifax*, asiassa *Cadbury Schweppes* yhteisön oikeuden väärinkäyttöä ei muodostu, vaikka ”kaikista objektiivisista seikoista ilmenisikin, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen”. Syynä tähän on se, että sijoittautumisvapauden käyttö merkitsee samalla toisen jäsenvaltion verotusvaltaan tulemista. Kun lisäksi kysymyksessä on todellinen sijoittautuminen, ei edun saaminen ole sijoittautumisvapautta koskevien säännösten tavoitteiden vastaista. Huomattava on se, että jos liiketoimelle on olemassa taloudellinen perustelu, se ei ole Halifax-tuomion mukaan yhteisön oikeuden väärinkäyttöä. Cadbury Schweppes tuomion todellinen sijoittautuminen voidaan myös nähdä tällaisena yhteisön oikeuden väärinkäytön poissulkevana taloudellisena perusteluna.[22]

---

[21] Näin julkisasiamies, asia C-196/04, *Cadbury Schweppes,* kohta 43.

[22] Ks. Vanistendael, Frans: Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law. EC Tax Review 2006 s. 195.

Lopuksi

Edellä on todettu, että lähtökohtaolettamana saatetaan pitää sitä, että EY-oikeus rajoittaa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamisalaa. Selvää on, että näin käy VYL:n kaltaisille objektiivisiin tunnusmerkkeihin perustuville säännöstöille, joissa verovelvolliselle ei ole annettu mahdollisuutta vapautua säännöstön soveltamisesta. VML 28 §:n yleinen veronkiertämistä estävä säännös selviää EY-oikeudellisessa ympäristössä paljon paremmin, koska verovelvollinen voi oman näyttönsä perusteella vapautua säännöksen soveltamisesta. Tästä huolimatta EY-oikeus rajoittaa myös VML 28 §:n soveltamista rajat ylittävissä tilanteissa, sillä verovelvollisen saattaa olla suhteellisen helppoa järjestää toimintansa siten, että kysymyksessä ei ole puhtaasti keinotekoinen järjestely vaan todellinen perusvapauden käyttäminen. Veronkiertämisen tarkoituksella ei tällöin juurikaan ole merkitystä. EY:n tuomioistuimen ratkaisut saattavat rajoittaa myös direktiivipohjaisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamista. Yritysjärjestelydirektiivin veronkiertämistä estävään 11 artiklaan perustuva EVL 52h §:n soveltaminen tilanteessa, jossa yritysjärjestelyn seurauksena on tapahtunut todellinen sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon, voi olla ongelmallista.

Edellä jaksossa ”Kansainvälinen veropako” on mainittu ratkaisu KHO 27.12.1999 t. 4219 esimerkkinä kansainvälisen vero-oikeuden alaan kuuluvasta tilanteesta, jossa on sovellettu yleistä veron kiertämistä estävää säännöstä (VML 28 §/VerL 56 §). Voi hyvin olla, että EY-oikeuden tämänhetkinen tila huomioon ottaen VML 28 §:n soveltaminen vastaavassa tilanteessa ei nykyisin olisi mahdollista. Asiaa olisi mahdollisesti tarkasteltava vain siirtohinnoittelua koskevana kysymyksenä. Siihenkin EY-oikeus asettaa omat ehtonsa.

* * *

Tax avoidance – considerations from the point of view of EC tax law

Finland has a long tradition of applying general statutory provisions against tax avoidance. Nowadays, the general anti-avoidance provision in income taxation is in section 28 of the Tax Procedure Act. The first general provision against tax avoidance was enacted as early as 1923, and a rule reflecting the principles of the current one first appeared in a bill in 1943. There are general anti-avoidance provisions also for the purposes of VAT and the inheritance and gift taxes. In contrast, Finnish tax legislation includes relatively few provisions for the purpose of preventing specific types of tax abuse. One such specific anti-avoidance provision that can be mentioned appears in the Act on the Taxation of Business Profits. It is based on Art. 11 of the Merger Directive.

There is a lot of case-law concerning the application of the general anti-avoidance provision in the Tax Procedure Act. The cases deal mainly with domestic situations. However, the provision is applicable also in cross-border situations and there have been also some such cases where the tax advantage sought by a taxpayer is denied on the basis of the general provision.

In Finland, there is special legislation aiming to protect the tax base in cross-border situations. For instance, CFC legislation belongs to this category, but there are also other provisions, e.g. the so-called three-year-rule which is intended to prevent artificial emigration from Finland. A taxpayer may always avert the application of the general anti-avoidance provision by

presenting a valid business or other economic motive for the transaction, one that does not pertain to the tax advantage. The specific legislation for cross-border situations differs from the general provision on this point, as it does not offer to the taxpayer the same chance to avert the application of burdensome provisions. E.g. the Finnish CFC legislation does not include the "motive test" at all. Of course, this may in fact be a violation of the fundamental freedoms in the EC Treaty.

Tax avoidance, or the abuse of tax law, has come up before the ECJ in many cases. Member States have in several cases tried to justify their discriminatory or restrictive tax provisions by the need to prevent tax avoidance. The ECJ has usually rejected such arguments (e.g. case C-264/96 *ICI*). That being said, the case-law of the ECJ in matters of tax avoidance matters is undergoing development. Especially the cases C-255/02 *Halifax plc* and C-196/04 *Cadbury Schweppes* merit a mention. These cases show that tax avoidance or the abuse of tax at the level of EC tax law is seen as different from that at the level of national anti-avoidance provisions. It is clear that national anti-avoidance provisions (e.g. the Finnish CFC rules with no motive test) which are applied in cross-border situations in a way that they restrict the use of fundamental freedoms have come to an end. In *Cadbury Schweppes*, the ECJ clarified also what are the characteristics of a "wholly artificial arrangement".

From the perspective of the Finnish general anti-avoidance provision, it is evident that there have been cross-border cases in the past where the provision was applied but where it will not be applied in the future, because the transaction cannot be regarded as "a wholly artificial arrangement". Thus, EC law restricts also the application of the Finnish general anti-avoidance provision. Nevertheless, the provision would seem to have a future also in the EC tax regime, unlike some other Finnish provisions which are specifically aimed to protect the tax base in cross-border situations.

Seppo Penttilä
Professor, University of Tampere

Pertti Puronen

Ennakolliset kannanotot ja varainsiirtoverotus

Ennakollisten kannanottojen säätämisen taustasta

Oikeusvarmuudella ja viranomaistoiminnan ennustettavuudella on ollut aina verotuksen piirissä korostunut merkitys, vaikuttavathan verot ainakin jossain määrin kansalaisten taloudelliseen asemaan. Mitä materialistisemmiksi arvot ovat ajassa muuttuneet, sitä voimakkammin ihmiset kokevat kaikenlaisen puuttumisen taloudelliseen asemaansa.

Verolainsäädäntö perustuu Suomessa monilla vero-oikeuden alueilla yleisesti muotoiltuihin väljiin säännöksiin. Ennustettavuuden kannalta tämänkaltaista sääntelyä ei kuitenkaan ole pidetty huonona vaihtoehtona verrattuna yksityiskohtaiseen sääntelyyn. Pikemmin väljiä säännöksiä on pidetty siinä mielessä toimivampina, että ne ovat sopeutuneet kohtuullisesti kiivaaseen yhteiskunnalliseen muutokseen ilman jatkuvaa muuttamista.

Riippumatta siitä, millä tavoin normisto on kirjoitettu, sitä joudutaan aina soveltamistilanteessa tulkitsemaan. Vaikka soveltamisen ongelmat synnyttävät aina jonkinasteista epävarmuutta ja koskevat sekä verovelvollista että verottajaa, yksityisen kansalaisen aseman turvaamista on pidetty yhteiskunnan etua merkittävämpänä.[1] Tähän tarpeeseen pyrkii vastaamaan myös *ennakollisten kannanottojen järjestelmä*. Erityisen järjestelmän avulla on haluttu mahdollisimman tehokkaasti poistaa niitä epävarmuustekijöitä, joita oikeustoimen tulkinta saattaisi myöhemmin verotuksen piirissä nostaa.

Usein puhutaan ennakkotietojärjestelmästä, mutta täsmällisemmin ilmaistuna kyse on järjestelmästä, joka säätelee verotuksen ennakollisia kannanottoja. Järjestelmä laajennettiin koskemaan useimpia verolajeja, ja sitä yhtenäistettiin muutenkin merkittävällä lakipaketilla, joka astui voimaan 1.1.1997.[2] Ennakollisten kannanottojen järjestelmä onkin nykyisin verotuksessa laajalti käytössä.

---

[1] ”Verovelvollisen kunniallisuus ja verokonsultin asiantuntevuus eivät läheskään aina riitä poistamaan verotukseen liittyvää epävarmuutta. Laiha lohdutus on se, että verovelvollinen on menetellyt korkeimman hallinto-oikeuden vähemmistön mielestä oikein, jos häntä kuitenkin äänin 3–2 kohtaa yllättävä ja talouden luhistava veroseuraamus.” Näin Kari S. Tikka: Ennakkoratkaisut ja ennakkotiedot: uusi ennakkokannanottojen järjestelmä verotukseen, Verotus 1996, s. 462.

[2] Hallituksen esitys eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuva leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi, 121/96, Helsinki 1996. Se perustui Ennakkotietotyöryhmän muistioon, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:15, jonka puheenjohtajana oli professori *Kari S. Tikka*.

Ennakolliset kannanotot erityisesti varainsiirtoverotuksessa

Lakiuudistuksen taustalla oli myös varainsiirtoverotuksen kohdalla viranomaisratkaisujen ennustettavuuden lisääminen. Säännöksellä oli edeltäjänsä jo leimaverolaissa, joten siinä mielessä ei voida puhua kokonaan uudesta oikeusturvakeinosta varainsiirtoverotuksessa. Ajallisesti *leimaverolain* ennakkoratkaisunormin säätäminen vuonna 1996 (LeimaL 91 §; lainmuutos 545/1996) on lähellä muutamaa vuotta aikaisemmin leimaverolakiin otetun veronkiertoa estävän normin säätämistä (LeimaL 90 §; lainmuutos 620/1993). Normien ajallinen säätämisjärjestys herättää kysymyksen siitä, haluttiinko ennakkoratkaisunormin säätämisellä jollain tavalla rajata niitä mahdollisuuksia, joita uusi laajaa harkintavaltaa veroviranomaiselle antanut veronkiertonormi olisi saattanut verotuskäytännössä aiheuttaa. Pelko oli kuitenkin aiheeton – jos sellaista olikaan. Veronkiertonormin soveltamisala on nimittäin jäänyt käytännössä suppeaksi ja merkitys vähäiseksi.

Varainsiirtoverolain ennakkoratkaisunormia ei ole syytä arvioida leimaverotuksen/varainsiirtoverotuksen normiston kehityksen näkökulmasta vaan vain osana laajempaa ennakollisia ratkaisuja koskenutta lakipakettia. Jos tällainen normi olisi leimaverolaista puuttunut, se olisi varainsiirtoverolakiin varmasti otettu 1.1.1997 alusta.

Ennakkoratkaisusäännöksen merkitystä ei ole siten ainakaan korostuneesti arvioitava suhteessa veronkiertoproblematiikkaan vaan sen merkitys on yleisempi. Sitä ei voi kuitenkaan kiistää, etteivätkö ne olisi jollain tavoin kolikon kaksi puolta.

Koska verotuksessa, ja oikeudenhoidon alueella yleisemminkin, on nähty tarpeelliseksi parantaa kansalaisten asemaa suhteessa viranomaisvaltaan, kysymys on kansalaisten oikeusturvaa lisäävästä erityisestä keinosta. Viranomaistoiminnan ennustettavuuden lisääminen on nähty merkittävänä keinona parantaa verovelvollisen oikeusturvaa sekä verovelvollisten yhdenvertaisuutta verotuksen eri osa-alueilla.

Uudistuksen yhteydessä varainsiirtoverotuksen ennakkoratkaisuja antavaksi viranomaiseksi säädettiin verovirasto aiemman keskusverolautakunnan sijaan. Ennakkoratkaisujen siirtämistä verovirastoihin perusteltiin aikanaan *Tikan* mukaan sillä, että kun ”korkeatasoisen ja linjakkaan ratkaisukäytännön syntyminen edellytti riittävän suurta ratkaistavien asioiden lukumäärää”, siirron uskottiin mahdollistavan tämän. Keskusverolautakunta (KVL) oli Tikan mukaan antanut ”vuonna 1995 vain 16 leimaverotusta koskenutta ennakkoratkaisua, mikä oli tässä suhteessa liian pieni määrä”.[3] Tilanne ei kuitenkaan ainakaan merkittävästi siirrolla parantunut, sillä annettujen ratkaisujen määrät ovat pysyneet vähäisinä.

Esimerkkinä voidaan mainita Sisä-Suomen veroviraston antamat ennakkoratkaisut. Vuonna 2005 niitä annettiin viisi kappaletta ja vuonna 2006 seitsemän. Vuoden 2007 tammikuun aikana on annettu yksi ratkaisu. Kun otetaan huomioon että Suomessa on 9 verovirastoa (VNp 651/1997), virastokohtaiset määrät ovat vielä paljon pienempiä kuin keskusverolautakunnassa

[3] Tikka, Verotus 1996, s. 468.

aikanaan.[4] Koko maata koskevia tilastoja (vain varainsiirtoverotuksen osalta) ei ole käytettävissä.[5]

Mahdollisuudesta hankkia ennakkoratkaisu

Varainsiirtoverolain (VSVL) 39.1 §:n mukaan verovirasto voi antaa ennakkoratkaisun siitä, onko luovutustoimesta suoritettava varainsiirtoveroa ja jos on, suoritettavan veron määrästä. Hakija voi siis saada ennakollisen kannanoton varainsiirtoveron soveltamisalasta ja veron määrästä hänen tapauksessaan.

VSVL:n säännöksen ala rajoittuu tietysti vain varainsiirtoverotukseen. Käytännössä luovutustoimeen liittyy useinkin, välittömästi tai välillisesti, verotuksellisia epävarmuustekijöitä muidenkin mahdollisten verojen osalta. Jos näin on, hakijan intressissä on tietysti selvittää kaikki luovutustoimeen mahdollisesti liittyvät verotusseuraamukset. Yleensä varainsiirtoverotustilanteeseen liittyvät muut verotuskysymykset koskevat tuloverotuksen luovutusvoittoverotusta ja/tai perintö- ja lahjaverotusta.

Monesti yhdelle asiakirjalle laadittu ennakkoratkaisuhakemus sisältääkin kysymyksiä useampien verolajien kohdalta. Muodollisesti sama hakemus ei kuitenkaan voi koskea monia veroja, vaikka yhdessä hakemusasiakirjassa voi olla useita kysymyksiä, joista vain joku koskee varainsiirtoveroa. Ahtaasti tulkiten veroviranomaisen tulisi ilmeisesti tässä tilanteessa jättää muita veroja koskevat ennakkokannanottopyynnöt tutkimatta ja antaa ratkaisunsa vain varainsiirtoveron osalta.[6]

Jos hakemus koskee yksinomaan muuta kuin varainsiirtoverotusta, se siirretään hyvän hallintotavan mukaisesti ratkaistavaksi ao. veron mukaisena ennakkoratkaisuna. Jos hakemuksessa mainittu veroviranomainen tekisi muun veron osalta päätöksen jättää asia tutkimatta, aiheutuisi tästä hakijalle kustannus, joka on säädetty valtion maksuperustelaissa (käsittelymaksu). Silloin kun pyyntö sisältää useampia hakemuksia, tilanne saattaa olla sama. Hallinto on yleensä tässä joustava. Sääntönä on, että epäselvissä tapauksissa hakijaa aina kuullaan ennen kuin asia (tai sen osa) ratkaistaan tai jätetään tutkimatta. Yllättävän usein myös ns. ammattilaisilta menevät jaot/ositukset/erottelyt/kaupat/vaihdot jne. sekaisin. On kaikkien osapuolien etu, että selvitetään, mitä hakija on halunnut. Usein myös olosuhteista annettu selvitys kaipaa täydentämistä tai täsmentämistä. Tässä yhteydessä on syytä painottaa myös veroviranomaisen yleistä neuvonta- ja ohjausvelvollisuutta osana palveluperiaatteen toteuttamista hallintotoiminnassa. On sanottu, että ennakkoratkaisujen vähäinen lukumäärä johtuu suureksi osaksi siitä, että veroviranomainen ja verovelvollinen pystyvät selvittämään asian molempia osapuolia tyydyttävästi keskinäisissä keskusteluissaan. Ennakkoratkaisua ei useinkaan tarvita, jos asia selviää ilmankin ja molemminpuolinen luottamus on hyvä.

---

[4] Tilanteen tekee vaikeaksi se, että virastojen välinen yhteistyö on käytännössä vähäistä. Tästä taas seuraa, etteivät soveltamiskäytännöt ole yhtenäisiä.

[5] Ks. kuitenkin HE 246/2006 vp, s. 3

[6] Kysymys saa käytännössä merkitystä lähinnä siinä yhteydessä, kun viranomaisen on ratkaistava perittävän maksun suuruus. Palaan kysymykseen jaksossa ”Ennakkoratkaisun maksullisuus”.

Kaikille verotuksen ennakkoratkaisuille on luonteenomaista, että ennakkoratkaisun voi saada vain siinä tapauksessa, ettei ennakkoratkaisun kohteena oleva luovutustoimi ole vielä hakemuksen antamishetkellä täyttynyt. Vaatimus sisältyy jo ennakkoratkaisu-termiin. Periaate koskee lähtökohtaisesti myös varainsiirtoverotusta.

Varainsiirtoverolain ennakkoratkaisun ala eroaa muista verotuksen ennakkoratkaisuista kuitenkin siten, että ennakkoratkaisua voidaan hakea, lainvalmistelutöissä olevan nimenomaisen lausuman mukaan, kiinteistön luovutuksen osalta vielä senkin jälkeen, kun luovutus on tapahtunut tilanteessa, jossa lainhuutoa tai kirjaamista kirjaamisviranomaisessa haettaessa syntyy erimielisyyttä suoritettavan veron määrästä. Sen soveltamisala on näin ollen laajempi kuin muualla lainsäädännössä säädeltyjen ennakkoratkaisujen. Mahdollisuutta saattaa erimielisyys veroviraston ratkaistavaksi luovutuksen jo tapahduttua, mutta ennen kuin varainsiirtovero on maksettu,[7] on lainvalmisteluasiakirjoissa perusteltu oikeusturvanäkökohdilla.[8]

Käytännössä ennakkoratkaisun merkitys on painottunut tapauksiin, joissa sen avulla on voitu varmistua tietystä laintulkinnasta, jonka varaan luovutustoimi on suunniteltu perustettavaksi. Tämä taas edellyttää, että ennakkoratkaisua haetaan jo luovutustoimen luonnosasiakirjan pohjalta, jotta ehtojen muuttamismahdollisuus on pidetty avoinna. Luovutustarkoituksesta ei hakemuksessa tarvitse esittää erityistä näyttöä, vaan ennakkoratkaisun hakeminen sinänsä riittää näytöksi luovutusaikeesta.[9]

Aiempaan hakemukseen annettu ratkaisu ei siten yleensä ole esteenä uuden ennakkoratkaisun hakemiselle. Uusi hakemus jätetään kuitenkin tutkimatta, jos suunniteltu luovutustoimi tai sen ehdot eivät ole muuttuneet merkittävästi niistä, joita koskevien tietojen nojalla aiempi ratkaisu on annettu. Koska lainkohdan säätämisen ja soveltamisalan laajentamisen (vrt.

---

[7] Asian siirtäminen veroviraston (verotoimiston) ratkaistavaksi ennakkoratkaisuna ei estä lainhuudatus- tai kiinnitysasian vireilletuloa, vaan hakemus voidaan ottaa vastaan, vaikka selvitys veron maksusta tuolloin puuttuukin (MK 6:3.2). Kirjaamisviranomainen antaa asiassa välipäätöksen, ja asian lopullinen vastaanottotoimi jää odottamaan ennakkoratkaisua. Käytännössä ei (muista kuin verotussyistä) siis useinkaan menetellä näin. Muun kuin lainhuudatettavan ja kirjattavan omaisuuden luovutuksen osalta tilanne on siinä mielessä erilainen, että verotus tapahtuu ”puhtaana itseverotuksena”, josta verovelvollinen arvopaperin tai rakennuksen luovutuksensaaja antaa verovirastolle VSVL 30 §:ssä tarkoitetun ilmoituksen. Ilmoituksen vastaanottava viranomainen on sama, joka viime kädessä tekee ratkaisun siitä, onko vero maksettu lainmukaisesti. Ilmoitusta vastaanotettaessa (”tiskipalveluna”) asiaa ei verovirastossa (verotoimistossa) tutkita sen perusteellisemmin kuin kirjaamisviranomaisessakaan. Myöskään tuolloin ei tehdä veroa koskevaa päätöstä.

[8] HE 121/1996 vp, s. 29

[9] Ennakkoratkaisuhakemuksen muodolle on laissa (VSVL 39.1 §) asetettu kirjallisen muodon vaatimus (”kirjallisesta hakemuksesta”). Hakemus on vapaamuotoinen. Tarkoitukseen ei ole olemassa lomaketta eikä edes erityistä ohjetta. Epäselvyyksien ilmaantuessa kannattaa ottaa yhteyttä omaan verovirastoon, koska viranomaiskäytännössä saattaa olla alueellisia eroja.

Hakemuksen sisältöä koskeva vähimmäisvaatimus on muodollisesti kirjattu lainkohdan 3 momenttiin. Sen mukaan hakemuksessa on yksilöitävä (oikeus)kysymys, josta ennakollinen kannanotto halutaan saada. Hakemus on perusteltava esittämällä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Vaatimusta on tulkittu yleensä siten, että hakemuksessa tulee olla luovutusobjektin tarkka yksilöinti sekä niiden kaikkien yksittäisten tosiseikkojen esille tuominen, joilla saattaa olla vaikutusta verotusratkaisun kannalta.

Lainkohta on kirjoitettu ohjaustarkoituksessa, joten tietojen ja selvitysten antaminen on hakijan intressissä. Vaikka hakijan asian selvittämisvelvollisuutta onkin näin haluttu epäsuorasti painottaa, viranomainen ei missään tapauksessa voi oikopäätä jättää hakemusta tutkimatta tai hylätä. Jos annetut selvitykset eivät vastaanottaneen viranomaisen mielestä ole riittävät tai hakemus riittävän yksiselitteinen, viranomaisen on pyydettävä hakijalta puuttuvat selvitykset tai tarvittavat täydennykset (HL 31–34 §).

LeimaL 91 §) tarkoituksena ei ollut luoda uutta veron minimointikeinoa, ennakkoratkaisun hakemista ei ole kuitenkaan katsottu voitavan, ainakaan rajoituksetta, käyttää keinona testata, milloin luovutustoimen ehdot ovat hakijan verotuksen kannalta edullisimmat.

VSVL 39 §:ssä säädetään veroviranomaisen oikeudesta antaa ennakkoratkaisuja. Sitä vastoin siitä, kuka voi sellaisen saada, ei ole normia. Kysymykseen ei ole otettu kantaa myöskään lainvalmistelutöissä. Niiden mukaan po. lainkohta kuitenkin vastaa sisällöltään kumotun LeimaL 91 §:ää. Tuossakaan lainkohdassa ei seikkaa ollut erikseen ilmaistu, mutta lainkohtaa tulkittiin siten, että ennakkoratkaisun hakijana voisi esiintyä vain henkilö, jolle verotusratkaisulla on välitöntä merkitystä. Tämän taas katsottiin olevan sen, joka oli verovelvollisen asemassa. Myös verotuskäytäntö on vuosien aikana vakiintunut tälle kannalle. Tätä on perusteltu sillä, että muilla kuin verosta vastuussa olevilla ei ole oikeusturvan tarvetta. Myös VSVL 39 §:n kirjoitusasun on katsottava tukevan tämän suuntaista kannanottoa. Jos oikeus olisi haluttu ulottaa laajemmalle kuin siihen, joka on verovelvollinen tai muuten verosta vastuussa, tästä olisi perintö- ja lahjaverolain normin tavoin varmaankin otettu selkeä maininta lakiin.[10]

Kysymys on taas noussut esille parin 2000-luvulla annetun ratkaisun myötä. Ensimmäisessä hallinto-oikeustason ratkaisussa, joka on viety hallinto-oikeuksien oikeustapausrekisteriin, katsottiin, että ennakkoratkaisun voi saada vain verovelvollisen asemassa oleva.

> *Vaasan HaO 17.10.2001 Dno 01162/01/1400*: X:n kunta oli rakentanut teollisuushallin A Oy:lle ja oli rakentamassa hallia B Oy:lle. Molemmissa tapauksissa oli tarkoitus, että yritys lunastaa teollisuushallin X:n kunnalta vapaavuosien jälkeen. X:n kunta haki ennakkoratkaisua siitä, ovatko A Oy ja B Oy velvollisia suorittamaan varainsiirtoveroa silloin, kun ne ottavat kunnan rakennuttamat ja myöhemmin lunastettavaksi sovitut toimitilat käyttöönsä. Verovirasto antoi asiasta kunnan hakemuksesta ennakkoratkaisun, josta X:n kunta valitti hallinto-oikeudelle. Hallinto-oikeus kumosi ja poisti veroviraston ennakkoratkaisun sekä lausui, että lausunnon antaminen valituksesta raukeaa. Hallinto-oikeus lausui perusteluineen, että verovirasto voi kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun velvollisuudesta suorittaa veroa sekä veron määrästä. Ennakkoratkaisua on hakenut omaisuuden luovuttajana oleva X:n kunta. Koska omaisuuden luovuttaja ei ole vastuussa puheena olevissa tapauksissa aiheutuvista varainsiirtoveroista, veroviraston ei olisi tullut antaa asiassa ennakkoratkaisua X:n kunnan hakemuksen johdosta. Ennakkoratkaisu.

Vastakkaiselle kannalle on kuitenkin asetettu seuraavassa KHO:n vuosikirjaratkaisussa. Tapauksen viemisestä vuosikirjaan voisi päätellä, että sille on haluttu antaa erityistä ennakkoratkaisuarvoa (myös suhteessa yllä olevaan ratkaisuun). Päätöslyhennelmä ei (eikä myöskään esim. hakusanat) kuitenkaan viittaa siihen, että syynä päätöksen julkisuusarvon nostamiselle olisi ollut nyt puheena oleva oikeuskysymys, vaan VSVL 15 ja 20 §:n tulkinta perustamistilanteessa.

> *KHO 2002:57*: Kun asunto-osakeyhtiön osakas, joka oli ostanut huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet perustajarakentajalta rakentamisvaiheen aikana, maksoi osakkeisiin

[10] PerVL 39a.2 § (540/1996):n mukaan ennakkoratkaisua voi hakea sekä luovuttaja että luovutuksensaaja. Tämä on nimenomaisesti ilmaistu lakitekstissä.

kohdistuvan osuuden yhtiön lainoista kohteen valmistumisen yhteydessä, maksua ei pidetty vastikkeena osakkeiden omistusoikeuden luovuttamisesta eikä siitä sen vuoksi ollut suoritettava varainsiirtoveroa. Ennakkoratkaisu.

Konserniverokeskukselle jätetyssä ennakkoratkaisuhakemuksessa markkinointitahoa edustanut osakeyhtiö oli esittänyt neljä erilaista mallia asunto-osakkeenomistajan (myöhemmin ostajan) kauppahinnan maksamisesta, ja pyytänyt ratkaisua siitä, miten varainsiirtovero kussakin tapauksessa tulisi suorittaa. Kyse oli uudesta osakeyhtiön kehittämästä tuotteesta normaalivapaarahoitteisten asuntojen sekä asumisoikeus- ja osaomistusasuntojen väliin. Asiakirjojen mukaan kysymys siitä, oliko osakeyhtiöllä lainkaan oikeutta saada asiansa tutkittua ennakkoratkaisuna, ei tullut esille. Vaikka ratkaisu on yksimielinen ja tehty jaostoplenumissa, suhtaudun siihen kriittisesti.

KHO:n ratkaisun perusteella päädytään siihen johtopäätökseen, että hakijana voivat toimia sekä luovuttaja että luovutuksensaaja. Verohallitus ei ole antanut asiassa hallinnollista ohjetta, vaikka verotuskäytäntö ainakin aikaisemmin oli vakiintunut suppeamman tulkinnan kannalle. Tulkintatilanne on tässä tilanteessa hankala ja jää auki. Henkilökohtaisesti en olisi KHO:n tavoin laajentamassa hakijapiiriä.

Verovirasto voi antaa VSVL 39 §:ssä tarkoitetulle hakijalle ennakkoratkaisun, jos sen antamiselle säädetyt edellytykset ovat olemassa, ja jos se muuten pitää hakemusta asianmukaisena. Kenelläkään ei ole sen saamiseen laillista oikeutta. Milloin ennakkoratkaisu voitaisiin jättää harkinnan nojalla antamatta? Veroviraston harkintavaltaa ei laissa ole rajoitettu. Sitä rajoittavat hallinnon yleiset periaatteet. Siten ennakkoratkaisua ei tulisi kuin aivan poikkeuksellisesti olla antamatta. Näin voitaisiin kuitenkin menetellä, jos hakemuksessa pyydetään vastausta useisiin vaihtoehtoisiin menettelytapoihin tai selvästi pyritään vain veroedun saavuttamiseen. Käytännössä tavallisimmin kyse on hakemuksista, joissa tiedustellaan alinta verotuksessa hyväksyttävää käypää arvoa (esim. VSVL 4.4 §).[11]

Ennakkoratkaisut ja oikeusturva varainsiirtoverotuksen tulkintatilanteessa

Erityinen oikeusturva

Lainvoimainen ennakkoratkaisu sitoo verovirastoa. Maksuunpanoa ei näin ollen voida toimittaa vastoin ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisussa määrätään erikseen, kuinka kauan ennakkoratkaisu on voimassa, ts. sen sitovuusvaikutuksen aika. Ratkaisu annetaan niiden tietojen ja asiakirjojen pohjalta, jotka hakija hakemuksessa ja sen liitteissä on antanut tai jotka verovirastolla on tiedossa. Näitä ovat muun muassa seikat, jotka käyvät ilmi mahdollisesta

[11] Tikka samasta kysymyksestä TVL:n mukaisen ennakkotiedon osalta, Verotus 1996, s. 465.

aikaisemmasta hakemuksesta tai sen liitteistä. Tässä mielessä voitaisiin sanoa ennakkoratkaisun antavan hakijalle erityistä oikeusturvaa. Oikeusturva on maksimoitu ja verottajan kädet ovat ratkaisun johdosta käytännössä sidottu. Tässä mielessä ennakkoratkaisu toimii varmaankin siten kuin säädettäessä on ollut tarkoituskin.

On kuitenkin syytä muistuttaa eräistä sitovuutta koskevista reunaehdoista. Ensinnäkin on painotettava sitä, että ennakkoratkaisu sitoo verottajaa vain, jos sen tietoon saatetut seikat ovat olleet tosia ja edellyttäen, ettei ratkaisun kannalta tarpeellisia tosiseikkoja ole jätetty kertomatta. Tämä korostaa hakijan reiluutta. Vaatimusta ei kuitenkaan ole tulkittu siten, että mikään ei ole voinut muuttua hakemusajankohdasta. Muutokset eivät kuitenkaan voi olla asian kokonaisuuden kannalta merkityksellisiä.

Käytännöllisiä ongelmia saattaa aiheutua myös siitä, että sitovuusvaikutus on kytketty vain lainvoiman saaneeseen ennakkoratkaisuun. Jos ennakkoratkaisupäätöksestä on verotuksen toimittamishetkellä vireillä valitus,[12] päätös ei siis sido verottajaa. Tähän liittyy välittömästi kysymys siitä, miten pitkään valituksen ratkaisu kestää hallintotuomioistuimessa.

Ennakkoratkaisun merkitykseen hakijan kannalta liittyy olennaisena osana se, että verovirasto antaa päätöksensä ennakkoratkaisuasiassa joutuisasti. Useinkaan luovutustoimeen liittyvät muut kuin veroasiat eivät mahdollista kovin pitkään odottelua. Hallinnon sisällä vaatimuksen käsittelyn joutuisuudesta on pystytty kohtuullisesti vastaamaan. Tehosteena käytetään hallinnollisen ohjauksen suomaa keinoa liittää tätä koskevia vaatimuksia virastojen tulostavoiteasiakirjoihin. Tavoitteena on, että hakemus on käsiteltävä kuuden viikon kuluessa sen jättämisestä verovirastoon. Yleensä tämä aika riittääkin. Viivettä saattaa aiheutua kuitenkin lisäselvitysten hankkimisesta.

Ennakkoratkaisun hakemisella on aina merkitystä. Se, ettei siihen ehkä vetoa, ei muuta sitä tosiasiaa, että asia on tutkittu verovirastossa, joka mahdollisesti myöhemmin ottaa samaan asiaan kantaa. On väitetty, että verottaja noudattaa kannanottoaan joka tapauksessa, vetosi siihen tai ei. Tilanne on hankala, jos kannanotto on ollut hakijalle vastainen eikä luovutuksen muotoa tai ehtoja voida tai haluta muusta syystä enää muuttaa.[13]

Yleinen oikeusturva

Verovelvolliskohtaisen erityisen oikeusturvavaikutuksen ohella ennakkoratkaisulla ainakin tavoitellaan laajempaa merkitystä, siis merkitystä ko. ratkaisun ulkopuolellakin. Ennakkoratkaisu ei siten olisi ainakaan hallinnon näkökulmasta vain tapauskohtainen kannanotto, vaan sillä voisi olla ja tulisikin olla myös laajempaa verotusta yhtenäistävää merkitystä. Taustalla on ajatus siitä, että ennakkoratkaisussa tapaus tietysti tutkitaan muutoinkin kuin faktapremissin osalta huomattavasti perusteellisemmin kuin massamenettelyssä käsiteltävä tapaus. Hallinnon sisällä (yhtenäistämisen näkökulmasta) on kuitenkin ongelmana valtakunnallisen ratkaisu-

[12] Ennakkoratkaisusta ei voida tehdä oikaisuvaatimusta.
[13] Ennakkoratkaisun väitetyistä varjopuolista ks. Pertti Puronen: Turvaa oikeutesi verotuksessa, Helsinki 2004, s. 61–62.

rekisterin puuttuminen. Verovirastot ovat rakentaneet vain virastokohtaisia kansioita, joihin viedään kaikki ennakkoratkaisut. Pääsyoikeus rajoittuu kaikissa tapauksissa verohallinnon sisälle tai vain rajoitettuun joukkoon ihmisiä senkin sisällä. Internetissä osoitteessa vero.fi ei ole kuvattuna ratkaisukäytäntöä, ei myöskään hallinnonsisäisessä intranetissä. Ratkaisuista ei siis tule millään tasolla näkyviä, ellei niistä valiteta. Koska ennakkoratkaisuihin ei ole mahdollista päästä käsiksi hallinnon ulkopuolelta, niiden yhtenäistävä vaikutus jää puolitiehen.

Eräänä syynä ennakkoratkaisujärjestelmän säätämiseen olikin se, että sen avulla uskottiin saatavan normaalia valitustietä nopeammin käytäntöä ohjaavaa oikeuskäytäntöä verohallinnon ja verovelvollisten käyttöön.[14] Tämän kaltainen merkitys – prejudikatuuria luomalla – liittyy kuitenkin siihen, että ratkaisu on riitautettu. Normaalimenettelyinen muutoksenhakutie oli tästä näkökulmasta koettu liian hitaaksi nopeasti muuttuvissa oloissa. Tilanne ei tähän päivään ole muuttunut. Pidän kuitenkin kyseenalaisena toimintamallina hakijan oikeusturvan kannalta sitä, että veroasiamies ehkä valittaa asiasta vain siksi, että saataisiin asiaan KHO:n kanta tai kannanvahvistuspäätös.

Myös joutuisuuden ajalliselle pituudelle tuomioistuinkäsittelyssä asetettiin varmaankin liian positiivisia odotuksia. Hieno tavoitehan olisi, että päätökset saataisiin muutamassa kuukaudessa. Näin ei kuitenkaan tapahdu, vaan erityisesti parin viime vuoden aikana päätösten ratkaisuajat ovat venyneet tuomioistuimissa liian pitkiksi. Ennakkoratkaisuasiaa koskevan valituksen käsittely kestää hallinto-oikeudesta riippuen nykyisin vähimmillään kuusi kuukautta.[15] Se on usein kohtuuttoman pitkä aika hakijan kannalta. Kysymys kytkeytyy tuomioistuinten resurssitilanteeseen ja hallinnon tuottavuustavoitteisiin.[16]

Ennakkoratkaisun maksullisuus

Ennakkoratkaisu *on* koko sen voimassaoloajan ollut maksullinen. Maksullisuudesta käytiin valmisteluvaiheessa keskustelua. Maksullisuuden taustalla lienee lähinnä se, että ratkaisut annetaan aina verovelvollisen hakemuksesta ja niiden antamista pidettiin erityispalveluna.[17] Osittain vaikutti ehkä myös se, että KVL:n ennakkoratkaisu[18], jonka sijaan veroviraston antama ratkaisu tuli, oli aina ollut maksullinen.[19] On myös syytä muistaa, että jo vuodesta 1992 on

---

[14] *VM 1995:15*, s. 3.

[15] Esimerkiksi perintö- ja lahjaverotuksen ennakkoratkaisut ovat eräissä tapauksissa olleet hallinto-oikeuden käsittelyssä yli vuoden.

[16] Viimeaikaisesta keskustelusta esim. Pertti Puronen: Oikeusturvasta muuttuvassa verotusmenettelyssä. Verotus 2006, s. 467–474.

[17] Ks. tarkemmin *VM 1995:15*, s. 50–51.

[18] LeimaL (662/43) 91 §:n mukaan KVL antoi tietyin edellytyksin ennakkoratkaisun. Ennakkotiedon hakemista koskeva säännös oli otettu LeimaL:iin vuonna 1996 (L 545/96; HE 58/1994 vp). Ks. esim. Pertti Puronen: Arvopaperien siirtoleimaverotus, Tampere 1994, s. 20.

[19] Yhteiskuntatieteilijät ovat lähestyneet hallinnon maksullisten palvelujen problematiikkaa eri kulmasta. Esimerkiksi professori Liisa Uusitalo kritikoi markkinaliberalismin (tulosohjauksen) tuomista julkiseen hallintoon sillä, että tämä johtaa väistämättä tilanteeseen, että kerran maksetut palvelut rahastetaan kansalaisilta toiseen kertaan palvelumaksuina, koska se on ainoa keino kerätä organisaatiolle rahaa suoritekohtaisesti. Ks. Liisa Uusitalo: Eurooppa markki-

ollut voimassa valtion maksuperustelaki, perustuslain nojalla annettu yleislaki, jonka taustaajatuksena on ollut, että valtion tuottamat julkisoikeudelliset suoritteet (L 3 §) ovat pyytäjälle maksullisia. Maksullisista suoritteista on säädetty lain 6 §:ssä. Sen 3. kohdassa maksullisiksi on säädetty päätökset, jotka on tehty hakemuksesta, siis mm. ennakkoratkaisut. Verotuksen piirissä pääsääntönä on kuitenkin, että verohallinnon tuottamat palvelut ovat kansalaisille ilmaisia.

Myös perittävän suoritteen suuruudesta esitettiin erilaisia näkemyksiä. Maksuperustelain 6.1 §:n mukaan julkisoikeudellisesta suoritteesta valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää (omakustannusarvio). Kun omakustannusarvioita ei kuitenkaan käytännön syistä asetettu suoritteen maksun perusteeksi, päädyttiin määrittelemään maksut yhtenäisen taulukon mukaan. Maksuja määrättäessä lähdettiin kuitenkin siitä, että ennakkoratkaisusta perittävä korvauksen tuli alittaa omakustannusarvio. Sitä, että valtio ”subventoi” maksuja, perustellaan esitöissä ”oikeudenhoidollisilla syillä”.[20] Aikaisemmin tarkempia määräyksiä annettiin 8 §:n valtuussäännöksen nojalla annetussa valtiovarainministeriön asetuksessa.

Säännöspohja on kuitenkin 1.1.2007 lukien muuttunut. Koska verohallinnon ja eräiden muiden viranomaisten ennakkoratkaisujen katsottiin vaativat yleislaista poikkeavaa sääntelyä, annettiin laki eräiden ennakkopäätösten maksullisuudesta (1209/2006). Erityislakina se ohittaa maksuperustelain. Ainakaan verovelvollisen kannalta uusi laki ei tuo muutoksia vanhaan käytäntöön. Muodollisesti päätösmaksusta ja käsittelymaksusta säädetään nyt ennakkopäätösten maksuperustelain 2 §:ssä. Sen 5 §:ssä on erikseen säädetty, että verohallinnon perimät päätösmaksut, myös ennakkoratkaisusta varainsiirtoverotuksessa, vahvistetaan valtiovarainministeriön asetuksella, kuten ennenkin. Uusi asetus annettiin 28.12.2006 (1432/2006). Asetuksen 2 §:ssä on säädetty, että ennakkoratkaisusta ja sen käsittelymaksusta perittävä suorite peritään asetuksen liitteenä olevan hinnaston mukaisena.

Maksutaulukon, joka on vahvistettu vuosiksi 2007–2009, mukaan ennakkoratkaisusta perittävä maksu on 245 euroa. Jos hakemus peruutetaan, jätetään tutkimatta tai verovirasto päättää olla antamatta ennakkoratkaisua, maksun sijasta peritään 60 euron suuruinen käsittelymaksu.[21]

Koska maksujen perimiskäytännön on todettu vaihtelevan verovirastoittain, Verohallitus on antanut eräitä suosituksia tavallisimmin esiintyviin maksun perimisessä kohdattaviin tulkintatilanteisiin. Jos kyse on useamman hakijan yhdessä tekemästä hakemuksesta, jokaisen kohdalta olisi yleensä annettava erillinen ennakkoratkaisu ja jokaiselta tulisi myös periä erillinen maksu. Kun hakemuksessa kysytään usein useampia veroasioita, on vielä lausuttu, että näissä tapauksissa peritään vain yksi maksu, jos kysymys on tietystä asiakokonaisuudesta, muulloin tulee periä useampi maksu.

---

noiden ja yhteisöjen välissä, teoksessa Ilkka Niiniluoto – Paavo Löppönen (toim.), Euroopan henkinen tila ja tulevaisuus, Juva 1996, s. 151–152. Pidän kritiikkiä perusteltuna. Hallinnon tulisi muistaa tehtävänsä: olla kansan palvelija. Hallinto ei ole olemassa itseään vaan kansalaisia varten. Ks. myös Puronen 1994, s. 62.

[20] HE 246/2006 vp, s. 2.

[21] Asiaa koskevaa materiaalia löytyy myös verohallinnon kotisivuilta. Siellä on myös uutta lakia koskeva soveltamisohje: Verohallinnon maksulliset suoritteet ajalla 1.1.2007–31.12.2009, VH:n ohje 2003/29/2006.

Toisinaan nousee esiin myös kysymys siitä, voiko ennakkoratkaisun maksullisuuteen saada huojennuksen sosiaalisista syistä. Vaikka maksuperustelain 6 §:ssä on tämänsuuntainen yleissäännös, vastaavaa ei ole sisällytetty valtiovarainministeriön asetukseen (ja sen liitteeseen). Huojentaminen ei siten ole mahdollista tällä perusteella, ei myöskään ennakkopäätösten maksuperustelain 6 §:n nojalla, sillä se koskee vain keskusverolautakunnan antamia ennakkoratkaisuja.

Aikaisemmin maksusta valitettiin hallinto-oikeuteen. Nyt menettely on muuttunut siten, että maksuun tyytymättömän tulee ensin vaatia verovirastolta maksupäätöksen oikaisemista. Oikaisuvaatimus on tehtävä kuuden kuukauden kuluessa maksun määräämisestä. Vasta oikaisuvaatimukseen annettu kielteinen päätös avaa valitustien hallinto-oikeuteen. Valitus tulee tehdä siten, kuin valitusosoituksessa on ohjattu. Todettakoon lopuksi, että maksu on veron tavoin perittävissä ulosottotoimin ilman eri päätöstä.

* * *

Preliminary positions and the Asset Transfer Tax

Legal certainty and the predictability of the acts of the authorities have always had a pronounced significance in the field of taxation. Regardless of how the tax norms have been written, they will always need to be interpreted in real application situations. Even though the problems of interpretation give rise to a degree of uncertainty with the taxpayer and the authority applying the provision alike, it has been deemed that the interests of the private individual are in a greater need of protection than the interests of the society at large. One of the means to address this need of the private individual is the *system of preliminary positions*. In the Act on the Asset Transfer Tax, the preliminary position has been given the name 'preliminary ruling'. The provision on preliminary rulings had its forebears already in the Stamp Duty Act (since 1966), which preceded the Act on the Asset Transfer Tax; in this sense, one cannot really describe this provision as a wholly new and innovative remedy in the taxation of asset transfers.

According to the relevant Act, the Tax Office may issue a preliminary ruling as to whether a transaction is subject to the asset transfer tax, as well as to the amount of the tax liability. A preliminary ruling can be obtained only if the transaction concerned has not yet been completed when the application for the ruling is filed. The scope of application of the preliminary ruling in asset transfer taxation is broader than that of preliminary rulings in other forms of taxation in that it may be applied for also after the act of conveyance of a piece of real estate, in the event that controversy arises as to the amount of the tax liability at the time when the application for registration of title or other registration measures is being filed.

The right of the tax authorities to issue preliminary rulings is governed by section 39 of the Act on the Asset Transfer Tax.

In contrast, there is no provision on who has standing to obtain a preliminary ruling. That being said, the established interpretation of the Act is that only a person who has an immediate interest in the taxation decision, that is, the taxpayer, has standing to apply for a preliminary ruling. The justification for this interpretation is that others than the taxpayer have no need for a remedy in such cases.

This issue has arisen in a few cases decided in recent years. The first, from the level of the regional Administrative Courts, was decided by the Vaasa Administrative Court, which held in 2001 that a preliminary ruling may only be obtained by a person with the status of taxpayer. In

the latter case, however, the Supreme Administrative Court took the opposite position in its ruling KHO 2002:57. It held that the relevant application could be filed either by the transferor or the transferee of the assets. Thus far the National Board of Taxation has not issued administrative regulations on this issue, even though taxation practice at least earlier had been established at the more strict interpretation. This is a very tricky interpretation situation, which has not been conclusively settled yet.

A preliminary ruling that has become *res judicata* is binding on the Tax Office. Taxation cannot thus be enforced against the preliminary ruling. The ruling is issued on the basis of the information and documents supplied by the applicant with the application or its attachments, or otherwise known to the Tax Office. In this sense, the preliminary ruling can be described as a specific remedy for the applicant. This is a maximum remedy, the taxman's hands are for all practical purposes tied in respect of the transaction in question. It can be argued from this basis that the preliminary ruling meets the objective that was in mind when the legislation was passed.

Some ground rules relating to the binding effect of a preliminary ruling should be mentioned, however. Firstly, it should be stressed that the ruling is binding on the taxman only if the information supplied to it has been correct and that no relevant facts have been omitted. The applicant must thus proceed fairly in order to gain the remedy. That being said, the requirement has not been interpreted to mean that nothing at all can change from the time of the application. Any changes must not, however, be significant to the situation as a whole.

Another practical problem is that the binding effect concerns only preliminary rulings that have become *res judicata*. Thus, if an appeal against the preliminary ruling is pending at the moment of taxation, the ruling is not binding on the taxman. An immediately linked question is thus the duration of the appeal process in the administrative courts.

For all that, however, an application for a preliminary ruling always has its significance. Even though the applicant may decide not to refer to it, the case has nonetheless been looked into at the Tax Office which may be called later to pronounce on it for real. It has been argued that the taxman will keep to its position in the case, regardless of whether the ruling has been referred to or not. This may become a difficult situation if the ruling has been detrimental to the applicant and the form or the terms of the transfer of assets cannot, or for some reason will not, be changed any more.

A charge is always collected for a preliminary ruling. The recently reformed Act on the Charges Collectable for Certain Preliminary Rulings entered into force in the beginning of 2007. It did not result in changes to the status of the taxpayer in this respect. During the period 2007–2009, the charge payable for a ruling is EUR 245. If the application is withdrawn or ruled inadmissible, or if the Tax Office declines to issue a preliminary ruling, the processing charge is EUR 60.

Pertti Puronen
LL.D.; Tax Commissioner, Pirkanmaa Tax Office

Kees van Raad

The geographical scope of the distributive articles of the OECD Model[1]

Introduction

Chapter III ('Taxation of income') of the OECD Model contains the so-called distributive income articles. The articles of this core chapter of the OECD Model cover any type of income or gain that may be subject to taxation by both treaty states. Virtually all articles deal with a particular income or gain category, while the last article (Article 21 'Other Income') covers income that belongs to any category that is not dealt with by the preceding articles. In paragraph 1 of the 1963 Commentary it is stated that Article 21 aims at providing:

> "a general rule relating to items of income not *expressly mentioned* in the preceding Articles of the Convention". [*italics* KvR]

In the 1977 Commentary these words have been replaced by:

> "a general rule relating to items of income not *dealt with* in the foregoing Articles of the Convention. The income concerned is not only income *of a class* not expressly dealt with but also income *from sources* not expressly mentioned". [*italics* KvR]

Early tax treaty commentaries confirm what is often understood as the meaning of the sentence quoted above from the 1963 OECD Commentary. In this view, Article 21 covers only income such as alimony payments, prizes, awards, and social security payments, i.e. income items that are outside the scope of the preceding articles as that scope appears from the headings of these articles, such as 'income from immovable property' (Article 6), 'business profits' (Article 7), etc.

A simple example, however, illustrates that this approach is too narrow. Let us assume that a US resident rents an Amsterdam apartment from a Dutch resident, and that under US domestic tax law a nonresident person who receives rental payments from a US resident person is subject to US taxation on such payments. As the residence country of the recipient person (The Netherlands) will typically include such payments in the recipient's worldwide income,

---

[1] The author can be reached at vanraad@planet.nl, and would be grateful to receive reactions from readers.

double taxation will occur. If between the US and The Netherlands a treaty applies that is identical to the OECD Model, one would be inclined to apply Article 6 (Income from immovable property) to solve this double taxation. However, when substituting the names of the countries involved, the provision turns out not to be applicable:

> "Income derived by a resident of [The Netherlands] from immovable property – – situated in the *other Contracting State* – – ".

Since the Amsterdam apartment is not located in the other state (United States), the rental income of the example is not covered by Article 6 (Income from immovable property), despite the unrestricted-looking title of the article. It covers only rental income that is derived by a resident of one state from immovable property situated in the other state. If a state (like the United States in the example) taxes nonresidents on immovable property rental income not because the situs of the property is in the United states but because the payor is a US resident, the income concerned is not covered by Article 6 and, consequently, the article does not restrict the United States in its taxation. The 1977 wording of the Commentary on Article 21 expresses this: while the rental income in the example is of a *class* (i.e., income from immovable property) that is expressly dealt with, it is income from a *source* (the residence of the payor) that is not recognized by the provision as relevant for the allocation of the taxing right. The 1977 Commentary on Article 21 therefore explains that the scope of this provision is wider than one would perhaps assume on the basis of (the Commentary to) the 1963-version of Article 21.

Two types of distributive articles: global or bilateral

Article 6 is an example of a distributive provision with a restricted geographical scope: it only deals with immovable property income that a resident of one of the treaty states derives from a source (as defined in that article by reference to the situs of the property) in the other state. Immovable property income that a resident of one treaty state receives from a resident of the other state as payment for the use of immovable property situated in a third state or in the residence state of the recipient, it is not covered by the article.

If we analyze the distributive provisions of the Articles 6 through 21 of the OECD Model there turn out to be four other articles that, in the same way as Article 6, are restricted in their geographical scope of application:

- Article 10 (Dividends)
- Article 11 (Interest)
- Article 16 (Director's fees)
- Article 17 (Artistes and sportsmen).

They only apply if the income that is earned by a resident of one of the states, is derived from a defined source in the other state. While, as we saw, the defined source for income from

immovable property is the location (situs) of the property, the source used in the other articles varies:

- residence of the payor: see Articles 10 and 11;
- location of the permanent establishment that bears the cost of the payment made to the resident of the other state: see Article 11 which provides this as a second source (alternative to the residence of the payor)
- residence of the company of which the recipient is a director (Article 16)
- place where the sports or artistic activity takes place (Article 17).

If the income is *not* derived from a source in the other country as defined in these four groups of articles, the given article does *not* apply.

Other distributive articles[2] are not restricted in this way and have a worldwide scope:

- Article 7 (Business profits)
- Article 8 (Shipping)
- Article 13 (Capital gains)
- Article 15 (Income from employment)
- Article 18 (Pensions).

These five articles all take care of any double taxation issues that a resident of one state earning the pertinent sort of income or gain may encounter as a result of overlapping residence and source state taxation. E.g., paragraph 1 of Article 15 (Income from employment) gives in respect of any income from employment wherever exercised the exclusive taxing right to the residence state of the employee. Paragraph 2 provides for an exception if the employment is exercised in the other state *and* there is (at least) one of the three additionally listed connections with that other state (presence of the employee in the other state exceeding 183 days, employer being a resident of that other state, salary borne by an employer's PE in the other state). If one treaty state under its domestic tax law wants to tax the employment income of a resident of the other state e.g. on the (sole) ground that work is being done for a business operation of the employer in the former state (and the salary is deducted from profits taxable in that state), the treaty prohibits that (source) state from taxing, and the exclusive taxing right remains with the residence state of the employee. The same occurs if the first state wants to tax the employment income of a nonresident employee simply on the ground of the employer being a resident of that state and irrespective of whether the employment activities are performed in that state. There is no way employment income can escape from being covered by Article 15. And this is the common characteristic of these five distributive articles each of which has a truly unrestricted (i.e., 'global' or 'worldwide') scope.

[2] The Articles 19 and 20 are not included in either list because they have a special geographical reach.

Treaty application when the income is of a nature covered by a given distributive article but outside the geographical scope of that article

In the 'Introduction', above, the example was used of a US resident renting an Amsterdam apartment from a Dutch resident. It was assumed that under US domestic tax law rental income that is received by a nonresident person from a US resident is subject to US taxation. We found that Article 6 of the US-Netherlands tax treaty does not apply since, where Dutch resident recipients are concerned, the scope of that article is restricted to rental payments received in respect of US-located immovable property. Another example where Article 6 of the US-Netherlands would not be applicable would be a rental payment made by a US resident to a Dutch resident in connection with an apartment in Berlin (Germany, i.e. a third country under the US-Netherlands tax treaty) . Under its assumed domestic rule the United States would tax and Article 6 of the US-Netherlands treaty would not cover it as the rental income received by the Dutch resident concerns immovable property situated not in the United States but this time in a third country.

When Article 6 does not apply, does that mean that the treaty is not applicable (as it sometimes assumed) and that the source state is not restricted in applying its domestic tax law? To answer this question accurately, it is helpful to go one step back and to review the steps that need to be taken when applying a tax treaty. A tax treaty is applicable to any item of income of a resident of one of the treaty states no matter where the income is derived from: the other country, the residence country or a third country (Article 1 OECD). Next, one needs to establish which of the distributive articles (Articles 6–21 OECD) is or are applicable. Not exceptionally, two articles may be applicable, particularly when business income is involved. A dividend received by a company that carries on a business, will under the law of may countries constitute business income as covered by Article 7 and at the same time it will be dividend income covered by Article 10. In such an instance it must be determined which article has priority over the other (paragraph 7 of Article 7 provides the answer: Article 10 has priority). But (initial) overlaps may also occur involving other treaty articles, such as Article 15. Where such an overlap concerns the Articles 16, 17, 18 or 19, it is taken care of by the articles involved (see, e.g., the opening words of Article 15). As a side observation, it should be noted, however, that not all overlaps are taken care of by the treaty: E.g., the overlap that occurs between the Articles 15 (Income from employment) and 20 (Students) where a business apprentice as such receives employment income, is not solved.

Where initially two articles appear to be applicable, such as rental income received by a Dutch resident entrepreneur (Articles 6 and 7), it may happen that at closer scrutiny one of the articles turns out not to apply. If in our immovable property example the Dutch resident that receives rental income from a US resident in respect of an Amsterdam apartment, earns this income in a business capacity, initially both Article 6 and Article 7 seem to be applicable. Since, as a result of the restricted geographical scope of Article 6, the latter article does not apply, the exception

referred to above that is laid down in paragraph 7 of Article 7, does not come into play, and Article 7 will be the (solely) applicable provision. If the rental income in the hands of the Dutch recipient is not business income but private investment income, in the absence of Article 6 being applicable, Article 21 will apply. So this is an example where the 'Other income' article covers a category of income (immovable property income) that as a category is dealt with by Article 6 but is restricted in that provision to such income within a particular geographical setting: it must concern immovable property situated in the other treaty state. So where the property is located in a third state or in the residence state of the recipient, and constitutes non-business income in the hands of this recipient, it is covered by Article 21. The result of the applicability of Article 21 is that the residence state of the recipient has the exclusive taxing right (the same result is obtained under Article 7: if this income does not happen to be attributable to a PE of the recipient in the other state, it is only the recipient's residence state that may tax).

Examples from judicial practice

In this section two examples are given of judicial instances where the restricted geographical scope of treaty provisions was not correctly understood. The first one (A, below) concerns a 2001 decision by of Dutch *Hoge Raad (*Supreme Court), and the other one (B) is derived from an Opinion submitted in 2006 by one of the Advocates General of the same court.

A. The 2001 *Hoge Raad* decision is of 21 February 2001 (nr. 35 557, reported in BNB 2001/295). It involved a company incorporated under Dutch law – and for that reason a (resident) company subject to taxation on its worldwide income by The Netherlands – which paid a dividend to a shareholder resident in Belgium. The Netherlands wanted to apply its dividend withholding tax to this dividend. The company was effectively managed in another (treaty) country and as a result of the tie-breaker rule in that treaty the company was for purposes of that treaty a resident of the other country. The Dutch *Hoge Raad* took the view that, since The Netherlands could therefore not effectively tax the worldwide income of its resident company anymore, the company could not be considered a company resident in The Netherlands for purposes of the Dutch treaty with Belgium. Let us leave aside the correctness of that view. The issue is that the court, in its next step, disregarded that Art. 10 (Dividends) is a strictly bilaterally operating article that applies to a dividend by a company that is a (treaty) resident of one treaty state (here supposedly: The Netherlands) to a shareholder that is a (treaty) resident of the other state (here: Belgium). The court took the view that the article applies to any dividends but *permits* the application of a withholding tax (reduced to 15 % or 5 %) only in cases where the requirements laid down in Article 10 are met, including that the distributing company is a (treaty) resident of The Netherlands. As the company was not such a resident in the view of the court (also here: the correctness of that view is left aside), the court concluded that The Netherlands was not entitled to levy any withholding tax.

This is, in my view, a clearly erroneous decision where the court, in addition to failing to recognize that treaties operate vis-à-vis source countries by *imposing restrictions* on the application of their domestic taxing rules (rather than *permitting* countries to apply their domestic law), failed to understand that Art. 10 does not take care of just any dividend received by a resident of one of the treaty states, but only of dividends that meet the requirements with regard to the source of the dividend as indicated in the article: it must be paid by a company that is a (treaty) resident of one state to a shareholder resident in the other treaty state. As the court had determined that the dividend paying company was *not* a treaty resident of The Netherlands, Article 10 simply could not be applied anymore: there is not a dividend paid by a resident of one state to a resident of the other state. The same nonapplicability of Article 10 would occur if the Netherlands-incorporated company would have been effectively managed in Belgium and thereby would have been a treaty resident of Belgium. In that case the distributing company would have been a resident of one of the treaty states (Belgium) but the requirement of Article 10 that the shareholder be a resident of the other treaty state (The Netherlands), would not have been met. In any event, Article 10 not being applicable, Art. 7 or Art. 21 – depending on the nature of the income in the hands of the recipient – would typically be applicable and these articles would prohibit The Netherlands from imposing any tax.

B. The second illustration is derived from the Opinion submitted on 22 December 2005 in case nr. 41 392 that was pending before the *Hoge Raad*. It concerned a company resident of the Netherlands that had as a (managing) director a person who was a resident of the Netherlands Antilles under the law of that country and, at the same time, of The Netherlands under Dutch law. Under tie-breaker rule of the treaty-like 'Arrangement' between The Netherlands and the Netherlands Antilles the person was a resident of The Netherlands. In his Opinion the Advocate General examined the application of the provision in the Arrangement that corresponds with Article 16 OECD Model (Director's fees). It provides that director's fees received by a resident of one country as a director of a company that is a resident of the other country may be taxed by that other country. In the case under examination, however, the director was for purposes of the Arrangement a resident of the same country (The Netherlands) as the company. Instead of finding that the provision therefore could not be applied and examining which article should be applied instead (e.g., in OECD numbers, Article 15 (Income from employment) and Article 7 (Business Profits)) the Advocate General took the view that, since The Netherlands would have the taxing right if the director would have been a resident (for purposes of the Arrangement) of the Netherlands Antilles, it would be absurd to conclude otherwise in a case where the director is a resident of The Netherlands. Consequently, he took the position that the provision should be applied also to the case where the director is a resident of the same country as the company whose director he is, and that The Netherlands therefore is not restricted by the Arrangement in taxing the director's fee.

Another – in my view – obviously erroneous viewpoint. If the provision should produce the result as desired by the Advocate General, the provision would need to contain the following

additional text: "Director's fees – – derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the same Contracting State, shall be taxable only in that State." In the absence of such an additional clause in Article 16 it would need to be established on the basis of the facts whether Article 15 should have been applied (often in the case of a managing director, as this person is usually employed by the company), resulting in the exclusive taxing right of the director's residence state (The Netherlands) except to the extent the director did his work in the other state (Article 15, paragraph 2, under b would then leave the taxation to the company's residence state: the Netherlands Antilles). Alternatively – and typically when it concerns a supervisory director – Article 7 could be applicable. That article also leaves the exclusive taxing right with the director's residence state (i.e., The Netherlands) except to the extent his remuneration would be attributable to a permanent establishment he would maintain in the other state (the Netherlands Antilles), perhaps an office he may have at his disposition at the company's headquarters.

Conclusion

It is surprising to observe that a fundamental feature of the OECD Model – i.e. different geographical scopes among the distributive articles – is neither well documented nor (and perhaps as a consequence thereof) generally correctly understood. At the same time it is clear that it is an essential feature, since it may give rise to incorrect treaty application and, consequently, unrelieved double taxation. I am interested to learn whether this issue has also arisen in the (judicial) tax practice in other countries and would be grateful for reactions from readers.

Kees van Raad
Professor, Leiden University

Hannele Ranta-Lassila

Konserniverotuksen haasteita

Johdanto

Konserni on ylivoimaisesti tärkein liiketoiminnan organisoimismuoto, kun tärkeyttä arvioidaan toiminnan volyymia kuvaavilla mittareilla kuten liikevaihdolla. Suuryritykset toimivat lähes poikkeuksetta konsernimuodossa, eikä konsernirakenne ole harvinainen pk-yrityksissäkään.

Konserni koostuu useammasta juridisesti itsenäisestä yhtiöstä, jotka kuitenkin muodostavat yhden taloudellisen ja organisatorisen kokonaisuuden ja joita ohjataan yhteisin periaattein. Konsernin taloudellista menestystä arvioidaan ensi sijassa kokonaisuutena eikä yksittäisten yhtiöiden tasolla.

Yleensä konsernirakenne valitaan tai muodostuu muista kuin verotuksellisista syistä. Näitä voivat olla esimerkiksi liiketoimintaan liittyvät riskit, liiketoimintavastuiden selkeämpi määrittely, kansalliset ja alueelliset erot kansainvälisessä toiminnassa tai lainsäädännöstä johtuvat syyt.

Verotuksen kannalta keskeistä on, aiheutuuko konsernirakenteesta joitakin veroetuja tai -haittoja verrattuna siihen, että toimintaa harjoitettaisiin yhtenä yhtiönä. Konserniin kuuluvien itsenäisten yhtiöiden tuloksenmuodostus on joskus epätasaista. Yksi yhtiö voi tuottaa voittoa samaan aikaan kun toinen on tappiollinen. Konsernin kannalta tärkeä kysymys onkin, verotetaanko kutakin yhtiötä täysin erillisenä vai onko tulosten yhdistäminen ainakin jossakin laajuudessa mahdollista. Konsernitilinpäätöksessä kirjanpidolliset tulokset joka tapauksessa yhdistetään. Jos tuloksentasaus on mahdollista myös verotuksessa, päästään lähemmäksi sitä, että vero maksetaan vain konsernin todellisesta tuloksesta.

Kansainvälisten konsernien erityisenä verohaasteena on se, että eri valtioissa olevien konserniyhtiöiden välinen tuloksentasaus on mahdollista vain poikkeustapauksissa. On huomattava, että eurooppayhtiö ei sinänsä ratkaise valtion rajat ylittävän tuloksentasauksen ongelmaa, sillä eurooppayhtiöön sovelletaan, kuten muihinkin yrityksiin, kansallista verolainsäädäntöä ja verosopimuksia.

Tuloksentasausmahdollisuuden ohella muita konserniverotuksen tärkeitä alueita ovat konserniyhtiöiden välisten omaisuusluovutusten verotus, tytäryhtiön emoyhtiölle jakamien osinkojen verotus sekä väliyhteisölainsäädäntö.

Seuraavassa tarkastellaan ensin lyhyesti sitä, miten konserniverotus on Suomessa järjestetty. Sen jälkeen pohditaan konserniverotuksen kehittämistarpeita ja -näkymiä.

Konserniverotus Suomessa

Suomessa konsernin sisäinen tuloksentasaus on järjestetty *konserniavustuksella*. Tuloksentasaus tapahtuu siten, että voitollinen yhtiö antaa konserniavustuksen tappiolliselle yhtiölle ja vähentää avustuksen verotuksessaan. Vastaavasti avustus luetaan saajayhtiön veronalaiseksi tuloksi. Avustus voidaan antaa myös voitolliselle konserniyhtiölle, mikä mahdollistaa nopeasti jakokelpoisten varojen siirron tytäryhtiöistä emoyhtiöön ja helpottaa siten emoyhtiön osingonjakoa omille osakkeenomistajilleen. Konserniavustuslain mukaan avustus on mahdollinen vain kotimaisten konserniyhtiöiden kesken.

Konserniavustuslaissa on varsin tarkat edellytykset konserniavustuksen vähennyskelpoisuudelle. Tärkeimmät niistä liittyvät avustuksen antajan ja saajan väliseen konsernisuhteeseen. Emoyhtiön on omistettava vähintään 90 prosenttia tytäryhtiön osakepääomasta. Konsernisuhde voi syntyä myös välillisen omistuksen kautta, joten tytäryhtiöt useammassa polvessa luetaan samaan konserniin. Laki sisältää myös toimialarajoituksia, joiden mukaan avustuksen antaja tai saaja ei voi olla elinkeinoverolaissa (EVL) tarkoitettu talletuspankki eikä luotto-, vakuutus- tai eläkelaitos.

Konserniavustusmahdollisuus ulottuu vain elinkeinotuloon. Kun kysymys on tuloverolain (TVL) (tai maatilatalouden tuloverolain [MVL]) mukaan verotettavasta toiminnasta, konserniyhtiöiden välinen tuloksentasaus ei ole mahdollinen.

Yksi vähennyskelpoisuuden edellytys on, että avustuksen antaja suorittaa avustuksen saajalle. Tämä tarkoittaa varojensiirtoa yhtiöiden välillä. Konserniavustus ei siten ole pelkkä verotettavan tulon laskentaan liittyvä erä. Lisäksi avustus on kirjanpitosidonnainen, ja se kirjataan tulosvaikutteisesti sekä antajan että saajan kirjanpitoon.

Toinen konserniverotuksen keskeinen kohta on, miten verotetaan *konserniyhtiöiden välisiä omaisuusluovutuksia*. Konsernitilinpäätöksessä konsernin sisäisten liiketoimien vaikutus joka tapauksessa eliminoidaan, joten mahdollinen voitto tai tappio ei vaikuta konsernin kirjanpidolliseen tulokseen. Kysymys onkin siitä, realisoiko luovutus verotukseen vaikuttavan voiton tai tappion. Konserniavustus tai muukaan tuloksentasausjärjestelmä ei ratkaise sisäisiin luovutuksiin liittyvää kysymystä, koska se ei estä tulon realisoitumista, vaikka mahdollistaakin realisoituneen tulon siirtämisen yhtiöiden välillä. Välitöntä veroseuraamusta ei siten voida konserniavustuksella torjua, jos konsernissa ei ole tappiollista yhtiötä.

Suomessa ei ole konsernin sisäisiä omaisuusluovutuksia koskevaa erityissääntelyä, joten konsernin sisäisiä luovutuksia käsitellään samalla tavalla kuin ulkopuoliselle tapahtuvia luovutuksia ja niissä realisoituu verotukseen vaikuttava voitto tai tappio. Osakeluovutukset ovat kuitenkin EVL 6b §:ssä säädetyissä tapauksissa mahdollisia ilman välittömiä verovaikutuksia. EVL 6b §, jonka mukaan käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot ovat verovapaita ja luovutustappiot vähennyskelvottomia, soveltuu sekä ulkopuoliselle tapahtuviin että konserniyhtiöiden välisiin luovutuksiin. EVL 6b § mahdollistaa siten esimerkiksi tytäryhtiön osakekannan luovutuksen konserniyhtiöltä toiselle ilman, että luovutuksesta syntyy verotukseen vaikuttavaa voittoa tai tappiota.

Konsernin sisäisiin luovutuksiin liittyy myös vuoden 2007 alusta voimaan tullut uusi verotusmenettelylain (VML) 31 §. Siinä säädetään siirtohinnoitteluoikaisusta tilanteessa, jossa etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa ei ole noudatettu markkinaehtoperiaatetta. Nähtäväksi jää, tuoko säännös käytännössä uusia vaatimuksia konserniyhtiöiden välisten omaisuusluovutusten hinnoittelulle kotimaisissa tilanteissa. Jos näin käy, konsernin sisäisiä transaktioita koskevan erityissäänтelyn puute korostuu.

Osakeluovutuksia koskevan EVL 6b §:n kanssa samanaikaisesti sisällytettiin EVL 16 §:ään uusi 7 momentti. Siinä säädetään konsernituen vähennyskelvottomuudesta, ja säännöksen tarkoituksena on estää järjestelyt, joilla osakeluovutuksesta syntynyt vähennyskelvoton luovutustappio pyrittäisiin muuntamaan vähennyskelpoiseksi eräksi. EVL 16 §:n 7 kohdan mukaan emoyhtiön tytäryhtiöltään olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritetut menot ovat vähennyskelvottomia.

Osinkoverotus on tärkeä osa konserniverojärjestelmää. Suomessa emoyhtiön tytäryhtiöiltä saamat osingot ovat pääsääntöisesti verovapaita EVL 6a §:n mukaisesti. Aikaisemmin osinkoverotuksessa oli käytössä yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, jossa osingot olivat veronalaista tuloa, mutta niihin liittyvä yhtiöveron hyvitys kattoi osingosta menevän veron. Konsernin näkökulmasta yksi ero nykyisen ja aiemman osinkoverojärjestelmän välillä on se, että emoyhtiölle ei voida enää osingonjaolla siirtää veronalaista tuloa esimerkiksi emoyhtiön tappioiden kattamiseksi.

Väliyhteisölainsäädäntö koskee kansainvälisten konsernien verotusta, ja sillä pyritään estämään yritysten tulon siirtäminen matalan verorasituksen maihin. Siksi eräissä tilanteissa emoyhtiön tuloon luetaan myös sen omistaman tytäryhtiön tulo, eli kysymys on yhtiöiden tahdon vastaisesta, pakollisesta tulosten yhdistämisestä verotuksessa.

Konserniverotuksen kehittämistarpeista

Konserniavustuslaki

Laki konserniavustuksesta säädettiin vuonna 1986, ja se ollut voimassa 20 vuotta. On selvä, että yritysten toimintaympäristö, toimintatavat ja yritysrakenteet ovat tuona aikana muuttuneet paljon. Konserniavustuslakia ei ole kuitenkaan päivitetty säätämisensä jälkeen. Ainoa todellinen muutos on ollut se, että vuodesta 1989 alkaen laki ulotettiin myös kunnallisverotukseen, kun se sitä ennen oli koskenut vain valtionverotusta.

Yksi lain epäkohta on, että talletuspankit sekä luotto-, vakuutus- ja eläkelaitokset on suljettu konserniavustusmahdollisuuden ulkopuolelle. Hyviä perusteluja sille, miksi nämä toimialat pitäisi edelleen pitää konserniavustuksen ulkopuolella, ei ole. Toimialarajoitus tulisikin poistaa konserniavustuslaista. Tätä esitti myös valtiovarainministeriön asettama Tuloverotuksen kehittämistyöryhmä vuonna 2002.[1]

[1] Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio Kilpailukykyiseen verotukseen, VM 12/2002, s. 163.

Voidaan myös kysyä, miksi konserniavustus ei koske TVL:n mukaan verotettavia yhtiöitä. Yhtä hyvin esimerkiksi merkittävää kiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoittavat konsernit tarvitsisivat tuloksentasausmahdollisuuden kuin pienet EVL-toimintaa harjoittavat konsernit.

Näitä kotimaisia muutostarpeita ei ole otettu huomioon, ja on epätodennäköistä, että korjauksia konserniavustuslakiin tehtäisiin enää jatkossakaan. Keväällä 2006 muistionsa jättänyt Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005 nimittäin ehdotti nykyisen konserniavustusjärjestelmän korvaamista toisentyyppisellä järjestelmällä. Työryhmän mukaan tavoitteena tulisi olla pelkästään verotuksen tuloksenlaskentaa koskeva järjestelmä, joka täyttää myös EY-oikeuden vaatimukset ja turvaa tarvittavassa määrin Suomen veropohjaa. Perusteluina työryhmä viittaa myös IFRS-normistoon, joka ei tunne konserniavustuksen tyyppistä erää. Työryhmä nostaa esille myös oikeustieteellisessä kirjallisuudessa esitetyt yhtiöoikeudelliset pulmat. Uudistamisen lähtökohdaksi työryhmä esittää kansainvälisesti käytössä olevia konserniverotusmalleja ilman nykyistä vaatimusta varojensiirrosta tai kirjanpidon kulu- ja tuottokirjauksista.[2]

Konserniavustuksen kansainvälinen ulottuvuus

Konserniavustuksen suurimmat muutostarpeet liittyvät sen kansainväliseen ulottuvuuteen, ja tähän Yritysverotuksen kehittämistyöryhmäkin viittaa ehdotuksessaan EY-oikeuden vaatimukset täyttävästä ja verotulot turvaavasta järjestelmästä.

Konserniavustuslain 3 §:ssä on konserniyhtiöitä koskeva kotimaisuusvaatimus. Siksi avustus on lähtökohtaisesti mahdollinen vain kotimaisten yhtiöiden välillä. Tämä on merkittävä puute kansainvälisissä konserneissa, joihin kuuluu myös ulkomaisia yhtiöitä. Toisaalta avustuksen salliminen vain kotimaisten yhtiöiden kesken on ymmärrettävää Suomen veropohjan turvaamisen näkökulmasta.

Konserniavustuksen kansainvälinen ulottuvuus tulee esille ensiksikin siinä, voiko suomalaisten, avustuksen osapuolina olevien yhtiöiden väliseen omistusketjuun kuulua ulkomaisia konserniyhtiöitä (passiivisessa roolissa olevat yhtiöt). Oikeuskäytännössä on hyväksytty ulkomainen yhtiö omistusketjussa. Sen omistus otetaan siis huomioon, kun arvioidaan 90 prosentin vähimmäisomistusvaatimuksen täyttymistä. Ratkaisut perustuivat verosopimusten syrjintäkieltoartikloihin.[3] Ruotsin konserniavustusjärjestelmän osalta EY:n tuomioistuin on antanut EY-oikeudellisilla perusteilla samansisältöisen ratkaisun.[4]

Toinen kysymys on, voidaanko ulkomaiselle yhtiölle antaa konserniavustus siten, että se olisi vähennyskelpoinen suomalaisen antajayhtiön verotuksessa. Oikeuskäytännössä ulkomaiselle, rajoitetusti verovelvolliselle yhtiölle annettu avustus on hyväksytty vähennyskelpoiseksi siinä tilanteessa, että saajayhtiöllä oli Suomessa kiinteä toimipaikka, jonka tuloksi avustus

---

[2] Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n muistio Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 122–124.
[3] Ks. esim. KHO 1992 B 509 ja 510 sekä KHO 10.5.2000/864.
[4] C-200/98, X AB ja Y AB.

luettiin.[5] Saatu avustus siis verotettiin Suomessa. Toisaalta avustusta ei hyväksytty vähennyskelpoiseksi, vaikka se annettiin kotimaiselle yhtiölle, kun verosopimusmääräysten perusteella saajayhtiötä ei voitu verottaa Suomessa.[6] Avustus on siis hyväksytty vähennyskelpoiseksi silloin, kun se voidaan lukea saajayhtiön tuloksi Suomessa. Näin toteutuu symmetrinen käsittely: vähennyskelpoista menoa vastaa veronalainen tulo, ja molemmat vaikuttavat Suomen verojärjestelmässä.

Konserniavustuslakiin olisi hyvin voitu tehdä edellä olevat avustuksen kansainvälistä ulottuvuutta koskevat muutokset ilman pelkoa verotulojen menetyksestä. Tuloverotuksen kehittämistyöryhmä esittikin vuonna 2002, että konserniavustuslakiin lisättäisiin säännökset, joiden mukaan verosopimusmaissa asuvien yhtiöiden omistus suomalaisesta yhtiöstä tulee ottaa huomioon vähimmäisomistusosuutta määritettäessä. Samoin työryhmä esitti säännöstä, jonka mukaan ulkomaiselle konserniyhtiölle annetun avustuksen edellytyksenä on, että saajayhtiöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, jonka tulona konserniavustus voidaan verottaa.[7] Toisin kuin Suomessa, muun muassa Ruotsissa ja Isossa-Britanniassa konserniverojärjestelmät on saatettu ajan tasalle tältä osin.

Suomen konserniavustusjärjestelmä on parhaillaan arvioitavana EY:n tuomioistuimessa, jossa on käsiteltävänä asia C-231/05, Oy AA.[8] Siinä konserniavustus haluttaisiin antaa englantilaiselle konserniyhtiölle tilanteessa, jossa kaikki muut konserniavustuksen vähennyskelpoisuutta koskevat vaatimukset täyttyisivät lukuun ottamatta saajayhtiön kotimaisuutta. Julkisasiamies antoi ratkaisuehdotuksensa 12.9.2006. Sen mukaan Euroopan yhteisöjen perustamissopimukseen sisältyvät sijoittautumisvapautta tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat artiklat eivät ole esteenä Suomen konserniavustuslainsäädännön kaltaiselle lainsäädännölle, jossa konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on se, että sekä konserniavustuksen antaja että saaja ovat kotimaisia yhteisöjä. Julkisasiamiehen mukaan konserniavustuslain kotimaisuusvaatimukselle oli löydettävissä oikeuttamisperusteita.

EY:n tuomioistuin antoi joulukuussa 2005 merkittävän konserniverotusta koskevan päätöksen C-446/03, Marks & Spencer. Se koskee konsernin sisäistä tuloksentasausta tilanteessa, jossa konserniin kuuluu myös ulkomaisia yhtiöitä. Arvioitavana oli Ison-Britannian konserniverojärjestelmä, jossa tappiollisen konserniyhtiön tappio voidaan siirtää vähennettäväksi voitollisen konserniyhtiön tulosta. Edellytyksenä on, että tappiollisen yhtiön kotipaikka on Isossa-Britanniassa tai sillä on siellä kiinteä toimipaikka. Ulkomaisen tytäryhtiön tappion vähentäminen isobritannialaisen konserniyhtiön tulosta ei ole mahdollista.

EY:n tuomioistuimen ratkaisun mukaan kotimaisuutta koskeva rajoitus oli mahdollinen. Rajoitus ei kuitenkaan voi mennä miten pitkälle tahansa. Jos tappion vähentäminen evätään silloinkin, kun ulkomainen tytäryhtiö on käyttänyt mahdollisuudet vähentää tappio sijainti-

---

[5] Ks. KHO 2003:79.
[6] Ks. KHO 2003:33.
[7] VM 12/2002 s. 163.
[8] KHO:n ennakkoratkaisupyyntö KHO 2005:29. Ks. asiasta Oy AA esim. Hannele Liede – Eija Kuivisto: Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa Oy AA (C-231/05) – konserniverotuksen näkymät EY-oikeuden valossa, Verotus 5/2006, s. 475–485.

valtiossaan (se ei voi enää vähentää sitä itse myöhempien vuosien tulosta), lainsäädäntö on liian rajoittavaa.[9]

Marks & Spencer -tapauksen sekä julkisasiamiehen Oy AA-asiassa antaman ratkaisuehdotuksen perusteella näyttäisi siltä, että jäsenvaltiot – Suomi mukaan lukien – voivat rajoittaa konsernin sisäisen tuloksentasausjärjestelmänsä koskemaan omalla alueellaan verottamiaan konserniyhtiöitä, eikä tuloksentasausmahdollisuutta tarvitse avata valtion rajojen yli kuin poikkeustapauksessa. Poikkeustapaus koskee tilannetta, että konserniyhtiö ei voi vähentää tappiotaan enää asuinvaltiossaan.[10] EY:n tuomioistuimen linja verojärjestelmien muovaamisessa näyttääkin muuttuneen, ja tuomioistuin on valmiimpi ottamaan huomioon jäsenmaiden fiskaaliset intressit.[11]

Yritysverojärjestelmä on keskeinen tekijä yritysten arvioidessa toimintaympäristöään ja tehdessään liiketoiminnan alueellista sijoittamista koskevia päätöksiä. Siksi konserniverojärjestelmän kilpailukykyyn on syytä kiinnittää huomiota, vaikka välitöntä ja pakottavaa muutostarvetta ei olisikaan. Itävalta on esimerkki eurooppalaisesta valtiosta, joka vuonna 2005 uudisti yritysverojärjestelmäänsä yhtenä tarkoituksena houkutella kansainvälisiä konserneja sijoittautumaan alueelleen. Tuolloin konserniverojärjestelmään sisällytettiin rajoitettu, valtion rajat ylittävä tuloksentasausmahdollisuus. Kuten edellä on todettu, myös Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä on esittänyt konserniverotuksen uudistamista, tosin ei niinkään kilpailukykynäkökohdista vaan ennen kaikkea kirjanpitolainsäädännön muutosten vuoksi. Jäljempänä sivulta 362 alkaen käsitellään konserniverotuksen kehittämisnäkymiä.

Väliyhteisölainsäädäntö

Väliyhteisölain perusteella suomalainen emoyhtiö voi joutua maksamaan veroa myös ulkomaisen tytäryhtiönsä (väliyhteisö) tulosta. Ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan lain 2 §:n mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä. Väliyhteisöinä ei kuitenkaan pidetä teollista ja muuta siihen verrattavaa tuotantotoimintaa, laivanvarustustoimintaa ja näitä palvelevaa myynti- ja markkinointitoimintaa harjoittavia yhtiöitä. Myös verosopimusvaltioissa asuvat yhteisöt jäävät lain soveltamisalan ulkopuolelle, edellyttäen että niiden verotuksen taso ei olennaisesti eroa

---

[9] Ks. Marks & Spencer -ratkaisusta esim. European Taxation 9/2006, joka sisältää useita asiaa koskevia artikkeleita, ja Seppo Penttilä, EY:n tuomioistuimen ratkaisu asiassa Marks & Spencer (C-446/03) – arvioita konserniavustusjärjestelmän kannalta, Verotus 1/2006, s. 4–13.

[10] Ks. tämän kaltaisesta tilanteesta KVL 62/2006 (ei lainvoim.), jossa konserniavustus evättiin. Ratkaisun perusteluissa todetaan mm. seuraavaa: ”EY-oikeuden selvät, täsmälliset ja ehdottomat normit ovat välittömästi sovellettavaa oikeutta ja jäsenvaltioiden viranomaisten on jätettävä soveltamatta sellaisia sisäisen lainsäädännön säännöksiä, jotka ovat tällaisten normien vastaisia. Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain säännösten ei katsottu olevan edellä tarkoitetulla tavalla ristiriidassa EY-oikeuden kanssa eikä tämän lain säännöksiä siten tullut jättää soveltamatta A Oy:n antamaan konserniavustukseen.”

[11] Ks. EY:n tuomioistuimen muuttuneesta linjasta Lari Hintsanen: Kansainvälisen verotuksen ajankohtaiset kysymykset, Keskuskauppakamarin Suuri Veropäivä 2006, s. 1–4.

Suomen verotuksen tasosta eikä yhteisö ole saanut nauttia erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä.

EY:n tuomioistuin antoi väliyhteisölainsäädännön kannalta tärkeän päätöksen 12.9.2006 asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes. Cadbury Schweppes -konserniin kuului muun muassa kaksi irlantilaista rahoitusyhtiötä, joihin oli sovellettu 10 prosentin verokantaa. Yhtiöitä pidettiin väliyhteisöinä Ison-Britannian lainsäädännön mukaan. Tapauksessa ei kiistetty sitä, että tytäryhtiöt oli perustettu Irlantiin verotuksellisista syistä.

Tuomioistuin tarkasteli väliyhteisölainsäädäntöä sijoittautumisvapauden kannalta. Väliyhteisölain soveltaminen vain sillä perusteella, että tytäryhteisö on perustettu alhaisen verorasituksen jäsenvaltioon, rajoittaa sijoittautumisvapautta. Rajoittamiselle voi kuitenkin olla oikeuttamisperuste. Tällaisena tuomioistuin piti veron kiertämisen estämistä ja katsoi, että väliyhteisölainsäädäntö on mahdollinen, jos sen tavoitteena on puuttua täysin keinotekoisiin järjestelyihin, joilla pyritään kiertämään kansallista lainsäädäntöä. Verovelvolliselle on annettava mahdollisuus esittää, että kysymyksessä ei ole keinotekoinen järjestely vaan että yhtiöllä on aitoa toimintaa matalan verorasituksen valtiossa.[12]

Kun Suomen väliyhteisölakia arvioidaan Cadbury Schweppes -tapauksen valossa, voidaan havaita, että lain soveltamisala on nykyisellään liian laaja. Lakia voidaan soveltaa aitoon taloudelliseen toimintaan, muun muassa kauppaan ja palveluihin. Väliyhteisölain muutostarpeet ovat siis ilmeiset.[13]

Konserniverotuksen kehittämisnäkymiä

Eri konserniveromalleja

Yleensä yritysverolainsäädäntö sisältää mekanismin, jolla eri konserniyhtiöiden väliset voitot ja tappiot voidaan tasata.[14] Tapa, jolla konserniyhtiöiden välinen tuloksentasaus on järjestetty, poikkeaa toisistaan eri maissa. Yksi tapa luokitella konserniverojärjestelmät on seuraava:[15]

1) Saksalainen Organschaft, jossa tytäryhtiöitä käsitellään ikään kuin emoyhtiön osina. Niiden voitot ja tappiot ovat osa emoyhtiön tulosta, eivätkä konsernin sisäiset omaisuusluovutukset realisoi verotuksessa voittoa tai tappiota.
2) Pohjoismainen konserniavustus, jossa tuloa siirretään konserniyhtiöstä toiseen ja jonka edellytyksenä on avustusta vastaava varojensiirto antajayhtiöstä saajayhtiöön.
3) Konsernihuojennus, jossa tappio voidaan siirtää konserniyhtiöstä toiseen.

---

[12] Ks. ratkaisusta C-196/04 esim. Hannele Liede – Eija Kuivisto: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ajankohtaista yritysverotukseen liittyvää oikeuskäytäntöä, Tilintarkastus 6/2006, s. 90–93 ja Hintsanen s. 6–8.

[13] Ks. ratkaisun C-196/04 vaikutuksista väliyhteisölainsäädäntöön yleisesti Gerard T. K. Meussen: Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States, European Taxation 1/2007, s. 16–18.

[14] Kaikissa valtioissa ei kuitenkaan ole konserniyhtiöiden välistä tuloksentasausmahdollisuutta. Euroopassa sellainen puuttuu mm. Belgiasta ja Virosta.

[15] Yoshihiro Masui: Group Taxation, General Report, Cahiers de droit fiscal international, Volume 89b, IFA 2004, s. 29–31.

4) Yhteisverotus, jossa eri konserniyhtiöiden tulokset yhdistetään. Useimmissa yhteisverotusmalleissa kunkin konserniyhtiön tulos lasketaan erillisenä ja yhtiöiden tulokset yhdistetään sen jälkeen konsernitasolla. Emoyhtiö on verovelvollinen koko konsernin tuloksesta.

Konserniverojärjestelmille on tyypillistä, että ne sallivat vain samassa valtiossa olevien konserniyksiköiden välisen tuloksentasauksen. Näinhän on tilanne myös Suomessa. Kuitenkin neljässä Euroopan unionin jäsenvaltiossa on lainsäädäntö, joka sallii valtion rajat ylittävän tuloksentasauksen. Tanskassa ja Ranskassa sellainen järjestelmä on ollut käytössä jo vuosia. Italian konserniverotusta muutettiin vuonna 2004 ja Itävallan konserniverojärjestelmä uudistettiin kokonaan vuonna 2005.[16] Tällöin siihen otettiin mahdollisuus tasata tulosta myös kotimaisten ja ulkomaisten konserniyksiköiden kesken. Rajat ylittävissä tilanteissa tuloksentasausmahdollisuudet ovat tosin rajoitetummat kuin kotimaisten konserniyksiköiden välisessä tuloksentasauksessa.[17]

Tuloksentasausmahdollisuuden ohella toinen konserniverotuksen keskeinen elementti on konserniyhtiöiden välisten omaisuusluovutusten verosääntely. Konsernin sisäiset transaktiot eivät vaikuta konsernin kirjanpidolliseen kokonaistulokseen, vaikka ne vaikuttavatkin yksittäisten konserniyhtiöiden tulokseen. Monissa maissa konsernin sisäisten luovutusten vaikutus eliminoidaan myös verotuksessa esimerkiksi lykkäämällä voiton tuloutuminen tai tappion vähentäminen siihen ajankohtaan, jolloin omaisuus luovutetaan konsernin ulkopuolelle. Konserniyhtiöiden välisiä omaisuusluovutuksia koskeva verosääntely on kuitenkin harvinaisempaa kuin konsernin sisäisen tuloksentasausmahdollisuuden olemassaolo.[18] Kuten edellä on todettu, myöskään Suomessa ei ole konsernin sisäisiä transaktioita koskevaa erityissääntelyä.

Konsernin sisäisten luovutusten verosääntelyä on pohdittu myös EU:n komission asettamassa työryhmässä, joka selvittää yhtenäisen veropohjan järjestelmää. Hanketta käsitellään jäljempänä sivulla 365. Sisäisten luovutusten verovaikutusten eliminointia on pidetty tärkeänä, jotta vältytään myös siirtohinnoitteluongelmilta. Työryhmässä on keskusteltu kolmesta eri mallista. Yksi vaihtoehto on, että sisäiset transaktiot jätetään huomiotta verotettavaa tuloa laskettaessa. Toinen tapa on käyttää sisäisissä luovutuksissa hankintamenoa. Kolmas vaihtoehto on ottaa huomioon sisäiset transaktiot konsernin käyttämin siirtohinnoin ja eliminoida luovutuksesta syntynyt sisäinen voitto tai tappio.[19]

---

[16] Ks. COM(2006) 824, Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations s. 6.

[17] Ks. esim. Seppo Penttilä – Pauli K Mattila – Hannele Ranta-Lassila: Suomen konserniavustusjärjestelmä – EY-oikeuden vaatimukset täyttävä vai ei?, Verotus 4/2005, s. 368–371.

[18] Masui s. 32–33.

[19] An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on group taxation (SG5 22–23 June 2006), 24.8.2006, s. 4 – http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

EU:n komission hankkeet

Valtion rajat ylittävä tappiontasaus

EU:n sisämarkkinoilla on merkittävänä verohaittana pidetty valtion rajat ylittävän tappiontasausmahdollisuuden puuttumista. Komissio antoikin direktiiviehdotuksen valtioiden rajat ylittävän tappiontasauksen harmonisoinnista[20] jo vuonna 1990. Direktiiviehdotus kattoi toisessa jäsenvaltiossa harjoitettavan toiminnan sen juridisesta muodosta riippumatta, eli se koski sekä kiinteitä toimipaikkoja että tytäryhtiöitä. Asia ei kuitenkaan edennyt, ja komissio veti direktiiviehdotuksen pois joulukuussa 2001.[21]

Asia nousi uudelleen esille komission tiedonannossa vuonna 2001.[22] Siinä esitettiin kahdentyyppisiä ratkaisuja yritysten kansainvälistymisen veroesteiden poistamiseksi: kohdennettuja toimia lyhyellä ja keskipitkällä aikavälillä ja kokonaisvaltainen ratkaisu yhtenäisestä veropohjasta pitkällä aikavälillä. Kohdennettuihin toimiin kuului valtion rajat ylittävän tappiontasausjärjestelmän luominen.

Loppuvuonna 2006 komissio antoi tiedonannon tappioiden käsittelystä valtion rajat ylittävissä tilanteissa.[23] Siinä erotellaan tilanteet, joissa on kysymys tappiontasauksesta toisaalta saman yhtiön sisällä (yhtiön toisessa valtiossa olevien kiinteiden toimipaikkojen tappiot) ja toisaalta konserniyhtiöiden välillä (eri valtioissa olevat konserniyhtiöt). Saman yhtiön sisällä tappiontasaus toteutuu automaattisesti kotimaisessa tilanteessa ja valtaosassa jäsenvaltioita myös rajat ylittävissä tilanteissa. Niitä jäsenvaltioita, joissa kiinteiden toimipaikkojen tappioita ei oteta huomioon rajat ylittävissä tilanteissa, komissio kehotti muuttamaan lainsäädäntöään. On huomattava, että Suomessa yhtiön sisällä tappiontasaus ei toteudu edes kotimaisessa tilanteessa, jos yhtiöllä on useampia tulolähteitä.

Myös erillisten konserniyhtiöiden välinen tappiontasaus toteutuu suurimmassa osassa jäsenvaltioita kotimaisissa tilanteissa. Sitä vastoin rajat ylittävissä tilanteissa se on mahdollista vain poikkeuksellisesti. Komissio kehotti kaikkia jäsenvaltioita ottamaan käyttöön ja ylläpitämään valtion sisäisen tuloksentasausjärjestelmän. Lisäksi se korosti valtion rajat ylittävän tappiontasausjärjestelmän tarvetta ja esitti kolme erilaista mallia tappiontasauksen toteuttamiseksi. Järjestelmät eroavat toisistaan lähinnä sen suhteen, miten tappiota tuottaneen yhtiön myöhempi voitto otetaan huomioon.[24]

---

[20] COM(1990) 595, Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States.
[21] Ks. direktiiviehdotuksesta esim. L.A. Denys, Previous EU Proposals for Cross-Border Loss Relief, European Taxation 9/2006 s. 445.
[22] KOM(2001) 582 Kohti sisämarkkinoita, joilla ei ole veroesteitä. Strategia yhtenäistetyn veropohjan luomiseksi yritysten EU:n laajuista toimintaa varten.
[23] COM(2006) 824.
[24] Ks. COM(2006) 824 s. 8–10.

Yhtenäisen veropohjan järjestelmä

Euroopassa yhtenä ratkaisuna eri valtioissa olevien konserniyhtiöiden väliseen tuloksentasaukseen on nähty yhtenäisen veropohjan järjestelmä (common consolidated corporate tax base, CCCTB). Sitä on valmisteltu vuodesta 2001 lähtien.[25] Vuonna 2004 valmistelua varten asetettiin työryhmä. Sen avuksi on myöhemmin perustettu alatyöryhmiä eräitä asiakokonaisuuksia varten. Tämän aiheen kannalta mielenkiintoisin on konserniverotusta selvittävä alatyöryhmä 5.[26]

Yhtenäisen veropohjan järjestelmää varten on tarkoitus luoda yksi normisto, jolla useammassa EU:n jäsenvaltiossa toimiva konserni laskisi verotettavan tulonsa. Konsernien kannalta olennaista on, että normisto sisältäisi myös tuloksentasausmahdollisuuden eri valtioissa toimivien konserniyksiköiden kesken. Kun konsernin verotettava tulo olisi saatu laskettua, se jaettaisiin konsernin toimintavaltioiden kesken ja kukin valtio soveltaisi omaan osuuteensa omaa yhteisöverokantaansa.

Konserniverotusta selvittävä alatyöryhmä on käsitellyt ja joutuu pohtimaan konserniverotuksen peruskysymyksiä. Näitä ovat esimerkiksi konsernimääritelmä, tuloksentasausjärjestelmä sekä konsernin sisäisten liiketapahtumien eliminointi. Tarpeen on myös selvittää, onko verotukselliseen konserniin pakko sisällyttää kaikki ehdot täyttävät yhtiöt vai voidaanko mukaan tulevat yhtiöt valita. Myös yksittäisen yhtiön ennen konserniin liittymistä syntyneiden tappioiden kohtelu sekä konsernista pois siirtyminen kaipaavat omat säännöksensä.

Mielenkiintoinen on myös kysymys, miten konsernin verotettava tulo jaettaisiin valtioiden kesken. Kysymys on valtioiden välisestä verotulokilpailusta, ja päätös jakoperusteesta tulee olemaan vaikea. Toisaalta jakoperusteella on suuri merkitys myös yrityksille. Verokannat vaihtelevat maittain, ja verotettavan tulon jakautuminen eri valtioiden kesken vaikuttaa suoraan konsernin kokonaisverorasitukseen.

Komission aikataulutavoitteena on, että lainsäädäntötoimiin päästäisiin vuonna 2008.

Kotivaltioverotus

Kotivaltioverotus (home state taxation, HST) on toinen ratkaisuvaihtoehto kansainvälisten konsernien sisäiseen tuloksentasaukseen, jonka komissio vuonna 2001 esitti verotusta koskevassa tiedonannossaan. Se eroaa yhtenäisen veropohjan järjestelmästä ennen kaikkea siinä, että konsernin verotettava tulo laskettaisiin emoyhtiön kotivaltion verolainsäädäntöä soveltaen. Konserniyhtiöiden välinen tuloksentasaus olisi mahdollinen, ja se toteutettaisiin soveltaen emoyhtiön kotivaltion konserniverotusta.

---

[25] Yhtenäisen veropohjan järjestelmä on yhtenä tavoitteena komission tiedonannossa KOM(2001) 582. Tuon jälkeen tavoite on uudistettu mm. tiedonannoissa KOM(2003) 726 ja KOM(2006) 157.

[26] Työryhmän ja alatyöryhmien muistiot ovat luettavissa osoitteessa http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

Komission mukaan kotivaltioverotus voisi olla kokeilu, johon pienet ja keskisuuret yritykset voisivat osallistua. Hanke ei ole kuitenkaan edennyt, sillä toistaiseksi yksikään valtio tai yritys ei ole ollut kiinnostunut tulemaan mukaan kokeiluun.[27]

Lopuksi

Konserniverotuksen suurin haaste tällä hetkellä on sen kansainvälinen ulottuvuus. Yritysten toiminta on laajasti kansainvälistä ja niillä on yhtiöitä eri valtioissa, joten tarve valtion rajat ylittävään tuloksentasaukseen on ilmeinen. Tämä on selvästi tärkeämpi seikka kuin se, voidaanko tuloksenlaskentaan eri valtioissa soveltaa samoja normeja, mikä on yksi yhtenäisen veropohjan järjestelmän ja kotivaltioverotuksen tavoite. Kansainvälistyneiden yritysten maakohtaiset organisaatiot kyllä selviytyvät verotettavan tulon laskennasta.

Komission yhtenäistä veropohjaa koskeva hanke on kunnianhimoinen. Siihen liittyy lukuisia avoimia teknisluonteisia kohtia, poliittista hyväksyntää vailla olevista seikoista puhumattakaan. Aikataulutavoite lainsäädäntötoimista vuonna 2008 vaikuttaa erittäin haasteelliselta, ja asian valmisteluun voi mennä huomattavasti pidempi aika. Siksi olisi tärkeää, että valtion rajat ylittävän tuloksentasausmahdollisuuden rakentamista ei sidota yhtenäisen veropohjan järjestelmään, vaan sitä vietäisiin itsenäisenä eteenpäin.

Samalla kun pyritään kehittämään kansainvälisempää konserniverotusta, on huomioitava myös kotimaisten konsernien tarpeet. Fiskaaliset syyt voivat vaatia valtion rajat ylittävään konserniverotukseen rajoituksia, jotka eivät ole tarpeen kotimaisessa konsernissa. Ratkaisu, jossa mahdolliset kansainvälisiä konserneja koskevat rajoitukset ulotettaisiin myös kotimaisiin tilanteisiin, voisi johtaa liian suppeaan ja jäykkään kotimaiseen järjestelmään. Rajoitukset lisäävät epäneutraalisuutta yritysrakenteiden välillä, mikä ei ole toivottavaa kehitystä. On huomattava, että niissä eurooppalaisissa valtiossa, joissa on rajat ylittävä konserniyhtiöiden tuloksentasausmahdollisuus, se poikkeaa kotimaisiin yrityksiin sovellettavasta tuloksentasausjärjestelmästä. Myöskään eurooppaoikeudelliset periaatteet eivät näytä asettavan vaatimusta, että kotimaisen ja valtion rajat ylittävän konserniverojärjestelmän tulisi olla samanlaiset.

* * *

Challenges of corporate group taxation

The most important issue in group taxation is the possibility to offset profits and losses between companies in the same group. In Finland, this possibility has been arranged by way of the group contribution. In this arrangement, a profitable company gives a group contribution

[27] Ks. tarkemmin kotivaltioverotuksesta ja hankkeen vaiheista http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm sekä Luca Cerioni: Commission Communication and General Developments regarding Home State Taxation, European Taxation 8/2006, s. 375–382 ja Gerard T. K. Meussen: Recent EU Developments in Relation to the Marks & Spencer Case, European Taxation 9/2006, s. 450–451.

to an affiliated, loss-making company and makes a tax deduction to the same amount. For the receiving company, group contribution counts as taxable revenue.

The Act on Group Contributions was enacted in 1986, that is, it has been in existence for 20 years. A working group looking into corporate taxation has proposed in its 2006 report that the system of group contributions be replaced with a different system.

The most pressure for a change in the system of group contributions comes from its international dimension. By and large, a group contribution is possible only between domestic companies, which is a significant shortcoming for international corporate groups. In the case-law, however, a group contribution to a foreign company has been allowed as tax-deductible in the event that the recipient company has had permanent establishment in Finland, so that the group contribution can have been counted as taxable income for that permanent establishment.

The legitimacy of the Finnish group contribution system has recently been brought before the European Court of Justice (case C-231/05, *Oy AA*). That case pertains to the provision of a group contribution to an British company in the same corporate group. According to the opinion of the Advocate General, the Treaty provisions on the freedom of establishment or on the free movement of capital do not preclude the possibility of making the tax-deductibility of a group contribution dependent on both companies being domestic to the same country.

According to an earlier ruling by the ECJ in case C-446/03, *Marks & Spencer*, and to the opinion of the AG in case *Oy AA*, it would appear that the Member States may legally restrict the offsetting of intra-group profits and losses only to domestic companies and that the right to consolidate results across borders need be granted only in exceptional situations. It is an entirely different concern that a broader concept of group taxation may be justified in view of the competitiveness of the national tax system.

In most countries, the system of corporate taxation includes a mechanism for the offsetting of profits and losses among companies in the same corporate group. As noted, this chance is normally available only for companies domestic to the same country. However, four EU Member States allow cross-border offsetting of profits and losses, albeit to a more restricted degree than among companies in the same country.

The greatest challenge of group taxation today is therefore its international dimension. In 2006, the European Commission issued a communication on the tax treatment of losses in cross-border situations. One possible solution has been the introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), which would include a cross-border mechanism for corporate groups to offset profits and losses.

The CCCTB is an ambitious project indeed. Even though it has been in progress for several years, many gaps still remain to be plugged. The proposed schedule of legislative action being taken in 2008 appears to be overly optimistic, as the planning process may take a considerably longer time yet. For this reason it would be important that the construction of a mechanism for cross-border offsetting of profits and losses not be tied up with the CCCTB project, but that it be pursued as a separate endeavour.

While we aim for the development of a more international system of group taxation, also the needs of domestic groups should be kept in mind. There may be fiscal reasons to introduce certain restrictions in cross-border group taxation that are not needed in domestic groups. It would seem, as well, that the principles of European law do not require that the domestic and cross-border systems of offsetting profits and losses be the same.

Hannele Ranta-Lassila
Acting Professor, University of Helsinki

Maria Rehbinder

Skattelagstiftningen och EU:s konkurrensregler – när är skattestöd förenliga med den gemensamma marknaden?

EU:s kontroll av statsstöd

Inledning

EU-lagstiftningen har blivit en allt viktigare faktor i medlemsstaternas skattepolitik. Kraven på ett gott skattesystem gäller framförallt systemets ekonomiska verkningar, skattebördans fördelning och beskattningens fiskala effekter. Medlemsstaterna i den Europeiska Unionen bör dessutom beakta att skattesystemet uppfyller de krav som gemenskapsrätten uppställer.[1]

Lagstiftarens handlingsfrihet på den indirekta beskattningens område begränsas framförallt av sekundär EU-lagstiftning. Sådan lagstiftning är relativt begränsad på den direkta beskattningens område. Men grundfördragets generella begränsningar beaktas, i synnerhet the ”fyra friheterna” och statsstödsreglerna.

EU-domstolens avgöranden i ett antal uppmärksammade fall har understrukit vikten av att de grundläggande friheterna i EU-fördraget respekteras vid utformningen av företags- och kapitalbeskattningen. Domstolens rättspraxis har bland annat resulterat i en omvärdering av dividendbeskattningen och viktiga aspekter av koncernbeskattningen.

Reglerna om godtagbara statsstöd uppställer därtill begränsningar för skattelagstiftaren. I denna artikel ges en översikt av teori och praxis på detta område. EU:s statsstödsregler har under de senaste åren framförallt haft betydelse för utformningen av speciella skatteregler som gynnar holding-, finans- eller liknande bolag.

Kommissionen antog år 1998 ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (Meddelandet 1998)2. Detta meddelande var en följd av åtagandet som kommissionen gjorde när rådet i december 1997 antog en uppförandekod för företagsbeskattningen. Syftet med uppförandekoden är att samordna medlemsstaternas åtgärder för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Meddelandet 1998 har varit vägledande för kommissionens bedömning av ett antal skatteåtgärder som har granskats i början av 2000-talet. Kommissionen publicerade år 2004 en rapport (Rapporten 2004) om genomförandet av Meddelandet 1998.[3]

---

[1] Professor Tikka har i flera sammanhang diskuterat kriterierna för ett gott skattesystem. Se Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista, Judex, Helsinki 1972 och Tikka, Kari S.: Veropolitiikka, Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1990.

[2] EGT C 384, 10.12.1998, s. 3 ff.

[3] Rapport om genomförandet av kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. Bryssel 9.2.2004 C(2004)434 .

Statsstödsreglerna aktualiseras också på den indirekta beskattningens område. Flera prejudikat som klargjort tolkningen av fiskala statsstöd har gällt indirekta skatter.[4] I synnerhet undantag på energibeskattningens område har aktualiserats i kommissionens praxis. Behovet av klarhet och förutsebarhet vid tolkningen av statsstödsreglerna var ett central tema vid förhandlingarna om energiskattedirektivet[5].

Statsstödsreglerna inom ramen for konkurrenspolitiken

Alltsedan Romfördraget har kontroll av statliga stöd ingått som en del av EU:s konkurrenspolitik. EU:s konkurrensregler inkluderar begränsningar angående restriktiva avtal mellan företag (artikel 81); missbruk av företags dominerande ställning på marknaden (artikel 82) och kontroll av fusioner mellan företag. Reglerna om statsstöd (artikel 87) ingår i det kapitel i EU-fördraget som innehåller reglerna om konkurrens och inom kommissionen hör kontrollen av statsstöd till konkurrensdirektoratets ansvarsområde.

Kontrollen av statsstöd syftar till att upprätthålla lika konkurrensvillkor för alla företag som är verksamma på EU:s inre marknad, oavsett i vilken medlemsstat de är etablerade. I princip baserar sig systemet på att varje stöd som en medlemsstat avser att bevilja först måste godkännas av kommissionen. Numera undantas vissa stöd som klart uppfyller kraven for godtagbara stöd från skyldigheten att anmäla stödet och erhålla kommissionens godkännande.

EU:s konkurrensregler är unika ur internationell synvinkel. WTO:s regler inkluderar förbud av statliga subventioner, som i många avseenden påminner om EU:s regler. Den internationella kontrollen av statsstöd inom ramen för WTO har dock inte varit speciellt strikt. Relativt få konkreta fall gällande förbjudna statsstöd har aktualiserats (ur EU:s synvinkel intressant var tvisten med Korea om stöd till varvsindustrin). Unikt for EU är den roll kommissionen spelar vid övervakningen av statsstöd och skyldigheten att informera kommissionen om statsstöd innan stöd beviljas.

Enligt artikel 87,1 i EG-fördraget är *stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.*

Enligt 87, 2 och 3 medges uttryckligen undantag från förbudet mot statligt stöd när de stöd som medlemsstaterna avser att ge kan leda till positiva effekter för hela EU. Statligt stöd kan anses vara förenliga med fördraget om det uppfyller tydligt fastställda *mål av gemensamt intresse* och *inte snedvrider konkurrensen* och handeln på den gemensamma marknaden i sådan omfattning att det motverkar det gemensamma intresset.[6] Ändamål av gemensamt intresse

---

[4] Se t.ex. EG-domstolens avgörande av den 8 november 2001 i mål C-143/99 Adria-Wien Pipeline e.a. och Förstarättsinstansens dom den 13 september 2006 i mål T-210/02 British Aggregates Association e.a.

[5] Se Boeshertz, EC Tax Review 2004.

[6] De allmänna reglerna för statligt stöd gäller i princip inom alla sektorer, men vissa sektorer har dock mycket specifika regler. På grund av de särskilda förhållanden som gäller för jordbruk, fiske, kolproduktion och transport gäller särskilda regler. Målen i Euratomfördraget bör också beaktas vid stöd som berör fördragets tillämpningsområde.

som kan främjas med stöd är regional utveckling, miljö samt forskning, utbildning och innovation.

Stödets form oväsentligt för att bedöma godtagbarheten

Vid tillämpningen av gemenskapsreglerna om statligt stöd är det i princip oväsentligt om en subvention har skattemässig karaktär. Statsstödsreglerna är tillämpliga på stöd ”av vilket slag det än är” inkluderande stöd som ges genom skatteåtgärder. Godtagbarheten av ett stöd beror på det ändamål som främjas genom stödet och dess effekt på konkurrensen, inte på den form stödet har. Ur denna synvinkel har kommissionen ingen speciell politik vad gäller skattestöd som är skild från politiken om stöd för regional utveckling, miljö etc.

Av det totala beloppet statsstöd som under senaste åren beviljats av EU:s medlemsstater ges en relativt stor andel i form av skattestöd. Enligt kommissionen senaste resultattavla for statsstöd (våren 2006) gavs i perioden 2003–2005 ca 40 procent av det totala EU-stödet till tjänste- och tillverkningssektorerna i form av skattesubventioner. Cirka 50 procent av statsstöd i denna period gavs i form av direkta subventioner. Skattestödets andel har i någon mån ökat jämfört med tidigare.[7]

Trots att godtagbarheten inte beror av den form stödet har ger skattestöd upphov till specifika frågeställningar på grund av att dessa stöd är mindre genomskinliga än direkta subventioner. Problematiken påminner om skattesubventionernas roll ur budgetpolitisk synvinkel, som var ett uppmärksammat tema i synnerhet under 80-talet. I många länder vidtogs åtgärder for att öka genomskinligheten av ”skatteutgifter” och inkludera sådana inom ramen för den allmänna budgetdisciplinen.

Det är viktigt att skilja mellan två frågor vid bedömningen av skattestöd:

Uppfyller skattesubventionen definitionen av statsstöd i EG-fördraget (faller åtgärden inom ramen for kommissionens kontroll)?

Är skattestödet godtagbart (förenligt med den gemensamma marknaden)?

Oklarhet kan för det första uppkomma om en skatteåtgärd överhuvudtaget bör definieras som statsstöd. För att avgöra om en åtgärd utgör statligt stöd måste man göra åtskillnad mellan en situation där stödet går till vissa företag eller viss produktion och en situation där åtgärden i fråga är avsedd att gynna hela ekonomin. I det sistnämnda fallet föreligger inget statligt stöd i den mening som avses i artikel 87,1. Distinktionen är inte alltid entydig. En åtgärd som är öppen för alla sektorer kan vara selektiv om den de facto gynnar specifika företag på grund av att en viss prövningsrätt i enskilda fall har givits de beviljande myndigheterna. Å andra sidan behöver det inte betyda att en åtgärd är selektiv för att vissa företag kan dra mer nytta än andra av den.

---

[7] Se Resultattavlan for statligts stöd våren 2006. Jfr Resultattavlan for statligt stöd våren 2004. I perioden 2000–2002 representerade de direkta subventionerna nästan 60 procent och skattestöden mindre and 30 procent. Se också Resultattavlan hösten 2004 i vilken konstateras att i de 10 nya medlemsstaterna utgjorde garantier och skattebefrielser viktiga former av statstöd.

Det *exakta stödbeloppet* kan också vara svårt att bestämma. Reglerna om godtagbara statstöd anger ofta en maximigräns för stödets belopp som en procentuell andel av de totala kostnaderna för projektet ifråga. Stöd som varken är begränsade i tiden eller knutna till genomförandet av bestämda projekt (s.k. driftsstöd) kan endast godkännas i undantagsfall. Därför är det i regel nödvändigt att uppskatta stödets belopp för att bedöma om stödet är förenligt med den gemensamma marknaden (d.v.s. godtagbart).

Tolkningen av selektivitetskriteriet har utvecklats under årens lopp efter olika domar och kommissionsbeslut. Praxis efter publicerandet av Meddelandet 1998 har klargjort principerna på bolagsbeskattningens område. Det bör dock understrykas att kommissionens meddelande inte utgjorde någon ny politik för granskningen av skattestöd och förändrade inte i princip kommissionens praxis vid bedömningen av om en skatteåtgärd är förenlig med gemensamma marknaden. Definitionen av statstöd är ett objektivt begrepp som gäller tolkningen av artikel 87,1 i EG-fördraget. Kommissionen har ett större utrymme att självständigt utveckla politiken vad gäller de mål som anses förenliga med den gemensamma marknaden enligt 87,2 och 87,3.

Begreppet statsstöd

För att en åtgärd skall betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 87 måste den uppfylla fyra kriterier som gäller:

1. användning av statliga medel
2. inverkan på handeln mellan medlemsstater
3. gynnande av stödmottagaren
4. selektivitet, dvs. endast vissa företag gynnas.[8]

De fyra kriterierna i artikel 87 är kumulativa och alla kriterier måste vara uppfyllda för att en skatteåtgärd skall utgöra statsstöd. Selektivitetskriteriet är centralt ur principiell synvinkel. EU-fördragets utgångspunkt är att medlemsstaterna fritt kan utforma sina allmänna skatteregler till den del harmoniseringslagstiftning inte har införts. Statsstödskontrollen är det instrument som syftar till att hindra snedvridningar av konkurrensen som resulterar from selektiva fördelar till företag.[9]

---

[8] Rapporten 2004 som preciserar kriterierna på följande sätt I par. 7: Är det fråga om en selektiv fördel? Är det fråga om statliga medel? Påverkas handeln mellan medlemsstaterna? Är åtgärden motiverad av skattesystemets art? Se även Plender, R: Definition of State Aid, The Law of State Aid in the European Union, Oxford University Press 2004.

[9] Harmoniseringslagstftning bör utnyttjas om konkurrensen snedvrids genom allmänna åtgärder, t.ex. en mycket låg bolagsskattesats. Fördragets artikel 96 har inte haft någon praktisk betydelse för att hindra snedvridningar av konkurrensen mellan medlemsstaterna.

Kriterium 1: Användning av statliga medel

För det första förutsätter tillämpningen av EG:s regler om statsstöd att det är fråga om åtgärder som innebär att statliga medel används. Som ”statlig” sektor betraktas i detta sammanhang utöver den centrala förvaltningen och de underlydande organisationerna också samtliga myndigheter på regional och lokal nivå såsom landskap och kommuner. Men det måste vara fråga om en överföring av medel från den offentliga sektorn till ett företag. Om staten genom lagstiftning ingriper i ekonomin på ett sätt som omfördelar medel mellan privata företag är det inte fråga om statsstöd.[10]

Detta kriterium för statstöd – användning av statliga medel – föranleder i regel inte några specifika problem vid bedömningen av skattestöd. Det är klart att en skattefördel innebär en förlust av statliga medel genom att staten avstår ifrån intäkter i form av skatt. Det är också klart att fördelen kan beviljas i lagstiftning och andra författningar eller genom skatteförvaltningens praxis.[11]

Det har i vissa ärenden som granskats av kommissionen hävdats att kriteriet för statliga medel inte är uppfyllt på den grunden att skatteåtgärden inte lett till minskning av de totala skatteintäkterna for medlemsstaten ifråga på grund av att den lockat utländska företag till landet som inte annars varit skattskyldiga. Kommissionen har avvisat detta argument och understrukit att det är på stödmottagarnivån som kontrollen sker om kriteriet for statliga medel är uppfyllt.[12]

Det förutsätts därtill att staten kan tillskrivas åtgärden ifråga. Om en skattebefrielse givits genom tvingande EU-lagstiftning anses den därför inte utgöra statsstöd. Men detta undantag gäller endast om befrielsen klart följer av EU-lagstiftningen som inte ger medlemsstaten utrymme att utforma den nationella lagstiftningen enligt nationella målsättningar. Så är fallet sällan på beskattningens område. En fråga som däremot oftare kan aktualiseras för skattedirektiv är hur eventuella undantag som godtas (men inte påbjuds) i EU-lagstiftning påverkar bedömningen. Frågan berörs nedan när energibeskattningen diskuteras.

Kriterium 2: Inverkan på handeln mellan medlemsstaterna

För att kriteriet om statsstöd skall uppfyllas måste åtgärden i fråga ha inverkningar på handeln mellan medlemsstaterna. I rättspraxis har detta kriterium getts en bred tolkning. Det är inte

---

[10] Denna fråga aktualiserades i det uppmärksammade fallet Preussen-Electra där privata (statliga) företag hade givits en skyldighet att köpa produkter (energi) till ett pris som avvek från marknadspris.

[11] Kommissionen har, i linje med rättspraxis, understrukit att skatteförvaltningars skönsmässiga praxis kan ge upphov till åtgärder som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 87. Behandling av ekonomiska aktörer på skönsmässig grund kan leda till att tillämpningen av en allmän åtgärd i ett enskilt fall kan vara en selektiv åtgärd, särskilt om utrymmet för skönsmässig bedömning går utöver att helt enkelt förvalta skatteintäkter enligt objektiva kriterier. Av meddelandet 1998 framgår en kritisk inställning till förvaltningsbeslut som avviker från allmänt gällande skatteregler för att gynna vissa enskilda företag. Det betonas att dessa ger upphov till presumtion om statligt stöd och måste analyseras i detalj. Se meddelandet 1998 par. 21–22.

[12] Se Rapporten 2004 par. 18–20.

nödvändigt för kommissionen att bevisa att en åtgärd har en konkret effekt på handeln. Redan det faktum att stödet förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag inom ramen för handeln inom gemenskapen gör att det kan antas att handeln påverkas.

Kommissionen har ansett att detta kriterium alltid är uppfyllt om vissa eller alla stödmottagare är multinationella företag som är verksamma i konkurrensutsatta sektorer. Kommissionen har också betonat att förekomsten av jämförbara eller konkurrerande skatteregler i andra medlemsstater inte rättfärdigar skattestöd. Varje ordning skall bedömas mot bakgrund av skattesystemet i den berörda medlemsstaten.[13]

Det faktum att ett stöd är av relativt liten betydelse är i princip inte ett hinder för att handeln påverkas. Kommissionen har dock undantagit mycket små stödbelopp och dessa s.k. ”de minimis”-regler har nyligen reformerats.

Kriterium 3: Fördel

Det tredje kriteriet förutsätter att åtgärden ger mottagarna en fördel. I Meddelandet 1998 anges att en sådan fördel kan ges genom olika former av skattelättnader för företaget, t.ex.:

- minskning av beskattningsunderlaget (undantagsvis avdrag, extraordinära avskrivningar eller överavskrivningar, inskrivning av reserver i balansräkningen osv.),
- total eller partiell nedsättning av skattebeloppet (skattebefrielse, skattekredit osv.),
- uppskov med, avskrivning av eller till och med särskild omläggning av skatteskulden.[14]

Det är inte lagstiftarens avsikt som är avgörande utan de faktiska effekterna av en skatteåtgärd. Om mottagaren beviljats en fördel skall enligt rättspraxis bedömas utgående ifrån effekterna. Det bör i detta sammanhang understrykas att den som gynnas av en skatteåtgärd kan vara ett annat företag än den som direkt i formellt avseende omfattas av åtgärden. Man måste ta hänsyn till stödets faktiska effekter för att identifiera alla företag som får stöd.

För att avgöra om en skatteordning kan utgöra statligt stöd måste man undersöka om den leder till en lägre skatt än medlemsstatens normala beskattningsmetod.[15] I praktiken kan det vara svårt att klart skilja bedömningen av om ett företag erhåller en fördel från bedömningen av om en skatteåtgärd är selektiv. Detta gäller t.ex cost-plus metoder som diskuteras nedan i samband med selektivitetskriteriet.

Kriterium 4: Selektivitet

Det fjärde kriteriet förutsätter att åtgärden är av selektiv natur. Åtgärden måste vara specifik eller selektiv i det att den gynnar ”vissa företag eller viss produktion”. Detta betyder i princip att

[13] Se Rapporten 2004 par. 21–24.
[14] Se Meddelandet 1998 par. 9.
[15] Se Rapporten, 2004 Ruta 1 och par. 8–17.

skaran av potentiella stödmottagare har begränsats t.ex. geografiskt, enligt sektor eller for vissa typer av företagsverksamhet.

Det är framförallt selektivitetskriteriet som berett svårigheter vid bedömningen av skatteåtgärder. Principen är klar: skatteåtgärder som är öppna för alla ekonomiska aktörer verksamma inom en medlemsstats territorium utgör allmänna åtgärder och inte statsstöd. Förutsättningen är att en åtgärd tillämpas utan åtskillnad för samtliga företag och all produktion. I praktiken kan det dock vara mycket svårt att bedöma om en skatteåtgärd har som effekt att gynna vissa företag.

I Meddelandet 1998 kommenteras gränsdragningen mellan allmänna åtgärder och stöd på följande sätt: Det faktum att vissa företag eller vissa sektorer drar mera nytta än andra av vissa av dessa skatteåtgärder leder inte nödvändigtvis till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området statligt stöd. De åtgärder som syftar till att lätta på beskattningen av arbete för samtliga företag har således förhållandevis större effekter för industrier som är mycket arbetskraftintensiva än för kapitalintensiva industrier, utan att de därför nödvändigtvis utgör statligt stöd. Skatteincitament till förmån för investeringar i miljö, forskning och utveckling eller utbildning gynnar på liknande sätt endast de företag som utför denna typ av investeringar men de utgör inte heller nödvändigtvis statligt stöd.[16]

Bedömningen kompliceras av att en åtgärds selektiva karaktär inte slutgiltigt avgör om åtgärden omfattas av statsstödskontrollen. Enligt rättspraxis kan en selektiv åtgärd vara motiverad ”av *systemets art eller funktion*”. Det är alltså nödvändigt att först fastställa vilken generell ordning som är tillämplig och om åtgärden är selektiv. Därefter måste det undersökas om undantag från eller avvikelser inom denna ordning är motiverade ”av skattesystemets art eller funktion”, dvs. om de är en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i den berörda medlemsstaten. Om så inte är fallet är det fråga om ett statligt stöd.

EG-domstolen har utformat denna precisering till selektivitetskriteriet redan under 1970-talet. Det är naturligt att medlemsstaterna ofta, för att motivera skatteundantag, åberopat denna praxis men tolkningen har varit relativt strikt. I Meddelandet 1998 nämns som exempel på skattesystemets logik bl.a. en progressiv skatteskala och det faktum att vinstskatt inte kan tas ut om det inte finns någon vinst. Det anses därför motiverat med hänsyn till skattesystemets art att företag som saknar vinstsyfte, såsom till exempel stiftelser och föreningar, särskilt undantas från vinstskatt om de i praktiken inte kan gå med vinst. I meddelandet konstateras också att det kan vara motiverat av skattesystemets art att kooperativ som delar ut sina vinster till sina medlemmar inte beskattas på kooperativnivå om skatten tas ut av medlemmarna. Därtill nämns som exempel på skattesystemets logik att varje företag antas betala skatt en enda gång.[17]

Såsom exempel på undantag vilka däremot är svåra att motivera med stöd av skattesystemets logik nämns i Meddelandet 1998 ”till exempel om företag som inte har säte i ett land behandlas mera förmånligt än företag som har säte i landet eller om skattefördelar beviljas

[16] Meddelandet 1998 par. 14.
[17] Se Meddelandet 1998 par. 24–25.

huvudkontor eller företag som tillhandahåller vissa tjänster (till exempel finansiella tjänster) inom en koncern."[18] Denna punkt antyder sambandet mellan Meddelandet 1998 och uppförandekoden.

Selektivitet i praxis

Geografiska aspekter på selektivitet: regional självständighet

Flera medlemsstater har regioner med en viss autonomi på beskattningens område som leder till att beskattningen för vissa delar av statens territorium skiljer sig från det generellt tillämpliga skattesystemet. En mycket omtvistad fråga har varit om alla sådana ordningar bör karaktäriseras som statsstöd trots att dessa kan ha en generell karaktär inom det regionalt självständiga territoriet ifråga.

En distinktion kan göras mellan tre situationer i vilka olika skattesatser kan gälla för delar av en medlemsstats territorium. För det första kan centralregeringen besluta att införa en lägre skattesats inom ett geografiskt område. För det andra kan alla lokala organ på samma nivå (t.ex. kommuner) ha befogenhet att fritt fastställa beskattningen på sitt område inom ramen för sin behörighet. I denna situation finns ingen generell referensram for hela det nationella territoriet; "skatteautonomin" är symmetrisk. Slutligen kan ett speciellt regionalt eller lokalt organ som har en självständig ställning i förhållande till centralmakten besluta att tillämpa en lägre skattesats än den nationella skattesatsen. Det är i synnerhet den sistnämnda situationen som gett upphov till olika tolkningar.

Kommissionen klargjorde sin syn i ett beslut år 2003 som gällde skattesystemet på Azorerna. Åtgärden i form av nedsatt skatt på årets resultat hade genomförts av de regionala myndigheterna på Azorerna enligt den skatteautonomi som fastställs i den portugisiska grundlagen. Skattenedsättningen ansågs selektiv. Kommissionen ansåg att selektivitet måste i situationer av asymmetriskt differentierad beskattning bedömas mot bakgrunden av det nationella systemet som referensram.

Europadomstolen var enig med kommissionen om slutsatsen; att skattesystemet som införts på Azorerna var selektivt. Men domstolen delade inte kommissionens uppfattning om principerna för att bedöma regional selektivitet. Enligt domstolen kan den relevanta rättsliga ramen vid bedömningen av om en skatteåtgärd är selektiv vad gäller regioner med en viss skatteautonomi anses vara begränsad till det berörda geografiska området under vissa förutsättningar. Tre krav måste enligt domstolen uppfyllas:

(1) Beslutet har fattats av ett regionalt organ som konstitutionellt sett har en politisk och administrativ ställning som är skild från centralregeringens;
(2) centralregeringen har inte haft möjlighet att direkt påverka innehållet i beslutet; och
(3) de ekonomiska konsekvenserna av den sänkta skattesatsen kompenseras inte genom stöd eller subventioner från andra regioner eller centralregeringen.

[18] Se Meddelandet par. 26.

Det tredje kravet ansågs inte vara uppfyllt beträffande Azorerna.[19]

Europadomstolens beslut om Azorerna har klargjort en av de mest omtvistade frågorna vid tolkningen av selektivitetskriteriet. Avgörande är om det ”självständiga” regionala organet bär de politiska och ekonomiska konsekvenserna av den lägre beskattningen. I detta fall var det klart att Azorerna kunde erhållla en kompensation för minskningen av skatteintäkterna genom en central finansieringsmekanism.[20] I andra situationer kan det i praktiken vara svårt att bedöma om regionen ifråga indirekt blir kompenserad for minskningen av skatteintäkter.

Materiella aspekter – bolagsbeskattningen

Meddelandet 1998 indikeras att skattefördelar kan vara selektiva och riktade till tre typer av företag: (a) för vissa företagsformer, (b) vissa av företagens funktioner och (c) viss produktion.[21] Det klassiska fallet av materiell selektivitet är en skattefördel för producerande företag i en sektor som är utsatt för intensiv internationell konkurrens, dvs. för en viss form av produktion. Under senare år har de skatteåtgärder som kommissionen granskat typiskt varit avsedda att locka eller hålla kvar finans- eller holdingbolag inom internationella koncerner, dvs. närmast selektivitet för vissa av företagens funktioner.

För att rikta en skattefördel till denna typ av bolag kan olika typer av kriterier utnyttjas, vilka ”formellt” är tillämpliga på alla bolag i en viss medlemsstat. I Rapporten 2004 nämns två typer av kriterier som kan utnyttjas för att rikta fördelar till internationella bolag: tröskelvärden för omsättningen och krav på etablering i ett visst antal främmande länder. Kommissionen har också ansett att en skattefördel till captivebolag (dvs. försäkringsbolag inom ramen för en koncern) var selektiv, ”eftersom den förutsatte att företaget hade en viss ekonomisk styrka för att kunna ta del av skattefördelen”.

Cost-plus metoder

I rapporten 2004 redogör kommissionen för sin syn på cost-plus metoden som beskattningsmetod för vissa koncernföretag på basen av sju sådana ordningar som kommissionen granskat. Dessa fall behandlas i rapporten i samband med bedömningen av om åtgärden ifråga innebär en fördel (inte direkt som en fråga om materiell selektivitet).

Kommissionen betonar att cost-plus metoden i sig inte omfattas av artikel 87,1 i EG-fördraget, men den kan ge en fördel om den beskattningsmetod man använder inte tar tillräcklig hänsyn till de ekonomiska realiteterna och därför leder till en lägre skatt än normalt. Särskilt betonas att alla typer av kostnader i princip bör inkluderas i beskattningsunderlaget. ”Om man utesluter vissa kostnader medför detta i regel en fördel för de berörda företagen.”[22]

---

[19] Se domen 6 september 2006 (C-88/03).

[20] Domstolen granskade också, efter att ha dragit slutsatsen att åtgärden var selektiv, huruvida den regionala beskattningen på Azorerna kunde anses vara berättigad med hänsyn till det portugisiska skattesystemets art och struktur men ansåg det inte bevisat att de berörda åtgärderna var berättigade ur denna synvinkel.

[21] Meddelandet 1998 par. 20.

[22] Rapporten 2004 par. 11.

I vissa av de fall som granskats av kommissionen har fördelen varit förknippad med vinstmarginalen och kommissionen har betonat att vinstmarginalen inte kan fastställas godtyckligt. I rapporten nämns att skattemyndigheternas i ett fall som granskats konsekvent tillämpat den lägsta procentsatsen som angivits i lagstiftningen, utan att kontrollera om denna avspeglade marknadsvillkoren för de berörda tjänsterna. Kommissionen kritiserar också ordningar som fastställer ett tak på vinstpålägget.

Metoder för att undvika dubbelbeskattning

I Rapporten 2004 berörs också selektivitet förknippat med metoder för att undvika dubbelbeskattning. I rapporten redogörs för en irländsk ordning, där man undantog vissa kategorier av intäkter i utlandet från beskattning, om dessa fördes hem till Irland och investerades för att skapa eller rädda arbetstillfällen där. Ordningen avvek från den sedvanliga metoden att undvika dubbelbeskattning, nämligen skattekredit, som inte får leda till avdrag överstigande den nationella skatt som normalt skall betalas för samma intäkter. Kommissionen ansåg att denna ordning kunde ge de berörda företagen en skattefördel (om skatten i utlandet är lägre än skatten på inkomsten i Irland).

Materiella aspekter – indirekta skatter

På den indirekta beskattningens område kan man skilja mellan områden där EU-lagstiftning existerar och områden utan harmonisering. Ovan har hänvisats till att skattebefrielser som godtas i EU-lagstiftning inte automatiskt innebär att statsstödsreglerna saknar tillämpning. Men vid bedömningen av skattesystemets art och struktur kan den harmoniserade lagstiftningen ges betydelse.

Som ett exempel på bedömningen av skattesystemets art och struktur på ett område där EG-lagstiftning införts är undantaget i *energiskattedirektivet* för energi som används i metallurgiska industriprocesser. Energiskattedirektivets syfte är att beskatta energi som används för uppvärmning eller transport. Energi som används för andra syften (som råmaterial vid framställning av andra material) eller i flera syften kan ur denna synvinkel beviljas undantag på grund av att ett sådant undantag motsvarar systemets art och struktur.[23]

Förstarättsinstansen har nyligen i ett beslut granskat undantag vid utformningen av tillämpningsområdet för en brittisk *punktskatt på naturlig ballast* (aggregates). Ballast är material som används i byggnadssektorn och lagstiftningens miljöändamål var att minska utvinningen av naturlig ballast. Efter att ha redogjort för selektivitetskriteriet hänvisar förstarättsinstansen till nödvändigheten att pröva om skillnaden i behandling mellan företag kan hänföras till det allmänna systemets karaktär eller systematik, framförallt de miljöhänsyn som skatten avsåg att tillvarata.

---

[23] Se Boeshertz, EC Tax Review 2004.

Förstarättsinstansen konstaterade att på gemenskapsrättens nuvarande stadium har medlemsstaterna kvar sin behörighet på det miljöpolitiska området när harmonisering saknas att införa sektoriella miljöskatter för att uppnå vissa miljöändamål samt att fastställa sina prioriteter i fråga om miljöskydd. I enlighet härmed var det möjligt att bestämma vilka varor eller tjänster som skulle beläggas med miljöskatt. ”Enbart den omständigheten att en miljöskatt utgör en punktåtgärd som avser särskilda varor eller tjänster och inte kan hänföras till ett allmänt skattesystem som är tillämpligt på alla liknande verksamheter som har en jämförbar inverkan på miljön innebär följaktligen i princip inte att de liknande verksamheter som inte omfattas av miljöskatten skall anses åtnjuta en selektiv förmån.” Rätten ansåg att undantaget från beskattning för vissa naturliga material som används som ballast inte var oförenlig med de angivna miljömålen och skäligen kunde anses motiverad med hänsyn till AGL:s karaktär och systematik.

Godtagbara statsstöd

En skatteåtgärd som utgör ett stöd som omfattas av artikel 87 kan liksom andra typer av stöd omfattas av något av de undantag från principen om att statligt stöd är oförenligt med den gemensamma marknaden. Ovan har hänvisats till att det i regel är nödvändigt att uppskatta stödets belopp för att bedöma godtagbarheten. Om ett skattemässigt stöd beviljas i syfte att ge företagen incitament att engagera sig i vissa bestämda projekt av gemenskapsintresse och om stödnivån är begränsad i förhållande till kostnaderna för genomförandet av projektet, skiljer sig skattestöd inte från ett bidrag och kan behandlas på samma sätt som ett sådant.

Ofta har emellertid bestämmelser om skattelättnader en fortlöpande karaktär, dvs. de utgör ”driftsstöd”. Driftsstöd är i princip förbjudet eftersom de inte ger incitament till att förverkliga specifika projekt. Kommissionen kan dock godkänna driftsstöd i undantagsfall och på vissa villkor. Detta har varit fallet framförallt i ekonomiskt eftersatta regioner. Ett område av växande betydelse där driftsstöd kan spela en viktig roll är stöd för miljösyften (t.ex. vissa energiformer).

I Meddelande 1998 angavs viktiga riktlinjer för bedömningen av framförallt regionala driftsstöd. Enligt meddelandet måste man vid granskningen av om ett skattemässigt stöd är förenligt med den gemensamma marknaden bland annat beakta de effekter av sådant stöd som kommer att framkomma vid tillämpning av uppförandekoden. Det betonas, att statliga stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i bestämda regioner måste vara ”proportionerliga och ändamålsenliga för det avsedda målet”. Kriterierna för granskningen av stöd för regionala ändamål gör det möjligt att vid granskningen av skattemässigt stöd beakta andra eventuella effekter av dessa stöd, särskilt de effekter som kommer att framkomma vid tillämpning av uppförandekoden. För att kommissionen skall bevilja ett undantag med stöd av regionala kriterier måste den i synnerhet försäkra sig om följande:

– Att åtgärderna i fråga bidrar till den regionala utvecklingen och har samband med verksamheter som har lokala effekter. Att etablera ”off-shore”-verksamheter bidrar normalt inte på ett tillfredsställande sätt till att främja den lokala ekonomin, eftersom sådana verksamheter har svaga externa effekter på denna ekonomi.
– Att åtgärderna har samband med reella regionala handikapp. Man kan fråga sig om det finns reella regionala handikapp för verksamheter vars merkostnader har liten betydelse, som till exempel merkostnaderna för transport för finansiella verksamheter som främjar skatteflykt.
– Att åtgärderna undersöks i ett gemenskapssammanhang. Kommissionen måste därvid ta hänsyn till de negativa effekter som åtgärderna kan ha för de övriga medlemsstaterna.[24]

Det kan påpekas att definitionen av driftsstöd inte utesluter skattestöd i form av bolagsskattefrihet för en viss tid eftersom maximibeloppet för ett sådant stöd i princip kan uppskattas. I flera av de ”nya medlemsländerna” som anslutit sig år 2005 beviljades denna typ av regionalstöd till företag som investerade i produktionsanläggningar i dessa länder innan utvidgningen. ”Kandidatländerna” var skyldiga att följa EU:s regler om godtagbara statsstöd flera år innan utvidgningen. Vid medlemsförhandlingarna lades stor vikt vid att statsstödsreglerna tillämpades korrekt.

Reform av statsstödspolitiken

Inom ramen för *Lissabonstrategin* har kommissionen presenterat ett genomgripande reformpaket av politiken för statsstöd. Reformen syftar till:

– ett mindre, men bättre riktat statligt stöd
– ett mera ekonomiskt angreppssätt vid bedömningen av godtagbara stöd
– effektivare förfaranden, bättre tillämpning, högre förutsägbarhet och ökad öppenhet, samt
– ett delat ansvar mellan kommissionen och medlemsstaterna.

Prioriteringen av kunskap och innovation är klar i reformpaketet. Tidigare riktlinjer och meddelanden beträffande statligt stöd har granskats och nya regler om stöd till innovation har införts. Reformen omfattar också *gemenskapsriktlinjerna för regionalstöd* och de *sektorövergripande rambestämmelserna för regionalstöd till stora investeringsprojekt.*

För att garantera bättre styrformer och göra det lättare att bevilja stöd som utan tvekan är förenligt med fördraget har kommissionen antagit en *förordning om ett allmänt gruppundantag* för vissa typer av stöd som inte behöver anmälas till kommissionen. Inom ramen för det allmänna gruppundantaget *förenklas och konsolideras* de nuvarande gruppundantagen (utbildning, små och medelstora företag och sysselsättning) och *flera undantag införs*, särskilt när det

[24] Se Meddelandet 1998 par. 33.

gäller stöd till små och medelstora företag och till forskning och utveckling. Ovan har nämnts att det tröskelvärde under vilket medlemsstaterna får bevilja *stöd av mindre betydelse* utan några ytterligare särskilda krav har höjts.

I den sista reformetappen har kommissionen för avsikt att se över återstående riktlinjer och meddelanden, så att samma principer tillämpas enhetligt och överallt i alla instrument för statligt stöd. I samband med detta aktualiseras en översyn av Meddelandet 1998, bl.a. för att undersöka om det bör utvidgas till att även omfatta indirekt beskattning.

* * *

Tax law and EU Competition rules – can fiscal aid be compatible with the Common Market?

Tax policy in the EU Member States must respect the general provisions of the EC Treaty, including the provisions on state aid, which form a part of the chapter entitled "Rules on competition". Indeed, state aid control has always been an important element of European competition law, complementing the instruments of antitrust and merger control. Any aid that a Member State intends to put into place must in principle be notified to the European Commission in advance. This general notification obligation is moderated by exceptions for small aid amounts and block exemptions for certain types of aid.

No specific Treaty provisions or secondary legislation apply to fiscal aid. Article 87 EC defines state aid as *any aid* granted by a Member State or through Member State resources in *any form whatsoever* which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods. Fiscal aid has nevertheless certain features that give rise to specific issues in applying the state aid rules. Such issues have arisen notably in the interpretation of the selectivity criterion, which is one of the criteria that define a measure as state aid.

The author discusses the four key criteria for a measure to be considered as state aid: (1) State resources; (2) effect on trade; (3) advantage and (4) selectivity. The focus is on the relevant issues that have arisen in the assessment of fiscal measures. The author highlights Commission practice in recent years and refers to the Commission notice on state aid and business taxation adopted in 1998, which remains a key document in explaining Commission practice in this field. The application of the notice has been reviewed in a report from 2004. The notice on state aid and business taxation was adopted mainly so as to clarify the role of state aid control in relation to the Code of Good Conduct on Business Taxation. The Code, which is a very specific "soft law instrument", aims at tackling harmful tax competition.

In assessing a fiscal measure from a state aid point of view it must first be established that the measure constitutes state aid. Such measures may be compatible and approved by the Commission according to the general state aid rules. The author indicates some specific issues for the compatibility assessment that are linked to the fact that fiscal aid often takes the form of operating aid. It concludes by briefly outlining the objectives of the State Aid Action Plan, the major reform of EU state aid rules currently being implemented.

Maria Rehbinder
LL.D., DE; Head of Unit, European Commission

Eila Rother

Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä

Yleistä

Ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin voimassa ollut liikevaihtoverolaki sisälsi huomattavia erityisesti investointitavaroiden hankintaan liittyviä vähennysoikeuden rajoituksia. Muutoinkaan lainsäädäntö ei muodostanut sellaista järjestelmää, jossa vähennysoikeus olisi nähty arvonlisäverojärjestelmän tavoin arvonlisäverovelvollisen verollisiin liiketoimiin linkittyvänä kulmakivenä. Arvonlisäverolaki, jonka valmisteluun professori Kari S. Tikka osallistui, tuli voimaan 1.6.1994.

Suomen voimassa oleva arvonlisäverojärjestelmä koostuu Suomen ja Euroopan unionin arvonlisäveronormeista. Euroopan unionin tasolla on tavallista puhua yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.[1] Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaa vahvasti Suomen arvonlisäverolainsäädäntöön ja sen tulkintaan sekä arvonlisäveronormien soveltamiseen erityisesti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYT) laajan oikeuskäytännön kautta.

EYT pitää arvonlisäveron keskeisinä ominaispiirteinä seuraavaa neljää ominaisuutta.

1) Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista.
2) Vero määräytyy verovelvollisen toimittamista tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena.
3) Vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien.
4) Kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.

Tämän artikkelin kohteena on neljäs arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä. Tarkoituksena on tarkastella erityisesti viimeaikaista oikeuskäytäntöä.

Vähennysjärjestelmän tarkoituksena on kohdistaa arvonlisävero loppukuluttajaan siten, ettei se jää arvonlisäverovelvollisen toimijan kustannukseksi. Tämä tapahtuu vyöryttämällä vero

[1] Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisin normi on kuudes neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/ETY, kuudes arvonlisäverodirektiivi). Nyt yhteinen arvonlisäverolainsäädäntö on kodifioitu ja annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Tämän direktiivin vähennysoikeutta koskevat säännökset sisältyvät 167–192 artikloihin.

myyntiketjussa. Koska kaikki verovelvollisen liiketoimet eivät kuitenkaan aina kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin ja jos kuuluuvatkin, osa niistä saattaa olla sellaisia, jotka on vapautettu verosta tai liiketoimeen kohdistuvaa vähennysoikeutta on rajoitettu, vähennysoikeuden kohdistaminen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti ja neutraalisti on ongelmallista. Silloin, kun liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta tai kun vähennysoikeutta on rajoitettu, vero jää tosiasiassa arvonlisäverovelvollisen toimijan kustannukseksi arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta katsottuna. Tällöin arvonlisävero kertaantuu lainsäädännöstä johtuen.

Arvonlisävero voi kertaantua myös arvonlisäverovelvollisen omien toimien johdosta. Silloin verovelvollinen vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa liian vähän. Jos verovelvollinen myy tällöin tavaran tai palvelun samalla katteella kuin vähennysoikeutensa oikein laskeva verovelvollinen, seurauksena on, että kuluttaja joutuu maksamaan arvonlisäveroa liian paljon. Jos verovelvollinen taas vähentää arvonlisäveroa liian paljon, se vaikuttaa kilpailuolosuhteisiin. Tällöin verovelvollisen on mahdollista myydä tavara tai palvelu arvonlisäveron oikein vähentävää kilpailijaansa halvemmalla, jolloin verotuksen neutraalisuus vaarantuu ja samalla valtiolle kertyvän veron määrä vähenee.

Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

Arvonlisäverolain (AVL) 17 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron.[2] Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka AVL:n mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Vastaavanlaisesti vähennysoikeus määräytyy myös silloin, kun verovelvollinen hankkii liiketoimintaansa varten rakennuksen.[3]

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan pääsäännön mukaan jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista ja palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.

Ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan siis vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksisissa myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen. Kun verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voi vähentää.[4] Lisäksi tulee ottaa huomioon vähennysoikeuden rajoitukset.

---

[2] Vähennysoikeus koskee myös mm. maahan tuotavasta tavarasta suoritettavaa veroa ja yhteisöhankinnasta suoritettavaa veroa.

[3] Ks. erityissäännökset AVL 103–106 §:ssä.

[4] Ks. KHO 2006:65 ja sitä koskeva EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok. 2006 s. I-3039, 24 kohta sekä esim. C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006 (ei vielä julkaistu), 20 kohta. Vähäisiä poikkeuksia on pääsäännöstä.

Vähennysoikeuden olemassaolon määrää se, missä ominaisuudessa verovelvollinen toimii silloin, kun vähennysoikeus syntyy. Ainoastaan henkilöllä, joka on verovelvollinen ja joka toimii tässä ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavaran tai palvelun, on tähän tavaraan tai palveluun perustuva vähennysoikeus, ja hän voi vähentää kyseisestä tavarasta tai palvelusta maksettavan tai maksetun arvonlisäveron, jos hän käyttää tavaroita arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa.[5] Käsitteen ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan” on katsottu oikeuskäytännössä tarkoittavan sitä, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä. Henkilö toimii verovelvollisen ominaisuudessa myös suorittaessaan toimia, jotka ovat verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Verovelvollinen, joka tekee toimen yksityishenkilönä, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa.[6] Vaikeita rajanvetotilanteita esiintyy esimerkiksi yhtiöosuuksia, arvopapereita, sijoitusrahastoosuuksia ja erilaisten sijoitusten tuottamia korkoja koskevia liiketoimia arvioitaessa.

Tietyn hankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan myyntitoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.[7] Vähentäminen edellyttää, että hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnasta. Hankintakulujen on siis oltava osa niiden myyntiliiketoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Tietyissä tilanteissa verovelvollisella on oikeus vähentää kulut yleiskustannuksina, jotka sellaisina muodostavat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Tällaisilla kustannuksilla on oltava suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.[8]

EYT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan.[9] Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Tällöin

---

[5] Ks. EYT C-378/02, WZV, tuomio 2.6.2005, Kok. 2005 s. I-4685, 31 ja 32 kohta, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 38 kohta ja C-97/90, Lennarts, tuomio 11.7.1991, Kok. Ep. XI s. I-311, 8 kohta. Ks. myös KHO 2003:93.

[6] Ks. esim. EYT C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006 s. I-483, 42 kohta sekä C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995 s. I-2775, 17 kohta ja C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004 s. I-4295, 66 kohta sekä C-306/94, Régie Dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996 s. I-3695, 18 kohta. Ks. myös Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, Helsinki 2003, s. 196–200 sekä 389 ja 390.

[7] Ks. KHO 2001:16 ja siinä viitatut EYT C-4/94, BLP, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995 s. I-983, 19 kohta ja C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok 2000 s. I-4177, 24 kohta sekä viimeaikaista oikeuskäytännöstä esim. EYT C-32/03, Fini, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005 s. I-1599, 26 kohta.

[8] Ks. EYT C-465/03, Kretstechnik, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005 s. I-4357, 36 ja 37 kohta, C-16/00, Cibo, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001 s. I-6663, 28-33 kohta ja C-98/98, Midland Bank, 31 kohta sekä laajemmin Rother s. 393–395 ja 453–456.

[9] Ks. EYT C-434/03, Charles, tuomio 14.7.2005 (suuri jaosto), Kok. 2005 s. I-7037, 23-30 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö sekä C-72/05, Wollny, 21–24 kohta.

yksityinen käyttö rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen, joka on verollinen liiketoimi, josta on suoritettava oman käytön veroa.[10]

Verovelvollisella on toimiessaan tässä ominaisuudessa oikeus vähentää välittömästi arvonlisävero, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmin vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Verovelvollisuus alkaa lähtökohtaisesti silloin, kun ensimmäinen taloudellista toimintaa varten tehty hankinta on tehty.[11] Myös arvonlisäverollisen liiketoiminnan kulut, jotka syntyvät toiminnan lopettamisesta, voidaan vähentää.[12] Näin taataan kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuus edellyttäen, että toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

Sillä, onko valtiolle todella maksettu arvonlisävero tavaroiden ja palvelujen aiemmasta myynnistä tai myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle vai ei, ei ole lähtökohtaisesti merkitystä vähennysoikeuteen nähden.[13] Liiketointa on kuitenkin tarkasteltava erikseen ja ketjun tiettyä liiketointa edeltävät tai seuraavat toimet eivät voi muuttaa kyseisen liiketoimen luonnetta.[14] Elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa ei kuulu ketjuun, johon sisältyy arvonlisäveropetos tai muu petos, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hän menettää oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.[15] Verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä. Oikeuksien väärinkäytön kiellolla tarkoitetaan toimia, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.[16]

Vähennysten jakaminen

AVL:n 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.

---

[10] Ks. esim. EYT C-434/03, Charles, 24 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö sekä C-72/05, Wollny, 22 kohta. Ks. erityisesti AVL:n soveltamisen kannalta Anttila, Raimo: Vähennyskelvottomat hankinnat ja oman käytön verotus arvonlisäverotuksessa, teoksessa Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta, Vammala 1998, s. 55 ja 56 (KHO 80 vuotta) ja Oman käytön arvonlisäverokohtelusta, Verotus 5/2000, s. 575 ja 576 (Verotus 5/2000), Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, Helsinki 2000, s. 266–268 ja 273 sekä Rother s. 430–432.

[11] Ks. KHO 1996 II 577 ja sen taustalla olevat EYT 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. Ep. VIII s. 85 ja C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996 s. I-857.

[12] Ks. EYT C-32/03, Fini, 35 kohta ja 408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001 s. I-1361, 42. Ks. KHO 1999:8 tyhjien tilojen osalta.

[13] Ks. EYT 439/04 ja C-440/04, Kittel ym., tuomio 6.7.2006, Kok. 2006 (ei vielä julkaistu), 49 kohta.

[14] Ks. EYT C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., 43 kohta.

[15] Ks. EYT C-439/04 ja C-440/04, Kittel ym., 51 kohta ja C-384/04, Federation of Technological Industries, tuomio 11.5.2006, Kok. 2006 s. I-4191, 33 kohta. Ks. myös KHO 1999:71 ja KHO 1999:72 sekä Pikkujämsä s. 253–264 ja Linnakangas, Esko, teoksessa Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1999/4, KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset, Helsinki 2000, s. 147.

[16] Ks. EYT C-255/02, Halifax, tuomio 21.2.2006 (suuri jaosto), Kok. 2006 s. I-1609, 85 kohta. Kysymyksessä on ensimmäinen oikeuksien väärinkäytön kieltoa koskeva asia arvonlisäveron alalla.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan[17] mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku on toisen alakohdan mukaan laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista. Kolmannessa alakohdassa jäsenvaltioille myönnetään tiettyjä valintaoikeuksia.

AVL:n 117 § vastaa lähinnä direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan valintasäännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. AVL 117 § edellyttää vähennyksen tekemistä osittaisen käytön perusteella. AVL:sta kuitenkin puuttuu säännös, miten vähennys tulee jakaa vähennykseen oikeuttaviin ja vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin.[18] Myöskään Verohallituksen ohjetta asiasta ei ole.

Kysymyksessä on tilanne, jossa verovelvollinen käyttää samaa tavaraa tai palvelua sekä vähennykseen oikeuttavaan että vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Esimerkkinä voisi olla vaikka toimistotilat kalusteineen ja toimistotarvikkeet.

Kuten edellä on jo mainittu, vähennysoikeuden lähtökohtana on, että hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin myyntitoimiin siten, että hankintakulut muodostavat osan verovelvollisen arvonlisäverollisten liiketoimien hinnan muodostavista osista. Jos tällaista suoraa yhteyttä ei ole, hankintakustannukset voivat kuitenkin olla sellaisia yleiskustannuksia, jotka muodostavat osan verovelvollisen yrityksen tuotteiden hinnasta, ja tällaisina niillä on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan: sellaiseen liiketoimintaan, josta arvonlisäveroa on suoritettava tai sellaiseen liiketoimintaan, joka on vapautettu arvonlisäverosta taikka joka kuuluu arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Tällöin vähentää voidaan vain se hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisäveron osa, joka kohdistuu myyntiin, josta arvonlisäveroa on suoritettava.[19] Tämä edellyttää koko verovelvollisen toiminnan selvittämistä.

Jos verovelvollinen päättää pitää osan jostain tavarasta liikeomaisuuden ulkopuolella, tämä osa ei missään vaiheessa kuulu yrityksen tavaroihin, eikä siten kuulu arvonlisäverojärjestelmän ja vähennysoikeuden soveltamisalaan. Jako liiketoimintaan käytettyyn osaan ja verovelvollisen yksityiskäytössä olevaan osaan on tehtävä hankintavuoden mukaisen liiketoiminnallisen käytön ja yksityiskäytön perusteella eikä fyysisen jaon perusteella. Verovelvollisen on osoi-

---

[17] Ks. 2 kohdan pääsääntöä edellä kohdassa 2. Artiklan 3 kohdan mukaan vähennysoikeus on myönnettävä myös tietyissä tilanteissa, esimerkiksi yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien osalta.

[18] Ks. Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena: Arvonlisäverotus (jatkuvatäydenteinen), Helsinki, s. 15:30 (elokuu 2004), Pikkujämsä s. 265, Rother s. 461 ja Saukko, Petri: Arvonlisäveroryhmät, Helsinki 2005, s. 309.

[19] Ks. KHO 2001:45 ja siinä viitatut EYT C-4/94, BLP, C-98/98, Midland Bank ja C-408/98, Abbey National sekä viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä esim. C-465/03, Kretstechnik, 33–37 kohta ja C-63/04, Centralen, tuomio 15.12.2005 s. I-11087, 50–54 kohta. EYT:n oikeuskäytännön mukaan ns. suoraan vähentämiseen ei kuulu kysymys vähennysten jakamisesta eivätkä suora vähentäminen ja yleiskuluna vähentäminen ole vaihtoehtoisia menetelmiä, kuten Kallio näyttäisi ajattelevan, ks. Kallio, Mika: Kulun kohdentaminen suoraan tai käsittely yleiskuluna arvonlisäveron vähentämisen periaatteena, Verotus 3/2003 s. 293–301.

tettava koko sen ajan, jonka tavara on hänellä, aikomuksensa pitää siitä osa yksityisomaisuutenaan.[20]

Käytännössä vähennyksiä jaetaan, mutta yleistä tietoa siitä, millä perusteella jako tehdään, ei ole. Verohallituksen ohje vähennysten jakamisen perustaksi olisi hyvä saada. Tällöin voitaisiin ainakin jossain määrin valvoa verotuksen oikeellisuutta ja erityisesti neutraalisuuden toteutumista. Keskenään samankaltaisten tavaroiden ja palvelujen myyntiä ja siihen liittyvää vähennysoikeutta tulee kohdella yhdenvertaisesti. Perimmältään kysymys on yritysten kilpailuneutraalisuuden toteutumisesta.

Vähennysten oikaiseminen

AVL:ssa ei ole vähennysten oikaisemista koskevaa yleissäännöstä. AVL 118 §:ään sisältyvän oikaisusäännöksen mukaan oikaistaan ostajalle annettuja oikaisueriä, kuten vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämäpalautus sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus. AVL 33 §:ään sisältyy kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen oikaisua koskeva säännös, jonka mukaan verovelvollinen joutuu tietyissä tilanteissa palauttamaan tekemänsä vähennykset.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaan sisältyy varsin kattavat vähennysten oikaisemista koskevat säännökset. Artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan alun perin tehty vähennys on tarkistettava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Artiklan 1 kohdan b alakohdan säännös vastaa pääpiirteissään AVL 118 §:n oikaisuseriä koskevaa säännöstä. Investointitavaroiden osalta tarkistus suoritetaan direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna tarkistus kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen. Lisäksi artiklaan sisältyy tarkentavia säännöksiä.

Kun KHO:ssa valitusasiaa tutkittaessa ilmeni epäselvyyttä siitä, onko direktiivin 20 artiklan investointitavaroiden vähennysten tarkistussäännös jäsenvaltioille pakollinen, KHO pyysi EYT:ltä ennakkoratkaisun.[21] EYT:n mukaan 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta muuta johdu.[22] Ennakkoratkaisupyyntö ei koskenut 20 artiklan 5 kohtaa, koska sillä ei katsottu olleen merkitystä ratkaistavassa asiassa.[23] Ennakkoratkaisun

---

[20] Ks. EYT C-291/92, Armbrecht, 21 sekä 27 ja 28 kohta. Ks. myös Rother s. 196–200 sekä 2005 ja 2006.
[21] KHO:n välipäätös 16.4.2004/819. Ks. oikaisusta Pikkujämsä s. 419–423 ja Rother s. 475–479 sekä 486 ja 487.
[22] Ks. EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 35 kohta.
[23] 20 artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltio voi olla soveltamatta 2 kohtaa, jos sen soveltaminen johtaisi merkityksettömään lopputulokseen.

saamisen jälkeen antamassaan päätöksessä KHO totesi ensin, että arvonlisäverolaista puuttuvat investointitavaroita, tässä tapauksessa kiinteistöjä, koskevien vähennysten tarkistamista koskevat säännökset verovelvollisen eduksi, ja sen jälkeen katsoi, että tässä tilanteessa sovelletaan suoraan direktiivin säännöksiä. Oikaisukautena, jonka mukaan määräytyy vuosittaisen tarkistuksen määrä, pidetään kansallisten säännösten puuttuessa direktiivin 20 artiklan 2 kohdan pääsäännön mukaista viitta vuotta mukaan lukien perusparantamisen ja uudisrakentamisen valmistumisvuosi.[24]

Koska AVL:sta puuttuvat investointitavaroita koskevat oikaisusäännökset, AVL on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan kanssa. Valtiovarainministeriö onkin aloittanut valmistella AVL:n muuttamista direktiivin mukaiseksi. Tarkoituksena tiettävästi on, että uudet säännökset tulevat voimaan viimeistään 1.1.2008. Verohallitus on 11.12.2006 antanut verovirastoille ohjeen kiinteistöstä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta.[25] Toivottavaa on, että AVL:n muuttamisen yhteydessä otetaan kantaa myös investointitavaroina pidettäviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvien vähennysten oikaisemiseen.[26]

Vähennysoikeuden rajoittaminen

AVL:n vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset sisältyvät pääosin AVL 114–116 §:ään. Niihin sisältyy myös säännöksiä, joissa vähennysoikeutta on rajoitettu tilanteissa, joissa on kysymys yksiselitteisesti yksityisestä kulutuksesta, esimerkkinä verovelvollisen asunnon hankintakustannukset tai asunnon ja työpaikan väliset kuljetuskustannukset. Yksityinen kulutus jää jo AVL:n 1 §:n mukaan arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän ulkopuolelle, ellei edellä mainitusta valintaoikeudesta muuta johdu.[27] Eri asia on se, että yksityiskäyttö rinnastetaan tietyissä tilanteissa verolliseen liiketoimintaan. Kummassakin tapauksessa on kuitenkin kysymys yksityisen kulutuksen verottamisesta.[28]

Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei ole muita kuin järjestelmästä itsestään johtuvia vähennysoikeuden rajoituksia. Direktiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin valtuutus pitää voimassa vähennysoikeutta rajoittavia säännöksiä tietyin edellytyksin.[29]

---

[24] KHO 2006:65.

[25] Verohallituksen ohje dnro 1799/40/2006, 11.2.2006. Ohje herättää eurooppaoikeuden näkökulmasta joitakin kysymyksiä, joita ei kuitenkaan tässä yhteydessä ole mahdollista käsitellä.

[26] EYT on määritellyt investointitavaran ottaessaan kantaa toisen arvonlisäverodirektiivin 67/228/EEC (Second Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures of the common system of value added tax, ei suomennosta) 11 ja 17 artiklaan asiassa 51/76, Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977, ECR 1977 s. 113.

[27] Ks. KHO 28.4.2003/1049, jossa oli kysymys omakotitalon rakennuskustannusten vähentämisestä.

[28] Ks. Anttila, KHO 80 vuotta s. 62, ja Oman käytön arvonlisäverokohtelusta, Verotus 5/2000 s. 573 ja 574 sekä Pikkujämsä s. 265.

[29] Erityisesti sekä sisäisen että ulkoisen neutraalisuuden kannalta kiinnitän huomiota siihen, ettei AVL:n mukaan saa vähentää osaakaan edustuskuluista ja että yrityskäyttöön hankitun henkilöauton vähennysoikeuden edellytyksenä on, että se on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa.[30]

Kun KHO pyysi ennakkoratkaisua edellä selostetusta direktiivin 20 artiklan tulkinnasta, samalla ennakkoratkaisua pyydettiin myös siitä, voidaanko direktiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa tulkita siten, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta silloin, kun jäsenvaltio antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksen osalta.

Direktiivin ja AVL:n lähtökohtana on, että kiinteän omaisuuden vuokraus tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa.[31] Direktiivin edellä mainitun 13 artiklan C kohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille vapaus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Artiklan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta. Tällöin niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Mainitun valintaoikeuden Suomi on toteuttanut AVL:n 30 §:ssä. Sen mukaan verovelvollinen voi tietyin edellytyksin hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta. Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä muun ohella on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. EYT:n mukaan 13 artiklan C kohdan ensimmäisen kohdan hakeutumismahdollisuuden käyttäminen sisältää paitsi vuokrauksen verotuksen myös sellaisten ostoihin sisältyvien verojen vähennyksen, jotka kyseisen kiinteistön osalta on maksettu.[32] Jäsenvaltioiden menettelyllisiä edellytyksiä koskevat säännöt eivät saa johtaa siihen, että rajoitetaan oikeutta tehdä verollisiin liiketoimiin liittyviä vähennyksiä tilanteessa, jossa valintaoikeutta on sääntöjen mukaisesti käytetty pätevästi. Direktiivin 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa ei sallita, että jäsenvaltiot rajoittavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa säädettyä oikeutta vähennysten tekemiseen tai saman direktiivin 20 artiklaan perustuvaa mahdollisuutta vähennyksen oikaisemiseen.[33]

Koska AVL 30 § ei lähtökohtaisesti salli, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön että vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, näyttäisi siltä, että siinä säädetään verovelvolliseksi hakeutumiselle direktiivin valintasäännöksen näkökulmasta liian rajoittavia edellytyksiä. KHO onkin katsonut, että verovelvolliseksi voitiin hakeutua, kun kiinteistön tiloja vuokrattiin vuosittain kesäisin vähennykseen oikeuttavaan kesähotellitoiminnan harjoittamiseen, vaikka tilat muutoin olivat vähennykseen oikeuttamattomassa opiskelija-asuntolakäytössä.[34]

---

[30] Ks. EYT C-204/03, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2005, Kok. 2005 s. I-8389, 24 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.
[31] Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ja AVL 27–29 kohta.
[32] Ks. EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 44 kohta.
[33] Ibidem, 45 ja 46 kohta.
[34] KHO 7.2.2007/268.

Lopuksi

Viimeaikainen oikeuskäytäntö selkeyttää arvonlisäveronormien soveltamista ja samalla johtaa neutraalimpaan verotukseen erityisesti silloin, kun investointitavaroiden käytön muutokset johtavat tehtyjen vähennysten tarkistamiseen. Ennen AVL:n muuttamista veroviranomainen voi oikaista vähennyksiä direktiivin 20 artiklan nojalla vain verovelvollisen eduksi. Direktiiviä ei voida soveltaa suoraan ilman kansallisen lain tukea verovelvollisen vahingoksi. Kun AVL:iin lisätään investointitavaroiden vähennysten tarkistamista koskevat säännökset, samalla olisi muutettava myös AVL 30 §:n säännöksiä.[35] Lisäksi AVL:ssa tulisi selkeästi mahdollistaa se, että verovelvollinen voi valita, haluaako hän pitää osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja osittain yksityiskäytössä olevan investointitavaran kokonaan liikeomaisuutena, jolloin hänellä on oikeus välittömään vähennysoikeuteen, mutta yksityiskäyttöä verotetaan omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.[36]

* * *

Deductions as the cornerstone of the VAT system

The article pertains to the right to make deductions, an essential element of the value-added tax system, and especially the recent case-law on the same. Even though the objective of the deduction mechanism is to roll the tax over to be paid by the end consumer, there are many problems in the targeting of the right of deduction in accordance with the rules of the VAT system and in a neutral manner. This is due both to the legislation and to the application of the law. If value-added tax ends up being finally borne by a VAT-registered business, the tax will be multiplied. There are also other circumstances where the neutrality of the tax is compromised.

The deduction of VAT on purchases is tied in to the payment of VAT on sales activities. As a result, activities that do not fall within the scope of the VAT system or that have been granted a release, as well as any restrictions to the right of deduction, must be taken into account. Whether the right of deduction arises depends on the status of the tax-liable entity at the moment of purchase, and its extent depends also on whether there is a direct and immediate connection between the purchase activity and the sales activities subject to VAT. It is a prerequisite for the right of deduction that the taxable purchase costs are included as a part of the taxable sale price. In a 2006 case (C-255/02 *Halifax*), the European Court of Justice issued its first ruling on the proscription of abuse of rights in a VAT context. The proscription covers transactions that are not entered into within the scope of regular business activities, but rather in order to abuse certain advantages provided in the legislation. There is no right of deduction pertaining to such transactions.

In a situation where the tax-liable entity uses the same goods or services both for deductible activities and non-deductible activities, the right of deduction must be divided. There is no provision in the VAT legislation on the basis for a division of this kind. Instructions from the

[35] Myös AVL 114 §:n 1 momentin 5 kohdassa mainitun henkilöauton ym. vähennysoikeuden rajoittamista voitaisiin lieventää siten, ettei edellytettäisi hankintaa yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vaan että vähennyksen jakaminen tässäkin olisi mahdollista.

[36] Ks. myös Pikkujämsä s. 274.

National Board of Taxes on this point would be welcome, so as to ensure at least a degree of uniformity in the application of the VAT regime.

Moreover, the VAT legislation does not contain any general provision on the adjustment of deductions. After having received a preliminary ruling from the ECJ in case C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, the Supreme Administrative Court of Finland has held in its judgment 2006:65 that, in this event, the provisions of Article 20 of the Sixth VAT Directive (77/388/EEC) are directly applicable to the advantage of the tax-liable entity. The period of adjustment, which serves as the basis for the amount of annual adjustment, was in the case of real estate investment held to be five years, in accordance with the general rule in Article 20(2) of the Directive. In December 2006, the National Board of Taxes issued instructions to this point. In addition, an amendment of the VAT legislation to align it with the requirements of the Directive is pending.

Even though the letting of real estate is a VAT-free activity by law, the letter may under certain circumstances opt for taxation also with respect to this activity. Under section 30 of the VAT Act, opting for taxation requires *inter alia* that the real estate in question or a part thereof is in permanent use for an activity that carries the right of deduction. In the *Uudenkaupungin kaupunki* case, the ECJ held that the right to opt for taxation covers both the taxation of the letting activity and the deduction of VAT on purchases that pertain to the real estate that is being let. In its judgment of 7 February 2007/268, the Supreme Administrative Court held that it was possible to opt for taxation where premises on the real estate were let every year for a deductible summer hostel business, even though the premises were in non-deductible use as student housing for the rest of the year.

Eila Rother
LL.D., The Supreme Administrative Court of Finland

Olli Ryynänen

Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia

Johdanto

Oikeusjärjestys ei ole tarkoitettu kierrettäväksi, mutta sen vaikutuspiirissä olevalla on mahdollisuus toimia eri oikeussääntöjen soveltamisedellytykset huomioiden. Myöskään veroja ei tule sallia kierrettävän, mutta toisaalta tulee verovelvollisella mahdollisuuksiensa puitteissa olla oikeus järjestää asiansa niin, että tietyn normin soveltamisedellytykset täyttyvät tai jäävät täyttymättä. Verrattuna moneen muuhun oikeudenalaan lain kiertämisen problematiikka korostuu verotuksessa, koska normin soveltamisella tai soveltamatta jättämisellä on suoraan laskettavissa oleva hinta eli maksuun pantavan veron tai verovelvolliselta evättävän veroedun määrä.

Viimeksi mainitun seikan vuoksi soveltamisratkaisun ennustettavuuden tarve on verotuksen alalla erityisen korostunut.[1] Ennustettavuus taas on oikeusturvan ytimeen kuuluva seikka. Verovelvollisen on voitava tietää aiotun toimen vastainen verokohtelu voidakseen arvioida, ryhtyäkö vai olla ryhtymättä tiettyyn toimenpiteeseen. Tähän tarpeeseen nähden nurinkurista on, että kohtelun ennustettavuuden realistinen arviointi verotuksessa mielletään yleisesti selvästi vaikeammaksi kuin monella muulla oikeudenalalla. Professori *Tikka* kutsui tätä osuvasti ”verotuksen traagiseksi paradoksiksi”.[2]

Yksittäistä laintulkintakysymystä tai rajattua tosiseikastoa koskevissa asioissa en usko verovelvollisen oikeusturvan vuosien saatossa heikentyneen. Pikemminkin se näyttäisi päinvastoin kohentuneen, koska ohjausta ja ennakkokannanottoja on nykyään aikamoisen laajalti saatavissa ja tuomioistuinten on myös kohtuullisen helppo joutuisasti ratkaista sellaiset asiat. Vuosien saatossa yleislausekkeen puitteisiin kodifioitujen julkaistujen ennakkotapausten suuri määrä antaa myös kohtuullisen hyvän kuvan tämän normin vakiintuneista soveltamistilanteista.

Päinvastainen tilanne voi kuitenkin olla jutuissa, joissa formuloinneiltaan avoimia normeja joudutaan soveltamaan laajaan ja monimutkaiseen tosiseikastoon. Veron kiertämistä koskevat jutut ovat toisinaan juuri tällaisia, joskin asian oikea laita yleensä kyllä löytyy hyvissä ajoin ennen muutoksenhakutien vihonviimeistä loppua. Hahmottaen jäljempänä yleislausekkeen

[1] Kari S. Tikka: Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen? Rättssäkerheten i beskattningen. NSFS 12/1983, s. 7 ss.
[2] Kari S. Tikka: Oikeudellinen epävarmuus veroasioiden hoidon ongelmana, Asianajajan työkentältä – Från advokatens arbetsfält. Suomen Asianajajaliitto 1994, s. 480.

soveltamisen ongelmia erinäisin verotuskäytännöstä poimituin käytännön esimerkein pyrin esittämään joitakin näkökohtia, joilla verovelvollisen oikeusturvaa saatetaan voida parantaa.

Veron kiertämisen rakenteellisista syistä

Veron kiertämistä koskevan problematiikan merkitys olisi ilmeisesti kohtuullisen vähäinen sellaisessa ihanteellisessa tilassa, jossa kaikkia tuloja verotettaisiin samalla tavoin. Verojärjestelmä on kuitenkin aina historiallisen kehityksen tuote ja sen rakenne on nykyään monien kansainvälisten ja puhtaasti käytännön rajoitteiden sanelema. Tämän vuoksi ei täydellinen yritysmuotoneutraliteetti yhteisöjen ja yhtymien sekä yksityisliikkeiden välillä ja rahoitusmuotoneutraliteetti oman ja vieraan pääoman kesken vailla minkäänlaista tulolajijakoa pääomatuloon ja ansiotuloon ole ajateltavissa. Päinvastoin käyttävät valtiot verojärjestelmäänsä veropolitiikkansa työkaluna ja myös aseena kansainvälisessä verokilpailussa sen lisäksi, että erilaisten tulojen perimmäinen veronsietokyky ja tämän myötä verotuskin vaihtelee.

Osakeyhtiön nykyinen ylikorostunut suosio perustuu mitä ilmeisimmin osaltaan yritysmuodon asemaan erillisenä verovelvollisena ja yhteisöverokannan tasoon suhteessa progressiivisesti verotettuun ansiotuloon. Kun tähän vielä lisätään konsernirakenteisiin johtava käyttöomaisuusosakkeitten luovutusvoittojen verovapaus, tarjoavat yhteisömuotoiset yritykset lainsäätäjän hyväksymän ylivoimaisen keinon kumuloida varoja yritystoiminnassa kohtuullisin verorasituksin, mutta varojen jakoon osakastahon käyttöön kytkeytyy tavallisesti lainsäätäjän tarkoittama verokustannus. Osinkojen osittainen kahdenkertainen verotus puolestaan on omiaan korostamaan peitellyn osingon problematiikkaa ja kallistaa päätöksen velkarahoituksen hyväksi valintatilanteessa. Verojärjestelmämme suurin yksittäinen vääristymä on epäilemättä tulolajien verokohtelun valtaisa ero.

Verosuunnittelua ilmeneekin heti kun oikeudellisesti erilaisia, mutta perimmiltään taloudellisesti samankaltaisia ilmiöitä kohdellaan verotuksellisesti eri tavoin. Oiva tulolajijakoon liittyvä esimerkki tästä on, että aloittavassa yrityksessä voidaan palkattavalle toimitusjohtajalle yhtä hyvin antaa osakkuus kuin työsuhdeoptioita, mutta verotuksellisesti nämä vaihtoehdot johtavat aivan eri lopputulokseen. Kun veron kiertämistä ei ole se, että verovelvollinen lainsäätäjän vähintäänkin hiljaisesti hyväksymistä vaihtoehdoista valitsee verotuksellisesti halvimman,[3] tulee ongelmaksi määrittää, milloin verojärjestelmän sisältämää poikkeamaa taloudellisesta johdonmukaisuudesta on hyödynnetty tavalla, jota ei enää katsota voitavan hyväksyä. Tähän tarkoitukseen lainsäätäjä on veron kiertämisen yleislausekkeen muodossa tarjonnut ylivertaisen keinon, jota kuitenkin sen tehokkuuden vuoksi on oikeusturvasyistä paras käyttää ajatuksella ja liiallista liipaisinherkkyyttä kaihtaen.

Veron kiertämisen riittävä mutta samalla hallittu torjuminen käy yhä haasteellisemmaksi verotuksen kaltaisessa massamenettelyssä, joskin ongelman käytännön merkitystä rajoittaa

[3] Edward Andersson: Verotusmenettelylain kommentaari. Talentum 1996, s. 41.

verotarkastuskoneiston varsin systemaattinen toiminta. Ilmiönä syitä veron kiertämiseen sopii etsiä myös lainsäätäjän valitsemasta verojärjestelmän perusvireestä, joka on rankan tulolajijaon myötä korostetun epäneutraali. Onkin ehkä niin, että varsinaista verovilppiä eli väärien tietojen antamiseen perustuvaa laitonta toimintaa on hyvä torjua tehokkaalla automatisoidulla verovalvonnalla, mutta paras lääke veron kiertämiseen oikeudellisena ilmiönä olisi kyllä mahdollisimman neutraali verojärjestelmä.

Veron kiertämisen suhde verosuunnitteluun

Verotuksen osalta perustuslaissa erikseen turvatun legaliteetin toteutuminen voi vaarantua, jos normiformuloinneiltaan lähes avointen lausekkeiden käyttö muodostuu liian laajaksi ja soveltamiskynnys vastaavasti matalaksi. Laintulkinnan osalta verotuksessa on useimmiten luontevaa pitäytyä lain säännönmukaisessa soveltamisessa välttäen kohtuuttomasti venytettyjä tai supistettuja tulkintoja. Selvää onkin, ettei prejudikatuurissa juurikaan nähdä tuomitun suoraan verolain sanamuotoa vastaan, eivätkä analogiset tulkinnat ole lainkaan yleisiä. Tämä korostaa puolin ja toisin verolain tuntemuksen merkitystä, koska pitäytyminen lain ilmaiseman normin tavanmukaiseen sisältöön toimii toisinaan verovelvollisen eduksi ja toisinaan häntä vastaan.

Perustuslain 81 §:n mukaan verolain tulee sisältää »säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista». Laista tulee siis ilmetä se taho, jota verotetaan, mistä häntä verotetaan kuten myös veron laskemiseksi tarvittavat riittävät perusteet, eikä verolaki siksi voi olla sisällöltään täysin avoin. Tämän kanssa ristiriidassa ei ole VML 28,1 §:n 1. virke, jonka mukaan ”on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta”. Jo yleistenkin oppien puitteissa on niin, että puhtaasti simuloidut oikeustoimet jätetään huomiotta ja väärin rubrisoidut toimet käsitellään oikean sisältönsä mukaisesti.[4]

Ongelmallisempi on sen sijaan VML 28,1 §:n 2. virke, jonka mukaan ”verotettava tulo ja omaisuus voidaan arvioida, jos kauppahinta, muu vastike tai suoritusaika on kauppakirjassa tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin”. Tältä osin lainkohdan muotoilu on kiistatta hyvin avoin, eikä sen perusteella voi mitenkään suoraan päätellä niitä käytännön tilanteita, joihin se voisi tulla sovellettavaksi. Täysin mitäänsanomaton sanamuoto ei kuitenkaan ole, vaan sisältää se lainkohdan soveltamisalaa rajoittavia tekijöitä.

Hyväksytyn verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajan määrittelyn kannalta merkityksellistä on etenkin se, että verovelvollisen on tullut ryhtyä erityisin toimenpiteisiin nimenomaan *suoritettavasta* eikä mistä tahansa verosta vapautuakseen. Näin ollen lainkohta vaatii sovel-

[4] Näin jo Aarne Rekola: Tulo- ja omaisuusverolaki. WSOY 1947, s. 485 s.

tuakseen, että veron määräämisen edellytykset voidaan lain ratioon nähden katsoa perustellusti täyttyneiksi niin, että vero tulee suoritettavaksi. Sellaisessa tilanteessa huomiotta jätetään sellaiset verovelvollisen suoraan lain tarkoituksen vastaiset toimet, jotka hän on suorittanut ilmeisesti tarkoituksessa vapautua tästä suoritettavasta verosta.[5] Näin täsmennettynä lainkohdan 2. virkkeellä on tietty järkevä ja itsenäinen mutta rajattu merkitys lainkohdan 1. virkkeeseen nähden.

Jottei yleislauseketta sovellettaisi virheellisesti aivan tavalliseen verosuunnitteluun, lainkohtaa ei tule käyttää vain sillä perusteella, että kysymyksessä katsotaan olevan veron kiertäminen, koska vero olisi ollut korkeampi, jos verovelvollinen olisi järjestänyt asiansa eri tavalla. Tavatonta ei kuitenkaan ole, että verotusesitykset pohjimmiltaan ja rekvisiitasta riisuttuna toisinaan perustuvat juuri tähän ajatteluun, että olisivatpa asiat toisin, niin voitaisiin vero määrätä. Lainkohdan soveltaminen tulee kuitenkin rajoittaa tapauksiin, joissa on ilmeistä, että verovelvollinen vaatii veroseuraamusten määrittämistä sellaisen oikeudellisen muodon mukaisesti, joka voidaan todeta selvästi erheelliseksi, koska muutoin lainkohdan soveltamisala laajenee hallitsemattomasti aivan hyväksyttävän verosuunnittelun alueelle.

Perustilanteet ja yhteissoveltamistapaukset

Veron kiertämistä koskeva asia voi periaatteessa liittyä mihin tahansa tulokäsitteen osa-alueeseen eli tulojen veronalaisuuteen ja menojen vähennyskelpoisuuteen laajuuskysymyksenä, näiden kohdentamiseen oikeille verovuosille jaksottamiskysymyksenä kuten myös erien suuruuden määrittämiseen arvostuskysymyksenä sekä vihdoin niiden allokointiin oikealle verovelvolliselle oikeaan tulolähteeseen ja oikeaan tulo- tai omaisuuslajiin kohdentamiskysymyksenä.

Yleislausekkeen perinteisellä soveltamisalueella suuri osa jutuista on liittynyt veron kohteena olevan tulon erheelliseen allokointiin joko suoraan oikeaa verovelvollista koskevana kohdentamiskysymyksenä tai sitten poikkeamisena hyväksyttävästä hinnoittelusta. Yksittäisen tulon tai menon vikakohdistus voidaan periaatteessa korjata jo yleistenkin oppien pohjalta, mutta kokonaisen toiminnan verotuksellinen siirto verovelvolliselta toiselle edellyttää perustellusti jo yleislausekkeen normipohjaa.

Verotuksellisesti hyväksyttävän hinnoittelun osalta on todettava, ettei yleislauseke (eikä VML 31 § kun liiketaloudelliset perusteet huomioidaan) edellytä käyvän arvon käyttöä aina ja joka tilanteessa, vaan päinvastoin käytetty hinnoittelu tulee lähtökohtaisesti asettaa verotuksen pohjaksi silloinkin, kun toimi on suoritettu intressiyhteydessä olevien tahojen kesken. Jos esimerkiksi osakas myy kiinteistön yhtiölle hankintahinnastaan, voidaan alihinnan määrä toisinaan luonnehtia sijoitukseksi yhtiöön[6] eikä välttämättä osakkaan myyntivoittoverotuksen kiertämiseksi, mutta jos myynti tapahtuu ajatuksin, että ostajayhtiö myy sen välittömästi edel-

[5] Kari S. Tikka: Veron minimoinnista. Judex 1972, s. 217 ja s. 309 ss.
[6] KHO 1993 B 526, KHO 1988 B 593 ja KHO 1987 B 635.

leen korkeammasta hinnasta käyttääkseen tulon vaikkapa vanhentuvien tappioidensa hyödyntämiseksi, on tilanne tietenkin *sarjatoimena* päinvastainen.[7] Veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen puolesta estettä ei ole sille, että verovelvollinen suunnittelutoimena realisoi tappiollisia osakeomistuksiaan käyttääkseen tappiot realisoimiaan voittoja vastaan, mutta jos hän heti samana päivänä hankkii myymänsä osakkeet takaisin, on kyseessä luonnollisesti *edestakainen* verotuksellisesti huomiotta jätettävä toimi.[8]

Yllä kerrottuja perustilanteita huomattavasti vaikeammin hahmotettavia ovat tapaukset, joissa yleislausekkeen tarkoittama veron kiertäminen liittyy suurempaan kokonaisuuteen. Erityisen haastavia ovat tilanteet, joissa yleislauseketta sovelletaan samanaikaisesti muiden veron kiertämistä vastaan suunnattujen erityisnormien kanssa. Sellaisia ovat selkeitä soveltamisedellytyksiä sisältävät peiteltyä osinkoa koskeva VML 29 § ja siirtohinnoittelua erikseen sääntelevä VML 31 §, yleislausekkeeseen nähden soveltamisalueellaan erityissäännöksen asemassa oleva yritysjärjestelyjä koskeva EVL 52 h § sekä EVL 16 §:n 7. kohdan mukainen konsernituen vähennyskielto.

Yksinkertaisissa perustilanteissa, joissa vain yleislauseketta yksin sovelletaan ainesoikeudelliseen veronormistoon, asian oikeudellinen arviointi riittävien selvitystointen jälkeen ei yleensä tuota ongelmia. Yhteissoveltamistilanteissa sen sijaan tulisi mielestäni lähteä siitä, että verotusesityksestä ja ratkaisusta tulisi aina eritellysti perustellen ilmetä, miltä osin mitäkin veron kiertämistä koskevaa lauseketta on tapauskokonaisuuteen sovellettu. Riittävää ei nähdäkseni ole, että lausekkeet yleisluonteisen perustelun päätteeksi asetetaan rivistöön sovellettuina oikeusohjeina, eikä viittausta yleislausekkeeseen tulisi rutiininomaisesti käyttää lisäperusteena veroratkaisun viimekätisen pysyvyyden turvaamiseksi.

Oman erityisryhmänsä yhteissoveltamistilanteista muodostavat tapaukset, joissa yleislausekkeen ja erityislausekkeen soveltaminen on kytköksissä toisiinsa. Hyvän esimerkin tästä muodostavat erilaiset sisäiset osakekaupat, joihin sovelletaan yleislauseketta yhdessä peitellyn osingon säännöstön kanssa siksi, että käyvästä hinnoittelusta ei ole poikettu.[9] Tilanteissa, joissa yleislauseketta sovelletaan rinnan erityislausekkeen kanssa varta vasten jälkimmäisen soveltamisedellytyksen puutteen vuoksi, tämä tärkeä seikka ja sen merkitys asian arvioinnin kannalta on syytä todeta nimenomaisesti.

Yleislausekkeen soveltamiskynnyksestä

Verotusmenettelyssä yleisesti sovellettava VML 26,1 §:n tasapuolisuuden vaatimus ja selvittämisvelvollisuutta koskeva VML 26,4 § edellyttävät, että sekä veroviranomainen että verovelvollinen molemmat mahdollisuuksiensa mukaan osallistuvat asian selvittämiseen. Yleisten

---

[7] KHO 1983 II 578 ja KHO 1993 B 525.

[8] KHO 2004:8.

[9] Olli Ryynänen: Peitellyn osingon verotuksen edellytyksistä erityisesti silmällä pitäen veron kiertämisen yleislauseketta. Defensor Legis 2000, s. 115 ss.

oppien suhteellisuusperiaatteen ja VML 26,5 §:n mukaan asia on selvitettävä niin perusteellisesti kuin sen laatu ja laajuus edellyttävät. Oikeuskäytännön myötä kehkeytyneen ja sittemmin VML 26,2 §:ssä erityisesti säännellyn luottamuksensuojaa koskevan normiston puitteissa tulee verotustoimenpiteestä luopua, jos asia riittävän selvittämisen jälkeen on edelleen tulkinnanvarainen tai epäselvä.[10] Veron kiertämisen ongelmakentässä viranomaisten selvittämisvelvollisuutta korostaa jo yleisten oppienkin puitteissa tällaisten verotustoimien poikkeuksellinen luonne.

Selvittämisvelvollisuuden kohtuullista jakoa ilmentää eritellyimmin VML 26,4 §:n 3. virke, joka painottaa verovelvollisen ensisijaista tehtävää esittää selvitystä silloin, kun verovelvollinen on suorittanut oikeustoimen, jonka toinen osapuoli on ulkomailla, eikä veroviranomainen siksi voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa. Koska kuitenkin myös verovelvollisen edellytykset selvittää sellaista ulkomaanasiaa voivat olla yhtä lailla heikot, ei verovelvollisen painotettu myötävaikuttamisvelvollisuus ponnistella asian selvittämiseksi voi edellyttää mahdottomasta suoriutumista, eikä säätelyn siksi myöskään tulisi siirtää aitoa todistustaakkaa aiotun verotustoimenpiteen edellytyksistä verovelvolliselle. Näin ollen VML 26,4 §:n 3. virkkeen erityissääntely ilmentää samaista luontevaa peruslähtökohtaa, jonka mukaan selvittämisvelvollisuus tulee jakaa osapuolten kesken kohtuullisella tavalla.

Näitä säännöksiä täydentää ja modifioi VML 28,2 §:n sisältämät asian selvittämistä ja päätösharkintaa koskevat erityisvaatimukset. Tämä lainkohta edellyttää nimenomaisesti, että verotusta toimitettaessa on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, ja verovelvolliselle on annettava tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Yleislausekkeen soveltaminen tulee kyseeseen vain jos vielä verovelvollisen esittämän vastanäytön jälkeenkin on *ilmeistä*, että lainkohtaa tulee soveltaa. Ilmeisyysvaatimus tarkoittaa sitä, että tapauksen oikea verovelvollisen vaatimuksesta poikkeava oikeudellinen luonnehdinta on selvillä ja vankkojen perusteiden tukema. Yleislausekkeen soveltamiskynnys on siten tavanmukaista verolain soveltamistilannetta selvästi korkeampi.[11]

Soveltamisedellytysten täyttymisen toteaminen

Soveltamisedellytyksistä

Yleislausekkeen normiformuloinnin avoimuuden vuoksi on kohtuullista odottaa, että sen soveltamista koskeva verotusesitys ja ratkaisu perustellaan riittävän hyvin. Kun lausekkeen soveltamisedellytysten täyttymistä ilmentävä kriteeristö on niin yleisluonteinen, ei ratkaisun oikeellisuudesta voida muutoin mitenkään varmistua.

Veron kiertämistä koskevan problematiikan kiteytyessä sen kysymyksen ympärille, onko verovelvollinen veronkiertotarkoituksin pyrkinyt hankkimaan itselleen veroedun, joka on

[10] Matti Myrsky – Esko Linnakangas: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum 2004, s. 95 ss.
[11] Andersson, Verotusmenettelylain kommentaari s. 51.

perusteeton, tulisi ainakin näiden seikkojen ilmetä suoraan verotusesityksestä ja ensiasteen päätöksestä.

Konkreettinen veroetu

Yleislausekkeen soveltaminen edellyttää, että verovelvollinen on saanut hyväkseen tai tavoittelee *konkreettista veroetua*, jonka arvo on rahassa mitattavissa. Yleislausekkeen soveltamiskynnys huomioiden on syytä edellyttää, että veroedun tulee olla olennainen. Kun verovelvollisen esitetään antaneen toimelle tai olosuhteelle sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa asian todellista luonnetta, tulee asian selvityksestä ilmetä, mikä toimen tai olosuhteen todelliseksi katsottava luonne tarkalleen on.

Veron kiertämisestä ei ole järkevää puhua, ellei veroetua kyetä selvästi osoittamaan. Niinpä esimerkiksi keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakekannan myynti käypään hintaan omalle toiselle toimivalle yhtiölle ei ole yleislausekkeen turvin peiteltynä osinkona verotettava sisäinen osakekauppa, vaan toimi rinnastuu osingonjaon sijasta kiinteistön kauppaan, eikä veroetua ole. Samaten on niin, että alaikäisen tyttären omistaman huoneiston vuokratulo ei yleislausekkeen turvin muutu peitellyksi osingoksi vain siksi, että vuokraus käypään hintaan ulkopuoliselle vuokralaiselle on suoritettu äidin omistaman yrityksen kautta, eikä tyttären saamaa vuokraa myöskään voida yleislausekkeen turvin toissijaisesti verottaa äidin ammattitulona vain siksi, että tämä on hoitanut vuokrausta, joka kuuluu hänen velvollisuuksiinsa holhoojanakin. Estettä ei myöskään esimerkiksi ole sille, että yhdellä toimialalla toimiva yrittäjä vaikkapa riskinhallintamielessä eriyttää toimintansa sisaryhtiörakenteiden puitteisiin, joskin tämä painottaa yritysten keskinäisten siirtohintojen asetannan merkitystä ja verohaittana estää tappiontasauksen sisaryhtiöiden kesken.

Veroedun määritteleminen vaatii, että verovelvollisen havittelemaa lopputulosta konkreettisesti *verrataan* siihen, mitä asian todellisen luonteen katsotaan edellyttävän. Tätä vertailua edellyttää myös VML 28,1 §:n 1. lause, jonka mukaan veroseuraamukset tulee määrittää ikään kuin oikeata muotoa olisi käytetty. Koska lainkohdan tarkoitus rajoittuu puhtaasti vain veron kiertämisen estämiseen, tulee tulo ja omaisuus VML 28,1 §:n 2. lauseen puitteissa arvioida oikeaan määrään.

Veroedun perusteettomuus

Veroedun olemassaolon lisäksi yleislausekkeen soveltaminen edellyttää, että verovelvollisen saama tai havittelema veroetu on *perusteeton*. Kuten aiemmin todettiin, tulee veroedun perusteettomuuden tueksi voida esittää muutakin kuin vain ajatus siitä, että veroa olisi tullut suoritettavaksi enemmän, jos verovelvollinen olisi toiminut toisin.

Perusteetonta veroetua ei esimerkiksi sisälly siihen, että verovelvollinen järjestää yritystoimintansa hyvissä ajoin konsernimuotoon, jotta tytäryhtiöitä voidaan aikanaan myydä verotta. Hallintaosakeyhtiön toiselta osakeyhtiöltä saamaa osinkoa ei myöskään voida verottaa hal-

lintaosakeyhtiön omistajana olevan luonnollisen henkilön tulona vain siksi, että vero olisi ollut korkeampi, jos luonnollinen henkilö olisi omistanut osinkoa jakaneen yhtiön osakkeet suoraan. Samaten osakevaihtoon liittyvää veroetua ei voida evätä vain sillä perusteella, että osakekauppa rahaa vastaan tai myydyn yhtiön liiketoiminnan luovutus olisi realisoinut veronalaista tuloa.

Veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen tarkoitus ei myöskään ensisijaisesti ole tehostaa yksityisoikeudellisen sääntelyn noudattamista, joskin toimen siviilioikeudellinen moitteettomuus on epäilemättä omiaan tukemaan sen verotuksellista hyväksyttävyyttä. Yleisemminkin on syytä todeta, etteivät verovelvolliset useinkaan kovin tarkoin kykene muotoilemaan sopimuksia silmällä pitäen toimien verotuksellista arviointia. Samaten eivät myöskään yleislakimiehet lähtökohtaisesti toimi verotuksellisista, vaan osapuolten keskinäisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin keskittyvistä siviilioikeudellisista lähtökohdista. Tämän vuoksi yksittäisistä sopimustekstin tai pöytäkirjan sanankäänteistä tulisi varoa tekemästä liian pitkälle meneviä puhtaasti verotuksellisia päätelmiä. Niinpä esimerkiksi pienyrityksen arvonlisäverollista elinkeinotoimintaa ei osaksikaan voida tulkinnalla eikä yleislausekkeiden turvin luonnehtia henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi rahanlainaukseksi ja arvonlisäverotuksessa vähennykset epääväksi rahoituspalveluksi vain siksi, että yhtiön yhteistyösopimuksissa osapuolten keskinäisten kustannusten jaon sijaan puhutaan toiminnan ”rahoittamisesta”. Tärkeää on myös, että sikäli kuin verotuksessa kuitenkin päättelyssä nojaudutaan poikkeamiin siviilioikeudellisesta sääntelystä, on syytä edellyttää todella selvitettävän yksityisoikeudellisen oikeustilan tarkka ja oikea sisältö.

Vielä on usein erikseen syytä varmistua siitä, ettei veroetu juonna verojärjestelmän rakenteesta, koska silloin se on lainsäätäjän joko nimenomaisesti taikka ainakin hiljaisesti hyväksymä.[12] Vaikkakin moni osakeyhtiömuotoinen yritys on vahvasti henkilöitynyt perustajaansa, ei osakekannan myyntivoitosta yleislausekkeen turvin voida osaakaan allokoida myyjän ansiotuloksi vain siksi, että omistajayrittäjä on toiminut yhtiönsä toimitusjohtajana ja jää kaupan jälkeenkin yhtiön palvelukseen vähintään ylimenokaudeksi. Samaten on niin, ettei kauppaa, jossa enemmistöosakas myy yrityksensä vähemmistöosakkaana mukana olleelle suuryhtiölle, voida yleislausekkeen turvin konstruoida vähemmistöosakkaan omistajayrittäjälle antamaksi valtaisaksi ansiotulona verotettavaksi työsuhdekannustimeksi. Ja vaikkakin noteeraamattoman yhtiön osinkoa yleisesti ottaen verotetaan osittain ansiotulona, jotta verotus noudattaisi useimmiten ankarampaan lopputulokseen johtavaa progressiivista asteikkoa, ei osinkoa voida siirtää alhaisen ansiotulon omaavalta osakkaalta toiselle osakkaana olevalle perheenjäsenelle vain siksi, että tällä on korkeampi veroprosentti.

Myöskään järjestelyn epätavallisuus ei yksin riitä perusteettomuuden pohjaksi.[13] Veroedun perusteettomuuden osoitukseksi eivät niin ikään yksin kelpaa yleisluonteiset mielipiteet siitä, että olisi ollut yksinkertaisempaa, parempi tai luontevampaa, että verovelvollinen olisi järjestä-

[12] Kari S. Tikka: Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana. Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot. Helsinki 1983, s. 29.
[13] Andersson, Verotusmenettelylain kommentaari, s. 43.

nyt toimintansa toisin. Päinvastoin tulisi verotusesityksen perusteluista suoraan ja kouraantuntuvasti ilmetä, miltä osin järjestely on ilmeisen keinotekoinen ja taloudelliselta kannalta ontto, jotta veroetua voidaan pitää perusteettomana.

Veronkiertotarkoitus

Perusteettoman veroedun lisäksi yleislausekkeen soveltaminen edellyttää nimenomaisesti subjektiivista *veronkiertotarkoitusta* eli verovelvollisen on tullut valita käyttämänsä erheellisen oikeudellisen muodon tai suorittaa asiaan liittyvät toimet tarkoituksin välttää muutoin suoritettavaksi tulevan veron. Koska veronkiertotarkoituksesta harvoin kuitenkaan on suoraa näyttöä, joudutaan seikka useimmiten viime kädessä päättelemään ulkoisten seikkojen pohjalta.

Kun negatiivisten seikkojen näyttäminen toteen on mahdotonta tai ainakin hyvin vaikeaa, ei verovelvolliselta yleensä voida edellyttää suoraa ja aukotonta näyttöä siitä, ettei hän ole ryhtynyt toimeen veronkiertotarkoituksessa. Mutta jos veronsaajien taholta on jo esitetty vakuuttavaa todistelua, joka ylittää sovellettavan korkeahkon näyttökynnyksen, on verovelvollisen asiana esittää vastanäyttönsä uhalla, että yleislauseke muutoin tulee ja jää sovellettavaksi.[14]

Viimeksi mainitusta tehtävästä verovelvollinen suoriutuu yleensä helpoiten osoittamalla toimensa *liiketaloudelliset perusteet*, jotka hälventävät epäilyt veron kiertämisestä. Sen sijaan verotuksessa ei voida lähteä sellaisesta yleisestä vaatimuksesta, että verovelvollisen tulisi aina kyetä ja varautua esittämään toimiensa liiketaloudelliset perusteet kattavasti uhalla, että muutoin katsotaan kyseessä olleen verotuksen kiertäminen. Koska liike-elämässä toimitaan suuressa epävarmuudessa tulevasta, on niin, että usein valtaisassa kiireessäkin tehtävistä päätöksistä ja toimista suuri osa osoittautuu ainakin jälkikäteen arvioituna liiketaloudellisesti vähemmän järkeviksi eli joko vain turhiksi tai sitten tappiollisina suorastaan välttämisen arvoisiksi. Tämän vuoksi verovelvollisen toimia tulee arvioida kohtuullisesti sen tietämyksen valossa, joka on ollut käytettävissä niissä olosuhteissa ja sinä ajankohtana, jona järjestelyyn tai toimeen on ryhdytty, eikä ehkä pitkänkin ajan kuluessa kertyneen jälkikäteistietämyksen valossa.

Yleislausekkeen soveltamisalueelle kuuluvat tapaukset, joissa keinotekoiset toimet johtavat huomattavaan veroetuun ja järjestely olisi ilmeisen tarkoitukseton ja sisällöltään ”tyhjä”, ellei lukuun oteta tavoiteltua veroetua.[15] Veronkiertotarkoitusta arvioitaessa on yleensä järkevää kysyä, olisiko verovelvollinen mitenkään ryhtynyt arvioitavaan toimeen, jos saatu tai haviteltu huomattava veroetu jätetään huomioimatta? Tämä professori Tikan nasevasti ”happotestiksi” kutsuma toimenpide voi toisinaan olla hyvin paljastava. Jos verovelvollinen ei siinä tilanteessa kykene esittämään yhtäkään edes jotensakin uskottavaa veroedun tavoittelusta riippumatonta liiketaloudellista perustetta tai muuta järkevää syytä toimilleen, ei kaukana ole ajatus, että toimiin on ryhdytty tarkoituksin kiertää veroja.

---

[14] Olli Ryynänen: Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis 2001, s. 270 s. ja s. 276.
[15] Kari S. Tikka: Mitä järjestelyjä hyväksytään ja mitä jätetään hyväksymättä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56–57 §:t. Verotus 1974 s. 110 ja s. 115.

Päätöksen perustelemisesta

Yleisesti ja veron kiertämistä koskevissa tapauksissa erityisesti on luontevaa ajatella, että perustelujen seikkaperäisyyden asteen tulisi olla järkevässä suhteessa tapauksen monisärmäisyyteen. Eräänlaisena vähimmäisvaatimuksena voidaan edellyttää, että verovelvollisen vastineissaan esittämään otetaan kohta kohdalta kantaa, eikä vain vaatimukset enemmälti hyläten vahvisteta lopputulosta. Selvää on joka tapauksessa, ettei päätöstä tulisi perustella vain puhtailla sitaateilla laista ehkäpä muutamin lopputuloksen toistavin hajalausein eikä tyhjin kehäpäätelmin, joissa todetaan, että yleislauseketta tulee soveltaa, koska kyseessä on sellainen veron kiertäminen, jota laissa tarkoitetaan.

Riittävän vankkojen perustelujen vaatimus houkuttelee ja vie päätöksentekijän aidosti punnitsemaan päätöksensä oikeutuksen ja perustelut auttavat myös verovelvollista arvioimaan muutoksenhaun kaikenpuolista mielekkyyttä. Viime kädessä oikeudellinen päätös ja sen myötä myös verotuspäätös ei koskaan ole perustelujaan parempi eli oikeutetumpi kuin mitä sen hyväksi esitetyt perustelut selvästi osoittavat.

Oikeussuojaviive ja palauttamispäätökset

Oikeusvarmuuden kannalta parasta tietysti on, jos myös veron kiertämistä koskevat veroratkaisut kyetään saamaan oikeaan asentoon jo heti ensiasteessa ja säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, jolloin oikeus muutoksenhakuun toimii vain tavallaan varmimman vakuutena. Käytännössä vaikeimmat veron kiertämistä koskevat riidat tulevat kuitenkin ratkaistaviksi verotarkastuskertomusten pohjalta verotuspäätöstä seuraavine usein pitkällisine muutoksenhakuineen.

Vaikkakaan lainsoveltamisessa ei laintulkintaa voida aivan tiukasti erottaa näyttökysymyksistä, voidaan käytännön tasolla sanoa, että näytön ollessa selvä, on loput päätösharkinnasta juridiikkaa. Kun veroviranomaisilla on verotarkastusinstituution ja sivullisten tiedonantovelvollisuuden puitteissa, kuten myös vielä verovelvolliseen kohdistuvan veronkorotussanktion kautta, tehostetut tuomioistuimiin nähden ylivertaiset selvittämiskeinot on ensiarvoisen tärkeää, että keskeinen tosiseikasto selvitetään varhain. Näin on korostetusti sellaisten erityisten verotustoimenpiteiden, kuten veron kiertämisen yleislausekkeen, soveltamisen osalta, joiden edellytyksistä veronsaajilla on myös viimekätinen näyttövelvollisuus.

Verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuuden täyttämisen oikean arvioinnin kannalta on myös tärkeää saada tieto pyydetyn mutta epäselväksi jääneen seikan selvittämättömän tilan syistä. Tämän vuoksi verovelvollisen tulisi ymmärtää erikseen ilmoittaa asiasta silloin, kun hän ei kykene esittämään pyydettyä näyttöä, jolloin veroviranomaiset voivat kohdentaa selvitystoimensa sellaisen seikan selvittämiseen. Yhtä tärkeää kuin se, ettei verovelvolliselta vaadita mahdottomia, on tietenkin, ettei puuttuvaa viitseliäisyyttä tai suoranaista haluttomuutta asian selvittämiseen palkita.

Valitettavan usein on kuitenkin niin, että veroasia siirtyy muutoksenhakuvaiheeseen aikamoisen puutteellisesti selvitettynä. Viranomaisille aina yksin kuuluva menettelyjohto ontuu, jos päätösvaiheeseen siirrytään, vaikka asia on vielä pahasti levällään. Selvittämisvelvollisuuden oikean jakautumisen kannalta on tärkeä kyetä toteamaan, missä määrin asian selvittämätön tila johtuu veronsaajien puutteellisista selvitystoimista ja missä määrin verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Verotuksen oikaisulautakuntien tehtävään oikaista selvät virheet kuuluu myös puutteellisen selvityksen perustella tehtyjen päätösten kumoaminen ja asian palauttaminen takaisin riittäviä jatkotoimenpiteitä varten.

Hallinto-oikeuksien prosessinjohdon merkitys korostuu, kun muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen vaatii valitusluvan tuloveroa koskevissa asioissa. Aivan epätavallista ei kuitenkaan ole, että juttu etenee asteelta toiselle osapuolten toistellessa entisiä kantojaan asian kehkeytymättä niin, että keskeiset kiistakysymykset kiteytyisivät ratkaistavaksi. Tavatonta ei ole sekään, että jutun käsittely suorastaan taantuu ensiasteen jälkeen ja joskus käy niin, että asian selvittämättömään tilaan tavallaan havahdutaan vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa, jonka ensisijaisena asiana ei ole faktojen selvittäminen ja joka tulee antaneeksi muutoksenhakuluvan palauttaakseen asian sitten alkuruutuun. Siksi tulisikin edellyttää, että hallinto-oikeusasteen prosessinjohto on niin jämäkkää, että se joko aktiivisesti tähtää näytön puutteiden identifiointiin ja korjaamiseen tai sitten käsittää asian prosessuaalisen palauttamisen ensiasteeseen uudelleen käsiteltäväksi.

Monipuolisen todistelun merkitys

Asiakirjanäytön riittämättömyys

Oikeudenkäynnin runko on aina kirjallinen, ja moni veroasia voidaan hyvin ratkaista oikein suoraan asiakirjojen perusteella. Edellyttäen, että verovelvollinen on tullut asianmukaisesti kuulluksi ja hänelle on asianosaisjulkisuuden puitteissa varattu tilaisuus lausua kaikesta asiaan vaikuttavasta, on luontevaa, että tuomioistuin tekee päätöksensä vaatimusten puitteissa asiakirjatodisteiden ja osapuolten ensisijaisesti tosiseikastoa mutta myös lain ilmaiseman normin sisältöä koskevien lausumien pohjalta. Tässä suhteessa veron kiertämistä koskevat jutut ovat usein kuitenkin eri asemassa, koska niissä vaatimus yleislausekkeen soveltamisesta yleensä sisältää väitteen siitä, että asian varsinainen luonne ei ole sitä mitä asiakirjat kertovat ja että verotus on nimenomaan toimitettava asiakirjoista poiketen. Sellaisissa tilanteissa ainakaan samaiset asiakirjat eivät sellaisinaan tahdo riittää asian oikean laidan riittävän luotettavaan ja monipuoliseen arviointiin.

Laajat veron kiertämistä koskevat jutut pohjautuvat usein verovaateen tueksi rakennettuun laveahkoon ”teoriaan”, jossa verovelvollisen ja häneen intressiyhteydessä oleviksi esitettyjen tahojen toimia kuvataan kielteisellä tavalla ja jossa vedotaan erilaiseen määrältään vaihtelevaan mutta luonteeltaan pirstoutuneeseen tavallisesti vain enintään aihetodistetasoiseen näyttöön kuten myös väitettyihin siviilioikeudellisiin puutteisiin. Tavallista on, että esityksen päätteeksi

todetaan, että veron kiertäminen voidaan ”kokonaisvaltaisesti” todeta tapauksen olosuhteista. Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välisen tarkan rajan asetannan ratkaisee silloin se tapa, jolla verovelvollisen suorittamat toimet yksittäin ja kokonaisuutena arvioiden luonnehditaan. Sellaisissa oloissa verovelvollisen puolustus ei voi kohtuudella rajoittua vaatimusten kiistämiseen ja enenevään kirjelmöintiin sekä tämän tueksi esitettyyn lisänäyttöön vain mahdollisesti saatavilla olevien asiakirjatodisteiden muodossa.

Traditiomme, jonka mukaan verojutut ratkaistaan puhtaasti asiakirjojen perusteella, on kuitenkin sangen vahva. Sitä tukee osaltaan perinteinen ainakin veron kiertämistä koskevissa jutuissa jossain määrin epärealistinen lähtökohta, jonka mukaan verovelvollisen tulisi vähäisin voimavaroin itse ilman asiamiestä ja siten kuluitta kyetä ajamaan asiansa. Usein aineellisesti oikeansisältöistä ratkaisua edistäisi suuresti suullisen käsittelyn suoma mahdollisuus keskitetysti esittää riittävä määrä selventäviä kysymyksiä. Onhan oikeudenkäynnissä usein monin verroin kiinnostavampaa se, mitä osapuoli jättää sanomatta kuin se, mitä hän alati toistaa. Varsinkin sen jälkeen kun osapuolille on varattu riittävä mahdollisuus aikaa vievien selvittämistointen suorittamiseen, voidaan huomio vielä epäselviin seikkoihin kohdistaa tehokkaasti suullisen käsittelyn puitteissa.

Virallisperiaatteen ilmaiseman HLL 33 §:n mukaisesti tuomioistuin vastaa siitä, että asia tulee selvitetyksi. Varsinaisesti lainkohdan merkitys tulee esiin vasta silloin, kun normaali riidan kohteen tarkentava ja vaivatta kokoon saatavan selvityksen keräävä alkuvaiheen kirjelmien vaihto on käyty läpi ilman, että asia tämän jälkeen on kypsä päätettäväksi. Silloin tuomioistuimen tulee HLL 33 §:n mukaan viran puolesta käytännön selvitystoimin hankkia selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Lisäselvityspyyntöjen osoittauduttua tuloksettomiksi veron kiertämistä koskevan asian selvittämistä voi hyvinkin edistää HLL 37 §:n nojalla ja tuomioistuimen omasta aloitteesta tapahtuva suullisen käsittelyn järjestäminen.

Oikeus suulliseen käsittelyyn

Nykyään hallinto-oikeuden tulee HLL 38,1 §:n mukaan toimittaa suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen sitä pyytää ellei vaatimusta jätetä tutkimatta tai hylätä heti taikka ellei suullinen käsittely ole asian laadun vuoksi tai muusta syystä ”ilmeisen tarpeeton”. HLL 38 §:n tarkoituksena on nimenomaan ollut varmistaa, että Suomen lainsäädäntö täyttää Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6. artiklan vaatimukset suullisesta menettelystä. Säännöksen soveltamispiiriin otettiin varta vasten myös veroprosessi,[16] koska myös siinä oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluu olennaisena osana mahdollisuus esittää näkemyksensä suoraan tuomarille.

Tunnusomaista HLL 38 §:lle on, että lainkohtaa sovellettaessa tuomioistuimella ei ole samaa harkintavaltaa kuin HLL 37 §:n viranomaisaloitteisen suullisen käsittelyn suhteen.[17] Suullinen

[16] Olli Mäenpää: Hallintoprosessioikeus. WSOYpro 2005, s. 412.
[17] Pekka Hallberg – Pirkko Ignatius – Heikki Kanninen: Hallintolainkäyttölaki. Lakimiesliiton Kustannus 1997, s. 271 s.

käsittely on HLL 38 §:n mukaan lähtökohtaisesti toimitettava aina kun asianosainen tätä pyytää. Sen sijaan voi HLL 37 §:n ohella myös asian selvittämistä koskeva HLL 33 §:n yleissäännös edellyttää, että suullinen käsittely tulee toimittaa, vaikkei asianosainen tätä olisi pyytänytkään. Selvää on joka tapauksessa, että HLL 38 §:n sisältämiä poikkeuksia velvollisuudesta pyynnöstä toimittaa suullinen käsittely, on tulkittava suppeasti.

HLL 38 §:ssä säädetään ryhmitellen niistä tilanteista, joissa oikeus voi jättää suullisen käsittelyn järjestämättä, vaikka yksityinen asianosainen on sitä pyytänyt. Lainkohdassa mainitaan tässä suhteessa ensiksi tapaukset, joissa asia tai vaatimus, jota silmällä pitäen suullista käsittelyä on pyydetty, jätetään tutkittavaksi ottamatta eli jokin ehdoton prosessinedellytys puuttuu. Samaten voidaan suullinen käsittely jättää järjestämättä, jos vaatimus hylätään heti eli tilanteissa, joissa vaatimuksen ilmiselvä perusteettomuus on helposti todettavissa ilman minkäänlaisia enempiä selvittelyjä. Kiinnostavin on siksi poikkeus, jonka mukaan suullinen käsittely voidaan jättää järjestämättä silloin, kun se asian laadun vuoksi tai muusta syystä on *ilmeisen tarpeeton*. Riittävää ei lain mukaan ole, että toimenpide katsotaan tarpeettomaksi, vaan tarpeettomuuden tulee olla ilmeinen. Näin on asian laita silloin, kun asianosaisella ei ole oikeudellista intressiä saada suullista käsittelyä toimitetuksi lähinnä siksi, että asia joka tapauksessa kokonaan ratkaistaan hänen edukseen. Muussa tapauksessa suullinen käsittely tulisi pyynnöstä järjestää, ellei juttu ole aivan vähäpätöinen.[18]

Varsinkin veroprosessin kaltaisessa menettelyssä, jossa hallinto-oikeus voi jäädä jutun ensimmäiseksi ja viimeiseksi varsinaiseksi oikeusasteeksi, tulisi suullinen käsittely järjestää lähestulkoon aina, kun verovelvollinen tätä pyytää ja ainakin silloin, kun riita koskee tai sivuaa veron kiertämisen ongelmakenttää. Tämä on tarpeen, koska oikaisulautakuntakäsittely on kuitenkin varsin typistettyä ja muutoksenhakuluvan saaminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen on aina epävarmaa. Tiettävästi valmius suullisen käsittelyn järjestämiseen vaihtelee hallinto-oikeuksittain, mutta HLL 38 §:n sisältöön nähden käytäntö on kautta linjan aikamoisen pidättyvää.

Mahdollisuus kuulustuttaa todistajia

Suullista käsittelyä voidaan pyytää vain asian perinpohjaisen selvittämisen varmennukseksi tai ongelmakohtia koskevan selvityksen kiteyttämiseksi ja syventämiseksi, mutta usein sitä pyydetään todistajien kuulemiseksi muiden todistuskeinojen riittämättömyyden vuoksi. Suullisessa käsittelyssä voidaan HLL 39,1 §:n 1. virkkeen mukaan kuulla todistajia, jotka asianosainen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista tuomioistuin pitää tarpeellisena.

Tuomioistuimen prosessinjohtoon kuuluu ratkaista kysymys siitä, kuullaanko tiettyä henkilöä asiassa todistajana vai ei. Tässä suhteessa tuomioistuimen harkintavalta on laajempi kuin ratkaistaessa kysymystä siitä, onko suullinen käsittely järjestettävä asianosaisen pyynnöstä.[19]

---

[18] Hallberg – Ignatius – Kanninen, Hallintolainkäyttölaki, s. 277 s.
[19] Mäenpää, Hallintoprosessioikeus, s. 430 s.

Tuomioistuimen harkintaa rajoittavat kuitenkin HLL 33 §:n asian selvittämistä koskevat vaatimukset.[20] Poissuljettua on siksi, että tuomioistuin ensin torjuisi tarjotun näytön ja sitten ratkaisisi jutun sen selvittämättömään tilaan nähden todistustaakkasäännöksiä soveltaen.

Hallintotuomioistuimissa sallitaan yleisistä tuomioistumista poiketen *kirjallisten todistajainkertomusten* käyttö eli vetoaminen yksityisluonteiseen kirjalliseen kertomukseen tai todistukseen, joka on laadittu vireillä olevaa tai käytävää oikeudenkäyntiä silmällä pitäen. Huomionarvoista on, että HLL 39,1 §:n 2. virkkeessä säädetään erityisesti, että jos asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen, kuullaan todistajaa suullisesti, jollei se ole ”tarpeetonta tai siihen ole erityistä estettä”. Tarpeetonta kuuleminen voi olla lähinnä jos asiakirja suoraan tapauksen KHO 1977 II 619 tavoin kelpuutetaan päätöksen perustaksi. Vuosien varrelta onkin tapauksia,[21] joissa kirjallinen todistus on edellyttänyt asian palauttamista alempaan oikeusasteeseen nimenomaan todistajan suullista kuulemista varten. Myös veronsaajien etujen mukaista on, että heille tarjotaan mahdollisuus esittää kysymyksiä suoraan todistajalle. Toisinaan, kuten tapauksessa KHO 1968 II 587, juttu on palautettu peräti asianosaisen kuulemiseksi sanktioidun totuusvakuutuksen nojalla, mikä voi olla HLL 39,2 §:ssä tarkoitetuin tavoin paikallaan silloin, kun oikeus pitää asianosaisen keskeisistä seikoista esittämää epäuskottavana.

Todistuskeinona suullista todistajien kuulustelua voidaan välittömyytensä vuoksi pitää luotettavampana kuin puhtaasti kirjallista menettelyä, koska silloin todistajille voidaan hetimiten esittää selventäviä lisäkysymyksiä. Välitön todistelutilanne on myös omiaan helpottamaan todistajan pysymistä totuudessa. Siinä mielessä taas kirjalliset todistajankertomukset ovat luotettavampia, että niiden laatijalla on mahdollisuus kertomusta kirjoittaessaan jäsennellysti punnita rauhassa, mistä ja kuinka hän voi asiassa lausua ja mistä taas ei. Kirjallisen todistelun yhdistäminen suulliseen menettelyyn tuokin esiin näiden molempien parhaat puolet. Näin on etenkin veron kiertämistä ja muita erityisiä verotustoimia koskevissa asioissa, joissa keskeisiä oikeustosiseikkoja koskeva näyttö todennäköisesti on saatavissa ensisijaisesti muita kuin vain asiakirjanäyttöä todistuskeinona käyttäen.

Päätelmät

Koska viive on oikeussuojan kannalta selvästi pienempi paha kuin lopullinen oikeudenmenetys, on tärkeää, että puutteellisesti selvitetyt jutut palautetaan aiemmin tehdyt päätökset kumoten takaisin lisätoimenpiteitä varten. Veron kiertämisen yleislausekkeen tehtävä ei ole paikata aukkoja näytössä, vaan mahdollistaa verotuksen toimittamisen oikein sitten, kun asia on tullut riittävästi selvitetyksi.

Veron kiertämistä koskevat asiat ovat myös luonteeltaan sellaisia, ettei verovelvollisen pyytämää suullista käsittelyä juurikaan voida pitää ilmeisen tarpeettomana. Jos selvityksen esit-

[20] Hallberg – Ignatius – Kanninen, Hallintolainkäyttölaki, s. 280 s.
[21] KHO 1981 A II 36 ja KHO 10.5.1978 t. 2183 sekä KHO 1969 A II 120.

tämistä ja todistelua rajoitetaan pelkästään kirjalliseen materiaaliin, ei faktaselvityksen riittävyydestä voida varmistua. Hyvin johdetussa suullisessa menettelyssä keskeisten seikkojen selvittämisintensiteetti on luonnollisesti aivan eri luokkaa kuin perinteisen kirjelmienvaihdon puitteissa.

Veron kiertämistä koskevan asian suullisen käsittelyn puitteissa pyydettyä todistajien kuulustelua ei myöskään mielestäni tulisi torjua kuin hyvin poikkeuksellisissa tapauksissa. Tämä johtuu siitä, että elävää liike-elämää ei dokumentoida kuin vain osittain. Tilanteissa, joissa erimielisyyttä on nimenomaan jutun esitetyn tosiseikaston oikeasta luonnehdinnasta, edellyttää asian kunnollinen selvittäminen, että mahdollisuus todisteluun on kaventumaton.

Lopuksi

Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltaminen on ja pysyy varmasti eräänä vero-oikeuden haastavimmista osa-alueista. Päätöksentekoa ei suinkaan helpota se, että tunnusomaista kehitykselle on järjestelyjen enenevä monimutkaisuus ja tosiseikaston alati kasvava laajuus. Kun verotuksen tehokkuuden mittariksi otetaan vain puhtaasti tavoite maksuunpanna oikeanmääräinen vero oikealta verovelvolliselta oikea-aikaisesti, veron kiertämisen yleislauseke ei sinänsä joudu ristiriitaan oikeusvarmuuden vaatimusten kanssa.

Oikeusvarmuutta vaarantaa sen sijaan jo se, että oikeaan lopputulokseen päädytään vasta huomattavia ponnisteluja vaativan kirjelmöinnin tai vuosia kestävän muutoksenhaun kautta. Erityisesti voimavaroiltaan heikkojen yritysten ja yksityishenkilöiden osalta lihava veroriita voi käytännössä lamaannuttaa toiminnan ja toimintakyvyn, vaikka asiat sittemmin kääntyisivät oikein päin. Tämän vuoksi paljon vartijoina ovat nimenomaan verovirastot ensi asteen päätöksentekijöinä ja veroasiamiehet veronsaajien etujen valvojana. Kirjaimellisesti tuhannen taalan kysymykseksi muodostuu silloin se, onko se totuuden siemen, joka veroehdotuksiin kyllä yleensä sisältyy, riittävä vai ei.

Rajatapauksissa olisikin siksi mielestäni parempi, jos verovirasto jättäisi veroehdotukset sillensä ja veroasiamiehen mahdollisen muutoksenhaun varaan. Toisinaan käykin niin, että veroasiamies poikkeaa veroviraston kannasta ja yhtyy verovelvollisen vaatimuksiin. Myös veroasiamiesten tulisi säästää yleislausekkeen soveltamisen vain sellaisia tapauksia varten, joiden osalta veropäätösten menestyminen myös oikeusasteissa on aikamoisen varmaa. Nykyisellään yleislausekkeen soveltamiskäytännön arki ei kaikilta osin ole yhtä auvoinen kuin muutoksenhakujen päätteeksi seulotusta julkaistusta oikeuskäytännöstä voisi tulla päätelleeksi.

Yleislauseke puolustaa epäilemättä hyvin paikkaansa ilmeisellä tavalla keinotekoisten järjestelyjen torjujana, mutta sillä on myös selvät rajoitteensa. Etenkään lainsäätäjän taholta viritettyjen sisäisten jännitteiden kaikenpuoliseksi korjaajaksi yleislausekkeesta ei ole. Ansiotulojen progression lieventäminen niin, että korkein rajaveroaste on selvästi lähempänä yhteisöverokantaa, eikä siihen nähden kaksinkertainen, tekisi tulojen lipastoimisen yritysrakenteisiin kannattamattomaksi, kun taas yhteisöverokannan ja osinkoveron (taikka vaihtoehtoisesti luovu-

tusvoiton) yhteisverorasituksen vastatessa likipitäen korkeinta marginaaliveroa, kävisi ansiotulon kaikenlainen muuntaminen pääomatuloksi hyödyttömäksi. Verojärjestelmästä itsestään juontuvien syiden poistaminen onkin ehkä paras tapa vastaisesti rajoittaa yleislausekkeen soveltamistarvetta.

Verojärjestelmän johdonmukaisuuden ollessa itsessään oikeusturvaa edistävä seikka jää yleislausekkeelle kuitenkin aina tulokäsitteen laajuuteen, jaksotukseen, arvostamiseen ja kohdistamiseen liittyvä ydinalueensa. Tältä osin on aina houkuttelevaa sanoa, että todellisen sisällön tulisi pelkän muodon sijasta viime kädessä ratkaista verokohtelu. Toisaalta on myös tiedostettava, että valittu muoto usein olennaisella tavalla vaikuttaa transaktion oikeudelliseen sisältöön. Koska verotusta ei voida suoraan nivoa sen kohteena olevaan taloudelliseen ilmiöön, on verotus pakostakin oikeudellisiin muotoihin sidottua. Tuloverotuksen perimmäisiin kysymyksiin kuuluvana ilmiönä veron kiertämisen problematiikan kanssa saadaan siis vastakin elää, mutta toivottavasti niin, että hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen raja määritetään riittävän hyvin selvitetyn tosiseikaston pohjalta.

* * *

On the challenges to a more reliable application of the general anti-avoidance provision in the field of income tax

The principle of legality places substantive qualitative demands on tax assessment and court proceedings, to ensure a materially right outcome. While a fundamental lack of neutrality in the tax system invites ordinary tax planning, the taxpayer must not compromise the law by resorting to the realm of tax avoidance.

From the point of view of legal certainty, the application of the general anti-avoidance provision in, especially in conjunction with other similar norms of a more limited scope, e.g. those targeted at hidden distributions and transfer pricing, is particularly challenging. This is most certainly the case where the documentation is vast and the matter thus complex.

The author elaborates the relationship between tax planning and tax avoidance in this context by emphasising the need to examine in detail and to document properly the specific prerequisites before the general anti-avoidance provision is applied in a given case. Purely from a procedural perspective, the protection of the taxpayer against undue delay requires that erroneous decisions based on insufficient information be rectified swiftly by the Rectification Boards, without need to resort to the Administrative Courts so as to have the case remanded for appropriate measures by the authorities. As allegations of tax avoidance cannot often reliably be decided in a purely written proceeding, the right of a taxpayer to an oral hearing, upon request, should not be limited. Likewise, it is recommendable to allow testimony in such proceedings.

Ultimately, the level of certainty in the application of tax laws can be enhanced to some extent by a string of pragmatic measures. That being said, the scope for this is of course limited when the dilemma ultimately emerges from a lack of neutrality in the fundamentals of the tax system. This is notably the case with respect to, inter alia, the vast gap in the tax treatment between earned income and capital income. Accordingly, the most efficient way to minimise the need to apply provisions targeted at various forms of tax avoidance might well be to simply increase the level of neutrality in the tax system itself.

Olli Ryynänen
Professor, University of Helsinki

Timo Räbinä

Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen yksityishenkilön varallisuuden siirron ja perintöverosuunnittelun välineenä

Johdanto

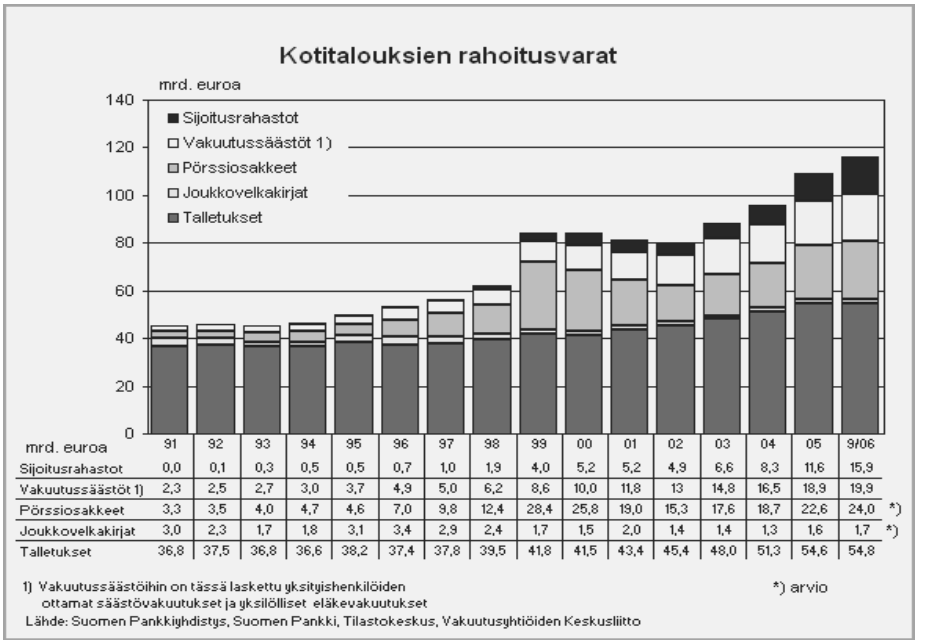
Maamme väestön ikärakenne on viime vuosikymmeninä muuttunut. Elinajan odote on pidentynyt: 1950-luvun alussa suomalaisen miehen elinajan odote oli 60 ja naisen 68 vuotta, kun vastaavat iät ovat nykyisin 75 ja 82 vuotta. Toisaalta syntyvyys on laskenut: 1950-luvun alussa lapsia syntyi keskimäärin kolme jokaista naista kohden, kun vastaava luku nykyisin on noin 1,8 lasta. Väestörakenteen kehitys on kokonaisuudessaan merkinnyt sitä, että Suomen väestö on ikääntynyt ja vanhusten osuus kasvanut. Tilastokeskuksen ennusteiden mukaan vuonna 2030 eri ikäluokat ovat aina 80 ikävuoteen saakka lähes samansuuruiset.[1] Eliniän pidentyminen merkitsee sitä, että samassa suvussa on aikaisempaa useammin elossa samaan aikaan kolme tai neljäkin sukupolvea. Suvun vanhimman kuollessa seuraava sukupolvi on iältään noin 60 vuotta, ja heidän jälkeläisensä puolestaan ovat noin 30-vuotiaita. Viimeksi mainituilla itsellään on jo myös alaikäisiä lapsia.

Tilastokeskuksen viimeisimmän, vuotta 2004 koskevan, varallisuustutkimuksen mukaan kotitaloudet ovat vaurastuneet. Vuonna 2004 suomalaisella kotitaloudella oli varallisuutta keskimäärin noin 147 500 €:n arvosta, kun sitä edellisen vuotta 1998 koskevan tutkimuksen mukaan oli ollut noin 100 000 €. Kasvua oli siis noin 47 %. Kasvusta noin 25 prosenttiyksikköä selittyi oman asunnon arvonnousulla. Vapaa-ajan asuntojen, sijoitusasuntojen ja rahoitusvarallisuuden arvon nousu selitti kasvusta noin 18 prosenttiyksikköä. Eläkeikää lähestyvien 55–64-vuotiaiden varallisuutta kartuttivat nimenomaan viimeksi mainittujen varallisuuserien lisääntyminen.[2]

Kotitalouksien rahoitusvarallisuuden jakauma eri instrumenttien kesken syyskuun 2006 tilanteen mukaisena ilmenee taulukosta 1.

[1] Ks. Tilastokeskuksen väestörakennetta kuvaavat tilastot, http://www.tilastokeskus.fi.
[2] Ks. Tilastokeskuksen varallisuustutkimus 2004, http://www.tilastokeskus.fi.

Taulukko 1. Kotitalouksien rahoitusvarallisuuden jakauma vuosina 1991–2006.



mrd. euroa	91	92	93	94	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	9/06	
Sijoitusrahastot	0,0	0,1	0,3	0,5	0,5	0,7	1,0	1,9	4,0	5,2	5,2	4,9	6,6	8,3	11,6	15,9	
Vakuutussäästöt 1)	2,3	2,5	2,7	3,0	3,7	4,9	5,0	6,2	8,6	10,0	11,8	13	14,8	16,5	18,9	19,9	
Pörssiosakkeet	3,3	3,5	4,0	4,7	4,6	7,0	9,8	12,4	28,4	25,8	19,0	15,3	17,6	18,7	22,6	24,0	*)
Joukkovelkakirjat	3,0	2,3	1,7	1,8	3,1	3,4	2,9	2,4	1,7	1,5	2,0	1,4	1,4	1,3	1,6	1,7	*)
Talletukset	36,8	37,5	36,8	36,6	38,2	37,4	37,8	39,5	41,8	41,5	43,4	45,4	48,0	51,3	54,6	54,8	

1) Vakuutussäästöihin on tässä laskettu yksityishenkilöiden ottamat säästövakuutukset ja yksilölliset eläkevakuutukset

*) arvio

Lähde: Suomen Pankkiyhdistys, Suomen Pankki, Tilastokeskus, Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto

Säästöhenki- ja eläkevakuutukset kuuluvat talletusten, joukkovelkakirjojen, sijoitusrahastojen ja osakkeiden ohella yksityishenkilön sijoitusinstrumenttien valikoimaan. Yleistäen voidaan sanoa, että yksityishenkilöt ottavat säästöhenki- ja eläkevakuutuksia säästämisen ja sijoittamisen tarkoituksessa. Niiden vakuutusluonne jää tällöin taustalle, ja se voidaan itse asiassa jopa kyseenalaistaa.

Yksityishenkilöiden ottamien säästöhenki- ja eläkevakuutusten kanta oli syksyllä 2006 noin 19,9 mrd. €. Tästä määrästä säästöhenkivakuutusten osuus oli noin 14,5 mrd. € ja yksilöllisten eläkevakuutusten noin 5,4 mrd. €. Yksityishenkilöt ottivat tammi–marraskuussa 2006 noin 58 000 uutta säästöhenkivakuutusta ja vastaavana aikana noin 49 000 uutta vapaaehtoista eläkevakuutusta. Uusista vakuutuksista selvä enemmistö on sijoitussidonnaisia.[3]

Ainakin osaksi vakuutussäästämisen suosiota selittävät tähän säästämismuotoon kohdistuvat erityiset veroedut tulo- sekä perintö- ja lahjaverotuksessa. Veroeduista keskeisimmät ovat vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksun vähennysoikeus pääomatuloista 5 000 €:n enimmäismäärään saakka sekä lahjaverotuksen vapaaosa, 8 500 €, ja perintöverotuksen vapaaosa, 35 000 €. Merkittävä veroetu on myös se, että vakuutussäästämisessä vuosittain kertyvä tuotto kumuloituu verovapaasti korkoa korolle -periaatteella, toisin kuin esimerkiksi pankkitalletuksissa, joukkovelkakirjoissa ja osittain myös osakkeissa.

[3] Tiedot löytyvät Finanssialan Keskusliiton Internet-sivuilta (http://www.fkl.fi,) kohdasta julkaisut ja tilastot. Verohallinnon maksuunpanotilaston mukaan verovuonna 2005 vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen maksuja vähensi 352 988 verovelvollista ja vähennetty määrä oli suuruudeltaan 528 milj. €; keskimääräisen vähennyksen suuruus oli siten 1 459 €. Vähentäjien määrä on lisääntynyt merkittävästi viime vuosina, sillä esimerkiksi verovuonna 2002 vähennyksen tehneiden määrä oli noin 100 000 alhaisempi eli 254 952 verovelvollista.

Aiheen rajaus ja kysymyksenasettelu

Ikä- ja sukupolvirakenteen muutos yhdistettynä varallisuuden kasvuun merkitsee sitä, että yhä useammin on aihetta pohtia varallisuuden siirtoja perhevarallisuus-, jäämistö- ja perintöverosuunnittelun näkökulmasta. Varsin usein esille nousee kysymys siitä, tulisiko varallisuus siirtää suvussa niin, että yksi sukupolvi ”hypättäisiin yli”. Ennakollisessa suunnittelussa tähän on useita keinoja, kuten elinaikana tehdyt lahjoitukset erilaisine hallinta- ja käyttöoikeusjärjestelyineen tai kuoleman varalta tehdyt testamentit ja vakuutukset edunsaajamääräyksineen. Jos ennakollista suunnittelua ei ole tehty, keinovalikoima supistuu järjestelyihin, joissa omaisuuden saaja luopuu perinnöstä, testamentista tai vakuutuskorvauksesta. Vaikka luotettavaa tilastotietoa asiasta ei olekaan, perintöverotuskäytännössä on havaittu, että luopumistoimet ovat viime vuosina yleistyneet.

Tässä artikkelissa tarkastellaan henkivakuutuskorvauksesta luopumista varallisuuden siirron ja perintöverosuunnittelun välineenä.[4] Henkivakuutuksella tarkoitetaan tässä yksityishenkilön ottamaa säästöhenkivakuutusta sekä sellaista yksilöllistä vapaaehtoista eläkevakuutusta, johon sisältyy liitännäisvakuutuksena henkivakuutus. Siitä, kenelle vakuutuskorvaus vakuutuksenottajan (tai muun vakuutetun[5]) kuoltua suoritetaan, määrää vakuutuksenottaja vakuutussopimukseen sisältyvässä edunsaajamääräyksessä.

Keskeiset kysymykset, johon tässä artikkelissa pyritään antamaan vastaukset, voidaan tiivistää näin:

1. Millä edellytyksillä henkivakuutuskorvauksesta luopumista pidetään tehokkaana luopumisena perintöverotuksessa?
2. Kenelle vakuutuskorvaus suoritetaan ja kenen veronalaiseksi saannoksi vakuutuskorvaus katsotaan perintöverotuksessa, kun ensisaaja luopuu vakuutustapahtuman jälkeen vakuutuskorvauksesta?
3. Miten PerVL 7a §:n tarkoittama vapaaosa määräytyy silloin, kun vakuutuskorvauksesta luovutaan?

Vaikka onkin todennäköistä, että tulevalla vaalikaudella toteutettavan perintö- ja lahjaverotuksen uudistamisen yhteydessä henkivakuutuskorvausten vapaaosat arvioidaan uudelleen ilmeisesti niiden merkitystä supistaen tai mahdollisesti sijoitustyyppisten vakuutusten osalta vapaaosat jopa kokonaan poistaen, vakuutuskorvauksesta luopuminen ja siihen liittyvät vakuutusoikeudelliset ja verotukselliset näkökohdat eivät menetä merkitystään: ne vain asettuvat uudella tavalla luopumistoimien kokonaisuudessa. Perilliskohtaisen veronalaisen osuuden ala-

---

[4] Artikkeli täydentää luopumistoimien osalta kirjoittajan Verotus-lehdessä vuonna 2006 julkaisemia artikkeleita: Räbinä, Timo: Säästöhenki- ja vapaaehtoiset eläkevakuutukset yksityishenkilön varallisuuden siirron ja verosuunnittelun välineinä I ja II, Verotus 3/2006, s. 236–247 ja 4/2006, s. 398–405.

[5] Jäljempänä ei erikseen tarkastella tilannetta, jossa vakuutettuna on eri henkilö kuin vakuutuksenottaja, vaan oletetaan vakuutuksenottajan olevan samalla myös vakuutettuna.

rajan nostaminen saattaa jopa entisestään lisätä halukkuutta luopua perinnöstä ja testamentista, ja tässä kokonaisuudessa myös vakuutuskorvauksesta luopuminen on yksi suunnitteluelementti jatkossakin.

Vakuutuksen edunsaajamääräyksestä

Vakuutussopimuksessa vakuutuksenottaja määrää edunsaajasta. Edunsaajamääräys on vakuutuksenottajan antama erillinen määräys siitä, kenelle vapaaehtoisen henkivakuutuksen kuolintapauskorvaus maksetaan vakuutustapahtuman johdosta. Määräämällä edunsaajan vakuutuksenottaja käyttää vakuutuksen omistajalle kuuluvaa omistajavaltaa. Edunsaajamääräys on pääsopimukseen (vakuutussopimus) nähden liitännäinen ja tahdonvaltainen.

Edunsaajamääräys voi olla yleinen, kuten ”omaiset”, joka onkin selvästi yleisin edunsaajamääräys, tai erityinen, kuten tietty nimellä yksilöity henkilö. Edunsaaja voi olla luonnollinen tai juridinen henkilö. Vakuutussopimuslain (VakSopL) 50 § sisältää säännökset siitä, miten tietynsisältöistä edunsaajamääräystä (”puoliso”, ”lapset”, ”puoliso ja lapset”, ”omaiset”) on muun selvityksen puuttuessa tulkittava. Edunsaajamääräys voidaan laatia myös niin, että vakuutussuorituksesta tietty euromäärä tai suhteellinen murto-osa menee tietylle edunsaajalle.

Edunsaajamääräys voi sisältää myös toissijaismääräyksen. Määräys on tarpeen erityisesti tilanteessa, jossa edunsaaja on nimetty henkilönimellä. Edunsaajamääräyksessä voi lisäksi olla määräys vakuutuskorvauksen tietystä käyttötarkoituksesta (tarkoitemääräys): esimerkiksi lainaturvavakuutuksessa olevaa määräystä vakuutussuorituksen käyttämisestä vakuutustapahtuman toteutumishetkellä jäljellä olevan lainapääoman, korkojen ja kulujen suorittamiseen voidaan pitää tällaisena tarkoitemääräyksenä.

Jos vakuutussopimuksessa ei ole määrätty edunsaajasta mitään, vakuutuksenottajan kuoleman johdosta suoritettava henkivakuutuskorvaus kuuluu sopimusoikeudellista pääsääntöä seuraten vakuutuksenottajan kuolinpesään (*e contrario* VakSopL 47.3 §). Tällöin vakuutussuoritus voidaan käyttää vakuutuksenottajan velkojen kattamiseen ja muilta osin jakaa hänen perillistensä kesken. Vakuutuskorvaus kuuluu kuolinpesään myös silloin, jos 1) edunsaajamääräys on peruutettu, eikä uutta määräystä ole annettu, 2) edunsaajaksi nimetty henkilö ei ole elossa vakuutuksenottajan kuollessa, eikä edunsaajamääräykseen sisälly toissijaismääräystä, 3) vakuutuksenottajan ja edunsaajan välinen suhde on esimerkiksi avioeron johdosta päättynyt ja 4) edunsaajamääräyksenä on nimenomaisesti ”kuolinpesä”.

Vakuutuskorvauksesta luopuminen ja luopumisen tehokkuus

Vakuutuksenantajalla on VakSopL 7.1 §:n mukaan tiedonantovelvollisuus vakuutustapahtuman jälkeen sitä kohtaan, jolla on oikeus vaatia suoritusta vakuutuksenantajalta. Vakuutussopimukseen perustuva korvausvaatimus on VakSopL 73 §:n mukaan esitettävä vakuutuksen-

antajalle vuoden kuluessa siitä, kun korvauksen hakija on saanut tietää mahdollisuudestaan saada korvausta ja joka tapauksessa kymmenen vuoden kuluessa vakuutustapahtuman sattumisesta. Jos korvausvaatimusta ei ole esitetty säädetyssä ajassa, korvauksen hakija menettää oikeutensa korvaukseen. Kysymys on siis vakuutussopimukseen perustuvan saamisoikeuden vanhentumista koskevasta erityissääntelystä.

Yllä mainittujen säännösten perusteella esimerkiksi säästöhenki- tai vapaaehtoisen eläkevakuutuksen myöntänyt vakuutusyhtiö on velvollinen ilmoittamaan vakuutuksessa mainitulle tiedossaan olevalle edunsaajalle tämän oikeudesta vakuutuskorvaukseen. Edunsaajan on puolestaan esitettävä vakuutusyhtiölle vaatimuksensa kuolintapaussumman maksamisesta mainitun määräajan kuluessa. Kuolintilanteessa normaalimenettely lienee se, että vakuutuksessa mainittu edunsaaja tekee, saatuaan tiedon kuolemantapauksesta, vakuutusyhtiölle hakemuksen kuolintapauskorvauksen suorittamisesta. Luopumistilanteiden näkökulmasta sääntely merkinnee käytännössä sitä, että luopumistahdonilmaisu tulee esitettäväksi yhden vuoden kuluessa vakuutuksenottajan kuolemasta.

Perintöverotuksessa luopumistoimien verokohtelun kannalta on ratkaisevaa se, pidetäänkö luopumista tehokkaana.[6] Tehokkaalla luopumisella tarkoitetaan sellaista luopujan menettelyä ja sellaista luopumistahdonilmaisua, että luopujan ei voida katsoa ryhtyneen perintöön, testamenttiin tai vakuutuskorvaukseen. Ratkaiseva kriteeri ”ryhtymisen” näkökulmasta on se, onko perillinen, testamentin saaja tai edunsaaja alkanut kuolintapauksen jälkeen käyttää jäämistöomaisuuteen tai vakuutuskorvaukseen nähden hänelle omistajana kuuluvia oikeuksia (*disponointi*). Pelkkä osallistuminen jäämistöomaisuuden tai vakuutuskorvauksen selvittämiseen ja sen yleiseen hallinnointiin ei vielä merkitse omaisuuteen ryhtymistä eikä siten aiheuta perintöverovelvollisuutta.

Ollakseen tehokas *perinnöstä luopumisen* tulee käsittää koko perintöosuus ja luopumisen tulee tapahtua vastikkeetta, ehdoitta, sijaantulijoita määräämättä[7] ja riittävän ajoissa. *Testamentista luopumiseen* sovelletaan samoja periaatteita kuin perinnöstä luopumiseen kuitenkin siten, että testamentista on katsottu voitavan luopua myös osittain. Perinnöstä ja testamentista luopuminen on muotosidonnainen oikeustoimi: luopumisen tulee perintökaaren (PK) 17:2a §:n mukaan tapahtua kirjallisesti. Perintöverotuksessa ongelmattomina on pidetty sellaisia luopumistahdonilmaisuja, jotka on tehty muotovaatimus täyttäen perunkirjoituksen yhteydessä, ja jotka on liitetty verovirastolle toimitettuun perukirjaan. Tällaista menettelyä voikin pitää suositeltavana.

Kun vakuutuskorvaus luonteensa puolesta rinnastuu lähinnä rahalegaattiin, voidaan siitä luopumisen tehokkuudelle asettaa samat vaatimukset kuin testamentista luopumiselle. Sen tulee siten tapahtua vastikkeetta, ehdoitta, sijaantulijoita määräämättä tai vain lain mukaiset sijaantulevat määräten ja riittävän ajoissa. Myös osittaista luopumista on pidettävä tehok-

---

[6] Ks. luopumistoimista perintöverotuksen näkökulmasta, Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus, Helsinki 2005, s. 88–96.

[7] Luopuminen on tehokas, vaikka luopuja määräisi sijaantulijansa, jos sijaantulijoiksi on määrätty ne sijaantuloperilliset, jotka saisivat luopujan osuuden, jos luopuja olisi kuollut ennen perinnönjättäjää.

kaana. Vakuutuskorvauksesta luopuminen edellyttää käytännössä kirjallista muotoa: edunsaajan tulee ilmoittaa vakuutusyhtiölle luopumisestaan. Jos selvitys tällaisesta luopumistahdonilmaisusta liitetään verovirastolle annettavaan perukirjaan, tilannetta voidaan pitää luopumisen tehokkuuden näkökulmasta ongelmattomana.

Jos luopumista pidetään tehottomana, seurauksena on kaksinkertainen verotus: perilliselle, testamentin saajalle tai edunsaajalle määrätään saantonsa perusteella perintöveroa ja sille, jonka hyväksi luopuminen tapahtui, määrätään saannostaan lahjavero.

Jos sama henkilö saa omaisuutta sekä perintönä perillisasemansa perusteella että henkivakuutuskorvauksena edunsaaja-asemansa perusteella taikka vastaavasti sekä testamentilla testamentin saajana että henkivakuutuskorvauksena edunsaajana, herää kysymys, voiko saaja luopua erikseen perinnöstä/testamentista ja vakuutuskorvauksesta. Periaatteessa sama henkilö voisi saada samalta perinnönjättäjältä omaisuutta jopa kaikilla kolmella saannolla: perillisenä, testamentin saajana ja edunsaajana. Kysymyksestä ei ole verotusta koskevaa oikeuskäytäntöä. Koska jokainen saanto muodostaa oman kokonaisuutensa ja kullakin saannolla on oma perusteensa, tulkintasuositukseksi muodostuu se, että kutakin saantoa arvostellaan erikseen luopumistoimen tehokkuuden näkökulmasta. Perillinen voi siten esimerkiksi luopua perinnöstä tehokkaasti, vaikka hän vakuutuskorvauksen edunsaajana ottaisi vastaan vakuutuskorvauksen tai päinvastoin. Jos vakuutuskorvaus suoritetaan kuolinpesälle, sitä pidetään normaalina jäämistöön kuuluvana omaisuutena, joka siirtyy perillisille osana muuta perintöä PK:n mukaisessa järjestyksessä, eikä siitä siten voida erikseen luopua.[8]

Voiko edunsaaja luopua tehokkaasti yhdestä tai useammasta vakuutuskorvauksesta, jos hän saa saman kuolintapauksen perusteella edunsaajana useita vakuutuskorvauksia esimerkiksi useasta säästöhenkivakuutuksesta? Tältäkään osin ei ole oikeuskäytäntöä. Koska vakuutussuoritukset rinnastuvat luonteeltaan lähinnä rahalegaatteihin, tulkintasuosituksena voidaan esittää, että edunsaaja voi tehokkaasti luopua yhdestä tai useammasta erillisestä vakuutuksesta maksettavasta vakuutuskorvauksesta, vaikka ottaisikin vastaan muista vakuutuksista maksettavia vakuutuskorvauksia.[9]

Vakuutuskorvauksesta luopuminen ja sijaantulo-oikeus

Sijaantulo-oikeudesta perinnöstä ja testamentista luovuttaessa

On selvää, että kenelläkään ei ole velvollisuutta ottaa vastikkeetonta etuutta vastaan. Edunsaaja voi siten kieltäytyä vastaanottamasta vakuutussuoritusta. VakSopL:ssa ei ole erityisiä säännöksiä, jotka määrittäisivät, kenelle kuolintapauskorvaus suoritetaan, jos edunsaajaksi määrätty henkilö ei ota vastaan kuolintapaussummaa eli jos hän luopuu siitä vakuutuksenottajan kuoleman jälkeen.

---

[8] Samat tulkintasuositukset esittää Puronen, s. 97–98.
[9] Toisin Puronen, s. 98.

Myös perinnöstä ja testamentista voidaan luopua kuolintapauksen jälkeen. Sijaantulo-oikeus näissä luopumistilanteissa on säännelty kattavammin kuin vakuutuskorvauksesta luovuttaessa. Vaikka PK:n jäämistöoikeudellista sääntelyä ei sovelletakaan suoraan ja sellaisenaan VakSopL:n tarkoittamiin kuolintapauskorvauksiin, on sääntelyillä myös yhtymäkohtia. Varallisuuden siirron ja verosuunnittelun näkökulmasta on tärkeää paikallistaa sääntelyjen erot ja yhtäläisyydet. Tämän vuoksi ja ennen kuin tarkastellaan tarkemmin sijaantulo-oikeutta henkivakuutuskorvauksen kysymyksessä ollessa, on syytä käsitellä pääpiirteet sijaantulo-oikeudesta silloin, kun kysymys on perinnöstä tai testamentista luopumisesta.

Perinnöstä luopuminen ja sijaantulo-oikeus. Tilanteessa, jossa perillinen luopuu perinnönjättäjän kuoleman jälkeen oikeudestaan perintöön, sijaantulo-oikeus määräytyy PK 15:5 ja 16:3 §:stä ilmenevän periaatteen mukaisesti. Perinnön saa se, joka olisi saanut perinnön siinä tapauksessa, että perillinen olisi kuollut ennen perittävää. Sijaantulijat määräytyvät PK:n lakimääräistä perimysjärjestystä koskevan normiston mukaan. Sijaantulo-oikeus on siten laaja.

Testamentista luopuminen ja sijaantulo-oikeus. Testamentin kysymyksessä ollessa sijaantulo-oikeus määräytyy eri tavalla ja on huomattavasti rajoitetumpi kuin perinnöstä luopumisen kohdalla. Ensisijaisesti sijaantulo-oikeus määräytyy testamentin tekijän tahdon mukaisesti: tältä osin kysymys on normaalista testamentin tulkinnasta (PK 11:1 §). Jos testamentin tekijä ei ole testamentissa ilmaissut mitään sijaantulo-oikeudesta tilanteessa, jossa testamentin saaja luopuu testamentista, eikä hänen tahdostaan ole muutoinkaan saatavissa selvitystä eikä olosuhteista muuta johdu, omaisuus menee lähtökohtaisesti sille, joka olisi ollut oikeutettu jäämistöön siinä tapauksessa, että testamenttia ei olisi lainkaan tehty.[10]

Luopumistilanteissa on kuitenkin voitu soveltaa analogisesti myös PK 11:6 §:stä ilmenevää sijaantulo-olettamaa. Säännös kuuluu näin: ”Jos testamentin saaja kuolee ennen kuin hänen testamenttiin perustuva oikeutensa on tullut voimaan tai jos testamenttia ei muutoin voida hänen kohdaltaan panna täytäntöön, tulevat hänen jälkeläisensä hänen sijaansa, mikäli heillä olisi ollut oikeus periä testamentin tekijä.” Vaikka säännös koskee sanamuotonsa mukaisesti tilannetta, jossa testamentin saaja on kuollut ennen testamentin tekijän kuolemaa, on siitä ilmenevää periaatetta voitu soveltaa myös luopumistilanteisiin.[11] Lainkohdan mukaan sijaantulo on mahdollinen, jos sijaantulija on 1) testamentin saajan jälkeläinen ja 2) samalla lakimääräistä perimystä koskevien sääntöjen mukaan oikeutettu perintöön testamentin tekijän jälkeen. Perimyssuhde testamentin tekijän ja sijaantulijan välillä ei kuitenkaan edellytä, että sijaantulija olisi testamentin tekijän lähin perillinen.[12]

Jos perinnönjättäjä on tehnyt yleistestamentin kaikesta omaisuudestaan ja testamentin saajia on useita ja näistä yksi luopuu osuudestaan, sovellettavaksi voi toissijaisesti tulla myös

---

[10] Näin Aarnio, Aulis – Kangas, Urpo: Suomen jäämistöoikeus II, Helsinki 2000, s. 489.

[11] Säännös ei lainkaan koske sellaista tilannetta, jossa testamentin saaja kuolee testamentin tekijän kuoleman jälkeen, mutta ennen kuin testamentattu omaisuus on esimerkiksi konkreettisesti luovutettu testamentin saajalle. Säännöksen soveltamisalan osoittaa tältä osin ratkaisu KKO 1992:99: Testamentin saajan testamenttiin perustuva oikeus tulee perintökaaren 11 luvun 6 §:ssä tarkoitetulla tavalla voimaan jo testamentin tekijän kuollessa. Testamentin tekijän jälkeen kuolleen testamentin saajan osuus kuului hänen kuolinpesäänsä.

[12] Ks. Aarnio, Aulis – Kangas, Urpo: Perhevarallisuusoikeus, Helsinki 2002, s. 307–308.

PK 11:7 §:stä ilmenevä periaate. Tämä lainkohta kuuluu näin: ”Milloin joku on testamentilla määrännyt koko jäämistöstään tai kaikesta, mikä ei ole perillisen lakiosaa, eikä testamenttia voida panna täytäntöön jonkun testamentin saajan kohdalta, on, mikäli 6 §:stä ei muuta johdu, yleisjälkisäädöksen saajain osuuksia vastaavasti lisättävä.” Sijaantulo-olettamana on siten se, että yhden luopuessa muiden yleistestamentinsaajien osuus vastaavasti kasvaa.

Kaikkiaan voidaan todeta, että testamentista luopumista koskeva jäämistöoikeudellinen sääntely antaa mahdollisuudet useisiin vaihtoehtoisiin tulkintoihin. Testamentista luopumistilanteita esiintyy kuitenkin harvoin, ja kun sellainen perintöverotuksessa esille tulee, niin verotusratkaisun lähtökohtana pidetään toteutettua tai toteutumassa olevaa perinnönjakoa. Jos perinnönjaossa jäämistö on jaettu PK 11:6 tai 11:7 §:stä ilmeneviä sijaantulo-olettamia noudattaen, verotus on yleensä toimitettu tämän mukaisesti ja testamentista luopumista on pidetty tehokkaana.[13]

Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen ja sijaantulo-oikeus

Myös silloin, kun edunsaaja luopuu vakuutuskorvauksesta ja esille nousee kysymys sijaantulo-oikeudesta, ensisijainen lähtökohta tulkinnassa on vakuutuksenottajan tahto. Jos edunsaajamääräykseen sisältyy nimenomainen määräys, kuten toissijaismääräys, sen tilanteen varalta, että edunsaaja luopuu vakuutuskorvauksesta, taikka edunsaajamääräyksestä tai olosuhteista on muutoin pääteltävissä vakuutuksenottajan tahto luopumistilanteessa, tulee vakuutussuoritus maksettavaksi tämän tahdon mukaisesti. Vakuutuksenottajan tahdon ensisijaisuus edunsaajamääräyksen tulkinnassa ilmenee VakSopL 50.1 §:stä. Tältä osin tilanne voidaan rinnastaa testamentista luopumiseen.

Jos edunsaajamääräykseen ei sisälly toissijaismääräystä eikä vakuutuksenottajan tahtoa muutoinkaan ole selvitettävissä, on vakuutusoikeudellisessa kirjallisuudessa katsottu, että *luopumistilanteessa toimitaan ikään kuin edunsaaja olisi jo kuollut vakuutustapahtuman sattuessa*.[14] Luopujan osuus maksetaan edunsaajamääräyksen sisällöstä riippuen vakuutuksenottajan kuolinpesälle, luopujan rinnalla oleville muille edunsaajille tai luopujan sijaan tuleville edunsaajille siten kuin seuraavassa selvitetään.

Vakuutuksessa on vain yksi nimeltä mainittu edunsaaja. VakSopL 49.1 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan edunsaajamääräys raukeaa, jos nimeltä mainittu edunsaaja kuolee ennen sitä vakuutustapahtumaa, jossa määräys on tarkoitettu sovellettavaksi. Säännös koskee tilannetta, jossa edunsaajaksi on määrätty vain yksi nimetty henkilö. Jos tämä henkilö on kuollut ennen

[13] Ks. myös Onikki, Erkki: Jäämistöoikeudellisten määräämistoimien vaikutus perintöverotukseen, Verotus 5/1980, s. 354–355 ja Puronen, s. 99–103. Ks. myös KHO 1968 II 507: Kun testamentin saaja oli luopunut testamentista, jonka perilliset olivat hyväksyneet, niin testamentatun omaisuuden ei katsottu tulleen hänen myötäperillisilleen, vaan hänen lapsilleen eikä omaisuus niin ollen ollut myötäperillisen kunnallisverotuksessa sivuperintönä verotettavaa tuloa. Testamentin tekijä oli kuollut 22.1.1965 eli ennen nykyisen perintökaaren voimaantuloa. – PK 11:6 §:ään sisältyvä oikeusohje sai nykyisen muotonsa vasta uudessa PK:ssa.

[14] Näin Antila, Veli-Aunus – Erwe, Ossi – Lohi, Ilkka – Salminen, Jaakko: Vapaaehtoinen henkilövakuutus, Helsinki 2005, s. 320.

kuin vakuutustapahtuma on sattunut, edunsaajamääräys raukeaa ja vakuutuskorvaus suoritetaan kuolinpesään. Sijaantulo-oikeutta ei siis ole.[15] Sääntely poikkeaa merkittävällä tavalla siitä, mitä testamentista on säädetty PK 11:6 §:ssä. Periaatetta sovelletaan myös luopumistilanteissa: jos ainoa edunsaajaksi nimetty henkilö luopuu vakuutuskorvauksesta, korvaus maksetaan vakuutuksenottajan kuolinpesälle.

Vakuutuksessa on useita nimeltä mainittuja edunsaajia. VakSopL 49.1 §:n toisessa virkkeessä säännellään tilanne, jossa nimeltä mainittuja edunsaajia on useita ja esimerkiksi yksi heistä on kuollut ennen vakuutustapahtumaa. Tällöin vakuutuskorvaus suoritetaan elossa oleville edunsaajille myös siltä osin kuin se olisi ollut suoritettava aikaisemmin kuolleelle edunsaajalle, ellei vakuutuksenottaja ole toisin määrännyt. Muiden edunsaajien osuudeksi katsotaan lähtökohtaisesti pääluvun mukainen osuus. Kysymys on niin sanotusta kumulatiivisesta edunsaajamääräyksestä. Säännös on vastaavantyyppinen kuin PK 11:7 §:n yleistestamenttia koskeva säännös. Periaatetta sovelletaan myös silloin, kun yksi nimeltä mainittu edunsaaja luopuu vakuutuskorvauksesta.

Vakuutuksessa on useita nimeltä mainittuja edunsaajia ja korvausmäärä on määrätty edunsaajittain arvomääräisesti tai murto-osina. Jos nimeltä mainittuja edunsaajia on useita ja vakuutuskorvaus on määrätty edunsaajittain arvomääräisesti (esimerkiksi A 80 000 €, B 75 000 € ja C muu osa vakuutuskorvauksesta) tai murto-osina (esimerkiksi A ¼, B ¼ ja C ½), sovellettavaksi tulee VakSopL 49.2 §. Säännöksen mukaan, jos vakuutuksenottaja on kuollut, mutta hänen ilmeisenä tarkoituksenaan on ollut, että elossa oleva edunsaaja saa vain määräosan korvauksesta, suoritetaan kuolleen edunsaajan osuus vakuutuksenottajan kuolinpesälle. Edellä mainituissa esimerkeissä kuolleen edunsaajan arvomääräinen tai murto-osan perusteella määräytyvä osuus vakuutuskorvauksesta suoritettaisiin vakuutuksenottajan kuolinpesälle. Myös tältä osin on nähtävissä yhteyksiä testamenttioikeuteen: jos testamentti sisältää useita rahalegaattimääräyksiä eri henkilöille ja yksi heistä on kuollut ennen testamentin tekijää, ei muiden legaatinsaajien osuus kasva (*e contrario* PK 11:7 §). VakSopL 49.2 §:stä ilmenevää periaatetta sovelletaan analogisesti myös, jos joku edunsaajista luopuu arvomääräisestä tai murto-osaisesta vakuutuskorvauksesta.

Vakuutuksen edunsaajamääräyksenä on ”omaiset” tai muu vastaava. Edellä käsiteltiin tilanteita, joissa edunsaaja tai edunsaajat oli määrätty henkilönimellä. Useimmiten edunsaajamääräyksenä on kuitenkin muu kuin nimeltä mainittu henkilö. Tyypillisin edunsaajamääräys on ”omaiset” ja muita vastaavia määräyksiä ovat ”puoliso”, ”lapset” sekä ”puoliso ja lapset”. VakSopL 50 §:ssä säädetään siitä, kuinka näitä määräyksiä on vakuutusoikeudessa tulkittava, ellei vakuutuksenottajan tahdosta muuta johdu. Periaate on se, että edunsaajien piiri määräytyy vakuutuksenottajan kuolinhetken ja PK:ssa säädetyn perimysjärjestyksen mukaisesti. Tämä merkitsee myös sitä, että sijaantulo-oikeus on käytännössä yhtenevä PK:n sääntelyn

[15] Vaikka edunsaajan perilliset eivät saakaan vakuutuskorvausta sijaantulo-oikeuden nojalla, saattavat he saada vakuutuskorvauksen ”kuolinpesän kautta”, jos he ovat vakuutuksenottajaan nähden perillisasemassa. Vakuutuskorvauksen suorittaminen kuolinpesälle merkitsee kuitenkin muun muassa sitä, että se voidaan käyttää vainajan velkojen katteeksi ja myös suorituksen verotuksellinen kohtelu saattaa olla erilainen.

kanssa. Jos edunsaajamääräyksenä on ”omaiset” ja vakuutuksenottajan kuolinhetkellä on elossa esimerkiksi kaksi lasta (A ja B) sekä kolmannen jo kuolleen lapsen kaksi lastenlasta (C ja D), vakuutuskorvaus suoritetaan niin, että A ja B saavat kumpikin 1/3 ja C ja D kumpikin 1/6 korvauksen määrästä. Vastaavaa periaatetta sovelletaan myös tilanteessa, jossa joku perillisistä luopuu vakuutuskorvauksesta. Sijaantulo-oikeus määräytyy tällöinkin VakSopL 50 §:stä ilmenevien periaatteiden ja PK:ssa säädetyn perimysjärjestyksen mukaisesti.

Vakuutuskorvauksesta luopuminen ja vapaaosa

Perintöverotuksessa henkivakuutuskorvaukset ovat verovapaita PerVL 7a §:ssä säädettyyn vapaaosan määrään saakka. Vapaaosa on edunsaaja- ja perilliskohtainen[16] ja sen suuruus on 35 000 €. Jos leski saa vakuutuskorvauksen edunsaajana, hänen osuudestaan katsotaan verovapaaksi puolet, kuitenkin aina vähintään 35 000 €.

Vapaaosaa koskevan sääntelyn suhde vakuutuskorvauksesta luopumiseen on varallisuuden siirron ja verosuunnittelun näkökulmasta mielenkiintoinen. Kysymys on siitä, voidaanko vapaaosa ”monistaa” luopumalla vakuutuskorvauksesta tilanteessa, jossa vakuutuskorvaus maksetaan luopujan sijaan tuleville, kun heitä on määrällisesti enemmän kuin yksi. Voidaanko luopujan sijaan tulevia pitää PerVL 7a §:ssä tarkoitettuina edunsaajina tai perillisinä? Vai myönnetäänkö vapaaosa vain yhteen kertaan ensisaajan aseman perusteella jakaen vapaaosan määrä sijaantulijoiden lukumäärällä, vai katsotaanko, että sijaantulijat eivät saa vapaaosaa lainkaan?

Kun lesken vapaaosa on vähintään yhtä suuri kuin perilliskohtainen 35 000 €:n määrä, ja usein siis suurempikin, ei lesken ole yleensä tarkoituksenmukaista luopua vakuutuskorvauksesta. Koska lesken vapaaosan suuruus on sidottu nimenomaan henkilön asemaan leskenä, luopumisen yhteydessä menetettäisiin tämä erityiskohtelu (”vähintään puolet”).

Silloin, kun kysymys on perinnöstä tai testamentista luopumisesta, sijaan tuleville määrätään perintövero itsenäisesti perintöosuuden arvon perusteella. PerVL:n mukainen veroluokka, perintöosuuskohtaiset vähennykset, kuten alaikäisyysvähennys, sekä verotaulukon alaraja ja veron suuruus määräytyvät samalla tavalla kuin jos sijaantulija olisi ollut lähin perillinen.

Seuraavassa tarkastellaan vapaaosan määräytymistä eritellen luopumistilanteet vastaavalla tavalla kuin kappaleessa ”Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen ja sijaantulo-oikeus”. Esimerkeissä oletetaan, että ensisijaisen edunsaajan ja hänen sijaansa tulevien sukulaisuussuhde

[16] Silloin, kun vakuutussuoritus maksetaan vakuutuksessa määrätylle edunsaajalle, vapaaosan ja veronalaisen määrän laskenta on varsin yksinkertaista. Sen sijaan silloin, kun vakuutuskorvaus maksetaan kuolinpesälle, ja korvaus siirtyy osana muuta jäämistöä perilliselle, laskenta on mutkikkaampaa; ks. tästä tark. Räbinä, Verotus 4/2006, s. 399. PerVL 7a §:ssä käytetään ilmaisuja ”edunsaaja” ja ”perillinen”: epäselvää on, sovelletaanko vapaaosaa myös testamentin saajaan, jos tämä esimerkiksi yleistestamentin saajana saa osan kuolinpesälle maksetusta vakuutuskorvauksesta. Tulkintasuositus on, että vapaaosaa sovellettaisiin myös testamentin saajaan, vaikka lainkohdassa käytetään vain ilmaisua ”perillinen”.

vakuutuksenottajaan on sellainen, että vakuutuskorvaus on sekä ennen luopumista että sen jälkeen perintöveron alaista.[17]

Vakuutuksessa on vain yksi nimeltä mainittu edunsaaja. Jos vakuutuksenottaja on määrännyt edunsaajaksi vain yhden nimeltä mainitun henkilön ja hän luopuu vakuutuskorvauksesta tehokkaasti, edunsaajamääräys raukeaa ja korvaus maksetaan vakuutuksenottajan kuolinpesälle. Tällöin vakuutuskorvausta käsitellään normaalina jäämistöön kuuluvana varallisuutena ja perilliset saavat sen perillisasemansa perusteella. On selvää, että perillisille tulee myöntää perilliskohtainen 35 000 €:n enimmäismäärän suuruinen vapaaosa. Jos perillisiä on useita, vapaaosa voidaan luopumistoimin ”monistaa”.

Vakuutuksessa on toissijaismääräys. Vakuutuksenottaja on voinut määrätä ensisijaisen edunsaajan lisäksi toissijaisen ja vaikkapa vielä kolmassijaisenkin edunsaajan. Tilanne voi olla esimerkiksi sellainen, että ensisijaiseksi edunsaajaksi on määrätty A, toissijaisiksi edunsaajiksi B ja C ja kolmassijaisiksi edunsaajiksi D, E, F ja G. Jos A luopuu vakuutuskorvauksesta tehokkaasti, kuolintapaussumma maksetaan vakuutuksenottajan ilmaiseman tahdon mukaisesti B:lle ja C:lle pääluvun mukaan puoliksi. B ja C saavat vakuutussuorituksen edunsaajina, jolloin heidän kummankin saamasta korvauksesta enintään 35 000 € on PerVL 7a §:n nojalla verovapaata. Verovapaan osuuden määräksi muodostuu tällöin yhteensä enimmillään 70 000 €. Jos A:n lisäksi B ja C luopuvat, vakuutuskorvaus maksetaan kolmassijaisille edunsaajille pääluvun mukaan kullekin 1/4. Tällöin verovapaan osuuden enimmäismääräksi muodostuu 140 000 €. Toissijaismääräys mahdollistaa siten joustavan tavan siirtää varallisuutta verotehokkaasti.

Vakuutuksessa on useita nimeltä mainittuja edunsaajia. Jos vakuutuksen edunsaajiksi on määrätty useita edunsaajia, esimerkiksi A, B ja C, niin vakuutuskorvaus suoritetaan pääluvun mukaan jakaen eli esimerkissä kullekin 1/3 ja kunkin saamasta vakuutussuorituksesta enintään 35 000 € on verovapaata. Jos tässä tilanteessa A luopuisi osuudestaan tehokkaasti, B:n ja C:n osuudet kasvaisivat vastaavasti (VakSopL 49.1 §). B ja C saisivat kuolintapauskorvauksen pääluvun mukaan puoliksi, jolloin kummankin osuudesta enintään 35 000 € olisi perintöverotuksessa verovapaata. Tällaisessa tilanteessa itse asiassa ”menetettäisiin” yksi enintään 35 000 €:n vapaaosa.[18]

Vakuutuksessa on useita nimeltä mainittuja edunsaajia ja korvausmäärä on määrätty edunsaajittain arvomääräisesti tai murto-osina. Tilanne voisi olla esimerkiksi sellainen, jossa edun-

---

[17] TVL 36 §:n 1 kohdassa säädetään siitä, kenen saamana kuolintapauskorvaus katsotaan verovapaaksi tuloksi. Jos saajana on vakuutuksenottajan (vakuutetun) puoliso, hänen suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva perillinen, ottolapsi, kasvattilapsi, puolison lapsi tai hänen kuolinpesänsä, kuolintapauskorvaus on saajalleen tuloverotuksessa verovapaata tuloa ja se verotetaan perintöverotuksessa perintöön rinnastettavana saantona niin kuin PerVL 7a §:ssä säädetään. Jos saajana on joku muu, tyypillisesti esimerkiksi sisar tai veli, vakuutussuoritus on kokonaisuudessaan veronalaista pääomatuloa. Luopujan, sijaan tulevan ja vakuutuksenottajan sukulaissuhteista ja edunsaajamääräyksen sisällöstä riippuen luopumistoimella voidaan siten vaihtaa myös verolajia: tuloverotuksesta perintöverotukseen tai päinvastoin. Tämäkin voi tarjota verosuunnittelumahdollisuuksia. Ks. esimerkiksi siitä, miten kuolinpesälle tehtyä edunsaajamääräystä voidaan hyödyntää verosuunnittelussa, Räbinä, Verotus 4/2006, s. 400–403.

[18] Kuten edellisessä alaviitteessä todettiin, luopumistoimella voidaan vaihtaa joissain tilanteissa myös verolajia. Jos esimerkissä A ja B olisivat vakuutuksenottajan rintaperillisiä ja C olisi vakuutuksenottajan veli, pelkästään verosuunnittelun näkökulmasta saattaisi olla tarkoituksenmukaista, että C luopuisi vakuutuskorvauksesta. C:n saamana korvaus on veronalaista pääomatuloa, kun korvaus A:n ja B:n saamana on perintöveron alaista.

saajina ovat nimeltä mainiten A, jonka osuudeksi vakuutussuorituksesta on määrätty 80 000 €, B, jonka osuudeksi on määrätty 75 000 €, sekä C, jolle määrätään maksettavaksi muu osa vakuutussuorituksesta. Jos A luopuu tehokkaasti vakuutuskorvauksesta, hänen osuutensa, 80 000 €, maksetaan VakSopL 49.2 §:n periaatetta soveltaen vakuutuksenottajan kuolinpesälle. Tällöin vapaaosan määrä lasketaan tämän 80 000 €:n osalta sen mukaan, kuinka vakuutuskorvaus perintöverotuksessa tehtävä fiktiivinen ositus ja perinnönjako huomioon ottaen jakautuu vakuutuksenottajan perillisille. Periaatteessa vapaaosa voisi siis ”monistua”.

Vakuutuksen edunsaajamääräyksenä on ”omaiset” tai muu vastaava. Kun edunsaajamääräyksenä on esimerkiksi ”omaiset”, edunsaajien piiri konkretisoituu kuolinhetkellä VakSopL 50 §:n ja PK:ssa säädetyn perimysjärjestyksen mukaisesti tietyksi henkilöpiiriksi. Näin määräytyvät henkilöt ovat VakSopL:ssa tarkoitettuja edunsaajia samalla tavalla kuin nimeltä mainitut edunsaajat. Sillä seikalla, että edunsaajamääräys on muodoltaan yleinen (”omaiset”), ei ole tässä suhteessa merkitystä.

Oletetaan esimerkiksi, että edunsaajien henkilöpiiri konkretisoituu vakuutuksenottajan kuolinhetkellä hänen puolisokseen A ja kolmeksi lapsekseen B, C ja D. Jos C, jolla itsellään on neljä lasta, luopuu vakuutuskorvauksesta tehokkaasti, hänen osuutensa maksetaan hänen sijaansa tuleville eli hänen neljälle lapselleen. Kysymys on siitä, pidetäänkö lapsenlapsia VakSopL:ssa ja PerVL 7a §:ssä tarkoitettuina edunsaajina. Kahdessa Hämeenlinnan hallinto-oikeuden julkaistussa ratkaistussa on katsottu, että lapsenlapsia ei pidetty PerVL 7a §:n tarkoittamina edunsaajina. Ratkaisussa 28.8.2006 taltio 06/0312/1 (äänestys 2–1) katsottiin, että ”X:n luopuminen osuudestaan vakuutuskorvaukseen ei tee hänen kolmesta lapsestaan PerVL 7a §:ssä tarkoitettuja edunsaajia. Näiden sijaantulo-osuuksista kustakin erikseen ei näin ollen voida vähentää verovapaata osuutta”. Vähemmistöön jäänyt jäsen totesi: ”Edunsaajana on lakia sovellettaessa pidettävä sitä henkilöä, joka tosiasiallisesti saa vakuutuskorvauksen. Näin ollen X:n sijaan tulleella lapsella on oikeus 35 000 €:n verovapaaseen osaan vakuutuskorvauksesta”. Tapaus on tätä kirjoitettaessa lainvoimaa vailla olevana KHO:n käsiteltävänä. Myös aikaisemmassa Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisussa 14.6.2004 taltio 04/0365/1 (äänestys 2–1) vapaaosa, 35 000 €, myönnettiin vain kerran ja se jaettiin lastenlasten lukumäärän mukaan.

Kuten edellä ilmeni, kysymykseen saataneen KHO:n ratkaisu lähiaikoina. Kun otetaan huomioon VakSopL:n sääntely, sijaantulo-oikeus ja sijaantulijoiden asema tosiasiallisina edunsaajina, perusteltua on, että vapaaosa myönnetään sijaantulijoille kullekin erikseen 35 000 €:n suuruisena. Luopuminen mahdollistaisi siten myös tässä tilanteessa vapaaosan ”monistamisen”.

Veronkiertämistä koskevan PerVL 33a §:n soveltamisesta

Kuten edellä esitetystä voidaan havaita, luopumisoikeustoimet mahdollistavat usein tehokkaan keinon siirtää varallisuutta vastikkeetta jättäen yhden tai jopa useamman sukupolven väliin. Henkivakuutuskorvausten osalta verotehokkuutta lisää mahdollisuus ”monistaa” 35 000 €:n

vapaaosa. Tällöin nousee väistämättä esille kysymys siitä, voidaanko luopumisoikeustoimiin soveltaa PerVL 33a §:n veronkiertämistä koskevaa säännöstä. Säännöksen mukaan, jos perinnönjakosopimukselle, luovutustoimelle tai muulle perintö- tai lahjaverotukseen vaikuttavalle oikeustoimelle on annettu sellainen oikeudellinen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että perintö- ja lahjaverosta vapauduttaisiin, on perintö- ja lahjaverotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen ja tarkoituksen mukaisesti.

Verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajapinnassa vallitsee jännite. Verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus valita verolain sallimista toimintavaihtoehdoista verotuksellisesti edullisin toimintatapa. *Tikka* onkin osuvasti todennut, että lain soveltaja ei voi veron kiertämistä koskevaa säännöstä soveltamalla rakentaa parempaa ja aukottomampaa verojärjestelmää kuin mihin lainsäätäjä on avoimesti tai vaieten tyytynyt.[19]

Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen merkitsee aidosti sitä, että luopuja ei saa kuolintapauskorvausta, vaan sen saa hänen sijaansa tuleva. Luopuja ei voi – tehokkaasti luopuessaan – vaikuttaa siihen, kenelle omaisuus siirtyy, vaan sijaantulijat määräytyvät joko vakuutuksenottajan tahdon mukaisesti tai laissa säädetyllä tavalla. Kysymys ei ole myöskään näennäisestä oikeustoimesta edes siinä tilanteessa, että sijaantulija olisi luopujan alaikäinen rintaperillinen. Alaikäisen omaisuuden käyttöä sääntelee laki holhoustoimesta ja alaikäisen varallisuuspiiri muodostaa hänen vanhempiensa varallisuudesta erillisen varallisuuspiirin.

Oikeuskäytännöstä voidaan viitata myös ratkaisuihin KHO 30.11.1988 taltio 4819 ja 1992 B 521, joissa kummassakin oli kysymys siitä, että kuolinpesässä oli tarkoitus suorittaa tai oli jo suoritettu osittainen perinnönjako juuri ennen omaisuuden myyntiä. Perinnönjaon suorittaminen merkitsi tuolloin voimassa olleen omaisuuden luovutusvoittoa koskevan sääntelyn vuoksi sitä, että luovutusvoiton verovelvolliskohtainen vapaaosa ”monistui” kuolinpesän osakkaiden lukumäärän mukaiseksi. Kummassakin ratkaisussa katsottiin, että järjestelyyn ei voitu puuttua veronkiertämistä koskevan säännöksen nojalla.

Kokoavasti voidaan todeta, että yksityisoikeudellisesti asianmukaisella tavalla toteutetussa henkivakuutuskorvauksesta luopumisessa riski PerVL 33a §:n soveltamiselle ei ole suuri, jos sitä on lainkaan. Jos järjestelyyn kuitenkin liittyy joitain sellaisia piirteitä, joilla luopuminen tosiasiallisesti peräytetään, tällainen riski on olemassa. Jos esimerkiksi sijaan tuleva alaikäinen lapsi lainaisi kysymyksessä olevat varat luopuja-vanhemmalleen tai ne jollain muulla järjestelyllä palautettaisiin luopujalle, luopumisoikeustointa voitaisiin pitää näennäisenä, jolloin kysymykseen voisi tulla PerVL 33a §:n soveltaminen.

---

[19] Näin Tikka, Kari S.: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja nro 32, Helsinki 1981, s. 71.

Lopuksi

Kuolintapauksen johdosta maksettavan henkivakuutuskorvauksen verokohteluun liittyy useita erityissäännöksiä, jotka on otettava huomioon perhevarallisuus-, jäämistö- ja verosuunnittelussa. Henkivakuutuskorvauksesta luopuminen, samoin kuin perinnöstä ja testamentista luopuminen, on yksi keino varallisuuden siirrossa sukupolvelta toiselle jättäen yksi sukupolvi väliin. Luopumistoimet ovat kuitenkin vain jälkikäteisiä suunnittelukeinoja, ja keinovalikoima on rajoitetumpi kuin jos suunnittelu tapahtuisi jo ennen perinnönjättäjän tai vakuutuksenottajan kuolemaa. Säästöhenki- ja eläkevakuutuksen edunsaajamääräys on tästä hyvä esimerkki: vakuutuksenottaja voi eläessään edunsaajamääräyksen avulla suunnitella varallisuutensa siirtoa laajemmassa mitassa kuin mihin on mahdollisuus hänen kuolemansa jälkeen.

Luopumistoimia tultaneen jatkossa tekemään yhä useammin ja myös niiden fiskaalinen merkitys tullee kasvamaan. Verolainsäätäjän tulisi perintö- ja lahjaverolain uudistamisen yhteydessä avoimesti ottaa kantaa myös näiden toimien verokohteluun. Ensisijaista on kuitenkin arvioida uudelleen niiden veropoliittisten perusteiden merkitys ja painoarvo, jotka 1990-luvun puolivälissä puolsivat PerVL 7a ja 18a §:ssä tarkoitettujen vapaaosien säätämistä. Jos vapaaosista luovuttaisiin kokonaan ja jos vakuutuskorvausten verotus kiristyisi olennaisesti, jonkinlainen siirtymäkauden sääntely olisi ehkä tarpeen. Laajemmassa tarkastelussa tulisi myös vakavasti harkita mahdollisuutta siirtyä jäämistöverojärjestelmään – varsinkin, kun perillisten lukumäärä on lapsilukumäärän alenemisen myötä aikaa myöten pienenemässä.

* * *

Renouncing a life insurance payment as a vehicle for asset transfers between individuals and for inheritance tax planning

Finland has undergone a demographic change over the past decades; our population is now older than it used to be. As a result, it is more and more often the case that three, or even four, generations of the same family are living at the same time. This change, together with the increasing wealth of households, means that there is more reason to think about asset transfers in terms of family investment planning, inheritance planning and inheritance tax planning. Often this is a matter of whether assets should be transferred within the family by "skipping" a generation. In advance planning, there are many vehicles to achieve this outcome, e.g. *inter vivos* donations of assets with various possession and right-of-use arrangements, wills and insurance policies with beneficiary clauses. In the absence of advance planning, the available vehicles are limited to the heir or beneficiary renouncing the inheritance, the bequest or the insurance payment. In practical inheritance taxation, it has become apparent that renunciations of assets have become more frequent in recent years.

The article deals with the renunciation of a life insurance payment as a vehicle for asset transfers and inheritance tax planning. For the purposes of the article, life insurance is defined as a life insurance policy taken out by a private individual and an individual's voluntary pension insurance policy which contains a supplementary life insurance policy. The beneficiary of the policy after the death of the policyholder is designated by the policyholder in the specific beneficiary clause contained in the policy.

The main questions that the article aims to answer are as follows:

1. What are the criteria for accepting the renunciation of a life insurance payment as material for purposes of inheritance taxation?
2. To whom is the life insurance payment made and who bears the inheritance tax liability concerning the payment, when the primary beneficiary renounces the payment after the death of the policyholder?
3. How does one determine the untaxable portion under section 7a of the Inheritance Tax Act when the life insurance payment is renounced?

As a life insurance payment is by its legal nature close to a money legacy, the renunciation of the payment may be made subject to the same criteria as the renunciation of a testament in order to be material for purposes of taxation. Accordingly, the renunciation must be uncompensated and unconditional, there can be no designated successors or only statutory successors may be designated, and the renunciation must not be delayed. Also a partial renunciation may be material. In practice, the renunciation of a life insurance payment should be made in writing: The beneficiary must notify the insurance company of the renunciation. If a note of such a statement of renunciation is then entered into the estate inventory to be submitted to the Tax Office, the situation can be described as unproblematic in terms of the renunciation being material for purposes of taxation.

If the beneficiary clause in the life insurance policy does not contain a secondary beneficiary and if the wishes of the policyholder cannot otherwise be ascertained, succession after a renunciation follows the same rules as if the beneficiary had predeceased the policyholder. Depending on the contents of the beneficiary clause, the share of the renouncing party will be paid to the estate of the policyholder, the other beneficiaries parallel to the renouncing party, or the beneficiaries succeeding the renouncing party. From the viewpoint of tax planning, the renouncing of a life insurance payment carries a tax advantage, as the insurance payments paid to each of the successors are free of inheritance tax to a maximum amount of EUR 35,000. Thus, the total untaxable portion of the payment may be several times multiplied, if there are more successors than one.

Even though it is probable that the reform of inheritance and gift taxation during the upcoming parliamentary term will include a reassessment of the untaxable portion of life insurance payments, either by reducing it or by doing away with it completely, the renouncing of an insurance payment and the concomitant insurance and tax considerations will not become moot; instead, they will be repositioned within the constellation of different renouncing processes. A rise in the lower limit of the taxable portion may in fact increase people's willingness to renounce inheritances and testaments, and in this context the option of renouncing a life insurance payment will remain a valid planning element also in the future.

Timo Räbinä
D. Econ., LL.Lic., M. Pol. Sc., Docent; Project Manager, The National Board of Taxes

Albert J. Rädler

Tax provisions of the Treaty of Rome – Lost in transition

We all keep an excellent memory of our dear colleague and friend Kari S. Tikka who left us so suddenly. He was not only a most learned and eminent scholar of great international reputation but also a very good personal friend. Together with modern art, taxation was one of his great interests in life, particularly taxation in the European Union which Finland joined in 1995.

I would also like to mention that he had an excellent knowledge of German and he had several good contacts to German universities; I remember very well we where sitting next to each other at the symposium in honour of Prof. Otto Jacobs in Mannheim on 22 October 2004.

* * *

In 2007 we celebrate the 50th anniversary of the signing of the Treaty of Rome. Then, on 1 January 1958 the European Economic Community (EEC) became reality. This anniversary is a good reason to look back.

Starting point: Member States and their retained sovereignty on direct taxation

Today, taxation within the European Union, particularly direct taxation, is seen in a quite contradictory way.

On the one hand the Member States of the European Union try to formally stress their unrestricted or even regained *sovereignty* in the field of direct taxation. Regaining sovereignty would be a consequence of some recent decisions of the European Court of Justice concerning capital market neutrality, such as the D case.[1] This would more or less include the unrestricted right of the Member States to agree in tax treaties between themselves to whatever they like.[2] The same would be true of course for tax treaties with third countries. This privileged place of taxation is explicitly seen in the need of unanimity in the Council whenever tax matters are

[1] ECJ, 5 July 2005, Case C-376/03, see in particular Kofler – Schindler: "Dancing with Mr. D": The ECJ's denial of Most-Favourite Nation Treatment in the "D" case, European Taxation 2005, p. 530–540.

[2] See, for example, D. Weber: In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC, Deventer 2006, p. 8.

legislated by the EU institutions.[3] This rule certainly increases the confidence of the Member States. Direct taxation has a particular position compared to indirect taxation because direct taxation, contrary to Art. 93 for indirect taxation, is not expressly mentioned within the Treaty other than in the final provision of Art. 293 which proposes that Member States should engage in concluding tax treaties between themselves for the elimination of double taxation. Tax law is also mentioned in Art. 58, whereby direct taxation is meant. Under certain conditions Member States may continue to apply their tax law distinguishing between investment at home and abroad.[4]

On the other hand Member States are reminded that even though direct taxes are not explicitly mentioned in the *Treaty*, direct taxes are not excluded from its reach. Most recently in the *Meilicke* case[5] the ECJ confirmed that it is settled case law that "although direct taxation falls within their competence, the Member States must none the less exercise that competence consistently with Community law (Case C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (1999) ECR I-2651, paragraph 19, and *Manninen*, paragraph 19)". For example, whenever legal provisions of the Member States are mentioned in the Treaty, they of course also include direct taxation. The fact that any change of EU-rules concerning taxation needs a unanimous decision does not exclude it from the Treaty. In fact as will be explained later, the Treaty provides for a special situation, in which direct tax legislation can be implemented even by a qualified majority.

In recent years the EU-wide discussion concerning direct taxation in Europe was dominated by the application of the *fundamental freedoms* to direct taxation following the decision *avoir fiscal* in 1986.[6] 20 years ago it took a number of years and some subsequent decisions until the European tax world took full notice and recognized the revolutionary character of this innovative approach. Particularly the Member States accepted the importance of "avoir fiscal" and the subsequent decisions rather slowly. "Avoir fiscal" had come as a great surprise to them.

One may get the impression that the Commission follows the Member States in a similar way. Is it merely accidental that in its most recent communication of 19 December 2006 on coordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market[7] there is no mentioning of any other Treaty provision than article 293, dealing with direct taxation? I miss it, because communications are usually set up like text books. The Commission starts out by saying: "As Community law currently stands, Member States remain largely free to design their direct tax systems so as to meet their domestic policy objectives and requirements".[8] My question would rather be why Member States should not be ready for compromise in respect of their domestic policy objectives when seeing the grave tax problems within the European Union, existing for example in connection with shareholder financing, inter-company dividends, interest deduction for treatment of loans concerning the acquisition of a subsidiary, losses of foreign

---

3 Art. 95 para. 2.
4 See however Cases C-358/93 and C-416/93, Bordessa, of 23 January 1995, ECR 1995, p. I-369.
5 Case C-292/04 of 6 March 2007.
6 Case 270/83 of 28 January 1986, Comm. v. France – avoir fiscal, ECR 1986, p. 273.
7 Brussels 19 December 2006, COM (2006) 823 final.
8 Op.cit. p. 3.

subsidiaries or permanent establishments, group taxation domestically, within the EU and in case of third countries etc.[9] In my view, in these areas a detailed common European approximation of laws would be helpful. Would this be harmonisation or still co-ordination? A rose is a rose is a rose…

A visitor from space would be quite surprised that this is the same states' system described two pages further on that "there are numerous aspects of Member States' rules that conflict with the Treaty, including taxation of gains (e.g. exit taxes), dividend taxation (i.e. withholding taxes), group taxation (e.g. lack of cross-border loss relief), taxation of branches and anti-avoidance rules."[10]

There has been a long discussion of the underlying *linguistic terms*. The Commission seems to follow the Member States in preferring the term *co-ordination* for the mutual or unilateral approximation of tax laws, particularly of direct taxation.[11]

It is my impression that the original term of harmonisation which fits perfectly from its linguistic roots has turned into a devil's word. Keeping national tax rules in tune with each other perfectly describes the objective. The Commission seems to restrict the use of harmonisation to large-scale approximation of tax laws whereas co-ordination should do the same in a smaller area and in a less organized way.

Another interpretation seems to be that *harmonisation* would be based on Treaty law like the approximation of laws whereas co-ordination may also be based on informal soft law arrangements with a Member State or several of them. Harmonisation of indirect taxes is dealt with in Art. 93. Similarly "harmonisation measures" are mentioned in paragraph 4, 5, 7, 8, und 10 of Art. 95.

In this sometimes quite emotional discussion concerning the fundamental freedoms it is my impression that other provisions of the Treaty of Rome were at least temporarily put aside. Subsequently, I will discuss whether the right of the Member States to arrange their own direct tax law has any other limits than fundamental freedoms.

The following discussion of approximation of direct tax laws will show that there is an area in which even non-unanimous decisions by the Council of Ministers concerning the direct tax law of a Member State are possible. In a State tax aid situation the Commission itself can even decide over direct tax provisions.

---

[9] See A. Rädler: Gedanken zur deutschen Steuerreform zu Beginn 2006, in Kirchhof – Schmidt –Schön –Vogel (eds), Festschrift A. Raupach, Köln 2006, p. 100 seq.
[10] COM (2006) 823 final, p. 5.
[11] COM (2006) 823 final, p. 5.

The time before avoir fiscal: Approximation of legislation

Before the fundamental freedoms as guaranteed in the Treaty, gained their importance to direct taxation, i.e. before the "avoir fiscal" decision of 1986,[12] there was more or less consensus that the differences in direct taxation between the Member States have to be solved by the general provisions of the Treaty, i.e. the then Articles 100 to 103 which deal with approximation of laws, which are today (after amendments) Articles 94 to 97. Subsequently, the impact of those provisions on direct taxation is briefly analysed.

Article 94 of the Treaty (formerly Article 100) provides the general basis for approximation of laws by issuing directives in areas "as directly affect the establishment or functioning of the common market". This requires a unanimous decision by the Council.

This is supplemented by *Article 95 para. 1* of the Treaty which allows the issuance of directives by a qualified majority in areas "which have as their object the establishment and functioning of the internal market". However, directives concerning *fiscal provisions* as well as the free movement of persons and the rights and interests of employed persons are explicitly excluded in *Article 95 para. 2*. They can only be adopted by using *Article 94* with requires *unanimity* in the Council.

When in the view of the Commission the domestic rule is distorting competition then *Article 96 para. 1* (formerly Article 102 para 1) may apply:

> "Where the Commission finds that a difference between the provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States is distorting the conditions of competition in the common market and that the resultant distortion needs to be eliminated, it shall consult the Member States concerned.
>
> If such consultation does not result in an agreement eliminating the distortion in question, the Council shall, on a proposal from the Commission, acting by a qualified majority, issue the necessary directives. The Commission and the Council may take any other appropriate measures provided for in this Treaty."

This provision turns directly to the Commission for the protection of the free competition within the internal market. The procedure is started by the Commission when it determines a distortion of competition based on different legal or administrative provisions of a Member State. The Treaty empowers the Commission to start consultation with the Member State which thus distorts competition. If these discussions do not result in the Member State stopping the distortion, the Commission may propose to the Council one or more directives in accordance with Article 96 para. 2. These directives are exclusively to be addressed to the Member State or the Member States whose provisions result in the distortion of competition. It is very remarkable that the Council may adopt the required directives by *qualified majority even in tax matters*.

---

[12] Case 270/83 of 28 January 1986, ECR 1986 p. 273.

It is reported that consultations concerning tax matters according to Article 96 para. 1 happened many years ago. On 13 June 1967 the Commission submitted to the Council a proposal for a directive according to Article 96 para. 2 which, however, was not adopted. It also is discussed what kind of distortions fall under Article 96. Whereas some authors think it concerns only specific distortions, others see a more general application.[13]

Although this Treaty provision has not been used very often and probably never successfully in tax matters, its existence is very important with respect to the claimed special position of tax law provisions in Treaty law. It is understandable that *DG Taxud*, the tax arm of the Commission, avoids procedures according to Article 96 in favour of infringement procedures against Member States. The infringement procedure is only a matter between the Member State concerned and the Commission before it goes to the Court.

Tax benefits as state aid – outsourced to a different Commissioner

Today, it is generally accepted that the principle interdiction of state aid according to Article 87 of the Treaty also applies to taxes of any kind. The general prohibition of Member States gives to the Commission one of its most powerful instruments to be used to guarantee a truly common market. This power is directed not only against companies and businesses but mainly against the Member States.

Within the Commission state aids belongs today to the Commissioner responsible for competition matters. This might be a reason why the elaboration of the impact of state aid on tax subsidies has taken a long time. State aids including tax subsidies have to be notified to the Commission by the Member State concerned. Still today, this is quite often missed. Prohibited state aid has its own definition: It must be (1) granted by the state or by state resources, (2) it must distort or threaten to distort competition, (3) by favouring certain businesses or industries regionally or sectorally, and (4) it must affect trade between Member States. The advantage granted must be specific. Thus the fact that a country does not levy a corporation tax or levies it at a low rate (as for example Ireland) does not make it a state aid, because it is not sectorally or regionally specific. It could, however, create a distortion of competition in the common market, against which Articles 96 or 97 might apply (see above).

This article should not go into detail. The important finding is that the Member State's remaining sovereignty does not protect it even in case of direct taxation against the activities of the *DG Competition* of the Commission.

---

[13] See J. Hoffmann: Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Irland im Vergleich zu Deutschland – zugleich ein Beitrag zu den Grenzen des Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union, Frankfurt, 2005.

Conclusions

The objective of this article was to show that direct taxes do not enjoy a privileged treatment under EU law other than that a Member State must not be afraid that its tax provisions, which are otherwise consistent with EU law, may be changed against its will by majority vote. A further restriction which is claimed by some Member States cannot be seen. If Europe wishes to be as strong as possible, it must be ready to make compromises also in tax matters; it does not matter whether it calls those compromises co-ordination or harmonisation.

In reality, as some of the cases decided by the ECJ show, there are greater intrusions into the sovereignty rights of Member States than the Member States seem to be willing to accept. Such ideas may also be supported by the arrival of the soft law approach generated by the Code of Conduct adopted by the Council on 1 December 1997.

Albert Rädler
Professor Emeritus; Tax Advisor and Senior Tax Partner, Linklaters, Munich

Lauri Soikkeli

Ennakko-osinko vai väliosinko?

Johdanto

Osingonjako ei voitonjakomuotona ole aina täysin ongelmaton. Yksi sen ongelmista liittyy osingon tuloutumisen viiveeseen osingonsaajan kirjanpidossa ja verotuksessa. Jos konserni käsittää vain emo- ja tytäryhtiön, osinko on saajan tuloa pääsääntöisesti yhden vuoden myöhemmin kuin se tulo, joka on kertynyt jakajalle ja joka on jaon perusteena. Vuodelta 2006 jaetun osingon kirjanpidollinen tuloutumisajankohta ja verotusvuosi saajalle on 2007. Tämä johtuu siitä, että osingosta päätetään normaalisti jakajayhtiön varsinaisessa yhtiökokouksessa vahvistetun ja tilintarkastetun tilinpäätöksen perusteella. Ongelma korostuu moniportaisissa konserneissa, koska osinkoa ei voida antaa suoraan omistajaketjun lävitse, ja sen kulkunopeus ei sen vuoksi voi ylittää yhtä konserniporrasta vuodessa. Monimutkaisissa konserneissa ongelma ei ole lievennettävissä edes tilikausien pituuksiin liittyvillä ratkaisuilla. Konsernissa emo- ja tytäryhtiöllä on oltava sama tilikausi.

Osingolle on tietenkin eri tilanteita varten olemassa vaihtoehtoja, kuten mm. konserniavustus tai laina. Näillä ratkaisuilla ei kuitenkaan välttämättä päästä samaan kuin osingolla, jos päämääräksi otetaan esim. emoyhtiön vakavaraisuuden välitön parantaminen. Lainan osalta vertailun tekeminen on tässä suhteessa helppoa: lainan antamisen lopputulos on juuri päinvastainen, koska laina on velallisen vakavaraisuutta heikentävää vierasta pääomaa.[1] Konserniavustus voi sen sijaan korvata osingon, jos avustuksen antamisen suhteellisen tiukat edellytykset täyttyvät ja antajalla on erityisesti vähintään avustuksen verran verotettavaa tuloa. Tämän lisäksi konserniavustus saadaan tuloutumaan emoyhtiössä samana vuonna kuin tulo on kertynyt, mikä on osinkoon verrattuna oleellinen etu.

Jos konserniavustuksen edellytykset eivät kuitenkaan täyty ja erityisesti jos antajalla on kertyneitä voittovaroja mutta ei verotettavaa tuloa, avustuksella ei voida korvata osinkoa. Näissä oloissa vaihtoehtoina esiin voivat nousta lisäksi ennakko-osinko ja väliosinko. Molemmat keinot ovat yhtä nopeita tapoja siirtää varoja emoyhtiölle kuin konserniavustus, vaikka ne muutoin pääpiirteiltään vastaavat tavallista osinkoa.

[1] Sama ei suoraan koske pääomalainaa, joka pääoman vähentymistilanteissa luetaan omaksi pääomaksi arvioitaessa yhtiön asettamista selvitystilaan (OYL 20:23). Velkoja ei kuitenkaan läheskään aina halua myöntää lainaa pääomalainan ehdoin, ja vakavaraisuus saattaa olla yhtiölle merkittävä asia myös muutoin kuin selvitystilan välttämiseksi. Tätä vaihtoehtoa ei sen vuoksi tässä käsitellä sen enempää.

Väliosingolla tarkoitetaan karkeasti ottaen samaa kuin tavallisella osingolla, mutta päätös siitä tehdään välitilinpäätöksen perusteella. Ennakko-osingossa on puolestaan kysymys järjestelystä, jossa osinkoa päätetään jakaa kuluvan tilikauden ennakoidusta tuloksesta ilman, että osingonjaon perusteena olisi ensi vaiheessa vahvistettu tilinpäätös. Ennakko-osinkoa on joskus kutsuttu myös ehdolliseksi osingoksi, koska ennakollisen osingon hyväksymisen edellytyksenä on sen vahvistaminen lopulliseksi osingoksi tilikauden päättymisen jälkeen pidettävässä osingonjakajan varsinaisessa yhtiökokouksessa. Ennakko-osinko on kuitenkin osingonsaajan tuloa jo, kun ennakko-osinkopäätös tehdään.

Uudesta, 1.9.2006 voimaan tulleesta, osakeyhtiölaista (OYL, 624/2006) ja sen perusteluista saa sen vaikutelman, että väliosinko olisi mahdollinen, kun taas ennakko-osingosta ei laissa ole suoranaisia säännöksiä. Monet odottelivat väliosingosta konserniavustuksen osittaista korvaajaa osakeyhtiölain valmisteluvaiheessa. Sittemmin on käynyt ilmi, ettei väliosinko ole ongelmaton yhtiöoikeudessa eikä erityisesti myöskään kirjanpidossa tai verotuksessa. Tästä yllättyneinä on saatettu alkaa jälleen arvioimaan ennakko-osingon käyttömahdollisuuksia. Nopeasti arvioiden ennakko-osingolla voidaan saavuttaa sama lopputulos kuin väliosingolla, vaikka näihin osingonjaon muotoihin liittyy myös eroja. Tässä kirjoituksessa arvioidaan tätä seikkaa ja vertaillaan muutoinkin ennakko-osinkoa väliosinkoon.

Ennakko-osinko ja väliosinko yhtiöoikeudessa

Ennakko-osinko

Ennakko-osingosta ei ole nimenomaisia säännöksiä OYL:ssa, vaan siihen on sovellettava normaaleja osingonjakoa koskevia säännöksiä. Osingonjako tapahtuu lopullisesti vasta jakajan varsinaisessa yhtiökokouksessa, mutta jakosäännökset on tietenkin otettava huomioon jo ennakko-osinkopäätöstä tehtäessä lopullisen osingonjaon laillisuuden varmistamiseksi. Ennakko-osinkopäätös saattaisi muussa tapauksessa myöhemmin edellyttää jakajalta lainvastaista toimintaa.

OYL 13:3:n mukaan jaon on perustuttava viimeksi vahvistettuun tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Jaossa on lisäksi otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa tilanteessa tapahtuneet olennaiset muutokset. OYL:ssa voitonjako edellyttää jakajalta maksukykyisyyttä. Varojen jakaminen on kielletty, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvytön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden (OYL 13:2).

OYL:n säännöksien ei suoraan voida katsoa estävän ennakko-osinkoa. Ennakko-osingossahan lopullinen jako tapahtuu vahvistetun ja tilintarkastetun tilinpäätöksen perusteella, ja muutkin osingonjakorajoitukset on tällöin otettava huomioon. Tämä edellyttää, että ennakko-osinkoa tarkastellaan tässäkin kysymyksessä vasta lopullista osingonjakoa valmistelevana toimenpiteenä. Jos ennakko-osinkoa puolestaan käsiteltäisiin ennen lopullista osinkoa itsenäisenä tapahtumana, OYL 13:3 voisi muodostaa esteen ennakko-osingolle. Näinhän ei kuitenkaan

ole, mikä ilmenee myös KHO:n ennakko-osinkoa koskevasta päätöksestä 1999:6. Päätöksessä katsottiin mm. asiaa varten annetun oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon perusteella, että ennakko-osinkoa ei ollut aiheellista nähdä OYL:n vastaisena ilmiönä, eikä yhtiöoikeus näin ollen muodosta estettä ennakko-osingolle.[2]

Jos ennakko-osinko maksetaan ennen lopullista osingonjakopäätöstä, saattaa yhtiöoikeudellinen arviointi muuttua toisenlaiseksi. Tällöin jakaja saa osingon vallintaansa, ja voidaan ajatella, että saaja siinä yhteydessä saa myös lopullisen oikeuden osinkoon. Ennakko-osinkoa lienee tällaisessa tilanteessa mahdollista tarkastella itsenäisenä tapahtumana, jonka jo sellaisenaan pitäisi täyttää kaikki OYL:n vaatimukset, mukaan luettuna OYL 13:3.

Ennakko-osinko ei OYL:n kannalta ole täysin ongelmaton ilmiö, ja näyttäisi siltä, ettei sitä OYL:ssa ainakaan suoranaisesti ole kielletty. Perusteluna lienee erityisesti pidettävä sitä, että ennakko-osinko on vasta lopullista osinkoa valmisteleva toimenpide, eikä OYL 13:3 sen vuoksi voi soveltua siihen. Ennakko-osinkoa ei tällöin tarkastella itsenäisenä tapahtuma. Toisaalta ennakko-osingolla on myös itsenäisen tapahtuman luonnetta, koska muut OYL:n voitonjakorajoitukset on kuitenkin sitä koskevaa päätöstä tehtäessä otettava huomioon, jottei lopullinen osingonjakopäätös muodostuisi lainvastaiseksi, ts. OYL:n voitonjakorajoituksia on ennakko-osinkopäätöstä tehtäessä tarkasteltava lopullisen osingonjakopäätöksen näkökulmasta.

Väliosinko

Väliosingon voi hyvin helposti tulkita sallituksi pelkästään OYL 13:3:n sanamuotoa tarkastelemalla. Sanamuoto viittaa viimeiseen tilinpäätökseen eikä viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistettuun ja tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Kysymys on tällöin juuri siitä, voidaanko tilinpäätös laatia kesken tilikautta ja jakaa osinkoa sen perusteella. Väliosingon avulla yhtiö voisi esim. 30.6. jakaa osakkeenomistajilleen koko alkuvuonna kertyneen tuloksensa.

Mähösen ja Villan käsityksen mukaan perusteluista ei kuitenkaan ilmene, voiko muu kuin koko tilikauden kattava tilinpäätös olla OYL 13:3:ssa tarkoitettu vahvistettu ja tilintarkastettu tilinpäätös.[3] Heidän kysymyksensä on relevantti, koska väliosingon perusteena oleva välitilinpäätös on käytännössä laadittava tilinpäätöstä ja tilintarkastusta koskevien säännösten mukaisesti. Jos kirjanpitolainsäädäntö ei salli välitilinpäätöstä, ei väliosinkokaan ole yhtiöoikeudellisesti mahdollinen. Tämän tulkinnan edellytyksenä on tietenkin kirjanpitolainsäädännön etusija OYL:iin.

Mähösen ja Villan mukaan kirjanpitolainsäädännön etusija-asema OYL:iin nähden on kohtuullisen selvä. Perusteena ovat erityisesti vanhan ja uuden OYL:n lainsäädäntötekniset erot. Uudessa laissa ei ole vanhasta laista poiketen säännöksiä välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta.[4] Tällä seikalla on heidän mielestään haluttu korostaa sitä, että osakeyhtiölaissa tar-

---

[2] Päätös annettiin aikaisemmin voimassa olleen osakeyhtiölain (EOYL 734/1978) aikana, mutta uuden ja vanhan lain voitonjakoa koskevien säännöksien muotoilujen valossa tällä seikalla ei liene merkitystä loppupäätelmän kannalta.

[3] Villa, Seppo – Mähönen, Jukka: Osakeyhtiö II, Pääomarakenne ja rahoitus s. 28–29, Helsinki 2006.

[4] Ks. EOYL 6:3.2, 6:4.1, 6:4.2, 14:7 2–5 k ja 16:9.1 9 k.

koitettu tilinpäätös on aina laadittava noudattaen tilinpäätöksen kirjanpidollisia laadintaperiaatteita.[5] Perustelut vaikuttavat aika hyviltä, kun sama seikka todetaan myös lakia koskevassa hallituksen esityksessä.[6]

Jos kirjanpitolainsäädännön ja OYL:n välinen suhde määritellään tällä tavalla, väliosinkoon verrattava osingonjako voidaan toteuttaa ainoastaan tilikautta muuttamalla. Kysymys ei tällöin itse asiassa edes ole väliosingosta, koska tilinpäätös tällöin tehdään muodollisesti viimeksi päättyneelle tilikaudelle eikä kesken tilikauden. Vaihtoehtoa voidaan pitää lähinnä teoreettisena OYL:n tilikauden pituuden muuttamista koskevista menettelysäännöksistä ja rekisteröintivaatimuksesta johtuen. Tilikauden muuttamista seuraavalla osingonjaolla voidaan ainoastaan harvoin saavuttaa toimenpiteestä aiheuttuvia haittoja ja muita hankaluuksia painavampia etuja. OYL:n edellytykset tilikauden muuttamiselle voivat myös käytännössä kokonaan estää tilikauden muuttamisen.

Ennakko-osinko ja väliosinko kirjanpidossa

Ennakko-osinko

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan riippumatta siitä, milloin ne on maksettu (kirjanpitolaki [KPL, 1336/1997] 5:1.1, 3:3.1 5 k). Saman lain mukaan taseen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 3:2.1 [1304/2004]). Tilinpäätöstä laadittaessa on myös noudatettava tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta, ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja -menetelmiä on sovellettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen (KPL 3:3.1 3 k, 3:3.1 2 k).

Osingon osalta KPL:ssa ei ole erikseen säädetty kirjaamisperusteesta. KPL 2:1:ssä ainoastaan todetaan osingon olevan sitä jakavan yhtiön kannalta rahoitustapahtuma ja tuloa saajayhtiölle. Konventioksi on kuitenkin muodostunut osingon kirjaaminen yhtiökokouspäätöksen perusteella. Osingonjakopäätös on liiketapahtuma ja se muodostaa perusteen kirjata osingonjakovelka ja osinkotulo kirjanpitoon.[7] Ennakko-osingon osalta tämä tarkoittaa sitä, että osinkotulon kirjausperuste aikaistuu saajalle yhdellä tilikaudella, kun taas osingonjakopäätös muodostaa jakajalle normaaliin tapaan perusteen osingonjakovelan kirjaamiselle.

Kirjanpitolautakunta on kahdessa eri lausunnossa ottanut kantaa ennakko-osingon kirjaamiseen, ja näissä molemmissa keskeisenä kysymyksenä on ollut suoriteperusteen tulkinta.[8] Lausunnoissa ennakko-osinkopäätös on tietyillä edellytyksillä hyväksytty osingonjaon kirjausperusteeksi. Edellytykset ovat seuraavat:[9]

---

[5] Ks. Mähönen – Villa s. 304–305.
[6] HE 109/2005 vp, s. 158.
[7] Ks. kirjanpitolautakunnan lausunto 1998/1542 osingonjakoa koskevan ennakoivan päätöksen sekä sitä vastaavan osinkotulon ja yhtiöveron hyvitystulon kirjanpitokäsittelystä s. 2.
[8] KILA 1998/1542, kirjanpitolautakunnan lausunto 2000/1636 osingonjakoa koskevan ennakoivan päätöksen kirjaamisesta ja yhtiöveron hyvitystulon kirjanpitokäsittelystä.
[9] KILA 2000/1636 s. 4.

1. Osingonsaajayhtiö on emoyhtiö tai sillä on osakassopimukseen perustuen taikka muuten määräysvalta osinkoa jakavassa yhtiössä.
2. Osingonsaajayhtiö on ilmoittanut kirjallisesti osinkoa jakavalle yhtiölle, että se tulee varsinaisessa yhtiökokouksessa edellyttämään tietynsuuruista osinkoa.
3. Osingonjakajan yhtiökokous on tehnyt jo sillä tilikaudella, jolta osinkoa jaetaan, ennakoivan päätöksen 2 kohdan mukaisesta osingonjaosta, ja se on realistinen.
4. Osingonjakajan yhtiökokous on päättänyt 3 kohdassa tarkoitetun tilikauden päättymisen jälkeen ennakoivaa päätöstä vastaavasta osingonjaosta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.
5. Edellä 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut yhtiökokouspäätökset on saatettu myös osingonsaajan tietoon riittävän ajoissa ennen tämän tilinpäätöksen allekirjoittamista.

Kohdan 3 realistisuudella tarkoitetaan, että ennakko-osinkopäätös on tehty OYL:n voitonjakorajoitukset huomioon ottaen. Rajoituksia lienee tarkasteltava lopullisen voitonjakopäätöksen näkökulmasta, koska OYL 13:3 estäisi muussa tapauksessa ennakollisen osingonjaon.[10] Tulkinta ilmentää ennakko-osingon hyväksymistä kirjanpidossa, jos ennakko-osingon yhtiöoikeudellisia muodollisuuksia on noudatettu.

Kohdat 3–5 takaavat varovaisuusperiaatteen noudattamisen saajayhtiössä. Saajayhtiö ei voi kirjata ennakko-osinkotuloa saman tilikauden tilinpäätökseen kuin jakajayhtiö ennen kuin se on jakajalta saanut tiedokseen ennakko-osinkopäätöksen ja lopullisen osingonjakopäätöksen. Lopullisen osingonjakopäätöksen tiedoksi saattaminen merkitsee käytännössä myös ennakko-osingon sisältymistä jakajayhtiön vahvistettuun ja tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Näiden tietojen perusteella saajayhtiö voi sisällyttää ennakko-osingon käytännössä viimeisenä kirjanpitotransaktiona tilinpäätökseensä ennen sen vahvistamista ja tilintarkastusta.

Kirjanpitolautakunta (KILA) on katsonut, että emoyhtiön tai muun jakajayhtiössä määräysvaltaa käyttävän tahon vaatimus ja sitä seuraava päätös riittävät perusteeksi ennakko-osingon kirjaamiselle. Osinko-oikeutta ei ehkä vielä tällöin ole syntynyt lopullisesti saajayhtiölle juridis-muodollisesti, kun lopullista osingonjakopäätöstä ei ole vielä olemassa. On olemassa kuitenkin määräysvaltaa käyttävien osakkaiden tahto ennakko-osingosta ja siten suuri todennäköisyys lopullisen osingonjakopäätöksen syntymisestä. Lautakunta on näin ollen pitänyt varovaisuusperiaatteen mukaista taloudellis-reaalista saamisoikeutta riittävänä osinkotulon kirjaamisperusteena. Tätä ilmentää myös KPL 3:3.1 2a k:ssa (1304/2004) mainittu sisältöpainotteisuus.

Jakajan kirjanpidossa ennakko-osinko kirjataan konkreettisesti kuluvan tilikauden voiton vähennykseksi ja ennakko-osinkovelaksi, joka lopullisen osinkopäätöksen tekemisen jälkeen muuttuu tavalliseksi osinkovelaksi, joka puolestaan häviää kokonaan osingon maksamisella. Saajalle ennakko-osinko on osinkotuloa ja ennakko-osinkosaaminen, joka lopullisen osinkopäätöksen jälkeen muuttuu vastaavasti tavalliseksi osinkosaamiseksi, joka myös häviää osingon maksamisella. Osinkoa ei kuitenkaan tarvitsee maksaa, vaan siihen perustuva velka- ja saamissuhde voi säilyä jakajan ja saajan välillä maksuhetkeen asti.

[10] KILA 1998/1542 s. 3.

Kirjanpitolautakunnan lausunnoissa osinkoa jakavan yhtiön taseen ja saajayhtiön tilinpäätöksen voidaan katsoa antavan oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, jos tarpeelliset lisätiedot ennakko-osinkomenettelystä ja sen vaikutuksesta yhtiöiden tulokseen ja taloudelliseen asemaan ilmenevät kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2:2:n mukaisesti liitetiedoista.[11]

Väliosinko

Välitilinpäätökseen perustuva väliosinko ei tällä hetkellä näytä mahdolliselta voimassa olevan tilinpäätöslainsäädännön valossa. Mähönen ja Villa nojaavat oman tulkintansa tästä erityisesti tilintarkastuslain (946/1994) 17.1 §:ään.[12] Lainkohdan mukaan osakeyhtiön tilintarkastus sisältää nimenomaan yhtiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen, eikä välitilinpäätöstä mainita.

Tulkinta mainitusta lainkohdasta on sinänsä melkoisen kirjaimellinen, ja voi olla, että tulkinta on käytännössä muodostunut tai muodostuu toisenlaiseksi. Väliosinko olisi tällöin ennakko-osingon vaihtoehto ainakin yhtiöoikeudellisesti ja kirjanpidossa, mikä kieltämättä tuntuisi tarkoituksenmukaiselta.[13]

Ennakko-osinko ja väliosinko verotuksessa

Ennakko-osinko

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu

KHO:n päätös 1999:6 ennakko-osingosta noudattelee KILAn lausuntoja, ja KHO on päätynyt ratkaisussaan siihen, että osinkotulo tulee saajan verotuksessa jaksottaa jakajayhtiön tekemän ennakko-osinkopäätöksen kanssa samalle verovuodelle. Kysymys on siis ennakko-osinkotulon jaksottamisesta ja erityisesti elinkeinotulon verotuksesta annetun lain 19.1 §:n (EVL, 859/1981) tulkinnasta. KHO:n lähestymistapa yhtiöoikeuden, kirjanpidon ja verotuksen marssijärjestykseen on tässä tapauksessa ollut seuraava: kirjanpidossa ratkaistaan yhtiöoikeudellisesti hyväksyttävissä oleva ratkaisu ja verotuksessa seurataan kirjanpitoa.

Verotuksessa saaminen on yleensä katsottu veronalaiseksi tuloksi silloin, kun se on lopullinen ja reaalinen.[14] Tämän valossa ratkaisua voidaan pitää hieman yllättävänä, koska siinä jo ennakko-osinkopäätökseen perustuva saaminen on ymmärretty lopulliseksi ja reaaliseksi, vaikka lopullista saamisoikeutta osinkoon ei ole vielä yhtiöoikeudellisesti syntynyt. Osingosta

---

[11] KILA 2000/1636 s. 4.
[12] Mähönen – Villa s. 304. Uuden tilintarkastuslain 11 §:n kielellinen muotoilu ei sisällöllisesti poikkea vanhasta laista. Ks. HE 194/2006 vp, s. 54.
[13] Väliosingon kirjaaminen käytännössä vastannee tavallisen osingon kirjaamisessa omaksuttuja periaatteita.
[14] Andersson – Ikkala s. 336–337.

on oikeastaan tässä vaiheessa olemassa vain suuri todennäköisyys mutta ei lopullista varmuutta. Yksi KHO:n jäsenistä jätti myös tällä perusteella eriävän lausunnon ratkaisuun.

KHO:n tulkintaa tukee osaltaan EVL 54 § (1094/1976, 859/1981), joka erityisesti jaksotuskysymyksissä välittää kirjanpidossa omaksuttuja ratkaisuja verotukseen, ja tapauksessa kirjanpidollisesti lopullinen ja reaalinen saaminen hyväksyttiin sellaiseksi myös verotuksessa.[15] Säännöstä perustelee tilintarkastuksen kautta verotuksen oikeellisuuden kontrollointi, mutta kirjanpito ilmentää myös verovelvollisen subjektiivista tarkoitusta, jolle käytännössä tulisi antaa itsenäistä merkitystä laintulkinta-argumenttina. Säännös kuitenkin erityisesti estää verovelvollista jakamasta verottamatonta tuloa omistajilleen.

Kirjanpidon ja verotuksen yhteys ei nykyoloissa ole itsestäänselvyys. Monet uudehkot verosäännökset toimivat toisella logiikalla. Luovutusvoittojen verovapautta koskevat säännökset EVL 6b §:ssä (717/2004) esim. antavat verovelvolliselle mahdollisuuden kerätä verottamattomia voittovaroja voitonjakotarkoitukseen. Myös kansainväliset tilinpäätösstandartit vaikeuttavat tämän yhteyden ylläpitoa lisäämällä käytettävissä olevien kirjanpitoratkaisujen kirjoa.

Yleisesti ottaen KHO:n ratkaisusta voidaan olla sitä mieltä, että siinä aika epäkypsä saaminen katsottiin veronalaiseksi tuloksi. Tästä seikasta on kuitenkin tässä turha keskustella sen enempää. Lopputulos oli tämä ennakko-osingon osalta, mutta KHO ei liene ratkaisullaan tarkoittanut luoda laajakantoisempia suuntaviivoja EVL 19.1 §:n tulkintaan tai muutoin verolain tulkintaan.

Verohallituksen tiedote

Verohallitus on 7.12.1999 antamassaan tiedotteessa[16] esittänyt tarkentavia tulkintoja ennakko-osingon verotuksesta. Tiedotteessa pääosin tarkennetaan KILAn luomia ennakko-osinkoedellytyksiä, mutta siihen sisältyy myös muutamia näihin lausuntoihin sisältymättömiä tai lausunnoista poikkeavia kohtia. Tässä käsitellään erityisesti näitä kohtia.

Tiedotteessa on esitetty mielenkiintoinen näkemys päätulkintaongelmaan ennakko-osingon jaksottamisesta. Sen mukaan ennakko-osinkoa verotetaan saajan osalta KILAn lausuntojen mukaisesti vain, kun lopullinen osingonjakopäätös vastaa täsmälleen ennakko-osinkopäätöstä. Jos lopullinen osinko on ennakko-osinkoa pienempi, ei ennakko-osingon jakaminen ole ollenkaan sallittua, vaan osingon verotuksessa noudatetaan kokonaisuudessaan tavallisen osingon jaksotusperiaatteita. Lopullista osinkoa voidaan sen sijaan jakaa ennakko-osinkoa suurempi määrä, mutta tällöin ennakko-osingon ylittävää määrää verotetaan tavallisena osinkona ja osinko tulee saajalle verotettavaksi kahtena eri verovuotena.[17]

Verohallituksen näkemystä perustellee KHO:n verrattain rohkea tulkinta ennakko-osinkosaamisen lopullisuudesta ja reaalisuudesta, kun kysymyksessä on lopullista osinkoa suurempi

---

[15] Ks. Kari S. Tikka: Veron minimoinnista s. 42–43. Helsinki 1972. Tikan mukaan suuri osa elinkeinotulon verotusta koskevista säännöksistä on juuri jaksotusongelmaa koskevia normeja, ja sen vuoksi kirjanpitosidonnaisuudella voidaan ainakin tähän asti olettaa olleen merkitystä verolain tulkinnassa.

[16] Verohallituksen yritysverotustiedote 15/1999.

[17] Tiedote 15/1999 s. 2–3.

ennakko-osinko. Voidaan ajatella, ettei ennakko-osinko tällöin ole riittävän lopullinen ja reaalinen tuloutettavaksi verotuksessa. Näkemys pehmentää KHO:n tulkintaa, mutta sen omat perustelut ovat kyseenalaiset.

Ennakko-osingon lopullisuutta ja reaalisuutta tulisi tarkastella nimenomaan lopullisen osingonjakopäätöksen eikä pelkästään ennakko-osinkopäätöksen näkökulmasta. KILAn lausunnon mukaan ennakko-osinko on realistinen silloin, kun päätös siitä voitaisiin tehdä OYL:n voitonjakorajoitusten puitteissa. Näitä rajoituksia ei voida suoraan soveltaa ennakko-osinkopäätökseen, koska sen perusteena ei voi olla OYL 13:3 mukainen vahvistettu ja tilintarkastettu tilinpäätös.[18] Verohallituksen kanta asettaa verovelvolliselle vaikean tehtävän arvioida ennalta tarkasti tilikauden tulos, ja on vaikea ymmärtää, miksi määrältään ennakko-osinkopäätöksen mukaista osinkoa pienempää lopullista osinkoa ei voitaisi käsitellä ennakko-osinkona. Verohallituksen kiristää tältä osin selkeästi ennakko-osingon edellytyksiä verrattuna KILAn lausuntoihin perustuvaan KHO:n ratkaisuun. Tämä aiheuttaa ainakin teoreettisesti ajatellen laintulkitsijalle myös oikeuslähdeoppiin liittyvän ongelman.

Verohallituksen näkemys on tältä osin korkeintaan perusteltavissa vähemmistöosakkaiden osalta. Heillä on harvoin määräysvaltaa osingonjakoon, ja ennakko-osinko voinee ainoastaan harvoin heidän kannaltaan olla riittävän lopullinen ja realistinen ennakko-osinkona käsittelyä ajatellen. Kieltämättä tulkinta voi loukata vähemmistön suojaa.

Lopullisen osingon ollessa ennakko-osinkoa suurempi, Verohallituksen näkemys on sen sijaan luonteva. Verovelvollisen kannalta ei normaalisti ole tarkoituksenmukaista väittää, että myös ennakko-osingon ylittävää lopullista osinkoa tulisi käsitellä ennakko-osinkona. Verovelvollinen mieltänee päinvastoin ylittävän osuuden tavalliseksi osingoksi, ja ennakko-osingon tarve on yleensä otettu huomioon jo tätä koskevassa päätöksessä. Ennakko-osinko osoittautuu myös tällöin lopullisen osingon näkökulmasta tarkasteltuna lopulliseksi ja reaaliseksi.

Verohallitus on myös katsonut tiedotteessaan, että ennakko-osinkomenettelyä voidaan soveltaa konsernisuhteessa emoyhtiöön sen toimialasta riippumatta. Tällä on merkitystä, kun ennakko-osinkoa tarkastellaan konserniavustuksen vaihtoehtona. Konserniavustuksen antaminen ei ole mahdollista esimerkiksi pankkikonserneissa, kun taas ko. toimiala ei estä ennakko-osinkoa.[19]

Verohallituksen tiedote antaa ymmärtää, että jo yksittäisten KILAn luomien ennakko-osinkoedellytyksien täyttymättä jääminen voisi vaikuttaa ennakko-osingon verotukseen. Tällainen merkitys voitaisiin antaa yksittäisedellytyksenä esim. jo aikaisemmin mainitulle ennakko-osinkosaamisen lopullisuudelle ja realistisuudelle, jos lopullinen osinko on ennakko-osinkoa pienempi. Näin ei pitäisi olla, vaan edellytyksiä tulisi tarkastella kokonaisuutena. Monet ennakko-osingon edellytyksistä ovat periaatetyyppisiä vaatimuksia tai ainakin hyvin suhteellisia vaatimuksia, jotka saavat lopullisen merkityksensä vasta konkreettisessa tulkintilanteessa. Hyviä esimerkkejä ovat juuri saamisen lopullisuus ja reaalisuus, varovaisuusperiaate tai johdonmukaisuus.

---

[18] Ks. KILA 1998/1542 s. 3.
[19] Tiedote 15/1999 s. 2.

Jos ennakko-osingon edellytykset eivät täyty, mutta yhtiöoikeutta on noudatettu, ainoana seuraamuksena verotuksessa voinee olla jaksotusratkaisun tekeminen tavallista osinkoa koskevien periaatteiden mukaisesti.[20] Saajan osalta tämä tarkoittaa, että osingon verotus siirtyy vuotta myöhemmäksi. Tällä ei kuitenkaan usein ole saajalle suurta merkitystä pelkästään veroaspekteja tarkasteltaessa osingon ollessa verovapaa.

Jos ennakko-osinko on puolestaan myös yhtiöoikeuden vastainen, tilannetta voidaan tarkastella verotuksessa kaiketi lähinnä peiteltynä osingonjakona, mikä sekin voinee tulla kysymykseen ainoastaan poikkeustapauksissa. Oikeammalta tuntuisi tässäkin tapauksessa jaksotusratkaisun muuttuminen, jos mitään peiteltynä osingonjakona verotettavaa erää ei emoyhtiölle todellisuudessa ole syntynyt.

Yhtiön matemaattista arvoa ja verotusarvoa laskettaessa ennakko-osinko rinnastetaan tavalliseen osinkoon.[21] Veroilmoituksella osinko käsitellään normaalin osingon tapaan. Ennakko-osingon edellytykset, käsittäen erityisesti sitä koskevat pöytäkirjat, on syytä erikseen selvittää veroilmoituksen liitteinä. Vuosi-ilmoitus ennakko-osingosta tehdään siltä vuodelta, jolloin ennakko-osinkopäätös on tehty. [22]

Erityiskysymyksiä

Ennakko-osinkoa ei voitane maksaa ennen lopullista osingonjakopäätöstä. Tämä voisi verotuksessa samoin kuin yhtiöoikeudessa johtaa tulkintaan, jossa ennakko-osinkoa käsiteltäisiin erillisenä tapahtumanaan. Verotuksessa vaihtoehtoina voisivat tällöin kysymykseen tulla lähinnä lainananto ja teoriassa myös peitelty osingonjako. Ennakko-osinkopäätös ei luo vielä sellaista lopullista osinko-oikeutta, johon maksaminen voitaisiin perustaa. Samasta syystä ennakko-osinkosaamiselle ei tarvinne maksaa korkoa.

Väliosinko

Ns. Arvelan työryhmä[23] suhtautuu muistiossaan väliosinkoon verotuksellisesti penseästi, vaikka välitilinpäätöksen laatiminen olisikin mahdollista kirjanpidollisesti ja siten myös yhtiöoikeudellisesti. Työryhmämuistiossa tosin todetaan nimenomaan, että välitilinpäätöksen laatimismahdollisuus on epäselvä. Penseän suhtautumistavan taustalla on työryhmän epäilys siitä, että väliosingon avulla yhtiöt voisivat tietyissä tilanteissa jakaa verottamattomia varoja, mikä muistiossa eri uudistusehdotuksien yhteydessä muodostaa keskeisen huolenaiheen.[24] Verotus perustuu tilikauden päättävään tilinpäätökseen välitilinpäätöksestä riippumatta.

Jos väliosinkoa voidaan yleensä ottaen välitilinpäätöksen perusteella jakaa, nousee verotusongelma esille erityisesti harvainyhtiöissä. Harvainyhtiöissä omistajilla on yleensä mahdolli-

---

[20] Tiedote 15/1999 s. 2.
[21] Vrt. Ranta-Lassila, Hannele: Tuloksen siirtäminen konsernissa osingonjaolla. Verotus 2000 s. 178–179.
[22] Tiedote 15/1999 s. 2–4.
[23] Valtiovarainministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005. Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus 4/2006.
[24] Ks. TM 4/2006 s. 186.

suus vaikuttaa voitonjakoon. Näissä yhtiöissä tuloskehitys voi myös välitilinpäätöksen jälkeen oleellisesti heikentyä lopulliseen tilinpäätökseen verrattuna, ja tällöin omistajat voisivat saada edukseen voitonjaolla yhtiössä verottamattomia varoja. Tilintarkastukselle jäisi tällöin oleellinen rooli väliosingon kontrolloimisessa, koska juuri tilintarkastajien tulisi OYL 13:3:n mukaisesti pystyä arvioimaan yhtiön tuloskehitystä ja sitä, estävätkö välitilinpäätöksen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet oleelliset muutokset väliosingon. Maksukykyisyystesti OYL 13:2:ssa ei yksin riitä kontrolloimaan väliosingon jakamista, koska yhtiö voi hyvinkin säilyä maksukykyisenä osingonjaosta riippumatta. Tilintarkastus ei kuitenkaan vedenpitävästi voi estää vero-ongelmien syntymistä väliosinkoa jaettaessa.[25]

Työryhmä ei nähnyt väliosinkoa koskevia säännöksiä vielä aiheellisiksi, koska tilanne on epäselvä myös kirjanpidossa ja yhtiöoikeudessa. Tämä ei kuitenkaan ehkäise vero-ongelmien syntymistä, jos yhtiöt kaikesta huolimatta jo nykyisessä tilanteessa jakavat väliosinkoa. On todennäköistä, että väliosinko arvioitaisiin tällöin tilikauden päättävän tilinpäätöksen valossa: jos päättävä tilinpäätös ei osoita riittävästi jakokelpoisia varoja, kysymys lienee säännöksien puuttuessa ainakin jakokelpoisten varojen ylittävältä osalta tietyissä tilanteissa lähinnä peitellystä osingonjaosta.[26]

Työryhmämuistiossa tehdään kuitenkin myös esitys laittoman varojenjaon veroseuraamuksista. Esityksen mukaan laiton varojenjako olisi yksityishenkilölle kokonaan veronalaista tuloa. Listatusta yhtiöstä jaettu määrä olisi pääomatuloa ja listaamattomasta yhtiöstä jaettu määrä ansiotuloa. Muistiossa ei ole tehty esitystä yhtiöosakkaan hyväksi tapahtuvan laittoman varojenjaon verottamiseksi. Jos nämä säännökset tulevat voimaan, sovellettaisiin niitä varmaankin ensisijaisesti laittomaan väliosinkoon. Laitonta verojenjakoa koskevat säännökset voisivat myös tietyissä tilanteissa koskea yhtiöoikeuden vastaista ennakko-osinkoa tai ehkä myös ennakko-osinkoa, jossa osinko on maksettu ennen lopullista päätöstä.[27]

Työryhmämuistiossa ei oteta kantaa väliosingon käsittelyyn silloin, kun sen määrä ei ylitä tilikauden päättävässä tilinpäätöksessä olevia voitonjakokelpoisia varoja. Tällöin ei liene olemassa estettä väliosingon käsittelemiselle tavallisen osingon tapaan. Edellytyksenä on tietysti mahdollisuus laatia väliosingon perusteena oleva välitilinpäätös kirjanpidossa ja yhtiöoikeudessa. Väliosingon jakamista ei kuitenkaan näissäkään oloissa pitäisi harkita ennen veroseuraamusten varmistamista ensivaiheessa keskusverolautakunnan ennakkoratkaisulla.

Johtopäätökset

Sekä ennakko-osinkoon että väliosinkoon näyttää liittyvän verotuksellisia ongelmia. Ennakko-osingon osalta keskeinen ongelma on riski KILAn alun perin luomien ennakko-osinkoedellytyksien liian kirjaimellisesta ja kontekstista erkaantuvasta tulkinnasta. Tulkinnasta pitäisi pi-

[25] TM 4/2006 s. 186.
[26] TM 4/2006 s. 186.
[27] Ks. s. 434–436.

kemminkin keskittyä siihen, täyttyvätkö edellytykset kokonaisuutena, kun niitä tarkastellaan tietyssä yksittäistapauksessa. Tulkinnassa huomioon pitäisi tällöin ottaa myös kirjanpitoratkaisut.

Hyvä esimerkki on ennakko-osinkosaamisen lopullisuuden ja reaalisuuden tulkinta. Kriteeriä ei pitäisi eikä voi tarkastella jälkiviisaasti vain ennakko-osinkopäätöksen näkökulmasta, vaan ongelmaa pitäisi lähestyä lopullisen osingonjakopäätöksen näkökulmasta. Jos verovelvollinen on voinut olettaa, että ennakko-osinkona jaettu määrä voidaan vahvistaa lopulliseksi osingonjaoksi, tulisi lopullista osinkoa käsitellä ennakko-osinkona. Verovelvolliselta ei voida vaatia enempää ennakko-osingon reaalisuuden ja lopullisuuden tulkinnassa, vaikka osinkoa ei lopulta voitaisikaan jakaa koko ennakko-osinkopäätöksessä ilmoitettua määrää. Verohallitus on tältä osin tiedotteessaan päätynyt toisenlaiseen lopputulokseen.

Ongelma on itse asiassa samantyyppinen myös väliosingon verotuksessa. Myös väliosingon jakajan on osattava arvioida, kuinka paljon voitonjakokelpoisia varoja tilikauden päättävään tilinpäätökseen tulee sisältymään. Tavallisen osingon verotusperiaatteiden mukaisesti ei todennäköisesti tultaisi verottamaan väliosinkoa, jonka määrä ylittää päättävän tilikauden voitonjakokelpoiset varat. Toisaalta nykytilanteessa on epäselvää, hyväksytäänkö väliosinkoa miltään osin verotuksessa, vaikka väliosingon perusteena oleva välitilinpäätös voitaisiin kirjanpidollisesti ja yhtiöoikeudellisesti laatia. On myös epäselvää, miten väliosinkona jaettua erää käsitellään verotuksessa, jos sitä ei hyväksytä tällaiseksi osingoksi. Ennakko-osingon edellytykset ovat tähän verrattuna selkeämpiä ja näiden edellytyksien täyttymättä jääminen voinee korkeintaan johtaa erilaiseen jaksotusratkaisuun, jos yhtiöoikeudellisia muodollisuuksia on noudatettu. Muussakin tapauksessa mm. peitellyn osingonjaon verotusta voidaan pitää lähinnä teoreettisena vaihtoehtona.

Ennakko-osinko on myös väliosinkoon verrattuna edullinen sen vuoksi, ettei sen laatiminen edellytä tilinpäätöstä, mikä voidaan yrityksissä kokea ylimääräiseksi rasitteeksi. Toisaalta ennakko-osinkona voidaan jakaa vain tilikauden voittoa, kun taas väliosinko antaa mahdollisuuden jakaa myös aikaisempien tilikausien voittoa. Väliosinko olisi vastaavasti käytettävissä jaettaessa osinkoa henkilöosakkaille ja muille tahoille, joilla ei ole määräävää asemaa osinkoa jakavassa yhtiössä. Ennakko-osinko ei tältä osin ole yhtä joustava.

Näiden seikkojen valossa vaikuttaa siltä, että ennakko-osinkovaihtoehto tulee tietyissä tilanteissa säilymään väliosinkoa parempana vaihtoehtona konserniavustukselle. Näin tulee olemaan ainakin niin kauan kuin väliosingon verotus saadaan selvitettyä ennakkoratkaisuin tai lainsäädäntöteitse.

* * *

Anticipatory dividend or interim dividend?

A dividend is in some senses a problematic way to distribute profits from a subsidiary company to its parent company. A parent company must wait at least one year to receive the dividend after the subsidiary company has generated the corresponding income. The reason for this is

that dividend decisions are usually taken no earlier than in the general meeting of the following year. The problem is accentuated in corporate groups with several levels of subsidiary companies.

There are, however, alternatives to mitigate this problem, such as the anticipatory dividend and the interim dividend. An anticipatory dividend is a dividend that is distributed in the same year as the underlying profit is made, on the basis of the anticipated result for the financial period. An anticipatory dividend is therefore booked as income for the receiving company one year earlier than usual. An interim dividend is a dividend that is distributed in the middle of a financial period, on the basis of an interim financial statement.

Anticipatory dividend has been accepted in the taxation with certain conditions, which is confirmed by the Administrative Supreme Court Decision 1999:6. The National Board of Taxes has given additional interpretations on anticipatory dividend in its Bulletin 15/1999. The problem of anticipatory dividend is that it in practice can be given only in situations where a parent company owns the whole stock of its subsidiary company.

Many commentators considered that this problem would vanish with the entry into force of the new Companies Act (624/2006), which seemed to introduce provisions for interim dividends without restrictions regarding the ownership base of the subsidiary company. Later, however, it has become apparent that the legal status of the interim dividend is not as clear as could be wished. Even though the interim dividend would be possible under company law, it is not without doubt that an interim financial statement is allowed under accounting legislation. The taxation of interim dividends is certainly an unclear issue.

The article contains an analysis of the differences in the tax treatment of anticipatory dividends and interim dividends, as well as a general comparison of these two phenomena. The result of the analysis is that the anticipatory dividend, for the while, at least, remains a considerable alternative to the interim dividend. The main reason is the character of the anticipatory dividend as a proven instrument both in taxation and also in accounting and company law. The situation may well change in the future as the uncertainties of the interim dividend have been cleared up.

Lauri Soikkeli
LL.D., M. Sc. (Econ.), Docent; Tax Lawyer, Rettig Capital Oy Ab

Timo Viherkenttä

Ovatko eläkemaksut veroja? Oikeudellisia, taloudellisia ja psykologisia näkökohtia

Aluksi

Jokaisella riittää mielipiteitä verotuksesta, mutta harvempi osaa määritellä, mikä on vero. Anglosaksisissa maissa tämänkaltaiset ongelmat yleensä sivuutetaan ja todetaan jokin versio viisaudesta, jonka mukaan ”if it walks like a duck and talks like a duck, it probably is a duck”. Ja liekö sillä merkitystä, kutsutaanko jotain suoritusta veroksi vai joksikin muuksi?

Ehkä on. Veron käsite esiintyy Suomen perustuslaista (731/99) alkaen laajasti lainsäädännössä, eikä ole merkityksetöntä, mihin suorituksiin asianomaisia normeja sovelletaan. Verolailla oli 1990-luvulle asti oma säätämisjärjestyksensä, ja uusi perustuslaki sisältää vähimmäisvaatimukset verolain sisällölle. Myös talouspoliittista keskustelua on omiaan hämmentämään se, jos eri keskustelijat lukevat veroihin tai vaikkapa veroasteeseen eri asioita. Ja kun veroilla ajatellaan laajasti olevan käyttäytymisvaikutuksia, on mahdollista, että jonkin suorituksen mahdollinen luokittelu veroksi vaikuttaa tietoisesti tai alitajuisesti ihmisten ja yritysten käyttäytymiseen. Jäljempänä esitetään, että tällä kysymyksellä voi olla huomattavakin yhteiskuntapoliittinen ja taloudellinen merkitys. Kyse ei tällöin ensisijaisesti ole siitä, halutaanko käyttää veron käsitettä vaan ehkä ennen kaikkea siitä, mielletäänkö tiettyjen pakollisten suoritusten olevan vastikkeettomia.

Veron käsitettä on jouduttu arvioimaan perustuslakivaliokunnassakin erilaisissa yhteyksissä. Seuraavassa kysymystä veron käsitteestä ei käsitellä yleisenä kysymyksenä eikä kattavasti eri puolilta. Sitä vastoin keskitytään *pakollisiin eläkemaksuihin*, jotka ovat taloudellisesti mittavia, monessa suhteessa omintakeisia luonteeltaan ja merkittävältä osin suomalainen erikoisuus. Näyttää siltä, että joissakin yhteyksissä lakisääteiset eläkemaksut luetaan veroihin, mutta toisaalta ne eivät näytä mahtuvan ainakaan yleisimpien veron oikeudellisten tai finanssiopillisten määritelmien piiriin.

Veron määritelmistä

Suomen perustuslain 81 §:ssä säädetään valtion veroista ja maksuista säätämisestä. Perustuslain 120 §:n 3 momentti koskee vastaavasti kunnallisesta verosta säätämistä.

Perustuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 1/1998 vp, s. 134) todetaan veron käsitteestä seuraavaa: ”Vakiintuneen määritelmän mukaan vero on rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen. Myös veron käyttötarkoitukseen on kiinnitetty huomiota.”

Tähän tapaan, jossain määrin vaihtelevin sanankäänteinen vero on yleensä määritelty myös kirjallisuudessa. *Tikka* (1990, s. 6) on esittänyt seuraavan määritelmän: ”*Vero* voidaan luonnehtia rahasuoritukseksi, jonka julkinen yhdyskunta velvoittaa hallintoalamaistensa tietyn ryhmän suorittamaan yksipuolisesti yhdyskunnalle. Vero ei ole vastiketta jostakin tietystä edusta, ja tämä piirre erottaa veron *maksusta*, joka on korvaus julkisen suoritteen tai edun käyttämisestä.”[1]

Veron käsitteen keskeinen valtiosääntöoikeudellinen merkitys liittyy nykyisin perustuslain asettamiin vaatimuksiin lailla säätämisestä ja verolain sisällöstä. Keskeinen rajanveto koskee veron ja maksun suhdetta. Kun perustuslain mukaan valtion (ja kunnan) verosta säädetään lailla, maksujen osalta lailla säädetään vain ”maksujen suuruuden yleisistä perusteista” (PL 81.2 §). Lainkohta koskee valtiolle meneviä maksuja. Maksuja peritään veroista poiketen yleensä vastikkeina viranomaisten ja laitosten tuottamista palveluista.[2]

Perustuslaissa säädetään valtiolle menevistä veroista ja maksuista sekä kuntien verotusoikeuden perusteella perittävistä veroista. Esimerkiksi kansaneläkelaitokselle suoritettavia sairausvakuutusmaksuja ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja on kirjallisuudessa vaihtelevasti pidetty joko veroina tai *veronluonteisina maksuina*. Verosta ne eroavat käytännössä lähinnä siten, että ne suoritetaan Kelalle ja siten, että niiden *nimenä* on maksu. Tosin jossain määrin voidaan nähdä maksunluonteisuutta siitä, että nämä erät suoritetaan Kelan rahastoihin, joita käytetään vain tiettyihin, maksuvelvollisia kollektiivisesti suoraan tai välillisesti hyödyttäviin tarkoituksiin.[3]

Toisaalta on peritty sellaisia veroiksi kutsuttuja suorituksia, kuten toimituskirjaleimaveroja, jotka pikemminkin ovat luonteeltaan maksuja. Muitakin veronsaajia voinee olla kuin valtio ja kunta. Ainakin kirkollisveroa on pidetty verona, vaikka se on siinä mielessä vapaaehtoinen, että se peritään vain veron perimiseen oikeutetun kirkon jäseniltä.[4] Kansainvälisissä tilastoinneissa Suomen kirkollisveron luokittelu on kuitenkin vaihdellut sen suhteen, luetaanko se veroihin ja esimerkiksi kansantalouden veroasteeseen.

---

[1] Tikka, Kari S.: Veropolitiikka, Helsinki 1990, s. 6. Ks. myös esim. Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen, 13. uudistettu painos, Helsinki 2006, s. 1–2, ja Penttilä, Seppo: Verosanasto, 1986, s. 242. Veron määritelmiä on luonnollisesti esitetty kirjallisuudessa jo kauan sitten. Esim. von Eheberg, K. Th: Finanssioppi, Jyväskylä 1911, s. 167, esitti seuraavan varsin modernin oloisen määritelmän: ”Verot ovat valtioille ja muille julkisille yhdyskunnille suoritettavia varoja, joita julkisen vallan nojalla yhteisten tarpeitten tyydyttämistä varten otetaan sillä tavalla ja niin paljon, kuin yhdyskunta yksipuolisesti määrää.” (Suom. K. J. Ståhlberg.)

[2] Ks. esim. Saraviita, Ilkka: Perustuslaki 2000, Helsinki 2000, s. 392 alav. 2.

[3] Esim. Andersson 2006, s. 2, toteaa nämä suoritukset veroiksi ja Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa, Turku 2006, s. 29, kirjoittaa, että työnantajan sosiaaliturvamaksu on *luonteeltaan vero*.

[4] Tosin myös yhteisöjen tuloverosta osa tilitetään seurakunnille, mikä on kansainvälisesti jokseenkin ainutlaatuista.

Eläkemaksujen oikeudellisesta luonteesta

Lakisääteisen työeläkejärjestelmän eläkemaksujen merkitys niin maksajille kuin kansantaloudelle on suuri.[5] Velvollisia suorittamaan eläkemaksuja ovat työnantajat ja palkansaajat sekä yrittäjät, mukaan lukien maatalousyrittäjät.[6] Palkansaajien maksujen tilittämisestä huolehtiminen on työnantajan tehtävänä. Työnantajien ja työntekijöiden eläkemaksujen suuruus päätetään vuosittain. Vuonna 2007 ne ovat pääsääntöisesti yhteensä runsaat 21 prosenttia palkasta. Tähän sisältyvät työntekijöiden maksut ovat 4,3 prosenttia alle 53-vuotiailta ja 5,4 prosenttia 53 vuotta täyttäneiltä. Eläkemaksut ovat tuloverotuksessa vähennyskelpoisia.

Eläkemaksujen saajina ovat yksityisellä sektorilla pääasiassa työeläkevakuutusyhtiöt, eläkekassat ja eläkesäätiöt[7], kunta-alalla Kuntien eläkevakuutus ja valtiolla Valtion eläkerahasto.[8] Se, että lakisääteisten työeläkkeiden hoitaminen on tällä tavoin hajautettu ja hoidetaan yksityisalojen osalta yksityisoikeudellisissa yhteisöissä, on kansainvälisesti erittäin harvinainen järjestely. EU-maiden joukossa Suomi on ainoa jäsenvaltio, jossa näin on. Muissa maissa lakisääteisten työeläkkeiden hoitaminen on valtion tai valtiollisen laitoksen tehtävänä.

Arvioitaessa lakisääteisten eläkemaksujen oikeudellista luonnetta on tarkasteltava erityisesti kahta piirrettä: 1) maksujen saajina on hyvin erityyppisiä tahoja, ja suurin osa maksuista suoritetaan yksityisoikeudellisille yhteisöille; ja 2) osalla maksuista on merkittäviä kytkentöjä maksajan omaan tulevaan eläkkeeseen.

Lakisääteisten työeläkemaksujen periminen perustuu työeläkelainsäädäntöön, nykyisin pääasiassa uuteen, vuoden 2007 alusta voimaan tulleeseen työntekijän eläkelakiin. Alun perin säännökset sisältyivät vuoden 1961 työntekijäin eläkelakiin (395/61, TEL), joka säädettiin tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä. TEL:ia säädettäessä ei hankittu perustuslakivaliokunnan kannanottoa, eikä asiaan vaikuttanut se, että työnantajat velvoitettiin suorittamaan pakollista eläkevakuutusmaksua vuodesta 1962 alkaen.

Työntekijöiden eläkemaksu tuli käyttöön 1990-luvun alussa, ensin yksivuotisena ja sen jälkeen pysyvänä. Tässä yhteydessä myös säätämisjärjestyskysymys aktualisoitui eduskunnassa käsiteltäessä hallituksen esitystä työntekijäin eläkemaksua koskevaksi lainsäädännöksi (HE 230/1991 vp), jossa esitettiin maksun perimistä vuonna 1993. Hallitus katsoi tuolloin, että asianomaiset lait voidaan säätää yksinkertaisessa lainsäätämisjärjestyksessä, mutta ettei lainsäätämisjärjestys ole yksiselitteinen, minkä vuoksi asiasta tulisi pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto.

---

[5] Työeläkemaksujen nimityksessä on eroja eri työeläkejärjestelmissä. Työntekijän eläkelaissa (TyEL, 395/06) puhutaan työeläkevakuutusmaksusta (152 §). Tässä kirjoituksessa käytetään yhteisenä nimikkeenä termiä eläkemaksu.

[6] Tässä kirjoituksessa puhutaan palkkatuloon kohdistuvista maksuista; suurelta osin samat näkökohdat liittyvät myös yrittäjäeläkemaksuihin.

[7] Työnantaja suorittaa eläkesäätiölle *kannatusmaksuja* ja eläkekassalle *vakuutusmaksuja*.

[8] Lisäksi on eräitä erityiseläkelaitoksia kuten Maatalousyrittäjien eläkelaitos (Mela) sekä Kirkon, Kansaneläkelaitoksen ja Suomen Pankin järjestelmät.

Perustuslakivaliokunta kuuli laajasti asiantuntijoita, ja sen lausunto (PeVL 8/1992 vp) on monelta kannalta mielenkiintoinen. Eläkemaksujen poikkeuksellinen ja vaikeasti lokeroitava luonne tulee hyvin esiin lausunnossa eikä vähiten sen vastalauseissa. Perustuslakivaliokunnassa näyttävät olleen vaihtoehtoina yksinkertaisen lainsäädäntöjärjestyksen lisäksi tuolloiset perustuslain säätämisjärjestys ja verolain säätämisjärjestys. Valiokunta joutui antamaan lausuntonsa tilanteessa, jossa maa oli ainutlaatuisen syvässä taloudellisessa lamassa ja palkansaajien eläkemaksun säätäminen oli osa lamasta selviytymisen keinovalikoimaa.

Palkansaajan eläkemaksun käyttöönoton yhtenä tarkoituksena oli työnantajien työvoimakustannusten alentaminen, ja työnantajien eläkemaksua alennettiinkin käytännössä vastaavalla määrällä. Tämän sekä lakiteknisen rakenteen ja työnantajien perimisvelvollisuuden perusteella hallituksen esityksessä katsottiin, että ”työntekijäin eläkemaksu ei ole itsenäinen maksu, vaan osa työnantajan vastuulla olevaa eläkevakuutusmaksua”. Esityksessä viitattiin myös siihen, että maksut on mitoitettu vastaamaan vakuutusriskiä, joka eläkevastuusta aiheutuu. Lisäksi hallitus katsoi, että koska työehtosopimuslain puitteissa on sovittu yhteisymmärryksessä palkkatason alentamisesta maksun määrällä, tämän ei voida katsoa loukkaavan kenenkään saavutettuja etuja. Näillä perusteilla hallituksen näkemys oli, ettei työntekijäin eläkemaksu ollut vero tai siihen rinnastettava julkisoikeudellinen maksu, joka peritään ennalta määräämättömään tarkoitukseen, ja että lait voidaan säätää yksinkertaisessa järjestyksessä.

Perustuslakivaliokunta päätyi samalle kannalla kuin hallitus pitkälti samankaltaisin perustein, joskin osin eri näkökohtia painottaen. Valiokunta lausui, että ansioeläketurva oli toteutettu – tosin ilman valiokunnan myötävaikutusta – tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä ja että ehdotettu järjestelmän sisällä tapahtuva kustannusvastuun jakaminen työnantajien ja työntekijöiden kesken on tavallisen lainsäädäntöjärjestykseen alaan kuuluva kysymys. Nimenomaisesti valiokunta lisäksi totesi, että työntekijäin eläkemaksu on tarkoitettu jakamaan sitä taloudellista rasitusta, joka perustuu tavallisella lailla sinänsä järjestettävään kysymykseen työnantajan velvollisuudesta vastata palveluksessaan olevan henkilöstön eläketurvan kustannuksista.

Hallituksen esitykseen sisältyi eri säädösesityksinä valtion ja kuntien henkilöstöä koskevia maksuja koskeneet esitykset. Nämä poikkeavat yksityisalojen työntekijöiden eläkemaksusta pääasiassa siten, että yksityisaloilla eläkemaksut suoritetaan yksityisoikeudellisille yhteisöille, mutta julkisella sektorilla on astetta lähempänä kysymys siitä, olisivatko Valtion eläkerahastolle ja Kuntien eläkevakuutukselle maksettavat pakolliset suoritukset veroja. Perustuslakivaliokunta viittasi siihen, että näiltä osin maksut tulevat tavanomaisina veronsaajina pidettäville tahoille, mutta että maksujen tarkoitus on sama eläkejärjestelmästä riippumatta. Valiokunta katsoikin, että ”valtion eläkejärjestelmään liittyvän työntekijäin eläkemaksun osalta on valtiosäännön kannalta poikkeuksellisesti esillä sellainen valtion työnantajaominaisuudesta johtuva erityisperuste, jonka vuoksi tätä valtiolle tulevaa rahasuoritusta ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisessakaan mielessä verona”. Päätelmä oli sama kunnallisen eläkejärjestelmän osalta.[9]

[9] Valiokunnan lausuntoon liittyi neljä erilaista eriävää mielipidettä, joissa kannatettiin niin perustuslain säätämisjärjestystä kuin verolain säätämisjärjestystäkin. Eriävissä mielipiteissä viitattiin asiantuntijalausuntojen suureen hajontaan.

Ei ole selvää, minkä vuoksi kysymys eläkemaksujen säätämisjärjestyksestä päätyi perustuslakivaliokunnan ratkaistavaksi vasta työntekijöiden eläkelakia säädettäessä. Mahdollista on, että kysymyksen tulkinnanvaraisuus ei ollut aiemmin noussut aidosti pohdintaan, ja voi olla, että niin kauan kuin kyse oli ”vain” työnantajien velvollisuudesta, asiaa ei pidetty yhtä vakavana. Kun yksivuotinen laki työntekijän eläkemaksusta korvattiin pysyvällä lainsäädännöllä, säätämisjärjestyksen pääasiassa viitattiin tulleen ratkaistuksi yksivuotisen lain yhteydessä (HE 26/1993 vp). Asia tuli yksityisalojen eläkemaksujen osalta uudelleen perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi säädettäessä uutta työntekijän eläkelakia vuonna 2006. Tuolloin valiokunta viittasi aiempiin kannanottoihinsa ja täydensi sitä seuraavasti: ”Kysymys on perusluonteeltaan yksityisoikeudellisten vakuutusmaksujen ja työstä maksettavien osavastikkeiden yhdistelmästä, josta eläkelaitoksille kertyneet varat tuloutetaan viime kädessä vakuutetuille heidän ansaitseminaan eläkkeinä” (PeVL 30/2005 vp, s. 3).

Kun nykyiset perustuslain säännökset koskevat vain valtiolle ja kunnille suoritettavia veroja, lienee selvää, etteivät yksityisalojen eläkemaksut kuulu perustuslain verotusta koskevien säännösten piiriin. Eläkemaksuja ei siten voida pitää perustuslaissa säänneltyinä veroina eikä maksuina, ja kaikkiaan näyttää siltä, että eläkemaksuja ei ole syytä muutenkaan kutsua veroiksi.[10] Perustuslakivaliokunnan aiemman kannan mukaisesti voidaan pitää johdonmukaisena, että kun eläkemaksuilla on valtion ja kuntien eläkejärjestelmissä sama luonne kuin yksityisalojen järjestelmässä, myöskään julkisalojen järjestelmien eläkemaksut eivät ole veroja, vaikkakin ne suoritetaan julkisille yhdyskunnille.

Kuten edellä on mainittu, perustuslain 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Kuntien osalta jokseenkin samansisältöiset vaatimukset sisältyvät 121.2 §:ään. Maksuista perustuslain 81.2 § edellyttää niukemmin, että valtion toiminnan maksullisuuden sekä maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään lailla. Tällä tarkoitettaneen aivan muuntyyppisiä maksuja kuin valtiotyönantajan(kaan) eläkemaksuja.[11]

Kirjallisuudessa on käytetty usein myös veronluonteisen maksun käsitettä, ja sen voidaan sanoa olevan lähempänä myös lakisääteisiä eläkemaksuja. Esimerkkeinä veronluonteisista maksuista esitetään useimmiten työnantajan sosiaaliturvamaksu sekä sairausvakuutusmaksu. Tähän terminologiaan on helppo yhtyä, mutta voisivatko lakisääteiset työeläkemaksut esiintyä esimerkkijonossa yhtä hyvin perustein? Kun ”veronluonteisen maksun” käsitteeseen ei liity mitään ilmeisiä oikeusvaikutuksia, kysymys on lähinnä kielenkäytöllinen. Kun maksun saajana voi helpommin kuin veron ajatella olevan myös yksityisoikeudellisen yhteisön, *veronluonteisen maksun käsite sopisi mielestäni varsin hyvin käytettäväksi myös lakisääteisistä työeläkemaksuista*.

---

[10] Näin jo Tikka 1990, s. 8, jonka mukaan ”yksityisille vakuutuslaitoksille suoritetut pakollisetkaan maksut eivät ole käsitteellisesti veroja”. Näin on huolimatta siitä, että yksityisten eläkevakuutusyhteisöjen on eri yhteyksissä todettu hoitavan julkista hallintotehtävää ja käyttävän julkista valtaa (esim. julkisuuslainsäädäntöä koskenut KHO 2003:57 sekä Louekoski, Matti: Työeläkevakuutusyhtiölain uudistamistarpeet, Selvityshenkilön väliraportti, STM 2005:15, s. 24.

[11] Maksujen perusteista on säädetty Valtion maksuperustelaissa (150/92).

Kun eläkemaksut eivät ole perustuslaissa erikseen säänneltyjä veroja tai maksuja, perustuslain yllä mainittujen säännösten vaatimukset säädöstasosta ja säännösten vähimmäisvaatimuksista eivät tule suoraan sovellettaviksi. Näyttääkin siltä, että muita mahdollisia veroja ja pakollisia maksuja ylipäänsä koskee lievemmät vaatimukset kuin perustuslain mainituissa kahdessa säännöksessä tarkoitettuja veroja ja maksuja. Perusteet tälle eivät ole täysin selvät, mutta ero lienee aidosti olemassa, eikä esimerkiksi eläkemaksun tasosta päättämistä koskeva menettely kaikin osin ehkä vastaa veron suuruudesta päättämiselle asetettuja vaatimuksia. Yksimielisiä voitaneen kuitenkin olla siitä, että hyvän sääntelyn yleiset vaatimukset koskevat myös eläkemaksuja, vaikka tämä ei suoraan perustuslaista johtuisikaan.

Eläkemaksujen taloudellisesta luonteesta

Eläkemaksujen suorittamisvelvollisuus ei ratkaisevasti poikkea verojen suorittamisvelvollisuudesta. Molemmat ovat yhtä lailla pakollisia, suoraan lakiin perustuvia maksuja. Työnantajan eläkemaksujen osalta yksityisalojen työnantajilla samoin kuin yrittäjillä on tosin mahdollisuus valita, mistä pakollinen eläkevakuutus hankitaan ja kenelle maksut näin suoritetaan.[12] Vakuutetuillahan ei tällaista vaikutusmahdollisuutta ole.

Erona veroihin nähden voidaan pitää myös sitä, että maksu ei eräässä mielessä ole kokonaisuudessaan lopullinen, vaan työeläkevakuutusyhtiöt maksavat vakuutuksenottajille asiakashyvityksiä yhtiön tuloksen ja taloudellisen aseman perusteella. Tällainen ”veronpalautus” ei siten ole riippuvainen vakuutuksenottajan vaan vakuuttajan taloudellisista asioista – vähän kuin veronpalautukset maksettaisiin valtion tai kunnan tuloksen perusteella! Jos työnantajalla on oma eläkesäätiö, tämän tulos heijastuu erityisen selkeästi työnantajan kannatusmaksujen määrään.

Kansantalouden veroasteen ja julkisten menojen tarkastelun kannalta eläkemaksujen ja eläkevakuuttajien asema on muuttunut ajan saatossa. Vielä 1990-luvun alussa yksityisalojen eläkemaksuja ei luettu julkisen talouden tuloihin[13], työeläkkeitä ei luettu julkisiin menoihin eikä työeläkerahastoja julkisen talouteen. Tuolloin toteutetulla kansantalouden tilinpidon ja tilastointikäytännön muutoksella nämä erät sisällytettiin julkiseen talouteen. Tällä on ollut suuri vaikutus niin Suomen tilastolukuihin kuin mahdollisesti myös keskeisiin talouspoliittisiin linjaratkaisuihin.

Lakisääteisen työeläkevakuutuksen sisällyttäminen julkiseen talouteen on merkinnyt ennen kaikkea sitä, että Euroopan talous- ja rahaliiton niin sanottuja *EMU-kriteerejä* määritettäessä työeläkerahastojen ylijäämä on luettu julkisen talouden rahoitusjäämään ja julkista velkaa

---

[12] Valtiolla, kunnilla ja kuntayhtymillä ei valintamahdollisuutta ole, vaan valtion työnantajamaksut tilitetään Valtion eläkerahastolle ja kuntien ja kuntayhtymien Kuntien eläkevakuutukselle. Yhteisöt, joissa kunnilla on määräämisvalta, voivat valita yksityisalojen eläkejärjestelmän ja kunnallisen eläkejärjestelmän välillä (kunnallisen eläkelain 2 §).

[13] Ks. esim. Tikka 1990, s. 8, jossa verrataan Suomen veroasteita muihin maihin ja kerrotaan erikseen, mitkä Suomen veroasteet olisivat, jos yksityisille vakuutuslaitoksille suoritetut pakolliset maksut luettaisiin veroihin. Näin sitten alettiin pian sen jälkeen menetellä.

laskettaessa tämän laajan julkisen talouden sisäiset velat on eliminoitu. Eläkerahastojen ylijäämäisyyden ansiosta Suomi kykeni vaivattomasti täyttämään EMU-kriteerien julkisen talouden tasapainovaatimukset jo silloin, kun maa oli vasta nousemassa syvästä lamasta 1990-luvun puolivälissä, eikä julkisen talouden tasapaino aiheuttanut pulmia Suomen liittyessä rahaliiton jäseneksi. Sittemmin keskeisten EMU-maiden kamppaillessa julkisen talouden tasapainovaatimusten kanssa Suomen julkinen talous on osoittanut tukevaa ylijäämää.[14]

Työeläkemaksujen luokittelulla on huomattava merkitys kansantalouden veroastetarkastelun kannalta. Suomen veroaste vuonna 2006 oli 43 prosenttia kansantuotteesta. Lakisääteisen työeläkejärjestelmän eläkemaksut olivat vuonna 2006 noin 14 miljardia euroa, mikä vastaa noin 9:ää prosenttia bruttokansantuotteesta. Tästä yksityisille työeläkelaitoksille suoritetut maksut olivat noin 10 miljardia euroa. Jos yksityisille työeläkelaitoksille suoritettuja maksuja ei luettaisi veroasteeseen, veroaste alenisi noin 37 prosenttiin. Valtion ja kuntien eläkemaksut, joiden yhteismäärä on runsaat 2 prosenttia bruttokansantuotteesta, sisältyvät lisäksi tavallaan osittain kahteen kertaan veroasteeseen, sillä veroasteeseen luetaan sekä nämä eläkemaksut että ne verotulot, joilla valtion viranomaiset ja kunnat rahoittavat nämä eläkemaksut Valtion eläkerahastolle ja Kuntien eläkevakuutukselle. Jos yksityisille yhteisöille suoritettavat maksut samoin kuin valtion ja kuntien eläkemaksujen kaksinkertaisuusvaikutus poistettaisiin veroasteesta, Suomen veroaste putoaisi yllättäen OECD-maiden jälkipäähän, noin 35 prosenttiin.

Tämä johtaa takaisin kysymykseen eläkemaksujen veroluonteesta. Sillä, kenelle maksu suoritetaan, on oma merkittäväkin taloudellinen relevanssinsa, mutta maksajan kannalta asialla ei pääsääntöisesti liene juuri merkitystä arvioitaessa maksun luonnetta. Sitä vastoin merkitystä on enemmän sillä, mihin tarkoitukseen rahat menevät ja ennen kaikkea sillä, onko kyseessä vastikkeeton suoritus. Eläkemaksuista puhuttaessa nämä kaksi kategoriaa kytkeytyvät toisiinsa.

Eläkejärjestelmät jaetaan rahoituksen perusperiaatteen perusteella kahteen kategoriaan: jakojärjestelmiin ja rahastoiviin järjestelmiin. Jakojärjestelmissä eläkkeet maksetaan tuolloin työssä olevien palkoista perittävillä maksuilla. Rahastoivassa järjestelmässä eläkevarat kerätään työssäoloaikana ja rahastoidaan omia tai oman kollektiivin tulevia eläkkeitä varten. Kummassakin järjestelmässä eläkkeiden perusrahoitus kerätään eläkemaksuilla; rahastoivassa järjestelmässä osa rahoituksesta kerätään rahastoitujen varojen sijoitustuotoilla.

Eläkemaksujen veroluonnetta arvioitaessa jakojärjestelmä ja rahastoiva järjestelmä ovat eri asemassa. Kummassakin järjestelmässä varat kerätään työeläkkeiden maksamista varten eikä yleisiin tarkoituksiin. Jakojärjestelmässä maksuja ei kuitenkaan lainkaan kerätä maksajien omia eläkkeitä varten vaan yksinomaan tuolloin jo eläkkeellä olevien eläkkeiden maksamiseen. Tässä maksun veronluonteisuus on varsin korostunutta. Puhtaassa yksilökohtaisessa rahastoi-

[14] Pääsäännön mukaan EMU-maan julkisen talouden alijäämä ei saa ylittää kolmea prosenttia bruttokansantuotteesta. Suomen vakausohjelman tarkistuksessa syksyllä 2006 (Valtiovarainministeriön taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 4a/2006) arvioitiin Suomen julkisen talouden *ylij*äämäksi 2007 2,8 % BKT:sta. Sosiaaliturvarahastojen, käytännössä lähinnä lakisääteisen työeläkejärjestelmän, osuus tästä on 2,6 %-yksikköä. Vaikka julkisen talouden tasapainon laskenta on tilastoviranomaisten tehtävänä, eläkemaksujen lukeminen julkiseen talouteen on myös *oikeudellinen kysymys*, koska kyseessä on merkittäviä taloudellisia sanktioitakin sisältävän Euroopan vakaus- ja kasvusopimuksen soveltaminen.

vassa järjestelmässä maksut kerätään, rahastoidaan ja sijoitetaan kunkin maksajan omaa myöhempää eläkettä varten. Tällöin yhteys maksun ja oman vastasuorituksen välillä on ratkaisevasti kiinteämpi, ja puhtaan yksilökohtaisesti rahastoivan eläkejärjestelmän maksuilla ei mielestäni olekaan veroluonnetta. Tätä jaottelua mutkistaa se, että rahastoivat järjestelmät voivat olla myös kollektiivisia, jolloin maksut kerätään sen kollektiivin hyväksi, johon maksajakin kuuluu.

Mihin lokeroon sitten asettuu Suomen lakisääteinen työeläkejärjestelmä ja sen eläkemaksut? Yksityisalojen järjestelmä on osittain rahastoiva, kun taas kuntien ja valtion järjestelmiä on monesti luonnehdittu jakojärjestelmiksi, joihin liittyy puskurirahastot. Tämä erottelu perustuu osin pikemminkin järjestelmien tekniseen rakenteeseen kuin taloudellisiin eroihin, joskin valtion eläkejärjestelmässä myös rahastointiaste on tuntuvasti alempi kuin yksityissektorilla tai kunta-alalla. Yksityisalojen järjestelmässä TyEL sisältää eläkelajeittain ja eläkkeittäin rahastointia koskevat säännöt. Eläkelaitosten maksutulot käytetään näiden laskentasääntöjen mukaisesti osin eläkkeiden maksuun ja osin rahastointiin. Pääosa maksutuloista käytetään eläkkeiden maksamiseen ja osa eläkkeistä maksetaan myös rahastoista. Julkisissa eläkejärjestelmissä ei ole eläkekohtaista rahastointia eikä siihen liittyvää laskutekniikkaa, vaan rahastointi tapahtuu kokonaistasolla.

Yksityisalojen järjestelmässä on mahdollista ajatella, että se laskennallinen osuus kunkin työntekijän palkkaan kohdistuvasta eläkemaksusta, joka vastaa hänelle rahastoituvaa määrää, ei ole veronluonteinen erä vaan eräänlaista pakkosäästämistä asianomaisen omaksi hyväksi. Tekniikka ei kuitenkaan lähde suoraan kunkin henkilön suorittaman maksun osittaisesta rahastoimisesta, vaan rahastointisäännöt on rakennettu ansioiden ja eläkkeiden pohjalta. Eläkejärjestelmän laskutekniikan monet säännöt, jotka koskevat niin rahastoinnin määrää, rahastointisääntöjä kunkin eläkelajin osalta kuin eläkkeiden karttumista, tekevät myös tällaisen erottelun hankalaksi. Tällaisia laskelmia ei myöskään voitaisi tehdä vastaavalla tekniikalla julkisissa järjestelmissä, vaikka eläkemaksujen taloudellinen luonne on niissä olennaisimmilta osin sama kuin yksityisaloilla. Onkin vaikea lähteä siitä, että konkreettisesti laskettava prosentuaalinen osuus eläkemaksusta olisi muu kuin veronluonteinen erä. Se, että eläkevakuutetun oma maksu peritään samalla perusteella, jolla karttuu myös eläkettä, ei kuitenkaan ole vailla merkitystä.

Eläkemaksujen psykologiasta

Se, että maksuja maksetaan lähtökohtaisesti samalla perusteella kuin eläkettä kertyy, on asiallisesti varsin lähellä sitä, että eläkettä kertyisi suoritettujen maksujen perusteella. Tämä yhteys on entisestään tiivistynyt vuoden 2005 alusta voimaan tulleessa suuressa eläkejärjestelmän uudistuksessa.[15]

[15] Tiivistyminen näkyy muun muassa yhtäältä eläkkeen karttumisen ja toisaalta maksuvelvollisuuden ikärajojen ja maksutasojen yhtenäistymisenä. Eläkejärjestelmistä tosin löytyy joitakin, kokonaisuuden kannalta suhteellisen vähämerkityksellisiä tilanteita, joissa maksuvelvollisuus ei kulje käsi kädessä eläkkeen karttumisen kanssa.

Kun verolle ja ehkä veronluonteiselle maksullekin on tunnusomaista, ettei siihen liity vastasuoritusta, eläkkeen karttuminen samalla perusteella kuin maksua maksetaan kovertaa eläkemaksun veroluonnetta. Kun taloudellisessa tutkimuksessa tai talouspoliittisessa keskustelussa käsitellään *työn verokiilaa,* pidetään yleensä selvänä, että myös eläkemaksut luetaan mukaan.[16] Samoin *marginaaliverojen* tasosta puhuttaessa palkansaajan eläkemaksu on tavallisesti mukana.

Ilmeisesti myös suuri – arvatakseni suurin – osa veronmaksaja-eläkevakuutetuista kokee pakolliset eläkemaksut veroiksi tai veronluonteisiksi maksuiksi. Suoraa tutkimustietoa tästä ei liene. Tällaista kokemusta ei sinänsä voida pitää virheellisenä, joskin ehkä tällöin tulisi eläkkeen karttumista tai tulevaa eläkettä pitää myös osana työstä saatavaa palkkaa. Tämä lienee ihmisille vaikeaa sekä aikaperspektiivin pituuden että henkilökohtaiseen elämään – ja varmaan myös lainsäädännön kehitykseen – liittyvien epävarmuuksien vuoksi.

Useimmissa Euroopan maissa eläkejärjestelmän kokonaisrakenne on olennaisesti toinen kuin Suomessa. Yleensä lakisääteinen eläke on valtion hoidossa. Lakisääteinen eläke rahoitetaan myös näissä maissa suurelta osin palkkaperusteisilla sosiaaliturvamaksuilla, joskin osa saatetaan myös kattaa valtion yleisistä budjettivaroista. Nämä valtiolliset eläkkeet ovat monesti ainakin osin ansiosidonnaisia, mutta Suomen työeläkkeistä poiketen niillä on yleensä rahamääräinen katto tai eläkkeen suhde palkkaan alenee korkeammilla tulotasoilla matalaksi. Vastaavasti sosiaaliturvamaksuja peritään vain tiettyyn tulotasoon asti eikä ylimenevästä tulon osasta lainkaan. Tällä on luonnollisesti se merkitys, että korkeammilla tulotasoilla nämä sosiaaliturvamaksut eivät ole marginaaliveroa nostamassa, mutta toisaalta nämä tulot eivät myöskään kartuta etuuksia.

Toinen merkittävä ero Suomen ja useiden muiden eurooppalaisten maiden järjestelmien välillä on *kollektiivisten lisäeläkejärjestelmien* suuri merkitys monien maiden eläkejärjestelmän kokonaisuudessa. Olennainen osa kansalaisten eläketurvasta tulee suuressa osassa teollistuneita maita näistä yritys- tai alakohtaisista, usein työehtosopimukseen perustuvista järjestelyistä. Monissa maissa, mukaan lukien Ruotsi, selvä pääosa työvoimasta on näiden kollektiivisten lisäeläkejärjestelyjen piirissä. Suomessahan näiden merkitys on vähäinen, mikä johtunee paljolti lakisääteisen työeläkkeen laajasta kattavuudesta ja suhteellisen korkeasta tasosta.

Kollektiivisiin lisäeläkejärjestelmiin maksavat maksuja useimmiten niin työnantaja kuin työntekijä. Maksut voivat olla suhteellisen korkeita, toki matalampia kuin Suomen eläkemaksut, mutta yleensä nämä maksut tulevat lakisääteisiä eläkkeitä rahoittavien maksujen *lisäksi*.[17] Tämän kirjoituksen teeman kannalta kiinnostava kysymys on, miten on arvioitava näitä lisäeläkemaksuja *veronluonteisuuden* kannalta. Maksuthan ovat normaalisti sitovia asianomaisen työehtosopimuksen piirissä oleville, mutta koska maksut eivät ole lakisääteisiä, niitä ei voitane pitää veronluonteisina. Tilastoissa ja vertailuissa niitä ei luetakaan veroasteeseen eikä tavallisesti myöskään työntekijän keskimääräiseen tuloveroasteeseen tai marginaaliveroon. Erilaisissa kansainvälisissä työvoimakustannusvertailuissa ne sitä vastoin yleensä ovat mukana.

---

[16] Ks. esim. Wikström 2006, s. 56–59, jossa eläkemaksut sisältyvät veroihin ja veronluonteisiin maksuihin.

[17] Esimerkkejä lisäeläkejärjestelmien maksuista eri maissa on esittänyt Tuomikoski, Jaakko: Eläkelupaus ja rahoituksen riittävyys: kuka kantaa riskin, ETK:n työeläkepäivä 14.11.2006.

Suomen ja suomalaisten tosiasiallista asemaa joihinkin kansainvälisiin palkkaverovertailuihin nähden parantanee jonkin verran se, että monissa maissa useimmat työnantajat ja työntekijät suorittavat sellaisia eläkemaksuja, jotka eivät verovertailuissa näy. Kun nämä maksut eivät ole lakisääteisiä, voidaan sanoa, etteivät ne varsinaisiin verovertailuihin kuulukaan, mutta maissa, joissa ylivoimainen pääosa työvoimasta on tällaisten järjestelmien piirissä, taloudelliselta luonteeltaan ja merkitykseltään nämä maksut eivät ole kaukana veroista. Niillä kustannettava lisäeläketurva myös täyttää osin samaa tehtävää kuin Suomen lakisääteinen, veroasteeseen luettavilla maksuilla rahoitettava työeläke.

On mahdollista, että myöskään psykologisesti näitä lisäeläkemaksuja ei ajatella veroina niiden periaatteellisen vapaaehtoisuuden vuoksi ja ehkä siksikin, että yhteys tuleviin eläkkeisiin koetaan selkeämmäksi kuin Suomen lakisääteisessä järjestelmässä. Tällä seikalla voi olla merkitystä sikäli kuin veronluonteisiin maksuihin liittyy psykologisluonteista kielteistä kannustinvaikutusta työntekoon ja yrittämiseen nähden. Suomen työeläkejärjestelmää voidaan pitää sosiaalipoliittisesti monin tavoin onnistuneena, mutta heikkoutena voidaan ehkä pitää sitä, että sen vaatimat maksut koetaan veronluonteisemmiksi kuin monien maiden lisäeläkejärjestelmien maksut.

* * *

Pension contributions as taxes? Legal, economic and psychological considerations

In Finland, statutory employee pensions are administered and financed by various pension insurance institutions, primarily companies. This is in contrast to most other countries where such pensions are usually provided by the state. Financially, the Finnish employee pension system is a mixture of a pay-as-you-go system and a funded system.

Statutory employee pensions are to a large extent financed by the contributions paid by employers and employees; a similar system applies to self-employed persons. The levels of these contributions are based on law and ministry decrees. From an economic policy point of view, these contributions are often regarded as taxes. This is the case e.g. when the gross tax ratio of the economy is being computed and in calculations of the tax wedge on labour. For the purposes of the European Stability and Growth Pact, mandatory contributions paid to private pension insurance institutions are also included in public finances.

In legal terminology, however, is does not seem proper to label these contributions as taxes. For the payers, they are as compulsory as taxes, but because they are for the most part paid to private institutions, they cannot be said to be taxes in the strict sense. The best description would be that they are "tax-like contributions". This is the case despite the fact that the pension accrual of employees goes partly hand in hand with the responsibility to pay these contributions.

Timo Viherkenttä
LL.D., Docent; Deputy CEO, The Local Government Pensions Institution

Kauko Wikström

Perusoikeudet ja veron kiertäminen

Normatiivisen asetelman syntyminen

Veron kiertämistä sääntelevä yleislauseke sisältyy nykyisin verotusmenettelylain (1995/1558) 28 §:ään. Lausekkeen välitön edeltäjä oli verotuslain 56 § (1958/482), jonka sanamuotoa korjattiin vähäisessä määrin 1980-luvulla (1987/74). Nykyinen sanamuoto on kopio korjatusta versiosta (HE 131/1995 vp, s. 31) jopa siinä määrin, että pykälään on jätetty vanhahtava termi omaisuus. Lainsäädäntöhistoriasta johtuen verotuslain pohjalta syntyneet tulkintalinjat ovat edelleen käyttökelpoisia. Vuonna 1975 pykälään lisättiin 2 momentti (1975/527). Siihen sisältyy säännöksiä selvittämisvelvollisuuden jakaantumisesta. Tähän liittyviä ongelmia ei seuraavassa käsitellä.

Verotuslain pykälä on ollut mallina useille lausekkeille, joita eri veromuotojen osalta on säädetty veron kiertämisen estämiseksi. Sanamuotoja on uudistettu, mutta perusidea on säilynyt. Mallin mukainen lauseke sisältyy arvonlisäverolain 181 §:ään (1993/1501), valmisteverotuslain 31 §:ään (1994/1469) sekä perintö- ja lahjaverolain 33a §:ään (1995/1392). Kirjoittamistapaa on korjattu abstraktiin suuntaan. Esimerkin uudentyyppisestä abstraktiotasosta tarjoaa varainsiirtoverolain 37 § (1996/931). Yleislausekkeen abstraktiotasoa ei ole nostettu. Seuraavassa näitä eri veromuotoihin sisältyviä veron kiertämisen estämisnormeja ei käsitellä, vaan esitys rakentuu yleislausekkeen analyysille.

Kirjassaan Verotuksen kiertämisestä *Jaakko Voipio* ulottaa yleislausekkeen lainsäädäntöhistorian kunnallisverotuksen osalta 1920-luvulle (1923/277).[1] Luontevamman lähtökohdan tässä suhteessa muodostaa kuitenkin tulo- ja omaisuusverolain säätäminen (TOL, 1943/888). Laissa erotettiin selkeästi menettely ja aineellinen vero-oikeus.[2] Jos jätetään sivuun vähäiset sanonnalliset erot, TOL:n 95.2 § vastaa nykyistä verotusmenettelylain 28 §:ää. Tästä tullaan sellaiseen asetelmaan, että veron kiertämistä koskeva yleislauseke on säilynyt käytännössä muuttumattomana 1940-luvulta lähtien, mutta perusoikeuksia koskeva sääntely on muuttunut.

Lainsäädäntöhistorian perusteella otsikossa muotoiltua ongelmaa voidaan täsmentää. Tarkasteltava teema jakaantuu kahteen osaan: verotuksen kiertämisen suhde 1) perusoikeuksiin Suomen hallitusmuodossa (HM, 1919/94) ja 2) perusoikeuksiin Suomen perustuslaissa (1999/731).

---

[1] Jaakko Voipio: Verotuksen kiertämisestä, s. 97–98, Helsinki 1968.

[2] Ks. asiasta Kauko Wikström: Valtion tuloveron rakenne, s. 195, Turku 1985.

Veron kiertäminen ja perusoikeudet hallitusmuodossa

Veron kiertämistä koskevan suomalaisen vero-oikeudellisen keskustelun ehkä tärkeimmät nimet ovat olleet *Aarne Rekola, Jaakko Voipio* ja *Kari S. Tikka.* Kaikkien heidän merkittävimmät puheenvuoronsa ajoittuvat hallitusmuodon voimassaolon aikaan. Muilta osin ne eroavat toisistaan hyvinkin paljon.

Rekolan lähtökohta on selkeästi yksityisoikeuspainotteinen. Hän tulkitsee TOL 95.2 §:ää oikeustoimien pätemättömyysopin valossa. Hän viittaa käsitteisiin vale- eli simuloidut oikeustoimet ja peitellyt eli dissimuloidut oikeustoimet. Jälkimmäisistä hän esittää seuraavan esimerkin: ”Verotusmenettelyä silmälläpitäen tehdään usein tällaisia dissimuloituja oikeustoimia. Niinpä kun vanhempien tarkoituksena on lahjoittaa talonsa lapselleen, he tekevät luovutuksen kaupan muodossa näennäisin kauppahinnoin, jota ei ole aiottukaan suoritettavaksi.”[3] *Rekola* rinnastaa yleislausekkeen ja TOL 30 §:n, jossa on säännöksiä peitellystä osingosta.[4] Rinnastus on epätarkka. Ongelmia on muitakin. Seuraavassa esityksessä pidetään lähtökohtana, että TOL 95.2 § ja verotusmenettelylain 28 §:n nyt kysymyksessä olevat osat ovat sisällöltään samanlaiset.

Veron kiertämisen yleislauseke koostuu kahdesta erityyppisestä osiosta. Normitasolla on kysymys kahdesta eri säännöksestä ja lauseesta. Ensimmäisessä lauseessa on kysymys muodon ja sisällön välisestä ristiriidasta. Lakitekstissä asetelma todetaan siten, että järjestelylle ”– – on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta – –”. Verotuksessa muoto voidaan sivuuttaa sisällön hyväksi.[5] Tähän osaan yleislauseketta *Rekolan* analysointitapa näyttää soveltuvan, vaikka vaikeuksiakin syntyy. Ainakin osa muodon ja sisällön problematiikasta liittyy näennäisoikeustoimiin. Verovelvolliset tekevät oikeustoimia, joita ei ole tarkoitettukaan sitoviksi. Ne voidaan verotuksessa sivuuttaa näennäisoikeustoimien käsittelyä muistuttavin perustein. Mutta problematiikka ei tyhjenny näennäisoikeustoimiin.

Veron kiertäminen voidaan järjestää myös siten, että oikeustoimet sinällään ovat yksityisoikeudellisesti kunnossa. Järjestely ei ole näennäinen, eikä sisällön ja muodon välistä ristiriitaa ole. Tällaisesta asetelmasta tarjoaa esimerkin vuosikirjaratkaisu KHO 2004:8. Siinä verovelvollinen oli myynyt ja ostanut samana päivänä yhtä suuren määrän osakkeita samaan hintaan ns. jälkipörssissä yhdeksän minuutin välein. Myynnit ja ostot olivat epäilyksittä yksityisoikeudellisesti päteviä. Niitä ei edes väitetty näennäisiksi. Myynnit realisoivat huomattavan luovutustappion. Kysymys oli sen vähennyskelpoisuudesta. KHO eväsi vähennyskelpoisuuden viittaamalla verotusmenettelylain 28 §:ään. Yleislauseketta sovellettiin yksityisoikeudellisesti moitteettomiin järjestelyihin.

---

[3] Aarne Rekola: Tulo- ja omaisuusverolaki, s. 485, Porvoo 1947.

[4] Ks. ibid.

[5] Muodon ja sisällön välinen jännite leimaa vero-oikeutta laajalti. Veronkiertotilanteissa jännite esiintyy rajatussa merkityksessä. Kysymys on käytetyn ja oikean muodon välisestä jännitteestä. Olennaisesti laajemmasta ongelmasta on kysymys silloin, kun tarkastellaan taloudellisen rationaliteetin ja verolainsäädännön välisiä suhteita. Ongelma on tyypillinen tulovero-oikeudelle, jossa laissa määritellyn tulon ja taloustieteellisen tulokäsitteen välille syntyy käytännössä aina jännitettä, ks. tästä ongelmasta Reijo Knuutinen: Muoto ja sisältö vero-oikeudessa. Lakimies 5/2006, s. 789–808.

Tätä kautta kierrytään toiseen lauseeseen. Siinä on kysymys järjestelystä, johon ”– – on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin – –”. Asetelma oikeuttaa arvioimaan verotettavan tulon määrän. Liikutaan puhtaasti vero-oikeuden tasolla. Yleislausekkeen soveltamisedellytysten kannalta yksityisoikeudellisen pohjan pitävyys on tavallaan yhdentekevää. Tästä esimerkin tarjoaa tunnettu taseyhtiökaupparatkaisu KHO 1996 B 534. Yksityisoikeudellisen pohjan moitteettomuudesta huolimatta ratkaisussa sovellettiin verotuslain 56 ja 57 §:ää. *Rekolan* lähestymistavan pohjalta tällaisista ratkaisuista on hankala, ellei mahdotonta, saada otetta.

Rekolan analysointitavan kritiikkiä on tässä yhteydessä tarpeetonta jatkaa. Lähestymistapaan liittyvät vaikeudet ovat ilmiselviä. Ne eivät kuitenkaan kuljeta otsikossa muotoiltua teemaa eteenpäin. On ilmeistä, että *Rekola* ei tunnistanut tai halunnut tunnistaa veronkiertämistematiikan valtiosääntöoikeudellista ulottuvuutta. Hän on käsitellyt vero-oikeudelle tyypillistä väitettä, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus tai vapaus valita hänen kannaltaan verotuksellisesti edullisin vaihtoehto. Hän on myös tarkastellut valinnanvapauden ja veron kiertämisen välistä suhdetta, mutta ei kuitenkaan valtiosääntöoikeuden kannalta.[6] *Rekola* ei käsitellyt valinnanvapautta hallitusmuodon kannalta esim. omistusoikeuden turvan eräänä ulottuvuutena. Pikemminkin hän ilmeisesti ajatteli, että valinnanvapaus juontuu oikeusjärjestyksen ulkopuolelta ihmisen luonnollisesta vapaudesta tai poliittisen liberalismin mukaisista kansalaisvapauksista. Veronkiertämisproblematiikan valtiosääntöoikeudelliset ulottuvuudet jäivät *Rekolan* tarkastelutavan ulkopuolelle. Yksityisoikeudellinen pätemättömyysoppi oli hänen analyysinsa ytimessä.

Sopimusvapauden tulkitseminen ihmisen luonnollisten vapauksien ilmaukseksi esti *Rekolaa* tunnistamasta veronkiertämisproblematiikan suhdetta hallitusmuodon mukaisiin perusoikeuksiin. Samaan suuntaan vaikutti toinenkin hänen lähestymistapansa sisäinen syy. Pätemättömyysoppiin keskittymisestä juontui se, että hän ei antanut yleislausekkeen toiselle lauseelle itsenäistä merkitystä. Kysymys sopimusvapauden rajoittamisesta ja sen perusteista ei ajankohtaistunut. Tästä syystä hänen ei tarvinnut ottaa kantaa siihen, millä tavalla hahmotetaan asetelma, jossa järjestelyt ovat siviilioikeudellisesti kunnossa, mutta sopimusvapauteen puututaan puhtaasti vero-oikeuden tasolla.

Voipio jatkaa *Rekolan* jalanjälkiä, vaikka heidän välillään on myös paljon eroja. Niistä pääosa on peräisin siviilioikeudellisen perustan vaihtumisesta. *Rekola* käyttää traditionaalista saksalaisperäistä siviilioikeutta, jonka teoreettiset perusteet palautuvat käsitelainoppiin. *Voipion* viittaamat siviilioikeuden tutkijat olivat ainakin pääosin käsitelainopin kiivaita kriitikoita. Väitöskirjassaan Verotuksen kiertämisestä hän tukeutui ns. analyyttiseen siviilioikeuteen. Keskeisiä nimiä olivat *Simo Zitting* ja *Pertti J. Muukkonen.* Myös oikeusteoreetikot *Otto Brusiin* ja *Kaarle Makkonen* olivat paljon esillä. *Rekolaa* ja *Voipiota* yhdistää veronkiertämisproblematiikan tarkastelu siviilioikeudellisena ongelmana ja erottaa erot siviilioikeudellisessa pohjassa.

[6] Aarne Rekola: Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus, s. 217–218, Lakimies 1953, s. 205–221.

Mutkat oikoen voisi heidän lähestymistapansa tiivistää väitteeksi, jonka mukaan verotuksen kiertämisessä on kysymys siitä, ovatko kiertämistarkastelun kohteina olevat oikeustoimet päteviä vai eivät. Seuraava esitys on rakennettu Voipion väitöskirjan pohjalta.

Analyyttisen otteen vaikutteet näkyvät *Voipion* ajattelutavassa kauttaaltaan. Ehkä kaikkein selvimmin vaikutteet tulevat esille hänen jyrkän kielteisessä suhtautumisessaan yleiskäsitteisiin ja ylisummaan yleistyksiin sekä oikeudellisten ongelmien purkamisessa relaatioihin, henkilösuhteisiin. Hänelle tyypillistä ajattelutapaa edustaa hänen tulkintansa siviili- ja vero-oikeudellisten käsitteiden välisistä suhteista. Hän kirjoittaa: ”Jos vero-oikeutta tutkiva tänä aikana asettaa itselleen kysymyksen, käyttääkö vero-oikeus siviilioikeudellisia käsitteitä niiden ’alkuperäisessä merkityksessä’ ja tätä kysymyksenasettelua silmällä pitäen lukee siviilioikeudellista kirjallisuutta, hän havaitsee pian, ettei kysymykseen oikeastaan voida vastata. Vain kahden yleisen vaihtoehdon asettaminen johtaa perusteettomiin yleistyksiin.”[7] Ongelmien purkamisesta osiin hän toteaa seuraavasti: ”Analyyttiselle tutkimustavalle on edelleen ominaista, että oikeudelliset kysymykset pyritään ratkaisemaan kussakin erityyppisessä henkilösuhteessa olevat erityispiirteet huomioon ottaen. Kysymyksessä ei enää ole kaavamainen jako oikeussuhteen asianosaisiin ja sivullisiin, vaan nimenomaan sivullisrelaatio on hajotettu erilaisiin tertiuspiireihin.”[8]

Ennen *Voipion* lähestymistavan yksityiskohtien analyysia otan esille pari sellaista veronkiertämisproblematiikan käsittelytapaa, jotka hän nimenomaisesti torjuu. On tavallaan luontevaa ajatella, että veron kiertäminen on osa yleisempää ja laajempaa lain tai oikeusjärjestyksen kiertämisen problematiikkaa. Verolait eivät ole ainoita lakeja, joita kierretään. *Voipio* suhtautuu tällaiseen ajatustapaan torjuvasti. Hän kirjoittaa: ”Eräänä vastattavana kysymyksenä voidaan esittää, missä määrin lain kiertämisen kielto rajoittaa sopimusvapautta. Tällainen kysymyksenasettelu ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukainen, koska niin lain kiertäminen kuin sopimusvapauskin ovat teorian luomia epätäsmällisiä yleiskäsitteitä, joilla ei voi olla mitään oikeusvaikutuksia.”[9] Käsitellessään arvioitavan järjestelyn epätavallisuuden tai valitun oikeustoimen tarkoitukseensa soveltumattomuuden merkitystä verotuslain 56 §:n soveltamisen kannalta hän torjuu saksalaisessa tieteisopissa paljon keskustellun oikeuden tai vapauden väärinkäytön (Missbrauch) ajatuksen soveltuvuuden suomalaiseen keskusteluun.[10]

Sivujuonteena voi todeta sen, että *Voipio* suhtautuu torjuvasti saksalaisessa vero-oikeudellisessa keskustelussa esillä olleeseen ns. taloudelliseen katsantotapaan.[11] Yksityiskohta on sikäli mielenkiintoinen, että taloudelliseen katsantotapaan sisältyy samantapaisia elementtejä kuin Suomessakin viimeisen 10 vuoden aikana paljon esillä olleeseen oikeustaloustieteeseen. Hänen keskeinen argumenttinsa on, että tulkintasääntönä/tulkintaperiaatteena noudatettava taloudellinen katsantotapa olisi omiaan aiheuttamaan oikeudellista epävarmuutta.[12] Vero-oikeutta

---

[7] Voipio 1968, s. 3.
[8] Ibid., s. 18–19.
[9] Ibid., s. 30–31.
[10] Ibid., s. 280–281 ja erityisesti av. 1 s. 280.
[11] Ibid., s. 294–296.
[12] Ibid., s. 295.

tutkivan ja soveltavan täytyy jatkuvasti ottaa huomioon taloudellisia tosiasioita, mutta tästä ei seuraa tulkintasääntöä eikä tulkintaperiaatetta.[13]

Voipio tarkastelee vero-oikeuden normeja verovelkasuhteen syntymisen ja kehittymisen kannalta. Useasti normit luokitellaan käyttäytymis- ja kompetenssinormeihin. Hän pitää tällaisen luokittelun antia vähäisenä ja soveltuvuutta vero-oikeuteen kyseenalaisena. Sanottu koskee erityisesti verotuslain 56 §:n tyyppisiä normeja. Hän toteaa, että ”niitä vero-oikeudellisia normeja, jotka määrittelevät verovelkasuhteen synnyttävän tosiseikaston, on vaikein luokitella.”[14] *Voipio* asettuu sille kannalle, että lähinnä on kysymys kompetenssinormeista, mutta pitää luokittelutuloksen arvoa vähäisenä jopa siinä määrin, ettei luokittelua kannata käyttää edes esitysteknisenä apuvälineenä. Yhteenvetona hän toteaa: ”Asian ydin on ilmaistu riittävällä tarkkuudella, kun on korostettu, että tietyn itse normissa kuvatun tosiseikan toteutuminen panee alulle verovelkasuhteen kehityksen.”[15]

Voipio keskittyy väitöskirjassaan luovutustilanteisiin. Tästä ja hänen teoreettisesta apparatuuristaan johtuu, että teokseen sisältyy laajoja jaksoja välitilailmiöistä. Niiden analyysia sävyttää yksityisoikeudelle tyypillinen analysointitapa. Hän käyttää *Zittingin* tunnettua ajatusta omistusoikeuden jakamisesta henkilörelaatioihin. Oleellista on, että nämä relaatiot ratkeavat tai saattavat ratketa eri tavoin. Veronsaajat eivät voi tulla vero-objektin omistajiksi, eivätkä he myöskään tätä vaadi, minkä vuoksi veronsaajia ei voi sijoittaa osapuoliksi inter partes suhteeseen eikä myöskään etenevään tai takenevaan sivullissuhteeseen.[16] Yksinkertaistettuna sama asia voidaan muotoilla ajatukseksi, jonka mukaan veronsaaja ei voi koskaan olla asianosainen. Veronsaaja on aina sivullinen.

Voipio kritisoi klassiseen siviilioikeuteen sisältyvää ajatusta yleisestä sivullistahosta – voisi ehkä sanoa abstraktista tertiuksesta. Ajatuksen tilalle hän esittää sivullistahon jakamista henkilörelaatioihin: ulosmittausvelkoja, konkurssivelkoja yms.[17] Tästä tullaan luontevasti kysymykseen siitä, onko veronsaaja velkoja? *Voipio* vastaa myöntävästi ja kieltävästi. Veronsaaja on velkoja tilanteessa, jossa verotus on toimitettu ja verot maksuunpantu. Maksuunpantu vero, konkreettinen verovelka on velkaa siinä missä muutkin velat, ts. veronsaaja on velkoja.[18] Vero-oikeudelliset pulmat liittyvät useimmiten, kuten *Voipion* kirjassakin, verovelkasuhteen aiempaan vaiheeseen, verovelan syntymiseen, ts. abstraktiin verovelkaan. Tässä vaiheessa veronsaaja ei (vielä) ole velkoja. Voipio luonnehtii syntyvää asetelmaa verotusrelaatioksi. Sen sisältönä on verovelkasuhde ja sen kehittyminen.[19] Tästä saadaan näkyviin väitöskirjan perusasetelma. Kysymys on veronsaajan suojasta verovelkasuhteen kehitysprosessin alkuvaiheessa.[20] Verotuslain 56 § suojaa abstraktia verovaadetta ja verovelkasuhteen kehittymistä abstraktista konkreettiseksi.

---

[13] Ibid., s. 295.
[14] Ibid., s. 76.
[15] Ibid., s. 77.
[16] Ks. ibid., s. 77.
[17] Ibid., s. 18–19 ja 77.
[18] Verovelkasuhteen kehittymisestä ja konkreettisesta verovelasta, ks. Kauko Wikström: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa, s. 30–31, Turku 2006.
[19] Verotusrelaatiosta, ks. Voipio 1968, s. 190 ss.
[20] Ibid., s. 78.

Puhuminen suojasta tuo luonnollisesti mukanaan sen kysymyksen, ketä tai mitä vastaan veronsaajan verovaadetta suojataan. *Voipio* tarkastelee luovutustilanteita. Oletetaan tilanne, jossa A ja B tekevät kiinteistön kaupan. Kysymys on verolakiin sisältyvästä oikeustosiseikasta. Sen realisoituminen synnyttää verolain perusteella verovaateen suhteessa A:han ja B:lle optiota muistuttavan ”vähennysoikeuden”. *Voipio* ei ollut kiinnostunut B:n oikeusasemasta. Sitä ei tässäkään käsitellä. Verolakiin sisältyvän oikeustosiseikan realisoitumisessa on kysymys A:n valinnanvapauden käyttämisestä. *Voipio* ei käsittele valinnanvapautta valtiosääntöoikeudellisena ongelmana. Hänelle vero-oikeuden ja perustuslakien välinen suhde on kysymys verolakien säätämisjärjestyksestä, jonka osalta perussäännös sisältyi hallitusmuodon 61 §:ään.[21]

Voipio käsittelee valinnanvapautta useassa yhteydessä mutta jossain määrin epämääräisesti. Selvää on kuitenkin se, että hän ei tunnista valinnanvapauden liityntää perustuslaeissa taattuihin perusoikeuksiin, esim. omaisuuden suojaan. Hän nimittää valinnanvapautta periaatteeksi ja sisällyttää siihen kaksi jossain määrin erilaista oikeutta tai oikeutusta. Verovelvollisella on oikeus valita verotuksen kannalta edullisin toimintavaihtoehto.[22] Verovelvollinen saa käyttää hyväkseen verolaeissa mahdollisesti olevia aukkoja, jos hänen valitsemansa järjestely sen taloudellista luonnetta vastaavana mahtuu aukosta.[23] Perimmältään valinnanvapaus juontuu oikeusjärjestyksen ulkopuolelta. Kysymys on liberaalin valtiomuodon ideaaliin liittyvä kansalaisten luonnollinen tai alkuperäinen vapausoikeus. *Voipio* kirjoittaa: ”Kun länsimainen oikeusjärjestys yleisesti tunnustaa yksilön oikeuden määrätä oikeudellisista suhteistaan, olisi vaikea veronsaajien etujen perusteella esittää päinvastaista käsitystä.”[24]

Valinnanvapauden ja veronsaajan suojan välisen suhteen *Voipio* ratkaisee tavalla, jossa varsinaista kollisiota ei synny. Hän korostaa eri yhteyksissä sitä, että verotuslain 56.1 §:n 2 lauseella ei ole itsenäistä merkitystä.[25] Tästä tavallaan seuraa se, että yleislauseketta ei tarvitse eikä oikeastaan voidakaan tulkita julkisoikeustyyppiseksi kompetenssi- tai interventionormiksi, jonka perusteella voitaisiin puuttua valinnanvapauteen tai rajoittaa sitä. Vapauden ja suojan välisen suhteen hän ratkaisee vapauden rajoitusten – voisi ehkä sanoa itserajoitusten – avulla. Pätemättömät oikeustoimet eivät sisälly vapauden piiriin. Hän kirjoittaa: ”Edellä on monien yksityistilanteiden osalta selvitetty, ettei verovelvollisen valintavapaus Suomessa käsitä oikeutta vedota näennäisiin ja peiteltyihin luovutustoimiin tai vastaavanlaisiin yksityisiin välipuheisiin.”[26]

Voipion käsitteistössä perusoikeuksien ja veron kiertämisen kollisiota ei synny. Perusoikeudet ovat ”tarpeettomia”. Veron kiertämisen synnyttämä ongelma hoidetaan pois päiväjärjestyksestä verovelvollisille liberaalin oikeusvaltion kansalaisina kuuluvan valinnanvapauden itserajoitusten kautta.

---

[21] Ks. ibid., s. 68 ss.
[22] Ibid., s. 278–279.
[23] Ks. ibid., s. 285–286.
[24] Ibid., s. 279.
[25] Ks. esim. ibid., s. 285 ss.
[26] Ibid., s. 279–280.

Kari S. Tikka on kirjoittanut runsaasti veronkiertämisproblematiikasta. Perusteellisin puheenvuoro on hänen väitöskirjansa Veron minimoinnista vuodelta 1972. Kirjan johtoteeman muodostaa verotuslain 56 §:n analyysi. Itse asiassa *Voipion* ja *Tikan* väitöskirjoissa on aivan sama tutkimuskohde, mutta käsittelytavat eroavat. Seuraava *Tikan* lähestymistavan analyysi perustuu hänen väitöskirjassaan esittämiinsä ajatuksiin.

Tikan kirjan alaotsikossa tulee esille tärkeä ero suhteessa *Rekolaan* ja *Voipioon*. Alaotsikon mukaan kirja on ”Tutkimus tulo- ja omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää”. Yksityisoikeudellisten toimien pätemättömyysongelman sijaan lähestymistavan ytimessä on verosta vapautumisen tarkoituksen vaikutusten analyysi. Painopiste on siirtynyt yksityisoikeudesta julkisoikeuteen.

Tikan kirjassa on paljon analyyttisen oikeustieteen vaikutusta, mutta hän ottanut pääasialliset vaikutteensa eri suunnalta kuin *Voipio. Muukkonen* ja *Zitting* ovat *Voipion* kirjan tärkeimmät teoreettisten vaikutteiden lähteet, kun taas *Tikan* kirjan taustalta erottuu *Makkosen* hahmo. Teoreettisilta perusteiltaan *Tikan* kirja on *Makkosen* väitöskirjan sovellutus verooikeuteen.[27] Temaattisesti erot näkyvät siinä, että *Voipio* on kiinnostunut oikeusasemien relaatioanalyysista, ja *Tikka* oikeudellisen ratkaisun ongelmasta – tai niin kuin hän itse sanoo – lainsoveltamisongelmasta.

Voipiota ja *Tikkaa* yhdistää kylmäkiskoinen suhtautuminen ns. taloudellisen katsantotavan soveltamiseen verolakien tulkinnassa. *Tikka* tarkastelee Saksan (silloista) liittotasavaltaa ja Itävaltaa, joissa taloudellinen katsantotapaa verolakien soveltamisessa perustuu säädännäiseen oikeuteen. Hän näkee tulkintatavan merkityksen lähinnä siinä, että se toimii verolakien formalistista tulkintaa vastaan.[28] Hän tulkitsee sen taustalta löytyvän in dubio pro libertate näkemyksen ja toteaa siitä seuraavasti: ”Tämän liberalistiseen valtioajatukseen perustuvan katsomustavan mukaan valtiovallan kajoaminen kansalaisten vapaus- ja varallisuuspiiriin on rajoitettava mahdollisimman vähiin ja tähän piiriin puuttumaan oikeuttavia säännöksiä on vastaavasti tulkittava stricte.”[29] *Tikan* kirjassa välähtää oikeuksien väärinkäyttö (Rechtsmissbrauch) eräänä veron kiertämiseen liittyvänä juonteena. Vastaavalla tavalla kuin *Voipio* hän pitää ajatuksen merkitystä vähäisenä. *Tikka* toteaa: ”Niinpä ajatus oikeuden väärinkäytön ehkäisemisestä lienee etäisenä taustaideologiana eräissä veron kiertämistä koskevissa yleislausekkeissa.”[30]

Tikka tarkastelee verotuksen kiertämistä verolakien tulkintaa koskevan problematiikan yhteydessä. Hän uhraa paljon tilaa verolakien formalistisen ja realistisen tulkintatavan vastakkainasettelulle.[31] Käsiteltävän teeman kannalta vastakkainasettelulla ei ole suurta merkitystä, minkä vuoksi jätän sen tässä vain maininnan varaan. Tässä kontekstissa hän luonnehtii veron kiertämistä siten, että verolakia tulkittaessa veronkiertämisdisponoinnit ” – – virittävät jänni-

[27] Kaarle Makkonen: Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Turku 1965.
[28] Ks. Tikka 1972, s. 161.
[29] Ibid., s. 132.
[30] Ibid. s, 194.
[31] Ks. ibid., s. 125 ss.

tystilan säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja ration välillä".[32] Tätä kautta tullaan veron kiertämisen määritelmään hänen käsitteistössään. *Tikka* määrittelee veron kiertämisen seuraavasti: "– – termillä tarkoitetaan vain sellaisia veron minimoinnin tarkoituksessa suoritettuja disponointeja, joiden kohdalla verotuksessa säännöksen sanamuodon ja ration välinen jännitystila poistetaan siten, että verovelvollisen tavoitteleman veroedun myöntäminen evätään."[33]

Veronkiertämisilmiön tunnistaminen riittävällä täsmällisyydellä lain sanamuodon ja ration välisessä jännitteessä edellyttää *Tikan* käsityksen mukaan sitä, että kiertämisen olennaisena tunnusmerkkinä pidetään verovelvollisen tarkoitusta minimoida verotustaan.[34] Verotuslain 56 §:n tulkintaan suhteutettuna ajatus merkitsee sitä, että *Tikka* antaa pykälän toiselle lauseelle aivan olennaisesti tärkeämmän merkityksen kuin *Rekola* ja *Voipio. Tikan* kanta on sen tyyppinen, että hän korostaa 1. ja 2. lauseen yhteyttä. Kysymys on yhdestä yhtenäisestä yleislausekkeesta, jota sovellettaessa voidaan tapauksesta riippuen painottaa eri puolia. Tikka pitää lauseiden erottelua epäolennaisena ja toteaa oikeuskäytännön osalta, että useasti erottelu on jäänyt tekemättä. Hän toteaa, että "– – käytännössä on esiintynyt erityyppisiä ratkaisuja: sellaisia, joiden perustelut viittaavat selvästi 1 lauseeseen, sellaisia, joiden perustelut nojaavat 2 lauseeseen ja sellaisia, joiden perustelut liittyvät sekä 1 että 2 lauseeseen".[35]

Oikeuskäytäntö on etääntynyt *Rekolan* ja *Voipion* yksityisoikeudelliseen pätemättömyysoppiin perustuvasta ajattelutavasta. Taitekohtana voidaan pitää KHO:n plenumratkaisua 1961 I 18. Äänestysratkaisussa (16–4) tulevat enemmistön veronkiertotarkoitukselle itsenäistä merkitystä antava tulkintalinja ja vähemmistön pätemättömyysoppiin pohjaava ajattelutapa selvästi näkyviin. Jutussa oli kysymys siitä, että A oli lahjoittanut alle viisi vuotta omistamansa osakkeet pojalleen B:lle, joka oli myynyt osakkeet edelleen korkeasta hinnasta. Tuolloin voimassa olleen tuloverolain mukaan alle viisi vuotta omistetun irtaimen omaisuuden myynnistä saatu voitto oli veronalaista tuloa satunnaisena myyntivoittona. Sekä lahjoitus että myynti olivat siviilioikeudellisesti moitteettomia. Tapauksen selostuksessa ei näy väitettä siitä, että A olisi saanut osakkeiden kauppahinnan itselleen. *Tikan* mukaan *Rekola* kirjoitti juttuun asiantuntijalausunnon ja esitti siinä, ettei verotus voinut tulla kysymykseen.[36]

Enemmistön mukaan "– – koska A – – oli ilmeisesti ryhtynyt lahjoitustoimenpiteeseen siinä tarkoituksessa, että hän vapautuisi myyntivoitosta suoritettavasta verosta – –" verolautakunnalla oli katsottava olevan oikeus verottaa A:ta osakkeiden myynnistä kertyneestä voitosta TOL:n 95.2 §:n perusteella. Verosta vapautumisen tarkoitus nousee keskeiseksi argumentiksi. Kysymys siviilioikeudellisen perustan pätevyydestä tai pysyvyydestä ei tullut edes esille. Myöhemmin rakenteeltaan tällaisia ratkaisuja on tullut runsaasti lisää. En mene niihin tässä. Totean vain sen, että erään esimerkin muodostavat ns. taseyhtiökaupparatkaisut.

---

[32] Ibid., s. 17.
[33] Ibid., s. 19.
[34] Ks. ibid., s. 15.
[35] Ibid., s. 229.
[36] Ibid., s. 227.

Vähemmistön argumentoinnissa näkyy *Rekolan* kädenjälki. Vähemmistö toteaa: ”– – koska A oli lahjoittanut p.o. osakkeet diplomi-insinööri B:lle, joka oli ne sen jälkeen myynyt, eikä lahjoitusta, mikäli asiakirjat osoittivat, voitu katsoa vale- tai peitetyksi oikeustoimeksi, sen vuoksi ja kun sanottujen osakkeiden satunnaisesta luovutuksesta saatua voittoa – – ei voitu osaksikaan lukea A:n veronalaiseksi tuloksi – –”. Perustelutavassa tulee kirkkaana näkyviin se, että veron kiertämisessä on kysymys siitä, pitääkö yksityisoikeudellinen perusta vai ei.

Tikka ajattelee, että verolakien osalta on tunnistettavissa säännönmukainen tulkintatapa. Tästä poikkeaminen edellyttää oikeuttamisperustetta. Hän käyttää käsitettä poikkeava subsumtioratkaisu. Veron kiertämisessä on kysymys poikkeavan subsumptioratkaisun tekemisestä ja sen oikeutuksesta. Poikkeavan subsumtioratkaisun avulla voidaan laukaista jännite verolain tavanomaisen tulkinnan ja lain ration välillä sekä pyrkiä ehkäisemään veron kiertämistä lain soveltamisen tasolla.[37] Yleislauseke oikeuttaa poikkeavat subsumtioratkaisut. *Tikka* kirjoittaa: ”Yleislauseke onkin luontevaa ymmärtää kompetenssinormiksi, jolla lainsäätäjä on tarkoittanut lisätä lain soveltajan toimivaltaa ja oikeuttaa tämän ehkäisemään veron kiertämistä normaalin kompetenssin ylittävillä, laintäydentämisfunktion piiriin sijoittuvilla ratkaisuilla.”[38]

Tikan tulkinnan mukaan veronkiertämisinstituutio sijoittuu kokonaisuudessaan verolainsäädännön tasolle. Tästä johtuen kysymys siviilioikeudellisen pohjan pitävyydestä on indifferentti. Järjestelyjen siviilioikeudellisen pohjan pätemättömyys ei ole yleislausekkeen soveltamisen välttämätön ehto kuten *Rekolalla* ja *Voipiolla* eikä ilmeisesti myöskään riittävä ehto. Yleislausekkeen soveltamisessa verosta vapautumisen tarkoitus, subjektiivinen elementti, on keskeisessä asemassa.

Perusoikeudet ja ylipäätään valtiosääntöiset ongelmat ovat *Tikan* konseption kannalta etäällä. Tyypillinen on tapa, jolla hän hahmottaa HM 61 §:n roolia soveltamistoiminnassa. Hän kirjoittaa: ”Tällä säännöksellä [HM 61 §, huom. tässä] on luonnollinen merkityksensä ratkaistaessa verolakien säätämisessä esiintyviä delegointiongelmia ja siten esim. niissä ratkaisutilanteissa, joissa eduskunta joutuu ottamaan kannan siihen, mitkä ovat verolaille asetettavat minimivaatimukset, ts. kuinka ylimalkaiseksi verolaki ylipäänsä saadaan säätämistasolla jättää. Sen sijaan on vaikea nähdä, mitä HM 61 §:ään viittaaminen itse asiassa toisi lisää siihen argumentaatioon, jota soveltamistasolla esitetään eri ratkaisuvaihtoehdoista.”[39] Hänen käsityksensä mukaan yleislauseke läpäisee helposti legaliteettiperiaatteen ja verovelvollisten yhdenvertaisuuden testin.[40]

Ehkä aidoimman valtiosääntöoikeudellisen ongelman *Tikka* näkee valtiovallan kolmijaon toteutumisessa verotuslain 56 §:n yhteydessä. Yleislauseke siirtää kompetenssia soveltamistoiminnan suuntaan. Tämä synnyttää kysymyksen, muotoutuuko lainsäätäjän ja lainsoveltajan toimivallan jako asianmukaisella tavalla. Yleislausekkeen runsas käyttö saattaisi synnyttää ongelmia tässä suhteessa. *Tikka* ei pidä tätä riskiä todennäköisenä. Tästä pitävät huolen libe-

[37] Ks. ibid., s. 154–155.
[38] Ibid., s. 189.
[39] Ibid., s. 139.
[40] Ks. ibid., s. 154 ja 192–193.

raalissa oikeusvaltiossa vallitsevat asenteet. Ne johtavat pikemminkin siihen, että yleislauseketta käytetään niukalti.[41]

Rekolan, *Voipion* ja *Tikan* käsitykset veronkiertämisilmiöstä eroavat monella tavalla. Yhteistä niille on se, että liityntä perusoikeuksiin tai ylipäätään valtiosääntöisiin ongelmiin on erittäin ohut. Liitynnän olennainen tukevoittaminen johtaa helposti kirjoittajien käsitysten ylitulkintaan. Siihen ei ole mitään syytä. Liberaaliin oikeusvaltiokäsitykseen sisältyvät kansalaisten vapausoikeudet näyttävät olevan perusoikeuksia tärkeämmässä roolissa, vaikka tällaiset vapausoikeudet sijoittuvat säädännäisen oikeusjärjestyksen ulkopuolelle.

Veron kiertäminen ja perusoikeudet Suomen perustuslaissa

Edellä käsitellyt tulkinnat verotuksen kiertämisestä ovat syntyneet aikana, jota ei enää ole. Yleislausekkeen normatiivinen ympäristö on muuttunut perin juurin. Muuttuvat muuttaen sama voidaan todeta poliittisesta ilmapiiristä. Suomi on liittynyt Euroopan ihmisoikeussopimukseen vuonna 1990 (23.3.1990, 1990/439) ja Euroopan unioniin vuoden 1995 alusta. Uuden perustuslain 2 lukuun kirjattu perusoikeusjärjestelmä on muuttunut olennaisella tavalla. Sanamuodoltaan käytännössä muuttumatonta yleislauseketta tulkitaan uuden tyyppisessä normatiivisessa ympäristössä. Se vaikuttaa tulkintaan. Ongelma on siinä, minkä tyyppisiä nämä vaikutukset ovat. Pitääkö meidän ajatella, että instituutio on muuttunut perusteitaan myöten?

Millä tavalla verotusmenettelylain 28 §:ää pitää tulkita, jotta se on sopusoinnussa uuden normatiivisen ympäristön kanssa?

On ilmeistä, että ihmisoikeuksien ja yleislausekkeen välille ei synny erityistä jännitettä. Välimatka on liian pitkä. EU-oikeuden ja perusoikeuksien osalta asetelma ei ole näin selkeä. Ainakin mielipiteet näyttävät hajaantuvan. Virkaanastujaisesitelmässään *Veli-Pekka Viljanen* esittää väitteen, jonka mukaan uusi perustuslaki ja perusoikeuskulttuuri muuttavat oikeusjärjestystä kauttaaltaan. Oikeusjärjestys valtiosääntöistyy. Kullakin oikeudenalalla pitää perustuslakikytkennät selvittää ja muokata oikeudenalan perusteet niiden kanssa yhteensopiviksi – näin myös vero-oikeudessa.[42] *Viljanen* näyttää vaativan jonkinlaista täysremonttia. *Tikka* puolestaan katsoo, että uuden perustuslain määräyksillä on ja tulee olemaan vero-oikeuden kannalta vain hyvin marginaalista merkitystä.[43]

EU-oikeuden osalta yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin antanut tuomion, joka viittaa siihen mahdollisuuteen, että eurooppavero-oikeuden ja yleislausekkeen tulkintatavan välillä saattaa olla ristiriitaa. Perusasetelma on selväpiirteinen. Puheena olevassa yleislausekkeessa on kysymys tuloverotuksesta. Sen osalta perusasetelma on aivan vakiintunut. EY-tuomioistuin on

[41] Ks. ibid., s. 192–193.
[42] Ks. Veli-Pekka Viljanen: Oikeusjärjestyksen valtiosääntöistyminen, s. 447–448. Lakimies 3/2003, s. 444–448.
[43] Ks. Kari S. Tikka: Om likheten vid personbeskattningen: ett önsketänkande eller en rättslig norm?, s. 18–19. Festskrift till Gustaf Lindecrona. Stockholm 2003, s. 11–23.

tiivistänyt sen seuraavalla tavalla: ”Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltion toimivaltaan, mutta jäsenvaltion on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta.”[44] Ongelma voidaan tiivistää kysymykseksi siitä, onko Suomessa käytössä oleva yleislausekkeen tulkintatapa yhteisön oikeuden mukaista vai ei.

Asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc* ja *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* oli kysymys sijoittumisvapaudesta ja väliyhteisölainsäädännön soveltamisesta. Olennaista jutussa on, että argumentaation ytimen muodostaa se, onko kysymys oikeuksien (vapauksien) väärinkäytöstä vai ei. Argumentaatio kulkee seuraavaan tapaan. Kohdassa 34 tuomioistuin toteaa: ”Ennen kuin ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä tutkitaan EY 43 ja 48 artiklan kannalta [niissä on kysymys sijoittautumisvapaudesta, huom. tässä], on vastattava kansallisen tuomioistuimen ensiksi esittämään pohdintaan siitä, onko kyseessä sijoittautumisvapauden väärinkäyttö, kun jäsenvaltioon sijoittunut yhtiö perustaa yhtiöitä toiseen jäsenvaltioon ja sijoittaa niihin varoja vain hyötyäkseen viimeksi mainitussa valtiossa voimassa olevasta edullisemmasta verojärjestelmästä.” Kohdassa 51 todetaan: ”Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi sitä vastoin olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta – –”. Päätöksessään tuomioistuin toteaa, ettei väliyhteisölainsäädäntöä saada soveltaa, ellei soveltaminen ”– – koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero. Tällaista verotustoimenpidettä ei näin ollen saada soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa”.

Sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa vain, jos on kysymys sen väärinkäytöstä ja puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä. Rajoittuminen estyy, jos objektiivisesti arvioiden todellisuudessa harjoitetaan taloudellista toimintaa.

On tietysti selvää, ettei EY-tuomioistuimen ratkaisusta voida vetää suoria johtopäätöksiä. Väliyhteisölainsäädäntö ja veron kiertämistä estävä yleislauseke muistuttavat toisiaan vain tavoitteiden tasolla. Sijoittautumisvapaus ja Suomen perustuslaissa turvatut perusoikeudet eroavat toisistaan. Eroista huolimatta em. tuomio virittää mielenkiintoisen ajatusmahdollisuuden. Onko verotusmenettelylain 28 §:ää tulkittava siten, että sen soveltaminen on mahdollista vain järjestelyissä, joissa on kysymys perusoikeuksien, esim. sopimusvapauden, väärinkäytöstä ja puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä? Soveltaminen estyy, vaikka on kysymys verotuksen minimoinnista, jos tarkasteltavaa taloudellista toimintaa objektiivisesti arvioiden todellisuudessa harjoitetaan.

Jos näin asetettuun kysymykseen vastataan myönteisesti, muuttuu yleislausekkeen tulkintakäytäntö aivan ratkaisevasti. Soveltamisehdot muuttuvat niin ahtaiksi, että yleislauseketta

[44] C-319/02, *Manninen* 19 kohta.

voidaan soveltaa vain kaikkein ilmeisimpiin ja räikeimpiin tapauksiin. Tällainen perusoikeuksien suojaaminen vajentaa veropohjaa.

Hyvällä syyllä voidaan kysyä, millä tavalla veropohjaa voidaan suojata.

* * *

Fundamental rights and tax evasion

At present, there is a general provision against tax evasion in section 28 of the Taxation Procedure Act. Its direct predecessor dates from 1943. The basic idea has stayed the same, only the wording of the provision has been modernised. Hence, the general provision concerning tax evasion dates effectively from the 1940s, but the current legislation concerning fundamental rights is much more recent. The disconnect between fundamental rights and the issue of tax evasion has two aspects, depending on whether one discusses fundamental rights as enshrined in the Constitution Act of 1999 or in the current enactment, the 2000 Constitution of Finland.

Perhaps the most notable Finnish scholars who have studied tax evasion have been *Aarne Rekola*, *Jaakko Voipio* and *Kari S. Tikka*. Their main research dates from the time of the Constitution Act. Their contributions contain many differences, but also significant similarities.

The approaches of *Rekola* and *Voipio* are characterised by tax evasion being considered in the light of the civil law principles of voidable transactions. The question of tax evasion will be answered at the level of civil law. In a nutshell, tax evasion consists of voidable civil transactions. This reference to civil law is common to the approaches of *Rekola* and *Voipio*, but in other respects the conceptual frameworks used by them differ quite considerably.

Rekola based his work on German civil law, with a background in Conceptual Jurisprudence. *Voipio*, for his part, favoured Analytical Jurisprudence. Many of the proponents of this approach were harsh critics of Conceptual Jurisprudence. Despite the differences in the conceptual frameworks, their approach of tax evasion by reference to civil law introduces one important common feature in the interpretation of the general provision. Thus, neither *Rekola* nor *Voipio* gave little, if any, currency to the subjective aspect of tax evasion, that is, the intent to evade.

Neither author recognised much of a link between tax evasion and fundamental rights. They did not discuss the tax subject's right to choose as a fundamental rights issue. Instead, they interpreted the right to choose as a civil liberty, and thus as a part of the ideal of a liberal state. Voidable transactions did not fall within the scope of this concept.

Tikka, for his part, interpreted the general provision as a competence norm and discusses the problems at the level of public law. According to him, the solutions lie on that level, rather than on the level of civil law. He therefore stressed the significance of the intent to evade tax. The problems are discussed as practical application problems. Tax evasion is an expression of a tension between the wording of the law and its rationale. The general provision permits the boundaries of the wording of the law being overstepped, so that its rationale can be pursued.

Also in the *Tikka* approach, there is not much of a link between tax evasion and fundamental rights. In his opinion, the constitutional problems of tax evasion concern mainly the doctrine of separation of powers. But in general he is of the opinion that fundamental rights and constitutional issues are of marginal significance when it comes to tax law. They become topical only under exceptional circumstances.

It appears from the Finnish tax law scholarship that fundamental rights have not been accepted as a serious issue. This may be one of the explanations for the adoption of an expansive interpretation of the general provision. International comparison shows that the Finnish inter-

pretation is in fact more expansive than that of most other countries. This problem has raised its head in a new way since the accession of Finland into the EU. The question may arise whether the Finnish way of looking at tax evasion is consistent with European tax law. At least in the light of certain recent judgments by the ECJ, there is some discord between European tax law and the Finnish interpretative tradition. In case C-196/04 the ECJ held that tax evasion should be assessed from the points of view of abuse of rights and the prevention of artificial arrangements. Translated into the Finnish debate, this would imply that tax evasion should be evaluated as an instance of abuse of the right of choice.

Were this approach to be taken seriously, the scope of application of the general provision would become narrower. Such narrowing might of course result also in the erosion of the tax base.

Kauko Wikström
Professor, University of Turku

Bertil Wiman

Ändringarna i Sveriges skatteavtal med Österrike

Inledning

En person bor i Sverige större delen av sitt liv, och ägnar sig framgångsrikt åt näringsverksamhet i sitt eget bolag. När det blir dags att sälja aktierna, måhända i syfte att pensionera sig eller att ägna sig åt annan affärsverksamhet, uppkommer en skattefråga. En försäljning av aktierna leder till en kapitalvinst, och framförallt om det är andelar i ett så kallat fåmansföretag, blir vinsten hårt beskattad. Ett sätt att undvika kapitalvinstbeskattningen har senare år varit, att flytta till Österrike, och efter upptagande av skatterättsligt hemvist där avyttra aktierna. Avyttringen har då genom en samverkan av österrikisk intern skatterätt och skatteavtalet mellan länderna kunnat ske skattefritt med avseende på den värdestegring som skett före utflyttningen. I syfte att förhindra denna form av skatteplanering har ett protokoll undertecknats mellan Sverige och Österrike som innehåller ändringar i skatteavtalet mellan länderna. Jag skall i denna artikel tillägnad vännen Kari behandla några av de skattefrågor som aktualiserats av detta protokoll.

Mellan Sverige och Österrike finns ett skatteavtal ingånget 1959 som tidigare ändrats vid ett par tillfällen (1970 och 1991). Avtalet ingicks således före tillkomsten av OECD:s modellavtal. I avtalets artikel 8 regleras beskattningsrätten till inkomster hänförliga till avyttring av andelar i bolag vars delägare inte personligen svarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft). Kapitalvinster hänförliga till bolag med hemvist i den andra staten beskattas endast i den stat i vilken säljaren har hemvist. Sedvanligt undantag görs för avyttringar hänförliga till ett fast driftställe, i vilket fall staten med det fasta driftstället också får beskatta vinsten. Det gällande skatteavtalet innebär således att en person med hemvist i Österrike, som avyttrar andelar i ett svenskt aktiebolag, endast skall beskattas i Österrike för kapitalvinsten.

En i Sverige bosatt person som emigrerar, riskerar även efter utflyttningen att enligt intern svensk rätt vara skattskyldig för kapitalvinster på aktier. För det första finns reglerna som bestämmer vilka personer som är obegränsat skattskyldiga, 3 kap. 3 § Inkomstskattelagen (IL). Av de tre anknytningskriterierna bosättning, stadigvarande vistas och väsentlig anknytning är det endast det sistnämnda som är av intresse här. En person som flyttat ut från Sverige men som behållit en väsentlig anknytning till Sverige, t.ex. behållit sin villafastighet, anses fortfarande obegränsat skattskyldig här. Utflyttningen påverkar således i detta fall inte den interna obegränsade skattskyldigheten.

För det andra kan en person som är begränsat skattskyldig ändå vara skattskyldig för kapitalvinster på svenska aktier enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Den innebär att Sverige

beskattar kapitalvinster på andelar i svenska aktiebolag m.m. om den som avyttrar tillgångarna har varit bosatt eller stadigvarande har vistats (minst sex månader) i Sverige vid något tillfälle inom tio år före avyttringen. I den utsträckning som en begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en kapitalvinst, medges avdrag för en motsvarande kapitalförlust, 3 kap. 20 IL.

Den beskattningsrätt som Sverige tar sig enligt intern rätt kan inskränkas på grund av bestämmelser i skatteavtal. Dessa följer normalt OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal innehåller i artikel 4 en så kallad tiebreaker för att bestämma i vilken stat en person har hemvist vid tillämpningen av skatteavtalet. Den leder normalt till att den utflyttade personen vid tillämpning av skatteavtalet får hemvist i den andra staten, och att regeln om väsentlig anknytning därmed inte får verkan med avseende på de inkomster som omfattas av skatteavtalet. Av artikel 13.5 i OECD:s modellavtal följer vidare att hemviststaten har den uteslutande beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier. Det innebär att Sverige tappar den beskattningsrätt som föreligger enligt tioårsregeln.

Med andra ord leder bestämmelser som följer OECD:s modellavtal till att varken regeln om väsentlig anknytning eller tioårsregeln kan tillämpas med avseende på en utflyttad person. Sverige försöker därför att i skatteavtalen bibehålla denna beskattningsrätt. I det svenska modellavtal som finansdepartementet försöker få andra avtalsslutande stater att acceptera finns en skrivning i artikel 13.5 som avses säkerställa att Sverige också efter en utflyttning kan beskatta en person enligt tioårsregeln.

Enligt artikel 8 i det skatteavtal som Sverige ingick med Österrike 1959 ges den uteslutande beskattningsrätten för kapitalvinster på aktier till hemviststaten, det vill säga samma slag av fördelningsregel som i artikel 13.5 i OECD:s modellavtal. Vår utflyttade fåmansföretagsägare kommer därför att beskattas enbart i Österrike för den kapitalvinst som uppstår om aktierna avyttras efter utflyttningen.

Någon större beskattning behöver dock inte bli följden. Vid beräkningen av kapitalvinsten medger nämligen Österrike att marknadsvärdet vid inflyttningen till Österrike får utgöra anskaffningsvärdet vid kapitalvinstberäkningen. En följd blir att den värdestegring som uppkommit före inflyttningen till Österrike blir obeskattad när aktierna avyttras.

Enligt Skatteverket rörde det sig om betydande skattebelopp som på detta sätt inte blivit beskattade i Sverige. Sverige påkallade därför förhandlingar med Österrike i syfte att ändra skatteavtalet så att den värdestegring som uppkommit under den tid då personen haft hemvist i Sverige också skall kunna beskattas i Sverige. Protokollet skrevs under den 21 augusti 2006.

Protokollet innebär att det införs en artikel 8 § 2 i skatteavtalet. Artikel 8 § 1 innehåller den existerande regeln att hemviststaten har den uteslutande beskattningsrätten till inkomster från avyttring av aktier i bolag hemmahörande i den andra staten. Artikel 8 § 2 för nu tillbaka beskattningsrätten till den tidigare hemviststaten. Den lyder:

> ”§ 2. Utan hinder av bestämmelserna i paragraf 1 i denna artikel och artikel 2 paragraf 1 i detta avtal får inkomst från avyttring av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag (Kapitalgesellschaft) som förvärvas av en fysisk person som har fått hemvist i en av sta-

terna och som har haft hemvist i den andra staten beskattas i denna andra stat, men endast för den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den förstnämnda staten. Såvitt avser avyttring av hela eller delar av ett sådant innehav som avses i föregående mening, vilket innehav understiger en procent av kapitalet i bolaget, skall bestämmelserna i denna paragraf tillämpas endast om avyttringen sker vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter den tidpunkt då den fysiska personen har fått hemvist i den förstnämnda staten."

Det fullständiga tillämpningsområdet för denna regel är inte helt klar. Om en person flyttar direkt från Sverige till Österrike så är Sverige obetagen rätten att beskatta den värdeökning som ägt rum före hemvistbytet. Samma effekt torde också inträda om personen ifråga inte flyttat direkt till Österrike, utan däremellan bott i en annan stat. Ordalydelsen ger Sverige rätt att beskatta värdeökningen oavsett om den uppkommit under hemvist i Sverige eller i annan stat än Österrike. Det är däremot inte lika klart hur en värdenedgång skall hanteras.

Ikraftträdande av protokollet

Enligt protokollet (artikel 2) skall staterna skriftligen underrätta varandra om när de konstitutionella åtgärder som krävs för att protokollet skall träda ikraft har vidtagits. Därefter träder protokollet i kraft 30 dagar efter den dag då den sista av dessa underrättelser tagits emot. Protokollet skall tillämpas beträffande skatt som tas ut på inkomst som förvärvas från och med den 1 januari 2007. Artikel 8 § 2 skall dock endast tillämpas på en fysisk person som fått hemvist i den andra staten den 21 augusti 2006 eller senare.

Ett skatteavtal har en dubbel karaktär. Det är för det första ett folkrättsligt avtal som binder de två staterna vis-á-vis varandra. För det andra skall bestämmelserna i skatteavtalet införlivas med intern rätt. I monistiska stater anses ett folkrättsligt avtal utgöra intern rätt utan särskilt införlivandeförfarande i parlamentet. Österrike är en sådan stat. Det innebär att eftersom i skrivande stund (februari 2007) protokollet inte är antaget av det österrikiska parlamentet så är protokollets bestämmelser ännu inte vare sig folkrättsligt eller internrättsligt bindande i Österrike.

Däremot är Sverige en dualistisk stat. Bestämmelsen i 10 kap. 2 § regeringsformen (RF) får till följd att riksdagen skall godkänna skatteavtal för att dessa skall bli bindande i förhållande till den andra avtalsslutande parten. Vidare tillhör skatter det obligatoriska lagområdet, 8 kap. 3 § RF. Riksdagen måste därför besluta om att anta skatteavtal som lag för att dessa skall kunna tillämpas i förhållande till enskilda.

På grund av situationen i Österrike uppkom frågan i Sverige hur man skulle hantera att protokollet inte skulle bli bindande mellan staterna förrän efter den 1 januari 2007, trots att bestämmelserna som avsågs införas genom protokollet var tänkta att tillämpas från just den dagen. I en promemoria från finansdepartementet föreslogs för att lösa denna situation att regeringen skulle få bestämma vilken dag lagen skulle träda i kraft. Detta sätt att hantera frågan

föreslogs också i lagrådsremissen. Lagrådet ansåg dock att denna lösning skulle kunna innebära en retroaktiv tillämpning av de föreslagna bestämmelserna eftersom regeringen därmed först en obestämd tid efter den 1 januari 2007 skulle bestämma att ikraftträdandet skulle ske per årsskiftet. I 2 kap. 10 § andra stycket RF återfinns retroaktivitetsförbudet. Retroaktiv skattelagstiftning är inte tillåten om inte riksdagen finner att särskilda skäl påkallar det. Lagrådet ansåg bl.a. att det faktaunderlag som redovisats i lagrådsremissen inte utgjorde tillräckliga skäl för retroaktiv skattelagstiftning.[1]

I stället föreslog lagrådet att lagen skulle träda i kraft den 1 januari 2007 även om vid den tidpunkten Österrike ännu inte godtagit protokollet och därmed protokollet ännu inte var folkrättsligt bindande. Lagrådet ansåg att detta förhållande

> ”i princip inte (utgör) något formellt hinder mot att låta lagen träda i kraft den 1 januari 2007. Mot bakgrund av att protokollet undertecknats av ländernas regeringar och att man där enats om att bestämmelserna skall bli tillämpliga på avyttringar som sker den 1 januari 2007 eller senare bör en sådan lösning kunna vara acceptabel i detta fall. På det sättet skulle man undvika eventuell retroaktiv tillämpning av bestämmelserna. Skulle parlamentet i någon av de avtalsslutande staterna inte godkänna protokollet och detta därför inte träda i kraft, finns möjligheten att ta upp nya förhandlingar”.

Regeringen följde lagrådets förslag. Riksdagen antog således avtalet mellan Sverige och Österrike med de ändringar som föranleddes av 2006 års protokoll, och att lagen skulle träda i kraft den 1 januari 2007. Den tillämpas på avyttringar från den dagen och gäller enbart skattskyldiga som bosatt sig i Österrike den 21 augusti 2006 och senare.

Samtidigt godkände riksdagen protokollet av den 21 augusti 2006. Enligt protokollet skall Sverige skriftligen meddela Österrike när de konstitutionella åtgärderna för att protokollet skall träda ikraft har verkställts. Jag antar att så har skett.

Den parlamentariska situationen i Österrike har under hösten 2006 varit sådan att protokollet inte förelagts parlamentet. Inte förrän under senvåren 2007 beräknas detta ske. Protokollet är således ännu inte folkrättsligt bindande.

Lagrådets ovan citerade uttalande är inte helt enkel att förstå. Antag att Österrikes parlament inte godkänner avtalet. Då kan Sverige och Österrike naturligtvis starta nya förhandlingar. Dessa har dock ingen verkan på den redan antagna svenska lagen om införlivande av protokollet. Den kan enbart den svenska riksdagen ändra. Lagrådet synes ha uttalat sig om den folkrättsliga sidan av skatteavtalet, men införlivandelagen utgör ju den internrättsliga.

---

[1] För en diskussion kring retroaktivitetsfrågan i samband med detta avtal, se Jesper Barenfeld: Skatteavtalet mellan Sverige och Österrike – frågan om retroaktiv tillämpning. Svensk Skattetidning 2006, s. 529–533.

Tax treaty override

Protokollets bestämmelser om ikraftträdande leder till att den fysiska person som har fått hemvist i Österrike före den 21 augusti 2006 helt kommer att följa den äldre avtalslydelsen, dvs. Österrike har beskattningsrätten till kapitalvinster avseende aktier i svenska aktiebolag, oavsett om värdestegringen inträffat före eller efter bytet av hemvistet. Värdeökning före hemvistbytet blir då obeskattad. För den som har flyttat den 21 augusti 2006 eller senare och som sålt aktierna före årsskiftet 2006/2007 kommer också kapitalvinsten att beskattas endast i Österrike. Övriga fall innebär att Sverige har rätt att beskatta vinster på svenska aktier till den del de uppkommit före utflyttning.

En beskattning kommer således att äga rum trots att avtalet mellan staterna inte har trätt i kraft. Är detta tillåtet eller lämpligt? Är det bindande, och i så fall på vilket eller vilka sätt? Finns det några remedier för den enskilde?

Inledningsvis kan man diskutera om det över huvud taget finns någon anledning att bekymra sig för de skattskyldiga. Det förefaller som om lagstiftaren har ansett att det fanns tillräckligt med tid för de skattskyldiga att anpassa sig. De som flyttat efter den 21 augusti 2006 och sålt före årsskiftet har ju kunnat komma under de äldre avtalsbestämmelserna. Här kan man dock säga att det inte står alla fritt att disponera sina aktier så snabbt. Det beror på karaktären hos innehavet. När det gäller innehav i icke noterade innehav, såsom aktier i så kallade fåmansföretag, finns det ingen omedelbart tillgänglig marknad för dem. En försäljning kräver därför viss tid. Ännu längre tid kan det ta för den individ vars företag nyligen har noterats på en marknadsplats. Det är inte ovanligt att tidigare huvuddelägare förbinder sig att inte avyttra sina aktier inom en viss tidsrymd, ofta flera år. I början av 2000-talet uppkom i Sverige för denna kategori skatteproblem bland annat på grund av detta försäljningsförbud. Beträffande vanliga innehav av börsaktier i kapitalplaceringssyfte är det inte några svårigheter att välja avyttringstidpunkt, så för denna kategori emigranter torde problemen vara koncentrerade till att på fyra månader faktiskt flytta ut och få hemvist i Österrike på ett sådant sätt att också vid tillämpning av tiebreaker-regeln i skatteavtalet hemvistet anses vara Österrike.

Sammanfattningsvis kanske det ändå är fråga om en begränsad grupp av individer för vilka det sätt på vilket ändringarna i avtalet med Österrike genomförs blir ett faktiskt problem. För dessa kan dock de ekonomiska verkningarna vara betydande eftersom det som annars skulle vara skattefritt nu blir beskattat. Ur principiell synvinkel har antalet påverkade individer naturligtvis ingen betydelse.

År 1989 gav OECD ut en rapport om tax treaty override.[2] Tax treaty override är ett begrepp som inte används i skatteavtal eller intern lagstiftning. Begreppet används enligt OECD för att uttrycka en situation ”where the domestic legislation of a State overrules provisions of either a

[2] Tax Treaty Override, rapport antagen av OECD Council den 2 oktober 1989, återgiven i OECD:s lösbladssystem volym II, sid R(8), p. 2. Mattias Dahlberg behandlar treaty override, OECD:s rapport och några interna svenska treaty override frågor (bl.a. avseende CFC-bestämmelser) i kapitel 6 i sin avhandling Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus Förlag 2000.

single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State". I samma rapport förtydligas att det skall vara fråga om "enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international obligations". Rapporten låg till grund för följande rekommendation som OECD Council antog den 2 oktober 1989. En medlemsstat rekommenderas enligt denna att: "To avoid legislation which is intended to have effects in clear contradiction to international treaty obligations".

Det är således olämpligt om en stat ägnar sig åt tax treaty override. OECD Committee on Fiscal Affairs (CFA) uttalade till och med följande: "(CFA) strongly urges Member countries to avoid any legislation which would constitute a treaty override as defined – – above". Har Sverige gjort sig skyldig till treaty override? En tillämpning av definitionen på det aktuella fallet ger följande resultat. Det finns ett existerande avtal mellan länderna, och enligt detta har Österrike den uteslutande beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier för personer med hemvist i den staten. Den aktuella bestämmelsen i detta avtal har ännu inte ersatts av den nya lydelsen i protokollet. Protokollet har nämligen ännu inte folkrättsligt trätt i kraft. Sverige har därför ensidigt, i intern rätt, låtit den nya lydelsen träda i kraft per den 1 januari. Det kan inte anses annat än att den svenska lagregeln är i "clear contradiction" av den existerande avtalsbestämmelsen. Det skedde också avsiktligt, dvs. var "intended to have effects" i strid mot internationella avtalsförpliktelser.

Men man får gå vidare och undersöka vilka argument som kan anföras emot att det utgör treaty override. En möjlig argumentationslinje är att parterna var överens om att protokollet skulle träda i kraft den 1 januari 2007. Vienna Convention on the Law of Treaties, hädanefter Wien-konventionen, innehåller bestämmelser om ikraftträdande och om "provisional application" av avtal. Enligt artikel 24 skall ett avtal träda ikraft "in such a manner and upon such a date as it may provide or as the negotiating States may agree". Vad har då parterna avtalat? Som framgått ovan skall parterna skriftligt underrätta varandra när de konstitutionella åtgärder som krävs för att protokollet skall träda i kraft har vidtagits. Själva ikraftträdandet sker sedan 30 dagar efter det att den sista av dessa underrättelser har tagits emot. Det tyder på att partsavsikten var att avtalet skulle träda i kraft först efter parlamentsbehandlingen i respektive stat.

Wien-konventionens artikel 25 innehåller vidare bestämmelser om att ett avtal eller del av ett avtal kan tillämpas "provisionally pending its entry into force" om avtalet i sig innehåller bestämmelser om detta eller om "The negotiating States have in some other manner so agreed". Det kan konstateras att det inte klart framgår av avtalet att det skall tillämpas i avvaktan på att det blir folkrättsligt bindande. Har då parterna på annat sätt kommit överens om att tillämpa avtalet i avvaktan på formellt ikraftträdande? Möjligen skulle man kunna tolka protokollets bestämmelse i artikel 3 om att det skall tillämpas på inkomster förvärvade efter den 1 januari 2007 i den riktningen. Men som artikel 25 i Wienkonventionen är skriven, så torde det vara uttryckliga överenskommelser mellan parterna utanför själva avtalstexten som avses. För egen del tolkar jag protokollets artikel 3 så att den anger från vilken tidpunkt efter det att avtalet blivit bindande som det faktiskt skall tillämpas. Det förefaller inte så troligt att den skall tolkas som en bestämmelse om temporär (provisional) tillämpning av avtalet. Ordalydelsen antyder inget i den riktningen.

Inte heller har parternas beteende i övrigt gett vid handen att man avsett att även om avtalet folkrättsligt blir bindande först efter 1 januari 2007 skulle det ändå tillämpas från den tidpunkten. Möjligen kan man från svensk sida ha haft den inställningen eller föreställningen. Men Österrike har i sitt praktiska agerande snarast gett uttryck för motsatsen. I Österrike var det nämligen inte ens möjligt att få tag i avtalet under hösten 2006, och det väckte visst uppseende bland österrikiska kollegor när det framkom att avtalet låg på svenska regeringens hemsida.

Om man inte anser att parterna varit överens om att avtalet skulle tillämpas ”provisionally”, kan man då anse att det man varit överens om var att tillämpa avtalet retroaktivt? Enligt artikel 28 i Wien-konventionen är en avtalspart inte bunden i förhållanden till ”act or fact” som inträffat före avtalets ikraftträdande, ”unless a different intention appears from the treaty or is otherwise established”. Parterna har inte varit uttryckligt överens om en retroaktiv tillämpning, och det torde heller inte ha varit underförstått. Av de svenska förarbetena framkommer inget i den riktningen. Snarare tvärtom, eftersom man avsiktligen valde en svensk implementering som inte innebar någon retroaktiv lagstiftning.

Sammanfattningsvis förefaller det inte ha varit parternas gemensamma avsikt att protokollets bestämmelser skall tillämpas innan avtalet blivit bindande mellan parterna, och inte heller att man avsett att bestämmelserna skall tillämpas retroaktivt. När Sverige internt har bestämt att ändringarna skall träda ikraft den 1 januari 2007 är det nära till hands att anse att man därmed har ägnat sig åt tax treaty override. Men vilka blir konsekvenserna av detta?

Man kan då först konstatera att frågan om tax treaty override i första hand är en fråga mellan de två avtalsparterna. De remedier som följer av Wien-konventionen handlar om vad den andra avtalsparten kan tillgripa. Av artikel 60 i Wien-konventionen följer bland annat att det måste vara fråga om ett väsentligt (”material”) avtalsbrott, och att åtgärden blir att säga upp avtalet. Jag har inte för avsikt att här analysera grunderna för och själva proceduren när en stat vill säga upp ett avtal på grund av avtalsbrott.[3] Men i ett fall som detta när parterna har varit överens om såväl det materiella innehållet i avtalet som tidpunkten för när det skulle börja tillämpas, det vill säga 1 januari 2007, så är väl sannolikheten för att Österrike kommer att säga upp avtalet låg, för att inte säga obefintlig. Lägg därtill att Österrike faktiskt inte förlorar något beskattningsunderlag till följd av Sveriges ensidiga agerande. Sverige får ju endast beskattningsrätten till den värdeökning som inträffat före inflyttningen till Österrike. Den värdeökningen har ju Österrike heller inte före avtalsändringen kunnat beskatta eftersom dess interna regler om så kallad step-up inte medgivit det. Som ingångsvärde vid beskattningen av kapitalvinster får man använda sig av marknadsvärdet på tillgångarna vid inflyttningen. Därmed har Sveriges tillämpning internt av bestämmelserna från den 1 januari 2007 ingen inverkan på skatteintäkterna. Inte ens om Österrike skulle vilja bråka om detta kan de hävda att det var en ”material breach”.

Man kan säga att det sätt som tax treaty override beskrivits och behandlats av OECD och av olika författare inte visar på någon möjlighet för en enskild som drabbats av effekterna att

[3] Se exempelvis Ian Sinclair: The Vienna Convention on the Law of Treaties, Manchester University Press 1984.

ingripa eller påverka. Konsekvenserna av tax treaty override ligger på det folkrättsliga planet. I så måtto är det för den enskilde en ganska akademisk diskussion. Det lär vara fråga om betydande och allvarliga brott mot ett avtal för att en stat skall finna det lämpligt och juridiskt möjligt att häva avtalet. Den enskilde har däremot ingen rätt att ingripa i den folkrättsliga delen. Vad som däremot skulle vara intressant är om en svensk domstol kan påverkas av argumentet att eftersom en lagstiftningsåtgärd folkrättsligt utgör tax treaty override så innebär det att den interna lagen inte kan tillämpas. Det skulle här föra för långt att utförligt diskutera den frågan. Jag har inte kunnat finna att den frågan mer ingående diskuterats i svensk doktrin. Det förefaller som om en tillämpning av lex posterior-principen i många länder innebär att avtalstext kan frångås genom senare intern lagstiftning.[4] Jag skulle välkomna om frågan fick en prövning i svensk praxis. Med hänsyn till att lagrådet redan godkänt den utformning som införlivandelagen fick vore det förstås intressant om regeringsrätten vid en prövning skulle underkänna den och därmed också lagrådets tidigare bedömning. Det visar på att det finns en problematik med användningen av lagrådsinstitutet i stället för en författningsdomstol.

EG-perspektivet

Genom ändringen i skatteavtalet åstadkoms en omfördelning av beskattningsunderlaget. Den rätt som Sverige enligt intern rätt har att beskatta kommer nu att kunna effektueras också efter en utflyttning. Beskattningstidpunkten blir när kapitalvinsten realiseras, det vill säga när aktierna avyttras. Beskattningsunderlaget blir den kapitalvinst som uppkommit under tiden som den skattskyldige haft hemvist i Sverige. Man kan därför i stort sett påstå att den sammanlagda verkan blir likartad den som inträder om Sverige haft en utflyttningsskatt (exit tax) men skjutit upp beskattningen till dess vinsten är realiserad.

Det blir här intressant att något jämföra detta resultat med EG-rätten. Utflyttningsskatter innebär i sig ett hinder för rörligheten inom Europeiska Unionen. I målet C-9/02 Lasteyrie, avgjort den 11 mars 2004, underkändes en fransk utflyttningsskatt. Frankrike beskattade orealiserade värdeökningar på vissa aktieinnehav vid utflyttningstidpunkten. Denna beskattning ansåg EG-domstolen utgöra ett hinder för den fria etableringsrätten. En person som inte flyttar ut beskattas nämligen inte. Men det är skillnad på att låta utflyttningen vara den beskattningsgrundande händelsen och att låta den skattskyldige faktiskt betala skatten vid den tidpunkten. I Lasteyrie tillät visserligen Frankrike anstånd med beskattningen men det krävdes vissa åtgärder från den skattskyldige, exempelvis att ställa säkerhet för skatten. Dessa åtgärder ansågs av domstolen i sig ha en restriktiv effekt. I ett senare mål avgjort den 7 september 2006, C-470/04 (N-målet), bedömdes en holländsk utflyttningsskatt. En beskattning av värdeökning intill utflyttningstidpunkten accepterades med hänvisning till territorialitetsprincipen förutsatt att anstånd med inbetalning av skatten medges till dess aktierna faktiskt avyttras, och förutsatt att

[4] Se Klaus Vogel: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3 upplagan, Kluwer 1997, s. 70–71.

inga andra restriktioner såsom exempelvis ställande av säkerhet finns. Enligt domstolen skall utflyttningsstaten ta hänsyn till värdenedgångar efter utflyttning, om inte inflyttningslandet medger avdrag för dessa.

Det finns naturligtvis en hel del att utveckla avseende implikationerna av dessa och andra rättsfall. Här skall bara några synpunkter ges. Intressant är att baserat på dessa två rättsfall har kommissionen utvecklat några tankar vilka aspekter som bör beaktas när frågan löses av berörda stater.[5] Kommissionen betonar att lösningarna skall leda till att såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning undviks. En lösning som anges är att om utflyttningsstaten har regler motsvarande de svenska (former av ”extended tax liability”), kan utflyttningsstaten medge avräkning av inflyttningsstatens skatt på samma värdestegring. Det förefaller som om denna lösning ofta förutsätter att frågan reglerats i skatteavtal, eller att det är fråga om ett avtalslöst tillstånd.

En annan lösning som anges är att dela upp beskattningsrätten mellan in- och utflyttningsstat i skatteavtalet med avseende på den tid personen haft hemvist i respektive stat. Detta kan ju sägas ha skett i det nya skatteavtalet med Österrike. Men en ännu inte helt färdigbehandlad fråga är den om värdenedgång efter bytet av hemvist. Kommissionen betonade denna fråga eftersom den också uttrycktes av EG-domstolen i N-målet. Om inte inflyttningsstaten tar hänsyn till värdenedgången riskerar den skattskyldige att bli högre beskattad än om han inte bytt hemviststat. Eftersom Österrike sannolikt tar hänsyn till värdenedgång efter inflyttning, man får ju marknadsvärdet vid inflyttning som anskaffningsvärde, kan frågan synas löst. Men det riskerar ändå att uppstå en olikbehandling. Den svenska vinsten kan exempelvis inte kvittas mot den österrikiska förlusten. Det skulle väl i och för sig inte behöva föreligga en kvittningsmöjlighet, om bara det skattemässiga värdet på förlusten i inflyttningsstaten motsvarade vinstskatten i utflyttningsstaten, men det är ju inte säkert. Och vad händer om inflyttningsstaten efter viss tids innehav inte längre beskattar avyttringar och därmed en förlust inte går att dra av?

En ytterligare fråga med avseende på sambandet mellan intern svensk rätt och avtalet är den så kallade gyllene regeln. Den innebär kortfattat att avtalet aldrig kan utvidga svensk beskattningsrätt, enbart inskränka den. Om intern rätt medger avdrag för kapitalförluster i samband med tioårsregeln, se 3 kap. 20 § IL, kan ifrågasättas om inte en värdenedgång efter utflyttning skall medges även om en värdestegring på grund av avtalet inte kan beskattas.

Avslutning

I stort sett får man säga att ändringarna i avtalet mellan Sverige och Österrike blivit i sak tillfredsställande. Fördelningen av beskattningsunderlaget är i stort sett acceptabelt, även om det kan finnas frågor i förlustfallen kvar att lösa. Jag är däremot kritisk till att man skyndade på ett

[5] COM (2006)825 final, Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, daterad 19 december 2006.

införlivande i svensk rätt från den 1 januari 2007. Genom att man faktiskt uppfyller definitionen på tax treaty override får man ett intressant exempel på hur svårt det är att se några egentliga remedier för den enskilde när så har skett. Det är en fråga som ytterligare borde belysas. Kanske kan man hoppas på någon svensk som nyligen flyttat till Österrike, och som inte har hunnit avyttra sina aktier i tid?

* * *

On the amendments to the Swedish-Austrian tax treaty

Sweden levies a ten year trailing tax from individuals on capital gains on Swedish shares. An individual who emigrates will therefore be taxed on sales of Swedish shares even if the gain is realised while the individual is resident in another state. The tax treaty between Sweden and Austria gives the residence state the exclusive right to tax sales of shares. The Swedish trailing tax cannot therefore be applied to Swedish emigrants to Austria. In addition, Austrian domestic tax law allows for a step-up in value, so that any pre-immigration unrealised gain will not be taxed in Austria. For this reason, many Swedes have moved to Austria in order to realise capital gains on Swedish shares tax free. Sweden initiated negotiations with Austria in 2006 in order to close the loophole.

A protocol was signed on 21 August 2006, in essence allowing Sweden to tax any appreciation in value until the time of change of residence. The protocol was to take effect 30 days after the last notification to the other state that the respective parliaments had approved the protocol. It also stated that the amendment of the treaty should be effective as of 1 January 2007, and applied to individuals emigrating after 21 August 2006 and selling their shares after 1 January 2007. Because of the parliamentary situation in Austria the protocol was not approved there in 2006, and will probably not be so until late spring 2007. Despite this, the Parliament of Sweden, a dualist state, decided both to approve the protocol as such, making it binding between the states, and also to implement it in Swedish law. Moreover, it made the Swedish law effective as of 1 January 2007 despite the fact that it was not yet binding between the states. The author argues that this constitutes an override of the tax treaty. The author also discusses the lack of remedies for a taxpayer in this situation. Remedies are reserved for the states under international law. The author is critical of the fact that the amendments were unilaterally implemented as of 1 January 2007, and suggests that the issue of treaty override should be tested in the Swedish courts.

Bertil Wiman
Professor; Centre for Tax Law, Stockholm School of Economics

Frederik Zimmer

Den norske utflyttingsskatten

Innledning[1]

Den nye norske utflyttingsskatten for aksjegevinster har hatt en trang fødsel. Først ble det vedtatt regler i desember 2005, men det ble raskt klart at disse var helt utjenlige. En hovedgrunn var at Finansdepartementet under saksforberedelsen hadde vært så opptatt av forholdet til EØS/EF-retten at man hadde oversett forholdet til skatteavtalene. Nye regler ble så vedtatt i desember 2006.[2] Denne gang har man ment å ta hensyn til skatteavtalene, men alle spørsmål er neppe løst; på den annen side har man strammet inn reglene på en måte som reiser alvorlige spørsmål om forholdet til EØS/EF-retten. Slik sett kan den norske lovgivningsprosessen ses som en studie i lovgiverens forsøk på å manøvrere mellom skatteavtalenes Skylla og EØS/EF-rettens Karybdis. Forholdet til skatteavtaler og EØS/EF-rett er derfor et hovedfokus i det følgende. Det vil føre for langt å gå inn på alle de spørsmålene som utflyttingsskatten reiser i norsk rett.

Kari S. Tikka – min gode venn og kollega i over 30 år – var opptatt av så vel internasjonale skattespørsmål som rettspolitiske problemstillinger og rettsutviklingen andre nordiske land. Jeg tror derfor at den norske utflyttingsskatten ville ha interessert ham meget.

Bakgrunn

Norsk rett har i en årrekke hatt en lovbestemmelse som ga hjemmel til å skattlegge utflyttede personer for gevinst på aksjer i norske selskaper som selges innen fem år etter utflytting. Denne lovbestemmelsen var imidlertid ikke effektiv hvor Norge har skatteavtale med tilflyttingsstaten og denne bygger på OECDs mønsteravtale for så vidt gjelder aksjegevinster: Etter mønsteravtalens art. 13.5 er det bare hjemstaten som har rett til å skattlegge aksjegevinster.

En rekke skatteavtaler har riktignok regler som gir utflyttingsstaten slik rett; dette gjelder ikke minst den nordiske avtalen (art. 13.7). Men regelverket ble likevel ansett for å være for sårbart,

[1] Takk til stipendiat Andreas Bullen som har lest et utkast og gitt en rekke nyttige kommentarer.

[2] Lov 15. des. 2006 nr. 81 som føyer en ny § 10-70 til Lov 20 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) – heretter forkortet sktl. Forarbeider til den nye lovbestemmelsen er Finansdepartementets høringsnotat av 13. juni 2006 og Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 62–85. Også forarbeidene til den mislykkede reform av 2005, Ot. prp. nr. 1 (2005-06) s. 43–53, har en viss interesse fortsatt. Dessuten er det den 19. desember 2006 vedtatt nye regler i Finansdepartementets skattelovforskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 10-70.

ikke minst i lys av endringer som ble gjennomført ved skattereformen 2004–2006. Frem til denne reformen hadde Norge et godtgjørelsessystem for skattlegging av aksjeutbytte som var svært likt det tidligere finske. Dette innebar i praksis at aksjeutbytte var skattefritt på aksjonærens hånd. For aksjegevinster gjaldt det såkalte RISK-systemet, som i essens innebar at en aksjes andel av tilbakeholdt overskudd i selskapet kunne regnes med til aksjens inngangsverdi. Ved reformen ble en fritaksmetode innført for aksjeselskapers inntekter i form av aksjeutbytte og aksjegevinster, og effektiv utbyttebeskatning ble gjennomført for personlige aksjonærer (for aksjeutbytte ut over et såkalt skjermingsbeløp, som skal reflektere avkastningen av en risikofri investering).

Frem til reformen kunne en personlig aksjonær ta overskudd ut av selskapet uten utbyttebeskatning, og aksjegevinster (ut over RISK-tillegget på kostpris) var skattepliktig hos selskapet, samtidig som RISK-reglene gjerne reduserte den skattepliktige gevinsten på aksjonærens hånd. Skattyteren hadde derfor ikke så sterkt incitament til å flytte ut for å selge aksjene skattefritt derfra. Etter reformen er selskapets inntekt i form av aksjeutbytte og aksjegevinst som hovedregel skattefri, og selskapets overskudd kan ikke tas ut uten utbyttebeskatning på personlig aksjonærs hånd (ut over skjermingsbeløpet). Skattyterens incitament til å flytte ut og selge aksjene fra utlandet, er dermed økt betydelig. Det hører med til bildet at den norske fritaksmetoden er meget omfattende, spesielt fordi den også omfatter inntekt av rene porteføljeinvesteringer innenfor EØS. Hvis skattyteren driver aksjespekulasjon gjennom et heleid aksjeselskap, vil gevinstene være skattefrie på selskapets hånd. Hvis han flytter ut før han selger aksjene i det heleide selskapet, ville ofte heller ikke denne gevinsten være skattepliktig i Norge – hvis man ikke har en utflyttingsskatt.

Utflyttingsskattens struktur

Utflytting; utsettelse

Utgangspunktet er at gevinst på aksjer o.l. skal anses skattepliktig "som om aksjen – – var realisert" når en fysisk person skattemessig flytter fra Norge, sktl. § 10-70, 1. ledd. Nærmere bestemt anses skatteplikten for å være utløst dagen før alminnelig skatteplikt til Norge opphører etter skatteavtale hvor Norge har skatteavtale med tilflyttingsstaten, og dagen før skatteplikten opphører etter intern norsk rett i andre tilfeller. Gevinsten skal anses for skattepliktig (tidfestes) samme dag, sktl. § 14-25.

Reglene gjelder for aksjer både i norske og utenlandske aksjeselskaper, for andeler i norske og utenlandske ansvarlige selskaper og kommandittselskaper og for finansielt instrument som er basert på slik aksje eller andel som underliggende objekt, sktl. § 10-70, 2. ledd. Det gjelder imidlertid et unntak der skattyterens samlede gevinster ved utflytting (fratrukket fradragsberettiget tap) ikke overstiger NOK 500 000; begrunnelsen er at så lave skattepliktige gevinster neppe gir tilstrekkelig incitament til å flytte ut.[3]

[3] Bestemmelsen reiser spørsmål om beløpsgrensen gjelder for ektefeller og for foreldre og mindreårige barn under ett eller hver for seg. Det alminnelige prinsipp må være at også familiemedlemmer skal vurderes hver for seg, men forarbeidene synes å legge til grunn at foreldre og mindreårige barn skal ses under ett, Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 71.

Den skattepliktige gevinsten så vel som skatten av denne skal beregnes ved utflyttingen.[4] Det er forutsatt at skattyteren skal ha plikt til å gi særskilte opplysninger om relevante eiendeler sammen med selvangivelsen for det året utflyttingen finner sted og at skattyteren også skal beregne gevinsten.[5]

Skattyteren kan imidlertid få *utsettelse* med betalingen av skatten. Forutsetningen er at det stilles betryggende sikkerhet, jf. sktl. § 10-70, 7. ledd. Et slikt vilkår er problematisk ved utflytting til annet EØS-land. Derfor bestemmer loven at skatteplikten utsettes uten sikkerhetsstillelse ved flytting til et annet EØS-land, men bare hvor "Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold". Fordi Norge ikke er medlem av EU og skattepolitikken ikke er omfattet av EØS-avtalen, gjelder EUs direktiver om bistand i skattesaker (Rdir. 77/799/EEC og Rdir. 76/308/EEC) ikke for Norge. De traktater som det kan være tale om, er derfor skatteavtalene, den nordiske bistandsavtalen av 1989 og Europarådets konvensjon om gjensidig bistand i skattesaker fra 1988. Lovforarbeidene sier ikke selv noe om hvilke land som er omfattet av slike traktater. Så vidt jeg forstår mangler Norge relevante traktatbestemmelser med åtte EU-land: Irland, Kypros, Malta, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia og Ungarn. I tillegg kommer EFTA-staten Liechtenstein. Særlig praktisk viktig er det at vilkåret om sikkerhetsstillelse vil gjelde ved utflytting til Spania og Storbritannia. Et viktig spørsmål er om EØS-avtalen gir grunnlag for å stille et slikt krav om sikkerhet ved flytting til disse landene. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor.

Lovforarbeidene forutsetter at utsettelsen skal være rentefri.[6]

Hvor utsettelse gis, skal skattyteren hvert år innen 30. april gi opplysning om sitt skattemessige bosted og at aksjene ikke er solgt.[7]

Skattebetalingsplikten aktualiseres

Skatteplikten kan aktualiseres – eller mer presist: betalingsutsettelsen kan bortfalle – av flere forskjellige grunner.[8]

---

[4] Slik gevinst vil i de aller fleste tilfeller være alminnelig inntekt som skal skattlegges med en skattesats på 28 %. Men bestemmelsen omfatter trolig også aksjeopsjoner i arbeidsforhold, og gevinst ved innløsning eller salg av slike skal skattlegges som lønnsinntekt (som "personinntekt" i norsk terminologi), med progressive skattesatser på inntil 47,8 %. Hvordan skatten på slike gevinster ved utflytting skal beregnes, synes uklart, fordi den aktuelle skattesats gjerne vil avhenge av skattyterens øvrige personinntekt.

[5] Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 69. Skattelovforskriften § 10-70-1, 1. ledd oppstiller imidlertid slik oppgaveplikt bare hvor skattyteren begjærer utsettelse med skattebetalingen.

[6] Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 75, der dette riktignok bare fremgår som et referat av hva departementet foreslo i høringsnotatet.

[7] Skattelovforskriften § 10-70-1, 2. ledd. Hvis skattyter har flyttet til et land der utsettelse av skattebetalingsplikt ikke krever sikkerhet, men så innen fem år etter utflytting fra Norge flytter videre til et land der slik sikkerhet kreves (skattyter flytter f.eks. først til Finland og deretter til Spania), utløses skattebetalingsplikten med mindre det stilles sikkerhet, skattelovforskriften § 10-70-1, 3. ledd.

[8] En særlig bestemmelse (sktl. § 10-70, 8. ledd) om opphør av ansvarlig selskap og kommandittselskap omtales ikke nærmere her.

Viktigst er naturligvis at aksjene realiseres, typisk ved et ordinært salg.[9] Også innløsning av aksjen og oppløsning av selskapet anses som realisasjon, og det samme gjelder tvangssalg, sktl. § 9-2, 2. ledd. Skattyteren vil altså ikke alltid ha kontroll med realisasjonstidspunktet og dermed plikten til å betale skatten; men det gjelder jo også for innenlandske transaksjoner.

Dernest aktualiseres betalingsplikten hvis aksjen overføres ved gave til en som ikke er bosatt i Norge, jf. sktl. § 10-70, 8. ledd. Lovgrunnen er at en gave i seg selv ikke er realisasjon og at gevinst ved et senere salg fra gavemottakeren ikke vil kunne skattlegges i Norge. Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende hvor gavemottakeren er bosatt i Norge, og gave til slike vil derfor ikke utløse skatteplikt.[10] Men denne forskjellen reiser et EØS-rettslig spørsmål, se nedenfor.

Endelig vil skattebetalingsplikten bli aktualisert hvis skattyteren ikke gir de årlige opplysningene om skattemessig bosted og om at aksjene ikke er solgt.[11]

Skattyteren har plikt til å opplyse om en skatteaktualiserende begivenhet innen to måneder etter at den fant sted.[12]

Skattebetalingsplikten bortfaller

Plikten til å betale skatten bortfaller hvis én av to begivenheter inntrer: For det første bortfaller skattebetalingsplikten hvis aksjen ikke er solgt innen fem år etter at skatteplikten til Norge opphørte, sktl. § 10-70, 9. ledd c. For det annet bortfaller plikten hvis skattyteren igjen blir ansett skattemessig bosatt i Norge (iht. skatteavtale hvor slik finnes og ellers iht. norsk intern rett), sktl. § 10-70, 9. ledd d. I sistnevnte tilfellet er det ikke lenger behov for skatteplikten ved utflytting; i førstnevnte tilfellet er presumsjonen for skattemotivert utflytting svak.

Gevinstberegning

Gevinstberegningen er et vanskelig kapittel. Utflyttingsskatten forutsetter at det beregnes en skattepliktig gevinst allerede ved utflyttingen.

Regelen om *utgangsverdien* er i prinsippet grei nok – den skal settes til "markedsverdien" på utflyttingstidspunktet, sktl. § 10-70, 5. ledd. Denne regelen er enkel å anvende for børsnoterte aksjer. Verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer byr derimot problemer, men hverken lovtekst eller forarbeider gir noen hjelp til å løse dem. I loven heter det bare at markedsverdien "fastsettes – – ved skjønn" når det ikke foreligger en kjent markedsverdi, sktl. § 10-70, 5. ledd, 3. punktum. Forarbeidene gir ingen nærmere veiledning for skjønnet.[13]

---

[9] Dette fremgår pussig nok bare indirekte av lovteksten, nemlig motsetningsvis av sktl. § 10-70, 9. ledd c som bestemmer at skatteplikten bortfaller hvis aksjen ikke er realisert innen fem år etter utflytting, se nedenfor.

[10] Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 78.

[11] Skattelovforskriften § 10-70-1, 2. ledd. En så viktig regel burde stå i lovteksten.

[12] Skattelovforskriften § 10-70-1, 5. ledd.

[13] Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 74. En rekke høringsinstanser hadde gitt uttrykk for at det burde fastsettes en beregningsmetode for skjønnet. Departementet var i prinsippet enig i at det ville være ønskelig, men mente "at en slik eventuell beregningsmetode ikke bør utarbeides før ligningsmyndighetene har opparbeidet praksis knyttet til regle-

Hvis aksjene selges i løpet av femårsperioden til en verdi som er lavere enn verdien ved utflyttingen, kan skattyteren kreve at denne lavere verdien legges til grunn som utgangsverdi, sktl. § 10-70, 9. ledd a. Hvis salgsverdien er sunket til under skattyterens inngangsverdi, gir bestemmelsen likevel ikke rett til noe tapsfradrag. – Det kan hende at det er utdelt utbytte på aksjen i tiden før realisasjonen. Dette vil – alt annet like – redusere salgsverdien. For å forhindre omgåelser, bestemmer derfor loven at "[l]avt eller ikke beskattet utbytte de foregående fem år legges til realisasjonsverdien". Bestemmelsen tar først og fremst sikte på situasjoner der Norge ikke har beskatningsrett til utbyttet og der dette skattlegges lavt eller overhodet ikke i tilflyttingslandet. Utbyttet er lavt beskattet hvis skatten er lavere enn 2/3 av den skatt som ville ha vært beregnet om skattyteren hadde vært bosatt i Norge.[14] Skatt som er betalt på slikt utbytte i utlandet og i Norge, kan kreves fradratt i skatt som beregnes etter reglene om utflyttingsskatt (kredit).[15]

Retten til å velge en slik realisasjonsverdi gjelder både når skattebetalingsplikten utløses ved realisasjon av aksjen innen femårsfristen og når det overhodet ikke er gitt utsettelse med skattebetalingsplikten, typisk fordi skattyteren ikke stiller sikkerhet for skatteforpliktelsen.[16] Retten gjelder imidlertid ikke hvor skattebetalingsplikten aktualiseres ved at skattyteren gir bort aksjen til en som ikke er bosatt i Norge, jf. sktl. § 10-70, 9. ledd a, 4. punktum.[17] Bestemmelsen er ikke kommentert i forarbeidene, og begrunnelsen synes uklar. Lovens regel kan virke meget urimelig, og er dessuten problematisk etter EØS-avtalen, se nedenfor.

For *inngangsverdien* gjelder som utgangspunkt de alminnelige reglene.[18] Et særlig spørsmål oppstår imidlertid for skattytere som har vært bosatt i Norge bare i kort tid og som hadde med seg aksjer da de flyttet inn til Norge. Norsk retts alminnelige regel antas å være at aksjenes kostpris er utgangspunktet for beregning av inngangsverdi også hvor aksjene er ervervet før skattyteren ble bosatt i Norge.[19] Uten en særregel ville derfor verdistigning på slike aksjer også før innflyttingen være omfattet av utflyttingsskatten. Spesielt lite rimelig kunne dette virke for aksjer i utenlandsk selskap. Og det ville heller ikke være i tråd med lovgrunnen at slik verdistigning omfattes. Loven gir derfor en slik skattyter rett til å kreve aksjenes verdi ved innflytting

---

ne, og således foretatt en evaluering av disse". Men spørsmålet er hva ligningsmyndighetenes praksis skal baseres på inntil slike regler eventuelt fastsettes. Spørsmålet kan bli akutt også for skattyterne, for i sin oppgave i forbindelse med utflyttingen, skal disse foreta gevinstberegning, skattelovforskriften § 10-70-1, 1. ledd. Dette er utvilsomt et svakt punkt i regelverket.

[14] Skattelovforskriften § 10-70-2, 2. ledd, 2. punktum.

[15] Skattelovforskriften § 10-70-2, 2. ledd, 1. punktum. Hvis det utdelende selskapet er norsk, kan det være betalt kildeskatt på aksjeutbyttet i Norge. Også slik skatt skal etter forskriftens bestemmelse redusere skatten på aksjegevinst i Norge hvis utbyttet legges til realisasjonsverdien. I forhold til kriteriet lavt beskattet inntekt må trolig summen av den norske kildeskatten og den utenlandske skatten holdes opp det skatten ville ha vært om skattyteren hadde vært bosatt i Norge.

[16] I sistnevnte tilfelle må den betalte skatten delvis refunderes, se skatteforskriften § 10-70-2, 1. ledd.

[17] På den annen side synes skatteforskriften § 10-70-2, 1. ledd, 2. punktum å forutsette at verdien på gavetidspunktet kan kreves lagt til grunn. Lovtekstens regel må imidlertid gå foran. – Hvis betalingsplikt utløses av andre grunner, typisk ved forsømmelse av den årlige oppgaveplikten, følger det imidlertid av nevnte forskriftsbestemmelse at utgangsverdien skal settes til verdien når betalingsplikten oppstår.

[18] Dette følger dels av henvisningen til sktl. § 10-30 til § 10-36 og § 10-44 i sktl. § 10-70, 5. ledd, 2. punktum, og dels – og mer grunnleggende – av at særregler ikke er gitt (med ett unntak, se nedenfor i teksten).

[19] Dette er forutsatt i Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 71.

lagt til grunn som inngangsverdi, likevel slik at inngangsverdien ikke kan bli høyere enn utgangsverdien, sktl. § 10-70, 6. ledd. Nærmere bestemt gjelder regelen for skattytere som ved utflyttingen fra Norge, hadde bodd i Norge i mindre enn ti år. Den alminnelige regelen om historisk kostpris som utgangspunkt for inngangsverdi gjelder imidlertid i alle andre tilfeller, f.eks. når en nylig innflyttet person selger aksjene mens han er bosatt i Norge og hvor en person som har flyttet til Norge for mer enn ti år siden, flytter ut og fortsatt eier aksjer fra før innflytting.

Omvendt kredit

Når aksjene selges, kan det meget vel tenkes at gevinsten er skattepliktig i tilflyttingslandet. Skattyteren kan kreve kredit for denne skatten i den norske gevinstskatten, og slik at de ordinære kreditreglene skal gjelde så langt de passer, sktl. § 10-70, 9. ledd b.[20] En slik regel er godt i tråd med reglenes formål.

Gave til ektefelle i utlandet

Gave er ikke realisasjon, og gave av aksjer vil derfor ikke utløse skatteplikt for gevinst.[21] Til gjengjeld er det kontinuitet i inngangsverdier både ved arv og gave, sktl. § 10-33.

Hvis gavemottakeren er skattemessig bosatt i en annen stat, vil en gave av aksjer ikke utløse skatteplikt hos giveren, og gavemottakerens senere salg vil ikke være omfattet av norske skatteregler – og dermed hjelper det lite med kontinuitet i inngangsverdiene. Av denne grunn skal reglene om utflyttingsskatt gjelde "[t]ilsvarende" for gave av aksjer "til ektefelle som er skattemessig bosatt i en annen stat", jf. sktl. § 10-70, 1. ledd, 2. punktum. Bestemmelsens plassering i loven og bruken av uttrykket "tilsvarende", taler for at de øvrige bestemmelsene om utflyttingsskatt får anvendelse også på skatt som utløses av slik gave. Men dette er ikke helt problemløst. At skattebetalingsplikten kan utsettes (evt. mot sikkerhet), volder i og for seg neppe vanskeligheter. Men ellers skaper det ugreie at givers skattebetalingsplikt ved en slik løsning blir avhengig av gavemottakerens forhold: Om han selger innen femårsfristen, evt. til hvilken pris, og om han flytter til Norge. Bestemmelsene om slike forhold knytter dessuten etter ordlyden an til "skattyteren" ("skattyteren realiserer", "skattyteren igjen blir bosatt i riket"), og passer derfor ikke for gavemottakeren. Endelig er det spørsmål om det er grunnlag for å pålegge gavemottakeren plikt til å gi opplysninger om skattemessig bosted og om ikke-salg/salg av aksjene. På den annen side vil umiddelbar beskatning av gave til ektefelle i utlandet være en restriksjon under EØS-avtalen som det kan være vanskelig å rettferdiggjøre (se nedenfor). Forarbeidene er helt tause om slike spørsmål, og rettstilstanden må anses som uklar.

---

[20] At de alminnelige reglene om kredit skal gis anvendelse "så langt de passer", reiser noen spørsmål som det er hensikten å behandle nærmere i forbindelse med en pågående evaluering av kreditreglene, se Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 83. I Ot. prp. nr. 20 (2006-07) s. 6-22 om endringer i kreditreglene er det imidlertid intet om dette.

[21] Jf. sktl. § 9-2, 3. ledd a. Heller ikke reglene om skattlegging ved uttak i sktl. § 5-2 vil komme til anvendelse.

Regelen om at gave utløser tilsvarende skatteplikt som ved utflytting, gjelder bare for gave til ektefelle. Man skulle tro at behovet for slike regler var omtrent det samme for gave til andre, typisk til barn, som er bosatt i utlandet. Men dette omfattes ikke av reglene.[22] Heller ikke gave til f.eks. et heleid utenlandsk aksjeselskap omfattes.

Tap

Fremstillingen har til nå tatt sikte på gevinster. Loven åpner imidlertid også for rett til fradrag for tap på aksjer ved utflytting, men bare hvor skattyteren flytter til en EØS-stat, jf. sktl. § 10-70, 3. ledd.[23] Tapet skal, på samme måte som gevinst, tidfestes til utflyttingsåret. Og fradraget kan først kreves når og hvis aksjene realiseres innen femårsperioden; for tap er det altså en obligatorisk utsettelse med fradragsretten.[24]

Reglene om beregning av tap er som utgangspunkt de samme som for beregning av gevinst, se foran. Men dette gjelder ikke fullt ut. Bestemmelsen om at den som har oppholdt seg i Norge i mindre enn ti år ved utflytting får ny inngangsverdi på aksjer som han eide allerede da han flyttet inn, gjelder ikke i den utstrekning det ville ledet til tapsfradrag, sktl. § 10-70, 6. ledd. Dessuten skal tapet reduseres i den grad tapet er fradragsberettiget i den annen stat, sktl. § 10-70, 3. ledd, 2. punktum; dette vil typisk være tilfelle hvor aksjens historiske kostpris legges til grunn som inngangsverdi (også) i tilflytningsstaten. Og særlige spørsmål oppstår hvor aksjen selges til en annen verdi enn den som ble lagt til grunn ved utflyttingen. Her må det skilles mellom ulike typesituasjoner.

En situasjon er allerede nevnt, nemlig den hvor det er beregnet gevinst ved utflytting, men aksjen senere selges med tap. I slike tilfeller blir det ingen utflyttingsgevinst til beskatning, men noe tapsfradrag er likevel ikke aktuelt, sktl. § 10-70, 9. ledd a, 2. punktum.

---

[22] Forarbeidene gir ingen forklaring på dette. I Ot. prp. nr. 1 (2005-06) s. 49, der denne problemstillingen er nevnt første gang, er perspektivet videre: Her gjelder det gaveoverføring generelt, og gave til "ektefellen eller et heleid aksjeselskap" er nevnt som eksempel; men det var ikke utformet noe lovtekstforslag. Men både i høringsnotatet (pkt. 4) og i Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 69 er det bare gave til ektefeller som omtales og som tas inn i lovteksten. – En annen sak er at der gavemottakeren selger aksjene videre etter kort tid og det hele er ledd i en samlet plan, kan giveren ut fra omgåelsesbetraktninger bli ansett som selger og skattlegges som sådan, se f.eks. NRt. 1978 s. 60 og NRt. 2006 s. 1062.

[23] Grunnlaget for fradragsretten og begrensningene i den, er ikke aldeles klar, se Ot. prp. nr. 1 (2005-06) s. 50. Det tas som utgangspunkt at det bør være symmetri mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap. At retten er begrenset til å gjelde flytting til en EØS-stat, er begrunnet for det første med at det utenfor EØS kan være vanskelig å få de nødvendige opplysninger (men det kan jo være tilfelle innenfor EØS også, jf foran om plikten til å stille sikkerhet). For det annet er den begrunnet i helt generelle vendinger med at fradragsrett kan føre til "vanskelig ligningsbehandling og fare for tilpasninger fra skattyters side". At retten til fradrag er opprettholdt ved flytting til EØS-stat, er på den annen side begrunnet med at EØS-avtalen antas å kreve det: Ved flytting innen Norge vil det være både skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjen, og det ville være en forskjellsbehandling om utflytting leder til skatteplikt, men ikke til fradragsrett. Holdbarheten av dette resonnementet og hvor langt det rekker, skal jeg ikke diskutere nærmere her.

[24] Bruken av uttrykket "realisert" i lovteksten må vel innebære at regelen om at gave av aksjene etter utflytting til en person bosatt utenfor Norge utløser skattebetalingsplikten for utflyttingsgevinst (sktl. § 10-70, 8. ledd), ikke gjelder tilsvarende for utflyttingstap. – Hvordan fradraget skal gis i praksis, synes uklart. På samme måte som for gevinst, angir loven at det skal skje ved den såkalte avregningen, altså på innfordringsstadiet når innbetalt forskuddsskatt sammenholdes med utlignet skatt. For utflyttingsgevinster skjer betalingsutsettelsen ved at skatten på gevinsten holdes utenfor denne avregningen. For utflyttingstap må vel parallellen være at den skattebesparelsen som utflyttingstapet innebærer (normalt 28 % av tapet) skal holdes utenfor avregningen.

Hvor det er beregnet tap ved utflytting, bestemmer loven at realisasjonsverdien er irrelevant, sktl. § 10-70, 9. ledd a, 4. punktum. Dette er et logisk motstykke til gevinstreglene der verdien er sunket ytterligere etter utflytting. Men det virker mindre logisk hvor verdien er steget etter utflytting, altså hvor realisasjonstapet er mindre enn utflyttingstapet.[25] Lovteksten er imidlertid klar og neppe til å komme utenom.

Forholdet til EØS-avtalen

Kravet om sikkerhetsstillelse

Som nevnt foran oppstiller reglene et krav om sikkerhetsstillelse ved flytting til flere av EØS-statene. Det store spørsmålet er om det å stille et slikt vilkår er i overensstemmelse med EØS-avtalen. At krav om sikkerhet er en restriksjon på den frie bevegelighet av personer, er neppe omstridt.[26] Spørsmålet er om vilkåret kan rettferdiggjøres.

Finansdepartementet svarer ja på dette spørsmålet i forarbeidene.[27] Argumentasjonen er basert på at hensynet til effektiv skattekontroll og innfordring er et relevant hensyn når rettferdiggjørelse vurderes. Fordi EFs direktiver om bistand i skattesaker ikke gjelder for Norge, må Norge basere skatteinnkrevingen på de øvrige traktater som finnes. Og der slike ikke finnes, må det derfor være berettiget å stille et krav om sikkerhet.[28]

Departementets argumentasjon er basert på EF-domstolens premisser i *N*-saken (C-470/04). Her konstaterte domstolen at et vilkår om sikkerhetsstillelse – som i tidligere nederlandsk rett – var uforholdsmessig fordi det fantes mindre vidtgående tiltak, nemlig bruk av bistandsdirektivene (avsnitt 51–53). Departementets forståelse kan synes å finne støtte i EU-kommisjonens kommunikasjon av 19. desember 2006 om utflyttingsskatter, der det bl.a. heter, med direkte sikte på EØS-avtalen:[29]

> "The Commission believes that in situations where a lack of administrative co-operation prevents [Member States] from safeguarding their tax claims they should be entitled to take appropriate measures at the moment of emigration or transfer."[30]

---

[25] Sett f.eks. at aksjens inngangsverdi er 100, verdi ved utflytting 70 og vederlag ved salg er 90. Etter lovteksten er salgsverdien på 90 uten interesse, og salget leder altså til at utflyttingstapet på 30 kan fradras fullt ut. Dette samme gjelder til og med om aksjens verdi ved salget overstiger 100. Det logiske ville være å ta hensyn til verdiendring som reduserer tapet, på samme måte som verdiendring som reduserer gevinsten skal tas i betraktning.

[26] Dette er avgjort av EF-domstolen i sak C-9/02 *Lasteyrie* og lagt til grunn også i sak 470/04 *N* avsnitt 35 og 36 (etableringsretten).

[27] Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 76–77.

[28] Etter EF-domstolens praksis er det imidlertid også et vilkår for rettferdiggjørelse at tiltaket er egnet til å nå formålet (f.eks. *Lastyrie*-saken avsnitt 49: "– – must be appropriate to ensuring the attainment of the objective thus pursued – –"). Etter det norske systemet skal skattyteren gi melding om utflytting i forbindelse med selvangivelsen for utflyttingsåret, og først da oppstår spørsmålet om å stille sikkerhet. Men på dette tidspunkt har skattyteren gjerne vært ute av landet en stund, og det kan derfor være vanskelig å få etablert sikkerheten. Det kan derfor stilles spørsmål om vilkåret om at tiltaket må være egnet, er oppfylt. Se også nedenfor i teksten.

[29] COM(2006)825.

[30] Lenger foran under samme punkt heter det til og med: "The Commission is of the opinion that an immediate collection of tax may be justified in certain circumstances by overriding reasons in the general interest, in particular the

Det er imidlertid et spørsmål om hvor langt disse synspunktene rekker. De sier bare noe om at det er berettiget å stille krav om sikkerhet for skatten hvor andre muligheter for inndriving av denne ikke finnes, men de sier egentlig ikke noe om hvordan regelverket som har resultert i skattekravet, må være utformet. Dette spørsmålet belyses av *Lasteyrie*-saken.[31] I denne avgjørelsen henviser EF-domstolen overhodet ikke bistandsdirektivene som begrunnelse for at de franske reglene om utflyttingsskatt ble ansett som et uforholdsmessig inngrep. Fransk rett hadde – som norsk rett – en regel om at skatten måtte betales om aksjene ble solgt innen fem år etter utflytting. EF-domstolen fremhevet at i den grad reglene var begrunnet i å forbygge omgåelse av skattereglene, var de for vidtrekkende. Den aktuelle regelen

> "is not specifically designed to exclude from a tax advantage purely artificial arrangements aimed at circumventing French tax law, but is aimed generally at any situation in which a taxpayer with substantial holdings in a company subject to corporation tax transfers his tax residence outside France for any reason whatever."[32]

Den franske bestemmelsen ble ansett for "greatly exceeding what is necessary in order to achieve the aim which it persues".[33] Domstolen gir også anvisning hva slags regel den tenker seg kunne være akseptabel:

> "– – the French authorities could, for example, provide for the taxation of taxpayers returning to France after realising their increases in value during a relatively brief stay in another Member State."[34]

I dette ligger at tidsfristen må være meget betydelig kortere enn den var i fransk rett iallfall hvis et krav om sikkerhet skal gjelde, og dessuten at regelen ikke må fange opp tilfeller hvor skattyteren fortsetter å bo i tilflyttingslandet selv om salget finner sted innenfor fristen.

Den norske utflyttingsskatten har, som den franske, ene og alene til formål å forebygge skattemessig motiverte utflyttinger med etterfølgende aksjesalg. Argumentasjonen i *Lasteyrie*-saken er derfor direkte overførbar til den norske utflyttingsskatten. Argumentasjonen i *N*-saken er på den annen side ikke direkte overførbar til norske forhold. For de nederlandske reglene som var under bedømmelse i saken, tar – i tråd med territorialitetsprinsippet, og i motsetning til de norske reglene – konsekvent sikte på å skattlegge verdistigning på aksjene i den tiden skattyteren var bosatt i Nederland, noe som gir seg utslag i at innflyttere får ny inngangsverdi

---

need to ensure the effectiveness of fiscal supervision and to prevent tax evasion." Tatt på ordet synes denne uttalelsen å åpne for at skatten kan *innkreves* allerede i forbindelse med utflytting, men det er vanskelig å forstå hva grunnlaget skulle være for å gå så langt.

[31] C-9/02. Når EF-domstolen ikke gikk inn på disse spørsmålene i *N*-saken, kan det ha sammenheng dels med at det ikke var nødvendig for resultatet (kravet om sikkerhet var uansett uforholdsmessig) og dels med at det nederlandske systemet som var under vurdering, skilte seg fra det franske – og det norske – på et vesentlig punkt, se nedenfor i teksten. At domstolen i *N*-saken ikke tok uttrykkelig stilling til om fem år var en frist som kunne forsvares, kan derfor uansett ikke tas til inntekt for at EF-domstolen vil godkjenne en femårsfrist generelt.

[32] Avsnitt 50.

[33] Avsnitt 52.

[34] Avsnitt 54.

ved innflytting (se generaladvokat Kokotts uttalelse avsnitt 107). Når *Lasteyrie*-saken og *N*-saken (og kommisjonens uttalelse) ses i sammenheng, synes resultatet derfor å bli at Norge riktignok kan stille et krav om sikkerhet for utflyttingsskatter, men bare for utflyttingsskatter som er utformet i tråd med anvisningene i *Lasteyrie*-saken. Dette innebærer i sin tur at de norske reglene er vesentlig for vidtgående.

Andre restriksjoner enn kravet om sikkerhet?

Utflytting til de fleste EØS-land krever ikke at det stilles sikkerhet for skattene. Også i disse tilfellene har imidlertid utflyttingen visse virkninger for skattyteren som bør vurderes under EØS-avtalen: Det skal opplyses om utflyttingen og om aksjene i vedlegg til selvangivelsen i utflyttingsåret, skattyter skal beregne gevinst og tap på aksjene, det blir beregnet en gevinst og en skatt, og skattyteren må hvert år senere sende melding om at aksjene ikke er solgt og hvor han er skattemessig bosatt. Alt dette er ting som den som fortsetter å bo i Norge, ikke behøver å gjøre. Spørsmålet er om dette er restriksjoner, og – hvis så – om den eller de kan rettferdiggjøres.

EF-domstolens avgjørelse i så vel *Lasteyrie*-saken som *N*-saken synes å legge til grunn at slike forhold kan utgjøre relevante restriksjoner. I *Lasteyrie*-saken er det riktignok plikten til å stille sikkerhet som først og fremst står i fokus. Men via henvisning til generaladvokatens uttalelse fremgår det at bl.a. plikten til å sende årlig melding bidrar til at det kan foreligge restriksjon.[35] I *N*-saken synes EF-domstolen å mene at selve det at skatten beregnes ved utflytting og plikten til å sende selvangivelse om utflytting, kan være restriksjon.[36] Men domstolen mente at disse tiltakene kunne rettferdiggjøres og fremhevet uttrykkelig at plikten til å sende selvangivelse ikke kunne anses som uforholdsmessig (avsnitt 49 og 50). Vurderingen synes imidlertid å være noe preget av at det nederlandske systemet også var basert på territorialitet og sammenheng og ikke bare på å forebygge skattemotivert utflytting. Det kan også spørres om ikke regelen om at det skal sendes melding hvert år, er for vidtgående; det samme synes å kunne oppnås ved meldeplikt om at aksjene er solgt eller at skattyteren er flyttet. Konklusjonen må derfor være at de aktuelle forholdene bidrar til at det kan foreligge restriksjon, og at det er tvilsomt i hvilken utstrekning restriksjon basert på slike forhold kan rettferdiggjøres innenfor rammen av de norske reglene.

---

[35] Se domstolens avgjørelse avsnitt 47 med referanse til generaladvokat Mischos uttalelse avsnitt 36 og 37. Andre forhold som nevnes her, er at det måtte søkes om utsettelse med skattlegging innen en viss frist og at skattyteren måtte oppnevne en representant i Frankrike.

[36] "That taxpayer became liable, simply by reason of such a transfer, to tax on income which had not yet been realized and which he therefore did not have – – That difference in treatment was likely to discourage the person concerned – –" (avsnitt 35). "– – the tax declaration required at the time of transferring residence outside the Netherlands is an additional formality likely further to hinder the departure of the person concerned" (avsnitt 38).

Gaver

Hvis skattyteren etter utflytting gir bort aksjene til en som er bosatt i utlandet, utløses skattebetalingsplikten, men dette skjer ikke hvis aksjene gis bort til en som er bosatt i Norge. Spørsmålet er om dette er en relevant forskjellsbehandling under EØS-avtalen, først og fremst kapitalregelen i art. 40, og om den i så fall kan rettferdiggjøres.

Det kan neppe være tvil om at dette er en relevant forskjellsbehandling. Det vanlige er riktignok at det er den grenseoverskridende transaksjonen som diskrimineres sammenlignet med den ikke-grenseoverskridende, mens det her nærmest er omvendt. Men det kan neppe spille noen rolle; EØS art. 40 forbyr "forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen", og dette må dekke også det foreliggende tilfelle. Og, som i de typiske tilfellene, er det også her slik at forskjellsbehandlingen er basert på om en part i transaksjonen er bosatt i Norge.

Den fordelaktige behandlingen av gaver til person bosatt i Norge, er begrunnet med at det ellers ville kunne oppstå dobbeltbeskatning i Norge fordi gavemottakeren trer inn i giverens inngangsverdi.[37] Men denne dobbeltbeskatningen kunne vært avverget ved at gavemottakeren ble gitt en inngangsverdi tilsvarende givers utgangsverdi, og dette taler for at forskjellsbehandlingen er uforholdsmessig. Dessuten svekker det saken at regelverket ikke er konsekvent: En gave fra en giver i Norge til en gavemottaker i utlandet er ikke skattepliktig (unntatt hvor gavemottaker er givers ektefelle), og regelen om at skattebetalingsplikt utløses ved gave fra en giver i utlandet til gavemottaker i utlandet er derfor neppe fullt ut er egnet til å nå sitt formål.

Regelen om gave til ektefeller som er bosatt i utlandet, har også en side mot EØS-avtalen. Gaver til ektefeller som er bosatt i Norge, utløser ikke skatteplikt. Dette er utvilsomt en relevant forskjellsbehandling/restriksjon; spørsmålet er om den kan rettferdiggjøres. Hvis reglene skal forstås slik at det ikke kan gis utsettelse med skattleggingen inntil realisasjonen,[38] kan det neppe være tvil om at tiltaket er uforholdsmessig. Hvis det kan gis utsettelse (eventuelt mot sikkerhet), må spørsmålet stå i samme stilling som for hovedregelen om utflyttingsskatt.

Skatteavtaler[39]

Et formål med innføring av utflyttingsskatten er å sikre Norge beskatningsrett for gevinst selv om skatteavtale med tilflyttingslandet gir bostedslandet beskatningsretten. Skatteplikten må derfor utløses før skattyters bosted til Norge iht. skatteavtale opphører. Dette reiser (iallfall) to spørsmål som skal omtales nokså kortfattet.[40]

---

[37] Sktl. § 10-33, se Ot. prp. nr. 1 (2006-07) s. 78. Den gevinsten som giveren skattlegges for, vil altså inngå også i gavemottakerens gevinst ved dennes videresalg.

[38] Se om dette spørsmålet, pkt. "Gave til ektefelle i utlandet" foran.

[39] En del skatteavtaler gir utflyttingsstaten rett til å skattlegge gevinst ved realisasjon av aksje innen en viss frist etter utflytting, typisk fem år, slik f.eks. Den nordiske skatteavtalen art. 13.7. Forholdet mellom slike skatteavtalebestemmelser og utflyttingsskatten tas ikke opp her.

[40] Slike spørsmål har vært atskillig diskutert i internasjonal litteratur, se f.eks. Luc de Broe i IFA (utg.): Cahiers de

Kan utflyttingsskatten gjøres gjeldende i forhold til eldre skatteavtaler?

Spørsmålet forutsetter at utflyttingsskatten er regulert av skatteavtalene overhodet. Det er den utvilsomt, allerede fordi den er en del av inntektsskatten som skatteavtalene gjelder for.

Om utflyttingsskatten reguleres av art. 13 om kapitalgevinster eller av art. 21 om annen inntekt (evt. art. 7 hvor aksjene ble eid som ledd i næring), har neppe stor betydning. Uansett oppstår spørsmålet om en slik endring av de internrettslige reglene som innføring av utflyttingsskatt innebærer, kan gjøres gjeldende overfor eldre skatteavtaler (og i øyeblikket er praktisk talt alle skatteavtaler "eldre"). Utflyttingsskatten innebærer at tidspunktet for innvinning og tidfesting av gevinsten skyves radikalt tilbake i tid, riktignok betinget av at det senere skjer en realisasjon. At regelendringen ikke griper inn i tilflytningsstatens beskatningsrett til aksjegevinst og at dobbeltbeskatning er avverget ved regelen om omvendt kredit, kan likevel tale for reglene kan anvendes også overfor eldre avtaler.[41]

Er skatteplikten utløst mens skattyteren er bosatt i Norge?

En grunnleggende filosofi bak utflyttingsskatten er at skatten skal utløses mens skattyteren fortsatt anses bosatt i Norge; bare på den måten kan Norge beholde beskatningsrett til gevinsten hvor skatteavtalen gir tilflytningsstaten skattleggingsretten til aksjegevinst.

Det er imidlertid et spørsmål om forutsetningen om at skatten utløses umiddelbart før utflytting, slår til. Riktignok er gevinsten formelt innvunnet, og gevinsten og skatten av den skal beregnes. Men alt dette er bare foreløpige øvelser, som ikke får noen praktisk betydning hvis aksjen ikke selges innen femårsfristen. Realisasjon av aksjene er altså fortsatt en nødvendig (og i og for seg også tilstrekkelig) begivenhet til å utløse skatteplikt. Selve utflyttingen er hverken nødvendig eller tilstrekkelig – eller mer presist: nødvendig, men ikke tilstrekkelig for tidfesting ved selve utflyttingen. Ved utflyttingen er det fortsatt i det blå om det blir noen plikt til å betale skatt overhodet. Dette kan tale for å se det slik at det ved anvendelse av skatteavtalen egentlig er realisasjonen av aksjen som utløser skatteplikten, og ikke utflyttingen, som under denne synsvinkel bare angir et tidfestingstidspunkt (tidspunktet for når skattlegging skal skje). At det ikke skal betales renter av den skatten som er beregnet og ilignet ved utflyttingen, styrker dette synspunktet.

---

droit fiscal international Vol. LXXXVIIb (2002) The tax treatment of transfer of residence by individuals, s. 65–67, og Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave 2003, s. 344–348. Det vil føre altfor langt å gå inn i denne diskusjonen her.

[41] En dom av en nederlandsk appelldomstol har lagt til grunn at innføring av en utflyttingsskatt er i strid med skatteavtalen mellom Nederland og Belgia, se Eric Kemmeren i Lang m.fl.: ECJ – Recent Developments in Direct Taxation, Wien 2006, s. 231. Dommen er nevnt også i note 2 i generaladvokat Kokotts uttalelse i *N*-saken. Dommen er påanket til Nederlands høyesterett, men dom foreligger ennå ikke (ultimo mars 2007).

Avslutning

Som nevnt innledningsvis har den norske utflyttingsskatten hatt en trang fødsel, og det gjenstår ennå å se om den er levedyktig overhodet. En rekke rent internrettslige spørsmål er fortsatt uavklaret, og ikke minst er forholdet til EØS-avtalen og skatteavtalene uklare på flere punkter. Kanskje er det overhodet ikke noe farbart farvann mellom EØS-retten og skatteavtalene.

Det var skattereformen 2004–2006 som utløste behov for utflyttingsskatten. Om utflyttingsskatten ikke virker, kan det være en mulighet å stramme noe inn på fritaksmetoden. De norske reglene går meget langt i å la rene porteføljeinvesteringer inngå i fritaksmetoden. Om slike unntas, skulle man tro at behovet for en utflyttingsskatt reduseres betydelig. Men den debatten faller utenfor mitt emne her.

* * *

The Norwegian exit tax

The new Norwegian exit tax for capital gains on shares was introduced as of 2007, replacing the older rules that were based on an extended tax liability for such capital gains. The main reason for the change was that the older rules were not effective in cases where a treaty based on the OECD model was applicable, as Norway would in such cases have waived its right to tax capital gains realised after the emigration of the taxpayer. The tax reform of 2004-06 was considered to have increased the incentives to leave Norway before selling shares.

The author first outlines the main rules of the Norwegian system. The point of departure is that capital gains are considered taxable as if the shares had been realised at the point of time when the individual gives up his or her taxable residence in Norway according to the tax treaty in question, if any, and otherwise according to domestic law. The rule applies to shares in Norwegian and foreign companies, to shares in Norwegian and foreign partnerships and to financial instruments derivative on such assets. An exception applies in cases where the gain does not exceed NOK 500,000. The capital gain and the tax itself shall be computed in connection with the emigration, based on the value of the shares at that time.

However, the duty to pay the tax may be suspended if the taxpayer provides a guarantee for the tax. Realising that this condition is problematic in relation to EEA states, the guarantee requirement does not apply when the individual moves to another EEA state, provided that Norway has a treaty with that country requiring it to provide information and assistance to Norwegian authorities. In fact, Norway does not have such treaty with Cyprus, Hungary, Ireland, Malta, Slovakia, Slovenia, Spain or the UK. This rule is justified by reference to the fact that the mutual assistance directives do not apply to Norway.

The duty to pay the tax is activated if the taxpayer sells the shares within five years of having left Norway. If the shares are not sold before that time limit, the tax liability lapses. The same provision applies if the taxpayer returns to Norway before selling the shares.

If the shares are sold within the five-year period, the capital gain shall be recalculated on the basis of the sales price if this is lower than the value of the shares at the time of emigration. If the sale price is higher, the value at the time of emigration continues to be used. The historical acquisition price for the taxpayer is used as his or her base cost. However, as this would be unreasonable for taxpayers who have been residents of Norway only for a short period of time and brought shares with them, an individual who has been a resident of Norway for less than

ten years when emigrating can opt for the value of the shares at the time he became a resident of Norway being used as his or her base cost.

As the capital gain may be taxable also in the new state of residence, Norway will grant a (reverse) credit for taxes paid there on the same gain.

These rules apply also to capital losses but only when the taxpayer moves to another EEA state. A deduction is granted only in cases where the shares are sold within five years of emigration from Norway.

The author then goes on to consider whether these rules are compatible with the EEA Agreement. The most important issue is the duty to provide a guarantee when moving to other EEA states with which Norway lacks a treaty with an information and assistance clause, as a condition for the duty to pay the tax to be suspended. The argument of the Government in this respect is probably based the reasoning of the ECJ in case *N* (C-470/04), where it refers to the mutual assistance directives. Similarly, in a communication from 2006, the European Commission expresses the view that states should be allowed to take appropriate measures – obviously including the requirement of a guarantee – where a lack of administrative coordination prevents them from safeguarding their tax claims. However, the author believes that the ECJ's reasoning in case *Lasteyrie* (C-9/02) is still valid, which means for instance that a guarantee can only be required to secure an exit tax which is compatible with the views of the Court in that case. This means, first and foremost, that the five-year time limit is much too long. The direct significance of the decision in case *N* is also reduced by the fact that the Norwegian rules for taxing capital gains on shares do not adhere to the principle of territoriality in the way that the Dutch system does. – The author also briefly discusses the compatibility with the EEA Agreement of the duty of the taxpayer to file a tax return at the time of emigration, so that the capital gain can be computed, the duty to inform the tax authorities every year of his or her whereabouts and of the fact that the shares have not been sold, as well as the duty to notify the sale of shares. The author further discusses a special rule according to which a donation by the taxpayer to a person resident outside Norway triggers the duty to pay the tax, whereas a similar donation to a person resident of Norway does not.

The author concludes with a short discussion of the relationship between the exit tax and tax treaties, the main question being whether the capital gains tax is at all triggered at a time when the taxpayer is still a resident of Norway. It is pointed out that the realisation of the shares is still a necessary – and also a sufficient – condition for the duty to pay capital gains tax, whereas the duty to pay the taxes calculated at emigration is conditional on a later realisation.

Frederik Zimmer
Professor, University of Oslo

Kristiina Äimä

De fem grundfriheterna och inkomstbeskattning

Inledning

Rättens europeisering

Under de två senaste decennierna har det skett en europeisering av den finska rättordningen. Med ”rättens europeisering” avses den utveckling som pågår mellan olika europeiska länder inom Europeiska unionen/Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt vid Europarådet. Uttrycket ”Europadomstolar” refererar gemensamt till EG- och EES-domstolarna i Luxemburg och människorättsdomstolen i Strasbourg.

För skatterättens del har vårt EU-medlemskap medfört de största förändringarna. De EG-rättsliga författningarna utgör en integrerad del av vår skattelagstiftning. Våra lagtolkningsmetoder har europeiserats. De traditionella rättskällorna används fortfarande, dvs. lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och rättdoktrin. Däremot avviker det europeiska sättet att använda rättskällorna och den tyngd som man tillmäter de olika rättskällorna delvis från det traditionella nordiska sättet.[1]

Den största skillnaden mellan det nordiska och europeiska sättet att använda rättskällor är att rättspraxis spelar en central roll i europarätten. Europadomstolarnas rättspraxis betraktas som en *de facto* bindande rättskälla. I den nordiska rättskälleläran är komparativ rätt däremot en icke-bindande rättskälla. I relation till europadomstolarna kan man dock numera tala om prejudikatbundenhet. De finska domstolarna har i likhet med andra europeiska domstolar i sina domskäl börjat hänvisa till europadomstolarnas domar.[2] De civilrättsliga rättssystemen har också i andra hänseenden närmat sig de common law-baserade rättsordningarna.

Professor Kari S. Tikka intresserade sig för skatterättens europeisering.[3] I den europeiserade rättsordningen oroade han sig för att det nationella lagtolkningsutrymmet minskade. Så långt som möjligt ville han bevara den finska skattesuveräniteten. Med tolkningsutrymme avses här rättstillämparens rättsliga auktoritet att välja mellan två eller flera tänkbara alternativ.

---

[1] Se Tuomas Ojanen: Eurooppa-tuomioistuimet ja suomalaiset tuomioistuimet. Lakimies 2005, s. 1214 och Leif Sevón: Rättskällor och lagtolkning i EG-domstolen i verket Festskrift till Edward Andersson 1933–31/12–2003. Juridiska Föreningen i Finland. Vammala 2003, s. 335 och 338.

[2] Se Kristiina Äimä: Finland i verket: Toward Homogeneous EC Direct Tax Law. An Assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law. IBFD. Amsterdam 2007, kapitel 1.

[3] Kari S. Tikka skapade det finska begreppet ”eurooppavero-oikeus” i sin artikel Eurooppavero-oikeuden vaikutus Suomen yritysverotukseen i verket Juhlajulkaisu Roschier-Holmberg & Waselius. Helsingfors 1995, s. 200.

Utgångspunkten är att EG-domstolen har auktoritet att välja mellan alternativ som befinner inom EG-rättens ram.[4]

Genom att underteckna EG-fördraget avstår medlemsstaterna en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU.[5] Enligt EG-domstolen hör området för direkt beskattning på gemenskapsrättens nuvarande stadium till medlemsstaternas behörighet. Medlemsstaterna måste dock utöva sin behörighet så att de beaktar gemenskapsrätten. I synnerhet skall medlemsstaterna ta hänsyn till de bestämmelser i EG-fördraget som avser grundfriheterna.[6] Den finska skattesuveräniteten är nu avsevärt snävare än tidigare. Skattebasernas rörlighet är ett faktum på den integrerade marknaden. Det nationella tolkningsutrymmet minskar även efter anslutning till den Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna. På beskattningens område har EKMR hittills utövat ett snävare inflytande än gemenskapsrätten.[7] Troligen lämnade Tikka dörren öppen för EKMR:s framtida penetration på skatter.

Nordiska värderingar

Professor Tikka var min handledare vid mina postgraduala studier. Jag har valt att skriva denna artikel på svenska för att på det sättet hedra hans minne. I olika sammanhang betonade han vikten att ha tät kontakt med den nordiska rättsgemenskapen. I dagens globaliserade värld skall en forskare först bekanta sig med den skatterättsliga forskningen i de andra nordiska länderna och först sedan med rättskulturen i de övriga europeiska och tredje länder. Grunden för det rättsliga samarbetet i Norden lades redan på 1860-talet. Det nordiska rättssamarbetet är därför ett av de äldsta områdena inom det nodiska samarbetet och även ett område där samarbetet är som bredast. Detta innebär att beskattningsfrågor diskuteras på ett samnordiskt plan.[8]

Det frivilliga nordiska rättssamarbetet är inte helt jämförbart med *acquis communautaire*, som karaktäriseras av att det är obligatoriskt, ovillkorligt.[9] Den nordiska rättsgemenskapens långa traditioner kan trots detta vara en resurs när EU strävar efter att ytterligare koordinera medlemsstaternas inkomstskattesystem. Det nordiska skatteavtalet[10] står som förebild för EU:s modellskatteavtal och/eller multilaterala skatteavtal. Varje dubbelbeskattningsavtal borde anpassas till den inre marknadens krav. I motsats till det multilaterala nordiska skatteavtalet undanröjer gällande skatteavtal inte dubbelskattning i tredimensionella situationer. Gemen-

---

[4] Se Ola Wiklund: EG-domstolens tolkningsutrymme. Om förhållandet mellan normstruktur, kompetensfördelning och tolkningsutrymme i EG-rätten. Juristförlaget. Stockholm 1997, s. 24.

[5] Mål 6/64, *Costa v ENEL*. Svensk specialutgåva, s. 00211.

[6] EGD har upprepat detta resonemang flera gånger. Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer v David Halsey*, punkt 29.

[7] Se Kari S. Tikka: Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. Lakimies 2003, s. 1184 och Christina Möell: Skatterättslig forskning – till vilken nytta? i verket Festskrift till Rune Lavin. Juristförlaget. Lund 2006, s. 207.

[8] Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet, som upprättats av de fem ländernas regeringar, har sedan 1973 utgjort en officiell förbindelselänk mellan de nordiska länderna.

[9] Se Johan Boucht: De nordiska juristmötena och rättsgemenskapen i Norden. Defensor Legis 1999, s. 748, 769–770 och 772–775.

[10] Vidare om det nordiska skatteavtalet Marjaana Helminen: Scope and Interpretation of the Nordic Double Taxation Convention. Bulletin for International Taxation 2007, s. 23–38.

samma regler saknas för fall att ett bolag har ett fast driftställe i ett annat land än det land där det har sitt hemvist och det fasta driftstället i det andra landet får sådana inkomster från ett tredje land vilka är förknippade med det fasta driftstället i det andra landet.

Norden utgör en värdeunion i motsats till EU som till stor del är en målunion. De nordiska ländernas gemensamma samhälleliga, rättsliga och kulturella värderingar borde bevaras också i en integrerad värld. EMRK är ännu inte formellt bindande inom EU. Skyddet för de mänskliga rättigheterna är däremot bättre garanterat i de nordiska länderna. Förhoppningen är att det formella MR-skyddet förbättras även inom EU. Utkastet till ett nytt konstitutionellt fördrag för Europa (”utkastet till grundlag för EU”, som det ofta kallas) vilar på en rättslig grund som gör EU:s anslutning till EMRK möjlig. En anslutning vore principiellt viktig, men dess praktiska konsekvenser blir inte särskilt stora. EG-domstolen hänvisar redan nu till MR-domstolens domar. I rättspraxis betraktas EMKR som en överordnad rättskälla. Därför kan de normer som EU utfärdar redan nu angripas inför EG-domstolen med hänvisning till EMRK.[11] Även EG-kommissionen anser att MR-domstolens praxis skall uppmärksammas vid tolkning av acquis communautaire.[12]

De fyra grundfriheterna

Diskriminerande skatteregler

Det är allmänt känt att EG-fördraget inte innehåller några specifika bestämmelser om harmonisering av den direkta beskattningen. I enlighet med subsidiaritetsprincipen hör rätten att bestämma i vilken mån medlemsstaterna harmoniserar sin inkomstbeskattning till medlemsstaternas eget behörighetsområde. Enligt EG-fördraget skall rådet emellertid utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och författningar som direkt inverkar på den gemensamma marknadens funktion. Medlemsstaterna har hittills strävat efter att så långt som möjligt bevara sin skattesuveränitet. Därför har man på lagstiftningsnivå endast gjort små framsteg när det gäller att eliminera dubbelbeskattning fastän en gemensam skattelagstiftning skulle gynna gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.

EG-domstolen har sedan 1960 haft att ta ställning till frågor gällande direkt beskattning.[13] Gällande rättspraxis uppvisar otaliga beskattningsprinciper angående koncernbeskattning, fasta driftställen, pensionsförsäkringar, lotterivinster, dividender, gästarbetare och gränsarbetare osv. I mål som förs till domstolsprövning tillämpas de fyra grundfriheterna. Fri rörlighet för varor, personer och tjänster och kapital samt etableringsfriheten för personer och företag förutsätter att det finns en ekonomisk anknytning till EG-fördraget. Både den skattskyldiges

---

[11] Se Boucht 1999, s. 748, Mats Melin: En blick mot framtiden i verket Uppsatser om och kring rättskipningen inom EU. Jure Förlag. Stockholm 2006, s. 211och Sevón 2003, s. 341.

[12] Se http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_law/legal_proceedings/index_en.htm.

[13] Mål 6/60, *Humblet v. Belgien*. Svensk specialutgåva, s. 00047.
Det första målet, som egentligen berörde direkt beskattning, är mål 270/83, *kommissionen v. Frankrike ”Avoir fiscal”*. Svensk specialutgåva, s. 00389.

hemstat och källstat skall iaktta gemenskapsrättens diskrimineringsförbud. De nationella skattereglerna får inte stå i strid med fördragets bestämmelser om dessa grundläggande friheter. Hinder för tillämpning av nationella skatteregler föreligger om dessa regler behandlar gränsöverskridande förhållanden på ett sätt som är mindre förmånligt än det bemötande som de ger motsvarade rent inhemska förhållanden. I praktiken har EG-domstolen haft en mycket integrationsvänlig hållning när det har gällt diskriminerande skatteregler. Domstolen har inte tvekat att underkänna skatteregler som den har ansett hindra den fria rörligheten. Den har till exempel förkastat de finska skattereglerna om bolagsskattegottgörelse, frivilliga pensionsförsäkringar och lotterivinster.[14]

EG-domstolens politiska roll

De fyra grundfriheterna har kommit att få ett synnerligen vidsträckt tillämpningsområde. Tolkningen av friheterna har varit särskilt vid i förhållande till rättsregler i den skattskyldiges hemstat och en aning snävare i förhållande till rättsregler i källstaten. När EG-domstolen prövar nationella reglers förenlighet med EG-fördraget, innehåller tolkningen normskapande element. Man kan säga att domstolen har intagit lagstiftarens roll på inkomstbeskattningen.[15] EG-fördraget kan dock inte tolkas dynamiskt hur långt som helst. Enligt Montesquieus maktfördelningsmodell skall lagstiftaren fungera som utövare av den lagstiftande makten, kommissionen och de nationella regeringarna verkställa besluten och domstolarna utöva den dömande makten. EU:s maktfördelning motsvarar inte denna tredelning. EG-domstolens rättspraxis skapar skatteregler utan lagens stöd. I Montesquieus fotspår borde befrämjandet av den inre marknadens funktion i sista hand ske via antagande av gemensam lagstiftning.[16]

EG-domstolen har på sistone uttryckt en smula förståelse för medlemsstaternas intresse att värna om sina skattebaser. Kända milstolpar är domarna i målen *Cadbury Schweppes*, *D, Marks & Spencer*[17] samt tre domar gällande dividendbeskattning.[18] De grundläggande friheterna tolkas nuförtiden på ett något mindre integrationsvänligt sett. Av detta kan man dra slutsatsen att det finns en gräns för möjligheterna att genom rättpraxis undanröja skattehinder för den fria rörligheten.

Den finske domaren Allan Rosas hävdade nyligen att EG-domstolen har utvidgat tolkningen av grundfriheterna så långt som det är möjligt. Medlemsstaternas behörighet på inkomstskatteområdet måste också respekteras. Enligt Rosas kan ändå det vara svårt att nå den rätta

---

[14] Se vidare Kristiina Äimä: EY-tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja tuloverosuvereniteetti i verket Niskakangas et. al.: Verouudistus 2005. WSOY 2004, s. 341–370.

[15] Se Kristina Ståhl: Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring? Svenska institutet för europapolitiska studier 2006:8, s. 7–8 och Cécile Brokelind: Lindex-målet, fortsättning och slut. Svensk Skattetidning 2006, s. 658.

[16] Se Wiklund 1997, s. 45.

[17] Mål C-376/03, *D*, mål C-446/03, *Marks & Spencer* och mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

[18] Mål C-446/04, *FII Group Litigation*, mål C-374/04, *ACT Group Litigation* och mål C-170/05, *Denkavit International BV*.

balansen mellan de grundläggande friheterna och den nationella skattesuveräniteten.[19] Diskriminerande skatteregler kan inte godkännas. En önskan att skydda en medlemsstats skattebas och förhindra förlust av skatteintäkter är inte en grund som rättfärdigar diskriminering. Rättfärdigande förutsätter en skälighetsbedömning. Endast i undantagsfall kan allmänintresset gå före utövandet av de fyra grundfriheterna. Följande rättfärdigandegrunder har accepterats: territorialitetsprincipen, skattesystemets inre sammanhang samt principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan olika stater.[20]

I det kända målet *Marks & Spencer* ansåg EG-domstolen att Storbritanniens koncernbeskattningsregler utgjorde ett hinder för etableringsfrihet. Moderbolaget kunde inte avdra de förluster som uppstått i dotterbolag i andra medlemsstater. EG-domstolen tillämpade samtidigt tre olika rättfärdigandegrunder. Helhetsbedömningen i fallet saknar direkt motsvarighet i tidigare rättspraxis. I princip ansåg domstolen att risken att förluster beaktas två gånger, fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för skatteundandragande rättfärdigade den inskränkande regleringen[21].

En systematisk vägran att tillåta avdrag av slutliga förluster stod dock inte i proportion till syftet att undvika skattekringgående. Enligt domen måste *gränsöverskridande förlustutjämning tillåtas i undantagssituationer*. Det inhemska moderbolaget torde ha bevisbördan för att en sådan ofördelaktig situation föreligger. Domen ställer höga krav på nationella rättstillämpare, som skall pröva huruvida samtliga förutsättningar uppfylls.[22] Marks & Spencer-domen betraktas som en mer eller mindre lyckad kompromiss mellan den inre marknadens behov och medlemsstaternas skattesuveränitet.

Den femte grundfriheten

Allmänt

Unionsmedborgarskapet ”den femte grundfriheten” införlivades med EG-fördraget i Maastricht 1992. Begreppet ”unionsmedborgare” framhäver EU:s federala drag i ekonomisk och politisk bemärkelse.[23] EU har även fått drag som förknippas med internationella MR-konventioner. Kärnan i unionsmedborgarskapet är den generella rätt till fri rörlighet som varje unionsmedborgare tillerkänns i artikel 18 EG. Individerna har rätt att röra sig och uppehålla sig fritt

---

[19] Se Mirjami Saarinen: EY-tuomioistuimen suuret veroratkaisut jo tehty. Tuomari Allan Rosas: Marks & Spencer -päätös – rajapyykki. Kauppalehti 9.1.2007, s. 13.

[20] Se Ståhl 2006, s. 8–9 och 15.

[21] Mål C-446/03, *Marks* & *Spencer,* punkt 43–51.

Generaladvokaten Kokott tillämpade samma tre rättfärdigandegrunder i det finska målet C-231/05, *Oy AA* (ursprungligen *Esab*). Förslaget till avgörande bör ses mot den bakgrunden att målet inte gäller slutgiltiga förluster.

HFD behandlar för närvarande ett nyare mål där ett finskt bolag önskar ge koncernbidrag till ett koncernbolag som är beläget i Storbritannien. Målet gäller slutgiltiga förluster vid likvidation. CSN vägrade avdragsrätten i sitt avgörande 62/2006 (se vidare Äimä 2007, kapitel 5.l).

[22] Se Brokelind 2006, s. 651–652 och 659 samt Ståhl 2006, s. 20.

[23] Se Allan Rosas: Euroopan unionin kansalaisuus – paljon melua vähästä tai vähän melua paljosta? Lakimies 2005, s. 1265.

i de andra medlemsstaterna. Bestämmelsen förändrade på ett genomgripande sätt den fria rörligheten.

Det rättsliga innehållet hos denna frihet preciseras närmare i målet *D'Hoop.*[24] Unionsmedborgarens rättsliga ställning är avsedd att vara den grundläggande ställning som medlemsstaternas medborgare tillförsäkras, så att medborgare som befinner sig i *samma ställning inom ramen för fördragets materiella tillämpningsområde skall kunna få samma behandling i rättsligt hänseende*. Likabehandling skall garanteras oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i nämnda avseende.

Artikel 18 EG förutsätter *innehav av medborgarskap i en av EU:s 27 medlemsstater.*[25] Alla fysiska personer kan åberopa artikel 18 EG. Bestämmelsen är av stor betydelse för studerande, pensionärer och andra som inte utövar någon ekonomisk aktivitet. Arbetstagare och egenföretagare åberopar artiklarna 39 och 43 EG, som är gynnsammare för de ekonomiskt aktiva personerna. Unionsmedborgares rätt till fri rörlighet är inte obegränsad, utan inskränkningar med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa får förekomma. I rättspraxis har artikel 18 EG kombinerats med likabehandlingsprincipen i artikel 12 EG. Enligt EG-domstolen kan ekonomiskt icke aktiva unionsmedborgare åberopa likabehandling i alla situationer som faller inom EG-rättens materiella tillämpningsområde. Unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet preciseras närmare i rörlighetsdirektivet (2004/38/EG).[26]

EG-domstolens dom i målet *Werner*[27] borde omprövas. Artikel 18 EG trädde i kraft året 1993. Förhandsavgörandet i målet hade givits av Finanzgericht Köln innan EG-fördraget reviderades. Werner och hans fru var bosatta i Nederländerna. Hans Werner var tysk medborgare och hade förvärvat sina examensbevis och yrkesmässiga kvalifikationer i Tyskland. Sin yrkesverksamhet hade han hela tiden utövat i Tyskland. Skattebyrån betraktade Werner som begränsat skattskyldig i Tyskland och ansåg att han inte var berättigad till "Splitting-Tariff". Tariffen skulle ha lett till en för Werner förmånligare skatteskala inom ramen för den allmänna skattskyldigheten för gifta par. Werner förvägrades även rätt att dra av vissa kostnader från sin beskattningsbara inkomst. Enligt domen utövade han sin yrkesverksamhet och förtjänade nästan hela sin inkomst i Tyskland.[28] Etableringsfriheten utgjorde inte ett hinder för Tyskland att beskatta Werner hårdare än om han hade varit allmänt skattskyldig. Den enda omständigheten som inte helt och hållet hänförde sig till det nationella planet var det att *Werner var bosatt i Nederländerna*.

---

[24] Mål C-224/98, *Marie-Nathalie D'Hoop och Office national de l'emploi.*

[25] Enligt internationell rätt definierar varje medlemsstat vilka personer som är medborgare i staten.

[26] Se Hedvig Lokrantz Bernitz: Unionsmedborgarskapet och dess inverkan på den fria rörligheten för personer. Svensk institut för europapolitiska studier 2006:7, s. 6–9.

[27] Mål C-112/91, *Hans Werner mot Finanzamt Aachen*. Svensk specialutgåva s. I-00007. Om tolkning innan artikel 18 EG trädde i kraft: Kristiina Äimä: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Talentum. Helsingfors 2003, s. 159.

[28] Jämför med mål C-279/93, *Schumacker* och mål C-80/94, *Wielockx*.

Unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet och beskattning

Efter Wernermålet har artikel 18 EG tillämpas i ett par skatterelaterade mål. Av gällande rättspraxis framgår att EG-domstolen brukar underkänna nationella skatteregler, som innebär diskriminering i gränsöverskridande situationer. Däremot garanterar EG-fördraget inte en neutral beskattning. Nationella skatteregler, som eventuellt medför skattemässiga nackdelar, kan därför inte underkännas med utgångspunkt i EG-fördraget. Existerande olikheter mellan medlemsstaternas skattelagstiftning kan endast avhjälpas med gemensam lagstiftning.[29] I praktiken kan skillnaden mellan diskriminerande och olikartade skatteregler vara hårfin. ”Diskriminering” anknyter vanligtvis till skattelagstiftningen i en enda medlemsstat och ”olikhet” till lagstiftningen i två eller flera medlemsstater. Det avgörande är att EG-domstolens kompetens omfattar eliminering av den förstnämnda.

Bland annat svenska regler för uppskov med beskattningen av kapitalvinst har granskats i förhållande till unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet. I målet var det fråga om att den svenska inkomstskattelagen som ställde som villkor att ersättningsbostaden var belägen i Sverige. EG-domstolen ansåg att uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt stred både mot EG-fördraget och EES-fördraget.[30] EG-domstolen hänvisade till fri rörlighet för arbetstagare och till etableringsrätten. De fyra grundfriheterna tolkas ungefär på samma sätt i EG- och EES-rätten.[31] Domstolen hänvisade också till artikel 18 EG, som av naturliga skäl saknar motsvarighet i EES-rätten. Bestämmelsen i inkomstskattelagen missgynnade unionsmedborgarnas rätt att utöva ekonomisk yrkesverksamhet inom hela EU/EES-området. Uppskovsavdraget, som begränsades till Sverige, diskriminerade utländskt ägande.

Två finska mål har haft anknytning till dubbelbeskattningsavtalet mellan Spanien och Finland. Målet *Pusa*[32] gällde en finsk medborgare som efter pensioneringen hade flyttat till Spanien. En del av Antero Pusas invalidpension utmättes till förmån för Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö. För begränsat skattskyldiga räknades den utmätningsbara delen av pensionen på grundval av *bruttopensionen*. Pusa beviljades inte avdrag för den skatt som han hade betalt i Spanien. Situationen hade varit en annan, om han hade varit bosatt i Finland. Då hade den utmätningsbara delen av pensionen fastställts så, att han hade beviljats avdrag för den skatt som han hade betalt i den stat där han hade sitt hemvist. *Nettopensionen* hade varit beräkningsgrunden. Efter utmätningen förfogade Pusa över ett lägre belopp än om han hade varit bosatt i Finland. Utmätningsgrunden stred mot likabehandlingsprincipen i artikel 18 EG. En unionsmedborgare som är bosatt i en annan medlemsstat får inte behandlas på ett ogynnsammare sätt i den stat där han ursprungligen hade sitt hemvist.[33]

---

[29] Se vidare Sjoerd Douma: The Three D’s of Direct Taxation: Disparity, Discrimination and Double Taxation. European Taxation 2006, s. 522–533.

[30] Mål C-104/06, *kommissionen mot Konungariket Sverige*.

[31] Se vidare Andreas Bullen: EU, EØS OG SKATT: de fire friheter og direkte beskatning. Gyldendal. Oslo 2005, s. 29–30.

[32] Mål C-224/02, *Heikki Antero Pusa* och *Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö.*

[33] Se Martin Karlsson: Unionsmedborgarskabet og ikke-erhvervaktive personers ret til fri bevægelighed. Europarättslig Tidskrift 2005, s. 786.

Målet *Turpeinen*[34] gällde en finsk medborgare som var fast bosatt i Spanien. Pirkko Turpeinen hade flyttat till Spanien utan att ha för avsikt att bedriva någon ekonomisk verksamhet där. Hennes inkomst bestod enbart av ålderdomspension som betalades av Kommunernas pensionsförsäkring. Av Turpeinens pension innehölls schablonmässigt 35 procent i källskatt på den grunden att hon betraktades som begränsat skattskyldig i Finland. Om hon hade varit allmänt skattskyldig, hade skatten på hennes pension varit cirka 28,5 procent. Enligt EG-domstolen befann Turpeinen sig *objektivt sett i samma situation som de skattskyldiga som var fast bosatta Finland*. Artikel 18 EG utgjorde därför ett hinder för en källbeskattning som medförde att Turpeinens skatt blev högre än den skulle ha varit om hon hade varit bosatt i Finland. Källskatten diskriminerade klart de begränsat skattskyldiga.

Målet *Lindfors* gällde tolkning av rådets direktiv 83/183/EEG om skattebefrielse för permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom.[35] Marie Lindfors flyttade till Finland efter att ha varit bosatt i andra medlemsstater. I samband av sin flyttning införde hon till Finland en personbil som hon hade använt i fyra år. Hangö tull meddelade att Lindfors var skyldig att betala bilskatt jämte mervärdesskatt. Lindfors överklagade beskattningsbeslutet. Hon ansåg att direktivet 83/183/EEG föreskrev att påförandet av bilskatt inte var tillåten.

Enligt EG-domstolen påförs bilskatten till följd av att ett fordon används i Finland. Användningen sammanfaller inte nödvändigtvis med införseln. Av detta följer att bilskatten inte faller inom tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet. I EG-fördraget garanteras inte att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat är *neutral i beskattningshänseende*. Mot bakgrund av olikheter i medlemsstaternas skattelagstiftning kan en sådan överföring vara fördelaktig eller ofördelaktig. En eventuell oförmånlighet strider inte mot artikel 18 EG om skattelagstiftningen inte missgynnar unionsmedborgaren jämfört med dem som redan är allmänt skattskyldiga i medlemsstaten. *Oförmånligheten kan avhjälpas genom legislativ tillnärmning av fordonsbeskattningen*. Högsta förvaltningsdomstolen ombads att kontrollera huruvida tillämpningen av bilskattelagen säkerställde att Lindfors inte försattes i en sämre situation än de permanent bosatta.

Målet *Schempp* gällde en tysk medborgare som var bosatt i Tyskland.[36] Egon Schempp betalade efter sin skilsmässa underhållsbidrag till sin tidigare maka som var bosatt i Österrike. I sina deklarationer yrkade Schempp avdrag för detta underhållsbidrag. Skattebyrån vägrade medge avdraget på den grunden av att Schempp inte hade kunnat visa upp något intyg från den österrikiska skatteförvaltningen över att hans tidigare maka hade beskattats för underhållsbidraget. Skattesystemet var annorlunda i Österrike. Underhållsbidraget beskattas inte enligt österrikisk rätt. På motsvarande sätt medges inte heller avdragsrätt för bidrag.

Schempp hävdade att en unionsmedborgares rätt till fri rörlighet förutsätter att avdraget medges. Enligt EG-domstolen hade de negativa skattekonsekvenserna inte hindrat hans tidigare maka att överföra sitt hemvist till Österrike. Situationen var inte jämförbar med en betal-

---

[34] Mål C-520/04, *Pirkko Turpeinen*. Vänligen observera att skribeten var kärandens ombud vid EGD.
[35] Mål C-365/02, *Marie Lindfors*.
[36] Mål C-403/03, *Egon Schempp mot Finanzamt München V*.

ning av ett underhållsbidrag till en person bosatt i Tyskland. *Schempps tidigare maka var i dessa två situationer föremål för olika skattelagstiftningar*. Här upprepades alltså det faktum det att EG-fördraget inte garanterar ett skattemässigt neutralt slutresultat vid överföring av hemvist. Olikheterna mellan medlemsstaternas skattelagstiftning kan antigen missgynna eller gynna den fria rörligheten.

Acquis communautaire och den skattskyldiges rättskydd

De nordiska inkomstskattesystemen har varit långt systematiserade och rättssäkerhetssynpunkterna har värderats högt. De mänskliga rättigheterna är basen för den rättsliga aktiviteten i Norden. De nordiska ländernas inkomstskattesystem har utvecklats under århundraden. Domstolarna strävar efter att visa lojalitet mot lagstiftningen och de uppfattningar som legat till grund för denna. Förutsebarhet och likformighet prioriteras i rättstillämpningen. Domarna är i hög grad bundna till rättskällorna. Lagtext och förarbeten är de viktigaste rättskällorna. Rättspraxisens betydelse ökar i takt med europeiseringen. Den skattskyldiges rättskydd garanteras genom att domskälen presenteras i domarna.[37]

Acquis communautaire kompletterar det nationella skattesystemets rättskyddsgarantier. ”Acquin” vilar på generella rättsprinciper som har sitt ursprung i medlemsstaternas gemensamma författningstradition. Om vi ser på rättens ytstruktur, utvecklas EG:s inkomstskattesystem genom att gemensam lagstiftning antas samt genom rättspraxis. Rättens djupare strukturer har däremot ännu inte utvecklats. EG-fördraget har skapat en särskild rättsordning, som har blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler deras domstolar är skyldiga att tillämpa. I konfliktsituationer tillämpas gemenskapsrättsliga regler i stället för nationell rätt. Den skattskyldige kan hänvisa till gemenskapsrättens direkt tillämpiga bestämmelser inför nationella myndigheter och domstolar.[38]

En fortlöpande konstitutionell revolution karakteriserar förhållandet mellan EG-domstolen och nationella domstolarna i de förfaranden genom vilka de nationella domstolarna begär förhandsavgöranden av EG-domstolen. EG:s skattesystem är internt justifierat. Genom sin rättspraxis skapar EG-domstolen allmänna rättsprinciper och skatteregler. Domstolens avgöranden är legitima och koherenta i förhållande till den supranationella rättsordningen. En extern justifiering skulle förutsätta att förhandsavgörandena vore konsekventa såväl i förhållande till acquis communautaire och som i förhållande till medlemsstaternas egna rättsordningar. Det generella rättstänkandet kräver alla parter kan acceptera avgörandena som rationella och legitima.[39]

---

[37] Se Jan Kellgren: Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus Förlag. Uppsala 1997, s. 34, Kaarlo Tuori: Kriittinen oikeuspositivismi. WSLT. Helsingfors 2000, s. 221 och Äimä 2003, s. 8.

[38] Mål 26/62, *van Gend en Loos.* Svensk specialutgåva, s. 00161 och mål 6/64, *Costa v ENEL*. Svensk specialutgåva, s. 00211. Se även Tuori 2000, s. 170–171 och Äimä 2003, s. 8.

[39] Se Wiklund 1997, s. 418–419.

I sitt anförande på den Europaskattedag som Centralhandelskammaren i Finland organiserade våren 2005 analyserade Tikka legitimitetsbrister som han kunde se i den europeiska utvecklingen.[40] EG:s inkomstskattesystem blir mycket splittrat och slumpmässigt då rättsutvecklingen styrs nästan enbart av domstolspraxis. Rättssäkerhetskraven, såsom kraven på förutsägbarhet, likformighet och legalitet, kan inte uppfyllas. Tikka framhöll att legalitetsprincipen har relevans i samtliga medlemsstater. Principen finns ofta intagen i medlemsstaternas konstitution och berör centrala strukturella frågeställningar i beskattningen nämligen arbetsfördelningen mellan lagstiftaren och tillämparen. Enligt "*nullum tributum sine lege*"-principen skall skatt uppbäras endast med lagens stöd. Principen skyddar mot tvångsåtgärder. Inskränkningar i egendomsskyddet får verkställas endast under de förutsättningar som anges i lag. Legalitetsprincipen gynnar även likformigheten eftersom skattemyndigheterna inte kan visa en skattebetalare större generositet än vad lagen medger.[41]

I sitt anförande vid ovan nämnda tillfälle befarade Tikka vidare att *acquis communautaire* kommer att leda till en *jack-in-the-box-effekt* i de nationella skattesystemen. Den lagstiftande makten tillkommer enligt Montesquieus läror Europeiska rådet och de nationella parlamenten. En tredelning av makten förutsätter att gränser sätts för den integrationsvänliga tolkningen. EG-domstolens lagstiftande roll ger upphov till ett demokratiunderskott inom EU. Enligt medlemsstaternas gemensamma konstitutionella tradition skall nämligen skattelagarna stiftas av ett representativt organ. Rättsutvecklingen borde förändras så att Europeiska rådet vore primus motor för harmoniseringen.[42]

Den inre marknadens funktion kräver gemensamma beskattningsregler. En legislativ tillnärmning av skattelagstiftningen skulle förbättra EU:s legitimitet bland de skattskyldiga. Harmoniseringsförsöken har dock alltför ofta strandat till följd av kravet på enhällighet i rådet. Kommissionens förslag till nya direktiv borde i stället antas genom majoritetsbeslut. Utkastet till ett konstitutionellt fördrag för Europa underlättar tyvärr inte beslutsfattandet. Trots bakslagen är EG-kommissionen dock hoppfull när det gäller den legislativa tillnärmningen. Ett uppmuntrande exempel är att de senaste ändringarna av fusionsdirektivet godkändes av EU:s då 25 medlemsstater.

Medlemsstaternas inkomstskattesystem kan koordineras med hjälp av så kallade *soft law*-rättsakter som inte är juridiskt bindande. Soft law-rättsakterna är dock politiskt bindande eftersom medlemsstaternas regeringar i resolutioner och andra dokument förbundit sig till vissa åtgärder.[43] Uppförandekoden för företagsbeskattningen och de gemensamma dokumentationsreglerna för koncerninternprissättningen är exempel på koordination som har skett på ett

---

[40] Kari S. Tikka: Romuttaako eurooppavero-oikeus Suomen verojärjestelmän? Keskuskauppakamarin Eurooppaveropäivä 12.4.2005.

[41] Se Kari S. Tikka: Anmälan av Anders Hultqvist. Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen. Skattenytt 1996, s. 52 och Om principer vid tolkning av skattelag. Skattenytt 2004, s. 658. Se även Cristina Moëll: Proportionalitetsprincipen i skatterätten. Juristförlaget. Lund 2003, s. 96 och Äimä 2003, s. 221.

[42] Se Thomas Wilhemsson: Vieteriukkoteoria EY-oikeudesta i verket Juhlajulkaisu Aulis Aarnio 1937–14/5–1997. Vammala 1997, s. 358–359, Tikka 2003, s. 1188 och Äimä 2003, s. 221.

[43] Se Äimä 2003, s. 37–38.

politiskt plan. I vissa fall kan soft law-rättsakter, som är ofta utformade av tekniska specialister, vara effektivare än ”vanlig” lagstiftning. Dessutom anses soft law-reglering passar väl i EU-kontexten där gränsen mellan offentlig och privat rätt är obefintlig.[44] Det viktigaste sammanhanget är att soft law-rättsakterna vid sidan av de juridiskt bindande inkomstskattedirektiven ökar EU:s legitimitet[45].

Slutord

I den globaliserade världen betraktas skatter inte längre som en nationell angelägenhet.[46] Den globala marknaden gynnar ekonomisk tillväxt. Skattebasernas rörlighet hör till globaliseringens biverkningar. I denna artikel har jag behandlat behovet att skydda nationella skattebaser endast ur EU:s synvinkel. Perspektivet kunde likaväl ha varit globalt.

Den inre marknaden kräver gemensamma beskattningsregler. I brist på inkomstskattedirektiv har EG-domstolen tillämpat de fem grundfriheterna på tekniska skattefrågor. Ursprungligen krävde fri rörlighet ekonomisk anknytning till EG-fördraget. Unionsmedborgarskapet förändrade tillämpningskraven på ett genomgripande sätt. Den fria rörligheten är nu en europeisk MR-rätt. MR-skyddet är centralt i strävandena att bevara de nordiska värderingarna inom EU.

EG-domstolen underkänner konsekvent diskriminerade nationella skatteregler. Inom inkomstbeskattningen har domstolen tagit lagstiftarens roll. Detta har resulterat i ett demokratiunderskott. Enligt Montesquieus läror borde Europeiska rådet vara primus motor för skattekoordinationen. På det nordiska juristmötet på Island sommaren 2005 diskuterade man intressekonflikten mellan EU och dess medlemsstater. I sitt anförande riktade professor Kari S. Tikka en vädjan till EG-domstolen om att den skulle sätta en gräns till den allt integrationsvänligare tolkningen.[47]

I senare rättspraxis har tolkningen varit en aning snävare. Olikheterna mellan medlemsstaternas lagstiftning kan enligt EG-domstolen missgynna den fria rörligheten. En överföring av verksamhet eller hemvist kan vara oneutral i beskattningshänseende. Nackdelarna kan avhjälpas genom legislativ tillnärmning som är en stor utmaning. EU:s konkurrenskraft och legitimitet är beroende av att flera inkomstskattedirektiv antas. Vid sidan av de juridiskt bindande rättsakterna kan även soft law-rättsakter användas.

---

[44] Se Jan Klabbers: Reflections on soft international law in a privatized world. Lakimies 2006, s. 1195 och 1199.
[45] Hans Gribnau: Improving the legitimacy of Soft Law in EU Tax Law. Intertax 2007, s. 38.
[46] Se Möell 2006, s. 207.
[47] I svensk skatterättslig forskning utgår man från det att forskningen skall resultera i ”ett bättre liv” (se Möell 2006, s. 203). Inom det globala skattesamfundet råder det en överväldigande enighet om att professor Kari S. Tikkas livsverk nådde detta mål på ett ojämförligt briljant sätt.

* * *

The five EC Treaty Freedoms and direct taxation

Professor Kari S. Tikka wanted to preserve Finnish tax sovereignty as far as possible. Finland's national tax system has changed significantly after our accession to the EU. Legal argumentation has developed under European influences. Case-law is now used as a binding legal source.

The EC was originally driven by commercial values. Article 18 EC implies that a taxpayer may move freely within the Union. An economic nexus is not necessarily required by the EC Treaty. The fundamental right to free movement brings the Union closer to traditional Nordic values.

In fact, the European Court of Justice is a direct tax legislator for the Community. The political role of the ECJ creates a democratic deficit. Many direct tax rules of the Member States have infringed the five EC Treaty freedoms. Our common constitutional tradition requires that a representative organ enacts tax legislation. Moreover, the principle of "*nullum tributum sine lege*" states that tax may only be levied on the basis of legislation. The application of the Treaty Freedoms on technical tax problems is arbitrary from a taxpayer's point of view. The case-law of the ECJ does not satisfy the principles of predictability and legitimacy. *Acquis communautaire* works as a Jack-in-the-Box in the national tax systems. Professor Tikka called for more direct tax directives and soft law measures in order to improve the legitimacy of the EU.

Kristiina Äimä
LL.Lic., LL.M. (Amsterdam), Acting Professor, University of Helsinki

Kari S. Tikan bibliografia

2005

Farväl skattegottgörelsen vid utdelningsbeskattningen – vad i stället? Teoksessa Festskrift till Nils Mattsson s. 467–480. Iustus, Uppsala 2005.

Lääkkeiden verotuksesta. Teoksessa Juhlajulkaisu Esko Hoppu 1935–15/1–2005 s. 397–403. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 2005.

Perintövero: luopuminen vai uudistaminen edessä? Verotus 4/2005 s. 344–354.

Suomen verojärjestelmä vuonna 2010. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 28.9.2005 (12 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2005.

Tulolähteet ja omaisuuslajit: Soveltamisongelmia ja uudistustarpeet. Vero-opintopäivät 2005, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2005.

Vuoden 2005 yritysverouudistus verokohtelun ennustettavuuden näkökulmasta. Tilintarkastus 4/2005 s. 25–31.

Yrittäjä ja yritys osingonsaajana. Tili- ja veropäivät 17.–18.1.2005. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 2005.

2004

Ansiotulojen verotuksen kehittämishaasteet. Teoksessa Verouudistus 2005 s. 301–317. WSOY, Helsinki 2004.

Mitä verouudistuksen jälkeen? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 30.9.2004 (8 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2004.

Om principer vid tolkningen av skattelag. Skattenytt 2004 s. 656–663.

Tuloverotuksen yksinkertaistaminen ja Tantaloksen hedelmät. Teoksessa Juhlajulkaisu Pekka Hallberg 1944–12/6–2004 s. 434–441. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 2004.

Uusi osinkoverotus. Teoksessa Verouudistus 2005 s. 37–64. WSOY, Helsinki 2004.

Yksityishenkilöt ja yritykset osingonsaajina. Vero-opintopäivät 2004, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2004.

Yritys- ja pääomaverouudistus: tavoitteet ja pääkohdat. Verotus 5/2004 s. 460–470.

2003

Ajankohtaista verotuksen ja kirjanpidon suhteesta. Vero-opintopäivät 2003, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2003.

(& Olli Ryynänen) Beskattning av internationella aktiebesparingar – Nordiska skattevetenskapliga forskningrådets seminarium år 2002: juridisk generalrapport. Teoksessa Årbok for nordisk skatteforskning s. 11–30. Oslo Universitetsforlaget, Oslo 2003.

Har arvsskatten någon framtid? Teoksessa Festskrift till Edward Andersson 1933–31/12–2003 s. 389–397. Juridiska föreningen i Finland, Helsinki 2003.

Kilpailukykyiseen yritysverotukseen tuloverotuksen kehittämistyöryhmän viitoittamalla tiellä. Tilintarkastus 1/2003 s. 13–20.

National Report Finland. Teoksessa Tax Competition in Europe s. 217–228. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2003.

Om likheten vid personbeskattningen: ett önsketänkande eller en rättslig norm? Teoksessa Festskrift till Gustaf Lindencrona s. 513–525. Norstedts juridik, Stockholm 2003.

Onko Suomen itsenäisyys veropolitiikassa mennyt? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 24.9.2003 (13 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2003.

Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. Lakimies 7–8/2003 s. 1184–1197.

Yritysverotuksen uudistaminen: tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotukset. Verotus 1/2003 s. 16–25.

2002

Eurooppaoikeudellinen katsaus tuloverotukseen. Vero-opintopäivät 2002, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2002.

Luovutusvoittojen verotuksen ajankohtaisia kysymyksiä: hankintamenon määrittämisestä ja järjestelmän kehittämistarpeista. Verotus 1/2002 s. 4–10.

Miksi Suomen verojärjestelmää tulisi muuttaa? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 1.10.2002 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2002.

Olli Ikkala 1927–2001. Personalia. Lakimies 2/2002 s. 319–321.

Timo Räbinä, Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus. Kirja-arvostelu. Lakimies 2/2002 s. 278–287.

2001

Arvopaperikauppaan sovellettava verolaki – TVL vai EVL? Verotus 2/2001 s. 121–127.

Luovutusvoittoverotuksen soveltamisongelmat ja kehittämistarpeet. Vero-opintopäivät 2001, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2001.

Suomen verojärjestelmän kehittämistarpeet. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 25.9.2001 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2001.

Suomen verotuksen uudistamistarpeet ja verokilpailu. Teoksessa Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeet s. 24–42. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki 2001.

Tax competition and the welfare state: time to surrender or to reconsider? Teoksessa Liber amicorum Sven-Olof Lodin s. 269–282. Kluwer Law International, Haag 2001.

Verosuunnittelun viimeaikaisia kehityspiirteitä. Teoksessa Asianajotoimisto Borenius & Kemppinen 90 vuotta s. 151–167. Borenius & Kemppinen, Jyväskylä 2001.

2000

European Association of Tax Law Professors perustettu – Kansainvälinen perintöverotus teemana Maastrichtissa. Verotus 4/2000 s. 386–389.

Kansainvälinen veropoliittinen tilanne ja Suomi. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 3.10.2000 (8 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 2000.

Osinkojen verotuksen ajankohtaiset kysymykset. Vero-opintopäivät 2000, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 2000.

Suomen verojärjestelmän kehityspiirteitä vuosina 1990–2000. Verotus 5/2000 s. 502–513.

1999

Kansainvälisen yritysverotuksen ajankohtaiset kysymykset. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 5.10.1999 (11 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1999.

Progressivity: a waning or disappearing feature in income taxation? Teoksessa International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén s. 341–352. Kluwer Law International, London 1999.

Tappioiden verokohtelu, verosopimusten soveltamisongelmat ja Internet: IFA:n 52. kongressi Lontoossa. Verotus 1/1999 s. 68–71.

Tax avoidance aspects: Finland. European Taxation 3/1999 s. 98–100.

Tytäryhtiö, väliyhtiö ja kiinteä toimipaikka ulkomailla – verotuksen näkökulmasta. Tili- ja veropäivät 18.–19.1.1999. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1999.

Vahingonkorvausvastuusta verokonsultoinnissa. Teoksessa Jukka Peltonen 60 vuotta: 27.10.1999 s. 295–307. Peltonen, Ruokonen & Itäinen, Helsinki 1999.

Verokeidasoperaatioiden verokohtelun nykytila. Vero-opintopäivät 1999, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1999.

Verokonsultin vastuu. Ajankohtaista verotuksen juridiikkaa: verosuunnittelupäivä 16.11.1999 s. 1–9. Helsingin yliopiston Aikuiskoulutuskeskus, 1999.

Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. Lakimies 6–7/1999 s. 982–994.

1998

International tax competition and equity of taxation. Teoksessa European financial area: proceedings of closing seminar of the research project of KATTI s. 285–298. Institute of International Economic Law (KATTI), Helsinki 1998.

Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa. Teoksessa Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta s. 71–80. Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos, 1998.

Suomen verojärjestelmä kansainvälisessä paineessa. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 10.9.1998 (10 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1998.

Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat. Verotus 1/1998 s. 4–15.

Uutta oikeuskäytäntöä liikeverotuksesta. Vero-opintopäivät 1998, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1998.

Verojärjestelmän ja vero-oikeuden haasteet vuosituhannen vaihtuessa. Lakimies 6–7/1998 s. 1152–1163.

1997

Elinkeinoverotus. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 104–110. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Eurooppavero-oikeus. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 136–138. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Kansainväliset peitellyt voitonsiirrot. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 312–316. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Peitelty osingonjako. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 733–736. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Veroasteet. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1118–1121. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Verojen kohtaanto. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1122–1123. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Verokanta. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1123–1124. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Veron kiertäminen. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1131–1134. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Veronmaksukyky. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1135–1136. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Veropolitiikka. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1148–1154. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Verovastuu. Teoksessa Encyclopaedia iuridica Fennica V s. 1168–1169. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1997.

Osakeyhtiölain muutokset ja verotus. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 7.10.1997 (12 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1997.

Suomen verojärjestelmä saatava kilpailukykyiseksi. Unitas 3/1997 s. 8–12.

Peitellyn osingonjaon ja veron kiertämisen ajankohtaiset kysymykset. Kesäpäivät 9.–10.6.1997. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1997.

Korkean verokulttuurin vaaliminen yhteisenä intressinä – IFA:n Suomen osasto 30 vuotta. Verotus 4/1997 s. 360–362.

Viimeaikaista oikeuskäytäntöä tuloverotuksessa. Vero-opintopäivät 1997, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1997.

1996

Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Kirja-arvostelu. Skattenytt 1–2/1996 s. 52–58.

Avoimen ja peitellyn osingonjaon ajankohtaiset kysymykset. Tili- ja veropäivät 8.–9.1.1996. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1996.

Ennakkoratkaisut ja ennakkotiedot, uusi ennakkokannanottojen järjestelmä verotukseen. Verotus 5/1996 s. 462–469.

Ennustettavuus verosuunnittelun ongelmana. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 8.10.1996 (10 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1996.

Inkeri Anttilasta lyötettiin mitali. Lakimiesuutiset 12/1996 s. 7.

Saksan 61. lakimiespäivät Karlsruhessa: valtiosääntötuomioistuin arvostelun kohteena. Lakimiesuutiset 11/1996 s. 38–39.

Veron kiertämistä ja peiteltyä osingonjakoa koskevaa uutta oikeuskäytäntöä. Vero-opintopäivät 1996, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1996.

Åsa Gunnarsson, Skatterättvisa. Kirja-arvostelu. Svensk skattetidning 8/1996 s. 810–816.

1995

Ennakkotietojärjestelmän kehittäminen verotuksessa. Vero-opintopäivät 1995, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1995.

Eurooppavero-oikeuden vaikutus Suomen yritysverotukseen. Teoksessa Roschier-Holmberg & Waselius 60 v. 1936–1996 s. 200–212. Roschier-Holmberg & Waselius, Helsinki 1995.

Muotokuva paljastaa: Humaani, harkitseva puheenjohtaja (Sakari Sippola). Lakimiesuutiset 7–8/1995 s. 7.

Oikeudellinen epävarmuus verotuksessa ja ennakkotiedot. Syysseminaari 9.–10.10.1995. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1995.

Oikeusvaltion arvoa ei voi mitata rahassa. Lakimiesuutiset 11/1995 s. 6–7.

Onko Suomessa liikaa juristeja? Inter Vivos 1/1995 s. 9–11.

Suomen Lakimiesliiton puheenjohtaja Kari S. Tikka Asianajajapäivillä: asianajajat muovaavat mielikuvaa juristikunnasta. Lakimiesuutiset 2/1995 s. 11.

(& Liisa Grönroos) Tasavallan presidentti Martti Ahtisaari: Perusoikeussäännöksiä sovellettava aktiivisesti. Lakimiesuutiset 10/1995 s. 4–9.

Tuloverotuksen suuntaviivat. Tili- ja veropäivät 9.–10.1.1995. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1995.

Verokeitaat, Suomen verotusoikeus ja väliyhtiölainsäädäntö. Teoksessa Hämäläis-osakunnan juristikerho 1935–1995 s. 131–141. Hämäläis-osakunnan juristikerho, Helsinki 1995.

Verotuslain 56 § verosuunnittelun rajaajana. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 5.10.1995 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1995.

Yleinen valituslupajärjestelmä veroasioissa. Verotus 1/1995 s. 35–43.

1994

Arvonlisävero verojärjestelmän osana. Teoksessa Arvonlisäverotus s. 21–35. Tietosanoma Oy (Business Books), Helsinki 1994.

En proportionell kapitalbeskattning: en temporär nordisk specialitet eller en ideallösning på inkomstbeskattningens problem? Skatterett 4/1994 s. 289–299.

EU:n veropolitiikka Suomen näkökulmasta. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 4.10.1994 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1994.

Finländsk juridisk nationalrapport. Teoksessa De fria kapitalrörelsernas betydelse för beskattningen av hushållens lån och sparande i ett integrerat Europa: rapporter och föredrag vid Nordiska skattevetenskapliga forskningrådets seminarium i Köpenhamn i november 1993 s. 55–62. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 31. Iustus, Uppsala 1994.

Oikeudellinen epävarmuus veroasioiden hoidon ongelmana. Teoksessa Asianajajan työkentältä – Från advokatens arbetsfält s. 479–491. Suomen Asianajajaliitto, Helsinki 1994.

Verotuksen uudistunut oikeussuojajärjestelmä. Vero-opintopäivät 1994, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1994.

Verotuksen uusi oikeussuojajärjestelmä verotuksen kannalta. Tili- ja veropäivät 17.–18.1.1994. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1994.

(& Jarmo Leppiniemi – Seppo Penttilä – Pekka Hulkko) Verotus. WSOY, Helsinki 1994. 2. p. 1996.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä: verosuunnittelun rajoista ja järjestelmän tulevaisuudennäkymistä. Verotus 2/1994 s. 136–143.

1993

A 25 % flat rate tax on capital income: the Finnish reaction to international tax competition. Teoksessa Tax reform in the Nordic countries: 1973–1993 jubilee publication s. 91–108. Iustus, Uppsala 1993.

Är det motiverat att beskatta kapitalvinster som löpande inkomst? Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 1993 s. 582–593.

Eri sijoitusmuotojen muuttuva verotusasema. Verotus 1/1993 s. 35–44.

Flat-rate taxation of capital income as a reaction to international tax competition. Teoksessa Economic policy issues in financial integration: proceedings of Nordic seminar on European financial integration, University of Helsinki, Finland, September 20-21.1993 s. 291–306. Helsingin yliopisto, 1993.

Fundamental tax reform: 25 percent rate on capital income and corporate income. Bulletin for international fiscal documentation 6/1993 s. 348–353.

Miksi pääomaverotus ja yritysverotus uudistuvat? Tilintarkastus 1/1993 s. 7–13.

Mitä uutta verouudistuksesta? Kesäpäivät 13.–15.6.1993. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1993.

Pääomatulo- ja ansiotulo-osuuksien määritys eri yhtiömuodoissa. Tili- ja veropäivät 18.–19.1.1993. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1993.

Progressiivisuus, suhteellisuus ja perhe pääomatulojen verotuksessa. Teoksessa Juhlajulkaisu Antti Suviranta 1923–30/11–1993 s. 237–252. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1993.

Suomen pääomaverotuksen kansainvälinen kilpailukyky. Teoksessa ETA, EMU ja rahoitusmarkkinoiden muutospaineet: seminaariraportti s. 123–138. Helsingin yliopisto, 1993.

Uusi pääomaverotus. Teoksessa Pääomaverotus käytännössä s. 25–44. Tietosanoma Oy (Business Books), Helsinki 1993.

Verolainsäädännön ajankohtaiskatsaus. Tilinpäättäjän päivä 42 s. 5–18. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1993.

Veropohjamuutokset yritysverotuksessa. Teoksessa Pääomaverotus käytännössä s. 45–57. Tietosanoma Oy (Business Books), Helsinki 1993.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä ja verosuunnittelun rajat. Vero-opintopäivät 1993, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1993.

1992

Den finska konsumtionsskatten jämförd med en mervärdeskatt. Teoksessa Mervärdeskatten i Norden: rapporter och föredrag vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Uppsala i oktober 1991 s. 201–217. Iustus, Uppsala 1992.

Eri sijoituskohteiden muuttuva verotusasema. Vero-opintopäivät 1992, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1992.

Eri yritysmuotojen uusi verotusasema. Tilinpäättäjän päivä 41 s. 67–76. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1992.

Miksi pääomaverotus ja yritysverotus uudistuvat? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 6.10.1992 (12 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1992.

Oikeusongelmat ja oikeussuojan kehittäminen verotuksessa. Kesäpäivät 2.–3.6.1992. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1992.

Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen. Skattenytt 11/1992 s. 583–590.

Pääomaverotuksen perusteet muuttumassa. Lakimies 5/1992 s. 796–799.

Pääomaverotuksen uudistaminen. Verotus 1/1992 s. 6–15.

(& Edward Andersson – Esko Rantanen) Verottaja kumartaa pääomalle. Talouselämä 42/1992 s. 20–21.

Verotuksen oikeussuojajärjestelmän uudistaminen. Verotus 3/1992 s. 209–218.

Yritys- ja pääomaverotuksen kehitysnäkymät. Tili- ja veropäivät 13.–14.1.1992. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1992.

1991

Yritysverotuksen perusteet. Monografia. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1991. 2. p. 1995.

Ajankohtaiskatsaus yhtiöveron hyvitysjärjestelmään. Verotus 2/1991 s. 126–135.

Kohti suhteellista pääomaverotusta. Talouselämä 4/1991 s. 19, 21.

Onko Suomen verojärjestelmä kansainvälisesti kilpailukykyinen? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 15.10.1991 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1991.

Osakkeiden arvonlaskut ja muut menetykset verotuksessa. Tili- ja veropäivät 9.–10.1.1991. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1991.

Peitelty osingonjako ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmä. Kesäpäivät 4.–5.6.1991. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1991.

Peitelty osingonjako yhtiöveron hyvitysjärjestelmän oloissa. Tilisanomat 5/1991 s. 22–26.

Progressivitetstanken i skatteteorin och i beskattningens idéhistoria. Teoksessa Progressivitet och proportionalitet i skattesystemet: rapporter och föredrag vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium på Hanaholmen i oktober 1990 s. 179–198. Iustus, Uppsala 1991.

Pääomatulojen verotuksen kehitysnäkymät. Syysseminaari 21.–22.10.1991. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1991.

Pääomaverotuksen uudistaminen. Vero-opintopäivät 1991, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1991.

Suomen liikevaihtoverojärjestelmän kehitys ja arvonlisäverotus Euroopassa. Teoksessa Uusi liikevaihtoverotus s. 19–37. Tietosanoma Oy (Business Books), Helsinki 1991.

Tappiollisten yritysten verosuunnittelun erityispiirteet. Tilinpäättäjän päivä 40 s. 19–32. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1991.

Veron kiertämisen ja peitellyn osingonjaon ajankohtaiset ongelmat. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus s. 11–27. Tietosanoma Oy (Business Books), Helsinki 1991.

1990

Veropolitiikka. Monografia. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1990.

Finland och Sverige i internationell skattepolitisk konkurrens. Unitas 3/1990 s. 59–65.

Keskeiset uudistamistarpeet liikevaihtoverotuksessa. Teoksessa Liikevaihtoverotuksen uudistamistarpeet s. 27–34. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos, Helsinki 1990.

Konsernin verosuunnittelun tarpeet ja keinot. Tilinpäättäjän päivä 39 s. 39–50. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1990.

(& Kari Suominen) Oikeushenkilön sivuuttaminen verotuksessa: verotuksen kustannukset: IFA:n 43. kongressi Rio de Janeirossa. Verotus 1/1990 s. 50–57.

Onko verotusta tarpeen kehittää vielä kokonaisverouudistuksen jälkeenkin? Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 3.10.1990 (10 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1990.

Suomen verojärjestelmän kehityspiirteitä vuosina 1950–1990. Verotus 5/1990 s. 388–395.

Veron kiertämisen ja peitellyn osingonjaon ongelmat verouudistuksen jälkeen. Teoksessa Verosuunnittelun uudet vaihtoehdot s. 55–67. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1990.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä: katsaus uusimpaan oikeudelliseen aineistoon ja ajankohtaisiin kysymyksiin. Vero-opintopäivät 1990, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1990.

Yritysjärjestelysäännökset kokonaisverouudistuksen osana. Teoksessa Yritysjärjestelyt s. 7–15. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1990.

1989

Business tax reform in Finland. European taxation 4/1989 s. 107–112.

Juoksua täytyy jatkaa. Talouselämä. 35/1989 s. 17, 19.

Kansainvälinen veropoliittinen kehitys ja sen vaikutukset Suomeen. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 3.10.1989 (9 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1989.

Liikevaihtoverotuksen pohja laajenee: myös rakentamisen suuntaan. Maansiirto 7/1989 s. 26–30, 61.

Liikevaihtoverotuksen uudistaminen. Liikevaihtoverotuksen ajankohtaispäivä s. 1–11. Helsingin kauppakamari 1989.

Liikevaihtoverotuksen uudistaminen. Vero-opintopäivät 1989, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1989.

Liikevaihtoverotuksen uudistaminen: kehikko arvonlisäverojärjestelmälle rakenteilla. Verotus 5/1989 s. 391–399.

Suomen kokonaisverouudistuksen jatkamisen tarve ja veropoliittinen kehitys Ruotsissa. Tilinpäättäjän päivä 38 s. 83–94. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1989.

The disregard of a legal entity for tax purposes: Finland. Teoksessa Cahiers de droit fiscal international 74 a (1989) s. 259–268. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1989.

Tuloverotuksen yksinkertaistaminen ja kokonaisverouudistus: askel eteen- vai taaksepäin? Teoksessa Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920–4/2–1990 s. 313–324. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1989.

Työnantajan sosiaaliturvamaksun kehittämis- ja korvaamisvaihtoehdoista. Teoksessa Juhlakirja Jaakko Pajula 1: Ihminen ja yhteiskunta s. 421–433. Kansaneläkelaitos, Helsinki 1989.

Veron kiertämisen ja peitellyn osingonjaon ongelmat kokonaisverouudistuksen jälkeen. Tili- ja veropäivä 1989, 14.12.1989 s. 1–6. Lahden kauppakamari, 1989.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä perheyhtiöiden ja niiden osakkaiden kannalta. Tili- ja veropäivät 16.–17.1.1989. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1989.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, osa 1. Verotus 1/1989 s. 16–24.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, osa 2: osinkoa jakavan yhtiön verotus. Verotus 2/1989 s. 105–113.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, osa 3. Verotus 3/1989 s. 201–210.

1988

45 % – oikein vai väärin. Talouselämä 40/1988 s. 18, 20.

Kokonaisverouudistuksen tausta. Verotus 3/1988 s. 201–210.

Lvv-malli ei kestä lisärasituksia – Työnantajan sosiaaliturvamaksun ansiosidonnaisuutta tulee vähentää. Sosiaalivakuutus 3/1988 s. 88.

Osakeyhtiöiden ja niiden osakkaiden verotus. Tili- ja veropäivä 8.12.1988 s. 1–14. Lahden kauppakamari, 1988.

Osakeyhtiön verotusasema, nykytila ja kehitysnäkymät. Kesäpäivät 26.–27.5.1988. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1988.

Varaukset, veronhuojennukset ja henkilöyhtiöt verouudistuksessa. Tilinpäättäjän päivä 37 s. 60–71. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1988.

Verouudistus tarvitsee rahaa. Talouselämä 39/1988 s. 21, 23.

Yhtiöiden ja niiden omistajien muuttuva verotus. Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 5.10.1988 (15 s.). Keskuskauppakamari, Helsinki 1988.

Yritysverotuksen kehitysnäkymät. Vero-opintopäivät 1988, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1988.

1987

Finsk juridisk nationalrapport. Teoksessa Förhållandet mellan bokföring och beskattning: rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Esbo i oktober 1986 s. 45–70 + liite 6 s. Allmänna förlaget, Stockholm1987.

Katsaus viimeaikaiseen oikeuskäytäntöön. Tili- ja veropäivät 19.–20.1.1987. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1987.

Kokonaisverouudistusehdotuksia: yritysverotus. Tilinpäättäjän päivä 36 s. 9–29. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1987.

Konserniavustukset ja siirtohinnoittelu konsernissa. Teoksessa Konsernijuridiikka s. 63–85. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1987.

Todellinen voittoko verolle: näkökohtia veropohjan laajentamisesta yritysverotuksessa. Teoksessa Katsaus 1–1987 s. 2–18. Työväen taloudellinen tutkimuslaitos, Helsinki 1987.

Toimiminen yhtenä tai useampana yhtiönä: edut ja haitat. Teoksessa Yritysorganisaatiomuutosten vero-ongelmat s. 1–12. Helsingin kauppakamari, 1987.

Yritysten tuloverotuksen uudistaminen. Tili- ja veropäivä 2.12.1987 s. 1–19. Lahden kauppakamari, 1987.

Yritysverotuksen kehitysnäkymät. Vero-opintopäivät 1987, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1987.

1986

Konserniavustus. Vero-opintopäivät 1986, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1986.

Myyntivoittojen verotus uudistuu yritysverotuksessa. Lakimiesuutiset 5/1986 s. 20–22.

Tavoiteltavan veropolitiikan ja mahdollisen veropolitiikan suhde: myyntivoittoverouudistuksen ajankohtaistama kysymys. Oikeus 3/1986 s. 179–192.

Tulolähdesiirroista ja yksityiskäyttöönotoista erityisesti kiinteistöjä silmällä pitäen (EVL 51.1 vai 51.3 §). Tilinpäättäjän päivä 35 s. 91–107. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1986.

Uutta yritysverotusta koskevaa lainsäädäntöä. Teoksessa Tili- ja veropäivä 9.12.1986 s. 1–16. Lahden kauppakamari, 1986.

1985

Kuka on oikea verovelvollinen? Ongelmia tulojen ja menojen kohdistamisessa. Vero-opintopäivät 1985, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1985.

Liikevaihtoverotus: menettelyn kehittämisestä ja kokonaisuudistuksen tarpeesta. Verotus 5/1985 s. 305–314.

Peitellystä osingonjaosta (VerL 57 §) ja veron kiertämisestä (VerL 56§) uusimman oikeuskäytännön valossa. Tili- ja veropäivät 14.–15.1.1985. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1985.

Pääomavirtojen esteet konsernisuhteissa ja sosiaaliturvamaksut kansainvälisen vero-oikeuden ongelmana (IFA:n 38. kongressi Buenos Airesissa). Verotus 1/1985 s. 50–54.

Yritysten tuloverotus: väistyvä vai kehittyvä verotusmuoto? Teoksessa Hämäläis-osakunnan juristikerho 1935–1985 s. 183–194. Hämäläis-osakunnan juristikerho, Helsinki 1985.

(& Olli Nykänen) Yritysverotus I ja II.. Jatkuvatäydenteinen, WSOY, Helsinki 1985.

Yritysverotuksen ja myyntivoittoverotuksen uudistamisesta. Tili- ja veropäivä 11.12.1985 s. 1–13. Lahden kauppakamari, 1985.

1984

Ei-konsernimuotoisten yhtiöryhmien verotusongelmista. Tili- ja veropäivät 9.–10.1.1984. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1984.

Elinkeinonharjoittajien ja kiinteistöyhtiöiden arvopaperisijoituksista. Vero-opintopäivät 1984, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1984.

Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary: Finland. Teoksessa Cahiers de droit fiscal international 69 a (1984) s. 333–338. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1984.

Miksi yrityksiä verotetaan. E-liikkeen aatteellis-taloudellinen aikakauslehti 5/1984 s. 24–27.

(& Edward Andersson) Nationalrapport från Finland: juridisk del. Teoksessa Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Saltsjöbaden i oktober 1983 s. 169–195. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Stockholm 1984.

(& Pekka Salonen) Veron kiertäminen/verovilppi – liikevaihtoverotuksen kansainväliset ongelmat (IFA:n 37. kongressi Venetsiassa). Verotus 1/1984 s. 59–67.

Verotuksellisen ja kirjanpidollisen tuloslaskennan suhteeseen liittyviä käytännön ongelmia ja sääntelytarpeita. Tilinpäättäjän päivä 33 s. 150–163. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1984.

1983

EVL:n uusimmista muutoksista. Tili- ja veropäivät 10.–11.1.1983. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1983.

Förutsebarheten i beskattningen. Teoksessa Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982 s. 89–118. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Stockholm 1983.

Konsernivero-oikeuden kysymyksiä. Verotus 4/1983 s. 232–242.

Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. Lakimies 7–8/1983 s. 1079–1093.

Tax avoidance/tax evasion: Finland. Teoksessa Cahiers de droit fiscal international 68 a (1983) s. 357–371. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1983.

Vad avses med rättssäkerheten i beskattningen? Teoksessa Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982 s. 7–21. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Stockholm 1983.

Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana. Teoksessa Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot s. 12–36. Suomen lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1983.

Veronalaisuuden ja vähennyskelpoisuuden vastaamattomuustilanteista ja arvojen epäjatkuvuustilanteista tuloverotuksessa. Vero-opintopäivät 1983, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1983.

Verotus. Teoksessa Suomalaisen lakikirja, tasavallan tärkeimmät lait, tietokirja jokaiselle suomalaiselle s. 768–770. Suomen lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1983.

Yritysverotuksen uudistamisesta nykyjärjestelmän pohjalta. Tilinpäättäjän päivä 32 s. 124–140. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1983.

1982

Deductibility of interest payments in the Finnish income taxation. Scandinavian studies in law 26(1982), s. 229–242.

Inflationsmodeller i Finland. Teoksessa Skatter och inflation: rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Århus i oktober 1981 s. 151–174. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Stockholm1982.

Kansainvälisen henkilöverotuksen perusteet. Teoksessa Työskentely ulkomailla s. 106–133. Suomen lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1982.

Kansainvälisen vero-oikeuden ongelmana: kotimaan ja/vai oleskelumaan verotusoikeus? Lakimiesuutiset 12/1982 s. 24–26.

Konserni- ja intressipiiriajattelusta tuloverotuksessa: havaintoja oikeuskäytännöstä ja näkökohtia lainsäädännön kehittämisestä. Vero-opintopäivät 1982, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1982.

OECD:n mallisopimuskirjasta ja sen ruotsinnoksesta. Verotus 5/1982 s. 323–326.

Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Teoksessa Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912–18/4–1982 s. 272–284. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 1982.

Ulkomaisten tytäryritysten verotukseen liittyviä erityiskysymyksiä. Tilinpäättäjän päivä 31 s. III/1–13. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1982.

1981

Näkökohtia eri sijoitusmuotojen verotuskohtelusta. Vero-opintopäivät 1981, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1981.

Osakkeiden verotusarvojen vahvistamisperusteista. Defensor Legis 1–2/1981 s. 29–47.

Sijoitusten kohtelusta henkilöverotuksessa: yleisiä piirteitä ja ajankohtaisia kysymyksiä. Verotus 5/1981 s. 289–296.

Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa Taloudellinen rikollisuus s. 58–78. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1981.

Yritysverotuksen yleiset kehittämismahdollisuudet. Tilinpäättäjän päivä 30 s. V/1–19. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1981.

Yritysverotustoimikunnan mietintö. Kansantaloudellinen aikakauskirja 77 (1981):2 s. 204–210.

1980

Varallisuusverotuksen ja myyntivoittoverojärjestelmän kehittämisestä. Vero-opintopäivät 1980, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1980.

Yritysomaisuuden varallisuusverotuksesta – toteutetut lainsäädännölliset toimenpiteet ja kehitysnäkymät. Tili- ja veropäivät 10.–11.1.1980. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1980.

Yritysverotustoimikunnan ehdotukset. Tilinpäättäjän päivä 29 s. V/1–22. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1980.

1979

Ajankohtaisia kansainvälisen vero-oikeuden kysymyksiä. Tili- ja veropäivät 15.–16.1.1979. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1979.

Korkojen vähennysoikeuden rajoittamislain soveltamiseen liittyvistä ongelmista. Verotus 3/1979 s. 147–161.

Osakkeiden verotusarvojen määrittäminen. Vero-opintopäivät 1979, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1979.

Yritysverotuksen kehittämissuunnitelmista ja mahdollisuuksista. Liikeverotusseminaari 29.–31.10.1979. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1979.

Yritysverotuksen uudistusnäkymät. Tilinpäättäjän päivä 28 s. IV/1–12. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1979.

1978

Grynderitoimintaan liittyvän osakekaupan verottamisesta. Tili- ja veropäivät 13.–14.1.1978. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1978.

(& Edward Andersson) International Fiscal Associationin 31. kokous Wienissä 1977. Verotus 2/1978 s. 106–109.

KHO:n ja KVL:n uusinta käytäntöä. Liikeverotuspäivät 30.–31.10.1978. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1978.

Korkojen vähennyskelpoisuuden rajoittamiseen liittyviä ongelmia. Vero-opintopäivät 1978, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1978.

Osinkojen ja royaltien verotus. Tilinpäättäjän päivä 27 s. XIII/1–14. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1978.

1977

Determination of the taxable profit of corporations: Finland. Teoksessa Cahiers de droit fiscal international 62 b (1977) s. 241–258. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1977.

Elinkeinoverolain muutokset; fuusio, ulkomailta hankitut tavarat, indeksi- ja kurssitappiot. Vero-opintopäivät 1977, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1977.

Elinkeinoverolain uusista aukkojen poistamiseen tähtäävistä säännöksistä. Defensor Legis 58 (1977) s. 470–494.

KHO:n ja KVL:n päätöksiä. Tilinpäättäjän päivä 26 s. VII/1–15. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1977.

Uutta oikeuskäytäntöä verotuksen piirissä. Tili- ja veropäivät 14.–15.1.1977. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1977.

Vakuutuskorvausten ja -maksujen käsittelystä liikeverotuksessa. Verotus 3/1977 s. 127–136.

1976

KHO:n ja KVL:n päätöksiä. Tilinpäättäjän päivä 25 s. II/1–11. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1976.

Tasejatkuvuudesta verotuksessa. Tili- ja veropäivät 8.–9.1.1976. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1976.

Vakuutuskorvausten ja -maksujen käsittelystä liikeverotuksessa. Vero-opintopäivät 1976, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1976.

1975

Vuositulos ja verotettava tulo. Monografia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 171. Judex Kustannusyhtiö, Helsinki 1975.

Kansainvälisestä veropaosta. Teoksessa Hämäläis-osakunnan juristikerho 1935–1975 s. 117–125. Helsinki, 1975.

Muutettuun kirjanpitoon perustuvat vaatimukset verotuksessa. Tili- ja veropäivät 9.–10.1.1975. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1975.

Uutta KHO:n ja KVL:n verotuskäytäntöä. Tilinpäättäjän päivä 24 s. III/1–11. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1975.

Vaihto-omaisuuden verotuskäsittelyyn liittyviä ongelmia. Vero-opintopäivät 1975, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1975.

1974

Vuositulos ja verotettava tulo. Monografia. Helsingin yliopisto, julkisoikeuden laitos, 1974.

EVL:n supistavasta, sanatarkasta, laajasta ja täydentävästä tulkinnasta. Tili- ja veropäivät 4.–5.1.1974. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1974.

Osingonjakoa rasittavista verokustannuksista. Vero-opintopäivät 1974, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1974.

Uutta KHO:n ja KVL:n verotuskäytäntöä. Tilinpäättäjän päivä 23 s. II/1–9. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1974.

1973

Mitä saa ja mitä ei saa tehdä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56–57 §§:t. Vero-opintopäivät 1973, Aikakausjulkaisu Verotus. Suomen Verotarkastajat SVT ry (ent. Verovirkailijain Liitto ry), Helsinki 1973.

Tuloveron minimointi. Tili- ja veropäivät 12.–13.1.1973. Suomen Taloushallintoliitto ry (ent. Kirjanpitotoimistojen Liitto ry), Helsinki 1973.

Uutta verotuskäytäntöä. Tilinpäättäjän päivä 22 s. IV/1–10. Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö, Helsinki 1973.

1972

Kuuleminen ensiasteen verotuksessa. Monografia. Helsingin yliopisto, julkisoikeuden laitos, 1972.

Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Monografia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Judex Kustannusyhtiö, Helsinki 1972.

Kirjoittajat

Aalto, Esa, OTT, hallintoneuvos, korkein hallinto-oikeus
Andersson, Edward, professor emeritus
Haapaniemi, Ossi, OTT, KTM, asianajaja, Asianajotoimisto Hannes Snellman Oy
Hallberg, Pekka, VTT, h.c. HTT (Joensuu), korkeimman hallinto-oikeuden presidentti
Helminen, Marjaana, kansainvälisen vero-oikeuden professori, Helsingin yliopisto
Hidén, Mikael, professori, Helsingin yliopisto
Immonen, Raimo, kauppaoikeuden professori, Turun kauppakorkeakoulu
Juusela, Janne, OTT, Veroryhmän vetäjä, Asianajotoimisto Borenius & Kemppinen Oy
Kalima, Kai, finanssioikeuden, erit. finanssihallinnon professori, Helsingin yliopisto
Kontkanen, Erkki, OTT, dosentti; johtaja, Finanssialan lainsäädäntö- ja verotus -yksikkö, Finanssialan Keskusliitto
Kukkonen, Matti, kauppaoikeuden professori, Svenska Handelshögskolan
Lehtonen, Asko, professori, Vaasan yliopisto
Lindencrona, Gustaf, professor emeritus, f.d. rektor för Stockholms universitet
Lindfors, Teemu S., finanssioikeuden assistentti, Helsingin yliopisto
Linnakangas, Esko, julkisen talouden professori, Lapin yliopisto
Lodin, Sven-Olof, professor emeritus
Mattila, Pauli K., OTT, dosentti; varatoimitusjohtaja, Keskuskauppakamari
Mattsson, Nils, professor emeritus
Melz, Peter, professor i finansrätt, Stockholms universitet
Michelsen, Aage, professor i skatteret, Handelshøjskolen, Aarhus Universitet
Mutén, Leif, professor emeritus
Myrsky, Matti, vero-oikeuden professori, Joensuun yliopisto
Määttä, Kalle, oikeustaloustieteen professori, Joensuun yliopisto
Niskakangas, Heikki, professori, Helsingin kauppakorkeakoulu
Nykänen, Olli, hallintoneuvos emeritus, korkein hallinto-oikeus
Ossa, Jaakko, finanssioikeuden professori, Turun yliopisto
Penttilä, Seppo, vero-oikeuden professori, Tampereen yliopisto
Puronen, Pertti, OTT, verojohtaja, Pirkanmaan verotoimisto
van Raad, Kees, professor voor internationaal belastingrecht, Universiteit Leiden
Ranta-Lassila, Hannele, finanssioikeuden professori (mvs.), Helsingin yliopisto
Rehbinder, Maria, OTT, DE, yksikönpäällikkö, Euroopan komissio
Rother, Eila, OTT, korkein hallinto-oikeus
Ryynänen, Olli, julkisoikeuden professori (ruotsinkiel.), Helsingin yliopisto

Räbinä, Timo, KTT, OTL, VTM, dosentti; projektipäällikkö, Verohallitus
Rädler, Albert J., professor emeritus, tax advisor and senior tax partner, Linklaters, Munich office
Soikkeli, Lauri, OTT, KTM, dosentti; veroasiantuntija, Rettig Capital Oy Ab
Viherkenttä, Timo, OTT, dosentti; varatoimitusjohtaja, Kuntien eläkevakuutus
Wikström, Kauko, finanssioikeuden professori, Turun yliopisto
Wiman, Bertil, professor i skatterätt, Centrum för Skatterätt, Handelshögskolan i Stockholm
Zimmer, Frederik, professor i rettsvitenskap, Universitetet i Oslo
Äimä, Kristiina, OTL, LL.M. (Amsterdam), professori (mvs.), Helsingin yliopisto