

Juhlajulkaisu
Pekka Hallberg
1944 – 12/6 – 2004

Toimittajat

Risto Nuolimaa

Pekka Vihervuori

Hannele Klemettinen

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 6120 300

f. (09) 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© 2004 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Pekka Hallbergin valokuva s. VII Heini Lehväslaiho

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-229-0

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2004

Ahti Vapaavuori

Kansainvälisen vero-oikeuden kehityslinjoja KHO:n viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa

Vero-oikeuden, erityisesti kansainvälisen vero-oikeuden roolista KHO:n oikeuskäytännössä

Veroasioiden rooli ja osin myös niiden olemus on KHO:n lainkäytössä viimeisen runsaan kymmenen vuoden aikana muuttunut melkoisesti. Kun veroasioiden osuus KHO:een saapuneista asioista oli vuonna 1990 36 %, viime vuonna niiden osuus oli vain 21 %, mikä tosin edelleen edustaa suurinta yksittäisen yhtenäisen asiaryhmän määrää ylimmässä hallintotuomioistuimessamme. KHO:een saapuneiden veroasioiden lukumäärän laskemiseen viimeisen runsaan kymmenen vuoden jaksona on varmasti vaikuttanut oikaisumenettelyn kehittäminen, suhteellisen laajasti veroasioissa sovellettava valituslupajärjestelmä samoin kuin hallinto-oikeuksien päätöksien perustelujen nopeasti kohentunut taso. Muutokset eivät ole kuitenkaan olleet pelkästään määrällisiä, sillä niistä veroasioista, jotka edelleen tulevat KHO:een, aikaisempaa selvästi suurempi osa sisältää varsin vaikeita ja moniulotteisia oikeudellisia kysymyksiä. Yhä useammin ajaututaan tilanteeseen, jossa verolainsäätäjä ei ole pysynyt tai edes yrittänyt pysyä nopean taloudellisen kehityksen tahdissa ja jossa KHO:n antamalla ratkaisulla tosiasiasa on verolainsäädäntöä täydentävä ja käytäntöä ohjaava merkittävä prejudikaattivaikutus. Vuodelta 2003 onkin laskettu julkaistujen veroasioiden muodostaneen 35 % kaikista KHO:n tuona vuonna julkaisemista ratkaisuista.

Oma osuutensa tapahtuneeseen muutokseen on ripeästi jatkuneella kansainvälistymiskehityksellä¹, minkä seurauksena veroasiat entistä useammin koskevat verovelvollisen toimia, joilla on liittyviä yhtä useampaan valtioon. Suomessa viimeisen kymmenen vuoden aikana lisääntynyt tietämys kansainvälisiin toimiin liittyvistä verosuunnittelumahdollisuuksista ja matalan verorasituksen valtioiden, niin sanottujen veroparatiisien, hyödyntäminen ulkomaisten välilyhteisöjen avulla kansainvälisten tulovirtojen ohjailussa muodostaa suurimman haasteen valtion veropohjan valvojalle. Se näkyy osaltaan myös niiden veroasioiden sisällössä, joihin anne-

¹ Oikeuden kansainvälistymisestä hallintotuomioistuinten työskentelyn näkökulmasta ks. Pekka Hallberg, Korkein hallinto-oikeus 2000-luvulle, teoksessa Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta, Vammala 1998, s. 15–16.

tuista päätöksistä valitetaan KHO:een. Kun vuonna 1990 KHO:n vuosikirjassa julkaistuista 94 veroasiaa koskevasta ratkaisusta vain kaksi koski jollain tavalla kansainvälisen tuloverotuksen alaa, tällaisten asioiden osuus vuoden 2003 vastaavanlaisista vuosikirjapäätöksistä oli peräti 23 %.

Välillisen verotuksen, erityisesti arvonlisäverotuksen, alalla viime vuosikymmenen puolivälissä toteutunut Suomen EU-jäsenyys merkitsi lainsoveltamisongelmien muuttumista yhä useammissa tapauksissa direktiivin tulkintaa koskeviksi. Tätä suurempaa muutosta jäsenyys merkitsi kuitenkin välittömän verotuksen alalla, jossa verotuksen yhtenäistämiskehitys on tapahtunut harmonisointitoimenpiteiden sijasta huomattavassa määrin pelkästään niin sanottu negatiivisen integraation muodossa.² EY:n tuomioistuin on soveltanut perustamissopimuksen vapausoikeuksia koskevia kohtia ja niitä koskevaa aikaisempaa oikeuskäytäntöään myös välittömän verotuksen alalla, jossa jäsenvaltiot ovat edelleen laajasti pitäytyneet lainsäädännöllisen suvereniteettinsa piirissä³, mikä on luonut alalle merkittävän epävarmuusalueen ja viime aikoina toisinaan varsin pulmallisen lainsoveltamistilanteen myös KHO:ssa käsiteltävissä tuloveroasioissa. Kun yhteisöoikeudellista lainsäädäntöperustaa ei näissä asioissa yleensä ole, niiden EY-oikeudellinen arviointi joudutaan suorittamaan pelkästään EY-tuomioistuimen perustamissopimusta koskevan oikeuskäytännön pohjalta. Tämä oikeuskäytäntö on taas syntynyt sellaisten periaatteiden pohjalta, joille jäsenvaltioiden suvereeniin lainsäädäntövaltaan perustuvat kansainvälisen vero-oikeuden perusperiaatteet eivät useinkaan ole rakentuneet.⁴ Viime kädessä KHO:n tehtäväksi jää näissä ristiriitatilanteissa sen arvioiminen, olisiko EY:n tuomioistuimelta pyydettävä asiassa ennakkoratkaisu.

Seuraavassa esityksessä esitellään käyty prosessi vain pääpiirteittäin selostaen muutamia tapauksia, jotka osaltaan kuvastavat KHO:ssa käsiteltävien kansainvälis-vero-oikeudellisten asioiden nykyistä luonnetta ja niissä esiintyviä oikeudellisia kysymyksiä.

Ulkomailta saatujen osinkojen verotus ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmä EY-oikeuden näkökulmasta

A oli hakemuksessaan keskusverolautakunnalle pyytänyt ennakkoratkaisua kysymykseen, voidaanko ruotsalaiselta B Ab (publ) pörssiyrityltä maksettavia osinkoja verottaa Suomessa

² Ks. tästä Kari S. Tikka, Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena, Lakimies 7–8/2003, s. 1184–1197.

³ Tämän osalta voidaan viitata esimerkiksi EY:n tuomioistuimen ratkaisuun asiassa C-79/93, Schumacker, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta, jossa tuomioistuin katsoi, että vaikka välittömiä veroja koskeva ala ei sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisöoikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omia toimivaltuuksiaan yhteisöoikeutta noudattaen. Ks. Leif Sevón, Kansallinen tuomari yhteisön tuomarina: prosessiautonomin periaate ja sen rajat, Defensor Legis 1/2003, s. 3.

⁴ Tätä asiaa on laajemmin käsitelty teoksessa Ahti Vapaavuori, Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus – EY:n primäärioikeudellisten normien vaikutuksesta kansainvälisen vero-oikeuden perusperiaatteiden alalla. Helsinki 2003.

hakijalla, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, ottaen huomioon EY:n perustamissopimuksen 56 ja 58 artiklat (aik. 73b ja 73d artiklat). Hakemuksen mukaan A, joka on Suomen kansalainen, omisti 200 kpl mainitun Ruotsissa kotipaikan omaavan yhtiön osaketta. Ruotsalaisen yhtiön A:lle maksamat osingot ovat A:n veronalaista pääomatulona Suomessa, mutta toisin kuin kotimaiselta osakeyhtiöltä saatuihin osinkoihin niihin ei liity yhtiöveron hyvityslain mukaista yhtiöveron hyvitystä. Näin ollen A joutuu maksamaan Ruotsista saamistaan osingoista Suomessa veroa 29 %. A katsoi, että koska Ruotsista saatavaa osinkoa verotetaan ankarammin kuin vastaavaa Suomesta saatua osinkoa, kyseessä on EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa tarkoitettu rajoitus, jota ei voitu perustella yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä, eikä myöskään verojärjestelmän johdonmukaisen toiminnan ylläpitämiseen tai mahdolliseen verotulojen menettämiseen Suomessa näissä olosuhteissa voitu hänen mukaansa vedota.

Keskusverolautakunta lausui ennakkoratkaisuna, että kun otettiin huomioon yhtiöveron hyvityksen luonne ennakonpidätyksen tyyppisenä eränä, yhtiöveron hyvityksen yhteys yhtiöveroon on sellainen, ettei hyvityksen myöntäminen ainoastaan kotimaisista yhtiöistä saatujen osinkojen perusteella muodosta EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan 3 kappaleen mukaista syrjintää tai pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista. Näin ollen A:lla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen ruotsalaiselta osakeyhtiöltä saamiensa osinkojen perusteella. A valitti KHO:een vaatien uutena ennakkoratkaisuna lausuttavaksi, ettei ruotsalaisen yhtiön maksamia osinkoja voida verottaa A:n tuloina tai että sanotuista osingoista myönnetään A:lle yhtiöveron hyvitys. Lisäksi A vaati, että KHO pyytää ennen asian ratkaisemista ennakkoratkaisun EY:n tuomioistuimelta.

KHO päätti (KHO 2002:56) lykätä asian käsittelyä ja pyytää EY:n tuomioistuimelta EY:n perustamissopimuksen 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisun sopimuksen 56 ja 58 artiklojen tulkinnasta seuraavasti:

1. Onko EY:n perustamissopimuksen 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä Suomen edellä kuvatun mukaiselle yhtiöveron hyvitysjärjestelmälle, jossa Suomessa yleisesti verovelvolliselle osingonsaajalle myönnetään hyvitys kotimaisen yhtiön maksamasta osingosta, mutta ei osinkotulosta, jonka hän saa Ruotsissa rekisteröidystä osakeyhtiöstä, ja
2. jos vastaus edelliseen kysymykseen on myönteinen, voidaanko perustamissopimuksen 58 artiklaa tulkita siten, että se, mitä 56 artiklassa säädetään, ei rajoita Suomen oikeutta soveltaa kysymyksessä olevia yhtiöveron hyvityksestä annetun lain säännöksiä, koska Suomessa yhtiöveron hyvityksen saamisen edellytys on, että osingon jakava yhtiö on maksanut Suomessa vastaavan veron tai täydennysveron, mikä ei toteudu ulkomailta maksettavan osingon osalta, jolloin verotus ei toteudu yhdenkertaisenakaan.

Tätä kirjoitettaessa asiassa on jo annettu julkisasiamiehen ratkaisuehdotus.⁵ Siinä julkisasiamies toteaa muun ohella, että siitä seikasta, että sijoittamista sellaisten yhtiöiden osakkeisiin,

⁵ Julianne Kokott, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 18.3.2004 asiassa C-319/02 Petri Mikael Manninen.

joiden kotipaikka on ulkomailla, kohdellaan epäedullisemmin, seuraa, että tällainen sijoittaminen on sijoittajan kannalta vähemmän houkuttelevaa kuin sijoittaminen kotimaisten yhtiöiden osakkeisiin. Näin ollen julkisasiamies katsoo, että tällainen verokohtelu rajoittaa pääomien liikkuvuutta. Edelleen, koska ulkomaisten yhtiöiden osakkeiden hankkiminen on luonnollisten henkilöiden kannalta verotuksellisesti epäedullista, tällä sääntelyllä heikennetään samalla ulkomaisten yritysten mahdollisuuksia hankkia pääomaa Suomen markkinoilta. Myös tältä kannalta asiassa on julkisasiamiehen mukaan kyse pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta, joka tällöin kohdistuu ulkomaisiin päämayhtiöihin. Julkisasiamies ei nähnyt myöskään mahdolliseksi soveltaa perustamissopimuksen 58 artiklaa eikä EY:n tuomioistuimen oikeuskäytännöllään kehittämää verojärjestelmän johdonmukaisen toiminnan argumenttia oikeuttamisperusteena Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän puolesta asiassa kyseessä olevassa tilanteessa, vaan päätyi ehdottamaan, että korkeimman hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaisiin seuraavasti: EY:n perustamissopimuksen 56 artikla 1 kohta ja 58 artikla 1 kohdan a alakohta ja 3 kohta ovat esteenä sellaisille jäsenvaltion säännöksille, joiden mukaan silloin, kun tässä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö on saanut osinkoa osakeyhtiöltä, jonka kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, tämän yhtiön maksama yhtiövero hyvitetään osingon verotuksessa, kun taas oikeutta vastaavaan yhtiöveron hyvitykseen ei ole silloin, kun osingon on jakanut yhtiö, jonka kotipaikka on ulkomailla.

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen lopputulosta ei voida pitää millään tavoin yllättävänä, etenkin kun otetaan huomioon EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö välittömän verotuksen alaa koskevissa tapauksissa. Kun ulkomaille toiseen jäsenvaltioon suuntautuvaa osakesijoitusta verotetaan ankarammin kuin vastaavaa kotimaista investointia, on ilmeistä, että ristiriita perustamissopimuksen määräysten kanssa syntyy ja kyse olisi enemmänkin siitä, voidaanko tällaiseen lopputulokseen johtavaa järjestelmää tästä huolimatta soveltaa joidenkin oikeuttamisperusteiden nojalla. Viimeksi mainittujen käyttöalan tuomioistuimen oikeuskäytäntö on rajannut välittömän verotuksen asioissa varsin suppeaksi.⁶ Näin ollen ja erityisesti muistaen tuomioistuimen ratkaisua Alankomaiden osinkoverotusjärjestelmää koskeneessa asiassa C-35/98, Verkooijen⁷, ei ole syytä yliarvioida niiden ratkaisuvaihtoehtojen määrää, joissa tuomioistuin voisi päätyä Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmää koskevassa asiassa verovelvolliselle negatiiviseen lopputulokseen ilman että sen samalla voitaisiin katsoa poikenneen aikaisemmasta, suhteellisen tuoreisiin ratkaisuihin perustuvasta oikeuskäytännöstään.

⁶ Ks. tästä edelleen Ahti Vapaavuori, On Justification in EC Tax Law, teoksessa Peter Wahlgren (ed.): Tax Law. Scandinavian Studies in Law, Vol. 44, Stockholm 2003, s. 375–392.

⁷ Tuomioistuimen asiassa C-35/98, Verkooijen, antamasta ratkaisusta ja sen merkityksestä yllä selostetussa Suomen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän suhdetta perustamissopimuksen määräyksiin koskevassa kysymyksessä ks. tarkemmin Ahti Vapaavuori, Eurooppaoikeuden vaikutuksista kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen lieventämisen alalla, Verotus 5/2001, s. 463–471.

Ulkomaisten väliyhteisön osakkaiden verotus; väliyhteisön käsite

Asiassa, jota koskee KHO 2003:49, oli kyse Suomessa asuvan JP Oyj:n verottamisesta ulkomaisien väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (VYL) nojalla sen ulkomailta saaduksi katsotusta väliyhteisötulosta. JP Oyj oli verovuonna 1999 hankkinut Sveitsissä olevan E AG:n koko osakekannan. Viimeksi mainitun yhtiön tappiot vuosilta 1996 ja 1997 oli vähennetty yhtiön verovuoden 1999 tulosta sen asuinvaltiossa Sveitsissä tapahtuneessa verotuksessa. Tämän vuoksi yhtiö ei mainittuna vuonna ollut suorittanut lainkaan tuloveroa Sveitsiin. Jos E AG olisi ollut Suomessa asuva yhteisö, verovuosien 1996 ja 1997 tappiot eivät olisi vuonna 1999 tapahtuneen omistajanvaihdon vuoksi olleet Suomen verotuksessa vähennettävissä ilman tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaista poikkeuslupaa.

Ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 1 momentin mukaan ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan tuossa laissa Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa olevaa yhteisöä, jonka tuloverotuksen tosiasiallinen taso yhteisön asuinvaltiossa on alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä. Ratkaisevaa sen suhteen, joutuiko JP Oyj mainitun lain nojalla lukemaan Suomessa verotettavaksi väliyhteisötuloksi sveitsiläisen tytäryhtiönsä tulon mainitulta verovuodelta, muodostui siis se, oliko sveitsiläistä tytäryhtiötä mainitulta verovuodelta ylipäätään pidettävä VYL:n mukaisena väliyhteisönä, kun sen tuloverotuksen taso Sveitsin lakien mukaan oli nolla johtuen siitä, että se sai asuinvaltiossaan vähentää verotettavasta tulostaan sellaiset aikaisemmat tappiot, joita ei ilman poikkeuslupaa olisi voitu vähentää, jos yhteisö olisi ollut ao. verovuonna Suomessa asuva.

Konserniverotuksen oikaisulautakunnan hyväksyttyä JP Oyj:n oikaisuvaatimuksen ja katsottua, ettei yhtiön veroilmoituksessa sveitsiläisestä E AG:stä saatuna väliyhteisötulona ilmoitettua 8 130 408,43 euron määrää ollut luettava yhtiön veronalaiseksi tuloksi Suomessa verovuodelta 1999 toimitettavassa verotuksessa, koska E AG ei ollut VYL:ssä tarkoitettu väliyhteisö, veroasiamies haki muutosta hallinto-oikeudelta vaatien verotuksen saattamista voimaan.

Hallinto-oikeus veroasiamiehen valituksen hyläten totesi muun ohella seuraavaa. E AG:n verovuosien 1996 ja 1997 tappiot on hyväksytty vähennettäväksi verovuoden 1999 tulosta Sveitsissä. Kun laaditaan laskelma siitä, onko tuloverotuksen tosiasiallinen taso E AG:n asuinvaltiossa alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksen tasosta täällä, lasketaan se veron määrä, joka Suomessa olisi ollut maksettava soveltamalla Suomen verolakien säännöksiä. Tuloverotuksien tasojen vertailu suoritetaan myös yhtiöiden tulosten ollessa tappiollisia. Edellä mainittua laskelmaa tehtäessä voidaan yleensä ottaa huomioon myös tuloverolain tappiontasasta koskevat säännökset. Laskelmaa tehtäessä ei kuitenkaan oteta lukuun VYL 5 §:ää, joka koskee väliyhteisön osakkaan oikeutta vähentää osuus väliyhteisön tappiosta tämän lain mukaan verotettavasta osuudesta tämän yhteisön tuloon. Jos E AG olisi Suomessa asuva yhteisö, eivät verovuosien 1996 ja 1997 tappiot olisi tuloverolain 122 §:n 1 mom:n mukaan omistajanvaihdon vuoksi vähennettävissä verovuoden 1999 tulosta ilman tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaista poikkeuslupaa. Verrattavien verojen perusteena tulisi lähtökohtaisesti olla vertailukelpoisella tavalla Suomen ja asuinvaltion verolakien mukaan lasketut

tulokset. Tämän vuoksi tuloverojen tasojen vertailua tehtäessä ei tässä tapauksessa yhtiön aikaisempien vuosien tappioita voida ottaa huomioon laskelman laatimiseksi vertailukelpoisella tavalla.

KHO myönsi veroasiamiehelle valitusluvan ja totesi seuraavaa. Hallituksen esityksen (155/94 vp.) laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta perusteluista ilmenee, että verotuksen tasoa koskevan vaatimuksen laskentapohjana käytettäisiin sitä yhteisöveron määrää, joka olisi ollut suoritettava, jos ulkomainen yhteisö olisi ollut täällä yleisesti verovelvollinen yhteisö. Yhteisön tulo laskettaisiin sovellettavaksi tulevan Suomen verolain mukaisesti, ja näin saadun tulon perusteella laskettua Suomen veron määrää verrattaisiin siihen veron määrään, jonka ulkomainen yhteisö joutuu suorittamaan asuinvaltiossaan. Näillä ja muuten hallinto-oikeuden päätöksestä ilmenevillä perusteilla KHO katsoo, ettei asiassa ole syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta.

KHO:n päätöksen lopputulosta voidaan pitää onnistuneena ja yhdenmukaisena myös sen linjan kanssa, joka VYL:n valmistelutöissä on otettu.

Ulkomaisen väliyhteisön osakkaan verotus; tappioiden vähentäminen osakkaan tulosta

Asiassa, jota koskee ratkaisu KHO 2003:70, Suomessa yleisesti verovelvollisen N Oy:n Hongkongissa asuvaa tytäryhtiötä N Ltd:tä, jonka tulos vuodelta 1995 oli ollut tappiollinen, ei Suomen verotuksessa pidetty kyseiseltä tappiovuodelta VYL:ssa tarkoitettuna ulkomaisena väliyhteisönä, koska sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso asuinvaltiossaan ylitti 3/5 tuolloin Suomessa voimassa olleesta yhteisöjen 25 prosentin suuruisesta tuloveroprosentista ja ylitti näin ollen VYL:n mukaisen minimitason. Kun yhteisöverokantaa Suomessa vuonna 1996 nostettiin 28 prosenttiin, Hongkongissa sovellettu verokanta ei viimeksi mainittuna verovuonna yltänyt vaadittavaan 3/5 Suomen yhteisöverokannan tasosta, minkä vuoksi N Ltd katsottiin N Oy:n verovuonna 1996 Suomessa tapahtuvassa verotuksessa VYL:n 2 §:n mukaiseksi ulkomaiseksi väliyhteisöksi. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko, kun VYL vuodelta 1996 kerran tuli sovellettavaksi N Oy:n vuoden 1996 verotuksessa, N Ltd:n Hongkongissa vuonna 1995 realisoima tappio vähentää N Oy:n VYL:n nojalla Suomessa verotettavaksi tulevasta väliyhteisötulosta, vaikka N Ltd ei mainitun tappion syntymisvuonna ollut vielä VYL:n mukainen ulkomainen väliyhteisö.

N Oy:n verotuksessa verovuodelta 1996 N Ltd:tä pidettiin VYL 2 §:n mukaisena ulkomaisena väliyhteisönä, jonka tulo verotettiin VYL:n mukaisesti Suomessa yleisesti verovelvollisen N Oy:n väliyhteisötulona. Tästä tulosta ei vähennetty N Ltd:n tappiota vuodelta 1995, koska yhtiö ei kyseisenä tappiovuonna ollut VYL:ssa tarkoitettu väliyhteisö. Oikaisulautakunnan hyväksyttyä yhtiön vaatimuksen tappion vähentämisestä veroasiamies haki muutosta hallinto-oikeudelta vaatien oikaisulautakunnan päätöksen kumoamista ja toimitetun verotuksen voimaansaattamista.

Hallinto-oikeus hyläten veroasiamiehen vaatimuksen lausui, että tappio voitiin vähentää verovuonna 1996 N Oy:n veronalaisesta osuudesta N Ltd:n tuloon. Perusteluinaan hallinto-oikeus totesi muun ohella seuraavaa. N Ltd ei ole ollut verovuonna 1995 VYL 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu väliyhteisö. N Oy on omistanut Hollannissa sijaitsevan X-nimisen yhtiön kautta N Ltd:n jo kyseessä olevan tappion syntymisvuonna. VYL:n tarkoituksena on hallituksen esityksen (155/94) mukaan pyrkimys estää väliyhtiöiden avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä ja toteuttaa väliyhteisöjen osalta Suomen tasoa vastaava verotus. Näin ollen ja koska kyseessä on tappion vähentäminen tappiovuotta seuraavien viiden vuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa kertyy, on kyseessä olevaa N Ltd:n vuonna 1995 syntynyttä tappiota pidettävä VYL 5 §:n mukaisena tappiona siitä huolimatta, ettei N Ltd ollut vielä vuonna 1995 mainitun lain mukainen väliyhteisö. Koska N Ltd:tä ei pidetty vielä vuonna 1995 väliyhteisönä, ei kyseisen yhtiön osalta annettu VYL 7 §:ssä ja vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa sovelletun verotusasetuksen 23a §:ssä (1489/94) tarkoitettua selvitystä yhtiöstä ja sen tappiosta. N oy antoi selvityksen kyseessä olevasta tappiosta verovuonna 1996.

Hallituksen esityksessä VYL 5 §:n perusteluissa on esitetty, että tappion vähentäminen edellyttäisi sitä, että verovelvollinen on jo tappiovuodelta esittänyt riittävän ja luotettavan selvityksen. VYL:n säännöksissä ei ole asetettu tappion vähentämisen edellytykseksi sitä, että ulkomaisen yhtiön tappio tulisi ilmoittaa jo tappiovuonna ja että ilmoittamatta jättäminen aiheuttaisi tappion vähentämisoikeuden menettämisen. Ilman lain nimenomaista säännöstä tappion vähentämisoikeutta verotuksessa ei voida evätä. N Oy on esittänyt valituksessa tarkoitettua vuoden 1995 tappiosta verovuonna 1996 selvityksen, joka sinänsä on katsottu verotuksessa luotettavaksi ja riittäväksi.

KHO myönsi veroasiamiehelle valitusluvan ja katsoi, että kun otetaan huomioon asiassa esitetyt vaatimukset, saatu selvitys sekä hallinto-oikeuden ratkaisu ja sen perustelut, hallinto-oikeuden päätöksen muuttamiseen ei ole syytä.

KHO:n ratkaisusta on luettavissa kielteinen kannanotto siihen, että yksinomaan lainvalmistelutöistä ilmenevä periaate, jonka mukaan tappiota ei VYL:n mukaisessa verotuksessa vähennetä, ellei väliyhteisön osakkaana oleva täällä yleisesti verovelvollinen ole jo tappiovuodelta esittänyt riittävää selvitystä ulkomaisen väliyhteisön tappiosta, ei ole riittävä peruste tappion vähennysoikeuden epäämiselle. Lainvalmistelutöissä esitetyn lausuman taustalla lienee ajatus siitä, että kun tappioiden vähentäminen niin sanotuista veroparatiisiyhtiöistä kerran ylipäättään sallitaan, tappion todenperäisyydestä on oltava verotuksen toimittajan käytössä ajantasainen ja luotettava eikä vasta jälkeinpäin myöhempinä verovuosina esitetty selvitys. Edellä selostetussa ratkaisussaan KHO ei kuitenkaan katsonut tämän lausuman estävän tappioiden vähentämistä, kun vastaavansisältöistä rajoitusta ei sisälly VYL:n lakitekstiin. Kun lainvalmistelutöissä esitetty merkitsisi huomattavaa rajoitusta tappion vähentämisoikeuteen, ratkaisua voidaan pitää perusteltuna.

Konserniavustus ulkomaisen yhtiön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan ja suomalaisen osakeyhtiön välillä

Asiassa, jota koskee ratkaisu KHO 2003:79, oli kyseessä tapaus, jossa yhtiöt A AB ja A Oy esittivät hakemuksessaan keskusverolautakunnalle, että ne olivat osa kansainvälistä A-konsernia. A AB:n koko osakekannan omisti ruotsalainen A Sweden AB, jonka koko osakekannan puolestaan omisti A Europe BV. A Europe BV omisti myös koko A Oy:n osakekannan. A Oy:n ja A AB:n Suomessa olevan kiinteän toimipaikan, joiden kummankin tilikausi oli kalenterivuosi, välillä oli suunniteltu annettavan konserniavustuslain mukainen konserniavustus verovuonna 2002.

Keskusverolautakunta antoi hakijoille ennakkoratkaisun, jonka mukaan A AB:n Suomessa oleva kiinteä toimipaikka ja A Oy voivat antaa verovuonna 2002 toisilleen verotuksessa vähennyskelpoisen konserniavustuksen konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaan.

Päätöksensä perusteluina keskusverolautakunta lausui muun ohella seuraavaa. Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 3 §:n mukaan konserniavustuksella tarkoitetaan avustusta, jonka kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta suorittaa toiselle kotimaiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle, kun yhtiöiden välillä vallitsee välittömästi tai välillisesti vähintään 90 prosentin konsernisuhde. A AB:n koko osakekannan omistaa ruotsalainen A Sweden AB, jonka koko osakekannan omistaa A Europe BV. Viimeksi mainittu yhtiö omistaa myös A Oy:n koko osakekannan. A AB on Ruotsissa rekisteröity yhtiö, jonka Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotettava tulo lasketaan ja verotetaan Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti vastaavalla tavalla kuin suomalaisen yhtiön tulo. Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 25/1997) 27 artiklan 2 kappaleessa todetaan, että sopimusvaltiossa asuvan yrityksen toisessa sopimusvaltiossa olevan kiinteän toimipaikan verotus ei saa olla epäedullisempaa kuin verotus, joka kohdistuu kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa samanlaista toimintaa harjoittavaan yritykseen.

Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 27 artiklan 4 kappaleen ja Suomen tasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 83/1997) 25 artikla 4 kappaleen mukaan sopimusvaltiossa oleva yritys, jonka pääoman toisessa sopimusvaltiossa asuva henkilö tai siellä asuvat henkilöt välittömästi tai välillisesti joko kokonaan tai osaksi omistavat, ei saa joutua ensiksi mainitussa valtiossa sellaisen verotuksen kohteeksi, joka on muunlainen tai raskaampi kuin verotus, jonka kohteeksi ensiksi mainitussa valtiossa oleva muu samanluonteinen yritys joutuu tai saattaa joutua.

EY:n perustamissopimuksen 43 artiklassa on kielletty kaikki rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Artiklan mukaan sijoittautumisvapaudteen kuuluu muun ohessa oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edelly-

tyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Syrjintäkiellon on katsottu merkitsevän muun muassa sitä, että yhdessä jäsenvaltiossa asuvan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan on lähtökohtaisesti saatava samanlainen vero-kohtelu kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa kuin tässä valtiossa asuvat, samassa asemassa olevat yhtiöt saavat.

Keskusverolautakunta katsoo, kun otetaan huomioon edellä mainitut säännökset, että A Oy:n ja A AB:n Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välistä konserniavustusta käsitellään konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaisesti. Sillä seikalla, että konserniavustuslain tarkoittama konsernisuhde hakijayhtiöiden välillä muodostuu Ruotsissa ja Alankomaissa rekisteröityjen yhtiöiden kautta, ei ole hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa merkitystä.

Veroasiamies vaati KHO:ssa ennakkoratkaisun kumoamista katsoen, etteivät A AB, sivuliike Suomessa, ja A Oy voi antaa toisilleen verovuonna 2002 konserniavustuslain mukaista konserniavustusta. Veroasiamies totesi muun ohella, että konserniavustuksen käytölle vapaana tuloksentasauskeinona on asetettu konserniavustuslaissa rajoituksia, joista tärkeimpiä on se, että konserniavustus on mahdollista vain kotimaisten yhtiöiden välillä. A AB, sivuliike Suomessa, ei täytä tätä kotimaisuusvaatimusta. Jos konserniavustus hakemuksen mukaisesti hyväksytään, se tapahtuu kotimaisen yhtiön ja ulkomaisen yhtiön välillä konserniavustuslain säännösten vastaisesti. Kiinteä toimipaikka on statuksellisesti vain ulkomaisen yhtiön osa. Konserniavustuksena sille annetut varat siirtyvät tällöin ulkomaisen yhtiön päätösvalan piiriin.

KHO hylkäsi veroasiamiehen valituksen todeten, että kun otetaan huomioon valituksessa esitetyt vaatimukset ja keskusverolautakunnan päätös perusteluineen ja sovellettuine säännöksineen, keskusverolautakunnan antamaa ennakkoratkaisua ei ole syytä muuttaa.

Ellei kiinteän toimipaikan statusta olisi yllä mainitussa relaatiossa hyväksytty konserniavustuslain mukaiseksi konserniavustuksen saajaksi tai antajaksi, ulkomaisen yhtiön täällä olevan kiinteän toimipaikan verotus muodostuisi epäedullisemmaksi kuin täällä olevan samanlaista toimintaa harjoittavan kotimaisen yrityksen. Ratkaisun mukaan verosopimuksen syrjintäkielto ja eurooppaoikeudellinen syrjintäkielto johtavat näin siihen lopputulokseen, että ulkomaisen yhtiön Suomessa oleva sivuliike, sen epäitsenäinen osa, katsotaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 3 §:ssä tarkoitetuksi kotimaiseksi osakeyhtiöksi tai osuuskunnaksi, jollainen vain voi mainitun lain mukaan olla konserniavustuksen antajana tai saajana.⁸ Ulkomaisen yrityksen täällä oleva kiinteä toimipaikka on kuitenkin Suomessa verovelvollinen tulostaan ja luontuu tässä mielessä myös konserniavustusrelaatiossa aktiivisessa roolissa olevaksi subjektiksi.

⁸ Ks. myös Seppo Penttilä, Konserniavustus verosopimusten ja EU-oikeuden paineessa, Verotus 5/2000, s. 564.