

Verohallinto / 24.2.2025

Viite: Lausunto Verohallinnolle VH/7847/00.01.00/2024

Lausunto Verohallinnon ohjeluonnokseen ”Veron kiertämissäännöksen soveltaminen”

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (”SVA”) lausuntoa ohjeluonnokseen liittyen veron kiertämissäännöksen soveltamiseen.

SVA kiittää lausuntomahdollisuudesta ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

1. Yleistä

Päivitettävä ohje koskee yksinomaan verotusmenettelylain (1558/1995, ”VML”) 28 §:n sisältämän yleisen veronkiertonormin soveltamista. Kyseinen lainkohta on yksi eniten keskustelua herättäneistä verolainsäädäntömme normeista, mikä näkyy eritoten lainkohdan tulkintaa käsittelevän oikeuskirjallisuuden runsaudessa. Tätä silmällä pitäen SVA pitää kannatettavana, että ohjetta tarkastellaan säännöllisesti ja päivitetään tarvittaessa erityisesti oikeuskäytännön kehityksen myötä.

Yleisellä tasolla ohjetta on suoraviivaistettu ja yksinkertaistettu, ja joitakin kohtia on myös poistettu. SVA pitää ymmärrettävänä sitä, että Verohallinnon ohjeissa tähdätään sisällölliseen selkeyteen ja sujuvaan luettavuuteen. Näiden tavoitteiden yhdistäminen VML 28 §:n tulkitaan on kuitenkin haastava tehtävä, sillä VML 28 §:ää ei voida nykyisellään luonnehtia soveltamisalaltaan millään muotoa selväksi lainkohdaksi. Tähän nähden ohjeen yksinkertaistamiseen liittyy ilmeiset riskinsä VML 28 §:ää koskevan verotuskäytännön yhtenäisyyden turvaamisen kannalta, sillä lainkohta antaa lainsoveltajalle poikkeuksellisen paljon harkintavaltaa.

2. VML 28 §:n suhde muihin veronkiertonormeihin

Ohjeluonnoksesta on poistettu maininnat koskien eräiden erityislakien sisältämiä omia, erityisiä veron kiertämistä koskevia säännöksiä kansilehdellä olevaa lyhyttä mainintaa lukuun ottamatta. SVA:n näkemyksen mukaan tämä on periaatteessa perusteltua ohjeen yksinkertaistamisen kannalta. Tästä huolimatta SVA katsoo, että ohjeessa olisi informatiivisista syistä sekä verotuskäytännön yhtenäisyyden takaamiseksi syytä huomioida myös muiden veronkiertonormien olemassaolo ja niiden suhde VML 28 §:n yleislausekkeeseen.

Tältä osin on kiinnitettävä huomiota, että ohjeluonnoksesta on samalla myös poistettu maininta siitä, että erityislakien omaa veron kiertämistä koskevaa säännöstä sovelletaan ensisijaisesti suhteessa yleislakiin eli VML 28 §:ään. Vaikka tämä kuvaus antaa VML 28 §:n soveltamisesta jokseenkin harhaanjohtavan kuvauksen, SVA pitää sitä tärkeänä siitä syystä, että se korostaa soveltamisalaltaan rajatumpien veronkiertonormien ensisijaisuutta suhteessa VML 28 §:ään. VML 28 §:ää ei ole kuitenkaan aihetta kutsua yleislaiksi, sillä tyypillisesti yleislakien soveltamisala on laaja; VML 28 § on tästä poiketen poikkeustapauksissa sovellettavaksi tuleva normi.

Rajatumpien veronkiertonormien ja VML 28 §:n suhteen SVA sen sijaan katsoo, että VML 28 §:ää ja muita veronkiertonormeja koskeva kannanotto olisi syytä säilyttää ohjeessa. Tältä osin ohjeluonnosta tulisi edelleen täydentää siten, että rajatumman veronkiertonormin soveltamisalan täyttämättä jääminen lähtökohtaisesti poissulkisi myös VML 28 §:n soveltamisen tiettyjä poikkeuksellisia tilanteita lukuun ottamatta.

3. Veronkiertodirektiivin merkitys

Vuonna 2016 annetun veronkiertodirektiivin (2016/1164) 6 artiklassa säädetään yritysten tuloverotusta koskevasta veron kiertämisen vastaisesta yleislausekkeesta. Suomessa veronkiertodirektiivin 6 artikla on käytännössä implementoitu VML 28 §:llä. Näin ollen VML 28 § kytkeyty taustaltaan nykyisin veronkiertodirektiiviin.

Oikeuskirjallisuudessa tähän on kiinnitetty huomioitu ja varsin yhteneväisesti esitetty, että veronkiertodirektiivi tulisi huomioida myös VML 28 §:n tulkinnassa nk. tulkintavaikutuksen johdosta. Euroopan unionin tuomioistuimen ("EUT") oikeuskäytännössä välitöntä verotusta koskevien direktiivien sisältämien yleisten väärinkäytössääntöjen on katsottu heijastelevan EU-oikeuden yleistä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta (ks. mm. asia C-126/10, Foggia, kohta 50). Kotimaisessa oikeuskäytännössä tämän on katsottu tarkoittavan esimerkiksi elinkeinoverolain (360/1968, "EVL") 52 h §:n soveltamisen kannalta sitä, että lainkohdan soveltamisedellytysten täytyminen edellyttää unionin oikeuden väärinkäytön kiellon mukaisen subjektiivisen ja objektiivisen edellytyksen täyttymistä.

VML 28 §:ää koskevassa oikeuskirjallisuudessa on vuorostaan katsottu, että myös VML 28 §:n vallitseva tulkintatapa ei täysin vastaa yllä selostettua ja VML 28 §:n tulkinnassa tulisikin veronkiertodirektiivin voimaantulon myötä tukeutua oikeuden väärinkäytön kieltoa heijastelemaan tulkintatapaan.

SVA pitää toivottavana, että ohjeluonnoksessa omaksuttaisiin veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkintavaikutuksen johdosta EVL 52 h §:ää vastaava tulkinta myös VML 28 §:n arvioinnin osalta. SVA:n näkemyksen mukaan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen pohjautuva systemaattinen tulkintatapa mahdollistaisi aiempaa VML 28 §:n tulkintadoktriinia holistisemman ja selkeämmän soveltamiskäytännön VML 28 §:n tulkinnan osalta. Tämä olisi vuorostaan omiaan turvaamaan VML 28 §:n soveltamista koskevaa verotuskäytännön yhtenäisyyttä.

4. Tarkemmat kommentit ohjeluonnoksesta

4.1. Kohta 2.2 Kuulemis- ja selvittämisvelvollisuus

Ohjeluonnoksesta on poistettu maininta koskien veroviranomaisen perusteltua syytä epäillä, että verovelvollisen toimen tarkoitus on ollut verosta vapautuminen sekä maininta siitä, että verosta vapautumisen todennäköisyyden on oltava verosta vapautuminen.

SVA katsoo, että nykyisellään ohjeluonnos ei anna selvää saati oikeaa kuvaa VML 28 §:ää koskevan näyttötaakan jakautumisesta muutoin kuin liiketaloudellisten perusteiden osalta. Nykyisen muotoilun pohjalta voi saada sellaisen käsityksen, että VML 28 §:n soveltamista koskeva väite voitaisiin tehdä veroviranomaisen kannalta hyvinkin kevyin perustein.

Asianomaista kohtaa olisikin syytä tarkentaa ja selventää siten, että siinä selkeästi todettaisiin, mitä alustavaa näyttöä veroviranomaisen tulee esittää VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttymisestä. Päivitettävässä ohjeessa tällaisena syynä on mainittu verovelvollisen todennäköinen tarkoitus vapautua verosta. SVA:n näkemyksen mukaan tässä yhteydessä veroviranomaisen näyttövelvollisuus olisi syytä kytkeä vieraan veroedun syntymisen osoittamiseen. Tällöin näyttötaakka näyttäytyisi selkeämpänä ja se olisi linjassa myös oikeuden väärinkäyttöä

koskevan EUT:n oikeuskäytännön sekä asiaa koskevassa oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kantojen kanssa. Tällöin veroviranomaisen näyttötaakka tulisi täytetyksi silloin, kun veroviranomainen osoittaa verovelvollisen toimen tuottavan sovellettavan verolain kannalta vieraan veroedun. Vieraan veroedun näyttäminen kääntäisi näyttötaakan, jolloin verovelvollisen olisi osoitettava verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita vapautuakseen VML 28 §:n soveltamiselta.

4.2. Kohta 3.4.2 Arvonsa menettäneen omaisuuden luovutus saattohoitajalle

Ohjeluonnokseen on lisätty niin kutsuttuja omaisuuden saattohoitotilanteita koskeva uusi kohta. Ohjeluonnoksen mukaan saattohoitotilanteet katsotaan kauppahintajärjestelyksi, johon voidaan puuttua verotuksessa VML 28 §:n nojalla siten, että luovutus sinänsä on aito, mutta kauppahinta on kokonaisuus huomioon ottaen negatiivinen. Negatiivisen kauppahinnan tilanteessa vuorostaan menetellään vastaavalla tavalla kuin vastikkeettomissa luovutuksissa eli luovutus jää luovutusvoittoverotuksen ulkopuolelle, eikä luovutustappiota siten vahvisteta.

SVA pitää hyvänä, että niin sanottuihin saattohoitotilanteisiin puututaan tehokkailla toimenpiteillä varsinkin silloin, kun saattohoitotoiminta on yhteydessä talousrikollisuuteen. SVA kuitenkin huomauttaa, että VML 28 § ei lähtökohtaisesti ole soveltuva keino yksittäisen toimialan ja siihen liittyvien väärinkäytösten ehkäisemiseen. Tämä selittyy ensinnäkin sillä, että VML 28 §:n tehokkaasta soveltumisesta mainittuihin tapauksiin ei voida antaa täyttä varmuutta. Kuten ohjeluonnoksessakin todetaan, VML 28 §:n arviointi on aina tapauskohtaista. Tämä korostuu esimerkiksi niissä mahdollisissa tilanteissa, joissa omaisuuden myyjällä voi olla sinänsä hyväksyttävät verotuksesta riippumattomat liiketaloudelliset perusteet omaisuuden myynnille, jolloin VML 28 §:n soveltamisen tulisi estyä. Todettakoon, että nykyisellään ohjeluonnoksen kyseisessä kohdassa mahdollisiin liiketaloudellisiin perusteisiin ei ole kuitenkaan kiinnitetty minkäänlaista huomiota.

Toiseksi VML 28 §:n soveltamiskäytäntöä ei voida realistisesti kontrolloida kohdistamalla sitä esimerkiksi tietyille toimialalle tyypilliseen tilanteeseen. On mahdollista, että soveltamiskäytäntö muodostuu oikeuskäytännön myötä sellaiseksi, ettei saattohoitotoimenpiteisiin ei voida tehokkaasti puuttua VML 28 §:n soveltamisen kautta. Toisaalta yhtä lailla mahdollista on, että saattohoitotilanteita koskeva ohjeluonnoksen mukainen poikkeuksellinen verokohtelu ulotetaan myös puhtaita saattohoitotilanteita koskevan tilanneryhmän ulkopuolelle, sillä VML 28 §:ää ei voida soveltaa yksinomaan sillä perusteella, että kysymys on omaisuuden saattohoitosta.

Esitetyn perusteella SVA katsookin, että omaisuuden saattohoitotilanteiden verokohteluun olisi perustellumpaa kiinnittää huomiota verolainsäädännön kehittämisen kautta, jotta ilmiön aiheuttamat mahdolliset kehittämistarpeet tulisivat mahdollisimman kattavasti arvioiduiksi. Sen sijaan VML 28 §:ää ei ole tarkoitettu lainsoveltajan toimesta tapahtuvaan lainsäädännön kehittämiseen, vaan yksittäisiin väärinkäytöksiin puuttumiseen.

4.3. Kohta 6.3 Arvonsa menettäneen omaisuuden luovutus saattohoitajalle

Ohjeluonnokseen on toisena uutena kohtana lisätty kohta 6.3 koskien henkilöyhtiöiden sivuuttamista. Tältä osin SVA toteaa, että henkilöyhtiö voi tulla jo nykyisellään käytännössä sivuutetuksi ennakkoperintälain (1118/1996, ”EPL”) 13.1 §:n ja 25.1 §:n välisissä rajanvetotilanteissa. Tämä tuodaan myös esille ohjeluonnoksen kohdassa 5.1. Näitä tilanteita on myös kattavasti käsitelty palkasta ja työkorvauksesta verotuksessa annetussa Verohallinnon ohjeessa (Dnro VH/3003/00.01.00/2018). Kyseisessä ohjeessa mainitaan esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden (”KHO”) ennakkopäätös KHO 2016:35. Kyseisessä tapauksessa yrityksen irtisanoma, talouspäällikön tehtäviä hoitanut yksityishenkilö perusti irtisanomisen jälkeen kommandiittiyhtiön, joka ryhtyi hoitamaan aiempia talouspäällikön toimenkuvaan kuuluneita

tehtäviä. KHO katsoi, että tapauksen olosuhteet eivät osoittaneet entisen talouspäällikön työsuhteen keinotekoista muuttamista toimeksiantosuhteeksi ja päätyi katsomaan, ettei kommandiittiyhtiölle maksetuissa korvauksissa ollut kysymys EPL 13.1 §:ssä tarkoitettusta palkasta.

Nykyisellään ohjeluonnos jättää epäselväksi, mikä merkitys EPL 13.1 ja 25.1 §:ää koskevilla ratkaisuilla on VML 28 §:n mahdollisen soveltumisen kannalta. SVA pitää epäjohdonmukaisena tilannetta, jossa henkilöyhtiö sivuutettaisiin VML 28 §:n nojalla, vaikka henkilöyhtiölle suoritettua korvausta pidettäisiin samaan aikaan EPL 25.1 §:ssä tarkoitettuna työkorvauksena. Tämä ei ilmene ohjeluonnoksesta selkeästi, sillä ohjeluonnoksessa viitataan palkan lisäksi ”muuhun tällaiseen tuloon rinnastettavaan selvästi henkilökohtaiseen tuloon”.

Koska asiaa koskeva ongelmakenttä linkittyy jo sellaisenaan EPL 13.1 ja 25.1 §:n tulkintaan, SVA ei näe perusteita sille, että ohjeluonnoksessa esitetään VML 28 §:n soveltamista näihin tilanteisiin. SVA:n näkemyksen mukaan ohjeluonnoksessa mainittu oikeustapaus (KHO 24.6.1975 taltio 2605) ei myöskään suoranaisesti liity asianomaisessa kohdassa käsiteltyyn tilanteeseen. Ohjeluonnoksesta ei myöskään muutoinkaan ilmene, millä perusteella kyseisestä oikeustapauksesta voitaisiin tehdä ohjeluonnoksen esittämä päätelmä henkilöyhtiön sivuuttamisesta.

5. Muita huomioita

Ohjeluonnoksen johdannossa VML 28 §:ää on kuvattu ”veron kiertämistä koskevana yleissäännöksenä” korvaten samalla aiemmin ohjeessa käytetty termi yleislauseke. Tältä osin on todettava, että VML 28 §:n rakennetta tarkasteltaessa voidaan havaita, että lainkohta rakentuu kahdesta momentista, jotka sisältävät useita säännöksiä. SVA katsookin, että VML 28 §:n osalta vakiintunut termi ”yleislauseke” on ”yleissäännöstä” perustellumpi. Tämä myös korostaa paremmin sitä, että VML 28 §:n soveltaminen edellyttää useamman edellytyksen (sovelletavan verolain kannalta vieras veroetu ja verotuksesta riippumattomien syiden puute) kumulatiivista täyttymistä.

Osakeyhtiöiden sivuuttamista koskevasta ohjeluonnoksen kohdasta 5.2 on poistettu maininnat koskien osakeyhtiön sivuuttamisen poikkeuksellisuutta. SVA:n näkemyksen mukaan uudelle muotoilulle ei ole perusteita, sillä edelleen osakeyhtiön sivuuttamista VML 28 §:n nojalla on pidettävä hyvin poikkeuksellisena toimenpiteenä.

Helsingissä 24.2.2025

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
puheenjohtaja

Hannu Itälä
jäsen