

# Ennakoitavuus yrityksen ja sen omistajan verotuksessa

Ennakoitavuus verotuksessa –  
seminaari

Helsinki, 8.6.2017

OTT, dosentti Pauli K. Mattila

# Mitä ennakoitavuus tarkoittaa yrityksen ja sen omistajan verotuksessa?

Ennakoitavuus tarkoittaa sitä, että yrityksen ja sen omistajan verotuksessa voidaan *kohtuullisella varmuudella* etukäteen tietää, miten suunnitellut verotukseen vaikuttavat toimet tullaan verotuksessa arvioimaan.

*Täyden varmuuden* tavoittelu on käytännössä monessa tapauksessa epärealistista. Ainoa varma asia on "köyhän kuolema" (äitini usein toistama sanonta)

Yrityksissä ennustettavuutta pidetään usein *tärkeimpänä* verotukseen vaikuttavana piirteenä, joskus jopa verotuksen tasoa tärkeämpänä.

Ennustettavuus on osa laajempaa *oikeusvarmuuden* käsitettä.

# Hallitusohjelman (29.5.2015) verotuksen 6 kärkitavoitetta vaalikauden aikana

1. Verotus kannustaa tekemään työtä, yrittämään, työllistämään, ottamaan riskiä, omistamaan, investoimaan ja sijoittamaan Suomessa. *Kokonaisveroaste ei nouse vaalikauden aikana.*
2. Verotus on ennakoitavaa ja johdonmukaista. Verotuksen yleislinjasta sovitaan vaalikauden alussa ja vältetään epävarmuutta aiheuttavia linjanmuutoksia vaalikauden aikana.
3. Verotuksen keventämisen painopiste on pieni- ja keskituloisissa. Kannustinloukkuja puretaan. *Palkkatulojen verotus ei millään tulotasolla kiristy.*
4. Verotusta kehitetään niin, että yrittäminen, omistaminen ja investoiminen ovat nykyistä kannattavampaa. Verotuksen rakenne tukee Suomen kilpailukykyä ja hallituksen asettamia kärkitavoitteita. *Verotuksen painopistettä siirretään työn ja yrittämisen verotuksesta erityisesti haittaveroihin.*
5. Verotuksen peruseriaate on laaja veropohja, matalat verokannat. Suomi toimii aktiivisesti kansainvälisen veronkierron estämiseksi.
6. Verotusmenettelyt ovat asiakaslähtöisiä ottaen huomioon verotuksen johdonmukaisuuden, ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden sekä tietojen saannin.

# Yritysverotuksen ennustettavuus asetettiin etusijalle

Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti 9.2.2017  
(VM:n julkaisu 12/2017 s. 126)

”Työryhmä ei ehdota muutoksia yritysverotukseen. Työryhmä pitää Suomen nykyistä yritysverojärjestelmää kilpailukykyisenä eikä se ole syynä viimeaikaiseen talouskasvun vaimauteen tai investointien vähäisyyteen. Yritysten toimintaympäristön ja investointien kannalta erityisen tärkeä asia on verotuksen ennustettavuus. Vakaus on olennainen osa hyvää verojärjestelmää, ja muutoksia tulee tehdä vain painavista syistä.”

*Ei muutoksia muutosten vuoksi.* Muutos tehdään vain, jos sen voidaan olettaa johtavan parempaan lopputulokseen kuin lähtökohta.  
**Näyttövelvollisuus on muutosta vaativalla.**

# Ennustushorisontti

Ennustettavuuden varmuus riippuu paljon siitä, miten pitkältä ajalta ennustettavuutta haetaan.

Pääsääntö: Mitä pidempi aika, sitä suurempi epävarmuus.

Yritysverotuksessa suunnitteluhorisontti on jopa kymmeniä vuosia (yritysmuotovalinnat, isot investoinnit, toimialavalinnat, sijoittautumiset jne.), mutta aina kuitenkin vuosia.

# Ennustettavuus myös taaksepäin tärkeitä

Ennustettavuutta tarkastellaan perinteisesti ajatellen tapahtumia tulevaisuudessa, mutta tarkastelu tulisi kohdistaa myös taaksepäin (oikeusvarmuuden vaatimus).

Taaksepäin tarkastelulla tarkoitan jo tehtyjen *verotuspäätösten* ja etenkin muutoin *verotuksen pysyvyyttä*. Verotuspäätöksiin haetaan muutosta ja verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi tai eduksi.

Muutoksenhakuajkojen lyhentyminen (VML:n muutokset 2017) parantaa lähtökohtaisesti ennustettavuutta, kuten myös verotuksen oikaisuajan lyhentyminen verovelvollisen vahingoksi (VML 56 §, 56 a §, 56 b ja 56 c §).

Ennustettavuuden kannalta ongelmallista on, että yrityksen verotus voi säilyä avoinna aina *6 vuotta* verovuoden päättymisestä, vaikka verovelvollinen olisi toiminut moitteettomasti (etenkin VML 56 b §). Tämä tuo epävarmuutta etenkin siirtohinnoitteluun ja etuyhteydessä olevien osapuolten väliseen yritys- ja rahoitusrakenteita koskeviin järjestelyihin.

# Milloin ennustettavuus on tärkeintä?

Ennustettavuuden tärkeys korostuu tilanteissa, joissa verovelvollisella on useita tapoja edetä *vaihtoehtoisilla tavoilla* samaan lopputulokseen (ns. valintatilanne).

Jos vaihtoehtoisia tapoja ei ole, ennustettavuus ei ole yhtä tärkeää.

*Esimerkkejä:* omien osakkeiden hankkiminen tai osingon jakaminen (VML 29 §) , kokonais- tai osittaisjakautuminen (liiketoimintakokonaisuus) ja apteekkiliikkeen yritysmuodon valinta (ei vaihtoehtoa).

# Yrityksen intressi ei aina sama kuin sen omistajan

Ennustettavuutta voidaan tarkastella erikseen yhtiön ja sen omistaja näkökulmasta ja ne ovat pääosin yhtenevät vaikkakaan eivät identtiset.

*Henkilöyhtiöissä ja elinkeinonharjoittajien* verotuksessa yrityksen intressi on sama kuin omistajan.

Yrityksen ja sen omistajan intressit ovat hyvin lähellä toisiaan myös *perheosakeyhtiöissä*.

*Laajaomisteisten monikansallisten pörssiyhtiöiden* osalta yhtiön ja sen osakkaan intressit ovat samansuuntaiset, mutta eivät identtiset.

*Sukupolvenvaihdoksen* verotuksen ennustettavuus on korostuneesti omistajan intressissä, mutta ei merkityksetön myöskään yrityksen omassa verotuksessa.



# Ennustettavuuden kohteet

Yrityksen verotuksessa ennustettavuutta tarvitaan *verotettavan tulon laskentaan* (esim. EVL) ja omistajan verotuksessa *yrityksestä saatavan tulon* verotukseen (esim. TVL).

Yrityksen verotettavan tulon laskennan osatekijät: *laajuus, jaksotus, arvostaminen ja kohdistaminen*. Tärkeintä ennustettavuus on laajuuskysymyksen osalta.

Veron määrään vaikuttaa veropohjan lisäksi *verokanta*. Osakeyhtiöissä ei yritys itse voi vaikuttaa verokantaan, mutta perheyhtiöissä omistaja voi osingonjaon määrällä suhteessa nettovarallisuuteen ja palkan maksamisella vaikuttaa sovellettavaan verokantaa (ansiotulo, pääomatulo, veronalainen osuus tulosta).

Yritysmuodon valintaan ja sen verotukselliseen hyväksyttävyyteen ei liity enää merkittäviä ennustettavuusongelmia (ns. miniosakeyhtiöitä ei enää pureta). Vrt. kuit. henkilökohtaisen tulon kanavointi yhtiöön.

# Ennustettavuuden riskitekijät

1. *Verolainsäädännön muutokset* ja muut lainsäädännön muutokset, jotka voivat heijastua verotukseen (esim. KPL, OYL jne.),
2. *Verotuskäytännön yllättävät muutokset,*
3. *Oikeuskäytännön yllättävät muutokset,*
4. Yrityksen ja sen omistajan osaamattomuus tai *huolimattomuus,*
5. *Yritysjohdon vaihdos* ja
6. Yrityksen tai sen omistajan *taloustilanteen* yllättävä muutos (esim. kannattavuuden romahdus, markkinoiden menetys)

# Lainsäädännön muutokset

Verolainsäädäntö on hyvin *poliittista* ja alati muutoksille altis. *EU* on lisännyt yritysverotuksen muutosherkkyttä, mutta vaikutukset siltä suunnalta tulevat onneksi varsin hitaasti.

Suomessa on pitkään vannottu *laajan veropohjan ja kohtuullisten verokantojen* autuaaksitekevään vaikutukseen, mikä omalta osaltaan helpottaa lainsäädännön muutosten ennakointia. Tämä näkyi esim. Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän työssä (VM 12/2017)

Suomessa ei ole tehty ainakaan tietoisesti *taannehtivasti* kiristävää verolainsäädäntöä. *Murretun tilikauden* käyttäminen voi kuitenkin muistuttaa taannehtivuutta.

Suomessa verolait säädetään pääsääntöisesti *pysyviksi*, mutta etenkin veronhuojennuspuolella käytetään myös määräaikaisia lakeja.

Uusi piirre verolainsäädännössämme on PL:n uudenlainen huomioonottaminen (esim. PerVL 55 §, eläketulon lisävero, metsälahjavähennys ja PL 6 §).

# Mistä voi etsiä tietoa verolainsäädännön tulevista muutoksista?

1. Veropoliittisen keskustelun analysointi
2. Hallitusohjelma/hallituksen toimintasuunnitelma/julkisen talouden suunnitelma
3. VM:n oma budjettiesitys
4. Budjettiriihi
5. Hallituksen esitykset (HE)
6. Valtiovarainvaliokunnan mietinnöt (VaVM)
7. Mahdolliset Verohallinnon ohjeet

Tulevia muutoksia voidaan ennakoida myös:

1. Työryhmän, toimikunnan tms. nimittäminen tai hankkeen käynnistäminen
2. Jonkin verotukselle tärkeän taustalain muuttuminen (esim. OYL, OKL, KPL jne.)
3. Uudet EU:n direktiivit tai direktiivien muutokset
4. OECD:n toimenpiteet
5. Muiden kansainvälisten elinten toimenpiteet (esim. YK, G20-ryhmä jne.)

# Verolainsäädännön prosessikuvaus

Lyhyen tähtäimen varautumisessa esillä seuraavat vaiheet:

Hallitusohjelmat (normaalisti 4 vuotta, mutta myös välitarkistuksia)

Menokehysriihet (vuosittain maaliskuussa 4:lle vuodelle)

VM:n budjettiriihet (vuosittain elokuun alussa)

Varsinaiset budjettiriihet (elokuun lopussa)

Hallitukset esitykset syksyllä

Valiokuntakuulemiset

Valtiovarainvaliokunnan mietinnöt (VaVM) ja mahdolliset eriävät mielipiteet

Eduskunnan vastaukset Lakien vahvistaminen

Lakien voimaantulo ja soveltamisaika

# Verotuskäytännön muutokset

Tässä verotuskäytännön muutoksella tarkoitetaan muutosta, joka ei perustu muuttuneeseen lainsäädäntöön eikä KHO:n tai KVL:n aikaisemman oikeustilan muuttavaan ennakkoratkaisuun.

Tilanteen, joissa Verohallinto muuttaa ilman edellä mainittuja taustatekijöitä verotuskäytännön, tulisi pitää hyvin *poikkeuksellisina*.

Muutoksen tulisi perustua *faktuaalisiin* ja *kiistattomiin* muutosta tukeviin seikkoihin. Näin ei ollut esimerkiksi silloin, kun yhtäkkiä keskinäisille kiinteistöyhtiöille ei myönnetty dispensiä vahvistettujen tappioiden säilymiseen omistajavaihdostilanteissa. KHO ei kuitenkaan hyväksynyt tätä Veroh:n omaksumaa käytännön muutosta. Yllättäviä tilanteita on tullut myös sovellettaessa veron kiertämisen estosäännöksiä (VML 28 § ja EVL 52 h §).

*Verohallinnon ohjeet* uudesta lainsäädännöstä ja uusista KHO:n ratkaisuista ovat tärkeitä ennustettavuuden kannalta.

# Luottamuksensuoja ennustamisen apuna

VML 26.2 § ja OVML 6 §

Jos asia on *tulkinnanvarainen tai epäselvä* ja jos verovelvollinen on toiminut *vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti*, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.

(9.9.2016/772 ja 768)

Luottamuksensuojaa koskeva periaate on keskeinen suojamekanismi yritysverotuksen ennustettavuuden turvana.

# Ennakollinen keskustelu ennustamisen takana

Konserniverokeskuksen asiakasyrityksillä on mahdollisuus tulla omasta aloitteestaan keskustelemaan verotukseen liittyvistä asioista. Ennakollinen keskustelu on yleensä ajankohtainen silloin, kun se kohdistuu suunnitteilla oleviin järjestelyihin. Ennakollinen keskustelu voidaan käydä myös silloin, kun järjestely on jo toteutunut.

Tavoitteena on ohjata yritystä toimimaan oikein

Ennakollisen keskustelun avulla on tarkoitus ohjata Konserniverokeskuksen asiakasyritystä toimimaan oikein ennen kuin verotukseen liittyvät järjestelyt ovat tapahtuneet.

Ennakollinen keskustelu on osa Verohallinnon ennakoivaa

ohjausta, ja se perustuu viranomaisen velvoitteeseen ohjata verovelvollista.

Luottamuksensuoja ennakollisen keskustelun yhteydessä

*Konserniverokeskuksen asiakasyritykselleen antama yksilöllinen ohjaus on Verohallintoa sitova silloin, VML 26 §:n edellytykset täyttyvät.* Ennakollisten keskustelujen yhteydessä annettavan ohjauksen katsotaan rinnastuvan esimerkiksi verotarkastuksen tai valvontakäynnin yhteydessä annettuun ohjaukseen.

(Tämä on jokseenkin suora lainaus Verohallinnon nettisivulta)



# Oikeuskäytännön muutokset suhteellisen harvinaisia

*KHO* ei tietoisesti muuta juurikan aikaisemmin omaksumaansa tulkintalinjaa, ellei taustalla ole lainsäädännön muutos tai muu painava peruste.

Linjanmuutos tulisi tehdä laajassa kokoonpanossa ja julkaista.

Monesti puhutaan oikeuskäytännön muuttumisesta, vaikka tosiasiallisesti kysymyksessä on jonkin uuden ilmiön tunnistamisesta.

*KVL* ei tietoisesti anna *KHO*:n selvän linjan vastaisia ennakkoratkaisuja.

# Esimerkkejä vaikeasti ennakoitavista tilanteista

## Tulkintariskit

- Siirtohinnoittelu (etenkin rajat ylittävät transaktiot)
- Yritys- ja rahoitusjärjestelyt (esim. liiketoimintakokonaisuus, VML 28 § ja EVL 52 h §)
- Osakeyhtiön ja osakkaan väliset transaktiot (VML 29 §)
- Työkorvausta vaiko palkkaa

## Lainsäädäntöriskit

- OECD-BEPS-hanke ja CCTB-hanke
- Yhteisöjen tulolähdejaon muutokset
- Listaamattoman yhtiön jakaman osingon verotus

# VML 28 § ja EVL 52 h § riskitekijöinä

Viime vuosina suuren huomion ovat saaneet veron kiertämisen estosäännökset VML 28 § ja EVL 52 h §.

Etenkin yritysten taholta on tuotu esiin näkökohta näiden säännösten yllättävästä soveltamisesta, mikä on heikentänyt merkittävästi verotuspäätösten ennustettavuutta.

Usein taustalla ovat olleet *yritysjärjestelyt*, etenkin jakautumiset ja osakevaihdot.

Yllättävät verotuspäätökset, tai usein enemmänkin yllättävät VOVA:n valitukset, ovat päätyneet KHO:n ratkaistaviksi.

KHO on omaksunut ratkaisuihissaan usein verovelvollisille edullisen tulkintalinjan: KHO 2017:78 (osakevaihto), KHO 2016:115 (jakautuminen) ja KHO 2014:119 (3-2, korkojen vähennyskelpoisuus) ja KHO 2013:126 (sulautuminen ja vahvistetut tappiot). Ratkaisu KHO 2013:44 (3-2, jakautuminen) oli kuitenkin verovelvolliselle epäedullinen.

# Miten ennustettavuutta voidaan parantaa?

1. Lainsäädännön selkeyttäminen
2. Verohallinnon toiminnan kehittäminen (esim. Veronsaajien oikeudenvälvontayksikön toiminta)
3. Hyvin perustellut päätökset (oikaisulautakunta – HAO - KHO ja KVL)
4. Verovelvollisen omat toimet (esim. ennakkoratkaisujen hakeminen)