

# Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä

## – verovelan todennäköisyyden ja määrän arviointia koskevia suuntaviivoja

*Matti Urpilainen*

ARTIKKELISSA TARKASTEELLAAN epävarmoja veropositioita koskevaa sääntelyä sekä tuodaan esiin kotimaisten veroriitojen ja veroprosessin erityispiirteitä, jotka käytännössä vaikuttavat arvioinnin toteuttamiseen ja luotettavuuteen. Nämä erityispiirteet ovat huomionarvoisia sekä tilinpäätöksen että tilintarkastuksen näkökulmasta. Yritysten veroriidat ovat Suomessa olleet enenevässä määrin esillä julkisuudessa ja verotuksen sääntelymuutokset Suomessa ja muualla ovat yleisesti lisänneet tulkinnallista epävarmuutta. Verotukseen liittyvät tulkintarisikit ovat muutaman viime vuoden aikana nousseet uudella tavalla veroammattilaisten lisäksi myös yritysten yleisjohton ja tilintarkastajien tietoisuuteen. Epävarmoja veropositioita koskevia tilinpäätöskäytäntöjä voi olla syytä tarkentaa ja arvioida uudelleen myös vuoden 2019 alusta voimaan tulleen tulkintaohjeen IFRIC 23:n valossa. Esimerkiksi Yhdysvalloissa on FIN48-standardin osalta havaittu, että viranomais-

Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruuhonen, Jaakko Rönkkö & Jani Wacker (toim.)

*Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä.*

Tampere: Tampere University Press 2019, 149–172.

<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-004-5>

ten mahdollisuus hyödyntää taloudellista raportointia varten tuotettuja yksityiskohtaisia analyysejä verovalvonnassa saattaa olla ongelmallista. Artikkelin aihe on ajankohtainen sekä vero-oikeuden että tilinpäätösraportoinnin näkökulmasta.

## Johdanto

Verotus aiheuttaa yritystoiminnassa merkittävää epävarmuutta. Epävarmuus korostuu erityisesti kansainvälisessä yritystoiminnassa. Verotuksessa noudatettavan erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti jokaisen konserniyhtiön tulonmuodostuksen on oltava markkinaehtoista. Siirtohinnoittelu muodostaa tämän hetken yritysverotuksessa laajimman ja vaikeimmin hallittavan epävarmuustekijän.<sup>1</sup> Myös moniin yritys- ja rahoitusjärjestelyihin voi liittyä merkittävää tulkinnallista epävarmuutta.

Yritykset voivat hallita verotukseen liittyviä epävarmuustekijöitä proaktiivisesti mm. laatimalla riittävän konservatiivisia riskiarvioita ja tunnistamalla niiden pohjalta potentiaalisia veroriskejä oma-aloitteisesti ja ennen kuin ne nousevat esille viranomaisaloitteisesti verovalvonnassa, erityisesti jälkikäteen suoritettavassa verotarkastuksessa. Tämän lisäksi yritys voi pyrkiä varmistumaan oikeasta verokohtelusta hakemalla sitovan ennakkoratkaisun Verohallinnolta tai Keskusverolautakunnalta, tai pyytämällä Verohallinnolta ennakkollista keskustelua.<sup>2</sup> Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta yritys voi pyrkiä varmistumaan hakemalla kahden tai useamman valtion välistä ennakkohinnoittelusopimusta (APA).<sup>3</sup>

Verotukseen liittyvän epävarmuuden hallintaa vaikeuttaa se, että kaikkiin tulkintaongelmiin ei ole mahdollista saada varmoja vastauksia etukäteen. Kirjanpitolvelvollisten yritysten osalta tuloverotuksen toimittaminen tapahtuu keskeisesti niiden tietojen pohjalta, jotka yritys itse antaa

---

<sup>1</sup> Siirtohinnoittelusta erityisesti tilinpäätösraportoinnin kannalta ks. Susan C. Brokowski & Mary Anne Gaffney: FIN 48, uncertainty, and transfer pricing: (Im)Perfect together? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 21(2012), 32–51. Kirjoittajien johtopäätöksenä on, että US GAAP:in epävarmoja veropositioita koskeva FIN 48 on vuoden 2008 jälkeen parantanut raportoinnin läpinäkyvyyttä. Kirjoittajien mukaan siirtohinnoittelu on ”the most uncertain of tax positions”, muun ohessa siksi että käytännön tilanteissa lopullinen tulkinta voi muodostua vasta viranomaisen ja verovelvollisen ehdottamien siirtohinnoittelumenetelmien kompromissina.

<sup>2</sup> Ks. tarkemmin Johanna Waal: Konserniverokeskuksen uudet työkalut 1/3: Ennakkollinen keskustelu. *Verotus* 3/2017, 319–327.

<sup>3</sup> Ennakkohinnoittelusopimusten tarpeellisuudesta erityisesti tilinpäätösraportoinnin kannalta ks. Christopher Capuzzi: Transfer Pricing and FIN 48: Removing Uncertainty through the Advanced Pricing Agreement Process. *Northwestern Journal of International Law & Business*, Vol 30 (Summer 2010), 721–741.

veroilmoituksessaan osana lakiin pohjautuvaa ilmoittamisvelvollisuuttaan. Verotuksen toimittamisen perusteeksi otetaan useimmissa tapauksissa yrityksen itse tekemät laintulkintaratkaisut sellaisenaan. Näin ollen ensivaiheen tulkintavastuu esimerkiksi siitä, mikä on tai ei ole Suomessa veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoä, on korostuneesti verovelvollisella itsellään. Oma-aloitteisten verojen, kuten arvonlisäveron osalta tämä asetelma on vieläkin selkeämpi. Verohallinto voi palata asiaan verotarkastuksessa tai muun verovalvonnan yhteydessä ja oikaista virheellisesti toimitettua ja virheelliseen laintulkintaan perustuvaa verotusta verovelvollisen vahingoksi jälkikäteen.

Lähes kaikenlaisessa yritystoiminnassa syntyy tilanteita, joissa yrityksen ja Verohallinnon välille voi syntyä näkemysero oikeasta verokohtelusta. Näkemysero voi koskea kuluvaan tilikautta tai edeltäviä tilikausia, ja näkemysero voi olla piilevä tai se voi olla aktualisoitunut esimerkiksi verotarkastuksen johdosta.

Kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kannalta voidaan puhua ns. epävarmoista veropositioista. Yrityksen tilinpäätösraportoinnin kannalta ratkaisevaa merkitystä ei ole sillä, onko epävarman veroposition olemassaolo havaittu esimerkiksi verotarkastuksessa tai onko se muuten Verohallinnon toimesta riitautettu. Yrityksellä saattaa olla kirjanpitosääntelyn nojalla velvollisuus tehdä epävarmasta veropositioista pakollinen varaus tai ilmoittaa siitä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kysymys on olennaisuusarvioinnista ja todennäköisyysarvioinnista: onko erä olennainen ja onko todennäköistä, että yritykselle epäedullinen tulkinta jää pysyväksi mahdollisesta muutoksenhausta huolimatta. Julkisesti noteerattujen yhtiöiden osalta asialla on liittynyt myös arvopaperimarkkinain mukaiseen tiedottamisvelvollisuuteen.<sup>4</sup>

Tässä artikkelissa tarkastellaan epävarmoja veropositioita koskevaa sääntelyä sekä tuodaan esiin suuntaviivoja, joiden mukaisesti veroposi-

<sup>4</sup> Sääntelyn taustalla on EU:n markkinoiden väärinkäyttöasetus 596/2014. Sisäpiirintiedon määritelmä on asetuksen 7 artiklassa ja julkistamisvelvollisuus on määritelty 17 artiklassa.

tioiden määrää ja suuruutta on käytännön tilanteissa arvioitava.<sup>5</sup> Tähän liittyen artikkelissa nostetaan esiin seikkoja, joilla voi olla merkitystä epävarmoja veropositioita koskevan arvioinnin ja tilinpäätösraportoinnin kannalta sekä arvioitaessa mihin suuntaan tätä koskevat käytännöt ovat kehittymässä. Artikkelin aihe on ajankohtainen.

Yritysten veroriidat ovat Suomessa olleet enenevässä määrin esillä julkisuudessa, jolloin verotuksen tulkintariskit ja niiden taloudellinen mitakaava on tullut laajalti tietoon ja huomion kohteeksi yritysten johdossa ja tilintarkastuksessa. Tämä yhdessä tilintarkastusalan valvonnan terävöitymisen kanssa saattaa antaa aiheen arvioida uudelleen epävarmojen veropositioiden raportointia koskevia käytäntöjä. Epävarmojen veropositioiden yksityiskohtainen ja aikaisessa vaiheessa tapahtuva raportointi parantaa yrityksen tilinpäätösinformaation laatua, mutta raportointia varten tuotettujen yksityiskohtaisten analyysien hyödyntäminen verovalvonnassa muodostaa omat ongelmansa. Vuoden 2019 alusta tuli voimaan epävarmoja veropositioita koskeva, aiempaa yksityiskohtaisempi tulkintaohje IFRIC 23. Vaikka sillä on välitöntä merkitystä vain IFRS-tilinpäätöksen laativille yrityksille, siinä kuvattua arviointitapaa on mahdollista hyödyntää myös muiden yritysten raportoinnissa.

## Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus – KPL 5:14

KPL 5:14 §:n mukaan tulolaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä

<sup>5</sup> Tarkastelu on normatiivista/käsitteellistä ja tapahtuu erityisesti verotuksen ja verolainsäädännön erityispiirteiden näkökulmasta. Artikkelissa ei käsitellä aihepiiriin liittyviä vastuukysymyksiä eikä myöskään tilinpäätöksen laatimiseen liittyviä kirjaus- tai raportointitekniisiä kysymyksiä.

- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, se merkitään KPL 5:14 §:n mukaan taseessa vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Menot ja menetykset sekä pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.<sup>6</sup> Suomen kirjanpitolaissa ei ole epävarmojen veropositioiden arvioimista ja kirjaamista koskevia erityissäännöksiä, joten arviointi ja kirjaukset on käytännössä tehtävä KPL 5:14 §:n yleissäännöksen pohjalta.<sup>7</sup>

Tarkastelua rajoittaa erän suuruuden osalta yleisenä kirjanpito-oikeudellisena periaatteena olennaisuuden periaate: velvollisuus kirjata verotukseen liittyvät vastaiset menot tai menetykset tuloslaskelmaan ja taseeseen KPL 5:14 §:n nojalla koskee vain olennaisia eriä. Ajallisesti tarkastelu rajautuu enintään niihin avoimiin verokausiin tai verovuosiin, joita Verohallinto voi lain mukaan vielä oikaista verovelvollisen vahingoksi.<sup>8</sup> Oikaisun määräaikojen umpeuduttua verotuksen mahdolliset virheet jäävät kyseisten verokausien tai verovuosien osalta lopullisiksi, jolloin niillä ei voi olla enää merkitystä myöskään KPL 5:14 §:n kannalta. Toisaalta jos epävarma veropositio liittyy tulkintaan tai käytäntöön, jota yrityksessä on noudatet-

<sup>6</sup> Vastaisen menetyksen liioitteleminen olisi hyvän kirjanpitotavan vastaista, ja toisaalta tilinpäätösperiaatteet edellyttävät, että erä arvostetaan riittävän suureksi varovaisuutta noudattaen. Ks. Jarmo Leppiniemi & Timo Kaisanlahti: Pienyhtiön tilinpäätös – Säännökset ja hallituksen vastuu. Alma Talent 2018, 482.

<sup>7</sup> Tasekaavan kohtaan ”Verovaraukset” merkitään esimerkiksi verotarkastuskertomuksessa riitautettu verovaatimus. Liian pienistä veroennakoista johtuva lisävero esitetään siirtovelkana. Ks. Jarmo Leppiniemi & Timo Kaisanlahti: Pien- ja mikroyrityksen tilinpäätös, Talentum Pro 2016, 229–230. Siirtovelkoihin ja pakollisiin varauksiin merkityt olennaiset erät on ilmoitettava myös liitetietona. Mikroyhtiöt jäävät tämän velvollisuuden ulkopuolelle, pienyhtiöiltä sitä vaaditaan, jos liitetieto on olennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta. Leppiniemi & Kaisanlahti 2018, 481–482.

<sup>8</sup> Tilanteesta ja verolajista riippuen verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi kolmen, neljän tai kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä (koskee tuloverorusta) tai sen kalenterivuoden päättymisestä, jolle oikaisun kohteena oleva verokausi kuuluu (koskee oma-aloitteisia veroja).

tu ja noudatetaan samalla tavalla vuodesta toiseen, ajan kulumisen myötä epävarma veropositio tulee koskemaan jatkuvasti uusia tilikausia.

Jos kyseessä on yrityksen puolella tapahtunut ilmeinen ja selvä virhe, joka on johtanut liian alhaisiin veroihin, osakeyhtiön toimielinten (toimitusjohtaja/hallitus) huolellisuusvelvoitteen<sup>9</sup> mukaista saattaa olla se, että yritys vaatii Verohallinnolta oma-aloitteisesti verotuksen oikaisemista, jolloin veronkorotus- ja korkoseuraamukset jäävät vähäisemmiksi kuin tilanteessa, jossa virhe oikaistaan viranomaisaloitteisesti.<sup>10</sup> Tällöin toimimisvelvollisuus perustuu siis osakeyhtiölain säännöksiin. Myös tällainen erä voi tulla käsiteltäväksi tilinpäätöksessä KPL 5:14 §:n mukaisesti.

Oman ryhmänsä muodostavat tilanteet, joissa Verohallinnon antaman ohjauksen tai päätöksen perusteella tai muita verovelvollisia koskevan joko julkaistun tai julkaisemattoman oikeuskäytännön perusteella yrityksellä on syytä olettaa, että sen omaksuma laintulkinta saattaa olla virheellinen. Jos yritys ei tällöin hae muutosta Verohallinnon päätökseen tai pyri selvittämään asiaa ennakkoratkaisua hakemalla, se voidaan myöhemmin huomioida yrityksen vahingoksi veronkorotusta määrättäessä.

Verotukseen liittyvä epävarmuus konkretisoituu viimeistään silloin, kun Verohallinto määrää veron maksettavaksi. Mikäli yritys pitää Verohallinnon päätöstä virheellisenä ja sen kumoutumista todennäköisenä, yritys voi harkintansa mukaan maksaa riidanalaisen veron, vaikka hakeekin verotuspäätöksen muutosta. Veron maksamista ei pidetä indikaationa siitä, että yritys pitäisi verotuspäätöstä perusteltuna. Mikäli veroa ei makseta ja siihen haetaan muutosta, verolle voidaan hakea täytäntöönpanokieltoa. Mikäli täytäntöönpanokielto on määrätty rajoitettuna eli ehdoin, että

<sup>9</sup> Osakeyhtiölain mukaisesta huolellisuusvelvoitteesta ja vastuuperusteista ks. yleisesti Antti Hannula & Matti Kari & Tia Mäki: Osakeyhtiön hallituksen ja johdon vastuu, Talentum 2014, 97–113.

<sup>10</sup> Verovuodesta 2018 sovellettavissa veronkorotussäännöksissä nämä tilanteet on huomioitu siten, että verovelvollisen korjatessa oma-aloitteisesti puutteen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin johdosta määrätään tavanomaista alempi, puolen prosentin veronkorotus. Kysymys ei ole lievennyksestä, koska verovuoteen 2017 sovellettavien veronkorotussäännösten nojalla veronkorotusta ei tällaisissa tilanteissa ole välttämättä lainkaan määrätty.

omaisuutta saadaan ulosmitata mutta ei myydä, Verohallinto voi täytännönpanokiellosta huolimatta kuitata riidanalaista verosaatavaa yritykselle tulevia veronpalautuksia vastaan. Esimerkiksi ulkomaankauppaa käyvä yritys, jolle tulee alv-palautuksia voi joutua tätä kautta maksamaan riidanalaisen veron kokonaan tai osittain jo muutoksenhakuprosessin kuluessa. Tällä voi olla merkitystä myös tilinpäätösraportoinnin kannalta.

KPL 5:14 §:n käytännön soveltamistilanteista nousee esiin erityisesti kaksi ongelmaa. Ei ole lainkaan tavatonta, että epävarma veropositio ei ole yrityksen tiedossa, vaan se nousee esiin viranomaisaloitteisesti vasta verotarkastuksessa. Useimmissa tilanteissa epävarmoja veropositioita ei voida myöskään tunnistaa tilinpäätösaineiston perusteella. Esimerkkinä voidaan mainita se, onko yritys noudattanut VML 31 §:n mukaista markkinaehtoperiaatetta muiden konserniyhtiöiden kanssa tekemissään liiketoimissa. Liiketoimien markkinaehtoisuutta koskevan arvioinnin perusteet sisältyvät yrityksen itsensä laatimaan siirtohinnoitteludokumentaatioon, jolla ei ole suoraa liityntää kirjanpitoon ja jonka sisältö ei sellaisenaan ole tilintarkastuksen kohteena. Toisaalta yksittäisten liiketoimien vero-oikeudellisen arvioinnin kannalta merkityksellistä voi olla se, perustuuko liiketoimi verotuksen kannalta hyväksyttäviin syihin. Tätäkään ei ole yleensä mahdollista arvioida pelkän tilinpäätösinformaation perusteella, eikä riskejä ole mahdollista tunnistaa ilman perusteellisia verolainsäädännön näkökulmasta tehtäviä analyysyjä.

Näistä käytännöllisistä vaikeuksista huolimatta on todettava, että KPL 5:14 §:ssä arviointia ei ole sidottu veron määräämiseen tai muuhunkaan viranomaisaloitteiseen toimeen. Näin ollen vastaisuudessa aiheutuvana menona tai menetyksenä voi jo säännöksen sanamuodonkin mukaan tulla arvioitavaksi periaatteessa mikä tahansa olennaisuuskynnyksen ylittävä epävarma veropositio missä tahansa verolajissa, ja riippumatta onko epävarmuus Verohallinnon toimenpiteiden myötä jo konkretisoitunut vai ei.

Kirjanpitolautakunta ei ole antanut kohdennettua ohjeistusta siitä, miten olennaisuuskynnystä pitäisi verovelkojen osalta arvioida, tai miten ja millaisista olettamista käsin epävarmat veropositiot pitäisi tunnistaa ja nii-



den toteutumisen todennäköisyyttä arvioida.<sup>11</sup> Tarkkaa empiiristä tutkimustietoa epävarmojen veropositioiden kirjaamisesta KPL 5:14 §:n nojalla ei tietääkseni ole olemassa. Yleinen käsitys lienee se, että kirjaamiskynnys on melko korkealla varsinkin sellaisten erien osalta, joiden epävarmuus ei ole vielä realisoitunut viranomaisaloitteisella verovalvonta- tai maksuunpanotoimella. KPL 5:14 §:n tulkinta voi kuitenkin nousta jatkossa yhä useammin esille: veropohjaa suojaavat ja veron kiertämistä estävät BEPS-sääntelymuutokset sekä rahallisesti mittavien veroriitojen arkipäiväistyminen ovat muutaman viime vuoden aikana nostaneet verotukseen liittyvät tulkin-tariskit uudella tavalla veroammattilaisten lisäksi yritysten yleisjohdon ja tilintarkastajien tietoisuuteen.

## Epävarmoja veropositioita koskeva tulkintaohje IFRIC 23

IAS 12 -standardin nojalla yritysten täytyy huomioida IFRS-tilinpäätöksessään tilikauden verojen lisäksi myös laskennalliset verovelat ja verosaamiset.<sup>12</sup> Laskennallisiin veroihin voi kuulua epävarmoja eriä, mutta nekin on tietysin edellytyksin otettava huomioon laskennallisia veroja raportoitessa. Tämä johtuu siitä, että tieto tilikaudelle tai tuleville tilikausille todennäköisesti kohdistuvasta, mutta vielä maksuunpanemattomasta verosta voi olla olennainen yrityksen taloudellisen aseman hahmottamiseksi. Tältä kannalta olisi liian sattumanvaraista, jos erän huomioiminen taloudellisessa raportoinnissa riippuisi siitä, onko veroviranomainen tehnyt asiasta virallisen päätöksen vai ei.

Epävarmojen veropositioiden käsittelystä IAS 12 -standardin mukaisesti on annettu toukokuussa 2017 tulkintaohje IFRIC 23, jota sovelletaan

<sup>11</sup> Todennäköisyysarvioinnin osalta lähtökohta on sinänsä selvä, ks. KILA 1879/2011, jonka mukaan ”jos todennäköisyys menetyksen toteutumiselle on suurempi kuin toteutumatta jäämiselle, tehdään pakollinen varaus”.

<sup>12</sup> Standardin sisällöstä ks. Jari Ahonen & Olli Salmi: Verolaskentastandardiin IAS 12 ehdotetut muutokset, Verotus 5/2009, 538–549.

1.1.2019 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Tulkintaohjeen mukaisen raportointivelvollisuuden kohteena voivat olla myös sitä aiempina tilikausina muodostuneet epävarmat veropositiot.

Sitovuudeltaan IFRIC 23 rinnastuu IAS-standardeihin, eli kyseessä ei ole suositus. IFRIC 23 sisältää suuntaviivat sen arvioimiseksi, tarkastellaanko epävarmoja veropositioita yhdessä vai erikseen, millaisiin oletuksiin veroviranomaisen tiedoista arviointi on perustettava, minkä määräisenä epävarma veropositio kirjataan sekä miten tosiseikkojen ja olosuhteiden muutos on otettava huomioon. On syytä huomata, että IFRIC 23 ei ohjeista sitä, miten ja missä laajuudessa yritysten pitäisi etsiä verotukseen liittyviä piileviä tulkintariskejä, vaan tulkintaohjeen näkökulmana on yrityksen tiedossa olevien seikkojen arviointi.

IFRIC 23:n mukaan epävarmalla veropositiolla tarkoitetaan sitä, että on epävarmaa, pitääkö veroviranomainen yrityksen tuloveroilmoituksessaan valitsemaa tulkintaa tai verokohtelua oikeana. Esimerkkeinä mainitaan yrityksen päätös olla antamatta lainkaan veroilmoitusta tai jättää tietty tuloerä ilmoittamatta veroilmoituksella. Kysymys on todennäköisyysarviointista. IFRIC 23 käyttää ilmaisua ”probable” mainitsematta arvioinnille muuta prosentuaalista tai sanallista todennäköisyyskynnystä. Veropositiota on tämän mukaisesti pidettävä epävarmana, jos veroviranomainen hyväksyy sen alle 50 prosentin todennäköisyydellä. Kuten jäljempänä esitetään, todennäköisyysarviointiin vaikuttavat käytännössä monenlaiset seikat, joiden keskinäiset vaikutussuhteet ovat varsin vaikeasti kvantifioitavissa. Todennäköisyyskynnys voidaan kyllä ilmaista matemaattisen tarkasti, mutta rajatapauksissa arviointi on käytännössä tehtävä huomattavasti väljemmältä pohjalta. Toisaalta on selvää, että jos veroviranomainen varmasti tai varmuutta lähenevällä todennäköisyydellä ei hyväksy veropositiota, ei tulkintaongelmia tältä osin ole.

Tulkintaohjeen mukaan epävarmoja veropositioita on arvioitava joko toisistaan erillisinä tai yhtenä kokonaisuutena riippuen siitä, mikä lähestymistapa kuvaa parhaiten veropositioon liittyvän epävarmuuden ratkaisemista. Jos voidaan esimerkiksi ennakoida, että verotarkastuk-

*Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä: verovelan todennäköisyyden ja määrän arviointia koskevia suuntaviivoja*

nessa veroviranomainen tarkastelee arvioinnin kohteena olevia veropositioita toisistaan erillisinä, niitä tulisi arvioida toisistaan erillisinä myös IFRIC 23:n mukaisessa arvioinnissa.

IFRIC 23:n mukaan arviointi on tehtävä sillä oletuksella, että veroviranomainen tulee tarkastelemaan kaikkia verotuksellisia eriä, joiden tarkasteluun viranomaisella on toimivalta ja että veroviranomaisella on tällöin käytettävissään täydelliset tiedot. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yrityksen on arvioitava tilannetta parhaan yrityksellä olevan tiedon perusteella ja että esimerkiksi verovalvonnan käytännön toteuttamiseen ja toteutumiseen liittyvillä sattumanvaraisuuksilla ei tulisi olla merkitystä todennäköisyсарviointissa.

IFRIC 23 antaa epävarman veroposition kirjaamiseen kaksi vaihtoehtoa. Epävarma veropositio voidaan kirjata joko todennäköisimmän yksittäisen toteutumisvaihtoehdon mukaisena tai laskemalla yhteen eri toteutumisvaihtoehtojen todennäköisyydellä painotetut määrät. Tältä osin ohjeissa on huomioitu se, että tulkintaongelmasta riippuen epävarmat veropositiot voivat käytännössä olla joko-tai -tyyppisiä tai sitten asia voidaan ratkaista useammallakin eri tavalla. Jos verokohtelun epävarmuus koskee yhtäläisesti tilikaudelta kirjattavaa ja sen jälkeen maksettavaa veroa, arvioinnissa ja kirjauksissa on tulkintaohjeen mukaan sovellettava johdonmukaisesti samanlaisia perusteita.

Arvioinnin perusteena olleissa tosiseikoissa tai olosuhteissa tapahtuneet muutokset sekä uudet arviointiin vaikuttavat tiedot on otettava IFRIC 23:n mukaan huomioon. Asiaa on arvioitava uudelleen ja jo kertaalleen tehtyä arviointia on myöhemmin muutettava, mikäli siihen on aihetta. Tulkintaohjeen liitteessä A annetaan olosuhtemuutoksista seuraavat esimerkit:

- 1) veroviranomaisen toimenpiteet, joista ilmenee, että veroviranomainen on joko hyväksynyt tai ei ole hyväksynyt puheena olevaa verokohtelua joko kyseisen yhtiön tai jonkun muun verovelvollisen verotuksessa;
- 2) muutokset sovellettavissa verosäännöksissä;

- 3) verotuksen oikaisuajan päätyminen, jonka jälkeen veroviranomainen ei voi enää puuttua yrityksen veroilmoituksella ilmoittamaan verokohteluun kyseisen erän osalta.

IFRIC 23:ssa todetaan, että yrityksen on epävarmojen veropositioiden osalta ratkaistava, raportoidaanko arvioinnin taustaoletukset liitetietoina. Vastaavasti jos arvioinnissa päädytään siihen, että veroviranomainen todennäköisesti hyväksyy yrityksen valitseman verokohtelun, yrityksen on tulkintaohjeen mukaan ratkaistava, raportoidaanko verokohtelun epävarmuus tästä huolimatta IAS 12 -standardin 88 kohdan mukaisesti liitetietona.

IFRIC 23:lla on välitöntä merkitystä vain niissä yrityksissä, jotka laativat IFRS-tilinpäätöksen. Toisaalta kirjanpitolautakunta on todennut, että kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista ”voidaan löytää johtoa hyvän kirjanpitotavan muotoutumiselle erityisesti tilanteissa, joissa tulkinnalle ei ole suoranaista perustaa kansallisessa kirjanpitosäännöstössä”.<sup>13</sup> IFRIC 23:ssa kuvataan epävarmoja veropositioita koskevan arvioinnin puitteet ja vaiheet. Tulkintaohjeesta ilmenevä perusidea on sinänsä samanlainen kuin KPL 5:14 §:ssä: realisoitumatonkin verovelka on yritykselle taloudellinen rasite, joka voi olennaisesti vaikuttaa yrityksen taloudelliseen asemaan ja siitä tilinpäätöksestä syntyvän kuvan oikeellisuuteen. Tässä mielessä IFRIC 23 sopii jossain määrin malliksi myös KPL 5:14 §:n mukaiseen arviointiin. Olennaista on tällöin se, että epävarmojen veropositioiden olemassaoloa olisi arvioitava erikseen jokaisen tilinpäätöksen yhteydessä ja yrityksellä sillä hetkellä olevan parhaan tiedon valossa. Sinänsä on tietenkin todettava, että KPL 5:14 §:n sääntely-ympäristö on erilainen: realisoitumattomien erien arvostaminen tilinpäätöshetken käypiin arvoihin ei ole kirjanpitolaissa yhtä vahva pääsääntö kuin IFRS-normistossa.

IFRIC 23 voi sitä koskevien tulkinta- ja tilinpäätöskäytäntöjen vakiinnuttua aiheuttaa Suomessa samansuuntaista keskustelua kuin US GAAP

<sup>13</sup> Ks. esim. Kirjanpitolautakunnan yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa, 17.1.2006.

-standardien epävarmoja veropositioita koskeva FIN 48 Yhdysvalloissa. Epävarmojen veropositioiden läpinäkyvyys tilinpäätöksessä yhdistettynä eriä koskevan arvioinnin ja päätöksenteon dokumentointiin herättää kysymyksen siitä, missä määrin yrityksen tilinpäätösraportointia varten tuottamaa informaatiota voidaan hyödyntää myös muussa tarkoituksessa, erityisesti verovalvonnassa.<sup>14</sup> Kysymys on sekä yritysten oikeusturvasta, että tilinpäätösraportoinnin laadusta. Mikäli yritykset katsovat parhaan arvion mukaisen raportoinnin aiheuttavan ongelmia verotuksessa, saattaa tämä vähentää niiden halukkuutta raportoida epävarmoja veropositioita parhaan arvionsa mukaisesti. Yhdysvaltojen veroviranomainen IRS on linjannut ohjekirjeessään, että normaalitilanteissa se eräiltä osin rajoittaa FIN 48 -dokumentointia koskevia tietopyyntöjään.<sup>15</sup> Toisaalta Yhdysvalloissa yrityksille on säädetty velvollisuus raportoida epävarmat veropositiot suoraan veroviranomaiselle. Yhdysvalloissa tämä menettely tunnetaan nimellä Schedule UTP.<sup>16</sup>

## Veroriidan lopputulosta koskevan todennäköisyysarvioinnin erityispiirteitä

Epävarmojen veropositioiden raportointia koskevat kirjanpito-oikeudelliset normit ja tulkintaohjeet eivät tarjoa vastausta siihen, milloin yrityksen tunnistaman epävarman veroposition toteutumista voidaan pitää todennäköisenä. Arviointi edellyttää vero-oikeudellista asiantuntemusta sekä veroprosessin erityispiirteiden ymmärtämistä, ja arvioinnissa korostuu tilannekohtaisuus. Arvioinnissa ei näin ajatellen ole varsinaisesti kysymys

<sup>14</sup> Ks. FIN 48 -standardin osalta Steve L. Gill & Damon M. Fleming & G.E. Whittenburg: Uncertain Tax Positions: Reconciling the Existing Guidance. *Journal of Legal Tax Research*, Volume 7 (2009), 121–132.

<sup>15</sup> Tästä käytetään nimitystä policy of restraint. Ks. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/fin-48-and-tax-accrual-workpaper-taw-policy-update-lmsb-commissioner-memorandum-dated-may-10-2007>

<sup>16</sup> Ks. <https://www.irs.gov/businesses/corporations/uncertain-tax-positions-schedule-utp>.

kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai muun kirjanpitolain soveltamisesta, vaan leimallisesti vero-oikeudellisesta arvioinnista kirjanpitosääntelyn asettamisissa puitteissa.

Arviointia joudutaan tekemään periaatteessa samalla tavalla silloin, kun tulkintariski ei vielä ole konkretisoitunut, ja silloin kun se on jo konkretisoitunut Verohallinnon toimenpiteiden kuten meneillään olevan verotarkastuksen tai veron maksuunpanon johdosta. Kummassakin tilanteessa on olennaisesti kysymys sen arvioimisesta, menestykö vai häviääkö yritykselle edullinen kanta. Tämä ratkaistaan viime kädessä vasta muutoksenhaussa. Tätä kautta arviointi on yleensä perustettava samoihin oikeuslähteisiin, jotka ohjaavat verolainsäädännön tulkintaa ja tosiseikkojen arviointia muutoksenhakua käsittelevissä tuomioistuimissa. Ensimmäisenä lähtökohtana on yleensä sen arvioiminen, mitä asian arvioimisen kannalta relevanttia KHO:n julkaistua oikeuskäytäntöä on olemassa.<sup>17</sup>

Siinä missä jo realisoituneiden tulkintariskien osalta arvioitavaksi tulee korostuneesti muutoksenhakuprosessin lopputulos, piilevien tulkintariskien arviointi on aloitettava siitä, onko todennäköistä, että Verohallinto tulisi viranomaisaloitteisesti puuttumaan asiaan, jos sillä olisi käytettävissään täydelliset tiedot asiaan liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista. Piilevien tulkintariskien tilanteissa voi olla epävarmaa, miten Verohallinto tulkitsee asian arvioinnin kannalta relevantteja säännöksiä ja tosiseikkoja ja katsooko Verohallinto ylipäänsä, että yritys on maksanut liian vähän veroja. Aina ei ole varmuudella tiedossa, millaisen tilannekuvan Verohallinto kustakin tapauksesta muodostaa ja mitä normeja se pitää relevantteina. Tätä vaikeutta ei ole niissä tilanteissa, joissa asia on konkretisoitu esimerkiksi verotarkastuksella, koska tällöin Verohallinnon tulkinta normeista ja tosiseikoista ilmenee verotarkastuskertomuksesta ja arviointi voidaan tehdä tältä pohjalta.

---

<sup>17</sup> Valtiontuen takaisinperintää koskevassa asiassa Kirjanpitolautakunta lausui, että ”arvio menetyksen toteutumisen todennäköisyydestä tulee perustaa kirjanpitovelvollisen parhaaseen näkemykseen, jossa pitää huomioida muun muassa aikaisempia vastaavanlaisia takaisinperintävaatimuksia koskeva oikeuskäytäntö”. KILA 1879/2011.

Verokohteluun liittyvä epävarmuus voi painottua joko laintulkintaan tai tosiseikkojen arviointiin. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa voi tulla esiin asioita, jotka ovat selkeästi joko-tai-tyyppisiä laintulkintakysymyksiä. Näissä tilanteissa tosiseikoista ei synny merkittäviä näkemuseroja, mutta se, tulkitaanko arvonlisäverolainsäädäntöä yrityksen kannalta edullisella vai epäedullisella tavalla saattaa puolestaan olla varsin monimutkaisesti sidoksissa siihen, miten arvonlisäverolain tulkintaa ohjaavaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä tulkitaan ja sovelletaan kyseisessä yksittäistapauksessa. Näissä tilanteissa painottuu ns. tekninen laintulkinta, jonka lopputulos määräytyy enemmän voimassa olevasta oikeustilasta kuin asianosaisena olevan yrityksen erityisolosuhteista käsin. On tosin todettava, että tämä ei välttämättä mitenkään helpota lopputuloksen ennustamista – lähes aina voidaan muodostaa lähes yhtä perusteltu optimistinen ja pessimistinen skenaario, ja kysymys on siitä, kumpi niistä toteutuu. Se puolestaan saattaa selvitä vasta KHO:n äänin 3–2 tekemällä ratkaisulla.

Huomattavasti tyypillisempää yritysten nykyisissä veroriidoissa on se, että oikean laintulkinnan ohella myös tosiseikat ovat monimutkaisia ja riidanalaisia. Epävarmuutta aiheuttaa siitä, miten Verohallinto ja tuomioistuimet tulevat asiassa esitettyä näyttöä arvioimaan, sekä miten tehokkaasti yritys pystyy tuomaan kirjallisessa prosessissa esille oman käsityksensä asian ratkaisemisen kannalta olennaisista tosiseikoista.<sup>18</sup> Tosiseikkojen monimutkaisuus ja niitä koskevan kirjallisen aineiston laajuus vaikeuttaa jo sellaisenaan muutoksenhaun lopputuloksen arviointia, koska jutun vahvuuksien ja heikkouksien ymmärtäminen voi viedä aikaa ja edellyttää syvällistä perehtymistä.

Piilevien tulkintariskien osalta vaikeutena on se, että aineistoa, jonka nojalla todennäköisyysarviointi pitäisi tehdä, ei välttämättä ole missään valmiina saatavilla. Viranomaisaloitteisesti realisoitujen tulkintariskien

<sup>18</sup> Suullisten käsittelyjen järjestäminen veroasioissa on poikkeuksellista, vaikka verojuttujen luonne on muuttunut näytön arvioinnin osalta entistä haastavammaksi, ks. Ossi Haapaniemi & Mika Ohtonen & Merja Raunio: Suullisten käsittelyjen tarpeellisuudesta erityisesti siirtohinnoittelua ja veronkiertoa koskevissa riidoissa. *Defensor Legis* 4/2018, 468–480.

osalta tilanne on helpompi, koska arvioinnin pohjaksi voidaan ottaa verotarkastuskertomus, mutta todennäköisyysarviointi voi joka tapauksessa edellyttää perehtymistä käytännössä kaikkeen asian käsittelyn aikana siihen mennessä kertyneeseen laajaan aineistoon.

Verotuksen muutoksenhakuasteet ovat Verotuksen oikaisulautakunta, alueellinen hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Siitä seikasta, että yritys on päättänyt hakea muutosta verotuspäätökseen, ei voida päätellä muutoksenhaun menestymisen todennäköisyyttä. Pitkälle meneviä johtopäätöksiä ei voida tehdä myöskään siitä, että yritys on hävinnyt juttunsa ensiasteen muutoksenhaussa Verotuksen oikaisulautakunnassa. On tosin mahdollista, että jo Verotuksen oikaisulautakunnan päätös perusteluineen antaa aiheen muuttaa aiemmin tehtyä todennäköisyysarviointia. Huolellisesti ja asiantuntevasti hoidetuissa muutoksenhakuprosesseissa Verotuksen oikaisulautakunnan tai tuomioistuimen antamien ratkaisujen ei kuitenkaan pitäisi aiheuttaa yritykselle dramaattisia yllätyksiä sen paremmin laintulkinnan kuin näytön arvioinninkaan osalta.

Asian käsittelyvaiheella voi olla merkitystä muutoksenhaun menestymisen todennäköisyyttä arvioitaessa erityisesti KHO:n valituslupakynnyksen myötä. Asian käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa edellyttää valituslupaa. Jos yritys on saanut kielteisen hallinto-oikeuden ratkaisun, on puhtaan tilastollisesti tarkasteltuna todennäköistä, että hallinto-oikeuden ratkaisu jää lainvoimaiseksi.<sup>19</sup> KHO ei perustele valituslupaharkintaansa eikä sen ratkaisemista asioista käy ilmi, millä laissa mainituista perusteista<sup>20</sup> valituslupa on myönnetty. Yleisesti kuitenkin katsotaan, että valituslupa on helpointa saada asiassa, joka on prejudikaattiluonteinen, eli asiassa

<sup>19</sup> Veroasioissa myönnettyjen valituslupien määrää voidaan arvioida KHO:n vuosikertomuksissa esitettyjen tietojen perusteella. Määrissä on asiar ryhmä- ja vuosikohtaista vaihtelua. Tuloveroasioissa valituslupa myönnetään vuosittain noin 20 prosentissa jutuista.

<sup>20</sup> Hallintolainkäyttölain (586/1996) 13 §:n mukaan valitusluvan myöntämisen perusteet ovat 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi; 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai 3) valitusluvan myöntämiseen on muu painava syy.



johon sisältyvällä laintulkintakysymyksellä on yleisempää merkitystä ja josta ei vielä ole olemassa vakiintunutta KHO:n oikeuskäytäntöä. Lisäksi prejudikaattiluonteisuuteen kuuluu se, että näytön arviointi ei ole hallitsevassa asemassa. On lopultakin varsin sattumanvaraista, onko yrityksen jutulla valituslupaa puoltavia hyvän prejudikaatin ominaisuuksia vai ei.

Verotuksen muutoksenhakuprosessit kestävät yleensä useita vuosia, ja tänä aikana saatetaan julkaista arvioinnin kannalta uutta relevanttia KHO:n oikeuskäytäntöä. Jos KHO antaa ratkaisun täsmälleen samanlaiseen laintulkintakysymykseen tosiseikoiltaan samankaltaisessa tilanteessa, on tällä tietenkin aivan olennainen merkitys yrityksen oman muutoksenhaun menestymisnäkymien kannalta joko yrityksen eduksi tai vahingoksi. Arvioinnin lähtökohdaksi on tällöin otettava se, että samanlaiset asiat ratkaistaan samalla tavalla, ja että myös Verohallinto toimii ensi asteen verotustyössä KHO:n prejudikaatissa linjaamalla tavalla. Vastaavasti KHO:n julkaistu prejudikaatti saattaa joko konkretisoida tai poistaa piilevän tulkintariskin, joka kohdistuu yrityksen aiempiin verovuosiin tai verokausiin. Samaa aihepiiriä tai edes samaa laintulkintakysymystä koskevat KHO:n prejudikaatit eivät kuitenkaan aina tuo ratkaisevaa selvyyttä siihen, miten yrityksen jo realisoituneita tai piileviä tulkintariskejä pitäisi arvioida. Tämä korostuu erityisesti siirtohinnoittelun ja yleislauseketyypistien normien osalta, jossa ratkaistavan tapauksen tosiseikkojen ja yksittäistapauksellisten olosuhteiden arviointi on yleensä keskeisessä asemassa. Tällöin jää enemmän tai vähemmän tulkinnanvaraiseksi, mihin tapauksiin KHO:n prejudikaatti tarjoaa oikeusohjeen ja mihin ei.

Myös viranomaiskäytäntöjen ajankohtaiset muutokset voivat vaikuttaa todennäköisyysarvioinnin lähtökohtiin. Suomessa Verohallinto on etsinyt uusia ja entistä tehokkaampia toimintatapoja verovalvonnan toteuttamiseksi ja verolainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi. Uudet toimintatavat tähtäävät entistä reaaliaikaisempaan verotuksen toimittamiseen sekä riskianalyseille perustuvaan valikointiin.<sup>21</sup> Ennakollisissa keskus-

<sup>21</sup> Vielä vuonna 2014 tulevia ja nyt jo pitkälti toteutuneita kehityskaaria kuvaa Verohallinnon silloinen pääjohtaja Pekka Ruuhonen, Verovalvonta tulevaisuudessa, Tilisanomat

teluissa voidaan Verohallinnon tai verovelvollisen aloitteesta käydä kohdennetusti läpi tulkinnallista epävarmuutta aiheuttavia asioita. Uusissa toimintamalleissa verovalvonta on luonteeltaan eteenpäin katsovaa Verohallinnon ja verovelvollisten keskinäistä kommunikaatiota ja keskinäisen luottamuksen rakentamista.

Käytettävissä on myös rajat ylittävä ennakoiva keskustelu, (*Cross-Border Dialogue*)<sup>22</sup> jossa Verohallinto täsmentää oman tulkintakannanottonsa yhteistyössä muiden maiden veroviranomaisten kanssa. Näissä tilanteissa Suomen Verohallinnon tulkintaan vaikuttaa toisen valtion viranomaisen näkemys, mikä saattaa siis vaikuttaa etukäteisarvioon siitä, millaiset veropositiot Suomen Verohallinto tulee todennäköisesti hyväksymään. Vielä selvemmin tämä koskee siirtohinnoittelun ennakkohinnoittelusopimuksia (*APA, Advance Pricing Agreements*)<sup>23</sup>. APA-menettelyssä kahden tai useamman valtion toimivaltaiset viranomaiset neuvottelevat sitovan APA-sopimuksen, jossa otetaan viranomaisia sitovasti kantaa konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuuteen. APA-sopimus voi koskea ns. juoksevien liiketoimien hinnoittelua tai yksittäistä transaktiota kuten liiketoiminnan tai aineettomien oikeuksien siirtoa maasta toiseen. Suomessa Verohallinto ja verovelvolliset eivät voi sopia veronmaksuvelvollisuudesta, joten yllä mainituissa menettelyissä on kysymys lainmukaisen verotuksen toimittamisesta. On kuitenkin selvää, että eri maiden viranomaisten väliset neuvottelut ja näkemysten yhteensovittaminen tuovat Verohallinnon toimintaan uudenlaista sisältöä, joka muuttaa verotuksen strategista pe-

---

18.3.2014. Ruohtosen mukaan Verohallinnon tavoite on organisoida kaikki toimintansa siten, että toiminnan vaikuttavuus olisi mahdollisimman suuri. Tämän mukaisesti pienten veroriskien valvonta suoritetaan nopeasti ja resurssija vapautetaan suurten veroriskien valvontaan. Verohallinnon strategisia linjauksia on esitelty ja arvioitu Valtionhallinnon tarkastusviraston tulokellisuustarkastuskertomuksessa 1/2017, Verohallinnon rakenteelliset muutokset.

<sup>22</sup> Menettelyä on kuvattu Verohallinnon nettisivuilla: [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/konserniverokeskuksessa\\_hoidetaan\\_suome/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/konserniverokeskuksessa_hoidetaan_suome/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/)

<sup>23</sup> Menettelyä on kuvattu Verohallinnon nettisivuilla: [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat\\_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun\\_ennakkosopimus\\_ap/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/menettelytavat_siirtohinnoitteluasioissa/siirtohinnoittelun_ennakkosopimus_ap/)

likentää ja riskiarvioita. Kun esimerkiksi IFRIC 23 -tulkintaohjeessa asetetaan epävarmaa veropositiota koskevan arvioinnin taustaotetuksiksi se, että viranomaisella on asiasta täydelliset tiedot, tämä pitää sisällään myös tietoisuuden siitä, että esimerkiksi Suomen Verohallinto voi joutua perustelevaan näkemyksiään muiden maiden veroviranomaisille, ja vastaavasti että muiden maiden veroviranomaiset saattavat puolustaa tulkintaa, joka on erilainen kuin se mihin Suomen Verohallinto ensi katsomalta päätyisi.

## Verovelan todennäköisen määrän arvioinnissa huomioitavia seikkoja

Omana kysymyksenään joudutaan arvioimaan sitä, mikä on yritykselle aiheutuvan haitallisen veroseuraamuksen määrä siinä tapauksessa, että tulkintariski toteutuu ja jää muutoksenhaun jälkeenkin lopulliseksi. Arviointi on haasteellisinta niissä tilanteissa, joissa on kysymys ns. piilevästä tulkintariskistä, josta ei ole olemassa viranomaisen kannanottoja. Tässäkin epävarmuuden arkkityyppinä voidaan pitää siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskevia tilanteita, joissa yrityksen voi olla käytännössä mahdotonta rekonstruoida luotettavasti etukäteen niitä johtopäätöksiä ja lopputuloksia, joihin viranomaisen asiaa selvittäessään tulisi.<sup>24</sup>

Niissä tilanteissa, joissa Verohallinto on jo tehnyt maksuunpanopäätöksen ja määrännyt verolle eräpäivän, verot ovat suoraan ulosottokelpoisia ilman erillistä tuomioistuimen päätöstä. Tällöinkin veron lopullinen määrä voi selvitä vasta vuosien kuluttua, kun muutoksenhaku on käyty loppuun. Mikäli yritys ei muutoksenhaussa vaadi Verohallinnon päätösten täydellistä kumoamista, vaan maksuunpannun määrän alentamista (tai

---

<sup>24</sup> Esim. KHO 2018:173, jossa Verohallinto teki vuonna 2013 siirtohinnoitteluoikaisut verovuosien 2006–2008 tuloon kokonaan eri siirtohinnoittelumenetelmän nojalla kuin mitä verovelvollinen oli näinä vuosina soveltanut. KHO kumosi toimitetun verotuksen vuonna 2018 annetulla päätöksellä. Ks. tarkemmin ratkaisusta Merja Raunio & Matti Urpilainen: Landmark Ruling on the Tax Administration's Duty to Respect the Taxpayers' Choices, *International Transfer Pricing Journal*, Vol 26, No 2 (February 2018).

esittää siitä toissijaisen vaatimuksen), veroriidan kohteena oleva euromäärä riippuu tältä osin myös yrityksen omista valinnoista.

Kassavaikutusten ja veronmaksun jaksottumisen osalta on huomioitava, että maksuunpannulle verolle voi muutoksenhaun yhteydessä hakea täytäntöönpanokielloa.<sup>25</sup> Täytäntöönpanokiellon johdosta veroa ei tarvitse maksaa ennen kuin asia on lainvoimaisesti ratkaistu, mutta korkoseuraamukset juoksevat täytäntöönpanokiellosta huolimatta. Kuten edellä on jo todettu, Verohallinnolla on kuitenkin täytäntöönpanokiellosta huolimatta mahdollisuus kuitata riidanalaista verovelkaa esimerkiksi siten, että ulkomaankauppaa käyvälle yritykselle säännönmukaisesti kertyvät alv-palautukset käytetään riidanalaisen veron suoritukseksi.<sup>26</sup> Lisäksi jälkikäteen maksettavaksi määrättyjen verojen lopulliset kassavaikutukset riippuvat tuloverotusta koskevissa asioissa siitä, onko yrityksellä käyttämättömiä tappioita aiemmilta verovuosilta.

Tilanteissa, joihin liittyy Suomen solmimien verosopimusten vastaista kaksinkertaista verotusta, Suomeen maksettavien verojen määrää ei välttämättä ratkaista kotimaisessa muutoksenhakuprosessissa, vaan osapuolena olevien valtioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä käytävissä neuvotteluissa. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa ulkomainen lähdevaltio luokittelee suorituksen rojaltiksi ja kantaa siitä lähdeveron, mutta jossa Verohallinto pitää suoritusta liiketulona ja jättää hyvittämättä verosopimuksen vastaisesti kannetun lähdeveron. Toinen esimerkki on tilanne, jossa Verohallinto tekee lisäyksen Suomessa asuvan yhtiön tuloon VML 31 §:n mukaisena siirtohinnoitteluoikaisuna sillä perusteella, että etuyhteystransaktioissa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta. Kak-

<sup>25</sup> Lain sanamuodon mukaan täytäntöönpanokiello on myönnettävä, ellei muutoksenhaku ole ”ilmeisen aiheeton”. Käytännössä kynnyksellä täytäntöönpanokiellon määräämiselle on alhaalla. Ks. tarkemmin Timo Rabinä & Matti Myrsky & Janne Myllymäki: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent 2017, 366–369.

<sup>26</sup> Tämä tulkinta ilmenee Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisusta 7.5.2015, t. 15/0257/1 sekä 1.11.2019 voimaan tulevan Veronkantalain (11/2018) 25 §:n 1 momentin 2 kohdan sanamuodosta, jonka mukaan veronpalautusta ei käytetä ”ilman verovelvollisen pyyntöä sellaisen velan tai sen osan suoritukseksi, jonka täytäntöönpano on kokonaan kielletty tai keskeytetty”.

sinkertaisen verotuksen poistamiseksi etuyhteysliiketoimen ulkomaisen osapuolen tuloa olisi vastaavasti alennettava. Kysymys voi olla esimerkiksi siitä, että ulkomaisen etuyhteysosapuolen vähennyskelpoisina menoina huomioidaan palvelumaksut, joita Suomessa asuvan emoyhtiön olisi Verohallinnon käsityksen mukaan tullut periä. Yrityksillä on mahdollisuus jättää kotimaiset oikeussuojakeinot käyttämättä ja saattaa asia pelkästään kansainväliseen menettelyyn, mikäli yritykset katsovat sen oman parhaan etunsa mukaiseksi – siis myös tilanteissa, joissa kansainvälinen kaksinkertainen verotus johtuu Suomen Verohallinnon toimenpiteistä, kuten täällä tehdystä siirtohinnoitteluoikaisusta.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamista käsitellään verosopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välisessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä, eli MAP-menettelyssä (*mutual agreement procedure*). Suomen toimivaltaisena viranomaisena MAP-menettelyissä toimii Verohallinto. Yrityksen kotimaisessa muutoksenhakujärjestelmässä, viime kädessä KHO:sta saama lainvoimainen ratkaisu ei suoraan määritä kansainvälisten MAP-neuvottelujen lopputulosta. Suomen Verohallinto ei ole MAP-neuvotteluissa sidottu KHO:n ratkaisuun.<sup>27</sup> Jos Suomen verosopimus Kumppani pitää Suomen Verohallinnon tekemää siirtohinnoitteluoikaisua perusteltuna, sen tulisi tehdä kyseisessä valtiossa asuvan toisen konserniyhtiön verotukseen vasta-oikaisu, joka poistaa Suomessa tehdystä ensioikaisusta johtuvan kaksinkertaisen verotuksen. On kuitenkin myös mahdollista, että MAP-neuvottelut päättyvät siihen, että kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi Suomi luopuu verovaateistaan joko kokonaan tai osittain. Toimivaltaisten viranomaisten väliset MAP-neuvottelut onnistuvat, jos kaksinkertainen verotus poistetaan tavalla tai toisella. Muun ohessa verokantaeroista, käytettävissä olevista verotustappioista, korkotekijöistä ja muista vastaavista seikoista riippuu, miten maksettavien verojen määrä konsernitasolla muuttuu.

MAP-hakemus on yleensä syytä laittaa vireille jo kansallisen muutoksenhakuprosessin kuluessa, koska hakemus on pääsääntöisesti tehtävä kol-

<sup>27</sup> Ks. tarkemmin Merja Raunio & Jukka Karjalainen, Siirtohinnoittelu. Alma Talent 2018, 384–385.

men vuoden kuluessa siitä, kun verovelvollinen sai tiedon verosopimuksen vastaiseen kaksinkertaiseen verotukseen johtavasta viranomaistoimesta. Verosopimusten hengen mukaista on se, että toimivaltaiset viranomaiset pyrkivät vilpittömästi saavuttamaan MAP-neuvotteluissa yhteisymmärryksen siitä, miten kaksinkertainen verotus on tapauskohtaisesti poistettava, mutta eri valtioiden toimintatavat ja neuvotteluresurssit vaihtelevat.

MAP-menettelyjä on pyritty tehostamaan EU-direktiivin ja OECD:n monenkeskisen verosopimuksen kautta siten, että eri maiden viranomaisilla on yhä useammassa tilanteissa velvollisuus päästä määräajassa ratkaisuun kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, tai asia etenee ratkaistavaksi arbitraatiomenettelyssä, jossa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta päättää kummankin maan veroviranomaisista riippumaton asiantuntija-paneeli. Suomessa on parhaillaan implementoitavana kansainvälisten veroriitojen ratkaisemista koskeva EU-direktiivi.<sup>28</sup> Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä tulee voimaan 1.7.2019.

## Lopuksi

Verotuksen ajankohtaiset sääntelymuutokset Suomessa ja muualla ovat lisänneet tulkinnallista epävarmuutta. Yritysten ja veroviranomaisten välille voi syntyä näkemuseroja, joissa on kysymys olennaisista rahamääristä ja rahallisesti mittavat verotuksen riitaprosessit ovat toisinaan olleet esillä myös julkisuudessa. On varsin odotettavaa, että verotukseen liittyvän epävarmuuden lisääntyminen heijastuu ajan myötä muun ohessa myös kotimaiseen tilinpäätösraportointiin ja vakiintuneisiin tilinpäätöskäytäntöihin. Tämä muuttaa osaltaan myös verotuksen ja tilintarkastuksen välistä suhdetta.

---

<sup>28</sup> Ks. hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3–5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta, HE 308/2018 vp.

*Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä: verovelan todennäköisyyden ja määrän arviointia koskevia suuntaviivoja*

Vuoden 2019 alusta voimaan tullut IFRIC 23 asettaa pääpiirteittaiset suuntaviivat sille, miten epävarmojen veropositioiden arvioinnin tulisi tapahtua, kun tavoitteena on periaatteessa täydellisen läpinäkyvä ja kaikkeen saatavilla olevaan tietoon perustuva arviointi. Konkreettisesti soveltamistilanteessa epävarmojen veropositioiden arviointi saattaa olla huomattavan monimutkainen päätöksentekoprosessi, jossa on verolainsäädännön ja tapauskohtaisen tosiseikaston ohella osattava huomioida myös verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun liittyviä seikkoja sekä yritysten saatavilla olevat kansainväliset menettelyt. Edellä on käyty läpi tähän arviointiin vaikuttavia tekijöitä. Sen sijaan konkreettinen päätöksenteko siitä, kirjataan-ko epävarma veropositio vai ei, on niin tapauskohtaista, että yleisesti päteviä sääntöjä on vaikea esittää. Mitä laajemmin yritykset dokumentoivat arvioinnin pohjana olevia havaintoja ja johtopäätöksiä, sitä tärkeämpää on jatkossa ottaa kantaa myös siihen, missä määrin näitä aineistoja on perusteltua hyödyntää yritysten vahingoksi eräänlaisena verovalvonnan tiekarttana esimerkiksi verotarkastusten yhteydessä. IFRIC 23 tai verotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö eivät tarjoa suoria vastauksia tähän kysymykseen.

## Lähteet

- Ahonen, J. & Salmi, O. (2009) Verolaskentastandardiin IAS 12 ehdotetut muutokset. *Verotus* 5/2009, 538–549.
- Brokowski, S. C. & Gaffney, M.A. (2012) FIN 48, uncertainty, and transfer pricing: (Im)Perfect together? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 21.
- Capuzzi, C. (2010) Transfer Pricing and FIN 48: Removing Uncertainty through the Advanced Pricing Agreement Process. *Northwestern Journal of International Law & Business*, Vol 30 (Summer), 721–741.
- Gill, S. L., Fleming, D.M. & Whittenburg, G.E. (2009) Uncertain Tax Positions: Reconciling the Existing Guidance. *Journal of Legal Tax Research*, Volume 7, 121–132.
- Haapaniemi, O., Ohtonen, M. & Raunio, M. (2018) Suullisten käsittelyjen tarpeellisuudesta erityisesti siirtohinnoittelua ja veronkiertoa koskevissa riidoissa. *Defensor Legis* 4, 468–480.
- Hannula, A., Kari, M. & Mäki, T. (2014) *Osakeyhtiön hallituksen ja johdon vastuu*. Helsinki: Talentum.
- Leppiniemi, J. & Kaisanlahti, T. (2018) *Pienyhtiön tilinpäätös – Säännökset ja hallituksen vastuu*. Helsinki: Alma Talent.
- Raunio, M. & Urpilainen, M. (2018) Landmark Ruling on the Tax Administration's Duty to Respect the Taxpayers' Choices. *International Transfer Pricing Journal*, Vol 26, No 2 (February).
- Raunio, M. & Karjalainen, J. (2018) *Siirtohinnoittelu*. Helsinki: Alma Talent.
- Ruuhonen, P. (2014) Verovalvonta tulevaisuudessa. *Tilisanomat* 18.3.2014.
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017) *Verotusmenettelyn perusteet*. Helsinki: Alma Talent.