

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Anni Simola

TVL 122.3 §:n mukaisen tappioiden käyttölupamenettelyn
mahdollisen valtiontukiluonteen tarkastelu

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2013

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

SIMOLA, ANNI: TVL 122.3 §:n mukaisen tappioiden käyttöluopamenettelyn mahdollisen valtiontukiluonteen tarkastelu

Pro gradu -tutkielma, X + 78 sivua

Vero-oikeus

Maaliskuu 2013

Tutkielman aiheena on TVL 122.3 §:n mukaisen vahvistettujen tappioiden käyttöluvan mahdollisen valtiontukiluonteen tarkastelu. Käyttöluopamenettelyssä on kyse viranomaisen antamasta luvasta vähentää aikaisempien vuosien vahvistetut tappiot carry forward -menetelmän mukaisesti myös niissä tilanteissa, joissa tappioiden vähennysoikeus TVL 122.1 §:n mukaisen omistajanvaihdoksen johdosta muuten menetettäisiin. TVL 122.1 §:n mukaan yhteisön tai elinkeinoyhtymän tappiota ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet sen osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut välittömästi tai välillisesti omistajaa.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen. Tarkastelun kohteena ovat TVL tappiontasausäännösten sekä SEUT 107 ja 108 artikloiden sisältö ja tulkinta. Tutkielmassa on käytetty lähteinä sekä kotimaista kirjallisuutta että kansainvälisiä julkaisuja. Kansainvälisten julkaisujen tärkeimpinä lähteinä ovat Intertax sekä komission antamissa päätöksissä, asetuksissa ja tiedonannoissa EUVL. Kotimaisista julkaisuista tärkeimpinä ovat Defensor Legis ja Verotus -lehti.

Käyttöluopamenettelyn kielletyksi valtiontueksi katsomisen mahdollisuus nousi esille komission Saksalle antaman päätöksen C7/10 seurauksena, jolloin Suomessa heräsi epäily toimenpiteen EU-oikeuden vastaisuudesta ja KHO osoitti oma-aloitteisesti EU-tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön asiasta KHO 2011:118. Tutkielmassa Suomen TVL:iin ja Saksan KStG:iin sisältyviä tappioiden vähennyskelpoisuuden säilyttäviä menetelmiä tarkastellaan oikeusvertailevin keinoin. Merkityksellistä valtiontuki on nimenomaisesti tilanteissa, joissa tuki on SEUT 107.1 artiklan mukaista sisämarkkinoille soveltumatonta ja kiellettyä valtiontukea. Tällöin tuki tulee periä korkoineen takaisin, mikäli se on saatettu voimaan EU-oikeuden vastaisesti.

Valtiontukiluonteisuuden määrittämiseksi tarkastellaan sitä, kuinka tappioiden vähennysoikeus on TVL:ssa pääsääntönä. Lisäksi tarkastellaan käyttöluvan myöntämiseen olennaisesti liittyvää erityisten syiden perustetta sekä viranomaisen harkintavallan laajuutta. Tutkielmassa esitetään skenaario siitä, mitä vaikutuksia julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukaisen päätöksen toteutumisella olisi. Toisaalta esille tuodaan niitä lukuisia takaisinperintää koskevia haasteita joita on tiedossa, mikäli julkisasiamiehen ratkaisuehdotus ei tule menestymään EU-tuomioistuimessa.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LYHENTEET	III
LÄHTEET	IV
1. Johdanto	1
1.1 Tutkimuskohteen kuvaus	1
1.2 Aiheen rajausta ja tutkimusongelmat.....	5
1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto.....	7
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	8
2. Tappiontasausta koskeva säännöstö	11
2.1 Käyttölupamenettelyn kehittyminen osaksi tuloverolakia.....	11
2.2 Tasattavan tappion määrittely	13
2.2.1 Tappioiden vahvistaminen.....	13
2.2.2 Vahvistettujen tappioiden vähentäminen	15
2.3 Käyttölupapäätökseen vaikuttavat perusteet.....	18
2.3.1 Erityisten syiden edellytys	18
2.3.2 Viranomaisen harkintavallan merkitys	19
3. Verotusta koskevien valtiontukien sääntely	21
3.1 EU-oikeuden vaikutus kansalliseen oikeuteen.....	21
3.2 Valtiotukisääntelyn tavoitteet	22
3.3 SEUT 107.1 artiklan lähtökohdat	23
3.3.1 Kielletyn valtiontuen määrittelmä	23
3.3.2 Valtion varojen käyttö	26
3.3.3 Selektiivisyys.....	27
3.3.4 Vaikutus kilpailuolosuhteisiin ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.....	28
3.3.5 Käyttölupamenettelylle hyväksyttävät oikeuttamisperusteet.....	29
3.4 Menettelyt valtiontukiasioissa	31
3.4.1 Jäsenmaiden ilmoitusvelvollisuus	31
3.4.2 Valtiontukien valvonta.....	33
3.4.3 Kansallisten tuomioistuinten mahdollisuus pyytää ennakkoratkaisua	35

4. TVL:n käyttölupamenettelyn ja KStG-lain saneerauslausekkeen vertailu	39
4.1 Saksan tappiontasausta koskeva lainsäädäntö	39
4.2 Perusteet saneerauslausekkeen voimaansaattamisen taustalla.....	40
4.3 Komission päätös Saksalle tapauksessa C7/10	43
4.3.1. <i>Komission päätöksen perusteet</i>	43
4.3.2 <i>Saksan argumentit komissiolle tehdyssä valituksessa</i>	47
4.4 Ennakkoratkaisupyynnön tarkastelu asiassa C-6/12.....	48
4.4.1 <i>KHO 2011:118 lähtökohdat</i>	48
4.4.2 <i>Ennakkoratkaisupyynnön erityispiirteet</i>	50
4.5 Ennakkoratkaisupyynnön kysymysten tarkastelu	51
4.5.1 <i>Käyttölupamenettelyn selektiivisyys</i>	51
4.5.2 <i>Tappiontasauksen pääsäännön määrittely</i>	53
4.5.3 <i>Käyttölupamenettely verojärjestelmän luontaisena osana</i>	55
4.5.4 <i>Viranomaisen harkintavalta laajuuden merkitys käyttölupamenettelyssä</i>	57
4.6 Julkisasiamiehen antama ratkaisuehdotus.....	59
5. Sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen takaisinperintä	62
5.1 Oikeusturva- ja oikeusvarmuusongelma.....	62
5.2 Takaisinperintää koskeva säännöstö	65
5.3 Takaisinperinnän ajallinen ulottuvuus	68
5.4 Skenaario takaisinperinnän vaikutuksista	70
5.5 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukaisen päätöksen vaikutukset	74
6. Kokoavia päätelmiä.....	76

LYHENTEET

EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin (31.11.2009 asti EY-tuomioistuin)
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta, 360/1968
EY	Euroopan yhteisö
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki, 1336/1997
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PeL	Suomen perustuslaki, 731/1999
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TTL	Tappiontasauslaki, 362/1968
TVL	Tuloverolaki, 1535/1992
VML	Laki verotusmenettelystä, 1558/1995

LÄHTEET

Aalto 1999

Aalto, Pekka: Jäsenvaltion vahingonkorvausvastuu EY-oikeudessa. Kaup-
pakaari 1999.

Alkio 2010

Alkio, Mikko: Valtiontuet. Talentum Media Oy, 2010.

Almendral 2010

Almendral, Violeta Ruiz: An Ever Distant Union: The Cross-Border Loss
Relief Conundrum in EU Law. Intertax, Volume 38, Issue 10, 2010, s.
476–501.

Andersson – Ikkala – Penttilä 2009

Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain
kommenttaari, Talentum Media Oy 2009.

Arhold 2011

Arhold, Christopher: The German Scheme on the Fiscal Carry-forward of
Losses – a ”Selected” case. EStAL 1/2011.

Borg 2011

Borg, Jeanette Calleja: Non-exhausted Losses and the Merger Directive:
What It Fails to Say. Intertax, Volume 39, Issue 11, s. 557–563.

Brodersen – Duttiné 2010

Brodersen, Christian – Duttiné, Tino: Improvements in German Tax Law
for Tax Planning and Tax Transactions. Intertax, Volume 38, Issue 5,
2010, s. 306–311.

Euroopan e-Justice-portaali

Euroopan e-Justice-portaali: Jäsenvaltion oikeus – Saksa. Osoitteesta
https://e-justice.europa.eu/content_member_state_law-6-de-fi.do?member=1.
Haettu 26.5.2012.

Euroopan unionin julkaisu 2008

Euroopan unionin julkaisu: Vademecum, Community Law on State aid
2008. Osoitteesta [http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf)
[reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf). Haettu 26.5.2012.

Haimi – Raunio 2011

Haimi, Pia – Raunio Merja: Verotuksessa vahvistetut tappiot omistajanvaihdoksen yhteydessä. Tilintarkastus 2/2011, s. 34–37.

Hartikainen 2008

Hartikainen, Sami: Sääntöjenvastainen valtiontuki ja takaisinperintä. Defensor Legis N:o 3/2008, s. 390–414. b

HE 131/1995 vp

Hallituksen esitys: Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 68/1994 vp

Hallituksen esitys: Eduskunnalle laeiksi eräiden verohuojennussäännösten muuttamisesta.

HE 173/1967 vp

Hallituksen esitys: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tappiontasauksesta tuloverotuksessa ja laiksi kehitysalueiden teollisuuden verohuojennuksista annetun lain muuttamisesta.

Helminen 2012

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus, välitön verotus. Talentum 2012.

Helminen 2009

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita 2009.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum Media Oy 2008.

Joutsamo ym. 2000

Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti: Eurooppaoikeus. Gummerus Kirjapaino Oy, 2000.

Jyränki 2000

Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme, Iura Nova 2000.

Järvenoja 2007

Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyjen verotus. SanomaPro, 2007.

Jääskinen 2007

Jääskinen, Niilo: Euroopan Unioni – oikeudelliset perusteet. Talentum, 2007.

Kessler – Eicke 2007

Kessler, Wolfgang; Eicke, Rolf: Losing the Loss – The New German Change-of-Ownership Rule. Tax Notes International, Volume 48, Number 11, December 2007, s. 1045–1048.

Kukkonen – Walden 2009

Kukkonen, Matti – Walden, Risto: Elinkeinoverolaki käytännössä. WSOYPro 2009.

Kvasnina ym. 2011

Kvasnina, Alla – Papis, Marta – Senys, Maria – Tzuber, Yinon: Conference Report: Research Seminar on State Aid and Tax Measures (Aarhus, Denmark, 27 January 2011). Intertax, Volume 40, Issue 2, s. 150–156.

Linn 2012

Linn, Alexander: Practical Implications of Fiscal Aid for Taxpayers from a German Perspective. Intertax, Volume 40, Issue 2, 2012, s. 139–149.

Luja 2010

Luja, Raymond: Revisiting the Balance between Aid, Selectivity and Selective Aid in Respect of Taxes and Special Levies. EStAL 1/2010, s. 161–168.

Merikoski 1997

Merikoski, Mia: Valtiontuet. Tukien oikeudellinen valvonta Euroopan Unionissa. Lakimiesliiton kustannus 1997.

Mäenpää 2010

Mäenpää, Olli: Hallinto ja oikeus, Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2010.

Mäkilaine 2004

Mäkilaine, Molla: Valtiontukien valvonta yritystoiminnassa tehostuu. DF, N:o 2/2004, s. 240–255.

Myrsky 2002

Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus 2002.

Myrsky – Linnakangas 2010

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Elinkeinotulon verotus. Talentum Media Oy, 2010.

Myrsky – Rabinä 2011

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum Media Oy, 2011.

Nuotio 2012

Nuotio, Vesa-Pekka: Tappiontasaus tuloverotuksessa. Talentum Media Oy 2012.

OECD Raportti 2011

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning. Osoitteesta http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-loss-utilisation-through-aggressive-tax-planning_9789264119222-en. Haettu 16.10.2012.

Ojanen 2007

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Edita Prima Oy 2007.

Parikka – Siikavirta 2010

Parikka, Julius – Siikavirta, Kristian: EU:n valtioneuvoston päätökset. Edita 2010.

Penttilä 2012a

Penttilä, Seppo: Tappiontasasta koskeva lupamenettely EU:n tuomioistuimen tutkittavaksi. Tilisanomat 2/2012, s. 62–64.

Penttilä 2012b

Penttilä, Seppo: Verohallinnon antama lupa vähentää tappiot omistajanvaihdoksen jälkeen – valtiontukeako? Verotus 4/2012, s. 360–371.

Pinto 1999a

Pinto, Carlo: EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part I) European Taxation, August 1999, s. 295–309.

Pinto 1999b

Pinto, Carlo: EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part II) *European Taxation*, September 1999, s 343–355.

Pistone 2012

Pistone, Pasquale: Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdiction: Countering Selective Advantages Amidst Disparities. *Intertax*, Volume 40, Issue 2, 2012, s. 85–91.

Post – Stals 2012

Post, D.R. – Stals, K.P.E.: The Tax treatment of Corporate Losses: A Comparative Study. *Intertax*, Volume 40, Issue 4, 2012, s. 232–244.

Post – Tippelhofer 2008:

Post, Dennis – Tippelhofer, Martina: Dutch and German Change of Ownership Legislation: A Comparison. *Intertax*, Volume 36, Issue 10, 2008, s. 462–469.

Quigley 2012

Quigley, Conor: Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity. *Intertax*, Volume 40, Issue 2, 2012, s. 112–119.

Raitio 2010

Raitio, Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum Media Oy 2010.

Raitio 2012

Raitio, Juha: Oikeusvarmuus ja oikeusvoima eurooppaoikeudessa. DF, N:o 4/2012, s. 404–418.

Rossi-Maccanico 2012

Rossi-Maccanico, Pierpaolo: Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions. *Intertax*, Volume 40, Issue 2, 2012, s. 92–100.

Stadler – Bindl 2010

Stadler, Rainer – Bindl, Elmar: The German Economic Growth Acceleration Act: Main Changes and Opportunities for Taxpayer. *European Taxation*, April 2010, s. 141–148.

Söderlund 2009

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum Media Oy 2009.

Terra – Wattel 2008

Terra, Ben J. M – Wattel, Peter J.: European Tax Law. Kluwer Law International, 2008.

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2009

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu: EU:n valtiontukisäännöt. 12/2009. Osoitteesta http://www.tem.fi/files/25636/42272_TEM_FI_2912_korj.pdf. Haettu 26.5.2012.

Urpilainen 2012

Urpilainen, Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. CC Lakimiesliiton kustannus 2012.

Vanhala – Viitala 2009

Vanhala, Anne – Viitala, Tomi: Valtiontuki yritysverotuksessa. Verotus 4/2009, s. 420–435.

Vapaavuori 2003

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Talentum Media Oy 2003.

VH ohje 1996

Verohallinnon ohje 14.2.1996 n:o 634/348/96. Vahvistettu tappio ja omistajanvaihdos.

VH tiedote 2012

Verohallinnon tiedote, 23.1.2012: Epäselvä tilanne tappioiden vähentämisoikeudessa omistajanvaihdostilanteissa.

VH verotiedote 2/1999

Verohallituksen elinkeinoverotiedote 17.2.1999. Poikkeusluvut jotka koskevat käyttämättömiä hyvityksiä, veroylijäämiä sekä tappion vähentämistä yhtiön saamaa konserniavustusta vastaavalta osalta.

VH yhtenäistämisohje 2012

Verohallinnon yhtenäistämisohjeet vuodelta 2012 toimitettavaa verotusta varten, 4.1.2013, Diaarinumero: A98/200/2012.

Weerth, 2012

Weerth, Jan de: Tax Legislation within the scope of EU-State Aid Law: An Overview of Critical Issues Arising from the German ‘Reorganization Clause’. *Intertax*, Volume 40, Issue 6/7, s. 414–420.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus, WsoyPro 2011.

1. Johdanto

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Tuloverolaki sisältää tappiontasausta koskevan säännösten V luvussa, käsittäen TVL 117–123b §:t. Keskeisenä tavoitteena tuloverotuksessa on pyrkimys verovelvollisten veronmaksukyvyyn mukaiseen verotukseen eri verovuosien välillä. Tästä syystä verovuosi, joka on käytännön syistä asetettu laskentakaudeksi verotuksen toimittamisessa, voi olla liian lyhyt aika verovelvollisen maksukyvyyn arviointiin johtuen vuositulojen voimakkaastakin vaihtelusta. Tuloksen painuessa tappiolliseksi jää osa kuluista vähentämättä veronalaisista tuloista. Tappiontasausten sääntelyn keinoin voidaan hyödyntää vähentämättä jääneet kulut seuraavina vuosina, joina yritys tekee voitollista tulosta. Tappiontasausta mahdollistaa yritysten toiminnan jatkumisen myös taloudellisesti huonojen vuosien jälkeen, ja tästä syystä tappiontasausta nähdään nykyaikaisen tuloverojärjestelmän normaalina ja elimellisenä osana¹.

Tappioiden vähennysoikeudesta säännellään TVL 117 §:ssä, jonka mukaan yhtiö saa vähentää edellisinä vuosina syntyneet ja vahvistetut tappiot seuraavien vuosien tuloista tappioiden syntymisjärjestyksessä, kuten TVL 118–120 §:ssä tarkemmin säädetään. Vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuus koskee kymmentä seuraavaa verovuotta ja vähennys on mahdollista suorittaa vain tulolähdekohtaisesti. Käytettävää menetelmää kutsutaan carry forward -menetelmäksi. Tappiontasausta koskeva säännöstö tulee sovellettavaksi hyvin laajalti eri tilanteissa, kunhan kyseiset tappiot ovat vahvistettuja, sekä yritys tuottaa saman tulolähteen voittoa, josta aikaisemmat tappiot ovat syntyneet.

Tappiontasausta rajoittava säännös ilmenee TVL 122.1 §:stä, jonka mukaan vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuus menetetään, mikäli tappiovuonna yli puolet osakkeista on vaihtanut välillisesti tai välittömästi omistajaa muun saannon kuin perinnön tai testamentin johdosta. Huolimatta siitä, että tappiontasauksella nähdään olevan merkittävä rooli elinkeinotoiminnan erien välisten tulosten tasapainottavana tekijänä, on TVL

¹ Myrsky – Linnakangas 2010, s. 297 ss.

122.1 §:n mukainen tappioiden vähennyskelpoisuuden rajoitus perusteltu muun muassa sillä, että vältettäisiin toimimattomien ja tappiollisten yritysten muodostumista kauppatavaraksi².

Siitä huolimatta, että vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuus menetetään omistajanvaihdostilanteista mahdollisten spekulatiotilanteiden estämiseksi, ei TVL 122.1 § ole poikkeukseton. Käyttöluvan myöntämisen edellytykset tarkastellaan tapauskohtaisesti. Vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuus voi veroviranomaisen harkinnasta riippuen säilyä omistusosuuksien muutoksista huolimatta. Näissä tapauksissa vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuutta ei menetetä, mikäli tappioiden vähennyskelpoisuus on yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta tarpeen. Kyseessä olevasta vahvistettujen tappioiden käyttölupasta säännellään TVL 122.3 §:ssä. Käyttölupamenettelyssä verovelvollisen tulee itse esittää perustelut vahvistettujen tappioiden säilymisen perustaksi, sekä hakea käyttölupaa kirjallisesti Verohallinnolta. Veroviranomainen käyttää lupahakemusta tarkastaessaan harkintaansa ja myöntää vahvistettujen tappioiden käyttöluvan TVL 122.1 §:n omistajanvaihdoksesta huolimatta, mikäli hyväksyminen on edellytyksenä yhtiön toiminnan jatkumiselle, sekä hyväksyminen on erityisin syin perusteltua.

Tappiontasauksesta on säännelty TVL:n V luvussa vuodesta 1993 lähtien. Aikaisemmin, vuosina 1969–1992, voimassa erillinen tappiontasauslaki, TTL³. Omistajanvaihdoksen tappiontasauksen käyttölupaa koskeva lainsäädäntö oli voimassa jo vuonna 1995, kun Suomi liittyi EU:hun. Tässä yhteydessä Suomi luovutti osan lainsäädäntövalastaan yhteisölle. Lainsäädäntövallan luovutuksella on käytännön merkitystä sen osalta, että unionin perustamissopimuksessa sovituisia rajoissa unioni voi säätää asetuksia ja direktiivejä siten, että asetukset ja direktiivit tulevat voimaansaattamistoimiin katsomatta Suomea oikeudellisesti velvoittaviksi välittömän oikeusvaikutuksen turvin. Välittömän oikeusvaikutuksen vuoksi Suomen on toimissaan seurattava sitä, ettei lainsäädäntö ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, tai että kansalliset toimenpiteet eivät loukkaa EU-

² *VH ohje 1996*, s. 4. Myös *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 738. Tärkeänä on pidetty suurehkojen tappioita kärsineiden yhteisöjen ja yhtymien osakkeiden ja osuuksien muodostumista halutuksi kauppatavaraksi vain sen vuoksi, että ostaja voisi hyötyä tappioista.

³ Ks. tarkemmin *Nuotio 2012*, s. 77–79. Nuotio käsittelee laajasti TTL:n aikaista säännöstöä.

oikeutta⁴. Niin välitön oikeusvaikutus -käsitteen kehittymisen, kuin jäsenvaltion toimenpiteiden EU-oikeudenmukaisuuden arvioinninkin kannalta, merkittävässä roolissa ovat ennakkoratkaisumenettelyn mukaiset toimenpiteet. Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimenpiteiden harmonisointia pyritään toteuttamaan keskeisesti Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen johdolla ja myös ennakkoratkaisumenettely ilmenee sopimuksen 267 artiklasta. Artiklan mukaan kansalliset tuomioistuimet voivat pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisun muodossa apua EU-oikeuden, sekä unionin säädösten ja toimielinten päätösten tulkinnasta. Ennakkoratkaisumenettely on keskeinen osa EU-oikeuden yhtenäistä tulkintaa unionin jäsenmaissa.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyllä sopimuksella säännellään EU:n sisämarkkinoille soveltumattomia tukia SEUT 107.1 artiklassa. Kaikkia kielletyn valtiontuen kriteerit täyttäviä toimia voidaan yleisesti kuvailla EU-alueen kilpailulle haitallisiksi toimiksi, joiden sisämarkkinoille sopivuuden arvioinnista vastaa ensikädessä komissio⁵. Kielletyn valtiontuen käsite on myös tappioiden käyttöluvan kannalta ajankohtainen tarkastelun kohde, sillä KHO on pyytänyt ennakkoratkaisua EU-tuomioistuimelta tapauksesta KHO 2011:118 siitä, täyttääkö TVL 122.3 §:n mukainen menettely valtiontuen SEUT 107.1 artiklassa esitetyt tunnusmerkit.⁶ Ennakkoratkaisupyynnön taustalla on epävarmuus kansallisen tappiontasausjärjestelmän EU-oikeuden vastaisuudesta, kun huomioon otetaan Saksassa 26.1.2011 tehty komission päätös C7/10 Saksan tappiontasausjärjestelmään sisältyvästä saneerauslausekkeesta. Päätöksessä komissio on ottanut kannan, että Saksan KStG-lain saneerauslausekkeen käyttöluvamenettely on kiellettyä valtiontukea⁷. Saksa valitti komission päätöksestä, mutta päätös jäi uudelleen tutkimatta Saksan toimittaessa valituksen valitusajan umpeutumisen jälkeen.

⁴ Välitön oikeusvaikutus on kehittynyt EU-tuomioistuimen tuomioistuinkäytännön kautta, eikä käsite siksi ole tarkkarajainen. Ks. tarkemmin *Vapaavuori 2003*, s. 86.

⁵ Yleisesti valtiontukia koskevien määräysten tarkoituksena on ensisijaisesti torjua haitallista kilpailua sisämarkkinoiden lujittamiseksi ja vaikka tätä ei erikseen ole nimetty verotusta koskevien valtiontukisäännösten päämääräksi, koskee näkemys myös verotustoimenpiteitä. Ks. tarkemmin Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen. EUVL, 10.12.1998, C 384/3, s. 3–9, jäljempänä *Komission tiedonanto 1998*, s. 3.

⁶ *Kvasnina ym. 2012*, s. 150–156. Hän tuo artikkelissaan hyvin esille valtiontukitarkastelun ajankohtaisuuden.

⁷ Komission päätös Saksan myöntämästä valtiontuesta C 7/10, EUVL 10.9.2011 L 235/26, s. 26–41, jäljempänä *Komission päätös C 7/10*. Saksa on valitti komission päätöksestä tuomioistuimeen, Asia T-205/11 sekä tutkielman kirjoittamishetkellä prosessissa oleva Asia C-102/13 P.

Kansallisesti vahvistettujen tappioiden käyttö lupien tärkeä asema ilmenee vuosittaisten käyttö lupahakemusten määrästä, joista valtaosaan annetaan Verohallinnon hyväksyntä. Vuonna 2010 Uudenmaan yritysvero toimisto vastaanotti 272 vahvistettujen tappioiden käyttö lupahakemusta, joista päätös annettiin 245 hakemukseen. Annetuista päätöksistä 91 prosenttia oli hyväksytyjä ja loput yhdeksän prosenttia kokonaan tai osittain hylättyjä. Vuonna 2011 saapuneita hakemuksia oli 329 ja päätöksiä annettiin 303 hakemukseen. Näistä 303 päätöksestä yhdeksän prosenttia oli kokonaan tai osittain hylättyjä ja 91 prosenttia hyväksytyjä. Lukumäärältään hyväksytyjen hakemusten määrä kasvoi edellisvuoteen verraten lähes neljänneksen. Vuoden 2012 aikana Uudenmaan yritysvero toimistoon saapui 311 hakemusta, joista 285:een annettiin päätös. Loput ovat esimerkiksi tutkimatta jätettyjä hakemuksia tai sellaisia, joiden käsittely oli vielä 23.1.2013 päivätyn vastauksen aikana kirjattu keskeneräiseksi. Näistä 285 päätöksestä viisi prosenttia oli kokonaan tai osittain hylättyjä ja 95 prosenttia hyväksytyjä. Hyväksytyjen osuus, mikä lukumääräisesti jää hieman alle edellisen vuoden, sisältää myös sellaiset hakemukset, jotka esimerkiksi hyväksyttiin osittain ja jätettiin osittain tutkimatta⁸.

Siinä tapauksessa, että EU-tuomioistuin katsoo käyttö luvan täyttävän valtiontuen kriteerit, antaa se päätöksen toimenpiteen poistamiseksi tai muuttamiseksi. Euroopan yhteisön perustamissopimusta koskien neuvoston asetuksen mukaan sisämarkkinoille soveltumattoman kielletyn valtiontuen tapauksessa käytetään tukien takaisinperintätoimia. Takaisinperintätoimia sovellettaessa jo myönnettyihin TVL 122.3 §:n käyttö lupamenettelyyn aikaisemmin hyväksytyjen tappioiden muodossa toteutetut tuet joudutaan perimään korkoineen takaisin⁹. Valtiontukiasioiden tarkastelu on viime vuosina lisääntynyt erityisesti veroasioissa, minkä lisäksi valtiontukia koskevien oikeudenkäyntien määrä on kasvanut lähes 40 prosenttia 2000-luvun alun ja lopun välillä¹⁰. Käyttö lupamenette-

⁸ Tiedot käyttö lupapäätöksistä on toimittanut Uudenmaan yritysvero toimiston linjapäällikkö Nina Degerman. Hän on kerännyt epäviralliseen seurantaan perustuvia tietoja käsitellyistä poikkeus lupahakemuksista vuosilta 2010–2012. Kyseiset tiedot koskevat ainoastaan Uudenmaan yritysvero toimiston antamia päätöksiä. Vuosilta 2010–2012 ei ollut saatavilla euromääräistä tilastointia.

⁹ Ns. menettelyasetus eli Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. EUVL N:o 83, 27.03.1999, s. 1–9, jäljempänä *Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999*, artikla 13. Ks. myös *Parikka – Siikavirta 2010*, s.69.

¹⁰ Ks. tarkemmin komission 2006 suorittaman tutkimuksen tuloksista *Alkio 2010*, s. 312.

lyn valtiontukiluonteisuuden kyseenalaistamisesta huolimatta, Suomi ei ole keskeyttänyt TVL 122.3 §:n mukaisten vahvistettujen tappioiden käyttölupien myöntämistä¹¹.

1.2 Aiheen rajausta ja tutkimusongelmat

Tutkimuksessa tarkastellaan TVL 122.3 §:n mukaisen käyttölupamenettelyn perusteita, joilla voi olla vaikutusta valtiontukiluonteiden tarkastelussa. Valtiontukiluonteisuuden selvittäminen aloitetaan luomalla ymmärrys siitä, miksi vahvistettujen tappioiden vähennysoikeus on TVL 122.3 §:n mukaisen käyttölupamenettelyn keinoin hyväksyty sallittavaksi. Tämän jälkeen, kun käyttölupamenettelyn käyttötarkoitus on tutkielmassa selvitetty, käsitellään käyttölupamenettelyyn liittyviä kriteereitä sekä mitä ominaispiirteitä toimenpiteeseen liittyy. Olennaista kielletyn valtiontukien kriteerejä tarkasteltaessa tulee määrittää mikä on TVL:n tappiontasauksen pääsääntö ja onko käyttölupamenettely poikkeus verojärjestelmän yleiseen rakenteeseen.

Näiden tutkielmassa esille tulevien tietojen pohjalta voidaan tehdä lainsanamuotoon perustuvaa pohdintaa siitä, täyttääkö käyttölupamenettely SEUT 107 artiklan kielletyn valtiontukien edellytykset, jolloin tuen tulee olla valtion varoista myönnetty ja selektiivinen, sekä tuen myöntämisen tulee vaikuttaa kilpailuolosuhteisiin ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tutkimuksen kannalta merkityksellistä on tarkastella SEUT 107.1 artiklan kielletyn valtiontukien kriteerien täyttymisen ohella myös tuen sisämarkkinoille soveltuvuuden kysymyksiä, sillä yksin SEUT 107.1 artiklan kriteerien täyttymisellä ei ole takaisinperittävän valtiontukien leimaa antavaa vaikutusta, vaan tuen tulee olla myös sisämarkkinoille soveltumattonta. Sisämarkkinoille soveltumattomuudesta aiheutuva takaisinperinnän mahdollisuus on merkittävä asiainhaara EU-tuomioistuimen tulevan ennakkoratkaisupäätöksen lopputuloksen pohdinnassa. SEUT 107.1 artiklan kielletyn valtiontukien kriteerien tarkastelun lisäksi tutkielmassa tuodaan esille SEUT 108 artiklan valtiontukien valvontaan liittyviä perusteita jo voimassa olevien ja uusien tukien erilaisten valvontamenettelyiden osalta, sekä valtiontukien ilmoitusvelvollisuutta koskevia näkö-

¹¹ Ks. tarkemmin *VH tiedote 2012*.

kohtia, joilla voi olla vaikutusta kun arvioidaan takaisinperinnän taannehtivia vaikutuksia.

Vahvistettujen tappioiden käyttöluvan valtiotukiluonteen sekä tuen sisämarkkinoille soveltuvuuden tarkastelu tapahtuu ennen kaikkea vertaamalla TVL 122.3 §:n sanamuotoa ja tarkoitusperiä SEUT:n sanamuotoon. Tulkinta-apuna käytetään oikeusvertailun keinoja, ja argumentit perustellaan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön avulla. Oikeusvertailu on rajattu tutkielmassa tarpeellisten argumenttien löytämiseksi Suomen TVL 122.3 §:n mukaisen vahvistettujen tappioiden käyttöluvan ja Saksan verojärjestelmään kuuluvan omistajanvaihdosta koskevan saneerauslausekkeen, KStG 8c.1a §:n välille. Merkittävä valintakriteerinä oikeusvertailun kohteeksi on ollut Saksan komissiolta saama päätös C7/10. Omistajanvaihdoksesta riippumaton käyttölupamenettely on Suomen TVL:iin sisältyvä erikoisuus, samoin kuin saneerauslauseke Saksan lainsäädännössä. Tästä syystä Suomen ja Saksan tappiontasausjärjestelmät ovat myös tutkimuksen tarkoituksen kannalta siinä määrin yhteneväiset, että oikeusvertailua on mahdollista perustellusti suorittaa. Komission Saksalle antamaa päätöstä voidaan tutkielmassa perustelluin osin verrata Suomessa ennakkoratkaisupyynnön alaisena olevaan KHO:n tapaukseen.

KHO 2011:118 saatettiin ennakkoratkaisupyynnön alaiseksi silloin, kun Saksan komissiolta saamasta päätöksestä C7/10 oli vireillä Saksan komissiolle osoittama valitus, eikä päätös ollut vielä lainvoimainen. Päätös tuli lainvoimaiseksi 18.12.2012 syystä, että Saksa jätti valituksensa valitusajan jälkeen eikä asiaa uudelleenkäsitelty komission toimesta¹². Tutkielmassa esitetään Saksan saneerauslausekkeen käsittelyn yhteydessä sivuavasti pohdintaa myös siitä, onko komission Saksalle antama päätös ylipäänsä ollut oikea SEUT 107.1 artiklan kriteerit huomioiden. Pohdinta toteutetaan siinä määrin, kun se antaa tukea tutkielmassa käsiteltävän käyttölupamenettelyn valtiotukiluonteen tarkastelulle. Mielenkiintoisena seikkana voidaan nähdä se, että komission päätös sai osakseen runsaasti kritiikkiä ja oletuksena oli päätöksen kumoutuminen tai Saksan valitus ylempään tuomioistuimeen kielteisen päätöksen saadessaan. Edellä esitetyn tarkastelun jälkeen voidaan esittää vertailevia ja perusteltuja tulkintoja siitä, ovatko Suomen tap-

¹² Vireillä olevasta kanteesta Saksa v. komissio asiassa C-102/13 P, ei vielä ole saatavilla tosiseikkoja tutkielman kirjoitushetkellä.

piontasausta koskevat säännökset ristiriidassa kielletyn ja sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen määritelmän kanssa.

Tämän tutkielman ensisijaisena tutkimusongelmana on, onko TVL 122.3 §:n mukainen käyttö lupajärjestelmä kiellettyä valtiontukea. Tutkimusongelmaan vastaamiseksi tavoitteena on löytää perustelua sille, voidaanko käyttö lupajärjestelmän katsoa täyttävän SEUT 107.1 artiklan mukaisen valtiontuen kriteerit, toisaalta esittää oikeuskäytäntöön perustuvaa vertailua Suomen ja Saksan omistajanvaihdokseen liittyvien tappiontasausjärjestelmien välillä.

Tutkimusongelmaan vastaamiseksi keskityn seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Mikä on Suomessa tappiontasauksen pääsääntö?
2. Millä perusteilla käyttö lupamenettelyä sovelletaan Suomen järjestelmässä?
3. Onko Suomen TVL 122.3 §:n mukainen menettely kiellettyä valtiontukea?
4. Mikäli TVL 122.3 § katsottaisiin valtiontuen kriteerit täyttäväksi sekä sisämarkkinoille soveltumattomaksi, mikä merkitys tällä on Suomelle takaisinperinnän mahdollisuus huomioonottaen?

1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto

Tutkimusmenetelmä on oikeusdogmaattinen, jolloin tutkimus selvittää voimassa olevan oikeustilan suhteessa siihen, täytyvätkö SEUT 107.1 artiklan kielletyn valtiontuen kriteerit kansallisessa omistajanvaihdoksesta riippumattomassa tappioiden käyttö lupajärjestelmässä. Oikeusvertailevaa tutkimus on silloin, kun tutkimuksessa tarkastellaan Saksassa voimassa olevaa tappiontasausjärjestelmää sekä komission Saksaa koskevaa päätöstä suhteessa Suomen kansalliseen sääntelyyn. Tutkimus on EU-vero-oikeudellinen siinä määrin, että komission Saksalle antaman saneerauslauseketta koskevan päätöksen perusteisiin vertaamalla pyritään selvittämään perusteita, joilla voi olla vaikutusta Suomen pyytämään ennakkoratkaisun vastauksen sisältöön. Asiaan mahdollisesti vaikuttavana seikkana voidaan tutkia, mitä vaikutuksia on sillä, että Saksan järjestelmä saatettiin voimaan vasta vuonna 2008, kun taas Suomessa käyttö lupamenettely on ollut voimassa

jo Suomen liittyessä EU:hun. Lainsäädännön vaikutusten arviointi tapahtuu oikeuspo-
liittisesti¹³.

Tutkielmassa on käytetty lähteinä sekä kotimaista kirjallisuutta että kansainvälisiä jul-
kaisuja. Kansainvälisten julkaisujen tärkeimpänä lähteenä on Intertax ja komission an-
tamissa päätöksissä, asetuksissa ja tiedonannoissa EUVL. Kotimaisia artikkeleja tap-
piontasauksesta tai tätä sivuavista aiheista on kirjoitettu viime vuosina runsaasti. Tär-
keimpinä lähteinä ovat artikkeleissa olleet Defensor Legis ja Verotus -lehti. Tappion-
tasauksen käyttölupamenettelyn valtioneuvoston tarkasteluun ei ole laajasti oikeuskirjallisu-
udessa paneuduttu, vaikkakin asiasta on kirjoitettu useita lehtiartikkeleita. Tutkielmassa
oikeuskäytännöstä esille nostetaan KHO 2011:118, josta vireillä on EU-
tuomioistuimelle osoitettu ennakkoratkaisupyyntö sekä Saksasta tapaus C7/10. Näiden
oikeustapausten perusteita peilataan tässä pro gradu -tutkielmassa suoraan Euroopan
Unionista tehtyyn sopimukseen sekä EU-vero-oikeuden lähtökohtiin.

Tutkielmassa käytetyssä termistössä tulee huomioida valintani TVL 122.3 §:n luvan
kutsumisesta käyttöluvaksi¹⁴. Vakiintuneesti omistajanvaihdosta koskevasta huoje-
nustilanteesta käytetään termiä erityislupa tai poikkeuslupa¹⁵. Tutkimuksessani tuon ilmi
tappiontasausjärjestelmän pääsäännön ja poikkeussäännön spekuloidun aseman, ja tästä
syystä lupa tappioiden käyttämiseksi ilmenee tarkoituksenmukaisella tavalla käyttölupa-
termiä käyttäen. Poikkeuslupa-termi ei tutkielman näkökulman pohjalta kuvasta TVL
122.3 §:n mukaista luonnetta parhaalla mahdollisella tavalla tilanteessa, jossa kyseessä
ei olisikaan pääsäännöstä poikkeaminen.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeinen toinen luku käsittää tutustumisen TVL:n V luvun tappiontasaus-
säännöksiin. Tappiontasaukseen sisältyvän käyttölupamenettelyn lähtökohdat selvite-

¹³ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 19–24.

¹⁴ Ks. Järvenoja 2007. Oikeuskirjallisuudessa myös hän käyttää käyttölupa-termiä.

¹⁵ Söderlund 2009, s. 60. Söderlundin mukaan ilmausta erityislupa tai poikkeuslupa on käytetty nimen-
omaan siksi, että tappioiden vähennysoikeus edellyttää erityisen luvan saantia ennen verotuksen toimit-
tamista.

tään tutustumalla TVL:a edeltäneen TTL:n vahvistettujen tappioiden vähentämistä koskeviin säännöksiin. Tällä tavoin on mahdollista selvittää perusteet käyttöluopenettelylle, sillä tappiontasaussäännöstö on pysynyt lähes muuttumattomana siirrettäessä tappiontasausta koskevat säännökset TTL:sta vuonna 1993 voimaansaatettuun TVL:iin. Toinen luku käsittää myös tappio -käsitteen määrittelyn perehtymällä siihen, mitä tappioiden vahvistamisella tarkoitetaan ja mitä merkitsee vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuus. Toisessa luvussa käsitellään myös sitä, kuinka viranomaisen harkintavaltta ja erityiset syyt käyttöluvan myöntämisen perusteena liittyvät olennaisesti vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuuteen.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan verotusta koskevien valtiontukia sääntelyyn liittyviä kysymyksiä. Jotta kielletyn valtiontuen kriteereiden täyttymisen tarkastelu olisi mahdollista, täytyy ensin selvittää EU-oikeuden vaikutukset kansalliseen oikeuteen sekä valtiontukisääntelyn yleiset päämäärät. Sen tarkastelemiseksi, onko TVL 122.3 §:n mukainen menettely kiellettyä valtiontukea, lähtökohdaksi asetetaan SEUT 107.1 artikla, jonka kriteerit täyttyvät tuen ollessa: valtion varoista myönnetty ja selektiivinen, tuella tulee olla vaikutusta kilpailuolosuhteisiin sekä jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Näiden neljän kriteerin täyttymistä tarkastellaan kolmannessa luvussa. Otettaessa huomioon, että valtiontuki voi esiintyä useassa eri muodossa, keskitytään tutkielmassa tarkastelemaan vain tappiontasauksen synnyttämiä tilanteita sekä sitä, ulottuvatko hyväksyttävät oikeuttamisperusteet näihin tilanteisiin. Merkityksellisiä tutkimuskysymyksen kannalta ovat myös valtiontukien ilmoitusvelvollisuus, valtiontukien valvonta sekä mahdollisuutta pyytää ennakkoratkaisua EU-oikeuden tulkinnasta, joita tarkastellaan myös kolmannessa luvussa.

Neljäs luku käsittää tutkielman oikeusvertailevan osion. Tarkastelu aloitetaan luomalla ymmärrys Saksan KStG-lain tappiontasausjärjestelmän perusteisiin. Kun perusteet järjestelmälle sekä saneerauslausekkeen voimaansaattamiselle ymmärretään, tarkastellaan tämän jälkeen komission antaman päätöksen argumentteja siitä, miksi komissio katsoi saneerauslausekkeen täyttävän kielletyn valtiontuen kriteerit. Komission perusteluja verrataan Suomen ennakkoratkaisupyynnön alaisen KHO:n 2011:118 tapauksen perusteisiin ilmoitusvelvollisuudesta, viitejärjestelmästä, selektiivisyydestä ja viranomaisen

harkintavallan laajuudesta. Yhteistä molempien maiden verojärjestelmälle on pyrkimys turvata tappioiden vähennysoikeus niissä tilanteissa, joissa tämä on toiminnan jatkumisen kannalta merkittävää¹⁶. Neljännessä luvussa tarkastellaan myös julkisasiamiehen antaman ratkaisuehdotuksen perusteet asiaan C-6/12.

Viidennessä luvussa keskitytään sisämarkkinoille soveltumattomien valtiontukien, tässä tapauksessa TVL 122.3 §:n mukaisen käyttöluvan mukaan myönnettyjen tappioiden, mahdollista takaisinperintää koskeviin seikkoihin. Luvun alussa nostetaan esiin valtiontukien tarkasteluun liittyvät oikeusturva- ja oikeusvarmuusongelmat. Näiden ongelmien tarkastelu tuo esiin sen, kuinka uhka valtiontukien takaisinperintätoimenpiteistä on erityinen siinä määrin, että viranomaisen on toimen toteuttajana, mutta käyttöluvan saaneet yhtiöt vastaisivat takaisinperinnän muodossa tapahtuvasta sanktiosta viranomaisen EU-oikeuden vastaisen toimen seurauksena. Luvussa käsitellään myös takaisinperintätoimien ajalliseen ulottuvuuteen vaikuttavia seikkoja. Lopuksi esitetään pohdintaa sen osalta, mitä takaisinperintätoimet voisivat merkitä Suomen kannalta, mikäli EU-tuomioistuimen päätös johtaisi takaisinperintäpäätökseen, toisaalta mikäli julkisasiamiehen ratkaisuehdotus menestyisi.

Kuudennessa luvussa esitän kokoavia päätelmiä.

¹⁶ Ks. tarkemmin *Nuotio 2012*, s. 49 ss. Hän esittelee kattavasti eri maiden tappiontasausjärjestelmiä. Myös muissa EU-maissa tappiontasaus on sisältää sääntelyitä, mutta ei yhtäläillä tutkielman tarkoituksen mukaisesti vertailtavassa muodossa kuin Saksan ja Suomen järjestelmät.

2. Tappiontasausta koskeva säännöstö

2.1 Käyttölupamenettelyn kehittyminen osaksi tuloverolakia

Tappiontasausta koskeva lainsäädäntö voimaansaatettiin vuonna 1967, kun hallitus antoi esityksen laiksi tappiontasauksesta tuloverotuksessa¹⁷. Perustana verolainsäädännölle oli TTL:n voimassaoloaikana loukkaamattomuusperiaate, ja lainsäätäjän pyrkimys veronmaksukyvyyn mukaiseen verotukseen on olennaisesti vaikuttanut tuloverotuksen säännöstön muotoutumiseen. Loukkaamattomuusperiaate esti sen, ettei verovelvollinen saanut vähentää jonakin verovuotena kertynyttä tappiota minkään toisen vuoden voitollisesta tulosta. Periaatteesta kuitenkin luovuttiin siihen liittyvien epäkohtien vuoksi, ja avoin tappiontasaus hyväksyttiin, mikä esti eriarvoisen verotuksen¹⁸. Jo alkuperäisellään TTL sisälsi sekä tappio-termin määritelmän, että kriteerit tappion vahvistamiseksi ja vähentämiseksi. TTL käsitti myös säännökset tappioiden siirtymisestä sulautumisen yhteydessä sekä muutoksenhakua koskevat säännökset. Myös omistajanvaihdoksen vaikutuksista tappioiden vähennyskelpoisuuteen säänneltiin TTL:ssa. Aivan kuten nykyinen TVL 122.1 §, mutta laissa ei ollut mainintaa mahdollisuudesta saada tappiot hyväksikäytettyä niin sanotuissa ylisuurissa omistajanvaihdostilanteissa.¹⁹ Tappiontasauslain säätämistä sekä tappiontasaussäännöstön lakiin sisällyttämistä oli pidettävä tärkeänä paitsi oikeudenmukaisuussyistä myös siksi, koska se teki mahdolliseksi entistä avoimemman tuloslaskennan ja vaikutti tervehdyttävästi tilinpäätöskäytäntöön²⁰.

Pian TTL:sta säätämisen jälkeen huomattiin, että omistajanvaihdostilanteissa tappiontasausta rajoittavat säännökset saattoivat muodostua esteeksi yritysten saneeraustilanteissa²¹. Useimmissa tapauksissa yritysten saneeraustilanteisiin liittyi myös omistussuh-teissa tapahtuneita muutoksia, ja siitä johtuen, että tappiot omistajanvaihdostilanteissa aina poikkeuksitta menetettiin, ei lainsäädännössä nähty olevan tarpeeksi joustavuutta.

¹⁷ HE 173/1967 vp.

¹⁸ Ks. tarkemmin *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 721–722. Loukkaamattomuusperiaate johti siihen, että osa verovelvollisista joutui epäedullisempaan asemaan muun muassa voimakkaiden vuositulosten vaihteluiden tilanteissa.

¹⁹ Ks. tarkemmin *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 721 ss. Poikkeuksena mahdollisuus peiteltyyn tuloksentasaukseen, mikä ei ollut mahdollista kaikille verovelvollisille.

²⁰ *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 723.

²¹ *Söderlund 2009*, s. 93.

Saneeraustoimet sekä omistajanvaihdokset olivat myös monissa tilanteissa ainoita keinoja, joiden avulla yritystoiminnan jatkuminen pystyttiin turvaamaan²².

Tämän negatiivisen omistajanvaihdoksen tappiontasaus säännöstöstä johtuvan vaikutuksen poistamiseksi ja säännösten joustavuuden lisäämiseksi TTL:n omistajanvaihdossäännöksen 6 §:ään lisättiin 2 momentti vuonna 1978. TTL 6.2 § mahdollisti tappioiden vähennysoikeuden säilymisen valtionvarainministeriöltä saatavalla erityisluvalla niissä tilanteissa, joissa oli tapahtunut 6.1 §:ssä tarkoitettu omistajanvaihdos. Käyttöluvan edellytykseksi vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuuden säilymiseksi asetettiin toiminnan jatkumisen kannalta merkitykselliset tilanteet²³.

TTL oli voimassa vuosina 1969–1992, ennen TVL:n säätämistä. Lain kokonaisuudistus tapahtui vuonna 1992, jolloin säädettiin TVL:sta. Tällöin lakiin sisällytettiin TVL 122 §, jolla säännellään omistajanvaihdoksen vaikutuksia tappioiden vähennysoikeuteen. Vaikka tappiontasaus tulee käytännössä useimmiten esiin elinkeinonharjoittajien verotuksessa, on siitä säädetty EVL:n sijaan TVL:ssa²⁴. Perusteena tappiontasaus säännösten sisällyttämisestä tuloverolakiin on periaate, jonka mukaan kaikilla verovelvollisilla voi olla tarvetta tappioiden jaksottamiseen, ja se tulee lähtökohtaisesti myös sallia kaikille verovelvollisille.

Alkuperäisellään TVL 122 § koski vain välittömiä omistajanvaihdostilanteita. Säännökseen lisättiin välillistä omistajanvaihdosta koskeva lainmuutos vuoden 1996 sovellettavasta verotuksesta lähtien. Välitön omistajanvaihdos koskee tilanteita, joissa TVL 122.1 §:n mukaan yhteisön tai elinkeinoyhtymän tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet sen osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa tai yli puolet sen jäsenistä vaihtunut. Käytännössä tätä välittömästi puolta omistuksista koskevaa kriteeriä voitiin kiertää asettamalla omistus välilliseksi. Näin oli mahdollista toteuttaa tosiasiallinen omistajanvaihdos esimerkiksi myymällä sellainen väliin sijoitettu omistajayhtiö, jota ei pidetty kohdeyhtiön osakkeiden tai

²² *Söderlund 2009*, s. 93. Hän nostaa esille yritystoiminnan jatkumisen yhteiskunnallisen merkityksen työpaikkojen säilymisen kannalta.

²³ *Nuotio 2012*, s. 7.

²⁴ *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 723.

osuuksien luovutuksen osana. Välillisen omistajanvaihdoksen sääntelyn lisäyksen tarkoituksena oli perustellusti rajoittaa tappioiden vähennysoikeutta niissä tilanteissa, joissa yhtiön osake-enemmistö tosiasiallisesti vaihtui, mutta yhtiöiden erillisyyden vuoksi muodollista omistajanvaihdosta ei tapahtunut.²⁵ TVL 122.1 §:än tehtiin välillisen omistajanvaihdoksen osalta tarkennus. Tämän mukaan, mikäli tappiota tuottaneen yrityksen osakkeista tai osuuksista vähintään 20 prosenttia omistavassa yhteisössä tai yhtymässä tapahtui edellä samassa momentissa tarkoitettua vastaava omistajanvaihdos, katsottiin viimeksi mainitun yhteisön tai yhtymän omistamien osakkeiden tai osuuksien vaihtaneen omistajaa. Tämän lisäyksen myötä omistusten ketjuttaminen vain tappiontasauksen hyödyntämiseksi ei ole enää tehokasta. Tosin omistusrakenteen ketjuttamiselle voi olla muita hyväksyttäviä tarkoituksia.

2.2 Tasattavan tappion määrittely

2.2.1 Tappioiden vahvistaminen

Tarkasteltaessa omistajanvaihdoksen vaikutusta tappioiden vähennysoikeuteen yhteisön tai elinkeinoyhtymän verotuksessa tulee huomata, että tappio voidaan määrittellä eri tavalla eri säädöksissä. Tappio-käsitteen moninaisen sisällön vuoksi voi ilmetä tilanteita, joissa on vaikea päätellä, mitkä ovat TVL 122.1 §:ssä tarkoitettuja omistajanvaihdoksen vuoksi menetettäviä tappioita: elinkeinotoiminnan tulolähteen tappio määritetään TVL V luvussa, EVL 18.1 § 3 kohta käsittää kurssitappion, luovutustappio käsittää EVL 6b §:n, purkutappio EVL 51d §:n ja sulautumistappio EVL 52b §:n. Lähtökohtana on, ettei osakkeiden osakkeenomistajien vaihdolla ole vaikutusta verotukseen, sillä TVL 50 §:n mukaan luovutustappio vähennetään verovuotena sekä viitenä seuraavana vuotena voiton kertymistä vastaavasti.²⁶

Edellä mainitut kurssi-, luovutus-, ja purkutappiot luetaan menoeriksi, joiden vähentämisoikeuteen TVL 122.1 §:n omistajanvaihdosta koskevat säännökset eivät vaikuta. Tulee myös huomata, ettei TVL-tappio ole sama asia kuin tuloslaskelmassa vahvistetta-

²⁵ HE 131/1995 vp. Ks. myös *Haimi – Raunio 2011*, s. 34.

²⁶ Ks. tarkemmin *Andersson – Ikkala – Penttilä*, s. 721 ss. Luvussa läpikäydään TVL V luvussa mainitut tappiot yksityiskohtaisesti.

va tappio²⁷. Tutkimus kohdistuu TVL V luvun elinkeinotoiminnan tulolähteen tarkasteleluun. Tappiotasaus-termiä ei ole erikseen määritelty TVL:ssa, mutta se mainitaan V luvun otsikossa. Termistön selventämiseksi todettakoon vielä, että tarkasteltavalla elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan TVL:ssa sitä määrää, jolla tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen, muiden vähennyskelpoisten erien sekä vähennyskelpoisten korkojen yhteismäärä tappiollisena verovuonna ylittää veronalaisten tulojen yhteismäärän EVL-säännösten mukaisesti laskettuna.

Tappioiden vähentäminen edellyttää tappioiden vahvistamista. Verohallinto vahvistaa TVL 118–120 §:n tappiot viran puolesta VML 26e.2 §:n mukaan verotusta toimitettaessa, VML 26e §:n mukaisen muutoksenhaun yhteydessä tai seurannaismuutoksessa VML 75 §:n säännöksen perusteella. Tappion vahvistamismenettely voidaan nähdä yhteneväisenä säännönmukaista verotusta muuten toimitettaessa sovellettavan menettelyn kanssa.²⁸ Lisäksi TVL 119–120 §:n mukaiset tappiot vähennetään tulolähdekohtaisesti.

Lähtökohtaisesti tappiontasauksen kohteena olevalla tappiolla tarkoitetaan sitä tappiota, joka muodostuu, kun tulolähteen verotuksessa sovellettavan verolain mukaan verovuodelle jaksotettavista veronalaisista tuloista vähennetään samalle verovuodelle kohdistetut vähennyskelpoiset menot ja menetykset²⁹. Vähennyskelpoiset menot ja menetykset voivat sisältää eriä, joita jo itsessään kutsutaan tappioiksi, kuten indeksi- ja kurssitappiot. Tappiontasauksessa nämä tappiot ovat verovelvollisen tietylle verovuodelle tai verovuosille jaksotettuja menoja. Sen jälkeen, kun nämä tappiot on vähennetty verotettavasta tulosta, voi verovelvolliselle kertyä tietyn tulolähteen tappio, joka on tappiontasauksen kohteena.³⁰ Tappiota ei vahvisteta tilanteessa, jossa verovelvollinen on kyseessä olevan toiminnan tulosta verovapaa.

Jotta välttyttäisiin eri säädösten termistön eriäväisyyden aiheuttamalta sekaannukselta, tulee lisäksi huomata, ettei verotuksessa vahvistettava tappio välttämättä vastaa KPL:n mukaista tuloslaskelman tappiota. Eroavaisuuksia verotuksessa vahvistettavan tappion

²⁷ Ks. *Nuotio 2012*, s. 7–9.

²⁸ *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 770.

²⁹ Kaikkia verotuksessa sinänsä vähennyskelpoisia menoja ei kuitenkaan oteta lukuun tappion vahvistettaessa. Ks. tarkemmin *Nuotio 2012*, s. 87 ss.

³⁰ Ks. *Nuotio2012*, s. 8–9.

ja tuloslaskelman tappion välille voi aiheuttaa mm. se, että osa tuloslaskelman tuotoista voi olla verovapaita ja osa vähennyksistä voi olla osittain tai kokonaan verotuksessa vähennyskelvottomia³¹. Myös tulojen ja menojen kohdistus eri tulolähteille ja menojen erilainen jaksotus voivat vaikuttaa erojen syntyyn.

TTL 6 §:n ja TVL 122 §:n säännökset koskevat vain tietyn tulolähteen negatiivisen tuloksen perusteella vahvistettuja tappioita. Merkitystä ei ole sillä, mistä tulolähteestä tappio on vahvistettu. TVL 122 §:n tappioiden vähennysoikeuteen vaikuttavia omistajanvaihdoksia koskevat säännökset koskevat lähinnä osakeyhtiöitä, osuuskuntia, laivanisännöintiyhtiöitä, avoimia yhtiöitä, kommandiittiyhtiöitä sekä sellaisia kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamia muita kuin yhteisönä pidettäviä yhteenliittymiä, jotka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. Säännökset koskevat myös keskinäisiä vakuutusyhtiöitä.³²

2.2.2 Vahvistettujen tappioiden vähentäminen

TVL 122.1 § sääntelee omistajanvaihdoksen vaikutuksia vahvistettujen tappioiden vähentämiskelpoisuuteen. TVL 122.1 §:ssä mainitulla tavalla *yhteisön ja elinkeinoyhtiön tappiota ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet sen osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa tai yli puolet sen jäsenistä vaihtunut. Jos vähintään 20 prosenttia tappiota tuottaneen yrityksen osakkeista tai osuuksista omistavassa yhteisössä tai yhtymässä on tapahtunut vastaava omistajanvaihdos, viimeksi mainitun yhteisön tai yhtymän omistamien osakkeiden tai osuuksien katsotaan vaihtaneen omistajaa*. Edellä mainitun estämättä TVL 122.2 §:n mukaan pörssilistalle otetun yhtiön tappiot vähennetään silloin, jos yhtiön muista kuin julkisen kaupankäynnin kohteena olevista osakkeista yli puolet ei ole vaihtanut omistajaa 1 momentissa tarkoitetulla tavalla. Tällaisen yhtiön omistamien osakkeiden ei tällöin katsota vaihtaneen omistajaa 1 momentin jälkimmäistä virkettä sovellettaessa.

³¹ Ks. esim. *Nuotio 2012*, s. 86–87 ja *Almendral 2010*, s. 477. Kirjanpidollisten tappioiden huomioiminen verotuksessa on keino entiteetin veronmaksukykyisyyden mukaiseen verotukseen.

³² *Nuotio 2012*, s. 137.

TVL 122 §:ssä mainitaan perintö ja testamentti, mikä tarkoittaa, että esimerkiksi osakkeiden lunastus vanhoista omistussuhteista poikkeavalla tavalla, kauppa, vaihto, apportisijoitus ja osakepääoman korotus omistussuhteista poikkeavalla tavalla voivat olla tilanteita, joissa tappiot menetetään omistajanvaihdoksen yhteydessä³³. Merkitystä annetaan sille, kuinka suuri osuus siirtyy ja koska tämä siirtyminen tapahtuu. Tarkasteltaessa sitä, onko yli puolet osakkeista tai osuuksista vaihtanut omistajaa, on huomattava, ettei omistusosuuksia ole tarkoituksenmukaista laskea prosentuaalisina osuuksina. Prosentuaalisten osuuksien laskenta voi johtaa väärään lopputulokseen³⁴. Peruslinjaksi on vakiintunut se, että ratkaisevaa on osakkeiden lukumäärä, ja tästä syystä laskenta tulee suorittaa lukumäärien mukaan³⁵. Säännöksen sanamuodon mukaan ajankohtana tulee olla tappiovuosi tai tämän jälkeen tapahtuva vaihdos. Sanamuodon tulkinnan osalta on huomattavaa, ettei TVL 122 § anna suoraa vastausta ajankohdan määrittämiseksi. Oikeuskäytännössä on kuitenkin vakiintunut omistusoikeuden siirtohetkeksi se hetki, kun osakkeiden omistus TVL 122 §:n kriteerit täyttäen vaihtuu³⁶.

Tappiot vähennetään TVL 117 §:n mukaisesti carry forward -menetelmää käyttäen vain tulolähteen tulevien vuosien tuloista seuraavina vuosina siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.³⁷ Tappioiden vähennysjärjestyksestä säädetään laissa, eikä verovelvollisella ole mahdollisuutta vaikuttaa vähennysvuosiin, siitäkään huolimatta, että voitollisia vuosia ei synny ja vahvistetut tappiot jäävät tästä johtuen käyttämättä. TVL 118 § määrittelee ansiotulolajin ja pääomatulolajin tappion vähentämisestä ja TVL 119 § määrittelee elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappion vähentämisestä. Tappiot vähennetään tulolähdekohtaisesti tappiovuotta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaan kuin tuloa syntyy. Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisyyden muun toiminnan tappio vähennetään vastaavasti TVL 120 §:n mukaan. Elinkeinotoiminnan ja maatalouden lo-

³³ *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 739.

³⁴ Väärä lopputulos voi aiheutua esimerkiksi äänettömän yhtiömiehen osuuksien merkityksistä, KHO 1991 B 543.

³⁵ *Kukkonen – Walden 2009*, s. 416. Jotka ilmentävät lukumäärän vaikutusta tapauksella KHO 1985 T 2922, jossa määräysvalta ei siirtynyt, mutta osakkeiden lukumääräinen enemmistö siirtyi mikä aiheutti veroerien menetyksen. Ks. myös *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 739.

³⁶ *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 739.

³⁷ Loss carry forward -menetelmä on omaksuttu niin vahvasti, ettei poikkeusta tappioiden vähennyskel-
poisuudesta vain tulevien vuosien tuloksesta tehdä edes niissä tilanteissa, joissa tappiollinen yhtiö pure-
taan. Ks. tarkemmin *Nuotio 2012*, s. 92.

pettamisen yhteydessä vähentämättä jäävät tappiota vähennetään TVL 121 §:n mukaisesti.

Tulee huomata, ettei kymmentä tappiovuoden jälkeistä verovuotta koskeva carry forward -menettely ole vakiomenettely EU:n jäsenvaltioiden kesken. EU-maissa tappion-
tasaus on hoidettu eri tavalla kansallisista lainsäädännöistä riippuen.³⁸ Miksi Suomessa on päädytty ajalliseen tappioiden vähennyskelpoisuuden rajoitukseen? Ratkaisua on perusteltu sillä, että useinkaan tappiota monena vuotena peräkkäin tuottava yritys ei ole kykeneväinen jatkamaan toimintaansa. Tappiontasauksen jatkuminen yli kymmenen vuoden määräajan jälkeen sekä tällä jatkuvista taloudellisista vaikeuksista kärsivän yrityksen keinotekoinen markkinoilla pitäminen ei ole enää yhteiskunnallisten näkökohtien mukaan perusteltavissa. TVL 122 §:än siirtymisen myötä tappioiden hyväksikäytölle asetettua aikarajaa pidennettiin viidestä vuodesta kymmeneen vuoteen, sekä tappion-
tasaus säädettiin valtionverotuksessa tulolähdekohtaiseksi³⁹.

Edellä mainitun lisäksi TVL V osa käsittää liittymäkohtia yritysjärjestelyiden verotukseen 123–123 b §:ssä määritettyjen sulautumisen ja jakautumisen vaikutusten osalta. Yhtymäkohdat liittyvät muun muassa yritysjärjestelyjen jälkeisten ulkomaisten yhteisöjen kiinteiden toimipaikkojen tappioiden vähentämistilanteisiin sekä yritysjärjestelyjen vaikutuksiin suomalaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tappioiden käsittelyssä. Tutkielmassa tarkasteltava tappioiden käyttöluopamenettely ei koske sulautumis- ja jakautumistilanteita, joissa tappiot voidaan käyttää vain TVL 123 §:n edellytysten täytyessä.

³⁸ Ks. *Post – Toppelhofer 2008*, s. 462. Artikkelissa esitellään taulukko 27 EU-maan tappiontasausjärjestelmät, joista ilmenevät carry back ja/tai carry forward -järjestelmien ajalliset rajoitukset, sekä onko maassa voimassa omistajanvaihdosta koskevaa säännöstöä. Ks. myös *OECD raportti 2011*, josta ilmenee OECD-maiden kesken kerättyä informaatiota ja tilastoja eri maiden käyttämistä tappiontasausjärjestelmistä.

³⁹ Ks. tarkemmin *Andersson – Ikkala – Penttilä 2009*, s. 723. Vuonna 1993 voimaan tulleessa lakiuudistuksessa EVL:n mukaan verotettavien tuloksentasauskeinojen kirjoa karsittiin olennaisesti, ja jäljelle jäivät vain EVL 30 §:n ja 34 §:n mukaiset degressiiviset poistot. Todellista tappiota ei useinkaan tästä syystä voitu jättää näyttämättä esimerkiksi varauksia purkamalla. Tämä aiheutti tappiontasauksen tarpeen kasvun ja aikarajan pidentämisen viidestä kymmeneen vuoteen. Merkittävää oli myös tappiontasauksen säätäminen tulolähdekohtaiseksi.

2.3 Käyttölupapäätökseen vaikuttavat perusteet

2.3.1 Erityisten syiden edellytys

TVL 122.1 §:n rajoituksista huolimatta Verohallinto voi myöntää oikeuden tappion vähentämiseen. Vähennysoikeutta voi hakea tappiota tehnyt yritys niissä tilanteissa, joissa vähentäminen on yrityksen toiminnan jatkumisen kannalta merkityksellistä. Tämän TVL 122.3 §:n viranomaisen antaman vahvistettujen tappioiden käyttölupapäätöksen perusteena tulee olla lain sanamuodon perusteella erityiset syyt. Määritelmänä erityiset syyt voidaan nähdä hyvin laajana ja harkinnanvaraisena ohjeena, jonka tarkastelulle annetaan merkitystä.

Erityisten syiden yksityiskohtaiset perusteet puuttuvat lain sanamuodosta. Tilanteen helpottamiseksi Verohallinto on julkaissut ohjeen, jossa luodaan suuntaviivoja tilanteista, joissa erityiset syyt tulevat sovellettaviksi. Verohallinnon ohjeessa kyseisinä tilanteina mainitaan sukupolvenvaihdosluovutukset, yrityksen myynti työntekijöille, toimimattoman valmisyhtiön osto, konsernin sisäiset omistusmuutokset, erityiset työllisyysvaikutukset ja pörssiyritysten omistusmuutokset⁴⁰. Vastaavasti luontaisena syynä vahvistettujen tappioiden käyttöluvan myöntämättä jättämiseksi voidaan katsoa tilanne, jossa yritys lopettanut toimintansa ja sen arvo perustuu lähinnä vahvistettuihin tappioihin. Mikäli tappioiden vähentämisoikeus olisi rajaton, voisi yritys, joka tarvitsisi kuluja, pyrkiä ostamaan tappiollisen yhtiön hyödyntääkseen tämän tappiot omassa verotuksessaan⁴¹. Tämä näkökohta on nimenomaisesti perusteltu TVL 122.1 §:n säännöksen tarkoituksella estää tappiollisten yritysten muodostuminen kauppatavaraksi⁴².

Tappioiden käyttölupamenettelyä koskevat kysymykset nähdään osana hallintomenettelyä. Toimivalta verohuojennuspäätöksissä on hajautettu valtiossa valtionvarainministeriölle ja verohallinnolle, sekä tullihallitukselle, ajoneuvohallintokeskukselle ja ratahallintokeskukselle. Verohuojennuksia koskevaa menettelyä on pidetty pitkään lähinnä

⁴⁰ *VH ohje 1996*, s. 4. Ks. myös *VH verotiedote 2/1999* ja *HE 68/1994 vp*. Hallituksen esitys on perustellut verohuojennussääntöjen, käyttömahdollisuudet nimenomaisesti erityisten syiden perusteella ja todennut, että tällaisena ehdottomana edellytyksenä voidaan pitää yhteisön tai yhtiön omistajanvaihdoksen jälkeistä toiminnan jatkumista.

⁴¹ *Myrsky – Linnakangas 2010*, s. 307.

⁴² *VH ohje 1996*, s. 4.

lainsäätäjää koskevana asiana⁴³. Ajatuksen verovelvollisten tietoisuudesta voidaan nähdä olevan kytkennässä TVL 122.3 §:n käyttö lupien lainmukaisuuteen. Kun huomioidaan tutkielmassa tarkasteltavan käyttö lupamenettelyn osalta se, että Verohallinto on jatkanut käyttö lupien myöntämistä kielletyn tukiluonteen mahdollisuudesta huolimatta, voi tämä aiheuttaa epätietoisuutta käyttö lupien hakijoiden toiminnassa. Voihan olla, että Verohallinnon jo myöntämiä tukia ei uskalleta käyttää takaisinperinnän pelossa, tai edellisten vuosien tuloksiin pyritään hakemaan muutosta.

2.3.2 Viranomaisen harkintavallan merkitys

PeL 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate tukee ajatusta siitä, että verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että veroviranomaiset käyttävät verolakien suomaa harkintavaltaa ketään suosimatta ja tasapuolisesti⁴⁴. Komission tiedonannon 1998 mukaan periaatteessa kaikki yksittäisiä verovelvollisia suosivat hallinnolliset päätökset, jotka poikkeavat yleisesti sovellettavista verosäännöistä, voitaisiin katsoa valtiontueksi. Tällaiset tapaukset olisi analysoitava tapauskohtaisesti. Erityisten syiden perusteet voidaan nähdä varsin laajana määritelmänä, mikä sisältää mahdollisuuden laajalle viranomaisharkinnalle. Verotuksen perustuslainmukaisuus edellyttäisi sitä, että veroperusteet ilmenisivät suoraan laista. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty kritiikkiä sen osalta, että viranomaiselle erityisten syiden tilanteessa annettu harkintavalta on liian laaja. Näin siitä huolimatta, että perustuslakivaliokunta on jo vuosikymmeniä sitten katsonut, että viranomaiset voivat käyttää verotuksen liittyvissä kysymyksissä vain sidottua harkintaa⁴⁵.

Kyseessä on ollut tietoinen valinta jättää viranomaisille laaja harkintavalta, mutta tätä vastaan voidaan esittää näkökohta siitä, että mitä pidempi aika lain säätämisestä on ku-

⁴³ Vanhala – Viitala 2009, s. 435. Käsitys asiasta on viime vuosina muuttunut, etenkin valtiontukiasioiden nostaessa esiin sen näkökulman, kuinka veronmaksajien tulisi olla paremmin tietoisia vallitsevasta lainsäädännöstä. Ks. myös Linn 2012, s. 139. Linn esittää artikkelissaan kritiikkiä siitä, kuinka voidaan olettaa että verovelvolliset voisivat olla tietoisia verolainsäädäntöön sisältyvien poikkeusten valtiontukiluonteen mahdollisuudesta, kun edes viranomaiset eivät näytä olevan tietoisia asioista.

⁴⁴ Ks. tarkemmin Äimä 2011, s. 133. Äimä huomauttaa, että vaikka yhdenvertaisuusperiaatteessa hyväksyttäisiin tiettyä ryhmää suosiva toimenpide, saattaa toimenpide olla EU:n valtiontukisääntelyn vastainen. Verojärjestelmän yleisestä rakenteesta poikkeavia toimenpiteitä ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimiin.

⁴⁵ Sidotusta harkinnasta esim. HE 68/1994. Komissio on kuitenkin antanut näkökulman, että hallintoviranomaisen antamat sitovat ohjeet, jotka koskevat pelkästään yleisten verosääntöjen tulkintaa, eivät lähtökohtaisesti anna olettaa, että kyse olisi valtiontuesta. Kuitenkin avoimuuden puute ja menettelyyn liittyvän harkintavallan käyttö voivat viitata valtiontukipiirteisiin. Ks. myös Alkio 2010, s. 78.

lunut, sitä hämäämmäksi huojuksen tarkoitusperä jää, mikäli perusteena ovat vain erityiset syyt.⁴⁶ Harkintavallan laajuuteen liittyen myös Eduskunnan perustusvaliokunta on lausunut, että verolaissa on vahvistettava verovelvollisuuden suuruuden perusteet niin tarkasti, että viranomaisen käyttää veroa määrätessään vain sidottua harkintaa⁴⁷.

Edellä esitetty pätee myös veroetujen myöntämiseen tasapuolisesti, mikä liittyy tappion-tasauksen tasapuoliseen soveltamiseen. Verohallinnon vuosittain julkaisemasta yhtenäistämisohjeesta⁴⁸ käy selväksi, että Verohallinnon ohjeet, myös yhtenäistämisohje, tukevat hallintoa tämän sidotun harkinnan käyttämisessä. Ohjaavasta luonteestaan huolimatta oikeusturvanäkökohtien kannalta on yksilölliset olosuhteet otettava aina huomioon. Perustuslaillinen näkökohta ilmenee PeL 81 §:stä. Valtion varoista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Myös viranomaisten virkatoimien, palvelujen sekä muun toiminnan maksullisuuden sekä maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään lailla. Olettamuksena on viranomaisen sidotun harkintavallan käyttö.

⁴⁶ *Söderlund 2009*, s. 69 ss. Söderlund käsittelee vapaan ja sidotun harkinnan välistä eroa hallinnollisessa päätöksenteossa. Hänen mukaansa niissä tilanteissa, joissa oikeusnormi sisältää joustavan säännöksen muodossa erityiset syyt, kuten usein verohuojennusten laita, on sen soveltamista vaikea sijoittaa vapaan ja sidotun harkintavallan kahtiajakoon.

⁴⁷ Ks. esim. PeVL 67/2002 vp. Hallituksen esitys laiksi Rahoituksesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

⁴⁸ *VH yhtenäistämisohje 2012*.

3. Verotusta koskevien valtiontukien sääntely

3.1 EU-oikeuden vaikutus kansalliseen oikeuteen

EU-oikeuden merkittävimpinä ominaispiirteinä voidaan pitää oikeuden kykyä määrätä omasta asemastaan sekä vaikutuksistaan jäsenvaltioissa. Euroopan unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta määrittävät EU-oikeudessa etusijaperiaate, EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus, oikeuden tulkintavaikutus, sekä ne EU-oikeuden periaatteet, jotka asettavat vaatimuksia kansallisen prosessi- ja sanktionormiston soveltamiselle EU-oikeuden alaan kuuluvien oikeustapausten ratkaisutilanteissa. Lisäksi jäsenvaltioita sitoo vahingonkorvausvastuun periaate. Näiden periaatteiden tarkoituksena on tarjota keinoja EU-oikeuden tehokkaalle ja yhtenäiselle toteutumiselle. Tämän lisäksi periaatteet tuovat esille EU-oikeuden erilaisia vaikutustapoja jäsenvaltion oikeudessa, yhtäältä kuin kyse on mekanismeista, jotka turvaavat yksityisten oikeussubjektien EU-oikeuteen perustuvien oikeuksien toteutumista ja toteuttamista kansallisissa tuomioistuimissa.⁴⁹

EU:n valtiontukilainsäädäntö ei lähtökohtaisesti ole rajoite jäsenmaille näiden noudattamassa yleistä talouspolitiikkaansa. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus jakaa maassa verorasituksensa esimerkiksi eli yritysryhmille valitsemallaan tavalla. Mikäli verotoimenpiteet ovat yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla, eikä niiden soveltamisalaa rajoiteta tosiasiallisesti esimerkiksi käyttämällä harkintavaltaa tai rajoittamalla toimenpiteiden käytännön vaikutuksia muilla keinoin, ovat toimenpiteet komission mukaan periaatteessa luonteeltaan yleisiä.⁵⁰ Kun kyse on yleisestä ja syrjimättömästä toimenpiteestä, ei komissiolla ole aihetta puuttua toimenpiteen toteuttamiseen. Jäsenvaltioiden yleiset talouspolitiikan keinot tulevat vain harvassa tapauksessa komissiolle tutkittavaksi valtion-

⁴⁹ Ks. *Jääskinen 2007*, s. 69 ss. Vertaa *Jyränki 2000*, s. 73, joka tuo esiin dualistisen kahtiajaon käsitteen kansallisen oikeuden ja kansainvälisen oikeuden kesken.

⁵⁰ *Alkio 2010*, s. 69. Vertaa *Söderlund 2009*, s. 63, jonka mukaan EU:n valtioiden osalta komission yleinen valtiontukiin liittyvä kielto on selkeä valtiosääntöoikeudellinen rajoite harjoitetulle finanssipolitiikalle ja julkisten varojen käytölle. Julkisen vallan tärkein finanssipoliittinen ohjauskeino ovat julkiset menot. Veropolitiikka on osa finanssipolitiikkaa ja veropolitiikalla voidaan ymmärtää sitä osaa julkisen vallan sääntelytoimenpiteissä, jossa verot ovat toteuttamiskeinoja. Kun verojärjestelmän perusideana on aikaansaada järjestelmä, joka on tehokas yleisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden kannalta, voidaan valtiontukien kiellon nähdä rajoittavan kansallisen verolainsäädännön sisällön muotoilumahdollisuuksia.

tukisääntöjen kriteereiden täyttymisen näkökulmasta, sillä mahdollinen toimenpiteiden valikoiva luonne olisi hahmotettavissa jo lain sanamuodosta.

3.2 Valtiotukisääntelyn tavoitteet

Valtioneuvoston sääntöjä ovat muokkautuneet viimeiset 50 vuotta kilpailupolitiikan kehityksen myötä perustuen nykyisiin SEUT 107–109 artikloihin. Unionin näkökulmasta valtioneuvoston sääntöjen olemassaoloa voidaan perustella Unionin tavoitteiden näkökulmasta pyrkimyksellä tehostaa markkinoiden toimintaa mahdollistamalla suhteellisen edun toteutuminen sisämarkkinoilla.⁵¹ Nämä sisämarkkinoiden harmonisoinnin pyrkimykset voidaan nähdä merkittävä päämääränä jäsenvaltioiden näkökulmasta.

Sen lisäksi, että EU:n valtioneuvoston sääntely on ollut kilpailupolitiikan keskeinen osa-alue, on se myös yksi sisämarkkinaoikeuden kulmakivistä. Koska verotuksen kautta toteutetut horisontaaliset toimet ovat usein kalliita, on jäsenmailla halu tukea yritysten kilpailukykyä suorien ja epäsuorien tukien avulla. EU:n talouskehityksen kannalta on kuitenkin oleellista, että sisämarkkinoilla kilpailuolosuhteet ovat tasapuoliset, ja olosuhteiden puolesta innovatiivisimmat ja tehokkaimmat yritykset pärjäävät.⁵² Valtioneuvostoa koskevat säännökset pyrkivät varmistamaan sen, etteivät valtiot toimillaan puutu markkinoiden toimintaan.⁵³ Muussa tapauksessa markkinoiden luonnollinen toiminta voisi muuttua, mitä nimenomaisesti valtioneuvoston sääntöihin pyritään estämään.

Jäsenvaltioiden näkökulmasta valtioneuvoston sääntöihin liittyviä kiellettyjen valtiontukien rajoituksia voidaan perustella kaupan tehokkuustavoitteilla ja julkisen vallan keinona rajoittamaan

⁵¹ Ks. esim. *Parikka – Siikavirta 2010*, s. 6. ja *Pinto 1999a*, s. 343. Myös *Jääskinen 2007*, s. 105. Sisämarkkinat käsittävät sinällään rajaamattoman alueen, jolla neljää perusvapautta tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuus toteutetaan. Sisämarkkinoiden yhdenmukaisuuden toteuttamiseksi unioni pyrkii lainsäädännön yhdenmukaistamiseen sekä kilpailupolitiikan kehittämiseen ja erilaisten tukitoimien luomiseen.

⁵² *Alkio 2010*, s. 5 ss. Alkio tuo esille kuitenkin sen, että usein epäillään, että merkittäviäkin kiellettyjä valtiontukia sisällytetään hyväksytyjen tukiohjelmien sisään.

⁵³ Tulee kuitenkin huomata, että valtioneuvoston sääntöjä on laadittu koskemaan yleisesti kaikkia tukitoimia, ei verotusta varten. Tästä syystä sääntöjen soveltaminen suoraan verotuksellisiin toimenpiteisiin on hankalaa. Ks. esim. *Alkio 2010*, s. 67. Valtioneuvoston sääntöjen soveltamisen kannalta sillä, onko toimenpide verotuksellinen, ei ole merkitystä.

tionaalisen päätöksenteon turvaamiseksi poliittisen päätöksenteon toteutuessa moniarvoisessa ympäristössä, jossa julkisen vallan käyttöön liittyy erilaisia intressejä⁵⁴. Kansallisesti keskeiset valtiotukisäännöt ja menettelytavat on sisällytetty lakiin EU:n säännösten soveltamisesta alkuperäisesti menettelytapasetuksella⁵⁵ sekä Valtioneuvoston asetukseen valtiotukien ilmoittamisesta komissiolle noudatettavista menettelyistä 86/2004.⁵⁶ Näitä asetuksia tullaan tarkastelemaan tarkemmin jäljempänä.

3.3 SEUT 107.1 artiklan lähtökohdat

3.3.1 Kielletyn valtiontuen määritelmä

Valtiotukipolitiikan peruslähtökohtana nähdään valtiontuen määritelmä⁵⁷. Määritelmä on kehittynyt ja kehittyy jatkuvasti komission ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kehityksen mukana.⁵⁸ SEUT 107.1 artiklan mukaan, jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Sisämarkkinoille soveltumaton tuki on SEUT:n perusteella kiellettyä. Tulee huomata, että valtiontueksi katsottava tuki voi esiintyä monessa eri muodossa, josta verotuet ilmentävät vain yhtä muotoa, eikä kaikki valtiontuki ole kiellettyä. Sisämarkkinoille soveltumattoman, kielletyn valtiontuen lisäksi SEUT 107 artiklassa määritetään perusteet myös sisämarkkinoille soveltuvalle, eli hyväksyttävälle valtiontuelle sekä tuelle, jota voidaan tietyin edellytyksin pitää sisämarkkinoille soveltuvana.

⁵⁴ Parikka – Siikavirta 2010, s. 11.

⁵⁵ Laki eräiden valtiontukea koskevien Euroopan yhteisön säännösten soveltamisesta (300/2001), muutettu 187/2008.

⁵⁶ VN asetus 86/2004. Valtioneuvoston asetus valtiotukien ilmoittamisesta komissiolle noudatettavista menettelyistä. Ks. tarkemmin Parikka – Siikavirta 2010, s. 6. Kansallisesta näkökulmasta katsoen valtiotukien kieltäminen on selkeä valtiosääntöoikeudellinen rajoite harjoitetulle finanssipolitiikalle ja erityisesti julkisten varojen käytölle. Rajoitus tapahtuu verolainsäädännön huojennuksissa.

⁵⁷ Käsitteellisenä erona tulee huomata valtiontuen ja valtion avustusten välinen ero. EU-tuomioistuin on linjannut tuen käsitteen avun käsitettä yleisluonteisemmaksi. Luonteensa ja vaikutustensa perusteella tuet voivat tästä huolimatta olla huvinkin samankaltaisia. Ks. Mäkilaine 2004, s. 242. Vertaa Äimä 2003, s. 119 alaviite. Hän esittää, että verotuella tarkoitetaan tukemistarkoituksessa tehtyä poikkeamaa valtionverotuksen normaalista perusrakenteesta.

⁵⁸ Mäkilaine 2004, s. 240.

Valtiontukien periaatekiellon poikkeukset löytyvät SEUT 107.2 artiklasta. SEUT 107.2 artiklan mukaan seuraavat sosiaaliluonteiset tuet soveltuvat sisämarkkinoille: yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella, tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi, sekä tuki sellaisille Saksan liittotasavallan alueille, joihin Saksan jako on vaikuttanut, jos tuki on tarpeen jaosta aiheutuneen taloudellisen haitan korvaamiseksi.

SEUT 107.2 artiklan lisäksi SEUT 107.3 artiklassa tuodaan ilmi useita erilaisia tukityyppejä, joiden voidaan mahdollisesti katsoa soveltuvan sisämarkkinoille. Artiklan mukaan sisämarkkinoille soveltuvana voidaan pitää tukea taloudellisen kehityksen edistämiseen alueilla, joilla elintaso on poikkeuksellisen alhainen tai joilla vajaatyöllisyys on vakava ongelma, sekä SEUT 349 artiklassa tarkoitetuilla alueilla, niiden rakenteellinen, taloudellinen ja sosiaalinen tilanne huomioon ottaen⁵⁹. Mahdollisiksi sisämarkkinoille soveltuviksi tuiksi voidaan katsoa muun muassa tuet Euroopan yhteistä etua koskevan tärkeän hankkeen edistämiseen tai tuet jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen. Tuki voi liittyä myös tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen, mutta vain tilanteissa, joissa tuki ei muuta kaupankäynnin edellytyksiä yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla. Tuki voi liittyä kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen, jos tuki ei muuta kaupankäynnin ja kilpailun edellytyksiä unionissa yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla. Kyseessä voi olla vastaavasti myös jokin muu tuki, josta neuvosto päättää komission ehdotuksesta.

Kuten edeltä ilmenee, SEUT:n valtiontukia koskevat säännökset ovat varsin monitulkintaisia ja jättävät lainsoveltajalle mahdollisuuden harkintavallan käyttöön. Myös EU-tuomioistuin on perinteisesti tulkinnut tuen käsitettä varsin laajasti, eikä yleistä sitovaa

⁵⁹ SEUT 349 artiklassa tarkoitetut toimenpiteet koskevat erityisesti tulli- ja kauppapolitiikkaa, veropolitiikkaa, tullittomia alueita, maatalous- ja kalastuspolitiikkaa, raaka-aineiden ja välttämättömien kulutustavaroiden toimittamiseksi, valtiontukia sekä edellytyksiä rakennerahastoihin ja laaja-alaisiin unionin ohjelmiin osallistumiselle. Neuvosto hyväksyy edellä mainitut tarkoitetut toimenpiteet syrjäisimpien alueiden erityispiirteet ja rajoitukset huomioon ottaen ja heikentämättä EU-oikeuden oikeusjärjestyksen, sisämarkkinat ja yhteiset politiikat mukaan luettuina, yhtenäisyyttä ja johdonmukaisuutta. Suomea tai Saksaa ei mainita niiden maiden joukossa, joihin artiklaa sovelletaan.

määritelmää ole voitu antaa⁶⁰. Kun tarkastellaan TVL 122.3 §:n käyttölupamenettelyn valtiontukiluonteiden täyttymistä, tutkimuksen kannalta merkityksellistä on nimenomaan SEUT 107.1 artiklan kielletyn valtiontuen tunnusmerkkien täytyminen. Vaikka jäsenvaltioilla on periaatteessa mahdollisuus käyttää tukia apuvälineenä talouspolitiikkaa harjoitettaessa, SEUT 107.1 artiklan määräykset rajoittavat tukien käyttömahdollisuutta. Perustamissopimuksen mukaan valtiontukia ovat kaikki julkisista varoista myönnettävät tuet, jotka rajoittuvat tiettyyn yritys- tai toimialaryhmään. Verotuissa kyseessä ovat tilanteet, joissa viranomaiset myöntävät myöntämät verovapautuksen tai -huojennuksen tietyille tai tietyille yrityksille⁶¹. SEUT 107.1 artiklan kielletyn valtiontuen säännökset kohdistuvat verotueksi katsottaviin toimenpiteisiin, joissa on kyse poikkeuksesta yleiseen verojärjestelmään.⁶² Tilanteesta riippuen saajana voi olla joko yksityinen tai julkinen yritys.⁶³ Kiellettyinä pidettävä tuki voi ilmetä useassa eri muodossa, ja ratkaisevia ovat toimenpiteiden tosiasialliset vaikutukset⁶⁴.

Valtiontukisäännöstöstä ilmenevä tuen käsite on laaja ja oikeudellinen ja sitä on arvioitava objektiivisten seikkojen perusteella. Kielletyn tuen määrittelemiseksi on jaoteltu neljä kriteeriä: tukitoimi on valtion varoista myönnetty, tuki on valikoiva, sekä sillä on vaikutusta vaikutus kilpailuolosuhteisiin ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.⁶⁵ Kolmen ensimmäisen kriteerin täyttymisen arviointia voidaan todentaa varsin objektiivisesti, mutta valikoivuuden arviointi sisältää subjektiivista harkintaa⁶⁶. Vakiintuneen oikeuskäytännön valossa jokaisen neljästä kriteeristä tulee täytyä, jotta tuki katsottaisiin

⁶⁰ *Raitio 2010*, s. 592. Tulkinnan helpottamiseksi on ajanoloon kehittynyt ns. markkinataloussihoitajaperiaate. Periaatetta ei käsitellä tutkimuksessa tarkemmin, sillä se soveltuu muihin tukimuotoihin, mutta ei verotukseen, mikä on julkisen vallan käyttöä. Ks. *Vanhala – Viitala 2009*, s. 421. Verotuksellisen valtiontuen määrittelyssä on huomioitava kielletyn valtiontuen ero EU:n perustamissopimuksen syrjäntäkieltoartikloihin 28 art., 18 art., 39 art., 43 art., 49 art. ja 56 art. Valtiontukisäännökset poistavat kilpailuhaittaa aiheuttavat tekijät yhteismarkkinoilta, kun taas syrjäntäkielto-säännökset edellyttävät yhtäläistä kohtelua samanlaisissa tilanteissa kansalaisuudesta ja asuinpaikasta riippumatta, ja niiden tavoitteena on poistaa rajat ylittävää toimintaa yhteismarkkinoilla haittaavia tekijöitä. Perusvapauksien ja valtiontukisäännösten soveltamisessa eroavaisuutena on nähtävillä myös se, ettei kansallinen tuomioistuimien voi arvioida valtiontuen hyväksyttävyyttä perustamissopimuksen perusteella. Tätä vastoin perusvapaudet ovat suoraan sovellettavissa kansallisiin tuomioistuihin.

⁶¹ *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2009*, s. 2. Yrityksen määritelmä ei ole sidoksissa EU-maiden kansalliseen yhtiölainsäädäntöön, vaan yrityksiksi katsotaan kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat tahot näiden oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta riippumatta.

⁶² *Vanhala – Viitala 2009*, s. 421.

⁶³ *Söderlund 2009*, s. 185–186. Söderlund toteaa myös verotukien olevan komission mielenkiinnon kohteena, sillä myös vetotuet voivat vääristää yhteismarkkinoiden kilpailua.

⁶⁴ *Nuotio 2012*, s. 20.

⁶⁵ Ks. *Joutsamo ym. 2000*, s. 604–607.

⁶⁶ *Vanhala – Viitala 2009*, s. 424.

kielleyksi. Periaatteesta huolimatta, sillä kriteerit eivät yleisesti ottaen ole kovin selkeästi rajattavissa tai toisistaan erotettavissa, oikeuskäytännössä on tämän seurauksena esiintynyt erilaisia painotuksia neljän kriteerin välillä.⁶⁷

3.3.2 Valtion varojen käyttö

Kiellettyä valtiontukea koskevassa arvioinnissa olennaista on tukitoimen lähde.⁶⁸ Etuuden tulee olla jäsenvaltion myöntämä tai jäsenvaltion varoista myönnetty tuki⁶⁹. Verotukitoimenpiteissä on lähtökohtaisesti aina kyse valtion varojen käytöstä, sillä toimenpiteellä alennetaan tuensaajan verorasitusta siitä, mikä se olisi ollut ilman tuen myöntämistä. Tuen saajan on hyödyttävä toimenpiteestä saamalla etua, joka keventää tuensaajien taloutta yleensä rasittavia maksuja. Etu voi koostua yrityksen verotuksen keventämisestä esimerkiksi veron perustetta alentamalla, veron määrää osittaisesti tai täydellisesti alentamalla tai verovelkojen tilapäisellä uudelleen järjestelyllä, lykkäämisellä tai niistä luopumisella.⁷⁰ Tosiasiallisesti TVL 122.3 §:n soveltaminen johtaa verovarojen vähentämiseen verotettavan tuloksen pienentyessä vahvistettujen tappioiden hyväksikäytön seurauksena. Myös verotulojen menetys vastaa verotukeen käytettyjen valtion varojen määrää.

EU-tuomioistuimen tulkintalinja on ollut varsin kirjaimellinen ja tulkintalinjan mukaisesti valtion tukitoimi edellyttää suoraa tai välillistä valtion varojen siirtämistä. Tämän takia tukitoimen tulkinnessa on ollut epä johdonmukaisuutta EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä. SEUT 107.1 artiklan soveltumisalan ulkopuolelle jäävät ne tukitoimet, joista valtiolle ei aiheudu kuluja, mistä huolimatta EU-tuomioistuin on katsonut muun muassa sen, että rahavarat ovat jatkuvasti valtion valvonnassa ja myös toimivaltaisen

⁶⁷ Ks. tarkemmin *Raitio 2010*, s. 595.

⁶⁸ Ks. *Vanhala – Viitala 2009*, s. 423. Tukea voidaan myöntää perustuen joko lakeihin, asetuksiin, hallinnollisten määräysten verosääntöihin tai veroviranomaisten noudattamiin käytäntöihin. Toisaalta *Terra – Wattel 2008*, s. 203. He esittivät, että verotulojen lisääntyminen on ilmentymä taloudellisen toimeliaisuuden lisääntymisestä valtiontukien myöntämisen kautta. Asialla ei tosin ole vaikutusta valtiontukiarvioinnin kannalta.

⁶⁹ Ks. tarkemmin *Raitio 2010*, s. 596. Hän selventää valtion käsitteen määritelmää, mikä eurooppaoikeudellisissa yhteyksissä on ymmärretty varsin laajasti.

⁷⁰ Komission asetus (EY) N:o 1998/2006 perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklojen soveltamisesta vähämerkitykselliseen tukeen. EUVL, 28.12.2006, s. 5–10, jäljempänä *Komission asetus 1998*, kohta 9. Näiden Komission tiedonannossa luetelluissa kriteereissä tulee kuitenkin arvioida kilpailun vääristymistä aiheuttavia tekijöitä.

kansallisen viranomaisen käytettävissä. Tällöin voidaan varoja pitää SEUT 107.1 artiklan mukaisina, valtiolta peräisin olevina varoina. Näin siitäkin huolimatta, etteivät varat olleet pysyvästi valtion suorassa omistuksessa.⁷¹ Nykyisin voidaan katsoa EU-tuomioistuimen supistaneen tukitoimea koskevaa määrittelyä.⁷²

3.3.3 Selektiivisyys

Selektiivisyyden eli tukitoimen valikoivuuden voidaan nähdä olevan neljästä kriteeristä kaikkein merkittävin arvioitaessa sitä, onko tuki sisämarkkinoille soveltuva. Komission mukaan kaikkien jäsenvaltion alueella toimivien taloudellisten toimijoiden saatavilla olevat verotoimenpiteet ovat periaatteessa luonteeltaan yleisiä toimenpiteitä silloin, kun ne ovat yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla⁷³. Tällaisen verotuksen yleisen toimenpiteen vastakohtana voidaan nähdä valikoiva tai erityinen toimenpide. Valikoivuuden arvioinnin osalta on varsin ilmeistä, että toimenpide tai tuki, joka suosii vain tiettyä yritystä tai tuotannonalaa, on valikoiva. Tulee huomata, ettei valtiontuen käsite kohdistu ainoastaan positiivisiin suorituksiin avustuksien, lainojen ja pääomaosuuksien muodossa, vaan se voi kohdistua myös sellaiseen toimenpiteisiin, jotka yrityksen vastattavaksi kuuluvia kustannuksia.⁷⁴

Valikoivan toimenpiteen voivat asettaa verovelvolliset eriarvoiseen asemaan esimerkiksi yrityksen koon, toimialan tai maantieteellinen sijainnin perusteella. Valikoivuus voi esiintyä myös aineellisena tai maantieteellisenä valikoivuutena. TVL 122.3 §:ssä valikoivuus voisi ilmetä erityisinä syinä, joita edellytetään, jotta vahvistettujen tappioiden vähennysoikeus hyväksytään.⁷⁵ Komission tiedonannon mukaan valikoivuus voi perustua lakien, asetusten, tai hallinnollisten määräysten verosääntöihin tehtäviin poikkeuksiin tai veroviranomaisen harkinnanvaraiseen käytäntöön.⁷⁶ SEUT 107.1 artiklan vali-

⁷¹ *Raitio 2010*, s. 596 ss. Tarkemmin asia C-83/98 P, kohta 50.

⁷² *Raitio 2010*, s. 596 ss.

⁷³ Ks. tarkemmin *Komission tiedonanto 1998*, kohta 12.

⁷⁴ *Raitio 2010*, s. 599. Myös *Joutsamo ym. 2000*, s. 604, joka esittää näkemyksensä siitä, että valtiot voivat joskus pyrkiä toteuttamaan peiteltyjä yrityskohtaisia tukitoimia säätämällä näennäisesti yleisen taloudellisen elvytysohjelman tai vastaavan muotoon. Jos tällöin kuitenkin on erotettavissa se tosiseikka, että hanke, kuten verohelpotus on jo etukäteen luotu vain muutamalle objektiiviset kriteerit täyttävälle taholle, komissio pitää tällaista menettelyä SEUT 107.1 artiklan tukitoimena.

⁷⁵ Ks. *Vanhala – Viitala 2009*, s. 424.

⁷⁶ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 12. Ks. myös *Vanhala – Viitala 2009*, s. 424.

koiva tuki on tästä syystä toimenpide, joka muodostaa poikkeuksen yleisestä järjestelmästä, johon verotoimenpide kuuluu. Merkittävänä on pidetty myös viranomaisille jätettyä harkintavaltaa tuen myöntämisen tai sen määrän suhteen.⁷⁷

3.3.4 Vaikutus kilpailuolosuhteisiin ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

Sisämarkkinoille soveltumattoman tuen tai toimenpiteen tulee vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kilpailuun kilpailuolosuhteita vääristävällä tavalla. Edellytyksen lähtökohtana on, että edunsaaja harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla. Kilpailuolosuhteisiin ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan vaikuttavuuden perusteeksi riittää pelkästään jo se, että tuen katsotaan tavalla tai toisella vaikuttavan yhteisön kauppaan, tai voidaan nähdä, että tämä mahdollisuus on olemassa. Toiminnan muodolla ja rahoitustavalla ei tässä kohdin ole merkitystä. Oikeuskäytännössä vakiintuneen näkökannan mukaan toimenpiteellä on vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, jos tuensaajayritys harjoittaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa.

Kuten aikaisemmin on tullut ilmi, komission valtioneuvosten arviointi perustuu toimenpiteiden tosiasiallisille vaikutuksille. Jo pelkästään se, että tuki lujittaa kyseisen yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin yhteisön sisäisessä kaupassa, on peruste tuen vaikutukseen, joten tässä kriteeriä arvioitaessa arviointiin ei vaikuta esimerkiksi tuen suhteellisen pieni määrä tai tuensaajan pieni koko tai suhteellisen pieni osuus markkinoista. Komission tiedonannossa merkityksettömiksi kriteereiksi luetellaan myös se, ettei tuensaaja harjoita vientiä tai se, että yritys vie lähes koko tuotantonsa yhteisön ulkopuolelle.⁷⁸ Tästä huolimatta kilpailuolosuhteiden vaikutukset on otettava huomioon TVL 122.3 § tarkastelussa.

Valtioneuvostoihin liittyvissä keskusteluissa de minimis -säännön alaisiin vähämerkityksellisiin tukiihin voidaan kiinnittää huomiota. Säännön mukaan tuen ei katsota kuuluvan SEUT 107.1 artiklan soveltamisalaan, mikäli tuen kokonaismäärä ei ylitä 200 000 euroa

⁷⁷ *Alkio 2010*, s. 69 ss.

⁷⁸ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 11. Ks. myös *Alkio 2012*, s. 69 ja *Raitio 2010*, s. 605. Raitio näkee, että SEUT 107.1 artikla ei sanamuotonsa perusteella koske jäsenvaltion sisäisesti vaikuttavia tukia tai tukia, joilla on vaikutusta yksittäisen jäsenvaltion ja EU:n ulkopuolisen valtion välillä.

minkä tahansa perättäisen kolmen vuoden aikana.⁷⁹ Tämä tarkoittaa myös SEUT 108.3 artiklan ilmoitusvelvollisuudesta vapautumista. Komission asetuksen 5 artiklassa määritetään tarkemmin perusteet tukeen, joihin de minimis -sääntöjä voidaan soveltaa. Oleellista on tuen ns. läpinäkyvä luonne, mikä täyttyy esimerkiksi avustuksissa, korkotuissa, sekä lainoissa ja takausohjelmissa. Komission asetuksen 1.h artiklassa kuitenkin rajataan asetuksen soveltamisalan ulkopuolelle vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi annetuista yhteisön suuntaviivoissa tarkoitettuihin vaikeuksissa oleviin yrityksiin. Perusteena on, että näille yrityksille myönnettyjen tukien bruttoavustusekvivalenssia on vaikea määritellä. Komission tiedonanto tuo ilmi artiklassa 4, että tehottomien yritysten poistuminen markkinoilta on tavanomainen osa markkinoiden toimintaa⁸⁰.

Tavanomaisena käytäntönä ei voi olla vaikeuksiin johtuneiden yritysten pelastaminen valtiontukien avulla. Pelastamis- ja rakenneuudistustoimiin myönnetty tuki on artiklassa 4 esille tuodusti antanut aiemmin aihetta joihinkin kaikkein kiistanalaisimpiin valtiontuki tapauksiin. Rakenne- ja pelastamisuudistuksiin kohdistuvat tuet kuuluvat myös eniten kilpailun vääristymistä aiheuttaviin valtiontukilajeihin. Tämän vuoksi pääsääntönä pitäisi olla perustamissopimuksen yleinen periaate valtiontuen kieltämisestä, ja tästä säännöstä poikkeamisen pitäisi olla rajoitettua. Vähämerkitykselliset tuet voi jättää ilmoittamatta etukäteen komissiolle, millä voisi olla TVL 122.3 §:n poikkeuslupatarkastelussa merkitystä, mikäli de minimis -tuet koskisivat myös verotoimenpiteitä. Vaikeuksissa olevien yritysten tukeminen ei kuitenkaan kuulu de minimis -säännön soveltamisalaan, joten säännöksellä ei ole vaikutusta, kun tarkastellaan TVL 122.3 § käyttölupatoimenpiteiden valtiontukiluonteisuutta⁸¹.

3.3.5 Käyttölupamenettelylle hyväksyttävät oikeuttamisperusteet

Edellä on esitelty komission tiedonannosta ilmenevät arviointikriteerit verotoimenpiteiden valtiontukiluonteiden tarkastelussa. Valtiontuet ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä, ellei

⁷⁹ *Euroopan unionin julkaisu 2008*, s. 57. Vuosina 2007–2013 sovelletaan vähämerkityksellisiin tukiin asetusta (EY) N:o 1998/2006. Ks. myös *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2009*, s. 3.

⁸⁰ Komission tiedonanto Yhteisön suuntaviivat valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi, EUVL 1.10.2004, C 244/02, s. 2–17, jäljempänä *Komission tiedonanto 2004*.

⁸¹ *Euroopan unionin julkaisu 2008*, s. 57.

tukea ole erikseen sallittu EU:n perustamissopimuksen perusteella. Vaikka edellä aikaisemmin tutkimuksessa esitetyt SEUT 107 artiklan kriteerit vaikuttavat varsin suoraviivaisilta tulee huomata, että tietty EU:n yhteisen edun mukainen erityistarkoitus voi tehdä valtiontuesta sallittua. Tästä esimerkkinä voidaan mainita tieteellisen tutkimuksen, ympäristöinvestointien, koulutuksen ja työllisyyden tukemisen olevan sallittua, kuitenkin vain tilanteissa, joissa tuki ei muodostu valikoivaksi. Sinänsä myös kielletty apu sallitaan, jos siihen liittyy jokin paikallinen erityistarkoitus, mikä voisi olla esimerkiksi työllisyyden tukeminen.⁸² Sinänsä syrjivä tai rajoittava säännös voi olla hyväksyttävä, jos sen olemassaolo on välttämätön yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, kysymyksessä tällöin on oikeuttamisperuste. Jos oikeuttamisperuste löytyy, säännös on EU-oikeudellisesti hyväksyttävä, jos se täyttää tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteen vaatimukset.⁸³

Seuraavia toimenpiteitä ei katsota valtiontuiksi, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin. Komission tiedonannon mukaan valtiontuiksi ei myöskään katsota sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja verojärjestelmän luonteella ja taloudellisella rakenteella. Tällainen toimenpide voi kuitenkin ensi näkemältä vaikuttaa valikoivalta. Tiedonannossa nimenomaisesti rajataan valtiontukisäännösten ulkopuolelle puhtaasti verotekniset toimenpiteet, joihin tappiontasaus luetaan osaksi, silloin kun toimenpiteitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin.⁸⁴ Kohdan 13 perusteet tämän tyyppisten toimenpiteiden hyväksymiselle löytyvät tarkoituksessa olla puuttumatta jäsenvaltioiden oikeuteen toteuttaa asianmukaisimmaksi katsomaansa talouspolitiikkaa ja jakaa verorasitus oman näkemyksensä mukaan eri tuotantokelijöiden kesken.

Tällaisia ovat puhtaasti verotekniset toimenpiteet, joista komissio on maininnut verokannan, poistosääntöjen ja tappiontasauksia koskevien sääntöjen vahvistaminen, erityisesti kaksinkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset ja toi-

⁸² Ks. *Helminen 2012*, s. 50–51.

⁸³ Abstraktinen veronkierron välttäminen ei välttämättä riittävä oikeuttamisperuste. Objektivistien veronkiertämistä estävien säännösten soveltaminen ongelmallista.

⁸⁴ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 13. Lisäksi tiedonannon kohdassa 23 tuodaan esiin, ettei toimenpide silloin, kun se on taloudellisen järkipäisyyden seurauksena tarpeellinen tai tarkoituksenmukainen suhteessa verojärjestelmän tehokkuuteen, aiheuta eriytyneisyydestään huolimatta katsomista valtiontuiksi.

menpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista, keven-
tämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin, kuten tutkimus ja kehitys, ympäristö, koulutus
ja työllisyys, liittyvää verotusta. Komission tiedonannosta ilmenee se, että osa näistä
verotustoimenpiteistä voi hyödyttää joitakin yrityksiä tai aloja enemmän kuin toisia.
Tämä ei välttämättä merkitse toimenpiteiden sisällyttämistä valtiontukia koskevien kil-
pailusääntöjen soveltamisalaan.⁸⁵

Edellä mainituista oikeuttamisperusteista huolimatta komissio ei voi hyväksyä sellaisia
tukia harkintavaltansa puitteissa, jotka ovat ristiriidassa perustamissopimuksen määrä-
ysten tai johdetun oikeuden verosäännösten kanssa.⁸⁶ Tämä perustuu eurooppaoikeuden
ensisijaisuuden perusteesta, jonka mukaan eurooppaoikeuden kanssa ristiriidassa olevat
kansalliset normit ovat kiellettyjä. Ristiriitatilanteet eivät kuitenkaan johda kansallisen
lainsäädännön pätemättömyyteen, sillä EU-tuomioistuimella ei ole kompetenssia lausua
kansallisen lainsäädännön pätevydestä. Käytäntö on kuitenkin osoittanut jäsenvaltioi-
den tekevän muutoksia lainsäädäntöönsä ristiriitatilanteiden tullessa ilmi.⁸⁷

3.4 Menettelyt valtiontukiasioissa

3.4.1 Jäsenmaiden ilmoitusvelvollisuus

Komissio antoi vuonna 1998 tiedonannon perustamissopimuksen soveltamisesta. Tä-
män lisäksi Komissio julkaisi vuonna 2004 kertomuksen, jossa se selvensi valtiontu-
kiartiklojen soveltamista verotustoimenpiteisiin esittäen tapoja, joilla tiedonannossa
esitettyjä periaatteita on sovellettu käytännössä.⁸⁸ Keskeisimpinä eurooppaoikeuden
primaarinormeina toimivat Sopimus Euroopan unionin toiminnasta ja Sopimus Euroo-
pan unionista. Kyseiset sopimukset voimaansaatettiin 1.12.2009 Lissabonin sopimuksen
yhteydessä. Jäsenvaltioiden verotoimenpiteiden arviointi tapahtuu komission tiedonan-

⁸⁵ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 14.

⁸⁶ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 29.

⁸⁷ *Raitio 2010*, s. 220.

⁸⁸ Ks. *Vanhala – Viitala 2009*, s. 244.

non ja sopimusten pohjalta. Lisäksi arvioinnissa huomioidaan komission tiedonanto valtioneuvoston päätöksen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen.⁸⁹

Ilmoitusvelvollisuudella tarkoitetaan SEUT 108.3 artiklan mukaista velvollisuutta suorittaa ennakoilmoitus komissiolle, mikäli jäsenvaltio suunnittelee tukiohjelmia, tukiohjelman muutosta, yksittäisen tuen myöntämistä siten kuin menettelytapa-asetuksessa 659/1999 tarkemmin säädetään. Ilmoitusmenettelyn tarkoituksena näin ollen on, että komissio voi tutkia tukien yhteensopivuutta yhteismarkkinoille sisämarkkinoille soveltuvuuden kannalta. Ilmoituksen saatuaan komissio aloittaa alustavan tutkimusmenettelyn. Tieto tuen myöntämisestä tai muuttamisesta on annettava niin ajoissa, että komissiolle on aikaa esittää huomautuksensa. Jäsenvaltio ei saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös.⁹⁰ Tilanteesta tulee huomaita se, vaikka kansallisilla tuomioistuimilla ei ole itsenäistä toimivaltaa sen arvioimiseksi, onko tuki yhteismarkkinoille soveltuvaa, tuomioistuinten tulee tästä huolimatta varmistaa tukien ilmoitusmenettelyn oikeellisuus⁹¹. Tutkielmassa esille tuodun Suomen esittämän ennakkoratkaisupyynnön mielenkiintoisena piirteenä voidaan nähdä se, että KHO on laatinut pyynnön oma-aloitteisesti EU-tuomioistuimelle. Käytännössä ilmoitusvelvollisuuden noudattamisen valvonta perustuu komission tutkintamenettelyn kautta esille tulleiden tilanteiden arviointiin tai vaihtoehtoisesti siihen, että yritykset reagoivat toistensa saamiin tukiin nostamalla kanteen tai tekemällä valituksen.⁹²

Ilmoitettavat tuet voidaan erotella jo olemassa oleviin ja uusiin suunnitteilla oleviin tukikiin.⁹³ Uusissa toimenpiteissä komissiolle on tehtävä ilmoitus ennen kuin jäsenvaltio voi ottaa toimenpiteen käyttöön. Toimenpidettä ei voida suorittaa ennen kuin komissio on antanut menettelystä lopullisen päätöksen. Sekä ilmoittamatta jättäminen että täytäntöönpano ennen komission arviointitoimenpiteitä aikaansaa tuen laittoman luonteen.⁹⁴

⁸⁹ Valtioneuvoston päätöksen soveltaminen yritysten välittömään verotukseen – kertomus komission tiedonannon soveltamisesta. EUVL 9.4.2009 C 85/1, s. 1–22, jäljempänä *Komission kertomus 2004*.

⁹⁰ *Söderlund 2009*, s. 186. Ks. myös *Helminen 2012*, s. 50–51.

⁹¹ *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2009*, s. 3.

⁹² Ks. tarkemmin *Hartikainen 2008*, s. 390 ss. Hän käsittelee artikkelissaan sääntöjenvastaisia valtioneuvoston päätöksiä ja niiden takaisinperintää.

⁹³ Ks. myös *Vanhala – Viitala 2009*, s. 426.

⁹⁴ *Söderlund 2009*, s. 186. Ks. myös *Helminen 2009*, s.51 ja *Vanhala – Viitala 2009*, s. 427. Laiton ja yhteismarkkinoille soveltumaton tuki eivät ole toistensa synonyymejä. Laiton tuki liittyy ilmoitusvelvollisuuteen.

Laittomuus ilmentää sitä, ettei vaadittuja toimenpiteitä ole noudatettu.⁹⁵ Näissä tapauksissa kyse on menettelyllisestä virheestä, joka on erotettava valtiontuen aineellisten edellytysten tarkastelusta. Voimassa olevalla ja uusien tukien valvonnassa on se ero, että ainoastaan voimassa olevien tukien valvonta voi johtaa vastaisuudessa sovellettaaviin toimenpiteisiin.⁹⁶ Lupamenettelyn perusteella veroviranomainen pystyy havaitsemaan tilanteet, joissa kyse on spekulatiosta⁹⁷. Oikeusvarmuuden perusteella kerran tarkastettua ja komission toimesta myönnettyä tukea ei voida periä takaisin⁹⁸.

Tuloverolain 122.3 § oli voimassa Suomen liittyessä Euroopan Unioniin 1.1.1995. Liittymissopimuksen mukaan liittymisajankohtana olemassa olevat valtiontuet olisi tullut ilmoittaa komissiolle 30.4.1995 mennessä. Sillä seikalla, että tappiontasauksen käyttölupajärjestelmää ei tuolloin ilmoitettu komissiolle, voi olla seuraavaksi tarkasteltu merkitys valtiontukiongelman tarkastelussa.⁹⁹

3.4.2 Valtiontukien valvonta

SEUT 108.1 artiklan mukaan komission tehtävänä on yhdessä jäsenvaltioiden kanssa seurata ja valvoa voimassa olevia tukia.¹⁰⁰ Lähtökohtaisesti kansallinen tuomioistuin ei voi arvioida valtiontuen hyväksyttävyyttä perustamissopimuksen perusteella. Ilmoitusvelvollisuus on kuitenkin SEUT:n mukaan suoraan sovellettavaa ja kansallisen tuomio-

suuden laiminlyöntiin ja yhteismarkkinoille soveltumattomuus itse tuen hyväksyttävyyteen, eli onko tuki aineellisessa mielessä sallittu vai kielletty.

⁹⁵ *Raitio 2010*, s. 624. Ilmoitus toimitetaan sähköisessä ja kirjallisessa muodossa työ- ja elinkeinoministeriölle, joka välittää sen eteenpäin komissiolle. Ilmoitus on toimitettava niin ajoissa, että ilmoitukseen liittyvät neuvottelut komission kanssa voidaan käydä ennen suunniteltua tukiohjelman voimaantulopäivää tai yksittäisen tuen myöntämispäivää.

⁹⁶ *Raitio 2010*, s. 622–624.

⁹⁷ *Pistone 2012*, s. 90.

⁹⁸ *Raitio 2010*, s. 622.

⁹⁹ Ks. tarkemmin *Penttilä 2012a*, s. 63. Penttilä nostaa esille sen, että valtiontukinäkökulmaa tarkasteltaessa tulisi antaa painoarvoa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnille.

¹⁰⁰ Käytännössä yhteisön oikeuden noudattamisen valvontajäsenvaltioissa on repressiivistä, mikä tarkoittaa, että valvonta painottuu korostuneesti jo rikkomuksen tapahduttua suoritettavaan valvontaa eikä niinkään preventiiviseen eli rikkomista ehkäisevään valvontaan. Ks. tarkemmin *Aalto 1999*, s. 22–27. Toisaalta *Pinto 1999a*, s. 295 ss. Hän toteaa vuonna 1999 julkaistussa artikkelissa valtiontukien tarkkailun kasvaneen merkityksen ja onkin mielenkiintoista, ettei kasvaneesta tarkkailusta ja vuonna 1998 tarkennetuista valtiontukien valvontasääntelystä huolimatta TVL 122.3 §:n käyttölupamenettelyä ole aikaisemmin otettu komission tutkintamenettelyn alaisuuteen. Ks. myös *Komission asetus*, s. 5 ss. ja *Söderlund 2009*, s. 180. Valtiontuen hyväksyttävyyden arviointi perustamissopimuksen perusteella ei ole kansallisen tuomioistuimen tehtävä, vaikka perusvapauksista suoraan sovelletaankin kansallisissa tuomioistuimissa.

istuimen tehtävänä on valvoa, että viranomaiset noudattavat säännöksiä.¹⁰¹ Viranomaisella oltava harkintavaltaa, jotta säännös ei olisi niin kankea että estäisi omistusrakenteen ja toiminnan luonteen muutoksille tarpeelliset toimet, yritysjärjestelydirektiivissä tarkoitetut toimet mukaan lukien¹⁰². Mikäli komissio katsoo valtion myöntämän tuen olevan yhteismarkkinoille soveltumatonta, komissio voi vaatia tukijärjestelmän muuttamista tai poistamista.

Tapauksissa, joissa jäsenvaltio ei noudata komission kehotusta, komissio tai mikä tahansa jäsenvaltio voi saattaa asian EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi. Olemassa olevan tuen tilanteet kattavat myös tilanteet, joissa tukitoimet on toteutettu joko ennen EU:n perustamissopimusta tai valtio ei ole ollut EU:n jäsen tukisäännösten käyttöönottamisen aikana.¹⁰³ Kun huomioon otetaan Suomen TVL:n käyttölupamenettelyn voimassaolo jo EU:hun liittymisen aikana, on luontevaa nähdä, että menettely olisi voimassa oleva tuki, mikäli se tueksi lainkaan katsottaisiin.¹⁰⁴

Takaisinperintä on mahdollista siltä osin, kuin tuki on yhteismarkkinoille soveltumatonta. Olemassa olevan tuen tilanteet kattavat myös ne, kun tuet ovat olleet olemassa joko ennen EU:n perustamissopimusta tai valtio ei ole ollut EU:n jäsen tukisäännösten käyttöönottamisen aikana.¹⁰⁵ Tämän tutkielman luvussa 6 tarkastellaan tarkemmin niitä mahdollisia vaikutuksia, joita komission päätös TVL 122.3 §:n katsomisesta valtioneuvoksi voisi aiheuttaa.

Kuten edellä on tullut ilmi, lähtökohtaisesti valtioneuvon tukiasiat ovat komission toimivaltaan kuuluvia. EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi ne tulevat kolmessa eri tapauksessa, joista

¹⁰¹ *Söderlund 2009*, s. 180.

¹⁰² Ks. tarkemmin yritysjärjestelydirektiivistä esim. *Helminen 2009*, s. 372 ss. Neuvoston direktiivi 90/434/ETY soveltuu rajoittavasti eri EU-valtioissa olevien yhtiöiden välisten sulautumisten, jakautumisten, osittaisten jakautumisten, liiketoimintasiirtojen ja osakevaihtojen verotukseen.

¹⁰³ *Vanhala – Viitala 2009*, s. 426.

¹⁰⁴ Ks. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, 62012CC0006, kohta 30. Hän yhtyy näkemykseen jo voimassa olleesta tuesta ja viittaa samassa yhteydessä komission asetukseen N:o 659/1999 1.b.i alakohtaan, jossa voimassa olevalla tuella tarkoitetaan tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, sanotun kuitenkin rajoittamatta Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisasiakirjan 144 ja 172 artiklan soveltamista.

¹⁰⁵ *Vanhala – Viitala 2009*, s. 426.

ensimmäinen koskee tilannetta, jossa jäsenvaltio ei ole noudattanut valtioneuvoston päätöstä, ja komissio vie asia SEUT 108.2 artiklan tai 258 artiklan nojalla EU-tuomioistuimen päätettäväksi. Artiklan 258 mukaan, mikäli komissio katsoo, että jäsenvaltio on jättänyt sille perussopimusten mukaan kuuluvan velvollisuuden täyttämättä, voi komissio antaa asiasta lausunnon. Lausunto tulee antaa perusteluineen, ja asianomaiselle valtiolle tulee antaa tilaisuus huomautuksensa esittämiseen. Siinä tapauksessa, että kyseinen valtio ei noudata komission lausuntoa komission asettaman määräajan puitteissa, voi komissio saattaa asian Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi. Toisessa tilanteessa komission valtioneuvoston päätökset voidaan saattaa EU-tuomioistuimen kumottavaksi SEUT 263 artiklan nojalla. Valitus voidaan tehdä koskien lain tulkintaan liittyviä kysymyksiä. Kolmas tilanne on jäsenmaiden ennakkoratkaisumenettely.¹⁰⁶

SEUT 263 artiklan mukaan EU-tuomioistuin tutkii lainsäätämisyksikössä hyväksytyjen säädösten sekä neuvoston, komission ja EKP:n säädösten laillisuuden, suosituksia ja lausuntoja lukuun ottamatta, samoin kuin Euroopan parlamentin ja Eurooppa-neuvoston sellaisten säädösten laillisuuden, joiden tarkoituksena on tuottaa oikeusvaikutuksia suhteessa kolmansiiin osapuoliin. SEUT:n artikkelit ovat suoraan sovellettavaa oikeutta ja kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on valvoa, että viranomaiset noudattavat SEUT:n säännöksiä.

3.4.3 Kansallisten tuomioistuinten mahdollisuus pyytää ennakkoratkaisua

Ennakkoratkaisumenettelyllä on kolme keskeistä funktiota. Ensimmäinen se toimii keskeisenä takeena EU-oikeuden yhtenäiselle tulkinnalle ja soveltamiselle EU-valtioissa. Toiseksi ennakkoratkaisumenettely edesauttaa EU:n toimielinten toiminnan laillisuuden valvontaa. Kolmantena ennakkoratkaisumenettelyllä on myös merkittävä asema kun tutkitaan ja valvotaan sitä, onko kansallinen oikeus EU-oikeuden mukaista.¹⁰⁷ Olennaisena piirteenä ennakkoratkaisulle on, että ennakkoratkaisut voivat toimia ratkaisuohejuna myöhemmin esille tulevilla samanlaisissa tapauksissa, toisin sanoen ennakkoratkaisupäätöksillä on prejudikatiivinen vaikutus. Prejudikatiivinen vaikutus ilmenee siitä,

¹⁰⁶ Suomi on saattanut TVL 122.3 §:n käsittelyn EU-tuomioistuimelle, mikä on poikkeava tapa käsitellä valtioneuvoston asioita. Ks. tarkemmin *Alkio 2010*, s. 301–302.

¹⁰⁷ *Ojanen 2007*, s. 218–219.

että samanlainen asia tullaan todennäköisesti ratkaisemaan samalla tavalla. Tämä merkitsee sitovaa vaikutusta muihin samankaltaisiin tapauksiin nähden.¹⁰⁸

EU-sopimuksen lojaliteettinormi velvoittaa jäsenvaltion huolehtimaan siitä, että EU-oikeutta ja oikeutta toteuttavia kansallisia määräyksiä ja toimia noudatetaan.¹⁰⁹ Sääntelyä koskevan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön tuntemisen voidaan katsoa olevan välttämätöntä hallintoviranomaisen toiminnassa EU-oikeutta toteutettaessa.¹¹⁰ Kansallisilla tuomioistuimilla on eurooppaoikeudellisen säännöksen pätevyyden oletama. Tämän vuoksi kansalliset tuomioistuimet voivat hylätä eurooppaoikeudellisen säännöksen pätemättömyyttä koskevan väitteen tai pyytää ennakkoratkaisua, mutta itsenäisesti ne eivät saa todeta eurooppaoikeudellisia säännöksiä pätemättömiksi.¹¹¹ Kuten aikaisemmin on tullut ilmi, ainoa tapa saada kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva unionin kytkentäinen asia EU-tuomioistuimen tutkittavaksi, on ennakkoratkaisumenettely. Kansallisilla tuomioistuimilla on oikeus ja ylimmillä oikeusasteilla tietyin edellytyksin velvollisuus pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian ratkaisuun vaikuttavasta EU-oikeuden tulkinnasta tai EU:n toimielinten säädösten tai päätösten pätevyydestä.¹¹²

Ennakkoratkaisumenettely, joka perustuu SEUT 267 artiklaan, on luotu helpottamaan jäsenvaltioiden tuomioistuinta EU:n perustamissopimusten ja EU-oikeuden tulkinnassa. Kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus, toisinaan myös velvollisuus hakea ennakkoratkaisua EU-oikeuden tulkinnasta siinä, onko jotakin perustamissopimuksen perusvapautta koskevaa artiklaa tulkittava sillä tavoin, että se on esteenä tietyn tyyppiselle kansalliselle verolain säännökselle. Ennakkoratkaisua ei voida hakea kansallisen oikeuden tai tosiseikkojen tulkinnasta.¹¹³

¹⁰⁸ Myrsky 2002, s. 2.

¹⁰⁹ Mahdollisuus tehdä valitus Hallinto-oikeuteen VML 66 §:n mukaisesti.

¹¹⁰ Mäenpää 2010, s. 33.

¹¹¹ Raitio 2010, s. 170.

¹¹² Söderlund 2009, s. 180.

¹¹³ Raitio 2010, s. 170. Myös Söderlund 2009, s. 179. Kehityssuuntana on ollut se, että EU-oikeuden vaatimukset kansallisen prosessi- ja sanktionormiston soveltamiselle EU-oikeuden soveltamisalaan kuuluvissa asioissa ovat koko ajan tiukentuneet. Lisäksi EU-oikeuteen on kehittynyt vähitellen omia oikeusturvamekanismeja, joista merkittävin on jäsen valtion vahingonkorvausvastuun periaate. Tämä periaate on syntynyt EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Vahingonkorvausvastuun perusteella yksityisellä oikeussubjektilla on oikeus vaatia suoraan EU-oikeuden perusteella korvausta niistä vahingoista, joita

Ennakkoratkaisua voivat pyytää jäsenvaltioiden julkisvaltaa edustavat tuomioistuimet, KHO ja kaikki HaO:t. Asianosaisen vaatimuksella tai vastustuksella ei ole merkitystä ennakkoratkaisun pyytämiseksi. Periaatteiden vastainen toiminta voi olla muutoksenhaun peruste ja johtaa esimerkiksi periaatteen vastaisen hallintapäätöksen kumoamiseen kansallisessa tuomioistuimessa. Tulee huomata, että yksityisoikeudelliset välituomioistuimet eivät ole kansallisia tuomioistuinta siinä mielessä, että ne voisivat pyytää ennakkoratkaisuja.¹¹⁴ Verovelvollinen ei siis itse voi hakea ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisu sitoo luonnollisesti sitä kansallista tuomioistuinta, joka käsittelee oikeuskiistaa ja jolle ennakkoratkaisu annetaan. Samalla tavoin ennakkoratkaisu on sitova muille kansallisille tuomioistuimille, jotka käsittelevät samaa ongelmaa.¹¹⁵

Ennakkoratkaisukäytännöstä onkin tullut osa sitä oikeuskäytäntöä, jota verotuksessa oikeuslähteenä sovelletaan. Suomea koskevien ratkaisujen lisäksi merkitystä on myös niillä ratkaisuilla, jotka koskevat muita EU-maita. Erityisesti tämä koskee harmonisointia verotusta, jossa kaikki maat soveltavat periaatteessa samaa sääntelyä.¹¹⁶ Tulee kuitenkin huomata, että Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisujen sitovuuden tarkastelu on aloitettava tarkastelemalla sitä, mikä taho on sitovuuden kohteena. EU-tuomioistuin ei ole sidottu aikaisempiin ratkaisuihinsa. Tästä syystä se voi omaksua aikaisemmista ratkaisuistaan poikkeavan linjan. Kuitenkin oikeusvarmuuden perusteella EU-tuomioistuin pyrkii usein viittaamaan päätöksissään aikaisempiin päätöksiinsä.¹¹⁷

Komission on tehnyt kielteisiä päätöksiä osin samankaltaisten tukijärjestelmien soveltumisesta yhteismarkkinoille muissa unionin jäsenmaissa. Saksassa, päätös 26.1.2011 asiassa C 7/2010 ja Ranskassa päätös 16.12.2003 asiassa C 57/2002¹¹⁸. Tannehtivat

yksityiselle on syntynyt jäsenvaltion lukuun laskettavasta EU-oikeutta rikkovasta teosta tai laiminlyönnistä.

¹¹⁴ Raitio 2010, s.168.

¹¹⁵ Raitio 2010, s. 172. Tätä sitovaa vaikutusta kutsutaan *erga omne* -vaikutukseksi.

¹¹⁶ Myrsky – Rabinä 2011, s. 358. Ks. myös Borg 2011, s. 557. Borg tuo esille ongelmatilanteet unionin harmonisointitavoitteen ja rajat ylittävien tappiontasaustilanteiden välillä.

¹¹⁷ Raitio 2010, s. 172.

¹¹⁸ Tapaus C 284/5, Ranskan tapaus koski verovapautusta yhtiöverosta. Ranskan yleisen verolain 44 pykälän mukaan yrityksille, jotka on perustettu jatkamaan vaikeuksissa olevien teollisuusyritysten toimintaa, myönnetään täydellinen vapautus yhtiöverosta. Verovapauden myöntämiseksi yritystön tulee koskea joko yritystä, jonka luovutus on tapahtunut tuomioistuimen määräyksestä Ranskan kauppalainsäädän-

vaikutukset ovat ennakkoratkaisuja koskevan oikeuskäytännön pääsääntönä. Ennakkoratkaisujen vaikutus alkaa ratkaisun kohteena olevan eurooppaoikeudellisen säännöksen voimaantulosta eikä vasta ennakkoratkaisun antamisesta. Tämä ilmenee käytännössä siitä, että vain verrattain harvoin EU-tuomioistuin on rajannut tuomionsa vaikutukset alkamaan vasta tuomion antojankohdasta¹¹⁹.

nön mukaisesti, tai yritystä, joka on lähes maksukyvytön. Komission arvioitavaksi koitui se, oliko yhtiöverosta vapautuminen valtiontukea, kun etu myönnettiin valtion varoista ja tietyille yrityksille.

¹¹⁹ *Raitio 2010*, s. 172.

4. TVL:n käyttöluopamenettelyn ja KStG-lain saneerauslausekkeen vertailu

4.1 Saksan tappiontasausta koskeva lainsäädäntö

Saksan oikeuslähteiden perustana on liittovaltion perustuslaki Grundgesetz, ja keskeisiä oikeuslähteitä ovat lait, asetukset ja määräykset¹²⁰. Yhtiöiden verotusta säännellään Saksassa yhtiöverotusta koskevalla lailla, KStG, joka on mukailtu tuloverolaista EStG:stä. Tappiontasausta koskevassa lainsäädännössä KStG:n ja EStG:n välinen kytkös ilmenee KStG:ssä ilmenevillä viittauksilla EStG:ssä oleviin, tappiontasauksen osalta relevantteihin säännöksiin. Saksassa käytössä ovat sekä loss carry back, että loss carry forward -menetelmät. Loss carry back -järjestelmän vähennyksen määräaika on yksi vuosi, eli vuoden aikaisemmat tappiot voidaan vähentää, mutta tappion vähentämisen jaksottamista tuleville vuosille määräajallisesti ei ole rajoitettu.

EStG 10d §:n mukaan voitot ylittävät tappiot voidaan vähentää joko tappiovuotta edeltävänä vuotena tai tappiovuoden jälkeisinä verovuosina.¹²¹ Tähän tappioiden vähennysoikeuteen liittyy kuitenkin rajoituksia, jotka ilmenevät KStG 8c §:stä. KStG 8c §:n mukaisesti tappiot menetetään kokonaan, mikäli pääomasta, jäsenoikeuksista, omistusoikeuksista tai äänestysoikeuksista yli 50 prosenttia vaihtaa välittömästi tai välillisesti omistajaa viiden vuoden sisällä. Kun yli puolet omistusosuuksista tai vastaavista edellä mainituista oikeuksista on vaihtanut omistajaa, alkaa uusi viiden vuoden tarkastelujakso.

Saksassa vahvistettujen tappioiden menettäminen voi tapahtua myös osittaisena. Osittainen menetys ilmenee silloin, jos yli 25 prosenttia mutta alle 50 prosenttia luovutettavan yhtiön pääomasta, jäsenoikeuksista, omistusoikeuksista tai äänestysoikeuksista siirretään välittömästi tai välillisesti ostajalle. Myös osittaiseen tappioiden menettämiseen sovelletaan viiden vuoden aikaperiodia edellisestä saannosta laskettuna. Tappioiden menettämisen kannalta merkitystä ei ole sillä, ovatko ostajat olleet jo aikaisemmin yhtiön omistajia.¹²²

¹²⁰ *Euroopan e-Justice-portaali*, haettu 26.5.2012.

¹²¹ Ks. esim. *Weerth 2012*, s. 414 ja *Post – Toppelhofer 2008*, s. 462 taulukko. Myös *Penttilä 2012a*, s. 62. Heidän mukaansa Saksan pääsäännön mukaan tappiot menetetään.

¹²² *Kessler – Eicke 2007*, s. 1045. ja *Nuotio 2012*, s. 74 alaviite.

Omistussuhteissa tapahtuneista muutoksista huolimatta tappioiden vähennyskelpoisuuden säilyminen on tietyin edellytyksin mahdollista. Vahvistettujen tappioiden vähennysoikeutta ei ole menetetty 31.12.2009 jälkeen, mikäli omistuksessa tapahtuneen muutoksen jälkeen sama henkilö tai yritys on välittömästi tai välillisesti omistanut tappiollisen yhtiön kokonaan.¹²³ Vähennysoikeuden säilyminen on mahdollista myös tilanteissa, joissa hankittava yritys on maksukyvytön tai taloudellisessa ahdingossa. Vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuuden säilyttämiseksi yrityskauppa voidaan toteuttaa nimenomaisesti saneeraustarkoituksessa tai yrityksen pelastamistoimena uudelleenjärjestelytilanteessa.¹²⁴

4.2 Perusteet saneerauslausekkeen voimaansaattamisen taustalla

Saksan hallitus hyväksyi heinäkuussa vuonna 2009 KStG 8c.1a §:n auttaakseen yrityksiä, jotka olivat joutuneet ahdinkoon finanssikriisin vuoksi. KStG:n 8c.1a §:ää kutsutaan saneerauslausekkeeksi ja sitä on mahdollista soveltaa sellaisten taloudellisissa vaikeuksissa olevien yritysten verotuksessa, joissa on tapahtunut omistajanvaihdos tappiovuoden aikana.¹²⁵ Niillä yrityksillä, joihin saneerauslauseketta sovelletaan, on mahdollisuus vähentää verotuksessa vahvistetut tappionsa myös tilanteissa, jossa tappioiden vähennyskelpoisuus muuten evättäisiin omistajanvaihdokseen liittyvin perustein.

Lähtökohdat tappiontasaukselle perustuvat tuloverolain EStG:n 10d.2 §:lle, jonka mukaan tappiot voidaan siirtää eteenpäin veronmaksukykyisyyden periaatteella¹²⁶. Tap-

¹²³ Nuotio 2012, s. 75 alaviite.

¹²⁴ Kessler – Eicke 2007, s. 1045. ja Nuotio 2012, s. 75 alaviita.

¹²⁵ Kessler – Eicke 2007, s. 1045

¹²⁶ Veronmaksukykyisyydestä ja neutraalista verotuksesta, ks. esim. Post – Stals 2012, s. 233. Tämä ajatus perustuu yritysten elinkaaren kestäväälle verotukselle. Tähän näkökulmaan viitaten on esitetty näkemys, että yrityksillä tulisi olla rajoittamattomat mahdollisuudet vähentää tappionsa joko carry back-tai carry forward -menetelmällä, sillä tappioiden vähentämisen rajoitukset voisivat johtaa taloudelliseen kahdenkertaiseen verotukseen. Tämä näkökulman rinnalla on fundamentalisempi lähestymistapa tappioiden vähennyskelpoisuuden tarkastelemiseen, jonka mukaan yrityksen ei tulisi ainoastaan maksaa veroja elinkaaren ajalta, vaan saada myös tappiot palautuksena näiden syntymishetkellä negatiivisen tuloveron järjestelmän tavoin. Molemmat näkökulmat ovat käytännössä toteutuskelvottomia nykyisessä taloudellisessa ympäristössä. Myös verotuksen ollessa neutraalia, ei sillä ole vaikutusta verovelvollisen päätöksentekoon. Neutraali verotus ei muuta verovelvollisen valintoja verrattuna tilanteeseen, jossa ei olisi verotekijää. Ks. myös Myrsky – Linnakangas 2010, s. 2. Verotuksen ollessa neutraalia, ei sillä ole

piontasausta koskevaa lainsäädäntöä uudistettiin Saksassa vuonna 1997 rajoittamalla tappioiden vähennyskelpoisuutta koskemaan vain KStG:n 8.4 §:n tilanteisiin, joissa oli kyse oikeudellisesti ja taloudellisesti samasta yrityksestä, jolle tappiot olivat syntyneet. Taloudellisesti sama -termiä ei ollut tarkemmin lainsäädännössä määritelty, mutta siitä oli annettu esimerkit tilanteissa, joissa ehdot täytyivät ja jolloin ehdot jäivät täyttymättä. Säännöksellä oli tarkoitus ehkäistä tilanteita, joissa tappiolla käytäisiin kauppaa. Haitallisina kaupankäyntitilanteina pidettiin erityisesti ns. empty shell -yritysten¹²⁷ tilanteita, joissa tappioita tehnyt yritys oli jo lopettanut toimintansa mutta kävi kauppaa jäljellä jääneillä vahvistetuilla tappioilla. Tätä kautta toimintansa lopettaneen yrityksen ostaja pääsi hyötymään tulevaisuudessa vähennyskelpoisten tappioiden synnyttämästä verosäästöstä.¹²⁸ Tarkoituksena vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuuden rajoittamisessa oli verolainsäädännön vastaisen ja vertoja kiertävän toiminnan ehkäiseminen.

Kyseiset lainsäädännön rajoitukset tappioiden kaupankäynnin ennaltaehkäisemiseksi todettiin riittämättömiksi, minkä vuoksi vuonna 2008 voimaansaatettiin yritysverouudistus¹²⁹, jolloin KStG 8.4 § korvattiin KStG 8c.1 §:llä. Siirtymäajan puitteissa vanhaa KStG:n säännöstä on voitu käyttää tilanteesta riippuen rajoitetusti vuoden 2012 loppuun¹³⁰. Uusi KStG:n 8c.1 § on huomattavasti KStG:n 8.4 §:ää ankarampi. Tiukemmat ehdot edellyttävät omistajanvaihdostilanteiden prosentuaalisten rajojen arviointia, käsittäen sekä välittömät että välilliset omistajanvaihdostilanteet. Vahvistettujen tappioiden vähennysoikeuden menetys riippuu omistussuhteiden prosentuaalisten määrien muutoksista.

Siinä vaiheessa, kun KStG:n 8c.1 § korvasi aikaisemman 8.4 §, ei lainsäädäntöön lisätty vielä erityislauseketta vaikeuksissa olevien yritysten aseman parantamiseksi, vaikka erityislausekkeesta säätäminen nähtiin joka tapauksessa lainsäätäjän intressinä. KStG:n

vaikutusta verovelvollisen päätöksentekoon. Neutraali verotus ei muuta verovelvollisen valintoja verrattuna tilanteeseen, jossa ei olisi verotekijää.

¹²⁷ Empty shell -termiä käyttää muun muassa *Arhold 2011*, s. 71, tarkoittaen lopetettuja yhtiöitä, joiden arvo perustuu näiden tappioihin.

¹²⁸ *Arhold 2011*, s. 71.

¹²⁹ Ks. myös *Brodersen – Duttiné 2010*, s. 306 ss. He esittävät yritysverosäätely uudistus Saksassa synnyttäneen kritiikkiä taloudellisen laskusuhdanteen jouduttamisesta, vaikka perusteena uudistuksella oli pyrkimys eliminoida kasvua haittaavat tekijät.

¹³⁰ *Post – Toppelhofer 2008*, s. 464. Vanha säännös voi tulla kysymykseen tilanteissa, joissa yli 50 prosenttia omistusosuuksista on vaihdettu viiden vuoden aikana ennen 1. tammikuuta 2008, jos mikäli toiminta jatkuu ilman identiteetin muutosta 1. tammikuuta 2013 saakka.

8.4 §:n mukaan tappiollinen yhtiö oli menettänyt tappionsa vähennysoikeuden, mikäli yli puolet yhtiön osakkeista vaihtoi omistajaa, ja yhtiö tämän jälkeen jatkoi toimintaansa. Vähennysoikeus menetettiin myös, mikäli yhtiö aloitti omistajanvaihdon jälkeen uudelleen toimintansa ja yhtiön varallisuuseristä 50 prosenttia oli uusia varoja.¹³¹ Vain vuosi KStG:n 8c.1 §:n voimaansaattamisen jälkeen Saksan hallitus hyväksyi KStG:n 8c.1a §:n. Verojärjestelmän yksinkertaistaminen oli perusteena uudelle 8c.1 §:n säännökselle.¹³² Tarkoituksena oli myös luoda säännös estämään tai vähentämään haitallista toimintaa, mutta uusi säännös ei ole ensisijaisesti kohdistettu väärinkäyttöihin.¹³³ Väärinkäytösten sijaan tarkoituksena oli auttaa finanssikriisistä kärsiviä yhtiöitä selviämään hankalaksi koetuista ajoista.

Saneerauslauseke saatettiin koskemaan tilanteita, joissa yrityksessä oli tapahtunut muutoksia omistusosuuksissa. Nämä muutokset olivat seurausta hankinnasta, jonka tarkoituksena oli yrityksen saneeraus, ja yritys oli hankinnan ajankohtana maksukyvytön tai ylivelkaantunut tai sitä uhkasi maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuneisuus.¹³⁴ Yrityksen perusliiketoimintarakenteet tuli tilanteessa säilyttää. Tämä edellyttää yrityskohtaisen työehtosopimuksen kunnioitusta, johon sisältyy työpaikkoja koskevia määräyksiä, tai 80 prosenttia työpaikoista säilytetään ensimmäiset viisi vuotta hankinnan jälkeen, tai lisätään 12 kuukauden kuluessa huomattavasti yrityksen käyttöomaisuutta tai kuoletetaan velkoja, joilla on edelleen taloudellista arvoa¹³⁵. Edellä mainituissa tilanteissa hankinnan tulee kohdistua toimintaan, jonka mukainen toimiala pysyy muuttumattomana vaihdoksesta seuraavien viiden vuoden aikana. Muuttumattomuuden mittaaminen tapahtuu tarkastelemalla, onko yritys pysynyt hankinnan aikaisella toimialalla viiden vuoden määräajan. Säännöstä ei myöskään voida kiertää liiketoimintaa lopettamalla hankinta-ajankohtana tai välittömästi sen ajankohdan jälkeen. Tämä ilmenee saneerauslausekkeesta, sillä sen soveltamisalaan eivät kuulu liiketoimintansa lopettaneet yritykset.

¹³¹ Ks. esim. *Kessler – Eicke 2007*, s. 1045 ja *Nuotio 2012*, s. 74 alaviite.

¹³² *Kessler – Eicke 2007*, s. 1046. He esittävät kritiikkiä KStG 8(c) 1 §:n säännökselle kuvaten sitä tekniseksi tappioiden eliminaattoriksi.

¹³³ *Arhold 2011*, s. 77.

¹³⁴ *Kessler – Eicke 2007*, s. 1045. Ks. myös *Arhold 2011*, s. 71.

¹³⁵ Käyttöomaisuuden lisäys katsotaan huomattavaksi, jos se on vähintään 25 prosenttia edellisen tilikauden varoista.

Saneerauslausekkeen takautuva soveltaminen aloitettiin 1. tammikuuta 2008 alkaen¹³⁶. Mielenkiintoisena seikkana voidaan nähdä Saksan hallituksen päätös jättää huomioimatta ennen saneerauslauseketta komission antama päätös vastaavan tyyppisestä säännöksestä, jonka komissio katsoi sisämarkkinoille soveltumattomaksi. Kyseisen säännöksen tarkoituksena oli helpottaa riskipääoman tarjontaa nuorille, keskiuurille yrityksille myöntämällä veroetuja riskipääomayhtiöille ja yksityishenkilöille, jotka sijoittavat kohdeyrityksiin. Säännöstä ei komission näkemyksen takia, kielletyn valtiontukiluonteen vuoksi, koskaan voimaansaatettu. Sen sijaan, että Saksan hallitus jätti epähuomiossa tai tietoisesti kyseisen komission päätöksen huomiotta, se olisi voinut tässä tilanteessa pohtia saneerauslausekkeen valtiontukeen liittyviä kysymyksiä.

4.3 Komission päätös Saksalle tapauksessa C7/10

4.3.1. Komission päätöksen perusteet

Komission näkökanta 24. helmikuuta 2012 annetussa valtiontukipäätöksessä C 7/2010 oli, että saneerauslauseke mahdollisti sisämarkkinoille soveltumattoman, valikoivan etuoikeuden tappioiden vähentämiseksi vaikeuksissa oleville yrityksille.¹³⁷ Komission päätös nojasi tässä nimenomaan valikoivuuden kriteerin täyttymiseen. Jotta tietyn toimenpiteen tai tuen voidaan katsoa muodostavan SEUT 107.1 artiklan mukaista kiellettyä valtiontukea, tulee tuen täyttää aikaisemmin 3.3 luvussa läpikäyty neljä kriteeriä.¹³⁸

Komissio katsoi Saksalle antamassaan päätöksessään, että saneerauslauseke muodosti 107.1 artiklan mukaisen valtiontuen, joka oli lisäksi voimaansaatettu ilman SEUT 108.3 artiklan mukaisen komission hyväksyntää. Tuen ei voitu tästä syystä katsoa olevan sisämarkkinoille soveltuvaa. Komission päätöksessä Saksalle esitettiin päätös saneerauslausekkeen kumoamisesta sekä takaisinperinnän toimiin ryhtymisestä siitä päivästä alkaen, kun kielletty valtiontuki oli yhtiön käytettävissä, eli tappioiden vähennysvuosilta.¹³⁹ Saneerauslauseke nähtiin komission päätöksessä poikkeuksena pääsään-

¹³⁶ *Arhold 2011*, s. 72.

¹³⁷ *Arhold 2011*, s. 71.

¹³⁸ Ks. esim. *Weerth 2012*, s. 416. Hän selventää yksityiskohtaisemmin kriteereiden sisältöä.

¹³⁹ *Weerth 2012*, s. 416.

töön.¹⁴⁰ Komission päätöksessä pääsääntönä pidettiin KStG:n 8c.1 §:n omistajanvaihdosta, joka estää tappioiden siirtokelpoisuuden, kun osakkeissa tai osuuksissa tapahtuu merkittävä omistajanvaihdos. Tämä näkökulma liittyi komission perusteluihin siitä, ettei poikkeuksena yhtiöverolain pääsääntöön, saneerauslauseketta voitu pitää luonteelle ominaisena piirteenä.

Komission päätöksen mukaan saneerauslauseke mahdollistaa vahvistettujen tappioiden hyväksikäytön estämisen tappioiden siirtymisen myötä tilanteissa, joissa pyrkimyksenä on ainoastaan tappioiden hyväksikäyttö verotuksellisten hyötyjen vuoksi. Saneerauslausekkeen soveltamisen voidaan nähdä vastaavan avustuksensaantia tilanteessa, jossa tappioiden vähennyskelpoisuus hyväksytään ja valtio luopuu tätä kautta verotettavasta tulosta. Kuitenkin, mikäli yhtiöiden nähdään olevan vaikeuksissa ja valtion näkee pelastustoimien olevan kansallista intressiä arvioitaessa ensiarvoisen tärkeitä, nousee kysymys, tulisiko tuenanto toteuttaa vaihtoehtoisin keinoin? Vaihtoehtoisena keinona voitaisiin nähdä toteuttaminen esimerkiksi sellaisten suuntaviivojen mukaisesti, että vaikutukset kilpailun vääristymiseen olisivat minimaaliset.¹⁴¹ Vaihtoehtoista toteuttamistapaa tukee näkemystä siitä, että Saksaa koskevassa päätöksessä komissio katsoi, ettei saneerauslauseke soveltunut SEUT 107.2 artiklassa lueteltuihin tilanteisiin, joten komissio keskittyi kolmannen momentin arviointiin.¹⁴² Tulee huomata, että komissio nauttii laajaa harkintavaltaa SEUT 107.3 artiklassa¹⁴³.

Kun komissio arvioi saneerauslausekkeen soveltumista sisämarkkinoille SEUT 107.3b ja 107.3c artiklojen valossa. SEUT 107.3b artiklan mukaan sisämarkkinoille soveltuvana voidaan pitää tukea Euroopan yhteistä etua koskevan tärkeän hankkeen edistämistä tai jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen. Finanssikriisi kosketti koko EU-aluetta, ei ainoastaan Saksaa, joten ei ole perusteltua,

¹⁴⁰ Vertaa *Weerth 2012*, s. 416. Hän esittää näkökantansa siitä, että komissio on epäonnistunut jättäessään huomioimatta KStG 8c §:n laajemman liitännän EStG 10d.2 §:n kanssa, mikä mahdollistaa tappioiden vähentämisen seuraavien vuosien tulosta määrittelemättömän ajanjakson kuluessa.

¹⁴¹ *Weerth 2012*, s. 415.

¹⁴² SEUT 107.2 artikla: a) yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella; b) tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi; c) tuki sellaisille Saksan liittotasavallan alueille, joihin Saksan jako on vaikuttanut, jos tuki on tarpeen jaosta aiheutuneen taloudellisen haitan korvaamiseksi. Viiden vuoden kuluttua Lissabonin sopimuksen voimaantulosta neuvosto voi komission ehdotuksesta tehdä päätöksen, jolla tämä alakohta kumotaan. EUVL 2008/C 115/01.

¹⁴³ *Arhold 2011*, s. 73.

että ainoastaan Saksa käyttäisi tässä tilanteessa poikkeuksellisia toimenpiteitä häiriöiden poistamiseksi. Lisäksi SEUT 107.3c artiklan mukaan sisämarkkinoille soveltuvana voidaan pitää tukea tietyn taloudellisen toiminnan tai talousaluekehityksen edistämiseen, jos tuki ei muuta kaupankäynnin edellytyksiä yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla. Arvioinnissa komissio katsoi, ettei saneerauslauseketta voitu katsoa kuuluvan SEUT 107.3b artiklan soveltamisalaan, eikä SEUT 107.3b suorasta soveltamisesta edes keskusteltu.¹⁴⁴ Komissio ei nähnyt perusteita saneerauslausekkeen käyttämiselle, eikä varsinkaan lausekkeen sisämarkkinoille soveltumiselle. Erityisesti komissio ilmaisi epäilyksensä juuri saneerauslausekkeen yhdenmukaisuudesta SEUT 107.3b ja SEUT 107.3c artiklojen kanssa, siinä määrin kuin artikloja on tulkittava yritysten pelastus- ja rakenneuudistustukien ja alueellisia tukia koskevilla suuntaviivoilla.¹⁴⁵ Tilanteesta voidaan havaita, että harkintavalta sen suhteen, milloin valtiontuki on hyväksyttävä keino pelastaa taloudellisissa vaikeuksissa olevia yrityksiä, on epäselvä.

Komissio kiinnitti päätöksessään huomiota myös siihen, että nykyisellä KStG:n 8c.1 §:llä on aikaisemmin voimassa ollut KStG:n 8.4 §:ää laajempi soveltamisala. KStG:n 8c.1a §:n saneerauslausekettä ei voimaansaatettu pyrkimyksenä poistaa tappioiden väärinkäyttöihin johtavia tilanteita, vaan säännös otettiin käyttöön maailmanlaajuisen finanssi- ja talouskriisistä johtuvien ongelmien ratkaisemiseksi. Lähtökohtaisesti saneerauslauseke oli asetettu poistamaan niitä esteitä, joita tappioiden vähennysoikeuden rajoitusten katsottiin muodostavan yritysten rakenneuudistuksille kriisin aikana.¹⁴⁶ Kun Saksa oli voimaansaattanut saneerauslausekkeen ilman SEUT 108.3 artiklan ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä, ei komissiolla ollut mahdollisuutta lausua saneerauslausekkeen lainmukaisuudesta ennen sen voimaansaattamista. Sillä seikalla, että saneerauslauseke korvasi ennen voimassa olleen KStG:n 8.4 §:n, ei ollut komission päätöksen mukaan ilmoitusvelvollisuudessa merkitystä, sillä Saksa ei ollut tehnyt ilmoitusta myöskään KStG:n 8.4 §:n menettelystä.¹⁴⁷

¹⁴⁴ *Arhold 2011*, s. 72–73.

¹⁴⁵ *Komission tiedonanto 2004*, kohta 25. Artikla käsittelee pelastamistuen edellytyksiä.

¹⁴⁶ *Komission päätös C 7/10*, kohta 86–87.

¹⁴⁷ *Komission päätös C 7/10*, kohta 98.

Komission päätöksen mukaan saneerauslauseke muodosti poikkeuksen sekä pääsääntöön että viitejärjestelmään, ja sen mukaan kummankaan edellä mainituista yritysluokista ei tulisi saada vähentää tasattavia tappioitaan.¹⁴⁸ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, joka oikeutettu järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella, ei täytä valikoivuuden ehtoja, vaikka se antaisikin edun vastaanottajalle.¹⁴⁹ Ensi näkemältä 8c.1a § on valikoiva siinä, että säännös mahdollisti poikkeavan kohtelun taloudellisesti vakaiden mutta tappiota tekevien yritysten välille ja sellaisten yritysten välille, jotka voivat olivat maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita. Saneerauslauseke kohdistettiin ainoastaan jälkimmäisiin yrityksiin.¹⁵⁰ Valikoivuuden arviointi voi edellä esitetyllä tavalla olla hankalaa.

Vakiintuneen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on vastuu esittää perustelut silloin, kun se katsoo, että toimenpide on osa sen verojärjestelmän luonnetta tai rakennetta. Komissio on lisäksi tarkentanut, että verojärjestelmän tavoitteiden ja luontaisten mekanismien tulee olla välttämättömiä tavoitteiden saavuttamiseksi. Vain tavoitteiden saavuttamiseksi välttämättömät mekanismit voivat muodostaa oikeutetun poikkeaman.¹⁵¹ KStG 8c §:n sanamuotoon kiinteästi nojaten komissio näki, että saneerauslauseke on poikkeus tappioiden vähennyskelpoisuuden pääsääntöön, mikä ilmenee KStG 8c.1 §:ssä, joka estää tappioiden siirtokelpoisuuden, kun osakkeissa tai osuuksissa tapahtuu merkittävä omistajanvaihdos. Saneerauslauseke ollut komission mielestä täyttänyt verojärjestelmän luonteelle ja rakenteelle ominaisia piirteitä. Komission päätöksen mukaan saneerauslauseke oli myös valikoiva, sillä sitä ei voitu soveltaa terveisiin yrityksiin, eikä tasapuolisesti yrityksiin, jotka olivat verojärjestelmän tavoitteen perusteella tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.¹⁵²

¹⁴⁸ *Komission päätös 2011*, kohdat 22 ja 25. Ks. myös *Weerth 2012*, s. 416. Hän esittää näkökantansa siitä, että komissio on epäonnistunut jättäessään huomioimatta KStG 8c §:n laajemman liitännän EStG 10d.2 §:n kanssa, mikä mahdollistaa tappioiden vähentämisen seuraavien vuosien tulosta määrittelemättömän ajanjakson kuluessa.

¹⁴⁹ *Komission päätös C 7/10*, kohta 80.

¹⁵⁰ *Komission päätös C 7/10*, kohta 25.

¹⁵¹ *Komission päätös C 7/10*, kohta 83.

¹⁵² *Komission päätös C 7/10*, kohta 73. Tässä tulee huomata, että Suomessa ei ole vastaavaa määräystä siitä, että yrityksen tulisi olla saneerauskuntoinen tai taloudellisissa vaikeuksissa. Kuitenkin ”erityiset syyt” ja ”toiminnan jatkumisen kannalta tarpeen” ovat tähän suuntaan viittaavia.

4.3.2 Saksan argumentit komissiolle tehdyssä valituksessa

Komission Saksalle antamaa päätöstä vastaan tehtiin valitus T 205/11, jonka mukaan KStG 8c.1a §:n mukainen saneerauslauseke ei ole SEUT 107.1 artiklassa tarkoitettua kiellettyä tukea. Saksan valitus hylättiin tutkimattomana unionin yleisen tuomioistuimen 18.12.2012 antamalla päätöksellä kanteen saavuttua käsiteltäväksi valitusajan umpeututtua.¹⁵³ Valituksessa Saksa kuvailee komission päätöstä virheelliseksi jo viitejärjestelmän määrittelyn perusteella. Kanteessa esitetään pääsäännöksi EStG 10d.2 §:n mukaista tappioiden vähennyskelpoisuutta. KStG:n 8 c §:ssä säädettyä tappiontasauksen rajoittaminen nähdään pääsäännön poikkeuksena. KStG:n 8c.1a §:n saneerauslausekkeessa on kyse poikkeuksen poikkeuksesta, jolla palautetaan takaisin pääsäännön mukainen tappioiden vähennyskelpoisuus. Kyse on jälleen yleisestä säännöstä, joka mahdollistaa veronmaksukykyisyyden periaatteen soveltamisen myös saneeraustapauksissa.

Valituksen mukaan komissio ei ole päätöksessään ottanut huomioon sitä, että liittotasavallan oikeudellinen tilanne on muuttunut kasvun nopeuttamista koskevan lain myötä.¹⁵⁴ Muussa tapauksessa tervehdyttämistä tarvitsevat yritykset kärsisivät rakenteellisesta haitasta. Kyseessä ei valituksen mukaan voida nähdä olevan SEUT 107.1 artiklassa tarkoitettu valikoiva toimenpide, vaan Saksan perustuslaissa taatun veronmaksukykyisyyden periaatteen konkretisoituminen. Saksa esitti kantansa siihen, että saneerauslausekkeessa oli kyse sen verolainsäädännön viitejärjestelmään sisältyvästä logiikasta.

Komission päätös ei ole saanut kannatusta myöskään oikeuskirjallisuudessa, ja ennako-odotuksena oli, että päätös olisi muuttunut komission uudelleenarvioinnin myötä. Asiaan C7/10 saatavan ratkaisun ennustettiin tuovan selkeyttä Saksan viranomaisten toimiin sekä toimivan vedenjakajana¹⁵⁵. Komission päätöstä koskeva kritiikki kohdistuu suurimmaksi osaksi siihen, ettei komissio päätöksessään huomionnut KStG 8c §:n laajempaa yhteyttä EStG 10d.2 §:n kanssa, sillä EStG:n 12d. 2 § nimenomaisesti mahdol-

¹⁵³ Päätös saatavana asianumerolla hakemalla osoitteesta <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁴ Ks. tarkemmin *Stadler – Bindl 2012*, s. 141 ss. Laki tähtää finanssi- ja talouskriisin jälkeiseen ripeään talouskasvuun veropolitiikan avulla. Piilevien varausten käyttöönottoa koskeva lauseke on sisällytetty KStG 8c §:n säännökseen, jonka mukaan terveiden yritysten omistajanvaihdostilanteissa tappioita on voitu vähentää ja siirtää seuraavalle tilikaudelle piilevien varausten määrään saakka. Tästä syystä piileviä varauksia koskeva lauseke on voitu ymmärtää terveissä yrityksissä samoin, kuin saneerauslauseke kriisiyrityksissä.

¹⁵⁵ *Linn 2012*, s. 139 alaviite.

listaa tappioiden vähentämisen seuraavien vuosien tulosta määrittelemättömän ajanjakson kuluessa¹⁵⁶. EU-tuomioistuin on tuonut ilmi, että merkitystä SEUT 107.1 artiklan tarkastelussa annetaan toimien tosiasiallisiin vaikutuksiin käytetyistä tekniikoista riippumatta. Tällöin saneerauslauseke palauttaisi pääsäännön mukaisen tilanteen tappioiden vähentämiseksi, eikä saneerauslauseketta voida tämän vuoksi pitää luonteeltaan valikoivana.¹⁵⁷ Saksan valituksen sisältämä huomio siitä, että muissa maissa saattaa olla voimassa saneerauslauseketta vastaavia järjestelmiä, ei vaikuta sen arviointiin, onko kyseessä oleva toimenpide kiellettyä valtiontukea.¹⁵⁸ Päätökselle asetettu ennakkopainoarvo jäi saavuttamatta, kun asiaa ei uudelleentutkittu.

4.4 Ennakkoratkaisupyynnön tarkastelu asiassa C-6/12

4.4.1 KHO 2011:118 lähtökohdat

Edellä esitettyä Saksan saamaa päätöstä C 7/10 silmälläpitäen Suomessa nousi epävarmuus käyttöilupien myöntämisestä. Tästä syystä EU-tuomioistuimeen asetettiin vireille ennakkoratkaisupyynnö, jossa on kysymys vuonna 1998 perustetun suomalaisen P Oy:n verotuksesta. Yhtiö on matkapuhelimella toimivien pysäköintijärjestelmien kehittäjä ja ylläpitäjä. Yhtiön osakkeet olivat vaihtaneet omistajaa vuonna 2004 tehtyjen yrityskauppojen yhteydessä, ja tästä syystä yritys oli menettänyt oikeuden verovuosien 1998–2004 vahvistettujen, yli 4 miljoonan euron tappioiden vähentämiseen. Yhtiön liikevaihto oli 493 399 euroa vuonna 2005 ja kasvoi 44 prosenttia vuoteen 2007 mennessä, 866 810 euroon. Yhtiö oli pyytänyt Uudenmaan verovirastolta lupaa tappioiden vähentämiseen 3.9.2008 päivätyllä hakemuksella omistussuhteissa tapahtuneista muutoksista huolimatta.

Tapauksessa Uudenmaan verovirasto on hylännyt yhtiön hakemuksen 24.10.2008. Uudenmaan verovirasto katsoi, ettei yhtiö ollut esittänyt sellaisia erityisiä syitä, joiden

¹⁵⁶ Ks. esim. *Weerth 2012*, s. 416, *Arhold 2011*, s. 71 ja *Linn 2012*, s. 142.

¹⁵⁷ *Weerth 2012*, s. 416.

¹⁵⁸ *Komission päätös C 7/10*, kohta 100. Lähtökohtaisesti komission päätösten voidaan nähdä koskevan kaikkia EU:n jäsenmaita, sillä menettelyasetuksen 10.1 artiklan mukaan, jos komissiolla on miltä hyvänsä taholta saatuja tietoja oletetusta sääntöjen vastaisesta tuesta, tulee komission tutkia tiedot viipymättä.

vuoksi voitaisiin myöntää lupa tappioiden vähentämiseksi omistajanvaihdoksesta huolimatta. Verovirasto on lausunut päätöksensä perusteluina muun muassa, että toiminnan laajentamista yritysostoin ei ole mainittu tappioiden vähentämistä koskevassa Verohallituksen ohjekirjeessä erityisenä syynä. Hakijan hakemus koskee vain tappion vähentämistä, eikä siitä ilmene, että asiassa olisi kyse omistajanvaihdoksesta, jossa poikkeusluvan myöntäminen olisi voitonjaon kannalta tarpeen uudelle yrittäjälle yrityskaupasta aiheutuvista rahoituskustannuksista selviämiseksi. Hakemuksen mukaan hakijayhtiön palveluksessa oli ennen vuotta 2008 keskimäärin kolme työntekijää ja vuoden 2008 lopulla mahdollisesti kuusi. Hakemuksessa ei voida katsoa esitetyn edellä mainitussa ohjekirjeessä tarkoitettuja tai muutenkaan merkittäviä työllisyysvaikutuksia. Hakijayhtiö ei ole näin ollen esittänyt edellä mainittujen ohjeiden mukaisia tai muitakaan sellaisia erityisiä syitä, joiden perusteella luvan myöntämiselle olisi perusteet. Myös hallinto-oikeus katsoi, ettei veroviraston antamaa päätöstä ollut syytä muuttaa.

P Oy valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valituksessa oli kyse siitä, oliko TVL 122.3 §:ssä tarkoitettu lupa tappioiden vähentämiseen voitu jättää myöntämättä omistajanvaihdoksesta huolimatta. KHO otti oma-aloitteisesti esille tappioiden vähentämisen poikkeuslupamenettelyn ja valtioneuvoston ja valtiontukisääntöjen kesken vallitsevan problematiikan. KHO päätti lykätä asian käsittelyä ja esitti tuomioistuimelle SEUT 267 artiklassa tarkoitetun ennakkoratkaisupyynnön seuraavista kysymyksistä:

- 1) Onko SEUT 107.1 artiklan valikoivuutta koskevaa edellytystä tulkittava Suomen TVL 122.3 §:n kaltaisen lupamenettelyn osalta siten, että se SEUT 107.1 artikla muodostaa esteen hyväksyä tappioiden vähennysoikeuden omistajanvaihdostilanteesta noudattamatta SEUT 108.3 artiklan viimeisen virkkeen menettelyä?
- 2) Onko valikoivuutta koskevaa edellytystä tulkittaessa erityisesti viiteryhmän määrittelyn osalta annettava merkitystä TVL 117 ja 119 §:ssä ilmaistulle pääsäännölle, jonka mukaan vahvistetut tappiot voidaan vähentää vai tuleeko tulokinnassa antaa merkitystä omistajanvaihdostilanteita koskevalle sääntelylle?

- 3) Jos SEUT 107 artiklan valikoivuutta koskevien edellytysten katsotaan täyttyvän, voitaisiinko TVL 122.3 §:n kaltaista järjestelmää pitää oikeutettuna siksi, että kyseessä on esimerkiksi veronkierron estämisen kannalta välttämätön verojärjestelmän luontainen mekanismi?
- 4) Kun arvioidaan mahdollisen oikeuttamisperusteen olemassaoloa ja sitä, onko kyseessä verojärjestelmän luontainen mekanismi, mitä merkitystä on annettava viranomaisen harkintavallan laajuudelle? Edellytetäänkö verojärjestelmän luontaiselta järjestelmältä, ettei lainsoveltajalle jää harkintavaltaa ja että soveltamisedellytykset poikkeamisille on määritelty lainsäädännössä tarkkarajaisesti?

Pahimmaksi skenaarioksi on kuvailtu tilannetta, jossa Suomen poikkeuslupamenettely katsottaisiin laittomaksi valtiontueksi, mikä johtaisi tukien takaisinperintään¹⁵⁹. Tämä tilanne aiheuttaa pohdintaa siitä, kuinka pitkälle tukien perintä voisi ajallisesti ulottua. Ilmeistä kuitenkin on, että takaisinperintä aiheuttaisi poikkeusluvan saaneille yrityksille merkittäviä taloudellisia ongelmia.

4.4.2 Ennakkoratkaisupyynnön erityispiirteet

Suomen käyttölupamenettelyä koskevassa ennakkoratkaisupyynnössä on erikoisia piirteitä. Useimmissa tapauksissa ennakkoratkaisupyynnöt saavat aloitteen yritysten kilpailutilanteista, joissa toinen yritys ilmiantaa kilpailijansa saaman kyseenalaisena pitämänsä tuen. Toisena esimerkkinä yleisimmistä valtiontukitapauksia koskevista tilanteista ovat tapaukset, joissa tuensaaja ei nimenomaisesti halua, että valtiontuki häneltä kielletäisiin. Kyseinen ennakkoratkaisupyynnö on lähtenyt KHO:n aloitteesta, ja P Oy:n osalta ennakkoratkaisupyynnöllä voi olla haitallisia vaikutuksia. Yhtiö ei hyödy siitä, että tappioiden vähennysoikeus yhtiön tilanteessa katsottaisiin kielletyksi valtiontueksi, sillä

¹⁵⁹ Penttilä 2012a, s. 63. Penttilä kuvailee tukien takaisinperintään päätymistä katastrofaalisena lopputuloksena.

tämä eväisi yhtiöltä mahdollisuuden vähentää tappionsa ja tästä syystä yhtiö menettäisi toivomansa veroedun¹⁶⁰.

Ennakkoratkaisupyynnön KHO:n oma-aloitteisuuden lisäksi valtioneuvoston kysymykset ovat komission arvioinnin piiriin kuuluvia kysymyksiä. Tapaus on kuitenkin KHO:n aloitteesta annettu EU-tuomioistuimelle. Tämä ei ole ennakkoratkaisupyynnöissä perinteisesti käytetty toimintatapa. Jäljempänä luvussa 4.6 käsiteltävästä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohdasta 21 ilmenee, että KHO olisi ottanut kannakseen sen, että tarkasteltavana olevat toimenpiteet ovat tukea. Vastaavasti julkisasiamies Sharpston esittää, että tuomioistuimen oletuksena olisi toimenpiteen suosiva luonne, sillä kaikki yhtiöt eivät saa vähentää aiempien vuosien tappioita tulevista voitoista. Lisäksi hän katsoo, että ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti on tapahtunut, samoin kuin täytäntöönpanokiellon noudattamatta jättäminen.

4.5 Ennakkoratkaisupyynnön kysymysten tarkastelu

4.5.1 Käyttölupamenettelyn selektiivisyys

Ennakkoratkaisupyynnön ensimmäinen kysymys käsittelee selektiivisyyden edellytysten täyttymistä sekä sitä, muodostaako SEUT 107.1 artikla esteen hyväksyä tappioiden vähennysoikeuden omistajanvaihdostilanteesta siitä huolimatta, että SEUT 108.3 artiklan viimeisen virkkeen menettelyä ei ole noudatettu. Kun kysymystä tarkastellaan, tulee kiinnittää huomiota siihen, että EU:n valtioneuvostolainsäädäntö ei lähtökohtaisesti ole rajoite jäsenmaille näiden noudattaessa yleistä talouspolitiikkaansa. Jäsenvaltioilla on näin ollen mahdollisuus jakaa maassa verorasituksensa esimerkiksi eli yritysryhmille haluamalla tavalla.

Siinä tapauksessa, että verotoimenpiteet ovat yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla, eikä niiden soveltamisalaa rajoiteta tosiasiallisesti esimerkiksi käyttämällä

¹⁶⁰ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa, 62012CC0006 ennakkoratkaisupyynnönä kuvataan varsin erikoiseksi. Julkisasiamies esittää myös kantansa siitä, ettei ennakkoratkaisupyynnöistä tulisi vastata kuin ensimmäiseen kysymykseen. Tutkielmassa tarkastelu tapahtuu kuitenkin kaikkien ennakkoratkaisukysymysten osalta.

harkintavaltaa tai rajoittamalla toimenpiteiden käytännön vaikutuksia muilla keinoin, ovat toimenpiteet komission mukaan periaatteessa luonteeltaan yleisiä.¹⁶¹ Jäsenvaltioiden valitsemat toimenpiteet eivät kuitenkaan saa olla kilpailua vääristäviä tai tiettyjä yrityksiä suosivia. Komission tiedonanto on rajannut puhtaasti verotekniset toimenpiteet, kuten tappiontasauksia koskevat sääntöjen vahvistamiset valtiontukien ulkopuolelle.¹⁶² Verotiedonannossa nimenomaisesti huomioidaan, että tällaiset toimenpiteet hyödyttävät joitakin yrityksiä ja toimialoja enemmän kuin toisia, mutta tämä ei välttämättä tarkoittaisi että kyseessä on kielletty tuki. Verotoimenpiteen eriytyneisyys ei välttämättä anna valtiontukiluonnetta.¹⁶³ Tästä huolimatta, vaikka tappiontasauksia koskevat sääntöt siis rajataan SEUT 107 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle, ei tämä suoraan poista sitä mahdollisuutta että TVL 122.3 § olisi katsottava kielletyksi valtiontueksi, sillä tilanne asetettiin kyseenalaiseksi Saksan päätöksen C7/10 myötä.

SEUT 108.3 artiklan viimeinen virke kieltää jäsenvaltioita toteuttamasta toimenpiteitä ennen kuin komissio on antanut lopullisen päätöksensä toimenpiteen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. KHO:n ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvässä ensimmäisessä kysymyksessä on kyse TVL 122.3 §:n suhteesta SEUT 107.1 artiklan ehtoihin. Kuten tutkimuksesta on aikaisemmin tullut ilmi, Suomen olisi tullut ilmoittaa tappiontasausjärjestelmästäan liittyessään EU:hun. Näin ei kuitenkaan ole toimittu. Tästä johtuen voidaan katsoa, että Suomi on laiminlyönyt SEUT 108.3 artiklan mukaisen ilmoitusvelvollisuuden. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti voi sinällään olla kohtalokasta, mutta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ei itsessään voi aiheuttaa sitä, että TVL 122.3 käyttölu-pajärjestelmä olisi kiellettyä valtiontukea, sillä toimenpidettä tulee verrata SEUT 107.1 artiklan kriteereihin, joissa sisämarkkinoille soveltuvuudella on merkitystä¹⁶⁴.

Huomioon ottaen sen, että Suomessa toimivat yritykset ovat melko pieniä unionin mit-takaavassa, ei sisämarkkinoiden vääristymisen uhka ole merkittävä. Merkittävyuden arviointi ei kuitenkaan SEUT:n valtiontukisääntöjen soveltamisessa ole oleellista, ja kotimaisille yrityksille myönnetty valtiontuki voi heikentää ulkomaisten kilpailijoiden

¹⁶¹ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 11. Ks. myös *Alkio 2010*, s. 69.

¹⁶² *Komission tiedonanto 1998*, kohta 13.

¹⁶³ *Alkio 2010*, s. 70.

¹⁶⁴ *Penttilä 2012b*, s. 364.

toimintaedellytyksiä¹⁶⁵. Käytännössä TVL 122.3 §:n soveltamistilanteet kuitenkin mahdollistavat sellaisten yritysten liiketoiminnan jatkumisen, jotka ilman vahvistettujen tappioiden käyttö lupaa poistuisivat markkinoilta. Tämän takia voidaan nähdä, että kansallisille markkinoille mahdollisesti muodostuisi pieni kilpailuasetelmien vinouma, mikä kuitenkin unionin tasolla olisi marginaalisen pieni.

4.5.2 Tappiontasauksen pääsäännön määrittely

Toinen ennakkoratkaisumenettelyn kysymys koskee viiteryhmän määrittelyä valikoivuuden edellytysten täyttymistä tulkittaessa. Lähtökohtana on selvittää, miten TVL 117 §:n ja 119 §:n suhdetta toisiinsa tulisi tulkita. Verojärjestelmän luonteeseen nojauvilla perusteluilla tarkoitetaan lähinnä verojärjestelmälle ominaisia sisäisiä tavoitteita ja peruseriaatteita.¹⁶⁶ Kun huomioidaan, että Saksan komissiolta saama päätös nojautuu argumenteiltaan pääsäännön määrittelylle, tarkastelemme ensimmäisenä sitä, mitkä ovat TVL:n tappiontasausjärjestelmän perusteella mahdolliset viitejärjestelmät.

TVL:n tappiontasauksen viitejärjestelmistä on esitetty kaksi mahdollista vaihtoehtoa¹⁶⁷. Viitejärjestelmän vaihtoehtoja voidaan verrata Saksan EStG:n 10.2d §:ään ja KStG:n 8.c1 §:ään¹⁶⁸. Ensimmäisessä vaihtoehdossa viitejärjestelmänä voidaan soveltaa tappiontasauksen yleissääntöä, perustuen TVL 117 §:lle ja 119.1 §:lle. Tappiot saadaan tämän viitejärjestelmän mukaan lähtökohtaisesti vähentää¹⁶⁹. Vähennysoikeus menetetään, jos TVL 122.1 §:n edellytykset omistajanvaihdoksessa täyttyvät, eikä vähentämiseen katsota olevan TVL 122.3 § käyttöluvan edellyttämiä erityisiä syitä.

Ennakkoratkaisupyynnön perusteena olevan vuosikirjaratkaisun 2011:118 kappaleessa 65 viitejärjestelmäksi on esitetty tappiontasauksen yleissääntöä, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää edellisten vuosien tappionsa. Säännös voi tosiasiallisesti olla

¹⁶⁵ Voittojen pieneneminen markkinaosuuksien menettämisen vuoksi saattaa aiheuttaa myös työvoiman vähenemistä, sekä investoinneista pidättäytymistä. Ks. *Alkio 2010*, s. 11.

¹⁶⁶ *Söderlund 2009*, s. 53. Hän toteaa, että oikeussäännöt pyritään muotoilemaan abstrakteiksi normeiksi, joihin yksittäisen oikeustapauksen tosiseikkoja vertaamalla pyritään löytämään oikea ratkaisu.

¹⁶⁷ Ks. tarkemmin *Nuotio 2012*, s. 206 alaviite. Vuosikirjaratkaisu KHO 2011:118.

¹⁶⁸ *Weerth 2012*, s. 414. Vertaa *Penttilä 2012a*, s. 62. Hän esittää Saksan pääsääntönä tappioiden menettämistä.

¹⁶⁹ Suomessa pääsääntönä on, ettei luovutuksella ole välitöntä vaikutusta kaupan kohteena olevan yrityksen verotukseen. *Nuotio 2012*, s. 129.

myös valikoiva, vaikka se sanamuotonsa puolesta vaikuttaisi olevan yleinen¹⁷⁰. Kun katsotaan, että viitejärjestelmä tukee lähtökohtaa tappioiden vähentämisestä, menettely ei voine muodostaa kiellettyä valtiontukea. Tätä näkökantaa tukee se, että TVL 122.3 §:n käyttölupaa voivat hakea yritykset, jotka ovat menettäneet tappioiden vähennysoikeuden TVL 122.1 §:n edellytysten täytyessä.¹⁷¹ TVL 122.3 § koskee kaikkia yrityksiä, jotka ovat menettäneet TVL 122.1 §:n perustein tappioiden vähennyskelpoisuuden. TVL 122.3 §:n sovellettaessa tappiontasauksen pääsääntö astuu uudelleen voimaan kyseisen yrityksen verotuksessa.¹⁷² Yleissääntönä voidaan pitää tappioiden vähennyskelpoisuutta¹⁷³.

Toisena vaihtoehtona viitejärjestelmäksi voidaan ottaa myös omistajanvaihdostilanteet. Mikäli yhtiössä tapahtuu lain edellytykset täyttävä omistajanvaihdos, on tällainen yhtiö oikeudellisesti ja tosiasiallisesti samanlaisessa tilanteessa kuin muut vastaavat TVL 122.1 §:n edellytykset täyttävät tappiolliset yhtiöt. Tappiota ei viitejärjestelmän mukaan saa vähentää omistajanvaihdoksen jälkeen. Vähennysoikeus voidaan myöntää Verohallinnon myöntämällä TVL 122.3 §:n luvalla. Tässä viitejärjestelmässä nousee esiin valikoiva piirre, kun käyttölupaa pyytänyt yritys asetetaan edullisempaan asemaan kuin yritys, jolle vähennysoikeutta ei ole käyttöluvan mukaan myönnetty¹⁷⁴.

Mikäli pääsäännöksi katsotaan, että tappiot menetetään TVL 122.1 §:n mukaisissa omistajanvaihdostilanteissa, voi TVL 122.3 §:n mukainen lupamenettely olla valtiontukijärjestelmässä poikkeus viitejärjestelmään. Lähtökohtaisesti yleisestä verotuksesta poikkeaminen edellyttää PeL 81 §:n mukaan perustetta laissa. PeL 81 §:n perusteella valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista. Mikäli toimenpide aiheuttaa poikkeuksen viitejärjestelmään, ja mikäli muutkin valtiontuen kriteerit täyttyvät, TVL 122.3 §:n käyttölupamenettely voi olla laitonta valtiontukea, koska ilmoitusvelvollisuutta komissiolle on laiminlyöty¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Vanhala – Viitala 2009, s. 424.

¹⁷¹ Nuotio 2012, s. 207.

¹⁷² Vuosikirjaratkaisu 2011:118, kohta 65.

¹⁷³ Ks. esim. Penttilä 2012a, s. 62 ja Andersson – Ikkala – Penttilä 2009, s. 738. Periaatteessa on selvää, että tappioiden vähennysoikeuden tulee säilyä osakeyhtiöllä tai muulla yhteisöllä, vaikka osakkaat tai jäsenet ovat vaihtuneet tappiovuoden ja vähennysvuoden välisenä aikana.

¹⁷⁴ Vuosikirjaratkaisu 2011:118, kohdat 66 ja 67.

¹⁷⁵ Penttilä 2012a, s. 64.

Komissio määrittää yleiseksi säännöksi sen, että tappiot menetetään. Tätä perustellaan sillä seikalla, etteivät saneerauslausekkeen lähtökohdat kohtaa yritysverojärjestelmän tavoitetta kerätä tuloa.¹⁷⁶ Kritiikki päätöstä kohtaan kohdistuu siihen, ettei yleissäännöksen tulisi olla tappioiden menettäminen, jolloin poikkeuksena on mahdollisuus tappiontasaukseen. Pääsäännön tulisi olla tappioiden hyväksyminen, ja hyväksikäytön mahdollisuus. Tämä näkökulma on lähtöisin pääperiaatteesta, jonka mukaan kaikkia verovelvollisia tulee kohdella tasapuolisesti ja veronmaksukyky huomioon ottaen. Mitä tulee 8c.1 §:ään, voidaan sen nähdä olevan haitaksi tälle näkökulmalle, sillä säännös estää tappiontasauksen tilanteessa, jossa tietty omistusosuus vaihtaa omistajaa. Tästä syystä voidaan argumentoida sen puolesta, ettei KStG:ssä ole pääsääntöä tappiontasauksessa välittömissä ja välillisissä omistajanvaihdostilanteissa, mutta rajoituksia sitä vastoin löytyy¹⁷⁷. Edellä esitetyin perustein pääsäännöksi tutkielmassa katsotaan tappioiden hyväksyminen. Vastaavasti vahvistettujen tappioiden vähennyskelpoisuuden menettäminen nähdään poikkeuksena¹⁷⁸.

4.5.3 Käyttölupamenettely verojärjestelmän luontaisena osana

Kolmantena ennakkoratkaisupyynnössä on esitetty kysymys siitä että, mikäli valikoivuuden kriteerit täyttyvät, voitaisiinko TVL 122.3 §:n kaltaista järjestelmää pitää oikeutettuna syystä, että kyseessä on esimerkiksi veronkierron estämisen kannalta välttämätön verojärjestelmän luontainen mekanismi. Kysymys koskee sitä, syntyykö veronkierron estämistä ehkäisevä vaikutus perusteen käyttölupamenettelyn olemassaololle.

Lähtökohtaisesti verojärjestelmän ensisijainen tavoite on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen. Tuloksentasausmahdollisuuksien rajaaminen on ollut syynä jo koko tappiontasausjärjestelmän voimaan saattamiseen¹⁷⁹. Kun jäsenmaat voivat lähtökohtaisesti vapaasti itse päättää verojärjestelmästä, valtiontuki voi esiintyä ainoastaan poikkeuksissa, joita ei voida perustella järjestelmän luonteella. Tästä huolimatta jotkin verojärjes-

¹⁷⁶ *Arhold 2011*, s. 76.

¹⁷⁷ *Arhold 2011*, s. 75.

¹⁷⁸ Vähennyskelpoisuuden menettämisen poikkeuksellisuutta tukee myös Uudenmaan yritysverotoinnin epäviralliset tilastot hylätyistä käyttölupahakemuksista. Lähtökohtaisesti yli 95 prosenttia hakemuksista hyväksytään vuosittain.

¹⁷⁹ *Nuotio 2012*, s. 97.

telmän poikkeukset voivat olla jollain tapaa suosivia, mutta tämä ei vielä aiheuta kielletyn valtiontuen luonteisuutta.¹⁸⁰ Jäsenvaltioiden kannalta valtiontukisääntöjen olemassaolo nähdään kansallisen lainsäätäjän veropoliittista liikkumavaraa kaventavana tekijänä.¹⁸¹

Kun tarkastellaan perusteita käyttö lupajärjestelmän taustalla, verotuksen oikeudenmukainen toteutuminen voidaan nähdä järjestelmän perimmäisenä tarkoituksena. Jo TTL:n aikaan tappioiden tasauksen mahdollisuus oli olemassa, ja sen epääminen nähtiin perustellusti tilanteissa, joissa veronvälttäminen tavalla tai toisella oli ilmeinen. Sama periaate oli myös siirryttäessä TVL:iin ja TVL 122.1 §:ään. Verohallinto ohjeessaan vuodelta 1999 halusi evätä edun, joka yrityksille aiheutuisi tappioiden käyttämisestä kauppatavarana¹⁸².

Kun tilannetta verrataan Saksan järjestelmään, tulee huomata, että saneerauslauseketta edeltänyt KStG:n 8.4 § voimaansaatettiin, jotta tappiontasausmahdollisuus ei johtaisi jo lopettaneiden yritysten tappioiden kauppaamiseen. Lähtökohtainen tilanne voidaan nähdä Suomen tilanteeseen verrannollisena. Kun KStG:n 8.c1 § korvasi aikaisemman 8.4 §:n oli taustalla yhä empty shell -yhtiöiden kaupankäynnin epääminen. Finanssikriisin seurauksena lisättiin kuitenkin saneerauslauseke, eli KStG:n 8c.1a §, mikä mahdollisti finanssikriisistä kärsivien yritysten pelastamistoimet. Voidaan nähdä, että kyseessä tällöin olivat vain finanssikriisiin liittyvät näkökohdat saneerauslauseketta kaavailtaessa, eivät niinkään veronkierron estämistoimet¹⁸³.

Kysymys veron kiertämisestä nähdään leimallisesti ongelmana, joka koskee laintulkintaa. Käytännössä ratkaisu on pystyttävä tekemään sen välillä, onko kyseessä verovelvollisen suorittama toimenpide, joka on hyväksyttävä verorasituksen alentamiseksi vai onko kysymyksessä oikeudellisesti ei-sallittu veronkiertämistilanne. Laajassa merkityksessä

¹⁸⁰ Rossi-Maccanico 2012, s. 93.

¹⁸¹ Vanhala – Viitala 2009, s. 420.

¹⁸² VH ohje 1999, s. 4.

¹⁸³ Ks. esim. Arhold 2011, s. 77 ja Alkio 2012, s. 9. Vertaa Quigley 2012, s. 118 alaviite. Kaikkiin yrityksiin kohdistuva toimi ei voi olla kiellettyä valtiontukea tilanteessa, jossa tarkoituksena on veronkierron estäminen. Saksassa tämä ei ollut päätarkoituksena. Tulee kuitenkin huomata, että valtiot pyrkivät tukemaan talouskehitystä huolehtimalla omien yritystensä kilpailukyvyistä myös talouden hyvinäkin aikoina. EU:n talouskehityksen kannalta on kuitenkin oleellista, että sisämarkkinoilla kaikilla yrityksillä on tasapuoliset kilpailuolosuhteet.

sä veron kiertämisen käsite voidaan liittää kaikkiin muihin säännöksiin, joiden tarkoituksena on verolainsäädännön tarkoituksen vastaisten väärinkäytösten ehkäiseminen.

Merkittävää on, että unionin oikeudessa veron kiertäminen on vakiintuneesti ymmärretty Suomen verolainsäädännöstä poikkeavalla tavalla. Kun pohditaan TVL 122.3 §:n oikeuttamisperusteita veronkierron estämiseksi, nousevat esille haasteet sen suhteen, ettei unionilainsäädäntöön sisälly veron kiertämisen määritelmää. Määritelmä ei myöskään ole vaikeuksista johdettavissa¹⁸⁴. Tästä huolimatta verotusta koskevissa direktiiveissä viitataan jäsenvaltioiden toimivaltaan estää veron kiertämistä koskevat väärinkäytöstoimet. Asia voidaan kuitenkin ymmärtää niin, että jos toimenpiteen torjuminen tukee veronkierron estämisen ohella unionin yhteisten päämäärien saavuttamista, käyttölupamenettelyssä sisämarkkinoiden tarkoituksenmukaista toteutumista, on toimenpide tällöin sallittu. Poikkeava määritelmä johtuu siitä, että unionin oikeudessa määritelmä on kehittynyt pääasiassa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tästä syystä unionin oikeudellinen veronkiertämisen käsite liittyy läheisemmin vapaan liikkuvuuden ja kilpailullisten sisämarkkinoiden suojaamiseen. Vastaavasti kansallisesti veron kiertäminen liittyy veropohjan suojaamisen näkökohtiin.¹⁸⁵ Veronkierron estäminen ja verotulojen tasapainoisen jakautumisen turvaaminen ovat perusteita, jotka voivat tehdä järjestelmästä hyväksyttävän. TVL 122.3 §:n olemassaolo veronkierron estämiseksi saa perustetta siitä, että veron kiertämisen estäminen tähtää verolainsäädännön tehokkaaseen toteutumiseen fiskaaliset vaikutukset huomioon ottaen.

4.5.4 Viranomaisen harkintavalta laajuuden merkitys käyttölupamenettelyssä

Harkintavallan laajuuden merkitys nousee esille neljännen ennakkoratkaisussa ilmenneen kysymyksen yhteydessä. Valtiontuen katsotaan olevan valikoiva silloin, kun tukea myöntävät viranomaiset käyttävät harkintavaltaansa sen suhteen, kenelle tukea myönne-

¹⁸⁴ *Urpilainen 2012*, s. 153.

¹⁸⁵ *Urpilainen 2012*, s. 150. Lähtökohtaisesti tarkoitus torjua veron kiertoa voi olla peruste poikkeamiseen SEUT:n mukaisista perusvapauksista. Myös komission tiedonannon 1998 mukaan veroviranomaisen harkintavallassa olevat käytännöt voivat johtaa toimenpiteisiin, jotka kuuluvat SEUT 107.1 artiklan soveltamisalaan.

tään¹⁸⁶. Harkintavallan avulla voidaan muunnella tuen määrää ja myöntämisehtoja, jolloin järjestely voi aiheuttaa toisten yritysten asettamisen edullisempaan asemaan.

Merkittävänä erona Saksan saneerauslausekkeen ja Suomen käyttö lupamenettelyn välillä voidaan nähdä se, että Saksan kansallisessa lainsäädännössä ei ole mainittu viranomaisen harkintavallan merkitystä. TVL 122.3 §:stä sen sijaan käy selkeästi ilmi, että Verohallinto voi myöntää vahvistettujen tappioiden käyttö luvan, ja tämä käyttö luvan myöntäminen perustuu erityisten syiden harkinnalle. Harkintavallan merkityksen ja laajuuden arvioinnille on näin ollen annettava sijaa käyttö lupajärjestelmän piirissä. Ennakoratkaisupyynnön neljäs kysymys koskee mahdollisesti havaittavaa jännitettä sen välillä, että viranomaisella on tapauksissa harkintavaltaa ja käyttö lupa katsotaan mahdollisesti verojärjestelmän luontaiseksi mekanismiksi. Valtiontukiasioissa todistustaakka tuen valikoivuudesta on komissiolla, ja komission tulee selvittää ne perusteet, joiden mukaan tukea ei voida pitää osana verojärjestelmän luonnetta.

Saksan saneerauslausekkeessa voitaisiin katsoa, että mikä tahansa yritys voi nauttia saneerauslausekkeen suomasta edusta. Jotta näin on, tulee yrityksen olla taloudellisissa vaikeuksissa, mikä on luontaisena riksina yritystoimintaa harjoitettaessa. Tämän perustelun voitaisiin katsoa estävän saneerauslausekkeen katsomisen syrjiväksi tai valikoivaksi. Vaikka toimenpide, tässä tapauksessa saneerauslauseke tai käyttö lupa, näyttäisi kohdistuvan poikkeuksettomasti kaikkiin yrityksiin ja yrityssektoreihin, voi toimenpide olla tästä huolimatta valikoiva. Näin voi olla tilanteissa, joissa toimenpide on ”rakennettu” tavalla, mikä tarkoittaa että etu on tosiasiallisesti myönnetty vain tietyille yrityksille¹⁸⁷. Yritykset ovat niitä, jotka kärsivät taloudellisista vaikeuksista. Näin ollen saneerauslauseke olisi valikoiva ja sitä kautta SEUT 107.1 artiklan vastainen. Komission Saksalle antama päätös olisi myös oikea.

Mitä tulee TVL:n tappiontasausjärjestelmän tarkasteluun, voidaan huomata, että tappiontasaus säännöstöstä puuttuu tarkat ja yksityiskohtaiset huojennusperusteet. Viranomaisen antaman tappioiden käyttö lupapäätöksen perusteena tulee olla erityinen syy

¹⁸⁶ Mäkilaine 2004, s. 244.

¹⁸⁷ Ks. tarkemmin Arhold 2011, s. 76. Hän näkee, että KStG:n 8c.1 § on nimenomaan tällä tavoin ”rakennettu” vain tiettyjä yrityksiä varten.

sellaisessa tilanteessa, jossa tappioiden vähennysoikeuden katsotaan olevan luvan myöntämisen yhteydessä yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta tarpeen. Hallituksen esityksessä¹⁸⁸ Eduskunnalle laeiksi eräiden veronhuojennus säännösten muuttamisesta, nimenomaisesti erityisillä syillä perusteltiin verohuojennussääntöjen käyttömahdollisuuksien tilanteet. Ehdottomana edellytyksenä erityisten syiden täyttymiseen voidaan pitää yhteisön tai yhtymän omistajanvaihdoksen jälkeistä toiminnan jatkumista. Poikkeuslupaa ei kuitenkaan myönnetä, jos yritys lopettanut toimintansa ja sen arvo perustuu lähinnä vahvistettuihin tappioihin.¹⁸⁹ Verohallinto on myös ohjeessa¹⁹⁰ katsonut erityisten syiden täyttyvän seuraavissa tilanteissa, joita ovat sukupolvenvaihdosluovutukset, yrityksen myynti työntekijöille, toimimattoman valmisyhtiön osto, konsernin sisäiset omistusmuutokset, erityiset työllisyysvaikutukset ja pörssiyhtiöiden omistusmuutokset.¹⁹¹

4.6 Julkisasiamiehen antama ratkaisuehdotus

Julkisasiamies Sharpston on esittänyt 7.2.2013 päivätyssä ratkaisuehdotuksessa kannan, että EU-tuomioistuin jättäisi vastaamatta ennakkoratkaisupyynnön toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen, koskien käyttölupamenettelyn pääsäännön määrittelyä, menettelyn hyväksyttävyyttä veronkierron estäminen oikeuttamisperusteena, sekä viranomaiselle lupamenettelyssä annettavan harkintavallan laajuutta. Perusteluna kannalleen hän esittää sen, ettei EU-tuomioistuimella ole kuin huomattavan vähän yksityiskohtaista tietoa Suomessa sovellettavasta käyttölupamenettelystä, sekä menettelyyn liittyvistä veropoliittisista näkökohdista, kuten viranomaisen harkintavallan laajuudesta.

Shapston näkee ratkaisuna sen, että siinä määrin kuin tarkasteltavana olevat toimenpiteet ovat valtiontukea, ne tulee luokitella voimassa olevaksi tueksi soveltaen SEUT 108.1 artiklaa. Merkittäväksi käyttölupamenettelyn katsominen voimassa olevaksi tueksi nousisi siksi, että uusien ja jo voimassa olleiden tukien takaisinperintämenettely

¹⁸⁸ HE 68/1994.

¹⁸⁹ Ks. myös *VH ohje 1996*, s. 5.

¹⁹⁰ *VH ohje 1996*.

¹⁹¹ Ks. myös *Verotiedote 2/1999*.

poikkeaa toisistaan. Neuvoston asetuksessa¹⁹² säädetään sen 2 ja 3 artiklassa uusien tukien ilmoittamisesta. Ellei perustamissopimuksessa tai muiden asiaa koskevien määräysten perusteella toisin säädetä, tulisi asianomaisen jäsenvaltion ilmoittaa suunnittelemistaan uusista tuista komissiolle. Uusien tukien kohdalla 3 artiklassa säädetään täytönpanokiellosta ennen kuin komission on tutkinut tuen soveltuvuuden ja tehnyt asiaa päätöksensä.

Voimassa olevien tukien osalta menettely ilmenee asetuksen 17–19 artikloissa. Artiklan 17 perusteella komission tulee saada kyseiseltä jäsenvaltiolta kaikki tarvittavat tiedot, jotta sen on mahdollista tarkistaa, ovatko jäsenvaltion voimassa olevat tukiohjelmat perustamissopimuksen kanssa ristiriidattomia. Tilanteessa, jossa komissio katsoo, että voimassa oleva tukiohjelma ei sovellu tai ei enää sovellu yhteismarkkinoille, se ilmoittaa kannastaan asianomaiselle jäsenvaltiolle sekä varaa kuukauden määräajan huomautuksen esittämiseen. Määräaikaa voidaan myös pidentää asianmukaisin perustein. Komission suosituksen mukaan tämä tapahtuu 18 artiklassa mainitulla tavalla siinä tapauksessa, että komissio katsoo jäsenvaltion toimittamien tietojen perusteella, että voimassa oleva tukiohjelma ei sovellu tai ei enää sovellu yhteismarkkinoille. Suosituksessa komissio ehdottaa aiheellisia toimenpiteitä, kuten tukiohjelman sisällön muuttamista, menettelytapoja koskevien vaatimusten asettamista tai tukiohjelman lakkauttamista.

Oikeudellisten vaikutusten näkökulmasta tarkasteltuna tämä merkitsee 19 artiklassa mainitulla tavalla sitä, että mikäli kyseinen jäsenvaltio hyväksyy ehdotetut toimenpiteet ja ilmoittaa siitä komissiolle, komissio kirjaa kyseisen tiedon ja ilmoittaa siitä jäsenvaltiolle. Annettuaan hyväksyntänsä jäsenvaltio on velvollinen toteuttamaan aiheelliset toimenpiteet. Toisaalta, jos asianomainen jäsenvaltio ei hyväksy ehdotettuja toimenpiteitä ja komissio otettuaan huomioon asianomaisen jäsenvaltion esittämät perusteet pitää näitä toimenpiteitä edelleen tarpeellisina, komissio aloittaa artiklassa 4.4 tarkoitetun menettelyn¹⁹³. Ennakkoilmoitusta ei voimassa olevien tukien osalta vaadita, eikä täytönpanokielloa sovelleta. Voimassa olevien tukien osalta komissiolla on myös yksin-

¹⁹² Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999.

¹⁹³ Artiklan 4 mukaan, jos komissio alustavan tutkinnan jälkeen toteaa, että ilmoitetun toimenpiteen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille on epäilyjä, se päättää muodollisen tutkintamenettelyn, jossa asiaan liittyvät oikeudelliset seikat ja tosiseikat lyhyesti, komission alustava arvio ehdotetun toimenpiteen tuki-
luonteesta ja epäilyt toimenpiteen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille.

omainen toimivalta valvonnan aloitteentekijänä. Perustuen siihen, että käyttö lupamenetely oli voimassa Suomen EU:hun liittymisen aikaan, Sharpston katsoo kyseessä menettelyn olleen jo voimassa olevaa tukea. Mikäli ehdotettu kanta pitää, kansallinen tuomioistuin voi tulkita ja soveltaa toimenpiteitä, ellei muunlaista ratkaisua anneta tai aloiteta SEUT 108.2 artiklan mukaista tuomioistuinmenettelyä.

5. Sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontukien takaisinperintä

5.1 Oikeusturva- ja oikeusvarmuusongelma

Viime vuosilta oikeusvarmuuteen nivelyvä oikeuskäytäntö liittyy niihin edellytyksiin, joilla lainvoimaisia kansallisia hallintopäätöksiä tai tuomioistuinratkaisuja tulee käsitellä uudelleen, mikäli päätösten tai ratkaisujen katsotaan olevan eurooppaoikeuden vastaisia.¹⁹⁴ Eurooppaoikeuden vastaisia voivat olla myös valtiontukiartiklan vastaiseksi katsottavat verotoimet siinä missä muutkin verotoimet.¹⁹⁵ Vastaavasti menettelyasetuksen 14.1 artiklassa säädetään komission velvollisuudeksi määrätä sääntöjenvastainen ja yhteismarkkinoille soveltumaton tuki takaisin perittäväksi.¹⁹⁶ Kyseisessä artiklassa säädetään, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet, jotta yhteismarkkinoille soveltumattomaksi todettu ja sääntöjenvastainen tuki peritään takaisin tuensaajalta. Poikkeuksena mainitaan kuitenkin tilanne, jossa tukien takaisinperintä olisi yhteisön lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.

Ominaispiirteensä hyvälle verojärjestelmälle on pidetty oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta, vaikka kansallisessa lainsäädännössä tai eurooppaoikeudellisissa oikeuslähteissä ei ole selkeästi tai tarkkarajaisesti määritelty, mitä oikeusvarmuuden periaate kattaa¹⁹⁷. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti nähdään kuitenkin, että oikeusvarmuudella tarkoitetaan verovelvollisen mahdollisuutta ennustaa veroratkaisun sisältö. Verotusta koskevien ratkaisujen tulee olla myös lainmukaisia, mikä ilmenee jo PeL:n 18 §:n säännöksestä.¹⁹⁸ Ennustettavuuden ja lainkäytön ennakoitavuuden sekä lainmukaisuuden toteutumista edesauttavat verolainsäädännön selkeä ja yksinkertainen muoto sekä vero-

¹⁹⁴ *Raitio 2012*, s. 412.

¹⁹⁵ Ks. tarkemmin oikeusvarmuudesta ja oikeusvoimasta eurooppaoikeudessa *Raitio 2012*, s. 403–418. Oikeusvarmuudesta ja oikeusvoimasta puhuessaan Raitio viittaa Kühne & Heiz -oikeuskäytäntöön, jonka tärkeimmäksi opiksi nousee se, että lopullisen hallintotoimen peruminen on mahdollista vain tilanteissa, joissa kansallinen oikeus antaa hallintoviranomaisille tähän mahdollisuuden.

¹⁹⁶ Komission tiedonanto sääntöjenvastaisen ja yhteismarkkinoille soveltumattoman valtiontukien takaisinperintää edellyttävien komission päätösten tehokas täytäntöönpano jäsenvaltioissa. EUVL 15.11.2007, C 272/04, s. 4–17, jäljempänä *Komission tiedonanto 2007*.

¹⁹⁷ *Raitio 2010*, s. 290.

¹⁹⁸ *Nuotio 2012*, s. 18 ss.

lainsäädännön eheys. Tämä tarkoittaa, että verolainsäädännössä ei ole yllättävästi laukeavia veroansoja.¹⁹⁹

Edellä mainitut menettelyt huomioon ottaen eurooppaoikeuden ja hallintoprosessioikeuden voidaan nähdä tasapainottelevan tehokkaan toteutumisen ja oikeusvarmuuden ennakoitumisedellytysten välillä. Jäsenvaltioiden prosessiautonomialla tarkoitetaan olettamusta, että kansallinen oikeusjärjestelmä riittää turvaamaan yksilön oikeussuojan yhteisön oikeuteen vetoamalla. Kansallista prosessiautonomiaa ei ole kyseenalaistettu uudella oikeusvarmuuteen liittyvällä oikeuskäytännöllä.²⁰⁰ Yhteisön oikeuden toteutumiselle on kansallisessa tuomioistuimessa muodostunut eräänlainen prosessuaalinen minimitaso, joka perustuu assimilaatioperiaatteeseen²⁰¹ ja tehokkuusperiaatteeseen.

Prosessuaalinen minimitaso takaa sen, etteivät prosessisäännöt yhteisön oikeuteen perustuvien vaateiden toteuttamiselle ole epäedullisemmat kuin vastaavien kansallisten vaateiden toteuttamiselle, tai kansalliset prosessisäännöt eivät tee vetoamista yhteisön oikeuteen mahdottomaksi tai ylivoimaisen vaikeaksi.²⁰² Tehokkaan oikeussuojan käsite on vahvistettu myös Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa. Artiklan mukaan oikeus tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen on jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu. Jokaisella on myös oltava 47 artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa.

Kansallisilla tuomioistuimilla on erityinen lojaliteettiperiaatteesta johdettava velvollisuus ottaa eurooppaoikeus huomioon niin kauan kuin kansallinen prosessi on kesken. Kyseinen periaate edellyttää myös EU:n toimielinten päätösten ennakoimista kesken-eräisissä asioissa. Oikeusvoiman unionin tasoisten säännösten puuttuminen johtaa oike-

¹⁹⁹ Nuotio 2012, s.18 ss.

²⁰⁰ Raitio 2012, s. 412.

²⁰¹ Assimilaatioperiaate perustuu oletukseen, että kansalliset oikeusjärjestelmät riittävät turvaamaan yksilön oikeussuojan myös tilanteissa, joissa on kyse yhteisön oikeuteen perustuvien vaatimusten toteuttamisesta. Tämä edellyttää että kaikkia muutoksenhakuun sovellettavia säännöksiä sovelletaan samalla tavoin riippumatta siitä, onko kyseessä muutoksenhaku unionin oikeuden rikkomisen perusteella vai muutoksenhausta kansallisen oikeuden rikkomisen perusteista. Ks. tarkemmin *Joutsamo ym. 2000*, s. 313.

²⁰² *Joutsamo ym. 2000*, s. 313.

ustapausanalyysiin turvautumiseen²⁰³. Kun arvioidaan TVL 122.3 §:n valtiontukiluon-
teen tarkastelun synnyttämää epävarmuutta viranomaisen myöntämien vahvistettujen
tappioiden käyttö lupien unionin oikeudenmukaisuutta, voidaan tässä yhteydessä nostaa
esille asian tarkastelun osalta relevantti Kühne & Heitz -oikeuskäytäntö²⁰⁴. Kühne &
Heitz -tapauksessa EU-tuomioistuin otti kantaa siihen, milloin kansallisen tuomioistu-
men vahvistamalla kansallisilla hallinnollisilla päätöksillä tulisi olla oikeusvoiman suoja
silloinkin, kun ne osoittautuisivat EU-oikeuden vastaisiksi²⁰⁵.

Kyse on täten edellytyksistä, joiden perusteella lainvoimaisia kansallisia hallintopäätök-
siä ja tuomioistuinten ratkaisuja tulisi alkaa käsitellä uudelleen tilanteissa, joissa niiden
havaitaan olevan eurooppaoikeuden vastaisia. Kühne & Heitz -oikeuskäytäntöön liitty-
vänä tärkeänä oppina mainitaan se, että lopullinen hallintotoimi voidaan perua vain sel-
laisissa tapauksissa, joissa kansallinen oikeus antaa hallintoviranomaiselle siihen mah-
dollisuuden. Tosin sanoen lähtökohtaisesti viranomainen on velvoitettu antamaan kan-
sallisissa päätöksissään EU-oikeudelle etusijan, vaikkakin tulee huomata, ettei jo ole-
massa oleva viranomaispäätös väisty EU-oikeuden etusijan tai tehokkuusperiaatteen
soveltamisen vuoksi, vaikka päätös olisi EU-oikeuden vastainen. Kühne & Heitz -
oikeuskäytäntö on johtanut siihen, että tapauksen jälkeen annetuissa tuomioissa EU-
tuomioistuin toistaa ehdon, jonka mukaan kansallisen oikeuden mukaan päätöksen täy-
tyy olla uudelleen avattavissa siitä johtuen, että se voitaisiin unionin oikeudenvastaisuus-
den vuoksi käsitellä uudelleen.²⁰⁶

²⁰³ *Raitio 2012*, s. 413.

²⁰⁴ Kühne & Heitz -oikeuskäytäntö nousee esille Raition tarkasteleman Lucchini -tapauksen myötä. Ks. tarkemmin asia C-119/05 Lucchini. Tapauksessa EU-tuomioistuin totesi, että valtiontuen kieltävä lain-
voimainen komission päätös on etusijaperiaatteen mukaan sovellettavissa tapauksissa, joissa komission
päätöksen jälkeen kansallinen tuomioistuin vastoin päätöstä myöntää saman tuen.

²⁰⁵ Kyseisessä tapauksessa EU-tuomioistuin katsoi, että lainvoimainen komission päätös, jossa kielletään
valtiontuki, on etusijaperiaatteen mukaan sovellettava tilanteessa, jossa kansallinen tuomioistuin tämän
jälkeen myöntää saman tuen vastoin komission päätöstä. Asia C-119/05 Lucchini, kohdat 32–34. Päätök-
sellä oli väistämättä merkitystä kansallisen prosessiautonomian vähenemiseen valtiontukiasioissa, sillä
kansallisella tuomiolla ei ollut merkitystä valtiontuen laillisuuteen, joka oli jo kielletty komission päätök-
sellä. Ks. *Raitio 2012*, s. 415. Hän toteaa, että vastakkainen päätös olisi mahdollisesti vaarantanut EU-
oikeuden tehokkaan toteutumisen jäsenvaltiossa, sekä ollut haitallinen sisämarkkinoiden toiminnan kan-
nalta

²⁰⁶ *Raitio 2012*, s. 412–414.

Edellä mainitun perusteella kansallisen tuomioistuimen oikeusvoimaisen tuomion si-
vuuttamisvelvollisuuden voidaan nähdä koskevan valtiontukien EU-sääntöissä vain niitä
tuomioita, jotka on tehty komission oikeusvoimaisen päätöksen jälkeen. Oikeuskirjalli-
suudessa esiintyy selityksiä valtiontukien alan erityissäännöksistä, jotka perustuvat kan-
sallisen tuomioistuimen päätökseen *ultra vires*, toisin sanoen toimivallan ylittävään,
luonteeseen EU:n eksklusiivisen toimivallan alueella tai siihen, että komission oikeus-
voimainen päätös tehtiin ennen kansallisen tuomioistuimen päätöstä ja näin ollen ko-
mission päätöksen olisi eurooppaoikeudellisena instrumenttina saatava etusija. Huoli-
matta siitä, että joihinkin muutoksenhauille alttiille komission päätöksille ei voida sa-
masta syystä soveltaa oikeusvoiman periaatteita.²⁰⁷

Kielletyn valtiontuen ilmenemistilanteissa tuen takaisinperintä on ainoa tuensaajayrityk-
seen kohdistuva negatiivinen seuraus, jonka komissio voi määrätä. Takaisinperinnän
mahdollisuus korostaakin valtiontukien määräysten erityislaatuisuutta siinä, että tuen
toteuttamiskieltoa rikkoo jäsenvaltio, mutta sanktio kohdistuu silti tuensajaan²⁰⁸.

5.2 Takaisinperintää koskeva säännöstö

Komission valtiontukitutkimukset muodostavat veroriskin yrityksille, sillä laittomaksi
katsotut tuet voidaan joutua maksamaan takaisin. SEUT 260 artiklan mukaan, mikäli
EU-tuomioistuin toteaa käsittelyssään, että jossakin jäsenvaltiossa on sovellettu EU:n
perustamissopimuksen vastaista tai sopimuksessa annetun normin vastaista verotusta,
kyseisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet EU-tuomioistuimen
tuomion täytäntöönpanemiseksi, mikä tarkoittaa EU:n perustamissopimuksen vastaisen
käytännön poistamista.

Yhteisölle on asetettu valtuudet turvautua perustamissopimuksen mukaisiin toiminta-
keinoihin yhteismarkkinoiden moitteettoman toiminnan edistämiseksi sekä toimintaa
haittaavien kilpailunvääristymien poistamiseksi. Yhteismarkkinoille soveltumattomuus-

²⁰⁷ Raitio 2012, s. 416.

²⁰⁸ Merikoski 1997, s. 157.

den periaatetta ja valtiontukisääntöihin perustuvia poikkeuksia sovelletaan myönnettyyn tukeen tuen muodosta riippumatta.²⁰⁹ Suomen käyttö lupamenettelyssä TVL 122.3 §:n valtiontukiluonteisuuden arviointi tapahtuu Neuvoston antamalla asetuksella²¹⁰.

Neuvoston asetuksen 7 artikla ilmentää muodollisen tutkintamenettelyn päättämisestä koskevia seikkoja. Suomi voi saada ennakkoratkaisupyyntöönsä jonkun seuraavasta kolmesta päätöksestä. Ensimmäinen vaihtoehto on, että TVL 122.3 §:n mukaisen käyttö lupamenettelyn katsotaan olevan osa normaalia verojärjestelmää, mikä ei aiheuta toimenpiteitä tai painetta muuttaa lainsäädäntöä tappioiden tasauksessa. Toisena vaihtoehtona EU-tuomioistuin voi katsoa, ettei käyttö lupamenettely ole osa normaalia verojärjestelmää, vaan poikkeus tähän. Poikkeus voi kuitenkin olla yleisesti saatavilla, jättämättä mitään yritystä tai toimialaa soveltamisalansa ulkopuolelle. Tässä tilanteessa tuki ei uhkaa vääristää tai vääristä kilpailua ja on sisämarkkinoille soveltuva.

Kolmantena vaihtoehtona EU-tuomioistuin voi katsoa, ettei käyttö lupamenettely ole osa normaalia verojärjestelmää, sillä poikkeus on annettavissa valikoivasti joko tietyille yrityksille tai tuotteille, mutta ei kaikille objektiivisesti vastaavassa tilanteessa oleville. Tilanne voi olla kaikesta huolimatta perusteltavissa verojärjestelmän luonteella, mikä edesauttaa toimenpiteen hyväksyttävyydessä. Kuitenkin kolmannen vaihtoehdon voidaan katsoa olevan suunnattu vain tietyille yrityksille tai tuotteille, mutta ei kaikille ei-objektiivisesti vastaavassa tilanteessa oleville. Tämä vaikuttaa tilanteen selektiivisyyteen ja kelpoisuusehtoihin, ja voi myötävaikuttaa valikoivuuden ehtojen täyttymistä.²¹¹ Tilanteissa, joissa komissio havaitsee, että jonkun jäsenmaan suorittamiin tukitoimenpiteisiin ei voida soveltaa perustamissopimuksessa määrättyjä poikkeuksia, merkitsee tämä tukien yhteismarkkinoille soveltumattomuutta ja mahdollista takaisinperintäpäätöstä.

Mikäli EU-tuomioistuin päätyy lopputulokseen, että TVL 122.3 §:n mukainen käyttö lupa on kiellettyä ja sisämarkkinoille soveltumatonta, tulee tuki periä takaisin.

²⁰⁹ *Komission tiedonanto 1998*, kohta 2.

²¹⁰ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999.

²¹¹ *Luja 2010*, s. 162.

Vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön vedoten takaisinperintä on täysin looginen seuraus sisämarkkinoille soveltumattomalle tuelle, kysymys kuuluu ennemminkin, miten tämä tullaan toteuttamaan. Sen lisäksi, että takaisinperintä on looginen seuraamus, myös artikla 14.1 nostaa esiin sen, että komissio on siihen velvoitettu. Parhaillaan käynnissä olevat komission valtioneuvoston tutkimukset muodostavat edellä esitetyin perustein huomattavan veroriskin yrityksille.

Suomessa tappiontasauksen muodossa hyväksytyjen tukien takaisinperintä ei olisi mahdollista, mikäli tuet olisi asianmukaisesti ilmoitettu komissiolle. Tulee huomata se tosiseikka, että jos jäsenvaltiossa on ryhdytty tukitoimenpiteisiin vastoin EU:n perustamissopimuksen määräyksiä, silloin tuen katsotaan olevan kiellettyä. Tästäkin huolimatta takaisinperintä tapahtuisi vain siltä osin, kuin tuki ei olisi soveltuvainen yhteismarkkinoille. Laittomuus ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ei siis itsessään johda takaisinperintään, vaan kyseessä täytyy olla sisämarkkinoille soveltumattomuus.

Sisämarkkinoille soveltumattoman ja laittoman tuen takaisinperinnän lopputuloksena on tarkoitus palauttaa ennen tuen myöntämistä vallinneet olosuhteet takaisin, poistaa laitton tuki ja tuen myöntämisestä aiheutuneet vääristymät. Tästä voi syntyä kohdistamiongelmia mm. sen suhteen, mihin yrityksiin takaisinperintä kohdistuu, eli ketkä ovat hyötäneet tuista ja mikä on takaisinperittävän tuen määrä, eli yritysten todellisuudessa saama hyöty.²¹² Tulee myös huomata, mikäli komissio toteaa tuen myöhemmin sisämarkkinoille soveltuvaksi, mutta ei tee alkuperäistä päätöstä tuen myöntämisestä jälkikäteen lailliseksi, on kansallinen tuomioistuimien määrättävä tässäkin tapauksessa takaisinperintätoimiin, jotta tuen myöntämisestä johtuneet laittomat edut saadaan poistettua.²¹³

²¹² *Raitio 2010*, s. 627.

²¹³ *Raitio 2010*, s. 629.

5.3 Takaisinperinnän ajallinen ulottuvuus

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EU-tuomioistuimen ratkaisut ovat sitovia antamispäivästä lähtien. Takaisinperinnän määräajat löytyvät menettelytapa-asetuksesta²¹⁴. Artikla 15 käsittelee vanhentumisaikaa ja sen mukaan komission toimivaltuuksiin periä tuki takaisin sovelletaan kymmenen vuoden vanhentumisaikaa. Vanhentumisajan katsotaan alkavan siitä päivästä, jona sääntöjen vastainen tuki on myönnetty tuen saajalle. Sääntöjenvastaista tukea koskevat komission toimet tai jäsenvaltion komission pyynnöstä toteuttamat toimet keskeyttävät vanhentumisajan. Vanhentumisaika alkaa uudelleen kunkin keskeytyksen jälkeen. Vanhentumisaikaa laskettaessa ei oteta huomioon aikaa, jona komission päätös on Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä. Se tuki, jonka vanhentumisaika on kulunut umpeen, katsotaan voimassa olevaksi tueksi. Suomi on jakanut tukia jo EU:hun liittymisestä lähtien, joten takaisinperinnän voitaisiin tästä syystä nähdä kantautuvan hyvin kauas menneisyyteen. Kuitenkin, mikäli takaisinperinnän täytäntöönpano olisi täydellisen mahdotonta, ei sitä suoriteta. Takaisinperinnän mahdottomuuden perusteena eivät yksin riitä tuensaajan taloudelliset vaikeudet.²¹⁵

Takaisinperintä kohdistuu ensisijaisesti huojennuksena saatuun määrään. Tämän lisäksi verovelvollisen tulee maksaa korkoa siitä päivästä lähtien kuin tuki on ollut käytössä. Takaisinperintää ei saa määrätä tästä huolimatta, jos se on yleisten oikeusperiaatteiden, kuten oikeussuojan ja luottamuksensuojan vastaista. Luottamuksensuojaan liittyy kuitenkin edellytys, että tuki on myönnetty asianmukaisesti SEUT 108.3 artiklan menettelyn mukaisesti, mistä tuensaajan tulee olla varmistunut.²¹⁶ Takaisinperinnän ei itsessään katsota olevan suhteeton toimenpide, joten vahingonkorvausvastuuta ei ole. Luottamuksensuojatilanteissa voidaan kuitenkin pidättäytyä tuen takaisinperinnästä.²¹⁷ Laittomuus ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ei siis itsessään johda takaisinperintään, vaan kyseessä täytyy olla sisämarkkinoille soveltumattomuus. Tulee myös huomata, mikäli komissio toteaa tuen myöhemmin sisämarkkinoille soveltuvaksi, mutta ei tee alkupe-

²¹⁴ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, artikla 14.

²¹⁵ *Raitio 2010*, s. 628.

²¹⁶ *Raitio 2010*, s. 628.

²¹⁷ *Äimä 2011*, s. 360. Ks. lisäksi *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 2009*, s. 3, josta ilmenee, että vaikka kansallista oikeuskäytäntöä ei ole, käytännössä yritykselle voi syntyä myös oikeus vahingonkorvaukseen kilpailijan saaman laittoman tuen seurauksena.

räistä päätöstä tuen myöntämisestä jälkikäteen lailliseksi, on kansallinen tuomioistuin määrättävä tässäkin tapauksessa takaisinperintätoimiin, jotta tuen myöntämisestä johtuneet laittomat edut saadaan poistettua.²¹⁸ Oikeusvaikutukset voivat ulottuvat myös ennen EU-tuomioistuimen antaman päätöksen syntymisajankohtaa olleisiin olosuhteisiin korkeintaan kymmenelle edeltävälle vuodelle, jolloin puhutaan ratkaisujen taannehtivasta vaikutuksesta. Taannehtivan vaikutuksen keinoin selvennetään ja täsmennetään EU-oikeudellisten oikeussääntöjen merkitystä ja ulottuvuutta siten, että niistä ilmenee, miten näitä oikeussääntöjä olisi täytynyt tulkita ja soveltaa heti voimaantulosta lähtien.²¹⁹

Menettelyasetuksen 14.2 artiklassa mainitulla tavalla, takaisin perittävään tukeen tulee lisätä korko. Artiklan mukaan korkoa on maksettava siitä päivästä alkaen, jolloin sääntöjenvastainen tuki on ollut tuensaajan käytössä, aina tuen takaisinperimispäivään saakka. Koron laskenta toteutetaan täytäntöönpanoasetuksessa säädetyin menetelmin, minkä lisäksi menettelyasetuksen 14.3 artiklassa säädetään vielä, että takaisinperiminen on toteutettava viipymättä ja asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, mikäli tämä mahdollistaa komission päätöksen välittömän sekä tehokkaan täytäntöönpanon²²⁰. Takaisinperintätoimilla on tarkoitus eliminoida ne yrityksen saamat taloudelliset edut, jotka ilmenevät tuensaajalle siitä, että tuensaaja sai vastikkeetta käyttöönsä varoja tietyn ajan. Takaisinperinnän jälkeisten olosuhteiden tulisi vastata niitä olosuhteita, jotka vallitsisivat, jos tukea ei koskaan olisi annettu.

Käsiteltävänä olevan asian olosuhteista riippuen kyseeseen voi tulla poikkeustilanteita, joissa EU-tuomioistuin voi rajoittaa myös tuomioidensa ajallisia vaikutuksia. Peruste poikkeukselle voi syntyä esimerkiksi tilanteissa, joihin liittyy vakavien taloudellisten seurausten uhka²²¹. Käytännössä näissä poikkeustapauksissa on kyse ns. heijastusvaikutuksista jäsenvaltioihin. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty kantana, että EU-tuomioistuimen poikkeukset ajallisissa vaikutusten ulottuvuuksissa ovat tapauskohtaisen harkinnan perusteella mahdollisia. Tästä huolimatta oikeuskäytännön perusteella

²¹⁸ *Raitio 2010*, s. 629.

²¹⁹ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, artikla 14. Kohdassa määritetään sääntöjen vastaisen tuen takaisinperimiseksi kymmenen vuoden vanhentumisaika oikeusvarmuusperusteisiin vedoten. Ks. myös *Helminen 2012*, s. 326 ja *Äimä 2011*, s. 360.

²²⁰ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, artikla 13. Ks. myös *Äimä 2011*, s. 360.

²²¹ *Helminen 2012*, s. 327.

pelkästään taloudellisten vaikeuksien ilmeneminen ei ole täyttänyt niitä edellytyksiä, joiden perusteella poikkeukset ajalliseen ulottuvuuteen toteutettaisiin. Oikeuskäytännön tiukan tulkintalinjan lisäksi poikkeuksissa on usein edellytetty sitä, että EU-säännösten ulottuvuudessa on vallinnut huomattava objektiivinen epäselvyys, joka on aiheuttanut yksityisen tai kansallisen viranomaisen yhteisön sääntöjen vastaisen toimen.²²²

Lisäksi tulee huomata, että yleiset oikeusperiaatteet, kuten oikeussuoja ja luottamuksensuoja vaikuttavat takaisinperinnän toteuttamiseen. Kieltona on, ettei takaisinperintää saada määrätä jäsenvaltiolle, mikäli takaisinperintää ei ole mahdollista toteuttaa oikeussuojan ja luottamuksensuojan periaatteiden mukaisesti. Oikeusperiaatteiden suojaava luonne edellyttää kuitenkin tukitoimien SEUT:n mukaista toteutusta. Tästä johtuen luottamuksensuojaan liittyy edellytys siitä, että tuki on alkujaan myönnetty asianmukaisesti SEUT 108.3 artiklan menettelyn mukaisesti. Tuensaajan tulee itse olla varmistunut menettelyn SEUT:n mukaisuudesta.²²³

5.4 Skenaario takaisinperinnän vaikutuksista

Aikaisemmin tutkielmassa esitetyllä tavalla ennakkoratkaisupyynnölle on olemassa kolme ratkaisuvaihtoehtoa: kieltävä päätös, salliminen tietyin edellytyksin tai myönteinen päätös tukitoimen sallimisesta. Valtiontukisääntelyllä on merkittäviä käytännön vaikutuksia yksittäisissä yrityksissä, sillä ymmärrettävää on, ettei ole lainkaan yhdentekevää, saako kilpaileva yritys valtiolta avustusta liiketoiminnan jatkumiseksi. Tästä syystä on hyvä pohtia niitä vaikutuksia, joita takaisinperintäpäätös tuottaisi Suomelle.

Mikäli takaisinperintä saatettaisiin voimaan, joutuisi tuen saanut yritys maksamaan saamansa tuen takaisin korkoineen aikaisemmin tutkimuksessa esitetyin perustein. Ne keinot, joilla tämä takaisinperintä toteutettaisiin, eivät ole selvillä. Tilanteessa raskauttavana seikkana voidaan nähdä se, että TVL 122.3 §:n mukainen tuki myönnetään nimenomaisesti yrityksille, joiden toiminnan jatkuminen olisi muussa tapauksessa epävarmaa. Tämä voisi aiheuttaa yrityksille huomattavia rahoituksensa uudelleenjärjeste-

²²² Ks. esim. *Linn 2012*, s. 141 ja *Helminen 2012*, s. 326–327.

²²³ *Raitio 2010*, s. 628.

lyyn liittyviä haasteita. Voidaan olettaa, että rahoitusjärjestelyiden kautta takaisinperintä aiheuttaisi huomattavia vaikeuksia yrityksen toimintaedellytyksiin. Myöskään ei tule vähätellä sitä vaikutusta, jota takaisinperintäpäätökset aiheuttaisivat yritysten välisiin kilpailutilanteisiin. Toimintaedellytysten muuttuminen saattaisi vaikuttaa yritykseen niin raskaasti, ettei liiketoiminnan jatkuminen olisi enää mahdollista, mikä edelleen vaikuttaisi kansantalouteemme työpaikkojen menettämisen välityksellä. Tästä huolimatta EU-tuomioistuimen vakiintuneen käytännön mukaan se, että tuen saajayritys on maksukyvytön tai konkurssimenettelyn kohteena, ei vaikuta tuen takaisinperintäpäätökseen²²⁴.

Vaikutukset ulottuisivat tästä syystä useisiin verovelvollisiin, sillä voidaan olettaa, että takaisinperinnän ulottuessa korkeintaan kymmenen vuotta taaksepäin, yhtiön olosuhteet ovat muuttuneet. Onhan mahdollista esimerkkitalanne, jossa yritys on lopetettu, ja lopetuksen seurauksena kolmas henkilö on saanut jako-osuutta yrityksestä. Oikeudenmukaisuuden perusteella ei voi olla mahdollista, että takaisinperintää lähdetäisiin toteuttamaan jako-osuuksiin oikeutetuilta. Kuinka tämän tyyppisissä tilanteissa voitaisiin toimia toisin? Ei olekaan selvää, että takaisinperintää voitaisiin edes kokonaisvaltaisesti ajateltuna suorittaa. Kun valtioneuvoston toimenpiteiden selektiivisyyden vastaisuus on nostettu erityiselle jalustalle, ei olisi tästä tapauksessa ollenkaan johdonmukaista, että tukia perittäisiin takaisin vain niiltä saajayrityksiltä, joilta se vaikeuksitta onnistuisi.

Menettelytapa-asetuksessa ilmenee pyrkimys takaisinperinnän välittömään ja tehokkaaseen toteuttamiseen. Oikeuskäytännön myötä on ilmennyt tilanteita, joissa takaisinperintää ei ole ollut mahdollista suorittaa kansallista lainsäädäntöä noudattaen²²⁵. Tilanne on johtanut siihen, että kansallinen lainsäädäntö on ollut ristiriitainen unionin oikeuden säännösten kanssa, mikä ei kuitenkaan ole takaisinperinnän ongelmista huolimatta johtanut takaisinperinnästä vapautumiseen, vaan kansallisen lainsäädännön muutoksiin. EU-tuomioistuin on linjannut päätöksiään siten, mikäli täytäntöönpano aiheuttaa ennalta arvaamattomia ja odottamattomia vaikeuksia jäsenvaltiolle, tai jos jäsenvaltio havaitsee takaisinperinnässä sellaisia seurauksia, joita komissio ei ole päätöstä tehdessään huomionnut, on jäsenvaltion ehdotettava toimenpiteitä takaisinperintä päätökseen tehtäväksi muutoksiksi.

²²⁴ *Komission tiedonanto 2007*, kohta 60.

²²⁵ Ks. esim. Asia C-232/05.

Kuten aikaisemmin on tullut ilmi, liittyy takaisinperintään useita selvittämättömiä kysymyksiä. Vaikutusten arviointia helpottaisi olennaisesti se, mikäli vastaavan tyyppisiä takaisinperintätilanteita olisi ollut Suomessa aikaisemminkin. Suomella on kuitenkin kokemusta vain yhdestä takaisinperintäpäätöksestä koskien Componenta Oyj:tä.²²⁶ Kyseessä oli 2,38 miljoonan suuruinen investointituki, jonka komissio katsoi sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja SEUT:n vastaiseksi. Asiasta annettiin takaisinperintäpäätös, ja koron maksu katsottiin alkavaksi tuen myöntämispäivästä lähtien. Euroopan Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin kumosi päätöksen vuonna 2008. Kumoamisen perusteena oli EU-tuomioistuimen näkemys komission puutteellisesta perustelusta antamassaan päätöksessä. Komissio otti asian uudelleen arvioitavaksi ja vahvasti arviointinsa perusteella, ettei Componenta Oyj ollut saanut valtiontukea²²⁷. Componenta Oyj:n tapaus ei tästä syystä anna esimerkkiä siitä, kuinka tukien takaisinperintä voisi käytännössä tapahtua²²⁸. Huomionarvoista on se, että Componenta Oyj:n tapaus koski ainoastaan yhtä yritystä, kun käyttöluopamenettelyssä on kyse suurista verovelvollisten ryhmistä.

Kun takaisinperintätoimien tarkoituksena on saattaa tilanne samaksi, kuin se oli ennen tuen myöntämistä, huomionarvoista on näkemys siitä, että perintä voisi tapahtua myös muulla tavalla kuin rahana²²⁹. Käsitys siitä, miten tämä muu korvaus voitaisiin antaa, on oikeuskäytännössä vailla esimerkkiä. Maksukyvyttömyystilanteissa yrityksen selvitystilaan asettaminen mahdollisesti korvaisi rahana takaisin suoritettavan perinnän. Komission tiedonannon 2007, kohdassa 63 mainitulla tavalla komission kokemukset ovat osoittaneet, että pelkkä saatavien kirjaaminen velkojainluetteloon konkurssimenettelyissä ei välttämättä aina riitä turvaamaan komission takaisinperintäpäätösten välitöntä ja tehokasta täytäntöönpanoa. Kansallisen konkurssilainsäädännön eräiden säännösten soveltaminen voi kumota takaisinperintäpäätöksen vaikutukset ja sallia yrityksen toi-

²²⁶ Ks. Komission päätös valtiontuesta, jonka Suomi on toteuttanut investointitukena Componenta Oyj:lle, EUVL 13.12.2006, L 353/36, s. 42.

²²⁷ Asia T-445/05.

²²⁸ Takaisinperinnän tehokas täytäntöönpano ei ole toteutunut tarkoituksenmukaisella tavalla, ja kokemukset osoittavat että käytännössä ei ole juuri yhtään tapausta, joissa takaisinperintä olisi tapahtunut säädetyn määräajan puitteissa. Ks. *Alkio 2010*, s. 7 esittää, että jopa 45 prosenttia kaikista vuosina 2000–2001 tehdyistä takaisinperintäpäätöksistä oli kuusi vuotta myöhemmin, kesäkuussa 2006 edelleen pane-matta täytäntöön.

²²⁹ *Hartikainen 2008*, s. 403.

minnan jatkumisen, vaikka takaisinperintää ei ole toteutettu kokonaisuudessaan.²³⁰ Tämä ei kuitenkaan ratkaise jo konkurssissa olevien yritysten tilanteen arvioimista takaisinperintätilanteissa. Aikaisemmin tutkielmassa mainitulla tavalla käyttölupamenettely koskee suuria verovelvollisten joukkoja, lähtökohtaisesti kaikkia Suomessa verovelvollisia yhtiöitä. Tästä johtuen käyttölupamenettelyn kautta vahvistettujen tappioiden määrä on merkityksellisen suuri, kun arvioidaan takaisinperinnän mahdollisuutta ja toisaalta sitä, kuinka konkurssimenettely aiheuttaisi ylitsepääsemättömän suuria vaikutuksia Suomen elinkeinoelämään.

Konkurssimenettelyn osalta tulee huomata lisäksi, että komission tiedonanto koskee yleisellä tasolla kaikkia toimenpiteitä, jotka voivat SEUT 107.1 artiklassa mainituin perustein olla kiellettyä valtiontukea. Tiedonantoa ei ole näin ollen laadittua verotuksellisia toimenpiteitä varten. Soveltamisen lopputulosta ei näin ollen voida arvioida luotettavasti. Lisäksi lainsäädäntöön sisältyvät määräykset takaisinperinnästä ovat suoraan soveltumattomia myönnettyjen TVL 122.3 §:n käyttölupien tilanteissa, sillä säännöksiä ei ole säädetty koskemaan nimenomaisesti kyseisiä tapauksia.²³¹ Esimerkiksi Komission tiedonanto 2007, kappaleet 20–30 käsittelevät takaisinperintää. Takaisinperintätoimissa tulee noudattaa toimenpiteen suoritustavasta riippumatta vilpittömän mielen periaatetta. Tämä ilmenee myös perustamissopimuksen 10 artiklasta²³². Vilpittömän mielen periaatte, sekä lojaalin yhteistyön tilanteet tulevat kysymykseen esimerkiksi tilanteissa, joissa komissio ei päätöksen perusteella suoraan voi yksilöidä takaisinperittäviä määriä ja takaisinperinnän kohteeksi joutuvia yrityksiä.

Kun valtiontukien uudistuspaketti otettiin vuonna 1998 käyttöön, katsottiin että tämä mahdollisesti aiempaan kokemukseen ja asiantuntemukseen perustuvan hienojakoiseman taloudellisen tarkastelutavan käyttöönoton valtiontukiasioiden arvioinnissa. Valtiontukitoimenpiteen myönteisten ja kielteisten tekijöiden arviointia varten määritettiin täsmällisemmät taloudelliset kriteerit ja menetelmät. Näin pyrittiin edistämään tukimää-

²³⁰ Tämä mahdollistaisi kilpailun vääristymisen jatkumisen. Maksukyvyttömiin tuensaajiin liittyvien tapausten käsittelystä saamiensa kokemusten perusteella komissio on katsonut, että on tarpeen määrittellä jäsenvaltioiden velvollisuudet konkurssimenettelyjen eri vaiheissa.

²³¹ *Komission tiedonanto 2007*, kohdat 20–30, käsittelevät takaisinperintään liittyvien vaikeuksien ja vilpittömän mielen arviointia.

²³² Jäsenvaltiot ovat velvoitettuja noudattamaan vilpittömän ja lojaalin yhteistyön periaatetta, joka on kirjattu Euroopan yhteisön perustamissopimuksen artiklaan 10.

rien vähentämistä ja parempaa kohdentamista koskevan tavoitteen saavuttamista.²³³ Tämä aiheutti valtiontukien nostamisen tarkemman tarkastelun alaisuuteen, mikä vastaavasti johti vaikeiden tulkintatilanteiden esiintulon²³⁴. Tällaisesta tulkintatilanteesta TVL 122.3 §:n arviointi valtiontukisäännösten soveltamisen kannalta on esimerkillinen.

5.5 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukaisen päätöksen vaikutukset

Alaluvussa 4.6 esitettiin julkiasiamies Sharpstonen käsitys ennakkoratkaisupyyntöön annettavasta vastauksesta. Ratkaisuehdotuksessaan Sharpstone esittää näkemyksensä kahdesta ratkaisumahdollisuudesta. Ratkaisuehdotuksensa mukaisesti Sharpston ehdottaa EU-tuomioistuimen vastaavan KHO:lle siten, että siinä määrin kuin tarkasteltavana olevat toimenpiteet ovat valtiontukea, on ne luokiteltava oletetuksi voimassa olevaksi tueksi. Tätä perusteltaisiin osaltaan SEUT 108.1 artiklalla, jonka mukaisesti komission tulisi jatkuvasti toteuttaa voimassa olevien tukien seurantaa. Ratkaisuehdotuksessa esitetään näkökanta siitä, että tuki katsottaisiin jo voimassa olevaksi tueksi, toisaalta Sharpston osoittaa useassa ratkaisuesityksensä kohdassa selvästi, ettei hän katso käyttö lupamenettelyä kielletyksi valtiontueksi.

Mikäli EU-tuomioistuin päätyisi ratkaisuehdotuksen mukaiseen päätökseen siitä, ettei käyttö lupamenettely ole kiellettyä valtiontukea tai se olisi katsottava jo voimassa olleeksi tueksi Suomen unioniin liittymisen ajankohdasta lähtien, päätös olisi Suomen kannalta huojentava. Tässä tapauksessa Suomeen ei kohdistuisi mitään takaisinperintätoimia, kuten jo voimassa olleiden tukien osalta säädetään. On huomattava erityisesti, että takaisinperinnän epäselvä toteuttaminen ja takaisinperintään liittyvät muut haasteet ovat riski Suomelle, eikä takaisinperintätoimien soveltamiseen haluta missään tilanteessa ryhtyä.

²³³ Ks. esim. *Euroopan unionin julkaisu 2008*, s. 10–11 ja *Pinto 1999b*, s. 347.

²³⁴ *Pinto 1999a*, s. 295. Viime vuosina mielenkiintoa valtiontukiasioissa on ollut pitkään havaittavissa, ja jo Pinto vuonna 1999 kirjoittamassa artikkelissaan esiin toi seikan, että kiinnostus tukia kohtaan on lisääntynyt. Vasta 2000-luvun ensimmäisen kymmenyksen jälkeen tarkastelu on kuitenkin päätyntä tilanteisiin, joilla voi olla merkittävä asema vedenjakajana valtiontukiasioiden tarkastelussa.

Näistä perusteista johtuen ratkaisuehdotuksen menestyminen on hyvin korkealla Suomen intressissä. Kuitenkin tulee ottaa huomioon se, ettei ole ollenkaan harvinaista, että ennakkoratkaisussa päädytään ratkaisuehdotuksesta poikkeavaan lopputulokseen tai ratkaisuehdotuksen vastaisiin perusteisiin²³⁵. Tästä johtuen Suomi ei voi kuin odottaa EU-tuomioistuimelta saatavaa ratkaisua ja toivoa sen puoltavan ratkaisuehdotuksen mukaisia kantoja. Jännitettä lopullisen ratkaisun osalta tuo myös se seikka, että ennakkoratkaisupyynnön toimitus KHO:n oma-aloitteisuuden perusteella, mikä ei toteuta normaalia prosessuaalista kaavaa, jolla ennakkoratkaisupyynnöt saatetaan tutkittavaksi. Ei ole varmaa, vastaako EU-tuomioistuin ennakkoratkaisupyynnön lainkaan. Toivottavaa olisi, että ratkaisuehdotus menestyisi myös EU-tuomioistuimessa, sillä ratkaisuehdotuksen mukainen päätös olisi Suomen kannalta myönteinen.

²³⁵ Näin esim. Asia C-441/06. Asia ratkaistiin ratkaisuehdotuksen vastaisesti.

6. Kokoavia päätelmiä

Tutkielman tavoitteena on ollut selvittää, onko TVL:n tappiontasaus säännösten mukainen TVL 122.3 §:n vahvistettujen tappioiden käyttölupamenettely kiellettyä valtiontukea. Valtiontukiin liittyvät kysymykset ovat olleet lähivuosina esillä useiden EU-maiden oikeustapauksissa. Kysymys käyttölupamenettelyn valtiontukiluonteesta on tutkielman laatimishetkellä hyvin ajankohtainen Suomessa, sillä vireillä on parhaillaan EU-tuomioistuimelle osoitettu ennakkoratkaisupyyntö asiasta C-6/12. Tutkielma on rajattu oikeusvertailevaksi Suomen käyttölupamenettelyn ja Saksan saneerauslausekkeen välille. Saksa on esittänyt toistamiseen valituksen komission antamasta päätöksestä C7/10, koskien saneerauslausekettä, josta komissio antoi Saksaa koskevan takaisinperintäpäätöksen.

Käyttölupamenettelyn valtiontukiluonteisuutta lähdettiin selvittämään sen perusteella, täyttääkö menettely SEUT 107.1 artiklan edellyttämät kriteerit. Kriteerit täyttäessään menettely olisi sisämarkkinoille soveltumatonta ja tästä johtuen kiellettyä valtiontukea. Keskeisessä asemassa valtiontukiluonteisuuden osalta on ollut tappiontasauksen pääsäännön määrittely. Määrittelyn kannalta vaikutusta on sillä, katsotaanko pääsäännöksi tappioiden vähennyskelpoisuus vai omistussuhteissa tapahtuva muutos, koska tämä määrittää sen, onko käyttölupamenettely poikkeus pääsääntöön. Tutkielmassa pääsäännöksi on perustellusti asetettu tappioiden vähennyskelpoisuus, jolloin käyttölupamenettelyn mukainen tappioiden säilyminen tukee pääsäännön toteutumista. Epäviralliset tilastot myönnettyistä käyttöluvista puoltavat osaltaan pääsäännön toteutumista. Ainoastaan poikkeustapauksissa vahvistetut tappiot jäävät hyväksymättä omistussuhteissa tapahtuneista muutoksista johtuen. Näissä tapauksissa hylkäävä päätös perustuu siihen, että viranomaisen katsoo, ettei vähentäminen ole erityisiin syihin vedoten yrityksen toiminnan jatkumisen kannalta tarpeen.

Määritettäessä perusteita käyttöluvan myöntämiseksi havaittiin, että käyttölupamenettelyyn sisältyvä viranomaisen harkintavalta on huomattavan laajaa. Havaitussa laajudessaan harkintavallan käytön ei voida nähdä palvelevan oletusta siitä, että viranomaispäätökset perustuvat sidottuun harkintaan. Kyseisen epäkohdan

korjaamiseksi lain sanamuotoa tulisi käyttö lupamenettelyyn liittyen muuttaa siten, että erityisten syiden tarkoituksena tarkennettaisiin. Huomionarvoista on, että lain sanamuodon tarkennus olisi voitu toteuttaa jo aikaisemmin, mutta intressejä asian osalta ei näytä löytyneen. Harkintavallan laajuuteen liittyvät epäkohdat ovat olleet tiedossa niin kauan, kuin TVL 122.3 §:ää on sovellettu.

Mielenkiintoiseksi käyttö lupamenettelyn valtioneuvoston tarkastelu muodostuu tilanteesta, jossa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukainen, Suomen kannalta huojentava päätös ei menesty. Perusteet ratkaisuehdotuksen menestymiselle ovat kuitenkin olemassa ja tutkimuksen perusteella on epätodennäköistä, että EU-tuomioistuin päätyisi katsomaan käyttö lupamenettelyn valikoivaksi toimenpiteeksi, sillä toimenpide on periaatteessa sovellettavissa kaikkien tappiota tehneiden yritysten vahvistettuihin tappioihin.

Saksan tappiontasausmenettelyyn sisältyvä saneerauslauseke on tutkielmassa otettu vertailun kohteeksi johtuen saneerauslausekkeen ja käyttö lupamenettelyn vertailukelpoisuudesta sen osalta, että molempien soveltamisen tarkoituksena on säilyttää muuten omistajanvaihdoksien takia menetettävät tappiot. Tutkimuksen myötä merkittäväksi eroavaisuudeksi näiden välille kuitenkin havaittiin se, että käyttö lupamenetelmä palauttaa tappioiden vähennyskelpoisuuden tilanteissa, joissa ei ole kyse spekulatioyrityksistä, joita TVL 122.1 §:llä pyritään estämään. Tätä vastoin Saksassa saneerauslauseke saatettiin voimaan finanssikriisin seurauksena, jotta autettaisiin taloudellisesta ahdingosta kärsiviä yrityksiä. Valikoivuuden edellytykset eivät näistä perusteista johtuen täyty käyttö lupamenettelyssä ja saneerauslausekkeessa yhtäläisin perustein. Peruste, että saneerauslauseke oli valikoiva erotellessaan taloudellisesti vaikeuksissa olevat yritykset muista, ei ole sovellettavissa käyttö lupamenettelyyn.

Mikäli julkisasiamiehen ratkaisuehdotus ei menesty, päädytään skenaarioon siitä, kuinka käyttö lupamenettely on kiellettyä ja sisämarkkinoille soveltumaton tukea. Samassa yhteydessä on mahdollista, tosin epätodennäköistä, että käyttö lupamenettely katsottaisiin myös uudeksi tueksi jo voimassa olleen tuen sijasta. Menettelyasetukseen

perustuen tuki tullaan näissä tilanteissa perimään tukea saaneilta yrityksiltä tuen koko voimassaoloajalta takaisin. Tämä säännös on ehdoton. Voidaan nähdä selvien merkkien viittaavan siihen, että tilanne muodostuisi hyvin haastavaksi toteuttaa. Kun huomioidaan kansallisten tuomioistuinten merkittävä rooli valtiontukipäätösten takaisinperinnän täytäntöönpanossa, voidaan olettaa, että mikäli EU-tuomioistuin päätyy katsomaan käyttölupamenettelyn kielletyksi valtiontueksi, jättäisi se takaisinperinnän toteuttamistoimenpiteet kansallisen tuomioistuimen päätettäväksi. Oletus perustuu siihen, ettei EU-tuomioistuimella ole toimenpiteiden vaatimaa ja riittävää käsitystä kansallisen lainsäädäntömme sisällöstä. Toteuttamiseen liittyviä kysymyksiä tarkasteltaessa esille nousee ajatus takaisinperinnän mahdottomuudesta. Selkeitä näkökohtia siihen, miten KHO voisi asiaa osaltaan edistää, ei ole tutkimuksen edetessä löydetty.

Erityisen haasteellisen tilanteesta tekee se, että kyse on suuresta verovelvollisten massasta, jolle käyttölupia on myönnetty aina TVL 122.3 §:n voimaansaattamisesta lähtien. Takaisinperinnän toteuttaminen ei vaikuta realistiselta tavoitteelta, kun ajallinen ulottuvuus voisi koskea kymmentä edeltävää verovuotta. Kysymys siitä, voitaisiinko taannehtivaa erityislainsäädäntöä käyttää takaisinperinnän apuna, aiheuttaa uusia ongelmia. Erityisesti poliittisena kysymyksenä heräisi kiinnostus omaisuudensuojaa koskevaa lainsäädäntöä kohtaan. Huomattavaa on, ettei takaisinperintä ole myöskään VML:ssa säädetyin menettelyin mahdollista. Tästä huolimatta tulee pitää mielessä EU-oikeuden etusijaperiaate. Lähtökohtaisesti takaisinperintä tulee kiellettyjen valtiontukien tilanteissa suorittaa riippumatta siitä, että päätös voisi johtaa merkittäviin kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuviin täytäntöönpanovaikeuksiin. Vain täydellinen mahdottomuus on katsottu perusteeksi takaisinperinnän vaihtoehtoisen toteutustavan etsimiseksi.

Jatkokysymyksinä olisi mielenkiintoista tarkastella sitä, kuinka KHO suoriutuisi takaisinperintätehtävästään siinä tapauksessa, että EU-tuomioistuin näin määräisi. EU-tuomioistuin voisi myös jälkikäteen arvioida takaisinperinnän toteutumista ja määrätä lisätoimenpiteitä, mikäli se katsoisi, ettei takaisinperintää ole toteutettu kaikin mahdollisin keinoin. Näihin seikkoihin vastaaminen vaatii ennakkoratkaisupyyntöön saatavaa vastauksen odottamista, sekä tilanteen kehittymisen seuraamista mahdollisten valitusten ja uudelleen käsittelyiden varalta.