

Veron kiertäminen tutkimuskohteena - 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta

Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz
Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas

Veron kiertäminen tutkimuskohteena - 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta

**Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski,
Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki
Niskakangas**

Aalto-yliopiston julkaisusarja
KAUPPA + TALOUS 1/2022

© 2022 Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz
Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas

ISBN 978-952-64-0841-5 (painettu)

ISBN 978-952-64-0842-2 (pdf)

ISSN 1799-4799 (painettu)

ISSN 1799-4802 (pdf)

<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-64-0842-2>

Unigrafia Oy
Helsinki 2022



Painotuotteet
4041-0619

Sisällysluettelo

Esipuhe	5
<i>OTT, Professor of Practice Timo Viherkenttä (Aalto-yliopisto)</i>	
Ohjiaan verotuksen ongelmia – Kari S. Tikan veropoliittisia kannanottoja	8
<i>Professori emeritus Heikki Niskakangas (Aalto-yliopisto)</i>	
Korkojen vähennyskelpoisuus veron kiertämisen ongelma-alueena (referee)	16
<i>OTT, professori (em.) Seppo Penttilä (Tampereen yliopisto)</i>	
Etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien sivuuttamista ja korvaamista - VML 31 §:n ja VML 28 §:n välisiä rajanvetokysymyksiä	35
<i>OTT, professori Marjaana Helminen (Helsingin yliopisto)</i>	
Veron kiertäminen oikeustieteen tutkimuskohteena – kritiikki	52
<i>Asianajaja, tohtorikoulutettava Jouni Weckström (Waselius & Wist, Helsingin yliopisto)</i>	
Yleinen veronkiertosäännös ja paradigman muutokset	76
<i>KTM, yliopisto-opettaja Siru Kaunisto (Vaasan yliopisto)</i>	
The Letter or the Spirit? The Dichotomy as a Guide to Our Assumptions about Language (referee)	89
<i>Master of laws, M.A (Social Sciences), doctoral student Rami Karimeri (University of Helsinki)</i>	
Veron kiertämisestä – oikeudellista tulkintaa ja poliittista keskustelua	104
<i>KTT, professori Juha Lindgren (Vaasan yliopisto)</i>	
Veron kiertäminen varainsiirtoverotuksessa (referee)	118
<i>KTT, dosentti, Timo Torkkel (Lecklé Oy / Vaasan yliopisto)</i>	
Hallintarekisteröidyn osakkeen rajoitetusti verovelvollisen osingon saajan tunnistaminen (referee)	149
<i>KTT, yliopistonlehtori Katriina Pankakoski (Aalto-yliopisto)</i>	
Pokeria verotuksessa – ns. normaalitulkinnan käyttö veronkiertosäännöksen sijaan	163
<i>OTT, KTM, asianajaja Ossi Haapaniemi (Roschier Asianajotoimisto Oy)</i>	
Veron kiertämisen ehkäisykeinoista eräissä valtioissa – tarkastelu aikavälillä 1972–2022 (referee)	177
<i>OTT, KTM, professori Reijo Knuutinen (Turun yliopiston kauppakorkeakoulu)</i>	
Itävallan ”Innentheorie” ja kansainvälisten yleislausekkeiden tulkintaa (referee)	203
<i>OTT, MSc. (WU), apulaisprofessori Moritz Schreleitner (Aalto-yliopisto) & OTM, VT, veroasiantuntija Noora Mäki (Verohallinto)</i>	
Principal Purpose Test – verosopimuksissa yleisesti vaikuttava väärinkäytön vastainen periaate? (referee)	214
<i>KTT, yliopisto-opettaja Elisa Veikkola (Tampereen yliopisto)</i>	
Veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa	238
<i>OTT, asianajaja Eero Männistö (Roschier Asianajotoimisto Oy)</i>	
Veron kiertämisen ja veropetosten väliset rajanvetokysymykset	258
<i>OTT, VT, oikeustieteen professori (emeritus) Asko Lehtonen (Vaasan yliopisto)</i>	

Esipuhe

OTT, Professor of Practice Timo Viherkenttä (Aalto-yliopisto)

”Kuoltuaan verotohtorit elävät yleensä jonkin aikaa kirjojensa kansissa ja toisten tutkijoiden alaviitteissä, ja sitten heidät unohdetaan.”

Tämä emeritusprofessori *Esko Linnakankaan* vähän inhorealistinen kuvaus Verotuslehdessä 3/2022 saattaa sopia moneen vero- ja muuhunkin tohtoriin. Luonnehdinta ei kuitenkaan tee oikeutta vuonna 2006 traagisesti menehtyneelle *Kari S. Tikalle* tai ainakaan vielä ei olla kuvauksen viimeisessä vaiheessa.

Tikan väitöskirja ”Veron minimoinnista” ilmestyi vuonna 1972. Teoksen ilmestymisestä on siten kulunut puoli vuosisataa. Nyt käsillä olevassa kirjassa *Heikki Niskakangas* valottaa värikkäästi tuon ajan tieteellistä ja henkistä ympäristöä.

Suomessa on julkaistu useita hyviä vero-oikeudellisia väitöskirjoja, mutta Tikan tutkimus on saavuttanut erityisen klassikon aseman. Väitöskirjan aiheen, veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen, voidaan sanoa osuvan vero-oikeudellisten tutkimusaiheiden kaikkein kovimpaan ytimeen. Tikka itsekin kirjoitti kokoomateoksessa ”Miten meistä tuli oikeustieteen tohtoreita” (2003): ”Väitöskirjan aihevalintaa pidän edelleenkin miltei täysosumana.” Tikan teoksessa esitettiin tutkimuskysymyksen kokonaisuus tavalla, joka on suurelta osin edelleen relevantti. Vaikka Tikan esittämät näkökulmat, käsitteet ja jaottelut ovat suurelta osin yhä voimissaan, veron kiertämisen alueella on tapahtunut tänä aikana paljon.

Myös uutta tutkimusta on ilmestynyt Suomessa ja ulkomailla runsaasti. Aalto-yliopiston verotiimissä päätettiin sen vuoksi koota laaja joukko eturivin vero-oikeustutkijoita ja katsoa, missä veron kiertämisessä ja sen tutkimuksessa mennään. Tämä toteutettiin maaliskuussa 2022 järjestetyn tieteellisen seminaarin ja tämän kirjan kautta.

Seminaarissa pidettiin seitsemän esitelmää, joissa käsiteltiin veron kiertämistä ja sitä lähellä olevia aiheita. Etäyhteys mahdollisti seminaarille huomattavan osanottajajoukon. Esityksiä seurasi päivän mittaan vaihtelevasti noin 150–170 veroammattilaista kerrallaan. Osallistujia oli niin akateemisesta maailmasta, tuomioistuimista, hallinnosta kuin yksityiseltä sektoriltakin.

Kirja sisältää seminaarin esitelmät artikkelimuotoon muunnettuna ja jokseenkin saman verran erikseen tähän teokseen kirjoitettuja artikkeleita. Osa artikkeleista on asianomaisten kirjoittajien toivomuksen mukaisesti vertaisarvioituja.

Kirjan artikkeleista ilmenee veron kiertämisen ja myös sitä koskevan tutkimuksen monimuotoisuus. Artikkeleissa tarkastellaan aihepiiriä niin historialliselta, oikeusvertailevalta, teoreettiselta kuin käytännölliseltäkin kannalta. Suurin osa artikkeleista keskittyy tuloverotukseen, mutta myös arvonlisäverotuksesta ja varainsiirtoverotuksesta on omat artikkelinsa. Kirjoituksissa analysoidaan sekä problematiikkaa yleisesti että veron kiertämistä koskevien säännösten sisältöä ja soveltamista ja myös erilaista aiheeseen liittyvää kotimaista ja kansainvälistä erityissäätelyä. Tarkastelujen kohteena on niin aiempi tutkimus kuin oikeuskäytäntö ja myös erilaiset käytännön kokemukset. Artikkeleihin sisältyy myös uutta kiinnostavaa teorianmuodostusta.

Useissa artikkeleissa peilataan veron kiertämistä nykypäivän ilmiönä myös Tikan väitöskirjan tarkasteluihin. Tikka itse kirjoitti vuonna 2003: ”Se ajatusmalli, jonka väitöskirjassani esitin, soveltuu nykyisinkin kuvaamaan veron kiertämistä koskevaa oikeustilaa Suomen vero-oikeudessa.” Monen nyt käsillä olevan kirjan artikkelin valossa voidaan todeta, että tämä pätee pitkälti vielä vuonna 2022. Kirja ei ole kuitenkaan pelkkää hymistelyä, vaan mukana on myös näkemyksiä, joiden mukaan kaikkea Tikan esittämää, vaikkapa jaottelua formaaliseen ja realistiseen tulkintatapaan, ei tule ainakaan enää nykyisin ihan purematta niellä sellaisenaan.

Veron kiertämistä koskevan Suomen tuloverolainsäädännön yleislausekkeen ydinsisältö ei ole ratkaisevasti muuttunut siitä mikä se oli Tikan väitöskirjan ilmestyessä, vaikkakaan säännös ei ole täysin ennallaan ja on myös siirtynyt myöhemmän verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ään. Keskeisen säännöksen pysyminen pääosin entisenlaisena mahdollistaa osaltaan nykyisen soveltamiskäytännön sekä uuden tutkimuksen tarkastelun Tikan ajatuksia vasten. Samaan aikaan on toki muistettava, että lainsäädäntöympäristö on muuten muuttunut monin tavoin.

Etenkin kansainvälisestä suunnasta olemme saaneet paljon uutta, asiaa suoraan koskevaa tai vähintään sivuvaavaa sääntelyä. Tikan väitöskirjan aikana ei osattu kuvitellakaan yritysjärjestelyjä koskevia EU-lähtöisiä veronkiertosäännöksiä, saati EU:n veronkiertodirektiivin ((EU)2016/1164, ”ATAD”) 6 artiklaa jäsenvaltioita sitovine vaatimuksineen. Samoin vaikkapa verosopimus oikeudellinen pääasiallisen tarkoituksen testi (*principal purpose text*) oli kaukana tulevaisuudessa.

Myös oikeuskäytännössä on tapahtunut paljon. Muutamia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja käsitellään useammassakin kirjan artikkelissa. Myös ulkomailta on saatu oikeuskäytäntöä niin veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden kuin erityissäännöstenkin soveltamisesta. Euroopan unionin tuomioistuin on myös yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännösten soveltamisedellytysten lisäksi asteittain tarkentanut yleistä oikeuden väärinkäytön kiellon oppia.

Eri maiden suhtautumisesta veron kiertämiseen sekä sitä vastaan suunnatuista sääntelyistä ja doktriineista saa hyvän käsityksen *International Fiscal Associationin* kongressijulkaisusta vuodelta 2018 (Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules. Cahiers de droit fiscal international vol. 103a. 2018). Julkaisun 42 maaraporttia osoittavat havainnollisesti niin eroja kuin yhtäläisyyksiäkin eri maiden käytännöissä.

Veron kiertämisen torjumista koskevien lähestymistapojen moninaisuus eri maissa koskee niin veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen sisältymistä ylipäänsä lainsäädäntöön kuin säännöksen sisältöä – ja myös yhtäältä lainsäädännön ja toisaalta oikeus- ja viranomaiskäytännön roolia. Asian luonteen mukaista on, että maakohtaisilla eroilla on vahvoja liittymiä kunkin maan oikeuskulttuuriin, historialliseen kehitykseen ja verojärjestelmän yleiseen rakenteeseen. Selvästi havaittava muutos on silti, että yleisen veronkiertosäännöksen sisältyminen lainsäädäntöön on Tikan tarkastelujen jälkeisinä vuosikymmeninä muuttunut kansainväliseksi pääsäännöksi. Nykyistä tähän liittyvää EU-oikeudellista velvollisuutta voidaan pitää yhdenlaisena huipentumana tässä kehityksessä.

Kansainvälistä yhteistyötä verotuksessa on viime vuosina leimannut keskittyminen entistä enemmän veron välttämisen torjumiseen. Osaltaan tämä on nostanut pintaan myös veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden ja doktriinien roolia, mutta samalla OECD:n ja EU:n hankkeet ovat osoittaneet, että nämä välineet ovat vain yksi osa

keinovalikoimaa. Tulevaisuus näyttää, mikä rooli veron kiertämistä koskevalla yleissäännöksellä on suhteessa yhä monimutkaisemmaksi käyvään erityissääntelyyn. Siitä riippuu osaltaan myös se, kuinka suuri merkitys Kari S. Tikan analyyseilla on matkan toisella puoliskolla edettäessä kohti väitöskirjan satavuotispäivää.

Tikka kirjoitti vuonna 2003: ”Joutumiseni ja hakeutumiseni yliopiston opettajan uralle eivät anna aihetta erityiseen onnentunteeseen, mutta eivät myöskään synkkään katumukseen.” Varmaa on ainakin se, että Suomen vero-oikeus on hyötynyt tästä joutumisesta ja hakeutumisesta suuresti. Toivomme ja uskomme tämän näkyvän myös käsillä olevassa kirjassa.

Ohjaavan verotuksen ongelmia – Kari S. Tikan veropoliittisia kannanottoja

Professori emeritus Heikki Niskakangas (Aalto-yliopisto)

Veron minimoinnista

Neljä vuotta ennen Tikkaa vuonna 1968 väitteli vero-oikeudesta Tampereen yhteiskunnallisen korkeakoulun lehtori *Jaakko Voipio* otsikolla Verotuksen kiertäminen. Voipio oli pakertanut tutkimuksensa kimpussa 14 vuotta eikä veropiireissä oikein ollut tietoa, mitä sieltä on tulossa. Väitöskirjansa esipuheessa Voipio toteaaakin hänen alkuperäisen ohjaajansa ja innostajansa prof. *Aarne Rekolan* jääneen siihen käsitykseen, että väitöskirja ei koskaan valmistu.

Voipion hidas eteneminen johti siihen, että Helsingin Yliopiston finanssioikeuden nuorelle assistentille Kari S. Tikalle annettiin väitöskirjan aiheeksi sama problematiikka kuin Jaakko Voipiolle. Ei kuitenkaan ollut ajateltavissa, että väitöskirjalla olisi ollut sama otsikko ja niin Tikka päätyi otsikoimaan oman kirjansa sanoilla Veron minimoinnista. Voipio kritisoi Tikan otsikkoa voimakkaasti. Kritiikissään hän toteaa, että sanaa minimointi ei löydy nykysuomen sanakirjasta eikä myöskään Otavan uudesta tietosanakirjasta. Jossakin amerikkalaisessa sanakirjassa minimising määritellään näin: ”to reduce to the smallest possible amount or degree”.

Kyllä Jaakko kritiikissään jotenkin oikeassa oli. Hän toi esiin muun muassa sen, että Pohjoismaissa ja muillakin kielialueilla tutkimusongelmasta puhutaan yleiskielen termein – ei siis käytetä hienostelevaa minimointi-sanaa. Tikan tutkimus käsittelee juuri veron kiertämistä koskenutta VerL 56 §:ää. Kirjan alaotsikkona on: Tutkimus tulo- ja omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Käsittääkseni Tikka joutui tyytymään huonompaan otsikkoon vain siitä syystä, että Voipio oli jo ominut paremman otsikon.

Tikka saattoi jatkaa tutkimustyötään aikaisemmin tehdystä väitöskirjasta huolimatta siksi, että hän ymmärsi Voipion ajautuneen tutkimuksessaan harhapoluille. Ja niin ymmärsivät myös professorit *Edward Andersson* ja *Olli Ikkala*. Jaakko Voipio lähti selvittämään veron kiertämisen problematiikkaa siviilioikeudellisen pätemättömyysopin pohjalta. Väitöskirjan alaotsikko oli: ”Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä.” Ennen Voipiota siviilioikeuden puolella oli suuntauduttu analyttisen oikeusteorian suuntaan ja alettu kritisoida käsitelainoppia. Voipio sai sellaisen ymmärryksen, että käsitelainopin kritiikki olisi siirrettävissä vero-oikeuden puolelle, kun veronkiertämismahdollisuus mahdollistaa siviilioikeudellisten käsitteiden syrjäyttämisen. Väitöskirjan esipuheessa Voipio nimeää oikeusteoreettiseksi esikuvakseen *Simo Zittingin* ja kiittää myös siviilisti *Pertti Muukkosta*, joka on hänelle selvittänyt, mitä pätemättömyys on ja mitä se ei ole. Perusongelma oli siinä, että KHO ei ratkaisukäytännössään ajatellut niin kuin Voipio. Tämä tarjosi Tikalle mahdollisuuden kirjoittaa uudenlainen väitöskirja verotuksen kiertämisestä, jossa lopputulemat olivat sopusoinnussa KHO:n ajattelutavan kanssa.

Voipio otti Tikan väitöskirjan raskaasti. Minulla on se kappale väitöskirjaa, jonka Kari on antanut ”Professori Jaakko Voipiolle ystävyydellä ja monista virikkeistä kiittäen”. Jaakko on tehnyt kauniilla käsialallaan kirjan sivuille runsaasti kriittisiä huomioita.

Merkinnät on selvästi tehty tunnekuohun vallassa. Väitöstilaisuudessa Porthania III:ssa Voipio ryhtyi ylimääräisenä opponenttina esittämään kritiikkiään. Hänen puheenvuoronsa venyi niin pitkäksi, että tilaisuuden kustoksena toiminut professori Olli Ikkala joutui keskeyttämään vuodatuksen.

Tässä opillisessa skismassa on panoksena myös Helsingin Yliopiston finanssioikeuden professuuri, jonka Olli Ikkala on jättämässä. Kun virka oli toista kertaa haettavana, Jaakko Voipio veti hakemuksensa pois eli toisin sanoen luovutti. Kymmenkunta vuotta myöhemmin hän kertoi minulle, että olisi varmaankin saanut viran, mutta lopulta katsoi sen kuuluvan Tikalle, joka oli kielitaitoisempi ja jolla oli paremmat kansainväliset kontaktit. Kari ei tähän aivan uskonut ja luulen hänen olleen oikeassa. Ikkala ja Andersson halusivat paikan Tikalle ja he pelasivat pelin politiikkaa Tikan pussiin tai pikemminkin he halusivat, että hankalana persoonana tunnettu Voipio ei tulisi töihin Porthaniaan. Olli Ikkala mainitsi kerran vanhoilla päivillään, että ei hän silloin oikein ollut innostunut Tikastakaan, mutta vaihtoehtoja ei ollut. Saihan Voipio kuitenkin lohdotuspalkinnoksi Helsingin kauppakorkeakoulun professuurin. Minun on annettu ymmärtää, että Helsingin kauppakorkeakoulun professoriksi voi päästä myös henkilö, jonka väitöskirja perustuu erehdykseen.

Professori veropolitiikan tekijänä

Enempää Britanniassa kuin Manner-Euroopassakaan vero-oikeuden professorit eivät ole profiloituneet veropolitiikan tekijöinä. Sen sijaan Pohjoismaissa vero-oikeuden professorit ovat tehneet menneinä vuosikymmeninä veropolitiikkaa korkealla profiililla. Kari S. Tikan elämäntyön keskeinen osio on hyvän verojärjestelmän kehittäminen tähän maahan.

Tietenkin veropolitiikka on osa politiikkaa, jopa melko tärkeä osa politiikkaa ja poliitikot viime kädessä ratkaisevat, millainen verojärjestelmä maassa on. Veropoliittiset ratkaisut ovat usein poliittisen väännön tuloksia. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia voidaan kuitenkin tarkastella myös yleisin, ei-poliittisin kriteerein, jotka pohjautuvat verotieteisiin. Verojärjestelmä on kokonaisuus, johon jotkut poliittiset pyrkimykset hyvin istuvat ja jotkut eivät istu ilman merkittäviä häiriöitä.

Poliittinen ohjaus on näkynyt erityisesti hallitusohjelmien veropoliittisissa osioissa. Hallituksen muodostamisen jälkeen on alkanut virkamiesvalmistelu ja työryhmyöskentely, jossa professorit ovat olleet mukana. Ei ole tavatonta, että hallitusohjelman kirjaukset ovat jääneet toteutumatta, kun niiden toimeenpano on osoittautunut epäviisaaksi tai jopa mahdottomaksi. Hallitusohjelmiin kirjataankin nykyään paljon asioita, joita selvitetään. Kun selvitetään, usein ei toteuteta.

Millimetrioikeudenmukaisuus

Kari S. Tikka pyrki torjumaan liian yksityiskohtaista lainsäädäntöä, jolla jotkut tavoittelivat täsmällistä oikeudenmukaisuutta eri verovelvollistyypeille. Hän käytti termiä millimetrioikeudenmukaisuus, jolla oli negatiivinen arvosisältö. Millimetrioikeudenmukaisuudella on looginen yhteys verotuksen kiertämisen problematiikkaan. Yleistä veronkiertonormia, joka tuohon aikaan oli verotuslain 56 §, kritisoitiin sillä perusteella, että se yleisluonteisuutensa johdosta aiheutti epävarmuutta verolain soveltamisessa. Tikan väitöskirjasta on luettavissa sellainen viesti, että epävarmuutta poistaa korkeimman hallinto-oikeuden soveltamiskäytäntö, joka täydentää lainsäätäjän työtä ja luo normeja, joiden tekeminen lainsäädäntötasolla ei ole mahdollista. Oikeusvarmuuden näkökulmasta on siis hyväksyttävää, että voimassa oleva oikeus perustuu osin kirjoitettuun lakiin ja osin oikeuskäytäntöön.

Yksityiskohtiin menevällä lainsäädännöllä ei välttämättä pystytäkään estämään verotuksen kiertämistä. Jos jotakin hylättävää veronminimointityyppiä ryhdytään estämään yksityiskohtaisella säännöksellä, voidaan e contrario -päätelmällä tehdä lähellä oleva ilmiö nimenomaisesti sallituksi ja näin säännös toimii tarkoitustaan vastaan.

Oikeudenmukaisuuden käsitteeseen kuuluu, että samanlaisia tapauksia käsitellään verotuksessa samalla tavalla. Tulojen kasvaessa verojen tulisi kasvaa vähintään samassa suhteessa. Jos kuitenkin tavoitetaso on liian korkealla ja oikeudenmukaisuus tavoitteena otetaan ensisijaiseksi verolakeja säädettäessä, johtaa se monissa suhteissa huonoon verojärjestelmään. Oikeudenmukaisuus on vain yksi hyvän verojärjestelmän ominaisuus, eikä oikeudenmukaisuuteen pyrittäessä saa unohtaa esimerkiksi selkeyden ja johdonmukaisuuden vaatimuksia. Millimetrioikeudenmukaisuus esiintyy usein selkeyden vastakohtana.

”Suurella pensselillä”

Kari S. Tikka oli merkittävä kulttuuripersoona ja muun muassa kuvaamataiteen ehdoton asiantuntija. Verotyöryhmissä hän käytti raporttia laadittaessa usein termiä ”suurella pensselillä”.

Suurta pensseliä voitiin raporteissa käyttää silloin, kun esillä oleva ongelma haluttiin laittaa suurempaan kontekstiin. Verotus joudutaan aina istuttamaan tiettyyn yhteiskunnalliseen, taloudelliseen ja siviilioikeudelliseen kehikkoon. Tikan laaja yleissivistys ja verbaalinen lahjakkuus mahdollistivat sen, että yksittäinen lainkohta voitiin asettaa luontevaksi osaksi suurta systeemiä.

Suurella pensselillä -sanontaa saatettiin käyttää myös vero-oikeudellisissa tutkimuksissa. Kun tieteellisessä julkaisussa kuvattiin vero-oikeuden suuria kaaria, käytettiin suurta pensseliä. Sellainen pensseli soveltuu tutkijan käteen, jos hallussa on suuri yhteiskunnallinen kuva, johon veronormia istutetaan. Monen tutkijan käteen soveltuu paremmin pieni pensseli. Vero-oikeuden kentällä on tarvetta kirjoituksille, joissa avataan lainsäädännön yksityiskohtia. Monet tulkintaongelmat vaativat nimenomaan yksityiskohtien ymmärtämistä.

Pensseleistä voi puhua myös arvioitaessa sitä, kuinka yksityiskohtaista lainsäädäntöä rakennetaan. Silloin suurella pensselillä tehdään yleisempää lainsäädäntöä ja pienellä detaljirikkaampaa.

”Avantgardistiset ehdotukset”

Kari S. Tikka pyrki suhtautumaan ennakkoluulottomasti uusiin verotukseen liittyviin ideoihin. Hän halusi perehtyä sellaisiin uteliaiin asentoihin erityisesti, jos sellaisia tuli tiedeyhteisön piiristä ulkomailta. Tukholman Yliopiston vero-oikeuden professori *Sven-Olof Lodin* oli Tikan ja Edward Anderssonin hyvä ystävä, joka jossakin vaiheessa rupesi vakavissaan esittämään menoverotusta. Tuloverotuksen sijalle olisi siis rakennettu menoverotus. Jotenkin Tikka aluksi innostui tästä ja rupesi miettimään, olisi sellaisessa oikeasti ideaa. Kyllä se kohtuullisessa ajassa osoittautui mahdolliseksi toteuttaa.

Muutoin Tikka usein sanoi, että ”avantgardistisiin ideoihin” liittyy melkein aina jokin ongelma, jonka takia niitä ei käytännössä voi toteuttaa. Kun talouselämä on kansainvälistynyt ja Suomen verolainsäädäntö täytyy sopeuttaa EU-oikeuteen ja vakiintuneeseen kansainväliseen oikeuteen, ei kotikutoiselle avantgardismille jää juurikaan tilaa. Uudenlaisten ajatusten ajaminen vero-oikeuteen vaatii jonkinlaista konsensusta globaalilla tasolla. Uusia tuulia onkin alkanut viime vuosina puhalttaa, ja

vero-oikeus on osittain irrottautumassa niistä raja-aidoista, joiden sisällä takavuosina liikuttiin ja joita opiskeltiin.¹

Poliitikot ja verotiede

Tikan perussuhtautuminen politiikkaan ja demokraattiseen järjestelmään oli arvostava. Huonoja poliitikoilta tulleita ideoita hän torjui asiallisesti ja kohteliain sanoin. Pienessä piirissä Kari kertoi yhtä hyvin poliitikoista kuin professoreistakin hauskoja juttuja, jotka olivat nasevia ja joskus pikkuikeitäkin.

Veropolitiikka-kirjassaan Tikka kuvaa pitkän kokemuksen perusteella sitä, millaisina poliittiset paineet näyttäytyvät verotyöryhmässä pakertavan professorin näkökulmasta:

”Verotus on epäilemättä niitä oikeudellisen sääntelyn alueita, joilla poliittisilla realiteeteilla on olennainen merkitys toisaalta lainsäätäjän päätöksentekoa aktivoivana tai passivoivana ja toisaalta ratkaisumahdollisuuksia rajaavana tekijänä. Periaatteelliselta kannalta tavoiteltava veropolitiikka ja poliittisesti mahdollinen veropolitiikka ovatkin ongelmallisessa suhteessa keskenään, sillä teoreettisesti optimaalinen ratkaisumalli ja poliittisesti realistinen ratkaisumalli ovat usein etäällä toisistaan. Verojärjestelmän kehittämisen tekee poliittisesti vaikeaksi se, että edunsaajataho järjestelmää yleisesti parantavissa uudistuksissa on usein epämääräinen ja äänetön, kun taas perusteettomien veroetujen – todellisten tai kuviteltujen – menettäjät ovat aktiivisia ja äänekkäitä. Tämän vuoksi merkittävät uudistukset usein ajoittuvat vaalien jälkeiseen eikä niitä edeltävään ajankohtaan ja lisäksi valtiontaloudellisesti kevyeen tilanteeseen, jossa verovelvollisryhmien suhteellista asemaa muuttavaan uudistukseen voidaan kytkeä verotusta yleisesti lieventävä elementti.”

Tästäkin lainauksesta näkee, että verotyöryhmissä jouduttiin ottamaan huomioon poliittiset realiteetit. Samalla pidettiin kiinni siitä, että ei itse lähdetty politiikoimaan. Veroprofessorin arvovallalla olisi voinut lähteä ajamaan joitakin poliittisiakin tavoitteita, mutta sellaiseen Kari ei koskaan ryhtynyt eikä sellaista roolia halunnut. Hän näki tehtäväkseen verojärjestelmän ominaisuuksien parantamisen asiapohjalta.

Paine ohjaavaan veropolitiikkaan

Poliittista päätöksentekoa ohjaa enemmän tai vähemmän puolueen tai yksittäisen puoluepolitiikon pyrkimys äänestäjien kannatuksen säilyttämiseen ja lisäämiseen. Tämä näkyy veropolitiikassa uusina ehdotuksina verolainsäädännön muuttamiseksi niin, että joillekin tahoille kohdennetaan verotuksellisia etuja, joista pääosa voidaan käytännössä määritellä verotuiksi. Nämä ovat normiverotuksesta poikkeavia verokäytäntöjä. Poliitiikan logiikkaan kuuluu, että ääniä kalastellaan enemmän muutosehdotuksilla kuin voimassa olevan tilan puolustamisella, mikä johtaa ennustettavuuden heikkenemiseen.

Professori pyrkii väittämään, että jotkin ratkaisut ovat objektiivisesti parempia kuin toiset. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluu oikeusvarmuus, ennustettavuus, selkeys, yksinkertaisuus ja johdonmukaisuus. Nämä ovat seikkoja, jotka hyväksytään laajalti oikeiksi tavoitteiksi, mutta ne nousevat vain vähäisessä määrin ratkaiseviksi veropolitiisessa päätöksenteossa arkisessa poliittisessä debatissa.

¹ Wikipedia: Avantgarde viittaa ihmisiin tai teoksiin, jotka ovat kokeilevia ja rikkovat aikansa vakiintuneita suuntauksia.

Veropolitiikka voi olla neutraalia tai ohjaavaa. Neutraalissa veropolitiikassa korostuu fiskaalinen tavoite, jossa verovelvollisten käyttäytymistä ei ohjata, vaan verovelvollisten ajatellaan toimivan rationaalisesti. Ohjaavassa veropolitiikassa taas halutaan nimenomaan käyttäytymisvaikutuksia johonkin suuntaan. Asiantuntijapuolella korostetaan neutraalin veropolitiikan etuja, kun taas poliittiset paineet johtavat tavan takaa ohjaaviin veropoliittisiin ratkaisuihin.

Veropoliittisen ohjailun epäonnistumisia

Takavuosisikymmeninä veropolitiikkaa käytettiin laajamittaisesti suhdannepolitiikan välineenä. Tämä oli vallitsevan taloustieteen mukaan oikein ja perustui ennen muuta *John M. Keynesin* tutkimuksiin. Jälkikäiteistutkimukset osoittivat kuitenkin, että suhdanteiden tasaaminen verotusta muuttamalla ei ollut kovinkaan onnistunutta. Suurimpana ongelmana oli ajoitus, koska yleensä verotuksen muutoksissa myöhästettiin. Suhdanteisiin vaikuttaminen toi mukanaan myös ennustettavuuden heikentymistä ja yhdenvertaisuusongelmia.

Verotuksella on aina ollut kasvupoliittinen tavoite. Tällöin on saatettu kohdistaa yrityksille veroetuja, jotka tosiasiansa ovat ehkäisseet tervettä talouden uudistumista. Esimerkkeinä voi mainita viime vuosisadan lopulta varastovarauksen ja investointivarauksen, jotka nykykatsannon valossa olivat hulluja verotuksellisia konstruktioita.

Onneksi Tikka ei ehtinyt näkemään sitä kunniatonta näytelmää, kun joukko yrittäjäaktivisteja ryhtyi ajamaan Suomeen niin sanottua Viron verojärjestelmää ja saivat mukaansa myös joukon poliitikkoja. Siinä yhteisöverosta olisi luovuttu kokonaan ja verotuksen kohteena olisi ollut vain se voitto, joka otettiin yhtiöstä omistajille. Se oli mahdoton jo siksikin, että se ei soveltunut kansainvälisen verotuksen järjestelmään ja olisi johtanut suuriin verotulojen menetyksiin. Viime vuonna (2021) yhteisöveron tuotto oli yli 7 miljardia euroa. Ajatelkaa.

Kotitalousvähennys on instituutio, joka imee puoleensa ehdotuksia niin kuin hunaja karpäsiä. Jo useiden vaalien alla yli puolet esiin nostetuista verouudistusehdotuksista on koskenut kotitalousvähennyksen laajentamista. Tämä vähennys on lähellä äänestäjien ymmärrystä oleva veropoliittinen instrumentti, jolla vaaleista toiseen kalastellaan kannatusta. Akateeminen veromaailma on voimaton tällaisten paineiden edessä.

”Aktiivinen sopeutuja”

Maallikko voisi luulla, että veroprofessorit pursuavat omia veroinnovaatioitaan. Näin ei käytännössä ole.

Varsinkin 1980- ja 1990-luvuilla professoreiden tehtävänä oli erityisesti kertoa, mitä ulkomailla alallamme tapahtui ja miten näihin kehityskulkuihin tuli suhtautua. Noihin aikoihin alan tutkijat kirjoittivat kukin lähinnä vain omalla äidinkielellään, kun englannin kielestä ei vielä silloin ollut kehittynyt yleistä maailmankieltä. Kun internetiä ei ollut, alan tietämys löytyi kunkin maan ammattilehdistä, joita seurattiin lähinnä yliopistoissa. Virkamiehillä ja muilla veroammattilaisilla ei ollut välttämättä riittävää kielitaitoa tai resursseja kansainvälisen kehityksen seurantaan eikä ulkomaisten tapahtumien asianmukaiseen ymmärtämiseen.

Näissä olosuhteissa Kari S. Tikka ja Helsingin yliopiston ruotsinkielinen professori Edward Andersson puski Suomen verolainsäädäntöön ulkomaisia vaikutteita. Tikka käytti toistuvasti sanontaa ”aktiivinen sopeutuja”, kun hän kuvasi Suomen roolia

veropolitiikan kentällä. Aktiivinen sopeutuja ei etsinyt uusia innovaatiota eikä tarjonnut avantgardistisia ratkaisuja, vaan sopeutti ahkerasti ja viivyttelämättä verolakejaan muuttuvassa ja kansainvälistyvässä ympäristössä.

1980-luvun loppupuolella nähtiin sellainen erikoisuus, että verotuksen kokonaisuudistusta asetettiin valmistelemaan kaksi yhden miehen komiteaa. Professori Edward Anderssonin oli määrä uudistaa henkilöverotusta ja professori Kari S. Tikan yritysverotusta. Omassa mietinnössään Tikka esitti, että Suomessa otettaisiin käyttöön osinkoverotuksessa *avoir fiscal* -menetelmä, jonka suomenkieliseksi vastineeksi vakiintui yhtiöveron hyvitysjärjestelmä. Uusi järjestelmä valmisteltiin sitten nopeasti *Maria Rehbinderin* johtamassa virkamiestyöryhmässä. Lopputulos ei ollut aivan onnistunut, koska sinänsä linjakas toteutusmuoto johti tasekauppoihin, joissa veroja minimoitiin aggressiivisesti ja vastoin lain tarkoitusta. Lainsäätäjän haksahduksen takia yleiselle veronkiertonormille löytyi uusi soveltamisalue. Tuskin koskaan on yleisen veronkiertonormin soveltamisedellytyksiä jouduttu miettimään niin perinpohjaisesti kuin 1990-luvun alkupuolella tasekaupparynnistyksen aikoina.

Ruotsin matkiminen

Takavuosina verolainsäädäntöä rakennettaessa esimerkkiä otettiin eniten Ruotsista. Siihen oli useita syitä. Ruotsin yhteiskuntajärjestys ja talouden rakenne muistuttivat paljon tilannetta Suomessa, mutta Ruotsi oli monessa suhteessa pari vuosikymmentä edellä meitä. Verolakien valmisteluun oli Ruotsin finanssivaltionvarainministeriössä varattu resursseja suurin piirtein nelinkertainen määrä Suomen vastaaviin verrattuna.

Kari S. Tikan ja Edward Anderssonin yhteydet ruotsalaisiin kollegoihinsa olivat tiiviit. Vuosien saatossa he olivat ystäväystyneet erityisesti *Gustaf Lindengronan* ja *Sven-Olof Lodinin*, mutta myös jossain määrin *Nils Mattssonin* ja *Leif Muténin* kanssa. He soittelivat toisilleen veroasioissa ja olivat enemmän tai vähemmän perheystäviä keskenään. Karilla oli HBL:n jatkuva tilaus vuosikymmeniä ja hän puhui ruotsia virheettömästi ja laajalla sanavarastolla. Hän käytti ruotsin kieltä myös keskustellessa ruotsinkielisen yläluokan kanssa Suomessa.

Myös virkamiestasolla pidettiin yllä pohjoismaisia yhteyksiä säännöllisesti, vaikka muut kansainväliset yhteydet olivat vähäisempiä ennen EU:hun liittymistä. Veroalan ruotsinkielisiä valmisteluasiakirjoja luettiin tiiviisti myös valtiovarainministeriössä ja niitä voitiin hyödyntää lainvalmistelussa. Yhtä tiiviitä henkilökohtaisia yhteyksiä ei virkamiespuolella kuitenkaan ollut kuin akateemisessa maailmassa.

Muutaman kerran Suomi kuitenkin liikkui veropolitiikassaan eri suuntaan kuin Ruotsi. Merkittävä ero syntyi, kun Suomi 1980-luvun lopulla innostui seuraamaan kansainvälistä muoti-ilmiötä ottamalla käyttöön *avoir fiscalin*. Ruotsalaiset omaksuivat itsenäisen asenteen ja säilyttivät osakeyhtiön ja osakkaan kahdenkertaisen verotuksen eli niin kutsutun klassisen järjestelmän läpi vuosikymmenten.

Sen sijaan eriytetty tuloverojärjestelmä tuli meille melko muuttumattomana Ruotsista. Taustalla oli *Reaganin* verouudistus Atlantin toisella puolella vuonna 1986. Siellä verokantoja alennettiin roimasti ja samalla veropohjaa tiivistettiin. Tästä pyrkimyksestä tuli yleisesti hyväksytty doktriini veropolitiikan tutkimuksessa useiksi vuosikymmeniksi. Suomessa ensimmäinen muutos toteutettiin jo vuonna 1989 *Harri Holkerin* hallituksen aikana, jolloin suuresta joukosta erilaisia vähennyksiä luovuttiin. Eriyettyyn tuloverojärjestelmään Suomessa siirryttiin *Esko Ahon* hallituksen aikana vuoden 1993 alusta, kaksi vuotta myöhemmin kuin Ruotsissa ja vuotta myöhemmin kuin Norjassa. Ruotsissa uudistuksen toteutti sosiaalidemokraattinen hallitus ja Suomessa

porvarihallitus. Tämä osaltaan osoittaa, että uudistus oli asiantuntijavetoinen ja poliitikot houkuteltiin siihen mukaan.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä jouduttiin luopumaan, kun liitettiin Euroopan unioniin eikä se muutoinkaan soveltunut kansainvälisiin osinkovirtoihin. Kari Tikka ehti vielä mukaan oman luomuksensa hautaamiseen. ”En 15 vuotta sitten voinut kuvitella, että nyt ollaan luopumassa siitä, mitä silloin pidettiin niin hyvänä.”

Osakkeenomistajat tykäsivät yhtiöveron hyvitysjärjestelmään erityisesti sen jälkeen, kun pääomatulojen verokanta oli säädetty samaksi yhteisöverokannan kanssa ja osingot olivat tulleet käytännössä suurelta osin verovapaiksi. Luopuminen suositusta järjestelmästä oli poliittisesti mahdollista vain niin, että pääomatulo-osingot säädettiin verovapaiksi.

Verohjauksen tulevaisuus

Kompromisseja neutraalin ja ohjaavan veropolitiikan välillä on aina tehty ja verotusta tullaan varmasti tulevaisuudessakin käyttämään välineenä, kun pyritään vaikuttamaan kansalaisten käyttäytymiseen. Ihmiskunnan suurin haaste näyttäisi tällä hetkellä olevan ilmastonmuutoksen torjuminen. On aivan selvää, että myös verojärjestelmä tullaan entistä selkeämmin valjastamaan tämän tehtävän hoitamiseen. Siinä eivät silloin enää paljon paina vanhat tarinat neutraalin verotuksen paremmuudesta.

Sosiaali- ja terveysalan etujärjestö Soste on onnistunut saamaan istuvan *Sanna Marinin* hallituksen otteeseen, niin että hallitus selvittää yleisen terveysveron mahdollista käyttöönottoa. Siinä elintarvikkeille määrättäisiin vero niiden terveysvaikutusten perustella. Mitä enemmän tuotteessa olisi suolaa, sokeria ja kovaa rasvaa, sitä ankarampi olisi verotus. Tällaista yleistä terveysveroa ei ole missään maailmassa eikä se ole teknisesti mahdollinen. Ei jokaiselle elintarvikkeelle voida määrätä erilaista veroa kolmen eri pitoisuuden mukaisesti. Ketkä olisivat verovelvollisia ja kuinka verovalvonta toteutettaisiin? Ajatus kansanterveyttä parantavasta verotuksesta on toki lähtökohdiltaan kaunis, mutta verojärjestelmän mahdollisuudet hoitaa kaikenmoisia jaloja yhteiskunnallisia tavoitteita ovat rajalliset.

Myös EU-oikeus näyttää rajoittavan veropoliittista ohjailua. Makeisverosta jouduttiin luopumaan EU-oikeudellisista syistä. Aika usein avantgardistiset ehdotukset pystytäänkin nykyään torppaamaan ilmoittamalla, että EU ei ehdotettua veroratkaisua salli. Silloin ei tarvitse nähdä vaivaa sen todistamiseen, kuinka typerä ehdotus on.

”Haukuttiin demariksi”.

Nuoruudessaan Kari liikkui radikaaleissa piireissä, jotka olivat kallellaan vasemmalle. Arvokonservatiivista ahdasmielisyyttä hän kammosi ja viihtyi vapaamielisissä ympyröissä. Julkisuuteen hän ei poliittisia mielipiteitään kertonut, vaan hänen julkiset ulostulonsa olivat puhtaasti ammatillisia.

Yksityisissä illanistujaisissa hän ei vältellyt politiikasta puhumista, vaan poliittiset ajatukset sinkoilivat tavan takaa: ”Minua ovat monet haukkuneet demariksi, enkä ole siitä suuttunut.” Tai joskus: ”Me Tarjan kanssa nauroimme porvaripoikien touhuille”. Tässä lauseessa Tarja tarkoittaa presidentti *Tarja Halosta*.

Jos Tikka oli vasemmistolainen, se ei näkynyt veropolitiikan arkisessa toimeenpanossa. Tehtävänä oli johdonmukainen ja muutenkin hyvä verojärjestelmä. Tässä voin muistella erästä yksityiskohtaa, kun ketjuverotuksen rajaamista suunniteltiin. Pidettiin selvänä, että pörssi-yhtiöstä listaamattomaan yhtiöön maksettujen osinkojen tulisi olla ainakin

pääosin veronalaista tuloa. Meillä oli kuitenkin listattuja perheyriyksiä, joissa perheomistus oli holdingyhtiössä, ja nämä yritysryppäät olivat joutumassa moninkertaisen verotuksen kohteeksi. Hahmoteltiin, että holdingyhtiön saamat osingot voisivat olla verovapaita, jos yhtiö omistaa vähintään 25 prosenttia tai vähintään 10 prosenttia pörssiyhtiön osakkeista (EVL 6a§). Tikka asettui vahvasti 10 prosentin kannalle, koska hän tunsi hyvin Suomen yrityskehän rakenteet ja tiesi että 25 prosentin raja olisi johtanut muutamat omistajasuvut kohtuuttomiin ongelmiin. Kyllä Kari ymmärsi kapitalistienkin legitiimit tarpeet. ”Hikisten pienyrittäjien” aktiiviset eduntavoittelut häntä joskus sapettivat.

Tikka ja Andersson

Professorit Edward Andersson ja Kari S. Tikka hallitsivat Suomen vero-oikeuden kenttää suvereenilla tavalla usean vuosikymmenen ajan. Veropoliittinen vaikutusvalta perustui ensisijaisesti ehdottomaan asiantuntemukseen, joka oli kaikkien tiedossa. Kummallakin heistä oli myös hyvät yhteydet poliittisiin päättäjiin niin, että professoreiden näkemykset olivat päättäjien tiedossa silloinkin, kun päätöksenteon pohjana ei ollut työryhmävalmistelua. Vero-osaston ylijohtajina työskentelivät noina vuosikymmeninä *Jukka Tammi* ja *Lasse Arvela* ja he olivat verolainsäädännön varsinaisia rakentajia. Tikan suhteet kumpaankin virkamieheen olivat tiiviit ja luottamukselliset, mikä omalta osaltaan vahvisti hänen vaikutusvaltaansa.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa verojaoston puheenjohtajana oli hyvin pitkään OTT *Lassi Kilpi*, jonka osaaminen oli huippuluokkaa. Andersson ja Tikka pitivät yhteyttä Lassi Kilpeen ja muihinkin KHO:n verojaoston jäseniin vaihtelevassa määrin. Minulla ei ole tietoa siitä, missä määrin professorit katsoivat voivansa vaikuttaa KHO:n tulkintakäytäntöihin yksityisissä keskusteluissa. Se on kuitenkin selvää, että KHO:ssa systemaattisesti otettiin selvää, olivatko professorit ottaneet kantaa tulkintaongelmiin artikkeleissaan tai kirjoissaan. Esittelijän tehtäviin kuului professoreiden kirjoitusten siteeraaminen.

Andersson ja Tikka tekivät valtavan elämäntyön ja jättivät pysyvän jäljen Suomen vero-oikeuteen.

Korkojen vähennyskelpoisuus veron kiertämisen ongelma-alueena (referee)

OTT, professori (em.) Seppo Penttilä (Tampereen yliopisto)

1. Muuttunut taloudellinen ympäristö ja korkojen vähennyskelpoisuus¹

Hyvän yritysverojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluu laaja veropohja, joka sisältää tulojen laajan veronalaisuuden, mutta myös menojen ja korkojen laajan vähennyskelpoisuuden.² Kolmantena elementtinä on alhainen verokanta.

Vaikka laaja korkojen vähennyskelpoisuus yritysverojärjestelmässä on lähtökohtaisesti perusteltu ratkaisu, se on kuitenkin globalisoituneessa taloudessa myös ongelmallinen ja riskialtis lainsäädäntöratkaisu. Ongelmat tulevat selkeästi esille rajat ylittävissä tilanteissa. Kansainvälisessä konsernissa konsernin sisäiset velat mahdollistavat tuloksen siirtämisen korkojen muodossa velallisyhtiön asuinvaltiosta velkojan asuinvaltioon. Näin korkovähennyksellä voi olla valtion veropohjaa rapauttava vaikutus. Tämän vuoksi ei ole yllättävää, että korkojen vähennyskelpoisuus on ollut yksi OECD:n BEPS-hankkeen keskeinen osa-alue. OECD:n raportin³ mukaan kansainväliset konsernit voivat käyttää korkovähennystä konsernin verorasituksen alentamiseen kolmella tavalla:

- a. Konsernin ulkoisen rahoituksen painottaminen korkean verorasituksen valtioissa sijaitseviin yhtiöihin
- b. Konsernin sisäisten velkojen käyttäminen siten, että konserniin kuuluvien yhtiöiden korkovähennyksen määrä muodostuu suuremmaksi kuin konsernin ulkoisten velkojen korkojen määrä
- c. Ulkoisen tai konsernin sisäisen velan käyttäminen verovapaan tulon synnyttämiseen.⁴

BEPS-hankkeen korkojen vähennyskelpoisuutta koskeva raportti käsittelee veropohjan suojaamista sellaiselta aggressiiviselta verosuunnittelulta, jossa hyödynnetään korkojen vähennyskelpoisuutta. Edellä mainittuihin BEPS-raportissa lueteltuihin kansainvälisten konsernien käyttämiin konsernin verorasituksen alentamiseen johtaviin toimenpiteisiin voi kuulua keinoja, joita Suomessa voidaan pitää veron kiertämistä sääntelevän yleislausekkeen VML 28 §:n alaan kuuluvina toimina, mutta valtaosassa niissä on kysymys toimenpiteistä, joihin VML 28 § ei sovellu. Se, että jokin

¹ Tämä artikkeli on laadittu Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa Suomen Akatemian rahoituksella osana ”Kansainvälinen verojärjestelmä murroksessa” -tutkimushanketta [rahoituspäätös numero 310747]. Artikkelin kirjoittaja on toiminut pitkään myös veroasiantuntijana PricewaterhouseCoopers Oy:ssä.

² Ks. esim. Penttilä, Seppo: Yritysverotuksen veropohja ja vaihtoehtoiset yritysveromallit – EVL:sta kohti eurooppalaista sääntelyä (CCTB/CCCTB), teoksessa Seppo Penttilä – Pekka Nykänen (toim.), Parempaan yritysverotukseen, Edilex Libri, 2019, s. 15–17.

³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. Action 4: 2015 - Final Report. s. 11.

⁴ Tämä ilmiö ei kuitenkaan liity pelkästään konserneihin.

kansainvälisessä konsernissa toteutettu toimenpide voidaan luokitella johonkin edellä mainituista kolmesta kategoriasta, ei siis voi olla VML 28 §:n soveltamisperusteena.

Velkojen korkojen vähennyskelpoisuus ei nouse esille veron kiertämistä käsittelevässä kotimaisessa klassikkoteoksessa, Kari S. Tikan vuonna 1972 tarkastetussa väitöskirjassa.⁵ Tikan väitöskirjassaan käsittelemässä oikeuskäytännössä ei ole korkojen vähennyskelpoisuutta koskevia oikeustapauksia. Tilanne on kuitenkin muuttunut. Kun katsotaan viimeisen kymmenen vuoden aikaista oikeuskäytäntöä, ovat velkojen korot VML 28 §:n soveltamistilanteena näkyvällä tavalla edustettuna.

VML 28 §:n tyyppilliset soveltamistilanteet ovat sidoksissa soveltamishetken verojärjestelmään ja sen yksityiskohtiin.⁶ Kun sääntelyä muutetaan, voi samalla syntyä uusia säännöksen soveltamistilanteita, mutta samalla voi tietenkin myös poistua aikaisemmin esille tulleita ongelmatilanteita. Velkojen korkojen vähennyskelpoisuus VML 28 §:n soveltamisongelmana on siinä mielessä erikoinen, että sen syntytausta ei perustu siihen, että korkojen vähennyskelpoisuutta koskeva lainsäädäntö olisi muuttunut. Elinkeinotoiminnasta aiheutuneen velan koron vähennyskelpoisuutta sääntelevän EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan sisältö on käytännössä samanlainen kuin se on ollut koko EVL:n voimassaolon ajan verovuodesta 1969 lähtien.⁷ Syy korkojen vähennyskelpoisuuden nousemiseen VML 28 §:n soveltamisongelmaksi löytyy sen sijaan globalisaatiosta. Yritystoiminta on kansainvälistynyt, ulkomaisen tytäryhtiön perustaminen ja hallinnointi on helpottunut ja kaikenlainen vapaa liikkuvuus mukaan lukien pääomien vapaa liikkuvuus on räjähdysmäisesti lisääntynyt. Tällainen muuttunut taloudellisen toiminnan ympäristö on synnyttänyt Suomessa ja aikaisemmin jo muualla haasteen velkojen korkojen vähennyskelpoisuutta koskevalle sääntelylle. Laajaan velkojen korkojen vähennyskelpoisuuteen perustuva kansallinen verojärjestelmä johtaa globalisoituneessa ympäristössä veropohjan rapautumiseen. Tähän haasteeseen on vastattu maailmanlaajuisesti tekemällä korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittavia lainsäädäntömuutoksia. Suomessa tämä näkyy EVL 18 a §:n ja 18 b §:n säännöksissä.

EVL 18 a ja 18 b §:n säännökset ovat korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittavia erityissäännöksiä. Niiden soveltaminen ei edellytä veron kiertämisen tarkoitusta eikä niiden soveltamiselta voi välttyä esittämällä korkovähennykselle liiketaloudellisia tai muita verotuksesta riippumattomia perusteita. Säännökset ovat poikkeama nettotuloon verotukseen perustuvassa yritysverotuksessa. Säännösten olemassaololla on ennalta estävä vaikutus sellaisiin veron kiertämistä ja myös verosuunnittelua koskeviin järjestelyihin, joissa korkoja käytetään veron määrää pienentävänä instrumenttina. EVL 18 a ja 18 b §:n olemassaolo ei estä tarvittaessa VML 28 §:n soveltamista korkojen

⁵ Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja, N:o 165, 1972.

⁶ Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent, 2020, s. 76–78. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2021:178 esillä on ollut järjestely, joka on toteutettu vuonna 2008, mutta tilannetta on KHO:ssa arvioitu vuonna 2021 eli yli kymmenen vuotta myöhemmin. Tänä aikana käsitykset VML 28 §:n soveltamisesta ovat voineet muuttua. Verovelvollinen on voinut toteuttaa kyseisen järjestelyn silloisen VML 28 §:n soveltamiskäytännön tuntemuksensa perusteella. VML 28 §:n soveltamiseen voi siis liittyä taannehtivuusongelmia. Todettakoon, että esim. ratkaisujen KHO 2021:178 ja KHO 2021:179 kaltaisissa tilanteissa yleensä soveltuu VML 56 b §:ssä tarkoitettu kuuden vuoden pidennetty oikaisuaika verovelvollisen vahingoksi tehtäviin oikaisuihin. HE 29/2016 vp, s. 221, mukaan pidennetty oikaisuaika voi tulla sovellettavaksi myös tilanteissa, joissa osakekanta on hankittu ulkopuoliselta taholta, jos samalla tehdään konsernin sisäinen yritys- ja rahoitusjärjestely.

⁷ Alkuperäisessä EVL:ssa kuitenkin rajoitettiin kiinnitettyjen velkojen korkojen vähennyskelpoisuutta kunnallisverotuksessa. Tämä rajoitus kumottiin verovuodesta 1984 alusta.

vähennyskelpoisuuden epäämiseen.⁸ VML 28 §:n soveltaminen merkitsee yleensä kuitenkin pidemmälle menevämpää koron vähennyskelpoisuuden epäämistä, sillä tällöin korko on kokonaan vähennyskelpoton. EVL 18 a §:ää sovelletaan vain EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisiin korkoihin. EVL 18 a § ja 18 b §:n olemassaolo voi tietenkin johtaa joskus myös siihen, että verovelvollinen tekee kyseisissä pykälissä säännellyistä rasittavista veroseuraamuksista välttyäkseen sellaisia järjestelyjä, että niiden hyväksyttävyyden arvioinnissa voi esille nousta VML 28 §:n soveltamisharkinta.

Seuraavassa käsitellään korkojen vähennyskelpoisuutta VML 28 §:n soveltamisongelmana. Tämän vuoksi EVL 18 a ja 18 b §:t jäävät taka-alalle ja huomio kiinnittyy koron vähennyskelpoisuutta koskevaan pääsääntöön EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohtaan ja veron kiertämistä estävään VML 28 §:ään. Kun koron vähennyskelpoisuutta käsitellään VML 28 §:n soveltamisongelmana, asiaa koskeva julkaistu oikeuskäytäntö on tällöin tärkeä lähde ja tarkastelun kohde. Seuraavassa huomio kiinnitetään erityisesti ns. apuyhtiötapauksiin eli ratkaisuihin KHO 2021:178 ja KHO 2021:179. Ne ovat tällä hetkellä merkittävimmät ratkaisut, joissa kysymys on ollut korkojen vähennyskelpoisuuden rajoittamisesta VML 28 §:n nojalla. Kummassakin ratkaisussa on ollut kysymys sellaisista järjestelyistä, jotka on toteutettu ennen EVL 18 a §:n säätämistä.

2. Korkojen vähennyskelpoisuus EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan – Jääkö VML 28 §:n soveltamiselle tilaa?

EVL 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. EVL:ssa menolla tarkoitetaan tuotantontekijästä suoritettua vastiketta. Korko ei ole tällainen ja sen vuoksi sen vähennyskelpoisuus ei perustu EVL 7 §:ään, vaikka nykyisin lainvalmisteluaineistossa ja oikeuskäytännön ratkaisuissakin näkyy mainintoja, joissa velan koron vähennyskelpoisuus kytketään EVL 7 §:ään.⁹

Korkojen vähennyskelpoisuus perustuu EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohtaan.¹⁰ Säännöksen mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnasta johtuneen velan korko, myös silloin, kun korko riippuu liikkeen tuloksesta. Se, että koron vähennyskelpoisuudesta ei säädetä EVL 7 §:ssä vaan 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa on tietoinen lainsäätäjän ratkaisu, jonka taustana on se, että EVL:n perustana olleen menotulo-teorian mukaan korko on voitonjakoerä samoin kuin verot ja osingot. Tämän vuoksi

⁸ Ks. HE 146/2021 vp. s. 18.

⁹ Ks. HE 150/2018 vp, s. 5, jossa kirjoitetaan seuraavasti: ”Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, elinkeinoverolaki) 7 §:n mukaan elinkeinotoiminnan menojen vähennysoikeus on lähtökohtaisesti laaja. Lain mukaan vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Säännöksen nojalla esimerkiksi korkomenot ovat lähtökohtaisesti laajasti vähennyskelpoisia.” Vrt. HE 146/2012, s. 3, jossa korko vielä pidetään erillään EVL 7 §:stä. Oikeuskäytännössäkin näyttää tapahtuneen vastaavanlainen ”siirtymä”. Ratkaisussa KHO 2021:179, on todettu seuraavasti: ”D Oy:llä oli siten oikeus vähentää E Oy:n hankintaan kohdistuvan velan korkokulut verovuosien 2012 ja 2013 verotuksissaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:ssä ja 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla...” Vielä ratkaisussa KHO 2016:72 korkein hallinto-oikeus muutti hallinto-oikeuden päätöstä siten, että se poisti sovelletuista oikeusohjeista EVL 7 §:n ja lisäsi sen tilalle EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan. Näin tehtiin, vaikka hallinto-oikeuden ratkaisua ei muutoin muutettukaan.

¹⁰ EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan yleisesityksenä ks. Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinovalolain kommentaari, Talentum, 2014, 450–456. Koroista erityisesti kansainvälisissä tilanteissa ks. Äimä, Kristiina: Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa, WSOYPro Oy, 2009.

sen vähennyskelpoisuus on eri asia kuin menon eli tuotannontekijästä suoritettun vastikkeen vähennyskelpoisuus. Sen vuoksi vähennyskelpoisuudesta on EVL:ssä selkeästi säädetty erillään menojen vähennyskelpoisuudesta.¹¹

Sillä, että korko ei ole EVL:n mukaan EVL 7 §:ssä tarkoitettu meno, on omat aineellisoikeudelliset, korkojen vähennysoikeuden laajuuteen ulottuvat seurauksensa. Niinpä EVL 16 §:n 2 kohdassa tarkoitettu verovapaan tulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen vähentämiskielto ei koske korkoja.¹² EVL 18 a §:n ja 18 b §:n säännöksillä, vaikka niissä puhutaankin korkomenoista, ei ole muutettu edellä mainittua EVL:n korkoja koskevaa teoreettista peruslähtökohtaa.

EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan elinkeinotoiminnasta aiheutuneen velan korko on vähennyskelpoinen ja se on vähennyskelpoinen silloinkin, kun korko riippuu liikkeen tuloksesta. Näin ollen myös voitonjakolainan korko on vähennyskelpoista korkoa.¹³ EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa ei rajoiteta korkojen vähennyskelpoisuutta muutoin kuin, että velan, josta korko suoritetaan, tulee olla aiheutunut verovelvollisen elinkeinotoiminnasta.

Vähennyskelpoiset korot voivat olla tietyn liikeomaisuuden hankintaan liittyvien velkojen korkoja mutta yhtä hyvin yrityksen yleiseen rahoittamiseen liittyvien velkojen korkoja. Kuten ratkaisusta KHO 2017:5 ilmenee, myös osingonjaosta tai muusta varojenjaosta aiheutuneen velan korko on EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua vähennyskelpoista korkoa.¹⁴ Konserniavustus voi jäädä sen antajan velaksi. Myös sille maksettava korko on EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennyskelpoinen.

Tytäryhtiön osakekannan hankinnasta samoin kuin tytäryhtiön tehdystä pääomansijoituksesta aiheutuneiden velkojen korot ovat EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuja vähennyskelpoisia korkoja. Näin on, vaikka tytäryhtiön maksama osinko on EVL 6 a §:n mukaisesti verovapaata tuloa emoyhtiölle ja vaikka tytäryhtiön osakkeiden luovutushinta voi olla EVL 6 b §:n mukaisesti verovapaata tuloa. EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu korkovähennys voi siis johtaa yksittäisen verovelvollisen ”sisällä” epäsymmetriaan. Näin käy silloin, kun velkavaroin hankitun omaisuuden kerryttämä tulo on verovapaata, mutta korot saadaan kuitenkin vähentää. Se ei ole lain tarkoituksen vastainen veroetu.

EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettujen korkojen vähennyskelpoisuuteen ei vaikuta se, miten velkojaa verotetaan hänen saamastaan vähennyskelpoista korkoa vastaavasta korkotulosta. Korkotulon saaja eli velkoja voi olla myös yhtiön osakkeenomistaja. Korkotulon saaja voi olla myös sellainen osakkeenomistaja, jonka verotuksessa korkotulo on verovapaata tuloa. Tällainen tilanne on ollut ratkaisussa KHO 2017:5. Korko on niin ikään vähennyskelpoinen, vaikka sitä vastaavan tulon saajan

¹¹ Kun korko ei ole EVL:n peruseriaatteiden mukaan meno, se ei ainakaan lähtökohtaisesti olisi vähennyskelpoinen, ellei vähennyskelpoisuudesta olisi EVL:ssä omaa erityisäännöstä.

¹² Tämä todetaan nimenomaisesti HE 172/1967 vp, s. 13 ja myös HE 146/2012 vp, s. 3.

¹³ Ks. esim. KVL 2010/44. Ks. myös KHO 1992 T 1910, jossa asiaa kuitenkin arvioitiin TVL:n säännösten kannalta. Voitonjakolainan koron saajan verotuksesta ks. KVL 2013/9 ja KHO 2017:20. Viimeksi mainitusta ilmenee myös se, että vaikka voitonjakolainan ehtoja on pidettävä epätavanomaisina, ei yleishyödyllisen säätiön katsottu ryhtyneen voitonjakolainan antamiseen kommandiittiyhtiölle ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, kun sijoituksen tuotot jo ennen järjestelyä olivat säätiön verovapaata tuloa. Kysymyksessä on hyvin selvästi VML 28 §:n sanamuotoon tukeutuva lopputulos.

¹⁴ Ratkaisusta ks. Penttilä, Seppo, Osingonjaosta ja muusta varojenjaosta aiheutuneen velan koron vähennyskelpoisuus, veron kiertäminen ja kuntayhtiö – KHO 2017:5, <https://www.edilex.fi/artikkelit/18300.pdf>.

asuinvaltio on muualla kuin Suomessa ja vaikka korkotulon verotus hänen asuinvaltiossaan olisi Suomen verotuksen tasoa alempi tai olematon. Näin on silloinkin, kun koronsaaja on samaan konserniin kuuluva yhtiö. Korkovähennys voi siis johtaa epäsymmetriaan myös koron maksajan ja sen saajan verotusten välillä. Hybridilain säännökset voivat soveltuessaan kuitenkin johtaa siihen, että korkoa ei tällaisessa tilanteessa saa vähentää.¹⁵

TVL 122 §:n 4 momentissa on rajoitettu mahdollisuutta ns. luvanvaraisen vahvistetun tappion vähentämiseen. Sitä ei saa vähentää sellaisesta tulosta, joka on syntynyt saadusta konserniavustuksesta. Koron vähentäminen voi johtaa tappion syntymiseen, mutta estettä ei ole sille, että verovuonna koroista syntynyt tappio katetaan saadulla konserniavustuksella. TVL 122 §:n 4 momentin rajoitus koskee vain koroista ja muista eristä syntyneen aikaisempien vuosien vahvistetun tappion vähentämistä myöhemminä vuosina saaduista konserniavustuksista ja näissäkin tilanteissa vain siltä osin, kuin kysymys on TVL 122 §:n 3 momentissa tarkoitetuista luvanvaraisista tappioista. Sitä, että konserniavustuksella katetaan koroista syntynyt verovuoden tappio tai aikaisempien verovuosien vahvistettu tappio muissa kuin TVL 122 §:n 4 momentin tilanteissa, ei voida pitää lain tarkoituksen vastaisena veroetuna.

Korkovähennys johtaa siihen, että verovelvollisen verotettava tulo pienenee. Se, että koron vähentäminen johtaa verotettavan tulon pienentymiseen on kuitenkin tavanomainen veroseuraamus mistä tahansa vähennyksestä nettotulon verotukseen perustuvassa verojärjestelmässä. Kysymyksessä ei siis ole mikään ”veroetu”, vaan verojärjestelmän peruslähdekohdan mukainen lopputulos.

3. VML 28 §:n ja EVL 18 §:n 1 momentin kollisio – VML 28 §:n soveltamisedellytykset

VML 28 § on sanamuotoilultaan hyvin avoin säännös.¹⁶ Sen soveltamisen rajat ovat käytännössä täsmentyneet oikeuskäytännön kannanottojen perusteella. Säännöksen (entinen VerL 56 § ja nykyinen VML 28 §) sanamuodosta voidaan kuitenkin pelkistää kaksi soveltamisedellytystä, jotka Kari S. Tikka esitti väitöskirjassaan.¹⁷ Ne ovat seuraavat:

- 1) Verosta vapautumisen tarkoitus. Kysymyksessä on ns. subjektiivinen edellytys eli verovelvollisen tarkoitukseen kohdistuva edellytys.¹⁸ Tämä edellytys täyttyy, jos toimenpiteelle ei voida esittää tavoitellusta veroedusta riippumatonta liike- tai yksityistaloudellista syytä. Osoituksena verosta vapautumisen tarkoituksen olemassaolosta voi olla esimerkiksi se, että toimenpide tai sopimusehto on erityisen

¹⁵ Hybridilain 3 §:n 1 momentin mukaan rahoitusvälineen perusteella suoritettu meno ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin vastaava tulo ei sisälly veropohjaan suorituksensaajan lainkäyttöalueella tai muulla lainkäyttöalueella, jolla tulo katsotaan saaduksi. Meno on vähennyskelvoton kuitenkin vain, jos verokohtelun eroavuus johtuu siitä, että rahoitusvälineen tai siihen perustuvan suorituksen luonnehdinta on suorituksensaajan lainkäyttöalueen tai edellä tarkoitettun muun lainkäyttöalueen verotuksessa erilainen kuin Suomen verotuksessa. – EVL:sta poiketen Hybridil:issa tarkoitettu meno kattaa myös koron.

¹⁶ Knuutinen, Reijo: Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva oikeusvertaileva tarkastelu, Lakimies 7–8/2021 s. 1145.

¹⁷ Tikka (1972), s. 217 ja 311–313.

¹⁸ Vaikka puhutaankin subjektiivisesta edellytyksestä, ei verovelvollisen tahtotilasta yleensä ole suoraa näyttöä, vaan sitä arvioidaan ulkoisten seikkojen pohjalta.

epätavallinen tai keinotekoinen eikä tälle pystytä esittämään mielekästä taloudellista perustetta.

2) Tavoitellun veroedun tulee olla lain tarkoituksen vastainen. Kysymyksessä on ns. objektiivinen edellytys.¹⁹ Näin säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle jää esimerkiksi hyväksyttävä verosuunnittelu, vaikka sekin johtaa usein verosta vapautumiseen. VML 28 §:n soveltamiseen johtavasta veroedusta ei siis voi olla kysymys pelkästään sillä perustella, että veroa olisi tullut suoritettavaksi enemmän, jos verovelvollinen olisi toiminut toisin.²⁰

Vaikka Tikan väitöskirjan tutkimustulokset ovat merkittävällä tavalla vaikuttaneet siihen, että VerL 56 § ja sittemmin VML 28 § on nähty kompetenssinormeiksi ja tutkimustulokset mitä ilmeisimmin ovat vaikuttaneet myös säännösten soveltamiskäytäntöön, ei VML 28 §:n soveltamistilanteissa kuitenkaan yleisesti ja ainakaan selkeästi erotella edellä mainittuja säännöksen soveltamisedellytyksiä. Vaikuttaa siltä, että analyysi siitä, onko jossain tilanteessa syntyvä veroetu lain tarkoituksen vastainen, jää tekemättä. Oikeuskirjallisuudessa onkin esitetty, että monissa tilanteissa VML 28 §:n soveltaminen perustuu pelkästään siihen, että ”kysymyksessä katsotaan olevan veron kiertäminen jo pelkästään sillä perusteella, että vero olisi ollut korkeampi, jos verovelvollinen olisi järjestänyt asiansa jollain toisella tavalla”.²¹ Lain tarkoituksen vastaisuuden arviointi jätetään tällöin tekemättä ja lopputulokseen päädytään mahdollisesti vain kyseisessä tapauksessa verosta vapautumisen tarkoitusta ilmentävien tekijöiden perusteella.²²

¹⁹ Subjektiivisessa ja objektiivisessa edellytyksessä ovat kysymyksessä samanlaiset edellytykset, joiden pohjalta EU-oikeudessa arvioidaan esimerkiksi sitä, onko kysymyksessä EU-oikeuden väärinkäyttö. EU-oikeuden väärinkäyttöä koskevilla tuomioilla EU:n tuomioistuimien erottaa toisistaan objektiivisen tekijän ja subjektiivisen tekijän: 1) Säännösten muodollisesta noudattamisesta huolimatta lopputuloksena on säännösten tavoitteen vastaisen veroedun saaminen (objektiivinen tekijä) ja 2) kaikista toimista ilmenee, että toimien keskeinen päämäärä on kyseisen veroedun saaminen (subjektiivinen tekijä). EU-oikeuden väärinkäyttö on kysymyksessä, kun molempien tekijöiden esiintyminen on ilmeistä. Ks. esim. EUT:n tuomio asiassa C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH, kohta 49, jossa nämä ilmaistaan seuraavasti:...”väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisten liiketoimien seurauksena on sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi direktiivin sovellettavien säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen päämäärä on tämän veroedun saaminen.” Virkkeen alkuosa kuvaa väärinkäyttöä ilmentäviä objektiivisia tekijöitä (säännösten muodollisista noudattamisesta huolimatta lopputuloksena säännösten tavoitteen vastaisen veroedun saaminen) ja jälkimmäinen osa subjektiivisia tekijöitä (kaikista verovelvollisen toimista ilmenee, että toimien keskeinen päämäärä on tämä säännösten tavoitteen vastaisen veroedun saaminen). Subjektiivisen tekijän eli verovelvollisen tahtotilan olemassaolo päätellään kyseisessä tilanteessa objektiivisesti havaittavissa olevien seikkojen perusteella. Vastaavat edellytykset on nähtävissä myös veronkiertodirektiivin yleisen veronkierron vastaisessa säännössä. Ks. NDir (EU) 2016/1164 (muutettu NDir (EU) 2017/952) sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12.7.2016, 6 artikla. Sama koskee verosopimusten väärinkäytön vastaista säännöstä eli Principal Purpose Test (PPT-testi). Ks. Veikkola, Elisa: Monenvälisen yleissopimuksen Principal Purpose Test. Tutkimus verosopimusten väärinkäytön vastaisesta säännöstä erityisesti Suomen verosopimusten kannalta, Tampereen yliopiston väitöskirjat 535, 2021, s. 74–79.

²⁰ Ryyänen, Olli, Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia, Teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, C-sarja N:o 38, 2007, s. 397.

²¹ Ryyänen (2007), s. 394.

²² Hallinto-oikeuden päätös ratkaisussa KHO 2021:179 on esimerkki tällaisesta. - EVL 52 h §:n soveltamiskäytännössä subjektiivisen ja objektiivisen edellytyksen käsittely näkyy VML 28 §:n

Kun koron vähennyskelpoisuus on EVL:n mukaan edellä kuvatulla tavalla hyvin laaja, saatetaan tällä perustella katsoa, että lain tarkoituksen vastaisuutta koskeva vaatimus johtaa siihen, että VML 28 §:n soveltamiselle ei juurikaan jää tilaa korkojen vähennyskelpoisuuden epäamisessä. Tukea tällaiselle näkemykselle on jossain määrin saatavissa myös vanhasta oikeuskäytännöstä, josta ilmenee, että kynnys velkojen korkojen vähennyskelpoisuuteen puuttumiselle VML 28 §:n ja oikeastaan muidenkin säännösten nojalla on ollut korkea.²³ Myös uudemmassa oikeuskäytännöstä löytyy ratkaisuja, joissa VML 28 §:n soveltamisen poissulkeva lopputulos on hyvin luontevasti perusteltavissa EVL 18 §:n 1 momentissa tarkoitettulla laajalla koron vähennysoikeudella ja siitä seuraavilla periaatteilla.²⁴

Toisaalta tilanteet, joissa korkojen vähennyskelpoisuutta verotuksessa arvioidaan VML 28 §:n mahdollisen soveltamisen kannalta, ovat toisistaan poikkeavia. VML 28 §:n soveltamisaluetta tuloverotuksen piirissä ei ole säännöksessä kuvattua tunnusmerkistöä enempää rajoitettu. Näin ollen EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu korkovähennys ei voi olla sellainen erä, joka jäisi kokonaan VML 28 §:n soveltamisen ulkopuolelle. VML 28 §:n soveltamisalassa ei ole tällaista aukkoa. Kysymys onkin siitä, kuinka korkeaksi EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetty koron vähennyskelpoisuus asettaa VML 28 §:n soveltamiskynnyksen. Vastakkain on kaksi säännöstä, joista kummankin soveltamisala on laeva. Toisaalta näistä säännöksistä toista eli VML 28 §:ää on ainakin vielä 1990-luvun lopussa luonnehdittu säännökseksi, joka täyttää tehtävänsä oikeusvaltion verojärjestelmässä vain silloin, kun sen soveltaminen on pidättyväistä.²⁵

Korkojen vähennyskelpoisuuden epääminen VML 28 §:n nojalla on ollut esillä ns. sivuliikeratkaisuissa (KHO 2016:71 ja KHO 2016:72) ja ns. apuyhtiötapauksissa (KHO 2021:178 ja KHO 2021:179). Kaikissa on ollut kysymys ulkomaiselle velkojalle maksetuista koroista, ja kaikissa on ollut kysymys myös ainakin jollain tavalla riippumattomien osapuolten väliseen yrityskauppaan (osakekannan kauppaan) liittyvistä veloista tai ainakin tällainen liittymäkohta on tuotu esille. Ratkaisujen lopputulosten kannalta ratkaisevaksi on kuitenkin muodostunut se, katsotaanko osakekauppa tällaisesta liittymäkohdasta huolimatta konsernin sisäiseksi järjestelyksi vai ei. Kaikissa on ollut kysymys konsernin sisäisten velkojen koroista siinä mielessä, että korko on suoritettu toiselle konserniyhtiölle. Ratkaisujen lopputulokset muodostavat mielenkiintoisen kirjon:

1. KHO 2016:71: Sivuliikkeen korkojen vähennyskelpoisuus evättiin ns. normaalitulkinnalla ja VML 28 §:ää ei sovellettu
2. KHO 2016:72: Sivuliikkeen korkojen vähennyskelpoisuus evättiin VML 28 §:n nojalla
3. KHO 2021:178: Osakeyhtiön korkojen vähennyskelpoisuus evättiin VML 28 §:n nojalla

soveltamiskäytäntöä selkeämmin. Tämä johtunee säännöksen direktiivitaustasta ja EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Ks. esim. KHO 2017:78, jossa edellytykset näkyvät selkeästi.

²³ Ks. KHO 1999:19 ja KHO 2014:119. Eräänä tällaisena voidaan mainita myös julkaisematon ratkaisu KHO 2005 T 1166 (KVL 2004/75). Tapausta käsittelee Äimä (2009), s. 367 av. 1712.

²⁴ Tällaisena voidaan pitää ratkaisua KHO 2017:5.

²⁵ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/97, s. 73.

4. KHO 2021:179: Osakeyhtiön korkojen vähennyskelpoisuus hyväksyttiin ja VML 28 §:ää ei sovellettu²⁶

Tapauksilla on monia yhteisiä piirteitä

- Kysymys on ollut osakkeiden hankkimisesta aiheutuneiden velkojen korkojen vähentämisestä, ja hankinnan kohteena on ollut kohdeyhtiön osakekanta kokonaan²⁷
- Osakekannan hankinnalla on tavalla tai toisella ollut tai on ainakin esitetty olevan liittymäkohta edeltävään suurempaan yrityskauppaan ja/tai sen rahoitukseen ja tämä kauppa on ollut riippumattomien osapuolten välinen kauppa
- Hankkivana yhtiönä ei ole ollut Suomessa ennestään toimiva osakeyhtiö tai kiinteän toimipaikan tilanteissa kysymys ei ole ollut ennen osakealokaatiota täällä toiminut kiinteä toimipaikka
- Korot ovat olleet konsernin sisäisten velkojen korkoja
- Kaikissa tapauksissa on käytetty konserniavustusta tuloksen siirtämiseen korkovähennystä vaativalle yhtiölle tai kiinteälle toimipaikalle
- Osakeyhtiön tai sivuliikkeen palvelukseen on siirtynyt henkilöitä kohdeyhtiöstä.

Edellä mainittuja sivuliikkeitä koskevia ratkaisuja on käsitelty runsaasti oikeuskirjallisuudessa.²⁸ Tämän vuoksi niitä ei käsitellä tässä artikkelissa. Yleiseltä kannalta osakeyhtiöiden korkojen vähennyskelpoisuutta koskevat ratkaisut KHO 2021:178 ja KHO 2021:179 ovat vuoden 2016 sivuliikeratkaisuja merkittävämpiä ratkaisuja.²⁹ Tämän vuoksi seuraavassa huomio kiinnitetään niihin. Kun näistä toisessa ratkaisussa on päädytty VML 28 §:n soveltamiseen ja toisessa ei, voidaan päätöksistä tehdä päätelmiä siitä, milloin VML 28 §:ää voidaan soveltaa korkojen vähennyskelpoisuuden epäämiseen ja milloin ei. Oikeudellista epävarmuutta toki jää edelleen, koska tapausten väliin tai ulkopuolelle jää monia tilanteita, joissa olosuhteet ovat nyt ratkaisusta tilanteista poikkeavat. Ratkaisusta saadaan kuitenkin eväitä tällaistenkin tilanteiden arviointiin. Ratkaisut ovat erittäin tärkeitä yrityskauppoja ja niiden rakenteita ja rahoitusta suunniteltaessa.

²⁶ KHO siteeraa ratkaisussaan laajasti HE 146/2012 vp tekstiä, jossa on lääkäriyhtiötapaukseen KHO 2008:6 viitaten todettu, että ”veron kiertämissäännöksen edellytykset eivät kuitenkaan aina täyty”. Sinänsähän tämän pitäisi olla kaikille selvää muutoinkin. KHO:n ratkaisun lopputulos osoittaa, että VML 28 §:n edellytykset eivät myöskään 2020-luvun tulkintakäytännön mukaan aina täyty. Hyvä on, että asia on nyt tullut todetuksi. Päätelmän tueksi löytyy muitakin KHO:n ratkaisuja.

²⁷ Kohdeyhtiö on ratkaisua KHO 2016:72 lukuun ottamatta ollut suomalainen osakeyhtiö.

²⁸ Ks. Penttilä, Seppo: Korkojen vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisut 2016:71 ja 2016:72, <https://www.edilex.fi/artikkelit/16613.pdf>, Nykänen, Pekka, Korkojen vähennyskelpoisuus verosuunnittelun välineenä ja mahdollisuudet puuttua ilmiöön, s. 20–22, <https://www.edilex.fi/artikkelit/16625.pdf> ja Knuutinen (2020), s. 133–144.

²⁹ Niihin ei sisälly sivuliikespesifisiä piirteitä ja ne ovat yksimielisiä ratkaisuja ja niiden lopputulokset eivät ole KHO:n äänestysäännöistä seuranneita lopputuloksia kuten ratkaisu KHO 2016:72. Tuossa tapauksessa äänestysääntöjen seurauksena voimaan jäivät hallinto-oikeuden päätöksen perustelutkin, vaikka ratkaisusta KHO 2016:71 on nähtävissä, että hallinto-oikeuden päätöksen perustelut edustivat KHO:n ratkaisukokoonpanon vähemmistön kantaa. Voidaan sanoa, että ratkaisun KHO 2016:72 enemmistö (2+1-2) muodostui ratkaisun KHO 2016:71 vähemmistöstä (2) ja sen ratkaisun enemmistön (3) vähemmistöstä (1).

4. Konsernin sisäinen osakekauppa ja siitä aiheutuneen konsernin sisäisen velan koron vähennyskelpoisuus - KHO 2021:178

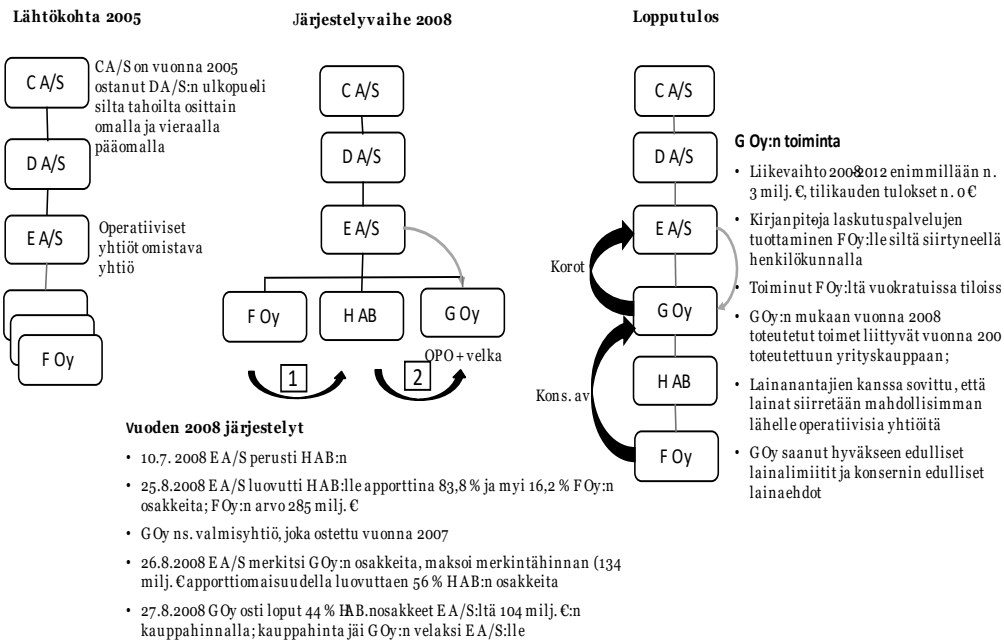
Ratkaisun KHO 2021:178 taustalla on vuonna 2005 toteutettu yrityskauppa. Siinä tanskalainen C A/S oli ostanut tanskalaisen pörssinoteeratun D A/S:n osakekannan. Kysymyksessä oli toisistaan riippumattomien tahojen välillä tehty yrityskauppa. C A/S, joka oli pääomasijoittajien omistama yritys, rahoitti hankinnan osin omalla pääomalla ja osin vieraalla pääomalla.

Yrityskaupalla oli liittymäkohta Suomeen. D A/S:llä oli tytäryhtiö E A/S, joka omisti konserniin kuuluvat varsinaiset operatiiviset yhtiöt. Yksi E A/S:n omistamista tytäryhtiöistä oli suomalainen F Oy. Kun kaupan kohteena on ollut D A/S:n osakekanta, ei kaupalla tällöin ole ollut vaikutuksia F Oy:n verotukseen. On kuitenkin selvää, että tytäryhtiöiden osakkeiden käyvät arvot vaikuttavat konsernin emoyhtiön osakkeiden käypään arvoon. Näin ollen voidaan sanoa, että C A/S:n maksamaan D A/S:n osakekannan kauppahintaan on osaltaan vaikuttanut myös se, mikä on F Oy:n osakekannan käypä arvo. Verotuksen näkökulmasta F Oy:n osuus D A/S:n osakkeiden hankintamenosta ja rahoituksesta ja hankinnasta aiheutuneista koroista eivät kuitenkaan ole F Oy:n osakkeiden hankintamenoa ja F Oy:n osakkeiden hankkimisesta aiheutuneiden velkojen korkoja, vaikka taloudellisessa mielessä näin onkin. Ratkaisussa on tavallaan kysymys siitä, voidaanko koron vähennyskelpoisuus evätä, jos F Oy:n osakekannan arvoa vastaava osuus D A/S:n hankinnasta aiheutuneista ulkoisista veloista huomattavasti myöhemmin siirretään konsernin sisäisellä osakekaupalla tosiasiallisesti F Oy:n rasitukseksi ja näin Suomen verotuksessa vähennettäväksi koroiksi. Tällaiseen lopputulokseen tähtäävä järjestely toteutettiin konsernissa vuonna 2008 seuraavalla tavalla.

E A/S perusti (10.7.2008) ruotsalaisen H AB:n, jolle E A/S 25.8.2008 luovutti F Oy:n osakkeet. Luovutus toteutettiin osin apporttiomaisuutena ja osin osakekauppana, jonka kauppahinta jäi velaksi. Tämän jälkeen E A/S 26.8.2008 luovutti H A/B:n osakkeet vuonna 2007 ostamalleen suomalaiselle G Oy:lle osin apporttiomaisuutena ja osin kaupalla, jonka kauppahinta jäi velaksi.³⁰ Lähtökohtaa, järjestelyvaihetta ja lopputulosta voidaan havainnollistaa seuraavalla kuviolla.

³⁰ KHO:n ratkaisusta ilmenee, että vuonna 2005 toteutetun yrityskaupan rahoittajien kanssa oli sovittu ns. seniorilainojen uudelleenrahoittamisesta myöhemmin siten, että velalliseksi tulee D A/S:n sijasta operatiiviset tytäryhtiöt omistava E A/S. C-konsernin ulkoista rahoitusta keskitettiin tämän mukaisesti E A/S:iin. Näihin järjestelyihin liittyen osa ulkopuolisesta rahoituksesta kanavoitiin G Oy:n mukaan Suomeen lähelle F Oy:tä vuonna 2008.

KHO 2021:178 Korkeiden vähennyskelpoisuus, konsernin sisäinen osakekauppa, veron kiertäminen



Vuoden 2008 osakekauppojen lopputuloksena oli se, että G Oy:llä oli n. 104 miljoonan euron velka emoyhtiölleen EA/S:lle, joka oli aiheutunut HAB:n osakekannan kaupasta. G Oy oli toiminut FOy:ltä vuokratuissa tiloissa ja se oli tarjonnut kirjanpito- ja laskutuspalveluja FOy:lle. Tähän toimintaan tarvittava henkilökunta oli siirtynyt sen palvelukseen FOy:stä. G Oy:lle ei juurikaan kertynyt voittoa, mutta ei myöskään tappiota, sillä se sai FOy:ltä konserniavustuksia, joilla katettiin velkojen korot. Ratkaisussa oli kysymys siitä, saiko G Oy vähentää EA/S:lle olleesta velasta maksamansa korot EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti.³¹

KHO totesi, että esillä olevat luovutukset oli tehty kolme vuotta sen jälkeen, kun CA/S oli hankkinut DA/S:n koko osakekannan. G Oy:lle tehdyissä luovutuksissa oli kysymys konsernin sisäisistä osakeluovutuksista. Niitä ei siis tältä osin lähdetty arvioimaan toisin, vaikka yhtiö oli esittänyt, että vuonna 2008 tehtyjen järjestelyjen taustana oli vuonna 2005 ulkopuolisen tahon kanssa tehty yrityskauppa ja siitä aiheutuneet velat. KHO katsoi, että HAB:n osakkeiden hankinnasta aiheutuneet velkojen korot eivät olleet VML 28 § huomioon ottaen G Oy:n verotuksessa vähennyskelpoisia. Vuosikirjaotsikkotiivistelmässä ratkaisun lopputulosta perustellaan seuraavalla tavalla:

Vuonna 2008 toteutetuissa osakeluovutuksissa EA/S:n välitön omistus FOy:ssä oli muutettu välilliseksi. Omistusrakenteen muutos oli toteutettu lyhyen ajanjakson kuluessa osakeluovutusten sarjana. Osakeluovutusten avulla konserniin oli luotu uusia velkasuhteita, joilla oli pyritty siirtämään EA/S:iin kohdistunutta korkorasitusta HAB:n osakkeiden kauppahintaa vastaavilta osin GOy:lle. Kun

³¹ G Oy:n valituksesta KHO:ssa ilmenee, että vastaava apuyhtiörakenne on toteutettu ja myös hyväksytty verotuksessa Isossa-Britanniassa ja Ruotsissa.

osakeluovutuksia tarkasteltiin kokonaisuutena, niiden tarkoituksena oli ollut korkovähennyksen muodossa kertyvän verotuksellisen edun tavoittelu. Osakeluovutukset eivät siten olleet vastanneet asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, ja ne olivat luonteeltaan keinotekoisia.

KHO:n ratkaisussa konsernissa tehdyt osakeluovutukset katsotaan keinotekoisiksi. Tähän päätelmään on vaikuttanut se, että G Oy ei ole H AB:n osakehankinnan jälkeen toiminut uusia konserniyhtiöitä hankkivana yhtiönä ja että se on harjoittanut vastaavaa toimintaa samoissa tiloissa ja samojen henkilöiden toimesta kuin aikaisemmin F Oy oli harjoittanut.³² Nämä seikat huomioon ottaen konsernin Suomen toiminnoissa ei siis ole tapahtunut varsinaisia toiminnallisia muutoksia vuoden 2008 järjestelyjä edeltävään aikaan verrattuna. Verotuksen näkökulmasta ero aikaisempaan on kuitenkin selvä, koska osakeluovutusten myötä E A/S:n korkorasitusta siirtyi H AB:n osakkeiden velaksi jäänyttä kauppahintaa vastaavilta osin G Oy:n verotuksessa vähennettäväksi korkoksi.³³

KHO:n ratkaisussa esille nostettujen seikkojen voidaan katsoa olevan sellaisia, että ne ilmentävät verosta vapautumisen tarkoitusta (VML 28 §:n soveltamisen subjektiivinen edellytys). Sen sijaan ratkaisun perusteella epäselvemmäksi jää se, mistä esillä olevassa asiassa muodostuu lain tarkoituksen vastainen veroetu (VML 28 §:n soveltamisen objektiivinen edellytys). Sellaisena voidaan ehkä pitää siitä, että taloudellisessa mielessä konsernin toisen yhtiön korkoja (E A/S:n korkoja) on pyritty vähentämään väärän verovelvollisen (G Oy) verotuksessa. Se ei ole EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan tarkoituksen mukaista samoin kuin ei ole sekään, että verovelvollinen vähentää keinotekoisien velan korkoja.³⁴ Joka tapauksessa KHO tekee ratkaisunsa kokonaisarviointina katsoen, että osakeluovutusten tarkoituksena on ollut korkovähennyksen muodossa kertyvän verotuksellisen edun tavoittelu.³⁵

KHO:n ratkaisun lopputuloksesta tehtävä oikeustilaa koskeva päätelmä on selvä. Konsernin sisäisillä osakkeiden luovutuksilla ei voida muodostaa sellaista konsernin sisäistä velkaa, jonka korot olisivat vähennyskelpoisia, ellei luovutusten perusteeksi ole esitettävissä riittävän vahvoja VML 28 §:n soveltamisen poissulkevia verotuksesta

³² Nämä tekijät osoittavat järjestelyn keinotekoisuutta.

³³ G Oy itse esitti KHO:ssa, että sen roolia ei ollut tarkoitettu itsenäiseksi, vaan yhtiö on perustettu ostajatahon intressissä toteuttamaan ostajana olevan sijoittajan tavoitteita ja yhtiölle asettamaa tarkoitusta. Ostajataholla yhtiö tarkoittanee C A/S:ää ja sen omistajina olevia pääomasijoittajia.

³⁴ Se, milloin tilanne on keinotekoinen, on hyvin tulkinnanvaraista. Esillä olevassa tilanteessa G Oy oli kuitenkin H AB:n osakkeiden omistaja ja sillä oli kiistatta kyseisten osakkeiden hankinnasta aiheutunut velka. Kun KHO ratkaisussaan puhuu keinotekoisuudesta, yksityisoikeudellisesti pätevät oikeustoimet sivuutetaan, mihin VML 28 §:n soveltaminen antaa mahdollisuuden. Keinotekoisuuden arvioinnin ongelmallisuudesta tai subjektiivisuudesta antaa hyvän kuvan jäljempänä käsiteltävä ratkaisu KHO 2021:179. Siinä kaksi hallinto-oikeutta piti esillä olevaa järjestelyä keinotekoisena. Sen sijaan KHO totesi, että järjestely ei ollut keinotekoinen. Mielenkiintoista on myös se, mikä on EU:n tuomioistuimen mielestä keinotekoisista. Ks. esim. tuomio asiassa C-484/19, Lexel AB, kohdat 53–56. Todettakoon, että kyseistä EUT:n ratkaisemaa asiaa Ruotsin korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsiteltäessä ei näytä nousseen esille se, olisivatko ratkaisun Lexel AB:n järjestelyt olleet EU-oikeudellisesti arvioiden keinotekoisia. Kyseessä oleva Lexel AB oli yhtiö, jolla ei ollut lainkaan henkilökuntaa ja se oli ”puhdas” holdingyhtiö. Se oli ostanut konsernin sisäisellä osakekaupalla espanjalaiselta yhtiöltä vähemmistöosuuden (15 %) belgialaisesta konserniin kuuluvasta yhtiöstä. Kauppa oli rahoitettu lainalla, joka oli otettu konserniin kuulavalta ranskalaiselta yhtiöltä. Lopputulos oli, että yhtiö sai vähentää korkonsa. Ratkaisun KHO 2021:178 olosuhteisiin verrattuna Lexel AB:n järjestelyt näyttävät ehkä olleen keinotekoisempia.

³⁵ KHO arvioi ratkaisussaan lopputulosta myös EU-oikeuden kannalta. Kun järjestelyä pidettiin keinotekoisena ja sellaisena, jollaista toisistaan riippumattomat tahot eivät olisi toteuttaneet, ei korkovähennyksen epäämisen katsottu olevan sijoittautumisvapauden (SEUT 49 art.) vastaista, vaikka koron vähennyskelpoisuus evättiin kokonaisuudessaan.

riippumattomia yleensä liiketaloudellisia perusteita.³⁶ Se, että osakkeiden omistaja konsernin sisäisessä luovutuksessa vaihtuu ja että kysymyksessä on ostajan kannalta liikeomaisuuden hankinnasta aiheutuneen velan korko, ei pelkästään riitä koron vähennyskelpoisuuden perusteeksi. Ajallisesti etäinen (kolme vuotta) velan liittymäkohta riippumattomien osapuolten väliseen yrityskauppaan, siinä yhteydessä rahoittajien kanssa sovittu tai uudelleenrahoituksen tuottamat paremmat lainaehdot eivät ainakaan tässä ratkaisussa riittäneet kumoamaan VML 28 §:n soveltamista. Ratkaisu ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että konsernin sisäisen kaupan liittymäkohdalla aikaisempaan ulkoiseen yrityskauppaan, ei voisi olla koskaan merkitystä. VML 28 §:n soveltaminen on varsin pitkälle tapauskohtaista ja niin voivat olla myös konsernin sisäisten järjestelyjen taustat ja niiden liittymäkohdat edeltäneisiin yrityskauppoihin.

Kuten edellä on ilmennyt, G Oy:n mukaan vuoden 2008 osakekauppojen taustasyynä oli vuonna 2005 tehty yrityskauppa, jonka osapuolet C A/S ostajana ja D A/S myyjänä olivat toisistaan riippumattomia osapuolia. KHO piti kuitenkin vuonna 2008 toteutettuja järjestelyjä konsernin sisäisenä osakauppana ja arvioi niitä sen mukaisesti. Syytä on kuitenkin kysyä, miten korkojen vähennyskelpoisuuteen olisi suhtauduttu, jos järjestely olisi toteutettu välittömästi vuonna 2005 silloin toteutetun yrityskaupan jälkeen.³⁷ Taloudelliselta luonteeltaan tällainen yrityskauppaan liittynyt toteutettu suomalaisen osakeyhtiön osakekannan osakkeiden omistuksen järjestely suomalaisen holdingyhtiön omistukseen vastaa sellaista yrityskauppaa, joka on jäljempänä käsiteltävän ratkaisun KHO 2021:179 taustalla ja jossa VML 28 §:ää ei sovellettu. Tämän vuoksi on perusteltua, että tällaisessa tilanteessa, jossa kysymys on ulkoiseen yrityskauppaan liittyvästä toimenpiteestä, sen toimeenpanosta, VML 28 §:ää ei sovelleta. Tätä lopputulosta puoltaa sekin, että yrityskauppaa ei ole aina mahdollista toteuttaa maakohtaisesti tytäryhtiöiden osakekantojen kauppana, vaan joudutaan ostamaan emoyhtiön osakekanta ja vasta sen jälkeen voidaan tehdä maakohtaiset organisaatoratkaisut. Toisaalta sivuliikeratkaisussa KHO 2016:72 tämän tyyppinen järjestely toteutettiin heti konsernin ylätasolla tehdyn yrityskaupan jälkeen ja siitä huolimatta VML 28 §:ää sovellettiin. Tässä ratkaisussa oli kuitenkin kyse myös sivuliikesidonnaisista ja järjestelyä kokonaisuutena koskevista erityispiirteistä, joten liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä sen perusteella ei ole syytä tehdä.

³⁶ Tilanne, jossa konsernin sisäinen osakekauppa on rahoitettu ostajayhtiön ottamalla ulkoisella velalla, on jossain määrin toisenlainen. Kun KHO luonnehtii ratkaisussaan nimenomaan osakekauppaa keinotekoiseksi, voi se olla keinotekoinen, vaikka ostaja rahoittaisi kaupan ulkoisella velalla. Ulkoinen velka on kuitenkin myös tekijä, joka täytyy ottaa huomioon ”kokonaisarvioinnissa”.

³⁷ Kun E A/S omisti vuonna 2005 F Oy:n osakekannan, olisi se tällaisessa toimintavaihtoehdossa myynyt F Oy:n osakkeet suoraan G Oy:lle tai vaihtoehtoisesti H AB:lle ja sen jälkeen H AB:n osakkeet G Oy:lle. Jos vuoden 2005 yrityskauppa olisi toteutettu siten, että C A/S:n olisi ollut mahdollista ostaa D-konsernin emoyhtiön D A/S:n osakekannan sijasta sen tytäryhtiöiden osakekannat, olisi yrityskauppa tällöin voitu toteuttaa ratkaisusta KHO 2021:179 ilmenevällä tavalla, jolloin VML 28 §:n soveltaminen ei olisi ollut mahdollista.

5. Riippumattomien osapuolten välisestä osakekaupasta aiheutuneen konsernin sisäisen velan koron vähennyskelpoisuus - KHO 2021:179

5.1. Ratkaisun tosiseikat

Ratkaisussa KHO 2021:179³⁸ katsottiin, että suomalainen D Oy sai VML 28 §:n estämättä vähentää konsernin emoyhtiölle, ruotsalaiselle B AB:lle maksamansa velan korot, jotka olivat aiheutuneet velasta, jolla D Oy rahoitti E Oy:n osakekannan ostamisen riippumattomalta taholta. Tässä tapauksessa lähtökohtana oli ruotsalaisten yhtiöiden H AB:n ja B AB:n 20.8.2010 tekemä sopimus, jossa B AB sitoutui ostamaan H AB:ltä valtaosan tämän tytäryhtiöistä. Kaupan kohteena oleviin yhtiöihin kuului suomalaisen E Oy:n lisäksi useita ruotsalaisia yhtiöitä. Edellä mainittu 20.8.2010 solmittu sopimus oli ehdollinen ja sen loppuun saattaminen riippui muun muassa siitä, saatiinko kauppaan kilpailuviranomaisten suostumus. Sopimuksen mukaan B AB sai siirtää sopimukseen perustuvat oikeutensa osin tai kokonaan tytäryhtiöillensä. B AB oli 10.9.2010 siirtänyt oikeutensa E Oy:n osakkeiden ostamiseen tytäryhtiönsä C AB:n 20.8.2010 perustamalle suomalaiselle D Oy:lle.

Yrityskauppa saatettiin loppuun 29.9.2010. Tällöin D Oy maksoi E Oy:n osakkeiden kauppahinnan H AB:lle ja E Oy:n osakkeet siirtyivät sen omistukseen.³⁹ Kaupan kohteena olleet ruotsalaisten yhtiöiden osakekannat siirtyivät B AB:lle. Kaupan lopputuloksena oli siis konsernirakenne, jossa B AB omisti kaupan kohteena olleet ruotsalaiset operatiiviset yhtiöt, B AB:n ruotsalainen tytäryhtiö C AB omisti suomalaisen D Oy:n, joka puolestaan omisti suomalaisen operatiivisen yhtiön E Oy:n. Voidaan sanoa, että operatiivisten yhtiöiden omistajina olivat maakohtaiset holdingyhtiöt. Tällaista konsernirakennetta voidaan pitää tavanomaisena.⁴⁰

E Oy:n osakkeiden kauppahinta oli 60 milj. euroa. D Oy rahoitti tämän 3 milj. euron suuruisella omalla pääomallaan ja 57 milj. euron suuruisella B AB:ltä saadulla velalla, josta D Oy maksoi korkoa, jonka markkinaehtoisuudesta ei ollut epäselvyyttä. E Oy ei ollut in concreto maksanut kyseisen velan korkoja, vaan ne oli pääomitettu vuosittain niin, että velan pääoma oli vuoden 2016 lopussa 117 milj. euroa. D Oy:n palvelukseen siirtyi neljä työntekijää (mm. toimitusjohtaja ja talousjohtaja) E Oy:stä. D Oy:n tulot olivat pääosin muodostuneet E Oy:ltä saaduista konserniavustuksista, osingoista ja

³⁸ Tämän artikkelin kirjoittajalla on sidonnaisuus tähän ratkaisuun, koska olen D Oy:n pyynnöstä antanut prosessin eri vaiheissa kolme oikeudellista asiantuntijalausuntoa asiassa. Tämän vuoksi tunnen ratkaisun olosuhteet laajemmin kuin on KHO:n ratkaisussa kuvattu.

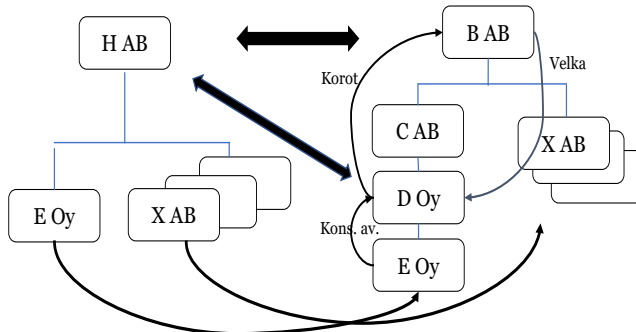
³⁹ KHO:n päätöksestä (kohta Asian aikaisempi käsittely) ilmenee, että verotarkastuskertomuksessa oli katsottu, että B AB oli hankkinut H AB:ltä E Oy:n osakkeet ja että omistusoikeus osakkeisiin oli siirtynyt 20.8.2010 B AB:lle ja että B AB oli maksanut osakkeiden kauppahinnan 20.9.2010, kun kaupan ehdot olivat toteutuneet. Kauppaa ei kuitenkaan ollut toteutettu tällä verotarkastuskertomuksessa kuvatulla tavalla, vaan osakkeiden omistusoikeus siirtyi vasta 29.9.2010 ja se siirtyi H AB:ltä D Oy:lle ja kauppahinnan maksaja oli D Oy. Verotarkastuskertomuksen mukaan B AB:n muodostamassa konsernissa olisi siis tehty osakekaupan jälkeen toinen osakekauppa, jossa E Oy:n osakkeet olisivat siirtyneet B AB:ltä D Oy:lle. Verotarkastuskertomuksen mukainen kaupan kuvaus vie tosiseikkoja virheellisesti konsernin sisäisen osakekaupan suuntaan. Verotarkastuskertomuksessa esitettyä kantaa perusteltiin muun muassa sillä, että D Oy perustettiin vasta 20.8.2010, joten se ei ole voinut olla suunnittelemassa ja toteuttamassa ulkopuolisten osapuolten H AB:n ja B AB:n välistä yrityskauppa. KHO samoin kuin jo hallinto-oikeuskin ottaa kuitenkin selvän kannan, jonka mukaan osakkeet siirtyivät H AB:ltä D Oy:lle.

⁴⁰ Näin toteaa myös KHO ratkaisunsa oikeudenkäyntikulujen kohdassa. Kysymys on tavanomaisesta rakenteesta, kun ulkomainen yritys sijoittautuu Suomeen, mutta rakenne on tavanomainen myös, kun suomalainen yritys sijoittautuu ulkomaille. Vrt. KHO 2016:72, jossa osakekauppojen seurauksena syntyneitä rakennetta, jossa ruotsalaisen osakeyhtiön AAAA Holding AB Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varoiksi ja veloiksi allokoitiin ruotsalaisen B AB:n osakkeiden hankinnasta aiheutuneiden velkojen korkoja. Tällainen omistusrakenne ei ole tavanomainen etenkin, kun AAAA Holding AB:llä ei ollut Ruotsissa lainkaan toimintaa.

korkotuloista. E Oy:n maksamat konserniavustukset olivat jääneet D Oy:n saamisiksi E Oy:ltä. E Oy oli maksanut konserniavustusvelalle korkoa.

Edellä esitettyä tilannetta voidaan havainnollistaa seuraavalla kuviolla.

KHO 2021:179 Korkojen vähennyskelpoisuus, apuyhtiö osakekannan ostajana, veron kiertäminen



- 20.8.2010 H AB:n ja B AB:n välinen ehdollinen sopimus, jossa kaupan kohteena useiden ruotsalaisten yhtiöiden osakekannat ja suomalaisen E Oy:n osakekanta; ostettavat yhtiöt toimivat kaikki samalla toimialalla
- H AB ja B AB toisistaan riippumattomia tahoja; B AB pääomasijoittajien välillisesti omistama yhtiö
- Sopimuksen mukaan B AB saa siirtää sopimukseen perustuvat oikeutensa kokonaan tai osittain tytäryhtiöillensä
- Kaikki oikeudet osakkeisiin siirtyvät vasta sopimuksen täytäntöönpanon hetkellä, joka riippuu mm. kilpailuvirnaomaisten hyväksynnästä
- Sopimus päättyi automaattisesti, jos tietyt ehdot eivät täyty
- B AB siirsi H AB:n kanssa solmittuun sopimukseen perustuvat oikeutensa E Oy:n osakkeisiin 10.9.2010 D Oy:lle
- Koko yrityskauppa saatettiin loppuun 29.9.2010, jolloin myös D Oy maksoi E Oy:n osakkeiden kauppahinnan H AB:lle
- D Oy on 20.8.2010 perustettu yhtiö
- E Oy:n osakkeiden kauppahinta oli n. 60 milj. €, jonka D Oy rahoitti omalla pääomalla n. 3 milj. € ja B AB:ltä saadulla 57 milj. €:n lainalla
- D Oy:n palvelukseen siirtyi neljä aikaisemmin E Oy:n palveluksessa ollutta henkilöä, mm. toimitusjohtaja ja talousjohtaja; vuoden 2012 jälkeen yhtiön palveluksessa ei ollut muita henkilöitä
- D Oy:n lainan korot oli pääomitettu niin, että velkapääoma vuoden 2016 lopussa oli 117 milj. €
- D Oy:n saamiset E Oy:ltä olivat vuoden 2016 lopussa 56,9 milj. € ja ne olivat muodostuneet konserniavustussuamisista ja osinkosuamisista

D Oy:ssä suoritetussa verotarkastuksessa katsottiin, että yrityskaupan lainavastuun siirtämiselle monivaiheisessa omistus- ja rahoitusjärjestelyssä D Oy:lle ei ole esitetty verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita. Järjestely on katsottu toteutetun yksinomaan veroetujen saamiseksi hyödyntämällä Suomen konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennysoikeutta. Verohallinto lisäsi verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti VML 28 §:ään nojautuen D Oy:n tuloon E Oy:n osakkeiden hankinnasta aiheutuneen velan korot. Hallinto-oikeus hylkäsi D Oy:n tekemän valituksen. Hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyä, jossa E Oy:n osakkeet on hankittu konsernin sisäisellä rahoituksella D Oy:n omistukseen, on kokonaisuutena arvioiden pidettävä keinotekoisena ja ilman veroedun saavuttamista ilmeisen tarkoituksettomana.

5.2. KHO:n ratkaisu

KHO hyväksyi yhtiön valituksen.⁴¹ D Oy sai vähentää E Oy:n osakkeiden hankinnasta aiheutuneen velan korot EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisina korkoina. KHO

⁴¹ KHO:n julkaisema ratkaisu koskee Itä-Suomen hallinto-oikeuden ratkaisua 11.3.2020 nro 20/0253/1, jossa oli kysymyksessä verovuodet 2012–2015. Samaa verovelvollista koskee ratkaisu KHO 2021 H4515, jossa KHO kumosi Helsingin hallinto-oikeuden verovuotia 2010–2011 koskevat ratkaisun. Se oli sisällöltään samanlainen kuin julkaistussa ratkaistussa esitetty Itä-Suomen hallinto-oikeuden ratkaisu. Lisäksi samaa asiaa koskee

katsoi, että D Oy oli ostanut E Oy:n osakkeet riippumattomalta taholta H AB:ltä. Tämän vuoksi tilannetta ei voitu verrata sivuliikeratkaisun KHO 2016:72 tilanteeseen, kuten Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli vaatinut. KHO:n ratkaisun vuosikirjaotsikotiivistelmä on seuraava:

D Oy oli hankkinut E Oy:n osakkeet riippumattomalta osapuolelta. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain esitöiden perusteella lainsäätäjän lähtökohta oli, että riippumattomien osapuolten välisissä osakekaupoissa holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja rajoitetaan lakia muuttamalla. Tämän vuoksi ja kun otettiin huomioon, että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain lähtökohta oli, että elinkeinotoiminnassa kertyneet korkokulut ovat vähennyskelpoisia, holdingyhtiön perustamista riippumattomien tahojen välisen yrityskaupan osakkeita hankkivaksi yhtiöksi ja holdingyhtiön rahoittamista osin omalla pääomalla ja osin konsernin sisäisellä velalla ei ollut katsottava verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n perusteella keinotekoiseksi toimeksi. Tällaista tilannetta ei myöskään ollut rinnastettava korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 2016:72 esillä olleeseen tilanteeseen. D Oy:llä oli siten oikeus vähentää E Oy:n hankintaan kohdistuvan velan korkokulut verovuosien 2012 ja 2013 verotuksissaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 7 §:ssä ja 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla sekä verovuosien 2014 - 2016 verotuksissaan saman lain 7 §:ssä, 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 18 a §:ssä säädetyllä tavalla.

KHO:n päätös perustuu kolmeen näkökohtaan: 1) D Oy on hankkinut E Oy:n osakkeet riippumattomalta osapuolelta, 2) holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja rajoitetaan lakia muuttamalla ja 3) elinkeinotoiminnasta johtuneen velan korko on vähennyskelpoinen⁴². Ensimmäisessä kohdassa on kysymys tosiseikkojen tulkinnasta ja 2–3 kohdissa ratkaisussa sovellettavien oikeuslähteiden valinnasta ja tulkinnasta.

KHO toteaa, että D Oy on hankkinut E Oy:n osakkeet riippumattomalta osapuolelta. Sillä, että B AB oli siirtänyt D Oy:lle 10.9.2010 oikeutensa ostaa E Oy:n osakkeet H AB:ltä ei ollut merkitystä asiassa eikä osakehankintaa tällä perusteella voitu luonnehtia konsernin sisäiseksi. Tämän vuoksi tilannetta ei voitu rinnastaa sivuliikeratkaisussa KHO 2016:72 esillä olleeseen tilanteeseen, jossa ulkopuoliselta taholta ostetut osakkeet oli kaupan jälkeen myyty konsernin sisällä kahteen kertaan ja sen jälkeen kohdistettu Suomessa olevan sivuliikkeen varoiksi.

Tämä tosiseikkoja koskeva lähtökohta johtaa seuraavaan, KHO:n ratkaisun lopputuloksen kannalta keskeiseen kysymykseen: Voidaanko holdingyhtiörakennetta käyttää, kun konsernin toimintaa laajennetaan hankkimalla riippumattomalta osapuolelta osakeyhtiön osakekanta tai osakkeita? Tätä kysymystä ratkaisussa tarkastellaan toisaalta KHO:n oman aikaisemman ratkaisukäytännön pohjalta ja toisaalta lainvalmisteluaineiston pohjalta.

Ratkaisussa KHO 1989 B 513 on ollut esillä tilanne, jossa suomalainen 11.11.1987 perustettu A Oy oli 1.1.1988 ostanut suomalaisen B Oy:n osakekannan riippumattomalta taholta. B Oy aiottiin sulauttaa A Oy:öön vuonna 1989. A Oy:llä ei ollut muuta toimintaa kuin B Oy:n osakkeiden omistaminen ja hallinta. KHO ja KVL katsoivat, että A Oy harjoitti sulautumisen jälkeen elinkeinotoimintaa ja sai vähentää silloisen EVL 52 §:n 3

ratkaisu KHO 2021 H 4517/2021, jossa KHO kumosi Itä-Suomen hallinto-oikeuden verovuotta 2017 koskevan ratkaisun. Julkaistussa ratkaisussa KHO määräsi Verohallinnon maksamaan D Oy:n oikeudenkäyntikuluja 40 000 euroa ja edellä mainituissa julkaisemattomissa ratkaisuissa kummassakin 5 000 euroa.

⁴² KHO:n vuosikirjaotsikossa käytetään ilmaisua ”elinkeinotoiminnassa kertyneet korkokulut ovat vähennyskelpoisia”.

momentin mukaisesti lasketun sulautumisessa syntyvän sulautumistappion. Ratkaisussa ei ollut kysymys muusta kuin sulautumistappion vähennyskelpoisuudesta. Nyt antamassaan ratkaisussa KHO toteaa kuitenkin, että ”ostetun osakeyhtiön sulautumisesta holdingyhtiöön on myös seurannut, että holdingyhtiö on voinut kattaa mahdollisen osakkeiden ostamiseen kohdistuvan velkansa korkokulut ostetun yhtiön harjoittamasta toiminnasta kertyvillä tuotoilla”. Ratkaisussa KHO 1989 B 513 ostajayhtiö A Oy kuitenkin rahoitti kohdeyhtiö B Oy:n osakekannan kaupan kokonaan omalla pääomalla, joten sillä ei ollut B Oy:n osakkeiden hankinnasta aiheutunutta velkaa. Jos sillä olisi tällaista kuitenkin ollut, sen korkoja olisi mitä ilmeisimmin käsitelty KHO:n nyt mainitsemalla tavalla. Kun otetaan huomioon KHO:n ratkaisustaan KHO 1989 B 513 tekemä korkoja koskeva päätelmä, ei korkojen vähennyskelpoisuuden kannalta merkitystä voi olla sillä, että osakkeiden ostajayhtiö kattaa osakkeiden hankinnasta aiheutuneen velan korot kohdeyhtiöltä saadulla konserniavustuksella, kuten D Oy teki nyt käsiteltävässä ratkaisussa KHO 2021:179.⁴³ Osakeyhtiön verotuksessa EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina korkoina pidetään siis myös sellaisia korkoja, jotka ovat tosiasiallisesti aiheutuneet yhtiön oman osakekannan kaupasta.

Tämän jälkeen KHO:n ratkaisussa tarkastellaan lainvalmisteluaineistoja ja todetaan, että holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja on ratkaisun KHO 1989 B 513 jälkeen rajoitettu lainmuutoksella 1995/1733, jolla sulautumistappion vähennyskelpoisuus poistettiin ja lainmuutoksella 2004/717, jolla purkutappion vähennyskelpoisuus poistettiin.⁴⁴ Edelleen ratkaisussa todetaan, että lainmuutosten esitöissä ei ole sanottu, että holdingyhtiön käyttäminen osakkeita hankkivana yhtiönä riippumattomien osapuolten välisissä kaupoissa olisi sinällään veron kiertämistä.⁴⁵ Lisäksi KHO tekee EVL 18 a §:n säätämistä koskevasta hallituksen esityksestä (HE 146/2012) päätelmän, että VML 28 §:n säännös voi tulla sovellettavaksi riippumattomien osapuolten osakekauppaan vain poikkeuksellisesti. Edellä mainittujen lainvalmisteluaineistojen perusteella KHO toteaa, että ”elinkeinotulon verottamisesta annetun lain esitöiden perusteella lainsäätäjän lähtökohta on, että riippumattomien osapuolten välisissä osakekaupoissa holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja rajoitetaan lakia muuttamalla”.⁴⁶

⁴³ Tämä ilmenee jo ratkaisusta KHO 2016:71. Siitä huolimatta hallinto-oikeudet perustivat ratkaisunsa osin mainittuun konserniavustusta koskevaan näkökohtaan.

⁴⁴ Kyseiset muutokset ovat koskeneet kuitenkin kaikkia tilanteita eivätkä vain sellaisia, joissa holdingyhtiö on omistajana.

⁴⁵ Holdingyhtiön käyttämistä riippumattomien osapuolten yrityskaupoissa ei edes voitaisi lainvalmisteluaineistossa luonnehtia tai ”säätää” veron kiertämiseksi, koska tällainen merkitsisi olennaista poikkeamaa tuloverotuksen yleisiin periaatteisiin. Tällaista poikkeamaa ei voida ”säätää” lainvalmisteluaineistossa. Jos sellainen kuitenkin halutaan saattaa voimaan, edellyttäisi se nimenomaista lainsäätännöstä.

⁴⁶ EVL:ssa ja TVL:ssa ei tällä hetkellä ole erityisesti holdingyhtiöitä koskevia säännöksiä ja silläkin perusteella voidaan sanoa, että holdingyhtiöitä verotetaan toiminnastaan samalla tavalla kuin muitakin yhtiöitä. Näin ollen holdingyhtiön tekemää yrityskauppaakin tulisi arvioida samalla tavalla kuin minkä tahansa yhtiön tekemää yrityskaupaa. KHO:n päätelmä, että holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja rajoitetaan lakia muuttamalla pitää sinänsä paikkansa. Sen tueksi olisi ehkä voinut mainita EVL 6 §:n 3 momenttiin lainmuutoksella 821/78 lisätyn ja lainmuutoksella 1990/1164 kumotun holdingyhtiöiden saamien osinkojen verovapautta rajoittaneen erityissäännöksen. Holdingyhtiön saamien osinkojen verovapautta ei siis rajoitettu lain tulkinnalla tai VML 28 §:ää soveltamalla vaan nimenomaisella lainsäätännöksellä. Todettakoon se, että lainmuutoksella 821/78 poistettu holdingyhtiöihin liittyvä veroetu muodostui siitä, että tuolloin voimassa olleiden säännösten mukaan osinkoa jakava yhtiö sai jakamansa osingon perusteella osinkovähennyksen ja osinko oli holdingyhtiölle verovapaata tuloa. Tämän vuoksi holdingyhtiötä voitiin käyttää ”verovapaana säästölippaana”. Osakeyhtiön muodossa harjoitetun toiminnan tulo ei tullut osinkovähennyksen ja osingon

KHO päättyy siis lopputulokseen, että VML 28 §:ää ei voida soveltaa ja se päättyy tähän omaan vanhaan ratkaisukäytäntönsä nojautuen, eräitä EVL:n säännöksiä koskeviin hallituksen esityksiin nojautuen ja osin myös siihen nojautuen, mitä hallituksen esityksissä ei ole sanottu.

Lopputulos on perusteltu ja sen tueksi on esitetty useita argumentteja. Lopputulokseen on tosin päädytty hieman vaikeahkojen perustelujen kautta nojautumalla KHO:n omaan ratkaisuun, joka ei koskenut korkojen vähennyskelpoisuutta, nojautumalla lainvalmisteluaineistoon, joka ei ole koskenut holdingyhtiötä vaan on ollut osa yleisempää muutosta ja nojautumalla sellaiseen, mitä lainvalmisteluaineistossa ei ole sanottu⁴⁷. Tällainen perusteluketju on kuitenkin sopusoinnussa KHO:n ratkaisuisia yleisemmin ilmenevään linjaan, jossa ratkaisuja perustellaan lainvalmisteluaineistoilla ja omilla aikaisemmillä ratkaisuilla. Yleisesti ottaen tällainen linja on oikeuslähdeopillisesti perusteltu ja myös ratkaisujen ennustettavuuden kannalta hyväksyttävää. Ratkaisun KHO 2021:179 kontrasti suhteessa ratkaisuun KHO 2021:178 on tässä suhteessa kuitenkin huomionarvoinen, sillä jälkimmäisessä lainvalmisteluaineistoa tai aikaisempaa KHO:n ratkaisukäytäntöä ei mainita lainkaan. Eikö lainvalmisteluaineistosta tai vanhasta lainsäädännöstä ja kenties oikeuskäytännöstäkin saa tukea esimerkiksi sille, että holdingyhtiöiden käyttöön liittyviä veroetuja rajoitetaan lakia muuttamalla ja tämä koskee veroetuja riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet riippumattomien osapuolten välisissä tilanteissa vai eivät?

Voidaan tietenkin kysyä, olisiko KHO:n ratkaisusta ilmenevään lopputulokseen voitu tulla myös siten, että olisi lähdetty arviomaan tilannetta Kari S. Tikan väitöskirjassa esille tuotujen VerL 56 §:n (nyk. VML 28 §:n) soveltamisedellytysten näkökulmasta: Onko kysymyksessä verosta vapautumisen tarkoituksessa tehty toimenpide ja onko ilman VML 28 §:n soveltamista syntymässä lain tarkoituksen vastainen veroetu?

Ratkaisun KHO 2021:179 perustelut ja lopputulos on mahdollista selittää myös näiden tekijöiden perusteella. KHO:n voidaan katsoa tehneen ratkaisunsa sillä perusteella, että esillä olevassa tilanteessa, jossa osakkeet on ostettu riippumattomalta taholta, ei synny lain tarkoituksen vastaista veroetua. Tämä näkyy ratkaisun perusteluissa siten, että ne rakentuvat merkittävilta osin lainvalmisteluaineistosta tehtäviin holdingyhtiötä koskeviin päätelmiin. Niiden perusteella voidaan tulla lopputulokseen, että lain tarkoituksen vastaista veroetua ei muodostu, vaikka D Oy saa vähentää velkojensa korot. Kun mainittu VML 28 §:n soveltamisedellytys ei täyty, järjestelyn liiketaloudellisilla perusteilla ei ole merkitystä. Niinpä ratkaisussa ei näitä juurikaan käsitellä. Ne tulevat lyhyesti esille vasta sen jälkeen, kun KHO on todennut, että VML 28 §:ää ei voida soveltaa. KHO toteaa tällöin, että asiaa ei ole syytä arvioida toisin myöskään sillä perusteella, että D Oy:n oma liiketoiminta on ollut vähäistä tai sillä perusteella, että D Oy:lle kertyneet korkokulut on luettu konsernin sisäisen velan pääomaan ja että D Oy:n E Oy:ltä saamat konserniavustukset ja osinkotuotot ovat jääneet yhtiön saataviksi E Oy:ltä. Ratkaisun KHO 2021:179 holdingyhtiö D Oy ei ole mitenkään selkeällä tavalla toiminnallinen yhtiö ja se on sitä ehkä jopa vähemmän kuin ratkaisun KHO 2021:178 holdingyhtiö G Oy. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä, koska D Oy:n oikeudesta

verovapauden seurauksena kertaalleenkaan verotetuksi, mutta EVL 6 §:n 3 momenttiin otetulla erityissäännöksellä tämä veroetu poistettiin.

⁴⁷ Tällainen KHO:n päätöksen maininta on se, että lainvalmisteluaineistossa ei ole sanottu, että holdingyhtiöiden käyttö osakkeita hankkivana yhtiönä riippumattomalta taholta sinällään olisi veron kiertämistä.

vähentää velkojensa korot ei synny lain tarkoituksen vastaista veroetua, jolloin VML 28 §:ää ei voida soveltaa. Liiketaloudellisia perusteita ei tällöin edes tarvitse pohtia.

6. Lopuksi

Kari S. Tikan väitöskirjan tarkastamisesta on kulunut 50 vuotta. Veron kiertämisen estäminen on edelleen yksi verotutkimuksen mielenkiinnon kohteista, mutta siihen on vuosikymmenten mittaan tullut paljon uutta. Aihepiiri on 2010-luvulta lähtien ollut lainsäädäntömuutosten kohteena siinä mielessä, että yleissäännös on saanut rinnalleen samaa tavoitetta palvelevaa kohdennettua sääntelyä⁴⁸ ja erityistä sääntelyä⁴⁹. Yleissäännös ja sitä koskeva tutkimus ei ole menettänyt merkitystään ja erilaisilla veron kiertämisestä koskevilla säännöksillä on myös liittymäkohtia toisiinsa.

Velkojen korkojen vähennyskelpoisuus on EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan laaja, mutta niin on myös VML 28 §:n soveltamisala.⁵⁰ Tässä artikkelissa on käsitelty säännösten välistä kollisiota, jollaisesta ratkaisuissa KHO 2021:178 ja KHO 2021:179 on kysymys. Ratkaisussa KHO 2021:179 on asetettu selvä raja VML 28 §:n soveltamiselle tilanteisiin, joissa on kysymys riippumattomalta taholta tapahtuneen osakkeiden hankinnan rahoittaminen konsernin sisäisellä velalla. Tilanne ratkeaa EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan laajan korkojen vähennyskelpoisuuden mukaisesti. Konsernin sisäisessä osakekaupassa syntyneen velan koron osalta tilanne on toisenlainen, kuten ratkaisusta KHO 2021:178 ilmenee. Oikeuskirjallisuudessa on jo aikaisemminkin tuotu esille se, että VML 28 §:n soveltamisen kannalta merkitystä on sillä, onko kyseessä osakekauppa, joka on tehty riippumattomien osapuolten välillä vai onko kysymyksessä konsernin sisäinen osakekauppa, jonka seurauksena Suomeen allokoituu velkaa ja korkoja. Yrityskaupan toteuttamisrakenteet, jotka ovat hyväksyttävää riippumattomien osapuolten välisissä järjestelyissä, voivat olla konsernin sisäisesti toteutettuina järjestelyjä, joiden liiketaloudellisten perusteiden todentamiseen on syytä erityisesti varautua VML 28 §:n soveltamisepäilyjen torjumiseksi.⁵¹

Kari S. Tikka totesi väitöskirjassaan, että konkreettisessa ratkaisutilanteessa voidaan samaan lopputulokseen kuten esimerkiksi VML 28 §:n soveltamiseen päätyä sekä lain tulkinnaksi että tosiseikkojen tulkinnaksi luonnehdittujen ajatusoperaatioiden kautta. Sama soveltamisongelma voidaan ratkaista toisaalta normipremissin, toisaalta faktapremissin, mutta myös molempien premissien muotoamisen tasolla. Ratkaisu KHO 2021:179 on hyvä esimerkki tällaisesta.

Verohallinto ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö pitivät ratkaisussa KHO 2021:179 esillä ollutta tilannetta konsernin sisäisenä järjestelynä ja arvioivat sitä kiinteän toimipaikan verotusta koskeneen ratkaisun KHO 2016:72 mukaisesti, jonka he tulkitsivat sisältävän oikeusohjeen myös konserniyhtiöiden välisiin osakekauppoihin. Näin ollen ne ratkaisivat esillä olevan soveltamisongelman KHO:n ratkaisusta poikkeavan fakta- ja normipremissin perusteella.

⁴⁸ EVL 52 h § ja EVL 6 a §:n 9 ja 10 momentit.

⁴⁹ Esimerkiksi EVL 18 a §.

⁵⁰ On syytä kuitenkin muistuttaa siitä, että VML 28 §:n soveltamisala, soveltamisedellytykset ja myös soveltamiskynnys ovat eri asioita. Laajasta soveltamisalasta ei seuraa se, että soveltamiskynnyksen tulisi olla matala.

⁵¹ Näin Penttilä, Seppo: Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen yritysverotuksessa, Keskuskauppakamarin Suuri veropäivä 2012, s. 6.

Hallinto-oikeudet (Itä-Suomen hallinto-oikeus ja Helsingin hallinto-oikeus) sen sijaan katsoivat, että kysymyksessä ei ole konsernin sisäinen osakekauppa, mutta siitä huolimatta ne sovelsivat VML 28 §:ää. Tähän ne päätyivät pitkälti samanlaisten perustelujen kautta kuin ratkaisussa KHO 2016:72 hallinto-oikeus oli päätenyt. Jos kiinteän toimipaikan verotusta koskevan ratkaisun KHO 2016:72 katsotaan sisältävän oikeusohjeen myös konserniyhtiöiden välisiin osakekauppoihin, näyttäisi hallinto-oikeuksien ratkaisussa olevan tietynlainen sisäinen jännite: hallinto-oikeudet eivät pitäneet ratkaisussa KHO 2021:179 esillä ollutta osakekauppaa konsernin sisäisenä, mutta arvioivat sitä konsernin sisäisenä järjestelynä pidetyn ratkaisun KHO 2016:72 suuntaviivojen mukaisesti. Näin ollen hallinto-oikeudet ovat tulkinneet ratkaisusta KHO 2016:72 johdettavaa oikeusohjetta laajentavasti koskemaan myös ulkoisia osakekauppoja. Se, muodostuuko riippumattomalta taholta tapahtuneessa osakekaupassa syntyneen velan koron vähentämisessä jokin lain tarkoituksen vastainen veroetu, jäi kaiketi arvioimatta. Hallinto-oikeudet ratkaisivat soveltamisongelman samanlaisen faktapremissin mutta erilaisen normipremissin pohjalta kuin KHO.

KHO sen sijaan katsoi samoin kuin hallinto-oikeudetkin, että kysymyksessä on riippumattomalta taholta tapahtunut osakekauppa, mutta VML 28 §:ää ei voida soveltaa kaupassa syntyneen velan koron vähentämisen epäämiseen. Ratkaisu KHO 2016:72 ei sisällä oikeusohjetta tällaiseen tilanteeseen. Ratkaisussa KHO 2021:179 tulee esiin EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdan laaja soveltamisala ja siten myös lainsäätäjän tarkoitus, mutta myös se, että VML 28 §:ää ei voida soveltaa, jos lain tarkoituksen vastaista veroetua ei muodostu. Toisaalta, kuten ratkaisusta KHO 2021:178 ilmenee, EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu korkovähennys ei ole suojassa VML 28 §:n soveltamiselta.

Etuyhteysosapuolten välisten liiketoimien sivuuttamista ja korvaamista - VML 31 §:n ja VML 28 §:n välisiä rajanvetokysymyksiä

OTT, professori Marjaana Helminen (Helsingin yliopisto)

1. Johdanto

Yhteisestä intressistä johtuen etuyhteysosapuolten välisistä sisäisistä liiketoimista sekä niissä käytetyistä hinnoista ja muista taloudellisista ehdoista saatetaan sopia toisin kuin toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat samanlaisessa tilanteessa sopineet. Siirtohinnoittelussa saatetaan poiketa ns. markkinaehtoperiaatteesta.¹ Erilaisten liiketaloudellisten syiden ohella tähän saattaa vaikuttaa tavoite minimoida samaan etuyhteyspiiriin kuuluvien yhtiöiden ja niiden muodostaman kokonaisuuden verotusta. Erilaisia järjestelyitä saatetaan tehdä myös pelkästään veronvälttämistarkoituksessa.

Verotusmenettelystä annetun lain (VML)² siirtohinnoitteluokaisua koskeva 31 § edellyttää verotuksen oikaisemista markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi. Jos etuyhteysosapuolten välisissä liiketoimissa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet, lisätään verovelvollisen tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet.³

VML 31 §:n sisältämää markkinaehtoperiaatetta tulkittiin ja sovellettiin Suomessa kuitenkin vuoden 2022 alkuun asti suppeasti siten, että se mahdollisti lähinnä ainoastaan poikkeavista ehdoista johtuvan hinnoittelun tason korjaamisen, muttei sen sijaan koko oikeustoimen uudelleenluonnehdintaa tai sivuuttamista ja korvaamista toisella.⁴ Uudelleenluonnehdinta oli mahdollista vain tilanteissa, joissa oli kyse sellaisesta veronvälttämistarkoituksessa tehdystä järjestelystä, johon veronkiertoa koskeva VML 28 § soveltuu.⁵

VML 31 §:n soveltamisalaa laajennettiin 1.1.2022 alkaneista verovuosista lähtien. Nyt todellisten liiketoimien sivuuttaminen ja korvaaminen toisilla fiktiivisillä liiketoimilla on mahdollista markkinaehtoperiaatteen perustuvan VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisusäännön 3 momentin perusteella, vaikkei kyse olisikaan veronvälttämistarkoituksessa tehdystä järjestelystä. VML 31 § ja sen sisältämä markkinaehtoperiaate näin ollen asemoitiin uudestaan suhteessa VML 28 §:ään ja etuyhteysosapuolten harjoittamaan veronkiertoon. Tämä artikkeli tarkastelee uudistetun VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteen ja VML 28 §:n soveltamisalojen rajoja ja niiden suhdetta toisiinsa.

¹ Ks. Markkinaehtoperiaatteesta esim. Helminen 2022, luku 9.

² Laki verotusmenettelystä (1995/1558).

³ VML 31.1 §.

⁴ KS. KHO 2014/2117 (119) ja KHO 2020/1503 (35).

⁵ Ks. esim. Helminen 2014, s. 29–41, Isomaa-Myllymäki 2016, s. 475–487 ja Raunio 2020, s. 675–676, Pankakoski 2021 s. 1-7 ja Helminen 2022, luku 9 Kansainvälisen konsernin erityiskysymyksiä, Siirtohinnoittelu, Markkinaehtoperiaatteesta poikkeavat ehdot.

2. VML 28 §:n veronkiertodoktriini

2.1. Soveltamistilanteet

Yleisellä veronkiertopykälällä ja sen soveltamisella on Suomessa pitkät perinteet.⁶ Yleisen veronkiertopykälän sanamuoto on pysynyt vuosikymmenten ajan lähes muuttumattomana⁷, vaikka ne järjestelyt, joihin sitä on ollut tarve soveltaa, ovat ajan myötä muuttuneet reaali maailman ja lainsäädännön muutoksia heijastellen. Erityisesti Suomen EU-jäsenyys on vaikuttanut huomattavasti siihen, miten veronkiertopykälää voidaan tai tulee soveltaa.⁸

VML 28 §:ssä määritellään kaksi tilannetta, joissa pykälä soveltuu. Ensimmäinen on tilanne, jossa jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Tällöin verotus toimitetaan ikään kuin oikeaa muotoa olisi käytetty. Kysymys on ns. substance over form -doktriinista. Verotusta varten verovelvollisen käyttämä oikeustoimen muoto voidaan sivuuttaa ja korvata toisella oikeustoimen sisältöä paremmin vastaavalla muodolla.

Toinen VML 28 §:n kattama tilanne on käsillä, jos on ilmeistä, että kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Tällöin verotettava tulo voidaan arvioida. VML 28 § soveltuu, kun järjestelyn taustalla on ilmeinen veronvälttämistarkoitus.

Kynnys verotettavan tulon arvioimiselle tai verotuksen toimittamiselle oikean muodon mukaan VML 28 §:n perusteella on korkea. Edellytyksenä on, että on ilmeistä, että on kyse edellä kuvatuista tilanteista, joissa muoto ei vastaa sisältöä tai järjestelyyn on ryhdytty ilmeisessä veronvälttämistarkoituksessa. Verovelvolliselle on varattava mahdollisuus osoittaa, että järjestelyssä ei ole kyse VML 28 §:n piiriin kuuluvasta tilanteesta.

2.2. Ilmeinen veronvälttämistarkoitus

Oikeustoimen muotoa saatetaan käyttää väärin veronvälttämistarkoituksessa. Verovelvollinen voi valita oikeustoimelle muodon, joka ei vastaa järjestelyn todellista taloudellista luonnetta joko välttääkseen tietyt veroseuraamukset tai päästäkseen tietyn veroedun piiriin. VML 28 § voi soveltua sekä siviilioikeudellisesti pätemättömiin oikeustoimiin että siviilioikeudellisesti päteviin oikeustoimiin, joissa käytetty muoto ei vastaa järjestelyn todellista taloudellista luonnetta tai tarkoitusta. Tyypillisesti VML 28 §:ää on sovellettu tilanteissa, joissa tavoiteltu veroseuraamus on ristiriidassa kysymyksessä olevan veronormin tarkoituksen kanssa tai kun järjestely on epätavallinen, keinotekoinen taikka tarkoitukseton ilman tavoiteltua veroetua.⁹

VML 28.1 §:ssä kuvailtu muodon ja sisällön vastaamattomuustilanne ei sanamuodon mukaan vaikuta edellyttävän verovelvollisen subjektiivista veronvälttämistarkoitusta.

⁶ VML 28 §:n yleisen tuloverotusta koskeva veronkiertopykälä perustuu alun perin jo vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain (1943/888) 95.2 §:ään. Kunnallisverotusta koskeva yleinen veronkiertopykälä omaksuttiin jo vuonna 1923 (1923/277). Ks. Voipio 1968, s. 97-98.

⁷ VML 28 §:n sanamuoto kopioitiin suoraan vuoden 1958 Verotuslain (1958/482) 56 §:stä, siinä muodossa, joksi se oli muutettu vuonna 1987 (1987/74). Ks. historiasta mm. Ikkala 2002, s. 250; Tikka 1976, s. 41, Wikström 2007, s. 450 ja Knuutinen (2009) s. 369.

⁸ Ks. EU-oikeuden vaikutuksesta veronkiertopykälien soveltamiseen esim. Helminen 2021a, luku 2.3.3 ja Helminen 2016, luku 12.6.

⁹ Ks. esim. Tikka et. al. (2022), luku 25: "Veron kiertäminen, Epävarmuusalue".

Sanamuodon perusteella vaikuttaa siltä, että soveltamisalaan kuuluisivat myös sellaiset tilanteet, joissa väärää muotoa on käytetty tahattomasti ilman veronvälttämistarkoitusta. Käytännössä VML 28 §:ää on kuitenkin sovellettu ainoastaan tilanteissa, joissa väärää muotoa on käytetty veronvälttämistarkoituksessa. On katsottu, että VML 28.2 §:n sisältämästä selvittämisvelvollisuudesta seuraa, että verotus voidaan toimittaa VML 28 §:ssä kuvatulla tavalla ainoastaan, jos subjektiivinen veronvälttämistarkoitus voidaan osoittaa.¹⁰ Koskaan VML 28 §:ää ei ole sovellettu verovelvollisen eduksi, vaikka periaatteessa verovelvollinen on voinut käyttää väärää muotoa myös omaksi vahingokseen.¹¹

VML 28 §:ää voidaan soveltaa, jos on ilmeistä, että järjestelyyn on ryhdytty veronvälttämistarkoituksessa. Verovelvollinen välttyy VML 28 §:n soveltamiselta, jos järjestelylle on riittävästi muita kuin verotukseen liittyviä syitä, vaikka järjestelyllä saavutettaisiin myös veroetuja.¹² Ilmeisyysvaatimuksesta johtuen VML 28 §:n soveltamiskynnys on korkea.

Soveltaakseen VML 28 §:ää veroviranomaisten on osoitettava, että veronvälttämistarkoitus on selvästi järjestelyn pääasiallinen motiivi.¹³ Vielä tällöinkin verovelvollinen voi välttyä VML 28 §:n soveltamisella, osoittamalla, että järjestelylle on muita hyviä syitä.¹⁴ On objektiivisesti arvioitava, onko verovelvollisen esittämä syy riittävä ja verotuksesta riippumaton.¹⁵ Oikeuskäytännön perusteella välttämättä yksi verotuksesta riippumaton syy ei estä VML 28 §:n soveltamista, vaan sitä on sovellettu, jos järjestelyn pääasiallinen tarkoitus on veron välttäminen.¹⁶ VML 28 §:ää voidaan soveltaa, vaikka oikeustoimen tekemiseen ovat vaikuttaneet liiketaloudelliset syyt, jos näiden syiden merkitys on vähäinen suhteessa järjestelystä saatuun verohyötyyn.¹⁷

3. VML 31 §:ään perustuva sivuuttaminen ja korvaaminen

3.1. Soveltamisedellytykset

VML 31 §:n 3 momentti mahdollistaa etuyhteysliiketoimien sivuuttamisen ja korvaamisen toisilla markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Jos poikkeuksellisissa olosuhteissa, etuyhteydessä olevien osapuolten välinen VML 31.2 §:n mukaan määritetty liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopsivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella¹⁸

Sivuuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, kun otetaan

¹⁰ Ks. esim. Knuutinen 2012, s. 44.

¹¹ Ks. esim. KHO 1973/4704 ja KHO 1992/2059, Ks. myös Ikkala 2002, s. 250, 252 ja 253 sekä Myrsky – Rabinä 2015 s. 351 ja 352.

¹² Ks. esim. KHO 2013/2305 (12), jossa vastaavasti yritysjärjestelyitä koskevaa EVL 52h §:n yleistä veronkiertosääntöä ei sovellettu, koska verovelvollinen osoitti verotuksesta riippumattomia hyviä syitä järjestelylleen.

¹³ Ks. esim. Rynnänen 2000, s. 186 ja Rynnänen 2001, s. 276.

¹⁴ Ks. esim. Rynnänen 2007, s. 399 ja Rynnänen 2001, s. 276. Ks. esim. tapaukset KHO 1992/4828, KHO 2001/1564 ja KHO 2013/2305 (126), joissa verovelvollinen kykeni esittämään hyviä syitä järjestelylleen.

¹⁵ Ks. myös Ikkala, Jarmo 2002, s. 257 ja esim. KHO 2001/1564 ja KHO 2008/161.

¹⁶ Ks. esim. KHO 1999/3101.

¹⁷ Ks. esim. Myrsky – Rabinä 2015, s. 343, 345, 350 ja 351 sekä Haapaniemi 2019, s. 6.

¹⁸ VML 31 § 3 momentti.

huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä.¹⁹

Korvaava liiketoimi määritetään soveltuvin osin samoja VML 31.2 §:n periaatteita noudattaen kuin hintaoikaisutilanteessakin ja sen on oltava mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.²⁰

3.2. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys

Tulkintakonfliktien rajoittamiseksi OECD on laatinut ohjeet siitä, miten kansainvälisten konsernien ja veroviranomaisten tulisi menetellä siirtohinnoittelukysymyksiä ja markkinaehtoperiaatteen tulkintaan liittyviä kysymyksiä ratkaistessaan.²¹

Juridisesti OECD:n ohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita. Ohjeisiin sisältyy kuitenkin suositus, että sekä kansalliset veroviranomaiset että kansainväliset yritykset nojautuisivat niihin. Käytännössä OECD:n ohjeita voidaankin pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeimpänä tulkintalähteenä. Suomessa nojaututaan markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa pitkälti OECD:n ohjeisiin myös VML 31 §:ää sovellettaessa. Tämä on mahdollista, koska VML 31 § vastaa hyvin pitkälti OECD:n malliverosopimuksen markkinaehtoperiaatteeseen perustuvaa 9.1 artiklaa.²²

Ennen 1.1.2022 alkaneiden verovuosien osalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta-arvo rajoittui kuitenkin vain muuhun kuin liiketoimien uudelleenluonnehdintaan, koska ennen 1.1.2022 voimaan tullutta VML 31 §:n muutosta VML 31 §:n ei katsottu mahdollistavan uudelleenluonnehdintaa.²³ Lakimuutoksen jälkeen OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on kokonaisuudessaan vahva tulkinta-arvo.²⁴ Muutoksen tarkoituksena oli, että sen jälkeen VML 31 §:n markkinaehtoperiaate vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden markkinaehtoperiaatetta, sivuuttaminen ja korvaaminen mukaan lukien.²⁵ Lakimuutoksen jälkeen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden liiketoimien sivuuttamista ja korvaamista koskevalla ohjeistuksella on korostuneen suuri merkitys VML 31.3 §:n tulkinnassa. Tämä johtuu siitä, että VML 31.3 §:n sanamuodot ovat lähes suoria poimintoja suomen kielelle käännettyistä OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden sivuuttamista ja korvaamista koskevista 1.121-1.124 kohdista.²⁶

Koska OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään jatkuvasti, niihin ei kuitenkaan tulevaisuudessakaan voi nojautua takautuvasti verovelvollisen vahingoksi.²⁷ Jos verovelvollinen on laatinut siirtohinnoitteludokumentaation ja määritellyt siirtohinnot veroilmoituksen jättöhetken ohjeiden mukaisesti, verovelvollisen veroilmoitusta ei

¹⁹ VML 31 § 3 momentti.

²⁰ VML 31 § 3 momentti.

²¹ Ensimmäiset siirtohinnoittelua koskevat raportit OECD julkaisi vuonna 1979 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD 1979) ja vuonna 1984 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three taxation Issues, OECD 1984). Uusin ohje on alun perin vuodelta 1995 oleva jatkuvatyöntekijäohje (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD 1995). Se on julkaistu myös suomenkielisenä vuonna 1997. Viimeisin versio ohjeesta julkaistiin tammikuussa 2022 (OECD 2022).

²² Ks. OECD:n ohjeiden merkityksestä Suomessa myös esim. HE 188/2021, KHO 2013/755 (36) ja KHO 2014/2117 (119), luku 10, KHO 2017/4381 (146), KHO 2018/5979 (173), KHO 2020/1502 (34), KHO 2020/1503 (35), luku 10, KHO 2021/357 (73) sekä Helminen 2016a, s. 225–226.

²³ KHO 2014/2117 (119) ja KHO 2020/1503 (35).

²⁴ Ks. HE 188/2021.

²⁵ HE 188/2021.

²⁶ Vastaavat kohdat ovat OECD:n 2022 siirtohinnoitteluohjeiden 1.141-1.1144 kohdissa.

²⁷ Ks. KHO 2018/5979 (173).

voida katsoa siltä osin virheelliseksi, vaikka ohjeistus olisikin myöhemmin muuttunut. Erityinen tulkinta-arvo on sillä OECD:n ohjeen versiolla, joka oli olemassa veroilmoituksen antamishetkellä. Myöhemmin tehdyillä OECD:n ohjeiden päivityksillä on tulkinta-arvoa lähinnä silloin, kun kyse ei ole varsinaisesta ohjeen muutoksesta vaan ainoastaan selvennyksestä.²⁸

3.3. Poikkeuksellisuus, toissijaisuus ja suppea tulkinta

Sivuuttamista koskevan VML 31.3 §:n soveltamiskynnys on tietoisesti asetettu erittäin korkeaksi.²⁹ Samoin kuin OECD:n siirtohinnoitteluoehjeidenkin mukaan, sivuuttaminen on mahdollista ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa.³⁰

Poikkeuksellinen-sanan sisällyttäminen VML 31.3 §:n sanamuotoon korostaa sitä, että tavallisesti ja ensisijaisesti siirtohinnoitteluoikaisu on tehtävä pelkkänä hintaoikaisuna. Liiketoimen sivuuttaminen ja korvaaminen ei saa olla pääsääntö eikä ensisijainen toimi. Verovelvollisen valitseman liiketoimen muotoa on kunnioitettava siirtohinnoitteluoikaisuja tehtäessäkin niin pitkälle kuin se suinkin markkinaehtoisen lopputuloksen aikaansaamiseksi on mahdollista.³¹

Pelkästään se, että markkinaehtoisen hinnan määrittäminen on vaikeata, ei saa olla syy sivuuttamiselle.³² Myöskään pelkästään se ei voi olla syy sivuuttamiselle, että vastaavia transaktioita ei esiinny riippumattomien osapuolten välillä.³³ Sivuttamisen ja korvaamisen sijaan hinnanoikaisun tulee poikkeuksellisissa tilanteissakin olla ensisijainen siirtohinnoitteluoikaisukeino.

Sivuuttaminen on mahdollista ainoastaan, jos kaikki VML 31.3 §:n tiukat soveltamisedellytykset täyttyvät.³⁴ Sivuttamista koskevan säännön luonteesta johtuen sitä on tulkittava suppeasti.

3.4. Markkinaehtoista hintaa ei voida määritellä

Sivuuttamisen ja korvaamisen toissijaisuutta korostaa se, että niiden edellytyksenä on, että kysymyksessä on tilanne, jossa liiketoimelle ei voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.³⁵ Kysymyksessä pitää olla tilanne, jossa VML 31.2 §:n mukaan tehdyn tunnistamisen ja määrittämisen avulla selvitetyle liiketoimelle ei voida määritellä markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa.

Tarkastelussa pitää ottaa huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä, kuten OECD:n ohjeidenkin mukaan.³⁶ Toisin sanoen sivuuttaminen ja korvaaminen voi olla mahdollista tilanteessa, jossa on mahdotonta määritellä markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, joka olisi ollut molempien transaktion osapuolten hyväksyttävissä päätöksentekohetkellä. VML 31.3 §

²⁸ Ks. esim. KHO 2013/755 (36) ja KHO 2021/346 (66).

²⁹ Lähtökohtana on, että VML 31.3 §:ään perustuva liiketoimen sivuuttaminen voi tulla vain harvoin kysymykseen. Ks. tästä esim. HE 188/2021, s. 40-45 sekä Pankakoski 2021, s. 10.

³⁰ OECD:n 2017 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.121 kohta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.141 kohta.

³¹ Ks. verovelvollisen valintojen kunnioittamisesta myös Pankakoski 2021, s. 13.

³² OECD:n 2017 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.122 kohta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.142 kohta.

³³ OECD:n 2017 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.122 kohta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.142 kohta.

³⁴ Ks. myös OECD:n 2017 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.121–1.125 kohdat ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.141 - 1.145 kohdat.

³⁵ VML 31.3 § sekä OECD:n 2017 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.121 kohta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.141 kohta.

³⁶ VML 31.3 § sekä OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden 1.121 ja 1.122 kohdat ja OECD 2022 siirtohinnoitteluoehjeiden 1.141 ja 1.142 kohdat.

ei salli jälkiviisautta, vaan tarkastelu tehdään sen tiedon pohjalta, joka osapuolilla voi realistisesti olla ollut käytettävissään päätöksentekohetkellä.

3.5. Taloudellisesti järjetön toiminta

Sivuuttamiseen voidaan VML 31.3 §:n perusteella ryhtyä vain, mikäli liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa olisivat sopineet.³⁷ Vain järjettömiä liiketoimia voidaan sivuuttaa. Järkevien ja järjettömien liiketoimien erottaminen toisistaan tuleekin jatkossa olemaan tärkeä vaihe sivuuttamisen hyväksyttävyyttä arvioitaessa.³⁸

Taloudellisesti järkevä toiminta on Suomen verojärjestelmässä uusi käsite. Koska käsite on kuitenkin poimittu ja käännetty suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeesta³⁹, sitä tulee tulkita OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kontekstissa. Sivuttaminen voidaan tehdä, jos taloudellisesta näkökulmasta rationaalisesti toimiva yritys ei olisi tehnyt kyseessä olevaa liiketoimintaa. Tarkastelussa pitää ottaa huomioon transaktion molempien osapuolten näkökulma ja mm. erilaiset liiketoimintastrategiat.

OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 1.122 kohdan mukaan esimerkiksi se, että järjestelystä johtuen koko konsernin tilanne huononee, ellei verohyötyä oteta huomioon, voi osoittaa, että liiketoimi ei kokonaisuutena tarkastellen ole taloudellisesti järkevä.⁴⁰ Tarkastelussa voi siten olla merkitystä transaktioon molempien osapuolten näkökulman lisäksi myös koko konsernin näkökulmalla.

3.6. Vähimmän puuttumisen periaate ja korvaavan liiketoimi

VML 31.3 §:n mukaan silloinkin, jos sivuuttamisen edellytykset täyttyvät, korvaavan liiketoimen pitää olla perusteltavissa markkinaehtoperiaatteella ja sen on oltava mahdollisimman samankaltainen kuin sivuutettu liiketoimi. Korvaavan liiketoimen tulisi vastata mahdollisimman läheisesti todellisen liiketoimen tosiseikkoja, mutta kuitenkin aikaansaaden taloudellisesti järkevän lopputuloksen molempien osapuolten näkökulmasta päätöksentekohetkellä.⁴¹ Sivutettua liiketoimea ei siten saa korvata millä tahansa mahdollisella liiketoimella.

Sopimusvapaus ja vähimmän puuttumisen periaate huomioon ottaen VML 31.3 § ei oikeuta laajempaan puuttumiseen kuin mikä on välttämätöntä markkinaehtoisen lopputuloksen aikaansaamiseksi. Markkinaehtoiseen lopputulokseen johtava sivuutettavan liiketoimen kanssa mahdollisimman samankaltainen korvaava liiketoimi määritellään soveltuvin osin VML 31.2 §:n tunnistamista ja määrittämistä koskevia periaatteita soveltaen.⁴²

³⁷ VML 31.3 § sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.122 kohta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluohjeiden 1.142 kohta.

³⁸ Ks. myös esim. Pankakoski 2021, s. 13, joka toteaa, että merkittävin oikeustilan muutos VML 31 §:n uudistuksessa oli se, että kaupallisesti järjettömissä tilanteissa etuyhteyshuutoimi voidaan sivuuttaa.

³⁹ Ks. OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 1.122 kohta ja OECD:n 2022 siirtohinnoitteluohjeiden 1.142 kohta, joissa viitataan yritykseen ”behaving in a commercially rational manner”.

⁴⁰ Vastaavasti OECD:n 2022 siirtohinnoitteluohjeiden 1.142 kohta.

⁴¹ OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 1.124 kosta ja OECD 2022 siirtohinnoitteluohjeiden 1.144 kohta.

⁴² VML 31.2 §:n mukaan arvioitaessa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoituskelliset suhteet ja näihin suhteisiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen

4. Huomioita VML 31 §:n ja VML 28 §:n suhteesta

4.1. Subjektiiivinen vs. objektiivinen tarkastelu ja veronvälttämismotiivi

Verotus perustuu yleensä subjektiiviseen tarkastelutapaan, jonka mukaan verovelvollisen toimet ovat sellaisenaan verotuksen perusteena, riippumatta niiden objektiivisesta tarkoituksenmukaisuudesta.⁴³ Sekä VML 28 §:n että VML 31.3 §:n soveltaminen merkitsevät siirtymistä subjektiivisesta tarkastelutavasta objektiiviseen tarkasteluun. Verotuksen perusteena ei enää ole se, mitä verovelvollinen on tosiasiaassa tehnyt vaan mitä verovelvollinen olisi vastaavassa tilanteessa objektiivisesti tarkastellen tehnyt toimiessaan kuten riippumaton osapuoli olisi toiminut tai kuten ilman subjektiivista veronvälttämismotiivia toimiva henkilö olisi toiminut.⁴⁴

Markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa vakaata tulonhankkimistarkoitusta arvioidaan sen valossa, olisiko riippumaton yhtiö objektiivisesti tarkastellen ollut halukas kantamaan tietyn kustannuksen ja olisiko sille objektiivisesti tarkastellen syntynyt jokin tulo. Myös VML 31.3 §:n perusteella tehtävä sivuuttaminen ja korvaaminen voidaan tehdä vain markkinaehtoperiaatteen puitteissa. Perustavanlaatuinen kysymys on, olisiko riippumaton osapuoli objektiivisesti tarkasteltuna ryhtynyt samaan liiketoimeen vai johonkin muuhun liiketoimeen tai ei mihinkään liiketoimeen.

VML 28 §:n veronkiertopykälää sovellettaessa puolestaan tarkastellaan, olisiko verovelvollinen ryhtynyt samoihin järjestelyihin ilman verotuksesta saatavaa etua, ottaen huomioon järjestelyn todellinen sisältö, ja mihin järjestelyyn verovelvollinen olisi objektiivisesti tarkastellen ryhtynyt, jos verotuksesta saatava etu ei olisi ollut järjestelyn pääasiallisena motiivina.

VML 31 §:n markkinaehtoperiaatteesta johtuen konserniyhtiö ei voi vähentää verotuksessaan menoa, joka ei ole syntynyt objektiivisin kriteerein tarkasteltuna sen omassa tulonhankkimisintressissä, vaan jonkin toisen konserniin kuuluvan yhtiön tulonhankkimisintressissä. Vastaavasti konserniyhtiö ei voi verotuksessa hyväksyttävällä tavalla luopua tulosta, joka olisi objektiivisesti tarkasteltuna syntynyt sen aikaansaamasta suoritteesta, jos vastapuolena olisi ollut riippumaton osapuoli.⁴⁵

Vaikka sekä VML 31 §:n että VML 28 §:n soveltaminen edellyttää subjektiivisesta tarkastelusta siirtymistä objektiiviseen tarkasteluun, tarkastelu ei ole identtinen. Keskeisin ero VML 31 §:n ja VML 28 §:n soveltamisalassa on se, että VML 31 §:n soveltaminen, toisin kuin VML 28 §, ei edellytä minkäänlaisen subjektiivisen veronvälttämistarkoituksen olemassaoloa. Tietyn liiketoimen motiivina ei VML 31 §:ää sovellettaessa tarvitse olla edes veroedun saaminen. VML 31.3 §:n soveltaminen ei edellytä subjektiivisten motiivien tarkastelua.

Kun VML 31.3 §:n muut soveltamisedellytykset täyttyvät, sivuuttaminen on mahdollista, jos markkinaehtoperiaatetta vastaamaton liiketoimi on johtanut tulon jäämiseen pienemmäksi tai tappion muodostumiseen suuremmaksi Suomessa. Käytännössä tämä

tosiasiallisen sisällön mukaisena. Nämä periaatteet perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohteiden lukuun D.1. Ks. erityisesti OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohteiden 1.35 ja 1.36 sekä 1.119 kohdat ja OECD 2022 siirtohinnoitteluohteiden 1.35 ja 1.36 sekä 1.139 kohdat. Ks. liiketoimien tunnistamisesta myös esim. Raunio 2018, s. 449–459, Raunio 2020, s. 668–678, Helminen 2022, luku 9, Etuyhteysliiketoimien tunnistaminen ja määrittäminen sekä Prasanna – Petrucci 2021, s. 39–69.

⁴³ Ks. subjektiivisesta tarkastelutavasta esim. Tikka 1972 s. 126, Rynnänen 1996 s. 91–94 ja Haapaniemi 2019 s. 3.

⁴⁴ Ks. objektiiviseen tarkastelutapaan siirtymisestä myös esim. Tikka 1972, s. 126 ja Haapaniemi 2019, s. 4.

⁴⁵ Ks. objektiivisesta tarkastelutavasta myös esim. Niskakangas 1983 s. 226–230.

merkitsee sitä, että liiketoimen Suomessa oleva osapuoli on todennäköisesti saanut veroedun, mutta veroedun saamisen ei ole tarvinnut olla syy liiketoimen tekemiselle. VML 31 § ei edellytä verovelvollisen subjektiivisen motiivin selvittelyä objektiivisen tarkastelun rinnalla samalla tavalla kuin VML 28 § edellyttää. Se, että järjestelyn motiivina on veron välttäminen, ei kuitenkaan estä soveltamasta VML 31.3 §:ää, jos etuyhteysosapuolten välinen liiketoimi ei ole markkinaehtoperiaatteen mukainen. Toisaalta markkinaehtoperiaate, eli se miten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat objektiivisesti tarkastellen toimineet, asettaa rajan VML 31.3 §:n soveltamiselle.

4.2. Kokonaisarvion merkitys

Yleisen veronkiertopykälän soveltaminen on aina enemmän tai vähemmän kokonaisarviota. VML 28 § voi tyypillisesti soveltua järjestelyiden sarjan muodostamaan kokonaisuuteen, jonka kokonaisuutena tarkastellen katsotaan täyttävän VML 28 §:n soveltamisedellytykset.⁴⁶ Sanaa kokonaisarvio ei varsinaisesti mainita VML 28 §:n sanamuodossa, mutta VML 28 §:n 2 momenttiin sisältyy maininta siitä, että on tutkittava ”kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen”. EU:n veronkierron vastaisen direktiivin⁴⁷ 6.1 artiklassa puolestaan todetaan nimenomaisesti, että kyseinen yleinen veronkiertosääntö soveltuu yksittäisten järjestelyiden lisäksi myös järjestelyiden sarjaan.⁴⁸

Myöskään VML 31.3 §:n sanamuoto ei sisällä sanaa kokonaisarvio. Kokonaisarviolla on kuitenkin merkitystä myös VML 31.3 §:n soveltumisedellytysten täyttymistä arvioitaessa. Huomionarvoista on, että sana kokonaisarvio sisältyi VML 31 §:n sanamuotoon vielä Valtiovarainministeriön hallituksen esityksen luonnosvaiheessa.⁴⁹ Lausunnoissa kokonaisarvio-sanaa kuitenkin kritisoitiin, koska se olisi saattanut houkutella liian väljään harkintaan VML 31 §:ää soveltaessa.⁵⁰ Lausuntojen seurauksena, kokonaisarvio-sana jätettiin pois VML 31 §:n sanamuodosta. Se ei kuitenkaan merkitse sitä, etteikö kokonaisarviolla voisi olla merkitystä VML 31.3 §:ää soveltaessa.

OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 1.122 kohdassa⁵¹ todetaan, että sivuuttaminen on mahdollista, kun liiketoimeen liittyvät järjestelyt kokonaisuutena tarkastellen poikkeavat siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi tehty. Kokonaisarvio mainitaan edelleen myös VML 31 §:n muuttamiseen johtaneen hallituksen esityksen perusteluissa. Esimerkiksi hallituksen esityksen sivulla 15 viitataan siihen, että kokonaisarvion perusteella voidaan todeta, että liiketoimi poikkeaa siitä mitä taloudellisesti järkevästi toimivat osapuolet olisivat tehneet.⁵²

⁴⁶ Esim. Tikka omisti väitöskirjassaan kokonaisen luvun vaiheittaisille veronkiertotransaktioille. Ks. Tikka 1972 s. 271-315-

⁴⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, muutettu direktiivillä 29.5.2017: -Directive amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.

⁴⁸ Suomessa katsottiin, että säännön implementointi ei edellyttänyt uuden veronkiertosäännön säätämistä tai VML 28 §:n sanamuodon muuttamista, vaan VML 28 §:n katsottiin kattavan kaikki ne tilanteet, jotka tulevat direktiivin yleisen veronkiertosäännön piiriin.

⁴⁹ VM161:00/2014; VN/791/2021, 23.8.2021.

⁵⁰ Ks. esim. Helminen 2021, s. 3.

⁵¹ Samoin OECD:n 2022 Siirtohinnoitteluohjeiden 1.142 kohta.

⁵² Ks. myös HE 188/2021, s. 42.

4.3. Soveltamiskynnys ja näyttövelvollisuus

Objektiiviseen tarkasteluun siirtyminen tai kokonaisarvio ei saa olla mielivaltaista, vaan sekä VML 28 § että VML 31 § asettavat tarkat rajat verovelvollisen liiketoimien sivuuttamiselle ja korvaamiselle tosilla. On selvää, että sekä VML 28 §:n että VML 31.3 §:n soveltamiskynnys on erittäin korkea. Lainalaisuusperiaate edellyttää tämänkaltaisten sääntöjen korkeaa soveltamiskynnystä ja suppeaa tulkintaa.⁵³

VML 28 tai 31 §:ää ei saa käyttää verolainsäädännön aukkojen täyttämiseen.⁵⁴ Lainalaisuusperiaate asettaa rajan sille, miten pitkälle verovelvollisen käyttämä muoto voidaan sivuuttaa ja korvata toisella joko VML 28 §:n veronkiertopykälän tai VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisupykälän nojalla. Veroviranomaiset eivät voi nojautua tarkoituksenmukaisuusharkintaan.⁵⁵ Veroviranomaisten harkintavalta rajoittuu lakiin.⁵⁶ Verolakien aukkoja ei voi täyttää esimerkiksi OECD:n ohjeistuksella.⁵⁷ Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että verotuspäätökset noudattavat lakia ja ovat ennustettavia.⁵⁸ Taannehtiva verolainsäädäntö on kiellettyä ja analogia ei saa käyttää tulkinnassa verovelvollisen vahingoksi.⁵⁹

Koska sekä VML 28 §:n että VML 31 §:n soveltamiseen liittyy aina riskejä oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden näkökulmasta, on tärkeätä, että verovelvollinen saa luottamuksensuojaa niitä sovellettaessa.⁶⁰ Selvitysvelvollisuuden ja näyttövelvollisuuden jakautuminen verovelvollisen ja Verohallinnon välillä saavat korostuneen merkityksen molempien sivuuttamista koskevien sääntöjen soveltamisessa. Kummankin säännön soveltaminen edellyttää selkeää näyttöä siitä, että säännön soveltamisedellytykset täyttyvät.

VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttymiseltä edellytetään nimenomaan ilmeisyyttä. VML 31.3 §:n sanamuodossa ei sanaa ilmeinen mainita, mutta hallituksen esityksessä ilmeisyysvaatimus on otettu huomioon.⁶¹ Hallituksen esityksessä todetaan, että sivuuttaminen olisi mahdollista hyvin poikkeuksellisissa olosuhteissa, joissa olisi ilmeistä, etteivät taloudellisesti järkevät riippumattomat osapuolet toimisi tavalla, jolla

⁵³ Lainalaisuusperiaatteen mukaan verosubjekti, vero-objekti ja veron suuruus on ilmentävä selkeästi laista. Tämän ei ole kuitenkaan katsottu estävän VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännön tai VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisusäännön säätämistä ja soveltamista, mutta se edellyttää niiden suppeaa tulkintaa. Lainalaisuusperiaate ilmenee Perustuslain (731/1999) 2 §:ssä. Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja lakia on tarkoin noudatettava kaikessa julkisessa toiminnassa (Perustuslain 2.3 §). Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain 121.3 §:n perusteella samat vaatimukset koskevat paikallisveroja.

⁵⁴ Ks. esim. KHO 2008/161, jossa VML 28 §:ää ei sovellettu.

⁵⁵ Ks. Ojanen 2008, s. 303, viite 18 siitä, miten lainalaisuusperiaate antaa verovelvolliselle oikeuden kyetä lukemaan verotuksen perusteen eduskuntatasoisesta laista.

⁵⁶ Ks. HE 1/1998, jossa mainitaan, että Perustuslain 81.1 § rajoittaa veroviranomaisten harkintavaltaa. Ks. myös Ojanen 2008, s. 303-304, alaviite 18.

⁵⁷ Ks. Ojanen 2008, s. 305, viite 18 siitä miten lain aukkoja ei voi täyttää lain esitöillä tai lakia alemman tasoilla säädöksillä. Ks. myös esim. VM 2002, s. 20 ja VM 2006, s. 17 siitä, miten hyvän verojärjestelmän tulisi noudattaa näitä ennustettavuuden elementtejä.

⁵⁸ Ks. verotuksen lainalaisuusperiaatteesta myös esim. Ojanen 2008, s. 301-302, Äimä 2011, s. 104 ja Haapaniemi 2013, s. 27-28.

⁵⁹ Ks. luottamuksensuojan merkityksestä verotuksessa esim. Soikkeli 2003, p. 75-119.

⁶⁰ Ks. esim. KHO 1997/2826.

⁶¹ Ks. HE 188/2021, s. 44.

verovelvollinen on liiketoimen toteuttanut.⁶² Ilmeisyysvaatimus on ikään kuin sisäänkirjoitettu VML 31.3 §:n soveltamisedellytyksiin.

Jo ennen lakimuutosta VML 31 §:n soveltamisen katsottiin edellyttävän ilmeisyyttä. Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen tuli olla ilmeistä, vaikkei sanaa ilmeinen sanamuodossa nimenomaisesti mainittukaan.⁶³ Kun otetaan huomioon VML 31.3 §:n asettamat tiukat edellytykset sivuuttamiselle, siirtohintaoikaisuja koskeva aikaisempi oikeuskäytäntö, sekä se, että OECD:n ohjeiden mukaan sivuuttaminen on mahdollista vasta, kun kaikki keinot on käytetty markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen ilman sivuuttamista, on selvää, että tietty ilmeisyysvaatimus koskee myös VML 31.3 §:ään perustuvaa sivuuttamista.

VML 28 §:ssä korostetaan selvitysvelvollisuutta. VML 28 §:ssä on nimenomaan, todettu, että jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa tulisi soveltaa veronkiertosäännöstä, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvosteleamiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Vastaavaa sääntöä ei lisätty VML 31 §:ään, vaan katsottiin, että verotusmenettelylain yleiset selvittämistä koskevat säännöt⁶⁴ ovat riittävät.

VML 14 a – 14 c §:iin perustuvasta laajasta siirtohinnoitteludokumentaatiovelvoitteesta johtuen siirtohintaoikaisuutilanteet poikkeavatkin muista mahdollisista sivuuttamistilanteista.⁶⁵ Selvitysvelvollisuus siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta on verovelvollisella. Sen jälkeen, kun verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa, tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Verovelvollista on aina kuultava ennen siirtohintojen oikaisuun ryhtymistä.⁶⁶ Tämä on käytännössä välttämätöntäkin, koska ilman verovelvollisen myötävaikutusta on yleensä mahdotonta selvittää, onko markkinaehtoperiaatteesta poikettu. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitys.⁶⁷ Molempien osapuolten on siten osallistuttava ja myötävaikutettava selvityksen esittämiseen.⁶⁸

Verohallinnon on esitettävä näyttö, jonka perusteella veroilmoituksesta poiketaan verovelvollisen vahingoksi. Tämän mukaisesti myös näyttövelvollisuuden VML 31 §:n soveltamisedellytysten olemassaolosta on katsottu kuuluvan lähtökohtaisesti Verohallinnolle. Siirtohinnoittelu-oikaisun on käytännössä katsottu edellyttävän Verohallinnon esittämää melko vahvaa näyttöä siitä, että markkinaehtoperiaatteesta on poikettu. Tämä on perusteltua tilanteessa, jossa verovelvollinen on jo laajalla siirtohinnoitteludokumentaatiolla perustellut etuyhteysliiketoimien markkinaehtoisuutta.⁶⁹ Vahvan näytön vaatimus korostuu VML 31 §:n 3 momenttia sovellettaessa. Verohallinnon on näytettävä, että markkinaehtoperiaate edellyttää

⁶² HE 188/2021, s. 44.

⁶³ Ks. esim. KHO 1986/3441 (II 578) ja KHO 1986/2772 (II 577) sekä KHO 1990/483.

⁶⁴ Ks. esim. VML 11 §:n ilmoitusvelvollisuus, VML 26.1 §:n verotuksen tasapuolisuus, VML 26.3 §:n verovelvollisen kuuleminen, VML 26.4 §:n asian selvittäminen ja VML 26.6 §:n asian tutkiminen.

⁶⁵ VML 14 a – 14c §. Ks. siirtohinnoitteludokumentaatiosta esim. Helminen 2022, luku 9, Siirtohinnoitteludokumentointi.

⁶⁶ VML 26.3 §.

⁶⁷ VML 26.4 §.

⁶⁸ ks. HE 53/1998. Ks. Selvitysvelvollisuudesta ja sen jakautumisesta siirtohintaoikaisuasioissa tarkemmin Helminen 2022, luku 9, Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka.

⁶⁹ Siirtohinnoitteludokumentaatiolle on annettu merkitystä esim. tapauksissa KHO 2020/1502 (34) ja KHO 2018/5979 (173).

verovelvollisen siirtohinnoitteludokumentaatioissa valituista ratkaisuista poikkeamista ja verovelvollisen liiketoimien sivuuttamista.

Verovelvollisen rooli kuitenkin korostuu silloin, kun siirtohinnoitteludokumentaatio on puutteellinen tai kun kysymyksessä on rajat ylittävä liiketoimi, johon liittyy poikkeuksellisia piirteitä tai epätavallisia ehtoja ja sellaisia veroetuja, joista johtuen myös VML 28 §:n soveltamisedellytykset saattavat täytyä. VML 28 §:n mukainen selvitysvelvollisuus veronkiertotapauksissa kuuluu pitkälti verovelvolliselle sen jälkeen, kun asia on huolellisesti tutkittu ja tietty ilmeisyyden raja on ylitetty.⁷⁰

Selvityksen esittäminen on aina ensisijaisesti verovelvollisen asia silloin, kun toisena osapuolena on ollut sellaisessa valtiossa sijaitseva yhtiö, josta veroviranomaisella ei ole mahdollisuutta kansainvälisen sopimuksen nojalla saada riittävää tietoa.⁷¹ Tämä tarkoittaa lähinnä ns. verokeidasyhtiötapauksia. Säännöksestä ei kuitenkaan saa tehdä sitä päätelmää, että muissa tapauksissa selvitysvelvollisuus kuuluisi automaattisesti veroviranomaiselle.⁷²

4.4. Kumpi sääntö soveltuu?

1.1.2022 lähtien sekä VML 31 § että VML 28 § ovat mahdollistaneet liiketoimen yksityisoikeudellisen muodon sivuuttamisen ja korvaamisen verotuksessa jollakin toisella. VML 31.3 §:n ja VML 28 §:n soveltamisalat ovat osittain päällekkäiset ja osittain erilaiset. Sama järjestely saattaa kuulua molempien sääntöjen soveltamisalaan, vain toisen säännön soveltamisalaan tai ei kummankaan soveltamisalaan. Koska VML 28 §:n ja VML 31 §:n soveltamisala ja soveltamisedellytykset poikkeavat toisistaan, kummallakin on itsenäistä merkitystä myös uudistuksen jälkeen. Tässä tilanteessa on aikaisempaa tärkeämpää tietää, kumpaa sääntöä tulee milloinkin soveltaa.

Ennen VML 31 §:n uudistamista saatettiin VML 31 §:ää ja VML 28 §:ää soveltaa yhdessä. Jos oli epävarmaa, voitiinko VML 31 §:ää soveltaa, sen rinnalla saatettiin pyrkiä soveltamaan VML 28 §:ää oikeuttamaan verotuksen oikaisu. Saatettiin katsoa, että nämä kaksi pykälää yhdessä oikeuttivat oikaisun.⁷³ Kun oli epävarmaa, voitiinko VML 31 §:ää soveltaa liiketoimien sivuuttamiseen, pohdittiin, voitaisiinko niin kuitenkin tehdä yhdessä VML 28 §:n kanssa.⁷⁴ Jos markkinaehtoperiaatteesta poikkeamiseen liittyi ilmeinen veronkiertotarkoitus, VML 28 §:ää voitiin soveltaa.⁷⁵

VML 31 § on ensisijainen pykälä siirtohinnoitteluoikaisun tekemiseen sivuuttamalla etuyhteysosapuolten välinen liiketoimi. Silloin, kun sivuuttaminen voidaan tehdä VML 31 §:n perusteella, ei ole tarvetta erikseen tarkastella täytyisikö tilanteessa myös VML 28 §:n soveltamisedellytykset.⁷⁶ Sivuuttaminen voidaan tehdä pelkästään VML 31.3 §:n perusteella, jos kaikki sen tiukat soveltamisedellytykset täyttyvät. Koska VML 31 § on siirtohinnoitteluoikaisuja koskeva erityisnormi, sitä tulisi soveltaa lex specialis-ominaisuutensa vuoksi ensisijaisesti sen soveltamisedellytysten täytyessä veronkiertämistä koskevan VML 28 §:n yleisnormin sijaan, vaikka samanaikaisesti myös

⁷⁰ Ks. esim. Ryynänen 2000 s. 185–188.

⁷¹ VML 26.4 §.

⁷² ks. HE 53/1998.

⁷³ Ks. esim. KHO 1999/4219.

⁷⁴ Ks. Helminen (2014a), s. 85–96, Helminen (2016), luku 12.2.6 ja Haapaniemi (2013) s. 23–35.

⁷⁵ Ks. esim. KHO 1981/1368 II 529.

⁷⁶ Ks. myös Penttilä 2015 s. 124 siitä, että jos siirtohinnoitteluoikaisua koskeva sääntö soveltuu, ei veronkiertosäännöstä tarvita.

sen soveltamisedellytykset täytyisivät.⁷⁷ Toisaalta VML 28 §:n perusteella sivuuttaminen voidaan tehdä sen soveltamisedellytysten täytyessä, vaikkei VML 31 § sivuuttamista mahdollistaisikaan.⁷⁸ VML 28 §:ää voidaan edelleen soveltaa etuyhteysosapuolten välisiin täysin keinotekoisiiin veronkiertojärjestelyihin.

On hiukan epäselvää, onko VML 31 §:n muutoksen jälkeen edelleen tilanteita, joissa voisi olla perusteltua soveltaa VML 31 §:ää ja VML 28 §:ää yhtä aikaa. Jo ennen lakimuutosta esitettiin näkemyksiä, joiden mukaan VML 31 §:ää ja VML 28 §:ää ei tulisi soveltaa yhtä aikaa.⁷⁹ Toisaalta saatettiin katsoa, että veronkiertämistä ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevia säännöksiä tulee aidoissa veronkiertotapauksissa soveltaa rinnakkain.⁸⁰ Voidaan kuitenkin kysyä, miksi aidossa veronkiertotapauksessa tulisi soveltaa VML 31 §:ää, jos sen soveltamisedellytykset eivät yksinään täyty, mutta VML 28 §:n soveltamisedellytykset sen sijaan täyttyvät? Eikö VML 28 §:n soveltaminen yksinään ole silloin riittävää?

Asia ei kuitenkaan ole näin suoraviivainen. Vaikka molemmat pykälät mahdollistavat sivuuttamisen ja korvaamisen, sovellettavalla pykälällä voi olla ratkaiseva merkitys veroseuraamusten kannalta. Veroseuraamukset eri pykälien soveltamisesta voivat olla erilaiset.

4.5. Veroseuraamukset ja kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

VML 28 §:n soveltaminen merkitsee sitä, että verotus toimitetaan verovelvollisen käyttämä muoto sivuuttaen, ikään kuin oikeaa muotoa olisi käytetty, tai verotettava tulo voidaan arvioida. Kun verovelvollisen käyttämä muoto sivuutetaan ja korvataan toisella VML 28 §:n perusteella, kaikki veroseuraamukset määräytyvät korvaavan muodon perusteella.

Esimerkiksi, jos yhtiön kautta kanavoitu tulo verotetaan osakkaan tulona, yhtiötä ei voida verottaa samasta tulosta.⁸¹ Tulon lisäksi myös siihen liittyvät menot allokoidaan oikealle verovelvolliselle. Menojen vähennyskelpoisuus riippuu siitä, olisivatko ne vähennyskelpoisia osakkaalle.⁸² Koska VML 28 §:ää sovelletaan vain veronvälttämistilanteissa, sitä ei voida soveltaa verovelvollisen eduksi, vaikka periaatteessa verovelvollinen on voinut käyttää väärää muotoa myös omaksi vahingokseen.⁸³

Vastaavasti VML 31.3 §:n perusteella liiketoimi voidaan joko pelkästään sivuuttaa tai sekä sivuuttaa että korvata toisella markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.

⁷⁷ Mm. Tikka 1972 s.296 katsoi asian olevan näin silloisten peiteltyä osinkoa koskevan VerL 57 §:n ja veronkiertoa koskevan VerL56 §:n osalta. Ks. myös esim. KHO 2009/1702 (70), jonka perusteluissa todetaan VML 28 §:n yleissääntöluonteisuus suhteessa VML 29 ja 31 §:iin.

⁷⁸ Ks. myös esim. Penttilä 2015, s. 124 koskien VML 28 §:n ja VML 31 §:n suhdetta aikana, jolloin VML 31 §:n ei vielä katsottu mahdollistavan liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista.

⁷⁹ Laaksonen 2013, s. 208, esitti tämän näkemyksen aikana, jolloin VML 31 § ei vielä mahdollistanut liiketoimen sivuuttamista ja korvaamista. Haapaniemi 2019, s. 8 on puolestaan todennut, että veronkiertämistä ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevia säännöksiä tulee aidoissa veronkiertotapauksissa soveltaa rinnakkain. Syyksi hän mainitsee sen, että tilanne, jossa sivuuttamista edellyttävä oikeustoimi toteutetaan siirtohinnoitteluympäristössä, mikä edellyttää myös siirtohinnoitteluoikaisun tekemistä, edellytykset yhtäaikaiselle soveltamiselle ovat olemassa.

⁸⁰ Ks. Haapaniemi 2019, s. 8.

⁸¹ Ks. esim. KHO 1988/4316.

⁸² Tikka, Kari S. et.al. 2022, luku 25, Veron kiertäminen, Oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriitatilanteet.

⁸³ Ks. esim. KHO 1973/4704 ja KHO 1992/2059, Ks. myös Ikkala 2002, s. 250, 252 ja 253 sekä Myrsky – Räbinä 2015 s. 351 ja 352.

Sanamuotonsa mukaa VML 31 § koskee kuitenkin ainoastaan tilanteita, joissa markkinaehtoperiaatteesta poikkeaminen on johtanut siihen, että verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muuten olisi ollut. Tällöin tuloon lisätään määrä, joka olisi kertynyt, jos markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu. VML 31 § siten mahdollistaa vähennyskelpoisuuden epäämisen tai tulon lisäämisen.

Periaatteessa todellisen markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan liiketoimen korvaaminen markkinaehtoperiaatteen mukaisella fiktiivisellä toimella voi johtaa myös siihen, että yleisesti verovelvollisen osapuolen tuloa olisi alennettava tai kuluja lisättävä. Tällaisia tilanteita VML 31 § ei kuitenkaan koske. VML 31 §:n 3 momentissa selvästi viitataan saman pykälän 1 momenttiin, mistä seuraa, että myös VML 31 §:n 3 momentti soveltuu vain tulon lisäämiseen mutta ei tulon vähentämiseen. VML 31 § vastaa siinä mielessä VML 28 §:ää, että sitä ei voida soveltaa verovelvollisen eduksi tulon alentamiseksi. Tulon alentaminen on mahdollista vain ns. vastaoikaisuna tilanteessa, jossa toisen etuyhteysosapuolen tuloon on tehty siirtohinnoitteluoikaisu. Vastaoikaisu voidaan tehdä VML 75 ja 89 §:n perusteella sekä erityistä riidanratkaisumekanismista annettua lakia (530/2019) soveltaen.⁸⁴

Verotuksessa ei kuitenkaan ole merkitystä ainoastaan tulon määrällä, vaan myös lisätyn tulon tyypillä ja sillä onko kyseinen tulotyyppi verovapaata vai veronalaista tuloa. Muut verosäännökset viimekädessä määrittelevät sen, millaisia veroseuraamuksia VML 31 §:ään ja myös sen 3 momenttiin perustuvaan sivuttamiseen ja korvaamiseen perustuva tulonlisäys aiheuttaa.

Hallituksen esityksen mukaan VML 31.3 §:ään perustuva sivuttaminen ja korvaaminen merkitsevät VML 28 §:n tapaan sitä, että kaikki veroseuraamukset määräytyvät uuden korvaavan liiketoimen perusteella.⁸⁵ Tämä merkitsee sitä, että kysymyksessä voi periaatteessa olla myös verovelvolliselle verovapaa tulo. Tällaisessa tilanteessa tulonlisäystä ei VML 31.3 §:n perusteella kuitenkaan tehtäne. VML 31 § koskee ainoastaan tilanteita, joissa verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi. Myöskään VML 28 §:ää ei tällaisessa tilanteessa sovellettaisi, koska tulon verovapaudesta johtuen järjestelyllä ei ollut veronvälttämistarkoitusta eikä VML 28 §:ää sovelleta verovelvollisen eduksi.

Välillisesti VML 31.3 §:ään perustuva tulonlisäyksellä voi olla vaikutusta myös esimerkiksi lähdeverotukseen. Lähdeverolain 3.2 §:n mukaan lähdeverolain osinkoa koskevia sääntöjä sovelletaan VML 31 §:n nojalla lisätyn tulon määräiseen etuun, jonka osakas saa hyväkseen.

Sivuttamisella ja korvaamisella sekä sillä, tehdäänkö se VML 28 §:n vai VML 31 §:n perusteella on merkitystä myös kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisen kannalta. Erityisesti VML 28 §:n soveltaminen saattaa johtaa kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen, kun toinen järjestelyyn liittyvä valtio toimittaa verotuksen Suomen veronkiertopykälän soveltamisesta huolimatta verovelvollisen käyttämän muodon mukaan.

Poistamattoman kaksinkertaisen verotuksen vaarasta johtuen verovelvolliselle voi olla edullisempaa, että verotusta oikaistaan VML 31.3 §:n siirtohinnoitteluoikaisupykälän perusteella VML 28 §:n veronkiertopykälän sijaan. Siirtohinnoitteluoikaisutilanteita

⁸⁴ Ks. vastaoikaisusta tarkemmin esim. Helminen 2022, luku 4, Vastaoikaisu.

⁸⁵ HE 188/2021 s. 43 ja 48, jossa tarkastellaan asiaa lähinnä EVL:n vähennyskelpoisuutta koskevien sääntöjen näkökulmasta.

koskien verosopimukset⁸⁶, EU:n Arbitraatiosopimus⁸⁷ ja EU:n Riidanratkaisumekanismidirektiivi⁸⁸ sisältävät varsin toimivat menettelyt vastaoikaisun tekemiseksi ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.⁸⁹ Jos liiketoimen sivuuttaminen ja korvaaminen perustuu siirtohinnoitteluoikaisun sijaan veronkiertopykälän soveltamiseen, vastaoikaisua ei välttämättä tehdä eikä kaksinkertaista verotusta poisteta. Myöskään SEUT:n perusvapaudet, kuten vapaa sijoittautumisoikeus, eivät anna suojaa verovelvolliselle, jos VML 28 §:ää sovelletaan ja kysymyksessä katsotaan olevan täysin keinotekoinen veronkiertojärjestely.⁹⁰

5. Tulevaisuuden näkymiä

Jos liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Tämä on ollut sekä OECD:n malliverosopimuksen perustuvien verosopimusten että VML 31 §:n sisältämän markkinaehtoperiaatteen sisältö jo vuosikymmenien ajan. Käytännössä sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden että erityisesti VML 31 §:n tarkoittaman markkinaehtoperiaatteen sisältö ja soveltamisala on kuitenkin vuosien varrella laajentunut siitä, mitä se alun perin oli. Tämä koskee erityisesti mahdollisuutta sivuuttaa ja korvata etuyhteysosapuolten välisiä liiketoimia markkinaehtoperiaatteeseen vedoten.

Markkinaehtoperiaatteeseen vedoten voidaan oikaista etuyhteysosapuolten verotusta tavalla, joka aikaisemmin oli mahdollista ainoastaan VML 28 §:n perusteella tilanteissa, joihin liittyi ilmeinen veronvälttämistarkoitus. Jatkossa etuyhteysosapuolten välisiä oikeustoimia voidaan verotuksessa sivuuttaa ja korvata riippumatta verovelvollisen motiiveista, jos liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat riippumattomat osapuolet olisivat sopineet ja verotettava tulo on siksi jäänyt pienemmäksi.

On selvää, että sekä VML 31.3 §:n että VML 28 §:n soveltamiskynnys on erittäin korkea. Kumpaakaan niistä ei voida soveltaa vain siksi, että verovelvollinen on valinnut verotuksellisesti edullisen järjestelyn ankarampaan verotukseen johtavan järjestelyn sijaan. Kummallakin pykälällä on omat tiukat soveltamisedellytykset, joiden kaikkien tulee täyttyä, jotta liiketoimi voidaan verotuksessa sivuuttaa ja korvata toisella.

Siirtohinnoitteluoikaisun tekemisen liiketoimi sivuuttamalla ja korvaamalla tulee tulevaisuudessakin olla harvinainen poikkeus. Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaisesti toteutetut ja dokumentoidut etuyhteysosapuolten väliset siirtohinnoittelujärjestelyt eivät johda siirtohinnoitteluoikaisuihin eikä varsinkaan liiketoimien sivuuttamiseen ja korvaamiseen.

⁸⁶ Ks. esim. OECD:n malliverosopimus (2017) 9.2 ja 25 artiklat.

⁸⁷ Sopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY).

⁸⁸ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852, annettu 10 päivänä lokakuuta 2017, veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa.

⁸⁹ Ks. näistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tähtäävistä riidanratkaisumekanismeista Helminen 2022, luku 19, Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Muutoksenhaku ja Helminen 2022a, luvut 5.4. ja 7.

⁹⁰ Ks. SEUT:n perusvapauksista esim. Helminen 2021a, luku 2 ja erityisesti luku 2.3.3. siitä miten veronkierron vaara oikeuttaa perusvapauksia rajoittavan verotuksen.

Etuyhteysosapuolten tulee jatkosakin voida valita vaihtoehtoisista toimintatavoista liiketoimintansa näkökulmasta järkevimmät järjestelyt, vaikka ne olisivat verotuksellisesti edullisia. Näin toimii taloudellisesti järkevästi toimiva riippumaton osapuolikin. Kaikkia kansainvälisen verojärjestelmän sisältämien eri valtioiden kansallisten verojärjestelmien yhteensopivuusongelmia ei voida ratkaista VML 31 §:n ja VML 28 §:n kaltaisilla työkaluilla. Tästä näkökulmasta OECD:n ja EU:n hankkeita liittyen globaaliin yhteisöverotuksen vähimmäistasoon (Pilar II)⁹¹ ja verotulojen uudelleenallokointiin (Pilar I)⁹² voidaan pitää ongelmistaan huolimatta tärkeinä askeleina oikeaan suuntaan.

LÄHDELUETTELO

Haapaniemi, Ossi (2013). Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus - Esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. *Vero ja Finanssi Matti Myrsky 60 vuotta*, Edita, s. 23-35.

Haapaniemi, Matti (2019). Siirtohinnoittelua koskevan oikeustoimen tunnistamisesta ja sivuuttamisesta sekä veron kiertämisestä, Edilex 18.6.2019, s. 1-19.

HE 53/1998. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.

HE 188/2021. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

Helminen, Marjaana (2014). Uudelleenluokittelu siirtohinnoittelussa – Miten pitkälle VML 31 ja 28 § taipuvat? Yliopiston veropäivä 2014, s. 29-41.

Helminen, Marjaana (2014a) "Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyslainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea?", *Defensor Legis* 1/2014, s. 85-96.

Helminen, Marjaana (2016). GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World – Finland, *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, eds.

Helminen, Marjaana (2021). Professori Marjaana Helmisen lausunto luonnoksesta 23.8.2021 hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n ja siihen liittyvien lakien muuttamisesta (VM161:00/2014; VN/791/2021).

Helminen, Marjaana (2021a). *EU Tax Law – Direct taxation*, 2021 edition, IBFD.

Helminen, Marjaana (2022). *Kansainvälinen verotus*, Almatalent, jatkuvapäivitteinen.

Michael Lang / Jeffrey Owens / Pasquale Pistone / Alexander Rust / Josef Schuch/Claus Staringer, IBFD, s. 247-274.

Helminen, Marjaana (2016a), Finland: KHO 2014/2117 (119) – Does Article 9 Allow Reclassification of Hybrid Debt as Equity in Finland? – *Tax Treaty Case Law around the Globe* 2015. Ed. Lang, Michael s. 221–227.

Helminen, Marjaana (2022). *Kansainvälinen verotus*. AlmaTalent, jatkuvatäydenteinen.

Helminen, Marjaana (2022a). *EU-vero-oikeus*. AlmaTalent, jatkuvatäydenteinen.

⁹¹ Ks. OECD 2021 sekä Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, Brussels, 22.12.2021, COM(2021) 823 final.

⁹² Ks. OECD 2022a.

Ikkala, Jarmo (2002). National Report of Finland, Form and Substance in Tax Law”, Cahiers de droit fiscal international Volume LXXXVIIa, s. 249-262.

Isomaa-Myllymäki, Anita (2016). Etuyhteysliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluoheissa ja VML 31.1 §:n soveltamisessa., Verotus 5/2016 s. 475-487.

Knuutinen, Reijo (2009) Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rajoitus- ja sijoitusinstrumentit, Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Knuutinen, Reijo (2012), Verosuunnittelua vai veron kiertämistä, Sanoma Pro.

Laaksonen, Sami, Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita, Verotus 2/2013, s. 203-210.

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo (2015), Verotusmenettely ja muutoksenhaku, AlmaTalent.

Niskakangas, Heikki (1983), Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa, Lakimiesliiton kustannus.

OECD (1979), Transfer Pricing and Multinational Enterprises.

OECD (1984), Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues.

OECD (1995), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Jatkuvatäydenteinen kansio. Vuoden 1995 versiosta sisältäen vuoden 1996 täydennyksen on olemassa suomenkielinen käännös “Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoa varten”. Edita 1997.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017.

OECD (2020), Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, OECD, Paris.

OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD January 2022.

OECD (2022a), Public consultation document Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, OECD 4 April - 20 April 2022.

Ojanen, Tuomas (2008), “KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem”, Lakimies 2008/2, s. 299-310.

Pankakoski, Katriina 2021. Siirtohinnoitteluokaisua koskeva sääntely: Lainsäädäntömuutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan, Edilex 2021/53, s. 1-17.

Prasanna, Sayee – Petruzzi, Raffaele (2021), Accurate Delineation and Recognition of Actual Transactions. – Fundamentals of Transfer Pricing – General Topics and Specific Transactions, toim. Petruzzi, Raffaele – Cottani, Giammarco – Lang Michael, Kluwer, s. 39-69.

Penttilä, Seppo 2015. Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset, Verotus 2/2015 s. 120-140.

Raunio, Merja (2018), Siirtohinnoitteludokumentoinnin merkitys liiketoimien tunnistamisessa, Verotus 4/2018 s. 449-459.

- Raunio, Merja (2020). Liiketoimien tunnistaminen ja sivuuttaminen tapauksissa KHO 2020:34 ja KHO 2020:35, Verotus 5/2020 s. 668–678.
- Ryynänen, Olli (1996), Förtäckt dividend i beskattningen, Skriften utgivna vid Svenska Handelshögskolan. nr. 64.
- Ryynänen, Olli (2000), Bevisning i inkomstbeskattningen, Svenska Handelshögskolan.
- Ryynänen, Olli (2001), Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa, Defensor Legis 2/2001, s. 262-285.
- Ryynänen, Olli (2007), Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia, in In memoriam Kari Tikka 1944-2006 (Suomalainen Lakimiesyhdistys), s. 391 – 406.
- Soikkeli, Lauri 2003. Luottamuksensuoja verotuksessa, WSOY.
- Tikka, Kari S. (1972), Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165.
- Tikka, Kari S. (1976), Kringgående av skattelag”, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie (NSFS) 3, s. 31-51.
- Tikka, Kari S., Nykänen, Olli, Juusela, Janne ja Viitala, Tomi (2022), Yritysverotus I ja II (jatkuvatäydenteinen), AlmaTalent.
- VM (2006), Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, VM:n työryhmämuistio 4/2006.
- VM (2002), Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio, Kilpailukykyiseen verotukseen, VM:n työryhmämuistio 12/2002.
- Voipio, Jaakko (1968), Verotuksen kiertämisestä (Suomalainen Lakimiesyhdistys).
- Wikström, Kauko (2007), Perusoikeudet ja veron kiertäminen, in In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006 (Suomalainen Lakimiesyhdistys), s. 450-462.
- Äimä, Kristiina (2011). Veroprocessoikeus, Sanomapro.

Veron kiertäminen oikeustieteen tutkimuskohteena – kritiikki

Asianajaja, tohtorikoulutettava Jouni Weckström (Waselius & Wist, Helsingin yliopisto)

1. Mikä kritiikki, kritiikkiä mistä?

Tämän kirjoituksen johtotähtenä on *kritiikin* esittäminen. On siis paikallaan ensi alkuun tarkastella kysymystä siitä, mistä tämän kritiikin esittämisessä perimiltään on oikein kyse.

Kritiikkini ensi- ja viimesijainen kohde on tieto ja sen tuottaminen *oikeudellisesta ilmiöstä nimeltä veron kiertäminen*. Toisin sanoen, kritiikkini kohdistuu siihen, miten veron kiertämisestä on pyritty, tai pyritään esittämään toden kaltaisia väittämiä oikeustieteessä. Kritiikkini kohdistuu siis siihen tiedon kerryttämiseen pyrkivään oikeustieteelliseen toimintaan, jolla itsessään muodostetaan tietoa hyödynnettäväksi jossain myöhemmässä vaiheessa, eli näin muotoutuvan oikeustieteen tulosten soveltamistilanteissa.

Mikä tärkeää, kritiikkini ei ole ikään kuin vastine tai vastoin veron kiertämiseen aikaisemmin kohdentunutta ja toteutunutta tutkimusta, vaan pikemminkin päinvastoin, rakentamaan ja uudistamaan pyrkivää kritiikkiä. Kritiikkini perimmäinen tarkoitus on etsiä keinoja tietää aina vain enemmän (voimassa olevasta) *oikeudesta*.¹ Kysymys on siis oikeustieteilijän *epistemologisesta*² näkökulmasta.

Sinänsä oikeuden kentällä toimii eri tahoja erilaisissa rooleissa, niin oikeuden *tuottamisessa* kuin sen *uusintamisessa*, kuten tuomari, hallinnon virkailija, ja yksityinen oikeussubjekti yhteiskunnan jäsenenä, oikeustieteilijän lisäksi.³ Eräänlaiselle *oikeustieteilijän* kunnia paikalle on kuitenkin pääsy, jos seuraa tunnetun oikeusteoreetikon *Hans Kelsenin* ajattelua.

Paulsonin mukaan *Kelsenin* teoria oikeuden ja oikeusjärjestyksen muotoutumisesta erityisen perusnormin asettamalle perustalle, niin sanottu puhdas oikeusoppi (*Reinheitstheorie*), rakentuu kaksiosaisesti: *ensiksi oikeustieteilijä* tuottaa tai listaa yleisen oikeusnormin erilaiset mahdolliset tulkintasisällöt puhtaasti oikeustieteen nimissä, *minkä jälkeen tuomari* valitsee poliittisista tai muista vaikuttimistaan lähtien ratkaisutilanteeseen mielestään parhaiten soveltuvan (oikeustieteilijän antaman) oikeusnormin tulkintasisällön⁴. Kukapa ei haluaisi tällaista asemaa oikeuden muotoamisessa.

¹ Tässä kirjoituksessa ei ole toisaalta kyse, eikä tässä osallistuta keskusteluun oikeustieteen tieteellisyydestä.

² Epistemologiassa on kyse tietämisen ja tiedon ihmettelmisestä, oikean ja varman tiedon saavutettavuudesta, ja tätä myöden itsessään totuuden ja toden määrittelystä. Oikeustieteilijän epistemologinen näkökulma kohdistuu siis nimenomaan *oikeudesta* saatavaan ja saatavilla olevaan tietoon, ja kannanottoon siitä, miten tällainen tieto oikeudesta voi legitimiä eli oikeustieteen yhteisössä hyväksyttävällä tavalla muotoutua.

³ *Tuori* ((2000), s. 148-149) määrittää oikeuden toimintakentän oikeudellisiin käytäntöihin yhtäältä *laajassa* ja toisaalta *suppeassa* merkityksessä. Ensiksi mainittuun kuuluu kaikki oikeusjärjestystä teemoittava yhteiskunnallinen viestintä. Jälkimmäinen määrittäyty puolestaan käytännöistä, joissa pääasiallisina toimijoina ovat oikeuden ammattilaiset.

⁴ *Paulson* (2019), s. 207-208. Ks. myös *Kelsen* (1968), s. 370-371.

Oikeustiede siis yhtäältä tutkii, ja toisaalta uusintaa sekä muokkaa oikeutta⁵, eli yhteiskunnassa esiintyviä ilmiöitä, jotka ovat luonteeltaan oikeudellisia. Oikeustiede etsii vastausta kysymykseen ”mitä oikeus on”. Tunnettu englantilainen oikeusteoreetikko *H. L. A. Hart* kysyi tämän kysymyksen vuonna 1961 ja viittasi samassa (aika)yhteydessä 150 vuoden pituiseen aikakauteen, jonka kuluessa tätä epistemologista kysymystä oikeudesta on kysytty lukuisten meritoituneiden oikeusfilosofien toimesta, saamatta vastausta.⁶ *Tuorin* käyttämään terminologiaan viitaten voitaneenkin varsin vahvalla varmuudella todeta, että ”oikeus” on käsitteenä tai sisällöllisesti ”hankalasti tavoiteltava” (*elusive*).⁷ Kuten jäljempänä tarkemmin argumentoidaan, tämä ”hankala tavoiteltavuus” on mitä ilmeisimmin yhdistettävissä myös oikeudelliseen ilmiöön nimeltä veron kiertäminen.

Kari S. Tikan väitöskirja on merkittäväällä tavalla paaluttanut *veron kiertämiseksi* nimetyn ilmiön muotoa ja sisältöä kansallisessa verotusta koskevassa diskurssissa ilmestymisestään aina tähän päivään. Sen karisma ei ole kadonnut mihinkään. Juristia lämmittää erityisesti väitöskirjan juridinen perusvire, se on selvästi oikeustieteellistä tutkimusta, oikeustieteilijän sisäinen näkökulma (vero-)oikeuteen: ”...”tutkimuksen näkökulma on oikeustieteellinen”.⁸ On siis niin, että *Tikka* on osaltaan pyrkinyt ratkaisemaan, tai kenties pikemminkin osallistumaan keskusteluun siitä, mitä oikeus on, ja tarkemmin siis siitä, mitä veron kiertäminen oikeudellisena ilmiönä on, tai voi olla.

Mikä on nyt esittämäni kritiikin näkökulmasta kuitenkin erityisen mielenkiintoista, ja samalla huolestuttavaa on se, etteivät *Tikan* väitöskirjassaan esittämät tutkimukselliset tulokulmat ja kysymyksenasettelut ole oikeastaan muuttaneet muotoaan tai sisältöään vieläkään, 50 vuoden aikajänteellä. Tuntuu siltä, että kysymyksissä veron kiertämisen oikeudellisesta tarkastelusta etsimme edelleen vastauksia *Tikan* liikkeelle laittamiin probleemeihin. Oliko *Tikka* näin aikaansa edellä?

Joka tapauksessa, olemme jatkuvasti oikeudellisten konfliktien äärellä, oikeuden ja ei-oikeuden välisissä rajanvetotilanteissa. Samoin olemme varsin säännönmukaisesti sallitun ja ei-sallitun toiminnan rajanvetotilanteissa. Näin myös, ja erityisesti verotuksessa. Halusimme tai emme, verotuksessa sallitun ja ei-sallitun välistä rajankäyntiä tehdään edelleen merkittävässä määrin nimenomaan veron kiertämisen ehkäisemiseen tähtäävien normien tuella. Verotuslain 56 § on muuttunut *Tikan* väitöskirjan ajoista verotusmenettelystä annetun lain (18.12.1995/1558, ”VML”) 28 §:ksi, mutta sama meno jatkuu.

Kritiikkinä tämän kirjoituksen tarkoitus ei ole siis tarkastella myöskään itse *Tikan* väitöskirjaa oikeustieteellisenä tutkimuksena, kriittisesti, vaan esittää ennemminkin rakentavaa kritiikkiä sen suhteen, mihin veron kiertämistä koskeva oikeustieteellinen tutkimus voisi nykyisellään suuntautua. Toisin sanoen, kritiikkini tavoitteena on avata uusia näkökulmia, antaa ehdotuksia nimenomaan veron kiertämistä käsittelevään oikeustieteelliseen tutkimukseen. Luonnollisesti kritiikkini alkupisteenä, ikään kuin luontevana reflektiopintana on *Tikan* väitöskirja.

⁵ *Tuori* (2000), s. 304.

⁶ *Hart* (1961), s. 1.

⁷ *Tuori* (2021), s. 1-22.

⁸ *Tikka* (1972), s. 4.

Teoreettisemmassa viitekehyksessä kritiikkiäni rajaavat sen rakentuminen nimenomaan *lainopin* myötä muotoutuvaan ajatteluun oikeustieteellisen tutkimuksen *suuntautumisesta*, ja toisaalta ymmärrykseen *oikeusnormista* oikeustieteellisen tutkimuksen kohteena. Jos siis ensinnäkin lainoppi määritellään tutkimussuuntauksena esimerkiksi sellaiseksi, joka selvittää ja tulkitsee oikeusnormien sisältöä ja esittää tässä tehtävässään kannanottoja normien kuulumisesta voimassa olevaan oikeuteen sekä tulkintakannanottoja näiden normien oikeudellisesti merkityksellisestä sisällöstä,⁹ väitän, että valtaosa veron kiertämistä tarkastelleesta tutkimuksesta on allokoitavissa nimenomaan lainopin piiriin. Tämän tutkimussuuntauksen alle sijoittaisin myös *Tikan* väitöskirjan.

Mitä sitten tulee *oikeusnormiin* lainopin tutkimuskohteena, on erinomaisen tärkeää havaita, että se koostuu yhtäältä kielellisestä ilmaisusta eli normilauseesta ja toisaalta tälle normilauseelle annettavasta ajatussisällöstä. Normilause ja sen ajatussisältö yhdessä muodostavat sitten oikeusnormin. Kuten tästä voidaan hyvin johtaa, lainopin tehtävänä on selvittää nimenomaan erilaisten normilauseiden merkityssisältö.¹⁰ Tässä tehtävässään lainoppi voi menestyä ainoastaan omaksuessaan *tekstejä eli kieltä tulkitsevan* asenteen tavoitellessaan merkityksen antamista normilauseille.¹¹

Lainopillisen tutkimusotteen omaksuminen edellyttää vielä tarkemmin sanottuna sitoutumista *Aarnion* erittelemiin rajaaviin elementteihin, eli: (i) oletukseen lainopillisen tulkinnan kohteesta, (ii) oletukseen oikeuslähteopillisista sitoumuksista, (iii) oletukseen metodisista säännöistä ja periaatteista, ja (iv) oletukseen lainopilliseen päättelyyn sisältyvistä arvoista ja arvostuksista. Kuvattujen elementtien avulla on *Aarnion* mukaan täsmennettävissä lainopin episteemisesti *sisäinen* näkökulma, erityisesti suhteessa yhteiskuntatieteen tyypillisesti edustamaan ulkoiseen näkökulmaan. Näin rakentuvan tutkimusotteen avulla voidaan toisin sanoen löytää ja erottaa erityinen *oikeudellinen ajattelu*.¹²

Lainoppi on siis oikeustieteen tutkimussuuntaus, joka tutkii ja tulkitsee oikeudellisia tekstejä. Lainopin tutkimusmenetelmä on toisin sanoen tulkinta eli juristin käytössä olevat välineet, joiden avulla siirrytään oikeuslähteistä ja tosiseikoista itse tulkintakannanottoon. *Tulkintametodeina* noudatetaan puolestaan erityisiä, oikeustieteen harjoittamisessa sovellettaviksi muodostuneita ennalta annettuja tulkintanormeja, kuten *sanamuodon mukaista, systemaattista, historiallista, vertailevaa, supistavaa/laajentavaa, analogista, teleologista, arvoperusteista*, tai *objektiivista* tulkintaa. Tämän lisäksi oikeusoppineen metodiperustana lainopillisessa tutkimuksessa on sitoutuminen erityisiin *etusijajärjestyksiä* määrittäviin normiristiriitojen ratkaisunormeihin, sekä *oikeuslähteoppiin*.¹³ Tämä lainopin *matriisi* on tunnettava ja sitä on noudatettava, jotta tutkimusta voidaan pitää lainoppiin suuntautuneena.

⁹ Hirvonen (2011), s. 22.

¹⁰ Hirvonen (2011), s. 24. Ks. myös Minkkinen (2017), joka kritisoi lainoppia tutkimussuuntauksena modernin *huippututkimuksen* valossa lähtien siitä, että lainoppi on paremminkin tuomioistuimia ja muita käytännön oikeuselämän toimijoita palvelevaa tutkimusta, kuin oikeustieteellistä huippututkimusta.

¹¹ Hirvonen (2011), s. 36.

¹² Aarnio (1988), s. 58-61.

¹³ Hirvonen (2011), s. 38-41. Kuten Hirvonen osuvasti huomauttaa, myös tosiasiat edellyttävät tyypillisesti tulkintaa, ainakin kiperissä tapauksissa.

Kritiikkini keskiössä on siis VML 28 §:n sisältämä normilause. Ei liene harhaista (jo näin alustavasti) todeta, että ajatussisällön määrittäminen kyseiselle normilauseelle on vähintäänkin haasteellista, jollei peräti mahdotonta. Minkä tulkintanormin puoleen tuossa määrittelytehtävässä tulisi kääntyä? Miten itse kyseisen normin soveltamistilanteessa näyttäytyy sitten kielen tulkinnan väistämätön subjektiivisuus? Onko niin, ettei VML 28 §:llä ole tosiasiaa sisältöä lainkaan, vai onko sisältöä liikaa? Onko sillä yhtä monta sisältöä kuin on kyseisen tekstin lukijaakin?

Mitä emme kuitenkaan pysty lopulta välttämään on se, että VML 28 § on oikeudellisessa ratkaisutilanteessa voimassa oleva normi, jonka sisältö tuomioistuimen on *aina* ratkaistava, vaikkakin *in casu*. Toki yksi perustavaa laatua oleva kritiikki voidaan rakentaa myös kysymyksestä: tarvitseeko järjestelmämme ylipäätään VML 28 §:n kaltaista yleistä veronkiertonormia ollakseen legitiimi?

Tässä yhteydessä on hyvä kiinnittää toki huomiota siihen, että tässä kirjoituksessa esittämäni kritiikki on hyvin subjektiivinen, ensisijaisesti omaa ajattelua, ja siksi paikka paikoin käsitellyn tausta-aineiston valossa kenties puutteelliselta vaikuttavaa. Tyhjentävyyttä ei ole sinänsä edes voinut tavoitella käytettävissä olleena hyvin rajallisen sivumäärän vuoksi, eikä sellaista voisi tarkastelun kohteena olevasta kysymyksestä saavuttaa, vaikka haluaisikin. Yksi keskeinen tavoitteeni onkin herättää keskustelua vero-oikeuden harjoittajien parissa, eli kritiikin jatkokritiikkiä.

2. *Tikan* väitöskirjan joistakin näkökulmista

Kun siis kritiikkini varsinainen alkulähde on *Tikan* väitöskirja, on syytä aluksi avata kyseisen teoksen sisältämää oikeudellista ajattelua. Kuten kirjan johdantoluvusta käy ilmi, *Tikka* on ajatellut veronkiertämisen ehkäisemiseen tähtäävän kansallisen normimme olevan nimenomaan ”verolain soveltajan ratkaisukäyttämiseen” vaikuttavan säännöksen.¹⁴ Tämä on mielestäni kovin merkittävä havainto, joka on ikään kuin doktriininomaisesti sedimentoitunut hyvin vahvasti kansalliseen ratkaisukulttuuriimme. Toisin sanoen, verotuspäätöksen tekijä on tarttunut tähän oppiin nähdäkseni varsin ponnekkaasti, tämä funktio on miellyttänyt päätöksentekijää.

Tarkastelleessaan vielä tarkemmin veronkiertonormin *oikeudellista funktiota*, *Tikka* täsmentää, ettei se sinänsä muodosta itsenäistä, substantiaalista veronormia, vaan on pikemminkin *kompetenssinormi*, jolla on myönnetty lainsoveltajalle erityinen ”laintäydentämisfunktio”, normaalin kompetenssin ylittävä toimivalta. *Tikka* puhuu tässä yhteydessä myös veronkiertonormin ”verotuksen taloudellista yhdenmukaisuutta” toteuttavasta, taloudellista katsantotapaa noudattavasta tehtävästä.¹⁵

Tutkimuksensa päätehtävänä *Tikka* näki puolestaan sen selvittämisen, ”missä määrin 56 §:n soveltamiskriteerit ovat *oikeuskäytännössä* mahdollisesti kiinteytyneet”. Tämän myötä *Tikan* tavoitteena oli selvittää, josko erityyppisistä verojen minimoimiseksi tehtävistä toimenpiteistä voitaisiin abstrahoida invarianttisia piirteitä niiden tarkemmaksi ryhmittelemiseksi.¹⁶ Lisäksi *Tikka* on käsitellyt väitöskirjassaan erityisesti veron määräytymisen ”perusongelmiksi” nimettyjä laajuus-, arvostus-, jaksottamis- ja

¹⁴ *Tikka* (1972), s. 2.

¹⁵ *Tikka* (1972), s. 3.

¹⁶ *Tikka* (1972), s. 3.

kohdistamiongelmia. Nämä perusongelmat on nostettu esiin nimenomaan *verotuspäätöksen* tekemisessä huomioitavina ”komponentteina” ja lähdetty siitä, että veron ”määräämistä koskeva päätös on moniin eri kysymyksiin otettujen kannanottojen muodostama kokonaisuus”. *Tikka* on jakanut tämän kokonaisuuden edelleen *verosubjektin identifikaatiota* ja *vero-objektin* määrittämistä edellyttävään harkintaan.¹⁷

Tikka selvittää tätä perusongelmatiikkaa toteamalla, että listatut ongelmat voivat sinänsä kytkeytyä konkreettisesti tilanteessa läheisesti toisiinsa ja että niitä voi olla jopa vaikea selvästi erottaa toisistaan. Veronkiertäminen voi *Tikan* mukaan puolestaan kytkeytyä mihin tahansa edellä listattuun komponenttiin. Vaikka *Tikka* sitten toteaaakin, että ongelmakohtia kytkeytyy myös säännöksiin siitä, ”kuinka verotuksessa tarvittava ratkaisuinformaatio hankitaan”, ei tällainen *menettelynormisto* ole kuitenkaan noussut varteenotettavaksi näkökulmaksi hänen tutkimuksessaan.¹⁸

Itse tulkitseän tämän siten, että *Tikka* on aikanaan nähnyt tarpeen nimenomaan tarkastellun veronkiertösäännöksen *normiluonteen* selvittämisessä juuri kvalifikaatio-, käyttäytymis-, ja kompetenssinormina,¹⁹ ei niinkään materiaalisesti oikean lopputuloksen *proseduraalisessa* varmistamisessa. Näin siis siitä riippumatta, että hän on sinänsä eksplikoinut veronkiertösäännöksen täyttävän nimenomaan veronlain soveltajan ratkaisukäyttämisenä ilmenevää funktiota.

Toisin sanoen, *Tikan* keskeisenä pyrkimyksenä on ollut selvästikin selvittää veronkiertämisen *tavanomaisia ilmenemismuotoja* ja sitä kautta ikään kuin määrittää käsitteen tyypillistä sisältöä. Tällaisina ilmenemismuotoina *Tikka* on väitöskirjansa luvussa VI listannut (i) muodon ja sisällön vastaamattomuustilanteet, (ii) vaiheittaistransaktiot, (iii) intressipuutetilanteet, ja (iv) markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeamisen lähipiiritransaktioissa. Kuten olemme sitten aikojen saatossa saaneet havaita, nämä elementit ovat olleet pysyvästi kielen päällä erilaisia verotuksellisia arviointitilanteita ratkaistaessa, nämä eivät ole kadonneet mihinkään.

3. Kritiikin rakennuspalikoita – veron kiertämisen oikeussysteemistä lähtökohdista

Veron kiertäminen on oikeudellisenä ilmiönä totta tosiaan edellä hahmotetulla tavalla ”hankalasti tavoiteltava”. Kuten myös *Tikan* väitöskirjaa tiivistetysti edellä kuvatusta käy hyvin ilmi, punaisen langan löytäminen narratiiviin on edellyttänyt moninaisten relevanssiulottuvuuksien avaamista ydinkysymykseen vastaamiseksi. Mikä siis sinänsä kunnioitettavaa, *Tikka* on tutkimuksessaan kyennyt identifioimaan keskeiseksi luonnehdittavissa olevan kysymyksenasettelun, eli *veronkiertösäännöksen soveltamiskriteerien muotoutumisen oikeuskäytännössä*. Tämä problematisointi on saatu hienosti mahdutettua noin 320:lle varsin maltillisen määrän tekstiä sisältävälle sivulle. Esitys on toisin sanoen kohdennettu ja tiivis.

Tämä veronkiertonormin ”hankala tavoitettavuus” käy mielestäni hyvin ilmi myös *Knuutisen* väitöskirjasta ”Muoto ja sisältö vero-oikeudessa”. *Knuutisen* n. 590 sivua

¹⁷ *Tikka* (1972), s. 39.

¹⁸ *Tikka* (1972), s. 44-45.

¹⁹ *Tikka* (1972), s. 188.

pitkä tutkimus on kaiken kaikkiaan henkeä salpaava kattavuudessaan. Tosin, *Knuutinen* ei tutkimuksessaan keskity yksinomaan veron kiertämistä koskeviin erityiskysymyksiin, vaan tarkastellessaan yleisemminkin muodon ja sisällön problematiikkaa tulovero-oikeudellisessa yhteydessä, hän tarkastelee ko. ilmiötä lisäksi verolainsäädännön ja verolakien soveltamisen tasolla.²⁰

Kuten *Knuutinen* tarkentaa, hänen laajemmin tarkastelemaisensa muodon ja sisällön välinen *jännite* kytkeytyy usein juuri veronkiertämisen arviointitilanteisiin, vaikkakin se on hänen tutkimuksessaan ”vain yksi mutta tärkeä erityisalue”.²¹ Itse luen ja tulkitseen *Knuutisen* tutkimusta siten, ettei se kaiken kaikkiaan ainoastaan kartoita, vaan paikallisesti pisteyttää veron kiertämisen tarkasteluun kytkeytyviä kiinnekohtia. Näitä onkin sitten löydettävissä *Knuutisen* teoksesta vaikuttava joukko, mitkä ilmenevät hyvin jo teoksen sisällysluettelosta.

Nämä, esimerkiksi yhtäältä *Tikan* ja toisaalta *Knuutisen* paaluttamat kiinnityspisteet veron kiertämisen tutkimiselle ovat, kuten todettua, runsaat. Tämän lisäksi sanotuista teoksista yhteensä laskettuna ilmenee hyvin jotakuinkin se koko spektri, jossa veron kiertämistä ollaan perinteisesti lähestytty ja lähestytään, kun keskustellaan ko. tematiikasta. Mutta oma kysymykseni on, mihin jos mihinkään tuo hyvin laaja-alainen problematisointi *antaa lopulta vastauksen* tai vastauksia, vai eikö oikein mihinkään? Tämä kysymys on tiedelähtöinen, edellä viitoittamaani kritiikkiä.

Toisin sanoen, onko kysytty oikeita asioita, jotta oltaisiin päästy tutkimuksessa ja tiedossa eteenpäin? Onko tämä tutkimuksen ikään kuin tosiasiallinen kohdentamattomuus, tai kenties paikka paikoin jopa irrelevantti kohdentaminen johtanut itse asiassa siihen, että orjallisesti vain noudatamme ”jotakin” meitä hiljaisesti ohjaavaa, ja siksi palaamme jatkuvasti samojen yksittäisten kysymysten äärelle, toisiaan toistavien kannanottojen kera. Puuttuuko tästä toteutuneesta, ikään kuin traditionaaliseksi muodostuneesta tutkimusotteesta kuitenkin analyttisyys, joka mahdollisesti lisäksi tietoa tutkimuskohteestaan? Eikö tällaisen *tiedon lisän tavoitteen* tulisi nimenomaan olla se ajuri, miksi työskentelemme tieteen parissa?

On tärkeää toki tunnistaa sekin, että veron kiertämisen problematiikka on monella tapaa universaali ja sisältää ongelmakohtia, jotka ovat yhteisiä eri verojärjestelmille. Ensinnäkin veron kiertämisen arviointi suhteessa järjestelmään, jonka tavoitteena on *oikeusnormien ja -periaatteiden muodostaman systeemin* avulla määrittää *taloudellinen reaali maailma* verotuksen toimittamista varten, sen sijaan että tämä määrittäminen tehtäisiin puhtaasti talouden parametreihin nojautuen, on sisäisiltä lähtökohdiltaan haasteellinen.²² Onko tällaisen ongelmakentän osalta edes löydettävissä selkeää tai täysin uutta, jollakin tavoin enemmän tietoa antavaa suuntaa veron kiertämisen selventämiseen kohdentuvalle oikeustieteelliselle tutkimukselle?

Toiseksi, veronkiertonormin tutkimukseen kiinnittyä välttämättä verovelvollisen veronkiertotarkoituksen sisältö ja painoarvo kulloisessakin tarkastelutilanteessa, mikä puolestaan määrittää tarkastelua *aivan* omalta kulmaltaan, vaikkakin edelleen

²⁰ *Knuutinen* (2009), s. 3. *Knuutisen* väitöskirjatutkimus on mielestäni ikään kuin kahden kirjan verran asiaa. Toisin sanoen, tutkimuksen kolmas osa kohdistuu keskeisesti tiettyjen rahoitus- ja sijoitusinstrumenttien erityiskysymyksiin, hakien ”työvälineitä” myös taloustieteiden puolelta, ja on jo itsessäänkin hyvin kattava ja moniulotteinen.

²¹ *Knuutinen* (2009), s. 185-186.

²² *Freedman* (2011), s. 370-372.

systemisesti. Lisäksi, veron kiertämisen estämiseen tähtäävän oikeusohjeen *luonne sitovana oikeusnormina*, tai ainoastaan tulkintaa tai viranomaisen kompetenssin ulottuvuutta *ohjaavana periaatteena* on niin ikään omassa välttämättömässä kohtalonyhteydessään kyseisen normin oikeustieteelliseen tutkimukseen. On vielä sekin ominaispiirre, että veron kiertämisen problematiikka kytkeytyy *aina* pyrkimykseen selvittää se, mikä ratkaistavana olevassa vero-oikeudellisessa tilanteessa on *aitoa ja todellista*, ja toisaalta mikä siinä on *keinotekoista tai jopa valheellista*.²³

Ovatko nämä edellä kuvatut karakterisoinnit sitten lopulta relevantteja tieteellisen tutkimuksen kohteita *kukin itsessään eli yksin*, vai ovatko nämä aina välttämättä ja ratkaisevalla tavalla *toisiinsa kytköksissä* olevia systeemisiä tarkastelu-ulottuvuuksia – tätäkään kysymyksenasettelua ei voi veronkiertonormiin kohdistuvassa oikeustieteellisessä tutkimuksessa sivuuttaa. Vielä laajemmassa tarkastelussa eli *yhteiskunnallisena* ilmiönä veron kiertäminen sisältää puolestaan vahvasti niin *oikeudellisen, poliittisen* kuin *moraalisen* ulottuvuuden, jotka tuntuvat usein sekoittuvan jopa oikeudellisessa ratkaisutilanteessa.

Kuitenkin, veron kiertämisen oikeustieteellinen tutkimus menettää mielestäni merkittävästi painoarvoaan, jollei lopulta ymmärretä, että verotuspäätöksen tekijä tai tuomioistuimien veron kiertämistä koskevaa *asiaa ratkaistessaan* sidottu *ainoastaan* ratkaisunormin *oikeudellisesti merkitykselliseen* sisältöön. Kuten *Makkonen* on todennut, oleellisinta *juridiselle* toiminnalle on ratkaisun etsiminen erilaisissa konfliktitilanteissa, eli kannanotto siihen, mitä yksittäistapauksessa on pidettävä voimassa olevan oikeuden mukaisena.²⁴ Myös veron kiertämiseen kohdentuvan oikeustieteellisen tutkimuksen reflektiopintana on voimassa oleva oikeus sellaisena, kuin se ajassa ja paikassa ymmärretään, ja vieläpä vahvasti juurikin oikeudellista ratkaisutilannetta peilaten.

Tällaisen (vero-)oikeudellisen, veronkiertämistä koskevan ratkaisun antaminen kiinnittyy puolestaan olennaisesti hyvän verojärjestelmän vakiintuneesti tunnistettuihin tunnusmerkkeihin eli korkeaan oikeusvarmuuteen²⁵ ja ennustettavuuteen. Mainittujen tunnusmerkkien on ymmärretty tarkoittavan erityisesti verokohtelun ennustettavuutta verovelvollisen arvioidessa toteutettaviksi aikomiaan toimia.²⁶ Veron kiertämisen oikeussysteemissä tarkastelukontekstissa on vakiintuneesti kiinnitetty huomiota myös siihen, että Suomen perustuslain myötä verotukseen on vakiintuneesti liitetty *vero-oikeudellinen legalismi* eli korostetun laillisuuden periaate. Vero-oikeudellinen

²³ *Freedman* (2011), s. 370–372.

²⁴ *Makkonen* (1981), s. 23–24.

²⁵ Ks. oikeusvarmuuden käsitteestä esim. *Soikkeli* (2003). Soikkeli jakaa oikeusvarmuustarkastelun yhtäältä muodolliseen ja toisaalta materiaaliseen oikeusvarmuuteen. Muodollisella oikeusvarmuudella Soikkeli tarkoittaa odotusta oikeudellisten ratkaisujen oikeellisuudesta ja yhdenmukaisuudesta (s. 34). Materiaalinen oikeusvarmuus puolestaan edellyttää oikeudellisen ratkaisun perustelemista tarpeen vaatiessa oikeusjärjestelmän tausta-arvoilla ja tavoitteilla eli ratkaisun syväjustifiointia. Syväjustifiointi on oikeudellisen ratkaisun ankurointia oikeuden pintatason oikeuskulttuuriin ja oikeuden syvärakenteeseen (s. 66–67). Ks. myös *Tuori* 2000 s. 311–324. Ks. oikeusvarmuuden määrittelyn osalta myös Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n työryhmämuistio VM 4/2006 s. 17: ”Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että verotusratkaisu on lainmukainen ja että verovelvollinen on voinut ennustaa sen sisällön.”

²⁶ *Tikka* (1990), s. 55–56. Toisaalta, johtuen siitä, että verovelvollista lähtökohtaisesti verotetaan tämän saamista tuloista, ja kun verotuksen ankaruus voi suurestikin vaihdella saadun tulon määrän ja lajin suhteen, verovelvollisella on järjestelmän luoma yllyke muokata käyttäytymistään ankarasti ja vähemmän ankarasti verotettujen toimintamahdollisuuksiensa puitteissa (*Brooks & Head* (1997), s. 54). Verotuksen *ankaruus* on tietenkin subjektiivisesti ja tapauskohtaisesti arvioitavissa oleva olosuhde. Veron kiertämistä ei luonnollisestikaan tapahdu verottomassa yhteiskunnassa.

legalismi tarkoittaa mm. sitä, ettei veroja voida määrätä verovelvollisen maksettavaksi yksinomaan tuomiovaltaa harjoittamalla taikka antamalla hallinnollisia ohjeita, vaan veroista on säädettävä lailla. Lisäksi vero-oikeudellisella legalismilla tarkoitetaan, erityisesti lakien tulkintaan liittyen, lakitekstin keskeistä asemaa tulkintarajojen asettajana ja määrittäjänä.²⁷

Lakitekstin keskeinen asema tulkintatilanteessa asettaa puolestaan sanamuodon mukaisen tulkinnan edellytyksen. Sanamuodon mukaisen tulkinnan²⁸ tilanteessa on oikeudellista merkitystä omaavassa lauseessa olevalle sanalle tai määrittelemättömälle käsitteelle annettava merkityssisältö, jotta sitä voidaan käyttää osana ratkaisun perustetta. On muistettava sekin, että oikeudelliselle käsitteelle annettava merkityssisältö on muodostettava kontekstiliitännäisesti, eli esimerkiksi veron kiertämisen oikeudellisesti merkityksellinen sisältö on ymmärrettävä ja määriteltävä verojärjestelmän kontekstissa.²⁹

Edellä lausuttuun viitaten, hyvän verojärjestelmän perustana ovat oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä vero-oikeudellinen korostetun laillisuuden periaate ja siitä johdettava sanamuodon mukaisen tulkinnan ensisijaisuus asettavat siis ikään kuin *velvollisuuden* antaa vero-oikeudellista ulottuvuutta omaaville, lakitekstissä ilmaistuille sanoille ja asioille merkityssisältö. Tätä lakitekstiä ei voida kielellisenä ilmaisuna täysin hallitsemattomasti jättää sisällöltään esimerkiksi tuomioistuimen tai veroviranomaisen harkintaan tavalla, joka väistämättä johtaisi verovelvollisen kannalta ennakoimattomaan oikeustilaan.

Myös veron kiertämiselle on mainituista lähtökohdista pyrittävä antamaan juridista ratkaisutilannetta *palveleva* kontekstinen merkityssisältö, joka ohjaa päätöksentekijän harkintaa erityisesti verovelvollisen oikeusturvaodotuksen valossa. Kuitenkin, kuten jäljempänä tarkemmin kuvataan, tällainen merkityssisällön antaminen, tai edes sen tavoittelu, ei ole missään nimessä yksiselitteistä. Voisi sanoa, että ajatus edes jossain määrin totuutta vastaavan merkityssisällön antamisesta VML 28 §:lle on paremminkin *utopistinen* harhakäsitys jonkinlaisen objektiivisen sisällön oletuksesta tai mahdollisuudesta.

Toisin sanoen, verovelvollisen toteuttaman toimen luonnehdinta määritelmällisesti veron kiertämiseksi on aina lain ja siksi kielen tulkintaa, jossa sovellettavaksi tulevaa oikeusnormia³⁰ ja realisoituneita tai realisoituviksi ajateltuja tosiseikkoja, tai pikemminkin niiden kielelliseen asuun puettavissa olevia elementtejä verrataan toisiinsa subsumptio-arvion³¹ eli lopullisen soveltamisratkaisun saavuttamiseksi.³² Mikä merkityksellistä, veron kiertämisen estämiseen tähtäävät normit sijoittuvat *aina* erityisen tulkinnanvaraiselle tarkastelualueelle. Niiden kokonaisvaltainen analysointi

²⁷ Wikström (2006), s. 15–19. Ks. myös esimerkiksi Knuutinen (2015).

²⁸ Ks. sanamuodon mukaisesta tulkinnasta esimerkiksi Aarnio (1988), s. 165–166.

²⁹ Kontekstisidonnainen käsitelmäärittely on otettava erityisesti vero-oikeuden piirissä lähtökohdaksi johtuen siitä, että verotus sinänsä nivoutuu kiinteästi verotuksen kohteena olevien taloudellisten ilmiöiden merkityssisältöön. Oikeuden kentällä lienee löydettävissä käsitteitä, joiden merkityksen osalta vallitsee kontekstista riippumaton oikeudellinen yksimielisyys, mutta yhtä kaikki voitaneen todeta, että oikeuskäsitteiden *paikka* on kunkin oikeudenalan yleisissä opeissa ja siten määrittely tehtäneen pääsääntöisesti vähintäänkin oikeudenalakeskeisessä. Ks. oikeuskäsitteistä ja niiden paikantamisesta esimerkiksi Tuori 2000 s. 192–195, s. 310 ja s. 322.

³⁰ Ks. oikeusnormin käsitteestä esimerkiksi Siltala (2001), s. 161–162.

³¹ Ks. *subsumption* käsitteestä esimerkiksi Aarnio - Helin (1989) s. 174–175.

³² Ks. erityisesti verolain tulkinnasta Tikka (1972) s. 54–146.

edellyttää keskeisesti juuri lain tulkintaan liittyvien seikkojen tarkastelua.³³ Tämän kaiken lisäksi, ja mikä olennaista, nimenomaan veronkiertosäännöksen soveltamistilanteeseen liittyy olennaisia *selvitys- ja näyttövelvollisuuden* jakautumiseen liittyviä oikeudellisia *menettelykysymyksiä*³⁴, jotka ovat niin ikään *välttämättömässä kohtalonyhteydessä* veronkiertonormin tulkintaan ja soveltamiseen.

Kaiken kaikkiaan ja edellä esitetyn valossa, erityisesti siis oikeussysteemisistä lähtökohdista, voitaneen listata ”näkökulmia”, joista veron kiertämistä oikeudellisena kysymyksenä voi perustellusti tarkastella tai pohtia, esimerkiksi seuraavalla tavalla:

- Veron kiertämisen ilmeneminen tuomioistuinten ratkaisukäytännössä
- Veron kiertäminen muodon ja sisällön vastaavuuskysymyksenä
- Veron kiertäminen normitarkastelussa: oikeusnormit, oikeusperiaatteet ja reaali maailman sääntelytavoite
- Veron kiertäminen ja verovelvollisen veronkiertotarkoitus
- Veron kiertonormi: substanssi-, menettely-, vai kompetenssinormi
- Veron kiertäminen ja totuus: aineellinen vai prosessitotuus
- Veron kiertäminen ja tuomarın harkintavallan rajat
- Veron kiertämisen perustuslakiulottuvuus: legaliteettia vai yhdenvertaisuutta
- Veronkiertosäännöksen oikeudellinen tulkinta: sanoja vai (tosi)asioita
- Veron kiertämisen selvittäminen ratkaisutoiminnassa
- Tarvitseeko oikeusjärjestelmämme erillisen veronkiertonormin
- Verovelvollisen oikeusturvatakeista veronkiertosäännöksen soveltamistilanteessa

Tämä listaus on mielestäni varsin helppo tehdä, sillä sen osaset on tosiasiaissa vaikea kiistää ikään kuin täysin irrelevantteina, veron kiertämisen oikeudelliseen problematiikkaan miltään osin kiinnittymättä jäävinä mielipiteinä. Kritiikkini onkin tästä listauksesta lähtien se, ettei veron kiertämiseen kohdistuvassa oikeustieteellisessä tutkimuksessa ole otettu riittävällä tavalla lukuun sitä, että nämä *kaikki* elementit tulisi itse asiassa vahvastikin huomioida jokaisessa vakavasti otettavassa tutkimuksessa. Näiden elementtien äärellä tulisi aina istua ja ajatella niitä, pyrkiä ymmärtämään niiden kontekstinen painoarvo ja sisältö, kun haluaa sanoa jotakin vakavasti otettavaa sanotun normin sisällöstä, vaikka siis oma tutkimus kohdentuisikin ”vain” yhteen listattuun tarkastelu-ulottuvuuteen.

Oman kritiikkini lähtökohta onkin se, että näkemykseni mukaan veron kiertämisen oikeustieteellinen tutkimus on nykyisellään kovin pintapuolista, nopeasti tuotettua kirjoittelua, johon herkästi vain sisällytetään jotakin edellä kuvatusta listauksesta, tunnistamatta kuitenkaan veronkiertonormin oikeudellista fundamentaaliperustaa, sen sisältämää *kontekstuaalista haastetta*³⁵. Tähän on mielestäni keskeisenä syynä

³³ Ks. oikeusnormien tulkinnasta yleisesityksenä esimerkiksi *Makkonen* (1981). Ks. tulkintateoreettisesta tarkastelusta muutoin esimerkiksi *Siltala* (2004).

³⁴ Ks. tältä osin väitöskirjatutkimus *Ryynänen* (2000). Ks. myös *Ryynänen* (2001).

³⁵ Ks. kuitenkin Suomessa historiallisessa katsannossa muotoutuneesta tutkimuksesta esimerkiksi *Knuutinen* (2021), s. 1146-1153.

puolestaan vero-oikeuden *perustutkimuksen* vähäisyys, ellei peräti puuttuminen oikeustieteen harjoittamisessa.

Mitä sitten tulee kahteen yhä keskeisempään oikeussysteemiseen rooliin nousseitten Euroopan unionin oikeuden ja verosopimussuuntautuneen kansainvälisen oikeuden vaikutukseen kansallisen tutkimuksen merkitykseen, rohkenisin olla eri mieltä sen suhteen, mitä *Knuutinen* on todennut. Toisin sanoen, en ole samaa mieltä siitä, että kansallisen tutkimuksemme suhteellinen painoarvo olisi millään tavoin vähenemässä esimerkiksi EU-oikeuden ja vaikkapa ATA-direktiivin³⁶ vaikutuksesta.³⁷ Tässäkin peräänkuulutan oikeudellista syvääymmärrystä lisäävän (kansallisen) perustutkimuksen painoarvoa.

On hyvä huomata sekin, että kaikessa järjestelmällisessä pluralismissaan, ja kenties erityisesti juuri siinä, sanotut oikeuden kansainväliset alueet ovat lomittuneet osaksi kansallista järjestelmäämme, ja toisaalta edellä listatut esimerkit kohdennetuista oikeudellisista tutkimusulottuvuuksista istuvat jotakuinkin yksityhteen myös ja erityisesti mainittuun kansainväliseen kenttään kohdentuvaan veronkiertonormin oikeudelliseen tarkasteluun. Fundamentaalikysymykset ovat pitkälti yhtenevät.

Toisaalta, ilman verotusta ei ole veron kiertämistä ja verotus on puolestaan korostuneen kansallisesti järjestetty olosuhde, perustuslaki- tai valtiosääntöluottuvuuksineen. Oikeudellisessa tarkastelussa verotusratkaisun viimekätinen ratkaisuperuste, eli se verotetaanko ylipäätään vaiko ei, on aina kansallinen, oli kyse EU-oikeudellisesta tai verosopimusulottuvuudesta.³⁸ Tämäkin tukee siis tarvetta nimenomaan kansallisen perustutkimuksen toteuttamiseksi.

Huomautuksena vielä veronkiertosäännöksen enemmän tai vähemmän puhtaasti oikeusvertailevan tutkimuksen suuntaan: pidän sitä ennemminkin yhteiskuntatieteellisenä tutkimuksena, jossa kuvataan ikään kuin tutkittavan ulkomaisen järjestelmän ulkopuolelta käsityksiä jostakin paikallisesti säännellystä ilmiöstä. Tällaisella tutkimuksella voi olla mielestäni lähinnä poliittista ja sosiologisesti väritynyttä lisäarvoa, ja toki se voi lisätä tavalla tai toisella edellä peräänkuulutettua luovuutta, kun tutkijan yleissivistys eri oikeudellisista ilmiöistä sinänsä lisääntyy.

Mitä sitten? Kritiikki jää kovin hampaattomaksi, ei vie tiedettä eteenpäin, jollei kritikoija esitä jotakin kritiikkinsä kohteen tilalle, esitä johtopäätöksiä kritiikistään, parannuksia vallitsevalle asiaintilalle. Oma näkemykseni on, ettei suomalaisessa oikeustieteellisessä veron kiertämiseen kohdentuvassa tutkimuksessa ole löydetty, kun ei ole oikein etsittykään, tuota moniongelmaista tutkimuskohdetta oikeustieteellisessä katsannossa yhdistäviä, tai kenties jopa yhtä yhdistävää tekijää. Itseäni toistaen, ei ole harjoitettu perustutkimusta.

Keskustelua ohjaavien, tai ehkä paremminkin sitä hajottavien elementtien joukko on edellä kuvatulla tavalla puolestaan suorastaan hurja. Mihin sitten oikeustieteellisessä

³⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

³⁷ *Knuutinen* (2021), s. 1163. Ks. myös *Urpilainen* (2021), s. 1319, missä tarkastellessaan PPT (*principal purpose test*) –määräyksen jalkautumista järjestelmäämme, *Urpilainen* päinvastoin toteaa mm., että esimerkiksi ”PPT-määräyksen ja veron kiertämistä estävien yleislausekkeiden soveltamislogiikassa on paljon samankaltaisuutta”. Toki, kuten *Urpilainenkin* käy artikkelissaan läpi, kansainvälistyminen on lisännyt merkittävästi ikään kuin tulkinnan taustalle asetettavaa oikeudellisesti eri tavoin merkityksellistä ainesta.

³⁸ Tarkoitan tällä sitä, että kansallisvaltion EU-oikeuteen tai verosopimuksiin sitoutuminen on aina ensisijaisesti kansallisesta valtiosäännöstä tai perustuslaista johdettava tapahtuma, mikä siis määrittää itse sitoutumisen, sitoutumisessa olemisen ja siitä irtoamisen oikeudelliset raamit.

tutkimuksessa tulisi ikään kuin peruuttaa, tai edetä, jotta pääsisi paremmin veronkiertonormin oikeudelliseen ytimeen? Tästä ajatuksia jäljempänä, mutta ensiksi jo alumpana johdatelluista kielen asettamista haasteista veron kiertämisen oikeustieteelliselle tutkimukselle.

4. Normi, kieli ja tulkinnan väistämätön subjektiivisuus

Kun puhumme veron kiertämisestä, puhumme jostakin, jonka tunnistamme kuuluvan meidän oikeudesta puhumisemme työkalupakkiin, puhumme tällöin (voimassa olevan) oikeuden *kieltä*. On siksi selvää, että oikeusjärjestelmäämme kuuluu *normi* veron kiertämisestä. Vielä tarkemmin sanottuna, puhumme tällöin seuraavalla tavalla sanoiksi puetusta normi-ilmioistä:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Tämä on normi, johon olemme tavanneet sitoutua, kun olemme puhuneet veron kiertämisestä. On kuitenkin naivia mielestäni edes ajatella, että kukaan olisi aidosti kykenevä kertomaan, mitä tuossa sanajoukossa oikein mahdetaankaan sanoa, taikka esittämään vakavasti otettavia väitteitä sanoman todellisesta, riittävän tarkasta sisällöstä. Kolikon toinen puoli on sitten se, että tästä sanojen koonnoksesta tavataan *tyypillisesti* johtaa myös *yhteiskunnallisen* verotuskeskustelun rajanveto oikeasta ja väärästä, ja ehkä jopa verovelvollisten väliseen yhdenvertaisuuteen kytkeytyviä poliittisia argumentteja.

Toisin sanoen, oikeusjärjestelmämme sisältää normin, jonka järjestelmävaikutus on huomattava, mutta jonka sanonnallista sisältöä ei *kukaan* pysty selvittämään tai selventämään rationaalisesti niin, että kaikki muut voisivat selvennyksen pidäkkeettömästi hyväksyä. Joudumme siis *tapauskohtaisesti*, tapaus tapaukselta, aina uudelleen lukemaan edellä lainatun normitekstin oikeudellisen konfliktin tilanteessa. Jokainen tällainen yksittäinen lukukokemus on jokaisen lukijan kohdalla puolestaan korostuneen subjektiivinen, asettuu *aina* suhteessa *kaikkeen*³⁹ kullakin hetkellä käsillä olevaan.

Puhumme siis oikeudellisen tekstin eli oikeuslähteen *tulkinnasta*, voimassa olevan oikeuden tulkinnasta. Voimme toki tässäkin yhteydessä hyvin väittää *sanamuodon* mukaisen tulkinnan olevan ensisijaisen normitulkinnan muodon kansallisen tulkintaoppimme valossa, ja nojautua auktoriteettina esimerkiksi edellä puhuttuun legaliteetti-premissiin. Mutta onko kuitenkin niin, että edellä lainattu veronkiertonormin sanamuoto on luettavissa tosipaikan tullen juuri niin kuin itse kukin haluaa sen lukea, ja ymmärtää.

Vetääkö legaliteetti tässä itse asiassa maton altaan, onko legaliteetti tällaisessa tilanteessa kuitenkin aina kulloisenkin lukijan oma käsitys legaliteetin merkityksestä ”omalle” asialleen, riippumatta lukijan asemasta oikeudellisen konfliktitilanteen osallisena? Vai *mitä legaliteettivaatimuksella oikein tarkoitetaan nimenomaan veronkiertonormin soveltamistilanteessa*? Onko legaliteettivaatimuksen taustalla itse

³⁹ Tarkoitan tässä toki kaikkea *oikeudellisen* ratkaisutoiminnan kannalta relevanttia ainesta.

asiassa ”harhainen” oletus lakitekstin objektiivisuudesta, jonkinlaisesta tekstin yhdellä ainoalla tavalla luettavuudesta?⁴⁰

Kieltä ja käsitteitä on mielestäni erityisen havainnollistavaa ja selkiyttävää tarkastella *Koskenniemen* tavoin ikään kuin toistensa vastinpareina, tai pikemminkin vastinparien verkostoina. Tämän mukaisesti, esimerkiksi veron kiertämisen normilauseen ajatussisältö ei löydy normilauseesta itsestään, vaan sitä ympäröivästä vastakäsitteiden verkostosta. Normilause on ikään kuin verkon silmä tai aukko kohta, joka saa merkityssisältönsä sitä ympäröivien verkopunosten välityksellä, jotka puolestaan erottavat sen muista verkon aukkokohdista eli normilauseista. Tällä tavoin käsitteisisältö muodostuu itse asiassa käsitteen eroavuudesta, tai paremminkin vastinparisuudesta suhteessa muihin käsitteellistettyihin ilmiöihin. Tällaisessa tarkastelussa tulkittavan käsitteen vastakäsite siis määrittää itse kyseisen tulkittavan käsitteen.⁴¹

Oikeistoa ei ole ilman vasemmistoa, pluralismia ei ole ilman suvereniteettia, veron kiertämistä ei ole ilman verovelvollisuutta. Toisin sanoen, *verovelvollisuus itse asiassa määrittää näin ajateltuna veron kiertämisen*. Verovelvollisuus puolestaan muotoutuu väistämättä huomattavan moniulotteisen verojärjestelmän kautta, kuten esimerkiksi edellä listattujen ja ehdotettujen veron kiertämisen tarkasteluun kytkeytyvien tutkimusulottuvuuksien asettamisissa puitteissa. Jos veron kiertämistä tutkittaisiinkin itse asiassa verovelvollisuutta määrittävänä kysymyksenä, ei itse veron kiertämisen käsitteen merkityssisältöä tavoittelevaan, päättymättömään tarkasteluun tarvitsisi ”uhrata” sen enempää tutkimusaikaa. Tässä valossa teoreettisena tutkimuskysymyksenä voitaisiin esittää perustellusti: *tarvitaanko veronkiertonormia ylipäättään hyvässä verojärjestelmässä?!*

Yhtä kaikki, lainopissa on kysymys kielestä, teksteistä ja tulkinnoista. Joudun taas havainnollistamaan asiaa tukeutumalla *Koskenniemeen*, toki suuntaamalla hänen ajatteluaan kuitenkin korostuneesti nyt puheena olevan veronkiertämisen suuntaan. Kun puhumme vero-oikeudesta, verotuksesta tai veronkiertämisestä, kun argumentoimme veroasiassa, emme ikään kuin pääte itse tai valitse omavaltaisesti niitä sanoja ja asioita, käyttämiämme käsitteitä, joilla käymme diskurssia, vaan olemme *sidottuja* ennalta määritettyyn systeemiseen kieleen, jos haluamme ylipäättään tulla ymmärretyksi asiassamme. Toisin sanoen, kieli edeltää ja määrittää ajatusta puheemme kohteesta. Me emme toisin sanoen väitä veronkiertämisen olevan käsillä koska ajattelemme niin, vaan me ajattelemme näin olevan koska esitämme tällaisen kielellisesti systeemiimme etabloituneen väitteen.⁴² *Tikan* väitöskirjan ajoista lähtien, noin 50 vuotta, veronkiertämisen systeemisesti varsin vahvasti rakenteistunut kieli on määrittänyt ajatteluaamme. *Ajattelumme* on ollut, näin väitän, hyvin vahvasti nimenomaan tuon *kielen ohjaamaa*.

Oikeuslähteetkin ovat kaikki tekstiä eli kieltä. Lainopissa ja veronkiertämisen normilauseetta tutkiessamme, pyrkiessämme esittämään totuutta tavoittelevia väitteitä normilauseen merkityssisällöstä, tukeudumme juurikin oikeuslähteisiin ja tulkitsemme niitä. Näin toimii oikeuden kentällä niin oikeustieteen tutkija kuin tuomari. Voimassa oleva veronkiertonormi eli VML 28 § on puolestaan niin sanottu vahvasti veloittava

⁴⁰ Ks. legaliteettiperiaatteesta tuloverotuksessa kattavammin esimerkiksi *Hultqvist* (1995).

⁴¹ *Koskenniemi* (2009), s. 8-9.

⁴² *Koskenniemi* (2009), s. 12.

oikeuslähde eli kirjoitettu laki, jota ei voi sen hierarkkisesta asemastaan johtuen sivuuttaa, vaan se on tulkinnan *auktoritatiivinen lähtökohta*.⁴³

Voidaanko VML 28 §:n tulkinnalle asettaa sitten joitakin rajoitteita, jotka osaltaan täsmäntävät sille lopulta annettavaa merkityssisältöä? Yleisesti ottaen säännöksen tulkintaa rajaa ensinnäkin se, että tulkinnalla pitää olla jokin kohde, joka ikään kuin objektiivisesti rajoittaa normista esitettävää tulkintaa. Mikä sitten on tällainen VML 28 §:lle määrittyvä tulkinnan kohde, mitä tässä oikein tulkitaan? Ensimmäinen, mikä tulee mieleen, on tietenkin itse normilauseen teksti, VML 28 §:n kirjoitusasu.⁴⁴

Vaikkei oikeusnormista siis voida sinänsä puhua totena tai epätotena, sillä ei ole itsellään normina totuusarvoa, on VML 28 § kuitenkin objektiivisesti ottaen olemassa nimenomaan sen sisältämänä tekstinä. Mutta, tuolla tekstillä itsellään ei ole kuitenkaan kielenä mitään objektiivisesti ”otettavissa” olevaa valmista sisältöä tai merkitystä.⁴⁵ Voitaneen olla yhtä mieltä siitä, että VML 28 §:n teksti on sisällöllisesti tarkasteltuna jopa varsin epämääräinen. VML 28 §:n sisältämää tekstiä on siksi tulkittava – onko tämä tulkinta sitten itsessään rajoitteista vapaata, vai rajautuuko sekin jollakin perusteella?

Yhtenä tulkintaa rajoittavana piirteenä voidaan *Aalto-Heinilän* tapaan pitää sitä, ettei VML 28 §:n tulkintaa ole säännöksen sisältämän tekstin toistaminen ”täsmälleen samoilla sanoilla”. Tulkinta on siksi ennemminkin säännöstekstin mieltämistä jonkin sisältöiseksi, merkityksen *antamista*⁴⁶ tekstille. Oikeussäännöksen tulkinta edellyttää toisaalta sitä, että itse tulkinta puetaan kielelliseen asuun, tulkinta *argumentoidaan* yleisölle. On selvää, että tämän kieliasun on oltava sellaista, että sen kohdeyleisö ymmärtää minkälaiseen tulkintaratkaisuun ratkaisija on päätenyt, tämän kielen on oltava *hyväksyttävää* nimenomaan sen käyttöyhteydessä. Tämä tarkoittaa siis sitä, ettei tulkitsija ole kuitenkaan pidäkkeetön luovuudessaan eli antaessaan säännökselle merkityssisältöä.⁴⁷

Mistä johdamme sen kielen, jota ymmärrämme, kun puhumme VML 28 §:stä ja annamme säännökselle merkityssisältöjä? Väittäisin, että olemme omaksuneet yhteisen kielimme nimenomaan *Tikan* väitöskirjasta. Toisin sanoen, tulkitsija ei voi oikein livetä näin muodostuneesta kielellisyyden kontekstista, jos haluaa tulla ymmärretyksi. Ollakseen uskottava, VML 28 §:ää tutkivan juristin tulee käyttää tätä kieltä ja näin omaksuttua kontekstia. Onko tämä ennakoedellytys itse asiassa se, minkä tulisi olla kritiikkini kohde: *de facto* rajoite tieteen edistymiselle, joka kumpuaa näin etabloituneesta historiasta eli traditiosta? Me ajattelemme mitä ajattelemme, koska (*Tikan*) teksti kertoo meille mitä kertoo. Otan tämän ajatuksen, tai väitteen tässä vaiheessa *kritiikkiäni ohjaavaksi* tekijäksi, ja alustan sen lisjäsentelyä seuraavassa erityisen tieteenteoreettisen *paradigma*-ajattelun kautta.

⁴³ *Aalto-Heinilä* (2020), s. 907.

⁴⁴ *Aalto-Heinilä* (2020), s. 907.

⁴⁵ *Aalto-Heinilä* (2020), s. 908.

⁴⁶ *Makkonen* (1981), s. 132. *Makkonen* kiinnittää tulkinnan antamisen nimenomaan oikeudellisen *ratkaisijan* toimintaan ratkaisutilanteessa, luonnollisestikin myös käsittelemänsä tematiikan myötä.

⁴⁷ *Aalto-Heinilä* (2020), s. 908. Tässä yhteydessä on mielestäni havainnollistavaa viitata korkeimman oikeuden ratkaisuun KKO:2017:98, jossa oli ratkaistavana veropetosyytetä koskenut asia. Syyttäjä oli hovioikeusvaiheessa tarkentanut syytetään vedoten VML 28 §:ään ja veronkiertotarkoitukseen. Syyttäjä oli toisin sanoen tulkinnut rikosasiassa VML 28 §:ää ja kuvannut väitteittensä tueksi tulkintansa sisältöä. On kovin vaikea hahmottaa, missä kontekstissa, vero- vai rikos-, syyttäjä näin toimi, ja mikä kohdeyleisö olisi ymmärtänyt syyttäjän käyttämän tulkintakielen oikeudellisesti mahdollisesti relevanttina.

5. Paradigma-ajattelusta – työkaluja kritiikin taustalle

Kun kritiikkini kohteena on nimenomaan oikeustieteen harjoittaminen, erityisenä tutkimuskohteenaan veron kiertäminen, en voi olla kiinnittämättä huomiota erityiseen *paradigman* ajatukseen tai käsitteeseen. Edellä esitettyyn viitaten en siksi malta olla kysymättä, puhummeko VML 28 §:ään kohdistuvan oikeustieteellisen tutkimuksen kohdalla itse asiassa varsin paradigmaattiseksi muodostuneesta tutkimusotteesta? Tähän kysymykseen vastaaminen puolestaan edesauttaa mielestäni havainnoimaan sitä, tulisiko tutkimusta suunnata kohden jotain uutta, onko tullut aika uudistua ja löytää ikään kuin uuden sukupolven ongelmatiikka tuosta tutkimuskohteesta.

Itse paradigman käsitettä, sen sisältöä ja merkitysulottuvuutta oikeustieteen harjoittamisessa on puolestaan tarkasteltava *Thomas S. Kuhnin* teoksessa *The Structure of Scientific Revolutions* esitellyn käsitteistön ja ongelmanasettelujen tarkoittamassa kontekstissa⁴⁸. Toisin sanoen, *Kuhnin* ajatusrakennelmat on otettava välttämättömäksi perustaksi paradigman käsitettä ylipäätään arvioitaessa. Kuten *Raimo Siltala* on todennut, *Kuhnin* teorioilla paradigmasta ja tieteenalakohtaisesta matriisista on ollut keskeinen vaikutus moderniin tieteenteoriaan 1960-luvulta lähtien,⁴⁹ ja on edelleen.

Lisäksi, kuten jäljempänä paradigman käsitettä oikeustieteeseen sovitettaessa tullaan havaitsemaan, se on *oikeuskirjallisuudessa* yhdistetty laajalti juuri *Kuhnin* esittämiin teorioihin ja lähtökohtiin. Ajatuksellisena lähtökohtana on tässä ollut toisin sanoen se, että paradigman käsitettä ei voida tarkastella oikeustieteeseen yhdistettävässä ulottuvuudessa ilman, että *Kuhnin* teoriat jossain mitassa ensiksi hahmotetaan niiden omassa kontekstissa. On tärkeää huomata ja pitää mielessä toki sekin, että *Kuhnin* kehittämät paradigmaa muotoavat teoriat on johdettu keskeisesti luonnontieteellisestä ajattelusta, erityisesti luonnontieteiden ja yhteiskuntatieteiden eroavuuksista lähtien.

Kuhnin teos ja siinä kehitelty paradigma-ajattelu rakentuu laajassa mielessä tieteellisen tiedon löytämisen ja lisäämisen ajatukselle. Paradigman käsitteen avulla *Kuhn* eksplikoii tieteen kehitystä, eli tieteellisin menetelmin tuotetun tiedon *täydellistymistä*, sitä, miten tieteellisen tiedon edistys on saavutettavissa ja saavutetaan. *Kuhn* esittää ikään kuin kriittisenä näkemyksenä sen, että tieteellisen kehityksen kuvauksena ei voida pitää sirpalekuvausta, jossa tieteen oppikirjoihin kerätyt yksittäiset faktat, teoriat ja menetelmät lisätään alati kasvavaan erilaisten kerääntyneiden tiedonelementtien varastoon. *Kuhnin* ajattelua ohjaa epäily siitä, että ehkä tieteen kehitys ei rakennukaan yksittäisten tiedonelementtien kasaumasta,⁵⁰ ja tässä katsannossa *Kuhn* esitteleeikin teoksessaan *normaalitieteen*⁵¹, *paradigman* ja *tieteellisen vallankumouksen* ajatuksen.

⁴⁸ *Kuhn* (1970). *Kuhnin* paradigma-ajattelun perusteita on havainnollistavaa tarkastella aluksi hänen teoksensa esipuheessa kuvaamaan heuristiseen kokemukseen viitaten (ks. preface s. vii-viii). *Kuhn* oli viettänyt vuodet 1958-59 Center of Advanced Studies in the Behavioral Sciences -tutkimuslaitoksessa, joka oli lähinnä yhteiskuntatieteilijöistä koostuva tiedeyhteisö. Vuosi yhteiskuntatieteilijöiden parissa sai *Kuhnin* ikään kuin odottamattomalla ja yllättävälläkin tavalla kohtaamaan sen eroavaisuuden, joka luonnontieteilijöiden ja yhteiskuntatieteilijöiden tieteellisen ajattelun välillä vallitsee. Erityisen iskevänä *Kuhn* koki yhteiskuntatieteilijöiden välisten tieteellistä ongelmanasettelua ja tieteen metodeja koskevien eriävien käsitysten määrän ja laajuuden. *Kuhnin* omasta, akateemisesta oppitaustasta todettakoon, että se oli luonnontiedelähtöinen, erityisesti teoreettisen fysiikan piiriin luettava.

⁴⁹ *Siltala* (2003), s. 389.

⁵⁰ *Kuhn* (1970), s. 1-2.

⁵¹ *Kuhn* määrittelee *normaalitieteen* harjoittamisen tutkimukseksi, joka rakentuu sellaisten aikaisempien tieteellisten saavutusten varaan, jotka tiedeyhteisö tunnustaa kulloinkin harjoitettavan tutkimustyön mahdollistavaksi perustaksi. Normaalitiede käsittää sitä harjoittavan tiedeyhteisön yhteisesti hyväksyttävissä

Paradigman käsitteellä *Kuhn* tarkoittaa sellaista, joka on läheisesti ymmärrettävissä normaalitieteen käsitteeseen rinnastettavalla tavalla. Paradigma/paradigmat voidaan täten ymmärtää tiettyjen tieteellisten käytäntöjen piirissä muodostuneiksi *malliratkaisuiksi*, jotka osaltaan muokkaavat johdonmukaisen tieteellisen tutkimuksen traditiota. Tutkijat, jotka perustavat tutkimuksensa yhteisesti hyväksytyjen paradigmojen varaan, ovat vähintään implisiittiseksi katsottavalla tavalla sitoutuneet yhteisten sääntöjen ja standardien noudattamiseen. Tämä konsensus on nähtävä ennakkoehdoksi sille, että tutkimustoiminta voidaan ylipäätään sijoittaa käsitteellisesti normaalitieteen piiriin. Paradigman omaksuminen ja eriytyneemmän tieteellisen tutkimuksen harjoittaminen ovat kehittyneen ja kypsän tieteenalan tunnusmerkkejä.⁵²

Paradigma-ajattelun sisältöä kuvaa mielestäni havainnollistavalla tavalla myös näkemys, jonka mukaan yksittäinen tieteenharjoittaja voi, hyväksyessään kulloinkin relevantin paradigman työtään ohjaavaksi periaateksi, keskittää kaiken luomisvoimansa ja älyllisen mielikuvituksensa tutkimuskohteensa sisällöllisen erittelyyn ja täsmentämiseen, varsinaiseen tutkimustyöhön. Tutkijan ei kuvattujen reunaehtojen vallitessa tarvitse lähteä ikään kuin perusteista liikkeelle, kun ne siis ovat paradigmassa jo annetut. Tämä osaltaan mahdollistaa tieteellisen tiedon lisäämisen normaalitieteen-käsitteen tarkoittamissa puitteissa. Esoteerisemmän tutkimuksen tulokset kuvataan ja tieteellinen keskustelu käydään tässä tieteenkehityksen vaiheessa tyypillisesti ammatillisesti ja tieteenalakohtaisesti eriytyneiden tiedeyhteisöiden toimittamissa julkaisuissa artikkeleina, jotka ovat keskeisesti kohdistettu juuri tuolle erityisosaajien joukolle, joka on sisäistänyt yhteisesti jaetun paradigman.⁵³

Vaikka normaalitieteen varsinaisena tutkimuksellisenä tavoitteena ei ole uusien, tieteellistä merkitystä omaavien faktojen tai teorioiden löytäminen taikka tavoittaminen, tieteellisen tutkimuksen luonteeseen sinänsä kuitenkin ikään kuin kuuluu se, että sen avulla saavutetaan ja kehitetään uusia teorioita ja löydetään uusia, aikaisemmin tuntemattomia faktoja, tai ”tieteellisiä totuuksia”. Uusien teorioiden kehittäminen ja tieteellisten faktojen löytäminen ovat puolestaan omiaan ruokkimaan mahdollisesti alkavaa *paradigman muutosta*. Paradigman muutokseen *Kuhn* liittyy sitten käsitteen *anomalia*, jonka hän kuvaa olevan tilan, jossa vallitsevan paradigman tuottamat ja normaalitieteen harjoittamisen tunnustamat tieteelliset odotukset eivät enää vastaa tutkimuskohteesta saatavaa tai saatavilla olevaa tieteellistä informaatiota.⁵⁴

Anomalia ja paradigman muutosaine johtavat sitten *Kuhnin* käsitteistön mukaan tieteen kehityksessä *tieteellisen vallankumouksen* asteelle. Tieteellisellä vallankumouksella tarkoitetaan *Kuhnin* mukaan ei-kumulatiivista kehitysvaihetta, jossa uusi soveltuva paradigma korvaa vanhan paradigman, joko kokonaisuudessaan taikka vain tietyin osin. *Kuhn* hahmottaa tieteellisen vallankumouksen ominaispiirteitä rinnastamalla sen spesifisin osin poliittiseen vallankumoukseen. *Kuhnin* mukaan tieteellistä vallankumousta edeltää olemassa olevan paradigman ei-toimivuus suhteessa

olevat, legitiimit tutkimusongelmat sekä tutkimusmenetelmät. Normaalitieteen kuvattu sisältö on puolestaan johdettavissa ensinnäkin siitä, että kulloinkin vallitsevan normaalitieteellisen tutkimuksen tieteelliset saavutukset ovat riittävässä määrin aikaisempien tieteellisten saavutusten ulottumattomissa. Toiseksi normaalitieteen legitimaation voidaan katsoa *Kuhnin* mukaan perustuvan historiallisessa katsannossa siihen, että se on ollut riittävän liberaali, avoin erilaisten tutkimusongelmien ratkaisukäytännössä. (*Kuhn* (1970), s. 10).

⁵² *Kuhn* (1970), s. 10-11.

⁵³ *Kuhn* (1970), s. 19-20.

⁵⁴ *Kuhn* (1970), s. 52-53.

niihin ongelmanasetteluihin, joihin tuo paradigma itse on tiedeyhteisönsä johdatellut. Paradigman toimimattomuus on ennakkoehto vallankumouksen aktualisoitumiselle.⁵⁵

Kuhn on vuoteen 1969 päivätyssä teoksensa toisen, uudistetun painoksen jälkikirjoituksessa ottanut kantaa teoksensa osalta esitettyyn kritiikkiin, toisaalta hän on halunnut selvittää ja täsmentää sekä esittää osittain uudella tavalla itse teoksessa esittämänsä.⁵⁶ Keskeisenä uutena näkemyksenä paradigma-käsitteen määrittelyn kannalta *Kuhn* esittää jälkikirjoituksessaan, että tietty *tieteellinen yhteisö* sellaisenaan tulisi voida identifioida nojautumatta tuossa tunnistamisprosessissa ensiksi johonkin tiettyyn paradigmaan – itse paradigma on sitten jäljitettävissä tuon kyseisen tiedeyhteisön harjoittamasta tieteellisestä toiminnasta. *Kuhnin* mukaan paradigma - keskustelu tulisi itse asiassa avata tarkastelemalla ensiksi juuri tiedeyhteisön/tiedeyhteisöjen rakentumisen perusteita – *erottaa tiedeyhteisöt tieteensisällöllisesti toisistaan*.⁵⁷

Mainitussa katsannossa relevantti tiedeyhteisö rakentuu *Kuhnin* mukaan jonkin erityisen tieteenalan harjoittajista, joiden oppitausta ja professionaalinen toimintakenttä on jossain määrin yhtenevä. Kyseiset kriteerit täyttävän tiedeyhteisön jäsenet näyttävät toisilleen sekä ulkopuolisille tarkkailijoille toimijoina, jotka ikään kuin jakavat yhteiset tieteelliset tavoitteet. Kuvatun kaltaiset yhteisöt ovat tyypillisesti tieteellisen tiedon tuottajia ja suodattajia, jotka jäsenistönsä kesken jakavat myös yhteisen paradigman. Tiedeyhteisöt ovat tässä mielessä eroteltavissa esimerkiksi tutkimuskohteensa merkityksessä ja perusteella. Kaiken paradigmapohjaisen tutkimuksen tulisi näin lähteä siitä, että jäljitetään ensiksi kulloinkin relevantti tutkijajoukko, joka on tietyn paradigman ohjaama omassa tieteen harjoittamisessaan.⁵⁸

Erityisen tutkijajoukon identifioiminen ja erottaminen muista vastaavista yhteisöistä sisältää tyypillisesti arviointia siltä osin, mikä on se keskeinen tekijä tai ne keskeiset tekijät, jotka yhdistävät tuon joukon jäseniä ja heidän harjoittamansa tieteenalan sisällöllisiä lähtökohtia – mikä mahdollistaa tuon yhteisön jäsenten välisen hedelmällisen kommunikaation ja suhteellisen yksimielisyyden tutkimusongelmien ja ongelmanratkaisujen kannalta. Yhdistävinä tekijöinä voidaan *Kuhnin* jälkikirjoituksessaan esittämän tarkennuksen mukaan pitää *tieteenalakohtaisen matriisin* -käsitteen⁵⁹ sisällöstä johdettavia elementtejä, joina *Kuhn* erittelee *symboliset yleistyks*et, *yhteiset sitoumukset tiettyihin malliratkaisuihin*, *yhteiset arvot* ja yhteisesti hyväksytyt *eksemplaarit*, joilla *Kuhn* tarkoittaa lähinnä konkreettisiin ongelmiin annettuja malliratkaisuja. Tieteenalakohtaisen matriisin käsitteeseen *Kuhn* päätyy lähinnä siksi, että hän katsoo sen kuvaavan paradigman -käsitettä paremmin tiedeyhteisön identifioimisen sekä eroteltavuuden mahdollistavaa elementtikokonaisuutta.⁶⁰

Kuhnin käsityksen mukaan, yksittäinen tiedeyhteisössä hyväksytty tieteellinen teoria koetaan tyypillisesti edeltäjiään käyttökelpoisemmaksi, paremmaksi lähinnä siksi, että

⁵⁵ *Kuhn* (1970), s. 92.

⁵⁶ *Kuhn* (1970), s. 174-175.

⁵⁷ *Kuhn* (1970), s. 176.

⁵⁸ *Kuhn* (1970), s. 178-180.

⁵⁹ Käsite matriisi on suomen kielen perussanakirjassa määritetty *puristus-*, *pakotus-* tai *valuuotiksi*, kun taas paradigman määreenä on *jonkin tieteenalan kulloinkin yleisesti hyväksytty oppirakennelma, ajattelutapa, suuntaus*. Kuvatuista määreistä lienee havaittavissa matriisi -käsitteen jossain määrin laveampi soveltamisala – muotti tai kehikko on kaiketi sallivampi kuin oppirakennelma.

⁶⁰ *Kuhn* (1970), s. 182-187.

se täyttää paremmin sille asetetun tehtävän tieteellisten ongelmien paikantamisessa ja ratkaisemisessa. Uuden teorian paremmuus on tavallisesti myös nähtävä siinä, että se on jossakin määrätyssä suhteessa täydellisempi kuvaus siitä, mitä todellisuus lopultakin on – tieteen perimmäisenä tavoitteena olevan totuuden etsimisessä uudet teoriat voidaan nähdä välineinä, joilla on mahdollisuus edetä lähemmäksi kohti lopullista tavoitetta.⁶¹ Teoksensa lopussa *Kuhn* kiteyttää ajattelunsa seuraavasti:

*Scientific knowledge, like language, is intrinsically the common property of a group or else nothing at all. To understand it we shall need to know the special characteristics of the group that create and use it.*⁶²

Seuraavassa siirryn tarkastelemaan oikeustieteen ja paradigma-ajattelun suhteesta oikeuskirjallisuudessa käytyä diskurssia, tavoittein selvittää edelleen ajatustani veron kiertämiseen kohdistuvan oikeustieteellisen tutkimuksen kiinnittymisestä liiankin vahvasti etabloituneeseen ”paradigmaan”.

6. Oikeustiede ja paradigma-ajattelu – tieteenkuva vai ainoastaan metafora?

Oikeuskirjallisuudessa on eri aikoina ja eri tutkijoiden toimesta otettu asian niin vaatiessa osaa paradigmaperustaiseen keskusteluun. Tapauskohtaisesti paradigma-ajattelu on esiintynyt kulloisenkin kirjoituksen keskeisenä asiasisältönä ja lähtökohtana taikka enemmän tai vähemmän olennaisena osana tiettyä kokonaisajattelua. Luonnollisesti paradigman käsitteeseen on toisaalla saatettu viitata ”vain reunahuomautuksenluontoisena” sivujuonteena, yksittäisenä täsmennyksenä.

Seuraavassa on tarkoituksena sukeltaa vain juuri ja juuri pinnan alle, ilman happireservejä, tutkimaan sitä, mitä oikeuskirjallisuudessa on paradigmasta todettu ja ketkä ovat jotain tästä aiheesta sanoneet. Syynä kuvatun kaltaiseen ekskursioon on se, että matkalla kohti paradigma-ajattelun mahdollista veronkiertosäännöksen tutkimuksen ymmärtämisessä hyödynnettävää ulottuvuutta on paradigman käsitettä yritettävä täsmentää edelleen, ja juuri oikeudellisessa relevanssissa siitä, mitä yksin edellä *Kuhnin* ajattelusta esitetystä on kyseisen käsitteen osalta johdettavissa.

Hannu Tapani Klami on *tieteellisen edistyksen mahdollisuudesta ja mahdottomuudesta oikeustieteessä* kirjoittaessaan, artikkeliotsikon *Alas paradigma!*⁶³ alla aluksi todennut notorisluonteisesti, että oikeustieteen harjoittajien tieteenharjoittaminen sisältää tyypillisesti muiden tieteenalojen *kysymyksenasetteluita, käsitteitä ja menetelmiä*. *Klami* kysyykin artikkelissaan, miksi juristit tapaavat menetellä kuvatulla tavalla. *Klamin* paradigma -kriitikki lähtee ajattelullisesti siis siitä hänen riidattomaksi katsomastaan tosiasiasta, että oikeustiede ikään kuin lainaa muilta tieteenaloilta elementtejä, joiden kaiketi voitaisiin katsoa olevan osa (jonkun) tieteen paradigmaa, mikäli paradigma siis ymmärretään *Kuhnlaisittain*. *Klami* vastaa esittämäänsä kysymykseen viittaamalla kolmeen tekijään: 1. tarve legitimoida oikeustieteellisen norminmuodostuksen tieteellinen perusta, 2. oikeustieteen tieteellisyyden kyseenalaistaminen, ja sen varmentaminen oikeustieteen ulkopuolisten mallien avulla, ja 3. oikeustieteen ja muiden tieteenalojen vertailu.

⁶¹ *Kuhn* (1970), s. 206.

⁶² *Kuhn* (1970), s. 210.

⁶³ *Klami* (1985).

Klami rakentaa paradigma -kriittikinsä pitkälti sen näkemyksen varaan, että useimpien oikeustieteen piirissä tapahtuneiden (tieteellisten) uudistusten tosiasiallinen ulottuvuus on rajoittunut keskeisesti aivan tieteen *pintatasolle*, eikä uudistuksiksi katsottavien innovaatioiden seurauksena ole siksi tapahtunut mitään tosiasiallista muutosta *perustavan tason oikeusajattelussa*. Tähän liittyen *Klami* katsoo, että paradigman käsite on yleisesti eri tieteiden, siis myös oikeustieteen piirissä ymmärretty siinä määrin monimerkityksisesti, että käsitteelle on jokseenkin mahdotonta nähdä muotoutuneen mitään erityistä eriteltävissä olevaa sisältömerkitystä, jonka avulla käsitteellä olisi nähtävä olevan täsmentävää relevanssia missään erityisessä tieteellisessä mielessä. *Klami* katsoo artikkelinsa lopuksi, että uuden terminologian esiinmarssi oikeustieteellisen keskustelun piirissä on useimmiten merkinnyt vain asioiden tarpeetonta mutkistumista, ja lääkkeenä mutkistuneeseen asiointilaan kirjoittaja sitten esittää *Occamin partaveistä*, joskaan ei sulkeakseen toisinajattelevien suuta.

Aulis Aarnio on muun muassa teoksessaan *Laintulkinnan teoria*⁶⁴ arvioinut paradigma -käsitettä, erityisesti lainopin tieteenkuvan määrittämistarkoituksessa (s. 58-61). *Aarnio* pitää *Kuhnin* paradigmatarkastelua *kiinnostavana* erityisesti lainopin käsitteen kannalta. *Aarnion* näkemyksen mukaan *paradigma tekee lainopista lainopin erotuksena yhteiskuntatieteistä, historiatieteestä jne.* Lainopillinen paradigma auttaa ymmärtämään erityisesti lainopille luonteenomaisen epistemisesti (tieto-opillisesti) sisäisen näkökulman merkityksen. *Aarnion* mukaan näyttäisi siltä, että paradigman käsite havainnollistaa tiettyjä lainopin piirteitä, vaikka hän myöntääkin, että *Kuhnin* käsitteistön suora soveltaminen lainoppiin on ongelmallista, ei-perusteltua. Kuitenkin, *Aarnio* erittelee lainopin paradigman rajaavina elementteinä jo edellä lainopillisen tutkimusotteen perusteena listatut 1. oletuksen lainopillisen tulkinnan kohteesta, 2. oletuksen oikeuslähdeopillisista sitoumuksista, 3. oletuksen metodisista säännöistä ja periaatteista, ja 4. oletuksen lainopilliseen päättelyyn sisältyvistä arvoista ja arvostuksista. *Aarnion* mukaan paradigma-ajattelun avulla ja näiden elementtien myötä voidaan löytää ja erottaa erityinen oikeudellinen ajattelu.

Markku Helin on väitöskirjassaan *Lainoppi ja metafysiikka*⁶⁵ (s. 7-10) kertonut *Kuhnilta* johdetun käsitteen paradigma tarkoittavan samaa kuin käsite *tieteenkuva*. Tieteenkuvan *Helin* on määritellyt *filosofisesti perustelluksi näkemykseksi siitä, miten oikeustiedettä (lainoppia) tulisi tieteenä harjoittaa*. *Helinin* lähtökohtainen *Kuhnin* käsitteistön hyväksyminen oikeustieteen relevanssissa on siis varsin kiistaton ja kattava, joskin edelleen abstraktinoloinen. *Helinkin* osaltaan toteaa *Kuhnin* rakentaneen käsitteistönsä luonnontieteiden pohjalta, mutta hän yhtä kaikki näkee *Kuhnin* kysymyksenasetteluiden olevan perimiltään samat, kuin mitä oikeustieteen osalta voidaan asettaa. Niinpä *Helin* rakentaakin väitöskirjansa luvut II-IV, siltä osin kuin ne pureutuvat skandinaavisen oikeusrealismin tieteenkuvan problematiikkaan, paljolti *Kuhnilta* omaksuttuihin ongelmanasetteluihin.

Pekka Timonen tarkastelee väitöskirjassaan *Määräysvalta, hinta ja markkinavoima*,⁶⁶ tarkemmin luvussa 3.1.1 *Lainoppi voimassa olevan oikeuden tutkimuksena*, lainopin tutkimusta *lainopin matriisi* -käsitteen avulla. Mainitun käsitteen ja sen määritelmän *Timonen* toteaa omaksuneensa *Aarniolta*, ja määrittelee käsitteen *tieteenalakohtaiseksi kehikseksi, joka kuvaa ja tavallaan myös määrää tutkijoille – ainakin väljästi – yhteisen peruskäsityksen tieteenalan metodisesta perustasta, sen tutkimuskohteesta ja*

⁶⁴ *Aarnio* (1988).

⁶⁵ *Helin* (1988).

⁶⁶ *Timonen* (1997).

tavasta asettaa kysymyksiä. Timonen erittelee edellä Aarnion paradigmasta esittämän yhteydessä esitetyt neljä lainopin paradigman rajaavaa tekijää. Timosen matriisitarkastelu on vertailevaa siinä mielessä, että hänen ongelmanasettelunsa rakentuu keskeisesti law and economics ajattelun pohjalta, ja matriisikäsitteen sovittaminen lainopista oikeustaloustieteelliseen ajatteluun antaa Timosen tutkimukselle tältä osin vahvan referenssiulokkeen. Timonen ottaa ikään kuin annettuna matriisi -käsitteen, ja näyttää siten hyväksyvänsä Kuhnlaisen käsitteistön kritiikittä.

Raimo Siltala on varsin kattavan teoksensa *Oikeustieteen tieteenteoria*⁶⁷ luvussa 6. *Oikeustieteen tieteenkuva* sivuilla 387-393 tarkastellut tieteenkuvan sitoumuksia Kuhnlaisittain ja Aarniolaisittain. Siltalan ajattelu lähtee tältä osin Thomas Morawetzilta lainatusta näkemyksestä, jonka mukaan *moderni oikeus on radikaalisti tulkinnanvarainen yhteiskunnallinen käytäntö*. Siltalan mukaan voimassa oleva oikeus laajassa mielessä on aina oikeudelliseen keskusteluun osallistuvien riitautettavissa, kriittisesti arvioitavissa ja uudelleen määritettävissä - etenkin lainoppi on *metodisesti ohut ja episteemisesti epävarma tieteenala, joka jakautuu lukuisiin tutkimuksellisiin suuntauksiin tai koulukuntiin*. Toisaalta Siltala toteaa, tällä kertaa Thomas Nagelia lainaten, ettei oikeuteen ole myöskään näkökulmaa ei-mistään – oikeus ei instituutiona ikään kuin putoa taivaalta kaikin puolin valmiiksi pureskeltuna oikeustieteilijän työpöydälle. Viimeksi mainitussa katsannossa juuri oikeustieteelle historiallisesti ja kulttuurisesti muotoutunut tieteenkuva rajaa ja määrittelee lainopin tutkimuskohdetta eli voimassa olevaa oikeutta.

Siltala lähtee ajattelussaan toisaalta siitä, että lainopin tuottamat oikeudelliset tulkintalauseet eivät ole sellaisinaan rinnastettavissa luonnontieteiden piirissä sovellettaviin matemaattisperustaisiin formaalisiin määrelauseisiin. Siltala katsookin, että lainopin tuottamat oikeuslauseet ovat vain *totuudenkaltaisia väitteitä* voimassa olevan oikeuden tietynehetkisestä merkitysisällöstä – lainopin metodinen ohuus ja episteeminen epävarmuus mahdollistaa ainoastaan semanttisesti mahdollisten tulkintojen joukon voimassa olevan oikeuden sisällöstä. Yksittäisen oikeustieteen tutkijan saavuttama tutkimustulos onkin viimekädessä vahvasti riippuvainen aksiologis- taikka ideologisperustaisesta matriisivalinnasta. Siltalan näkemys on se, että yksimielisyyttä oikeustieteen tieteenkuvan keskeismääreistä ei tiedeyhteisössä ole saavutettavissa, mutta yhtä kaikki Siltala on teoksessaan määritellyt oikeustieteen tieteenkuvan (mm. s. 393-394) tavalla, joka on mielestäni nähtävä eräänlaisena Kuhnin ja Aarnion esittämien käsitysten johdannaisena. Siltala siis määrätyn osin näyttää hyväksyvän Kuhnin käsitteistön käyttökelpoisuuden oikeustieteen piirissä, joskin lienee huomionarvoisena todettava Siltalan teoksensa sivulla 103 lainaama Rudolf von Jheringin näkemys, jonka mukaan *kaikista laeista, joiden parissa juristit työskentelevät, he tuntevat huonoimmin oman tieteensä lait* – Siltalan teoksen punaisena lankana lienee ollut juuri juristin itseymmärryksen lisääminen, ja tässä katsannossa Kuhnin käsitteistön sovittelu oikeustieteen käytettäväksi saa mielestäni jossain määrin oman ulottuvuutensa, jonka jätän kuitenkin nyt täsmentämättä.

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa paradigman- taikka sittemmin matriisin käsitteen sovittelu oikeustieteeseen ei edellä esitettyyn viitaten ole missään katsannossa täysin yksiselitteisesti ymmärrettävissä taikka eriteltävissä. Suhtautuminen on kuvatussa mielessä ollut torjuvaa, myötäilevää ja hyväksyvää, onpa oikeustieteellinen

⁶⁷ Siltala (2003).

väitöskirjakin edellä kuvatulla tavalla tietyn ulottuvuusin rakennettu *Kuhnlaisen* ajatusrakennelman varaan.

Paradigman käsitettä on oikeuskirjallisuudessa yritetty eri tavoin määrittää oikeudellisen käsitteistön avulla, paradigman käsitettä on yritetty täydellistää oikeudellisia tarpeita palvelevaksi – mielestäni siinä täysin onnistumatta. Se ote, mikä kyseisestä käsitteestä on oikeuskirjallisuudessa esitetystä saatavissa, on hyvin liukas – *Kuhnlaista* ajattelua pidetään ongelmallisena, jopa sopimattomana, mutta kuitenkin tuolle käsitteistölle haetaan ikään kuin keinotekoisesti oikeudelliset vastinparit. Onko oikeuskirjallisuudessa esitetty lähestymistapa oikea ja mikä tuo lähestymistapa sisällöllisesti oikein on, ei ole tarkastellusta aineksesta selvinnyt.

Se, mitä edellä esitetty mielestäni johtaa joka tapauksessa kysymään on se, *ovatko oikeustieteen parissa esitettävät kannanotot ja näkemykset oikeustieteen tutkimuskohteen eli voimassa olevan oikeuden sisällöstä kuitenkin vain sirpalekuvauksia, jotka kasautuvat, ja jotka on vain tapauskohtaisesti parhaaksi katsottavalla tavalla hyödynnettävä tieteen edistyksen nimissä*. Onko niin, että oikeustieteen relevanssissa ei itse paradigman käsitteelle voida antaa siinä määrin konkreettiseksi luonnehdittavissa olevaa määritelmää, että se olisi tosiasiallisesti hyödynnettävissä tiedeyhteisössä, muutoin kuin siis *metaforisena apuvälineenä*.

Onko oikeustieteen kehitys kuitenkin parhaiten ja suurimman yhteisymmärryksen saavuttavalla tavalla määriteltävissä vain *Dworkinlaisittain* jatkokertomukseksi, johon kukin keskusteluun osallistuja lisää oman tarinansa, jatkaen siitä, mihin edeltäjänsä kerronnan jätti? Onko oikeustieteellinen innovaatio kuvattavissa verkoksi, joka lasketaan aikaisemman verkkokertymän päälle, ja jonka avulla saadaan pyydystettyä ja hallittua tietty määrä oikeudellista ongelmakenttää, joka kyllä läpäisee vanhemman ja suurisilmäisemmän verkoston, mutta ei tuliterää tiheäsilmäistä – kaiken kattavaa peitettä ei kuitenkaan kukaan osaa koskaan valmistaa.

Edellä esitetyn perusteella näyttäisikin siltä, että kukin oikeudelliseen diskurssiin osallistuva voi määrittää paradigman käsitteen oikeusrelevantin sisällön kutakuinkin haluamallaan tavalla. *Kuhnhan* päätyi lopulta siihen käsitykseen, että paradigman määrittämisen lähtökohdaksi on otettava erityinen tiedeyhteisöjoukko taikka tutkijaryhmä, varsin pienikin. Tarkastelun lähtökohtana olisi siten ryhmä, jonka toimintatavoista, toiminta-alueesta ja tavoitteista olisi eriteltävissä yhteisiä piirteitä, joiden avulla tuo ryhmä voitaisiin identifioida. Sen jälkeen, kun kulloinenkin ryhmä on saatu identifioitua, voitaisiin tuon ryhmän harjoittaman toiminnan perusteella määrittää sen soveltama paradigma.

Pitäisikö oikeustieteenkin piirissä paradigman määrittely lähteä ryhmäerittelystä: ketkä ovat oikeustieteen harjoittajia, ketkä oikeustieteenharjoittajista ovat eriteltävissä eri oikeudenalojen piiriin? Tämän jälkeen voitaisiin kunkin ryhmän toimintakentästä eritellä yhteisiä toimintaperiaatteita ja -malleja, joita voitaisiin arvioida *Kuhnlaisestakin* käsitekehikosta käsin. Kolikon toisena puolena voidaan viitata kuitenkin *Tuorin* toteamukseen siitä, että vaikka "[p]aradigmat helpottavat osaltaan normitulunkintojen koherenssia soveltamisratkaisuisissa", "[v]aarana kuitenkin on, että koherenssin ikään kuin ennalta varmistavat paradigmat kivettyvät ideologioiksi, jotka estävät normien uudet tulkinnot ja samalla uusien soveltamistilanteiden täydellisen tulkinnan".⁶⁸

⁶⁸ Tuori (2000), s. 125.

Nimenomaan näin *Tuorin* viitoittamalla tavalla ajattelen käyneen veron kiertämisen oikeustieteellisessä tutkimuksessa. *Tikan* 50 vuotta sitten muotoama ”paradigma” on tosiasiaa, vaikkakin kaikessa neroudessaan ja syyttään, padonnut oikeudellisen diskurssin uudelleen suuntautumisen mahdollisuuden. Itse asiassa, *vero-oikeudellista tutkimusta harjoittavan yhteisön ”paradigmaksi” näyttäisi muodostuneen täydellinen sitoutuminen ”paradigmaan”*. Tästä siirrymmekin sitten kritiikkini kokoaviin johtopäätöksiin.

7. Kokoavasti – miten tästä eteenpäin?

Kun lukee *Tikan* väitöskirjaa ajatuksella ja peilaten sitä esimerkiksi edellä esittämäni, vaikuttaa siltä, että *Tikka* on jo aikanaan tiennyt ja huomionnut kaiken edellä sanotun. Vaikuttaa siis siltä, että *Tikka* on antanut niin sanotusti ”syöttöjä lapaan” verokiertonormin oikeustieteellisen tutkimuksen eteenpäin viemiseksi. Mikä myös mielenkiintoista, yksilöidessään veronkiertämisen tavanomaisia ilmenemismuotoja *Tikka* on tunnistanut ja eksplikoitunut hyvinkin muuttumattomina ajassa sittemmin pysyneitä elementtejä. Nämä tuntuvat ikään kuin universaaleilta totuuksilta, toki tapauskohtaisin variaatioin siitä, minkälaisissa tilanteissa veronkiertonormi on tullut yleensä arvioitavaksi.

Edellä kuvattuun paradigma-ajatteluun viitaten, vaikkakin ensisijaisesti metaforisesti, on mielestäni kovin mielenkiintoisella tavalla todettavissa, että *Tikan* väitöskirjassaan määrittämä kehikko veronkiertonormin tarkastelulle on erityisine elementteineen osoittautunut joukoksi varsin vahvasti tosiasiaa etabloituneita, oikeustieteen harjoittamisessa muodostuneita malliratkaisuja, jotka ovat muokanneet näiden myötä kehittyneen tieteellisen tutkimuksen traditiota. Tämä tradition etabloituminen on puolestaan tapahtunut selkeästi tunnistettavassa, tieteelliseksi määrittyvässä yhteisössä, eli nimenomaan vero-oikeuden piirissä toimivien oikeustieteilijöiden ylläpitämässä diskurssissa.

Toisaalta, vaikka *Kuhn* lähti siitä, että tällainen tieteellinen yhteisö tulisi voida identifioida ensiksi ja jäljittää itse paradigma sitten tuon tiedeyhteisön harjoittamasta tieteellisestä toiminnasta, *Tikan* väitöskirjan myötä asia vaikuttaisi edenneen siten, että ”paradigma” veron kiertämisen tutkimukselle on aikoinaan annettu ja veroyhteisö on sen olemassaolon toiminnallaan jatkuvasti, noin 50 vuoden ajan, yhä uudelleen ja sellaisenaan legitimoinut. Nyt vaikuttaisi kuitenkin käyneen niin, että veron kiertämisen oikeustieteellisen tutkimuksen osalta muodostunut ”paradigma” on *Tuorin* sanontaa lainatakseen ”kivettynyt ideologiaksi”. Tämä ei ole tietenkään tieteen edistyksen valossa toivottava asiointila. Kuten toisaalta olen pyrkinyt edellä osoittamaan, *Tikan* aikoinaan esittämään verrattuna parempaa totuutta veronkiertonormin *merkityssisällöstä* lienee mahdotonta edes tavoitella.

Kritiikkini perimmäinen viesti on kaiken kaikkiaan siksi se, että veronkiertonormin oikeustieteellisen tutkimuksen tulisi ennen kaikkea tunnistaa se tosiasia, että VML 28 §:n sisältämän kielen ajatussisältö on tavoittamaton, eikä tuon kielen pelkkä toistaminen toivein saada siitä jotenkin kiinni ole analyttistä eikä tarkoituksenmukaista oikeustieteen harjoittamista. Vaikuttaisi vahvasti siltä, että katseen pitäminen sanotussa normissa aiheuttaa enemmänkin epäjärjestyttä kuin mitään muuta, ja veronkiertonormille järjestelmässämme asetettu *oikeudellinen* funktio saattaisi itse asiassa täytyä paremmin tai riittävästi yksinomaan verovelvollisuutta

määrittävien normien myötä, siis täysin ilman veronkiertonormia. Tämä ajatus tulisi mielestäni ottaa vakavasti.⁶⁹

Mikäli emme ole kuitenkaan valmiita *tieteen vallankumousta* jäljittelevälle veronkiertonormin olemassaolon täydelliselle kieltämiselle, tulisi tutkimusta vähintäänkin suunnata uudestaan, ottaa uudet fundamentaalit lähtökohdat ohjenuoriksi. Näiltäkin osin olemme saaneet aikoinaan *Tikalta* ”syöttöjä lapaan”, jos vain muistamme, miten edellä on kerrottu *Tikan* sanoneen veronkiertonormin olevan yhtäältä nimenomaan ”verolain soveltajan ratkaisukäyttäytymiseen” vaikuttava normi, ja miten toisaalta *Tikan* mukaan tuohon normiin kytkeytyviä ongelmakohtia esiintyy suhteessa siihen, ”kuinka verotuksessa tarvittava ratkaisuinformaatio hankitaan”. Nämä ovat mielestäni *Tikan* viestejä siitä, kuinka veronkiertonormin soveltamistilanne on erityisesti menettelylliseen eli *proseduraaliseen* oikeusturvaan kytkeytyvä oikeudellinen ongelma. Tätä *Tikan* tunnistamaa proseduraalisuutta voidaan havainnollistaa vielä sillä, miten hän on jäsentänyt veron kiertämiseksi tulkittavissa olevan toimen sisältävän (i) veronkiertotarkoituksen, (ii) toteutettujen toimenpiteiden erikoisuuden, (iii) huomattavan veroedun mahdollisuuden, (iv) veroedusta riippumattoman todellisen perusteen puuttumisen, ja (v) sen, että saavutettu veroetu ei johdu verojärjestelmän rakenteesta.⁷⁰ Nämä ovat kaikki elementtejä, jotka tulevat erilliskysymyksinä ratkaistuiksi nimenomaan päätöksentekomenettelyssä.

Jos tämän lisäksi ajatellaan, että väite verovelvollisen toteuttamasta veron kiertämisestä on yhtä kuin väite siitä, ettei se mitä verovelvollinen on yksityisoikeudellisesti pätevällä tavalla tehnyt, ole tosiasiaa tai pikemminkin taloudellisessa mielessä lainkaan tapahtunut. Mikäli sitten tämän väitteen myötä verovelvollisen käyttämä muoto korvataan veroviranomaisen toimesta fiktiivisellä vaihtoehdolla, tosiasiaa toteutuneeksi väitetyn toimintamallin tulisi tämän kvalifoinnin myötä olla sellainen, että se olisi aidosti asetettavissa keinotekoiseksi väitetyn toimen sijaan kyseisen verovelvollisen näkökulmasta asiaa tarkasteltaessa, niin yksityisoikeudellisista kuin liiketaloudellisista lähtökohdistaan. Tämänkin tapahtumakuvaus on toteutuessaan kokonaisuutenaan prosessissa realisoituva kokonaisuus, eli veron kiertämistä koskeva asia tulisi tunnistaa tämän sisältöisenä nimenomaan, kun veronkiertoväitettä ratkaistaan menettelyllisesti eli prosessissa.

Veronkiertonormin tulkintatilanne on näin muodoin tosiasiaa *korostuneen menettelyllinen* eli prosessuaalinen. Yksinomaan edellä kuvattu *Tikan* listaus veronkiertotilanteen ”sisällöstä” kertoo omaa tarinaansa siitä, kuinka lukuisa joukko menettelyssä selvitettäviä seikkoja tilanteeseen välttämättä kytkeytyy. Asiaa vielä havainnollistaen, itse menettely eli prosessi noudattaa juurikin menettelyä erityisesti sääntelevää eli *prosessuaalista normistoa*, kun taas yksittäisen oikeussubjektin oikeusturvavaade perustuu olennaisesti *aineelliseen normistoon* eli normistoon, joka määrittää yksilön oikeuksia ja velvollisuuksia, kuten verovelvollisuutta. Tässä on toki hyvä havaita sekin, että VML 28 §:n soveltamistilanne voi aktualisoitua ainoastaan toisen (aineellisen) vero-oikeudellisen normin soveltumista ratkaistaessa.

Mikä kuitenkin keskeistä, oikeusprosessin yksi keskeinen funktio on juuri *aineellisen oikeuden toteuttaminen* eli toimiminen ikään kuin itsenäisenä välineenä, jonka avulla

⁶⁹ Toki tunnistan EU-oikeudesta johtuvat vaatimukset ja jännitteet ajatukseni suhteen, mutta oikeustieteen tulee myös kyseenalaistaa järjestelmää esittämällä perusteltua ja analyttistä tutkimusta, ja siten viedä tiedettä eteenpäin.

⁷⁰ Tikka (1974), s. 110.

voimassa oleva aineellinen oikeus on toteutettavissa.⁷¹ Tämä kuvastaa prosessin *oikeussuojafunktiota* eli sitä, että oikeusvaltiossa⁷² prosessin tehtävänä on antaa välitön suoja mekanismi oikeussubjektien intressien turvaamiseksi. Ilman prosessinormistoa yksilö ei voi kaikissa tilanteissa päästä oikeuksiinsa, eli oikeudenkäynnille näin allokoitu tehtävä on merkittävä. *Kiteytän kritiikkini* tältä pohjalta toteamalla, että nähdäkseni veron kiertämisen oikeustieteellisen tutkimuksen tulisi irtautua ”paradigmastaan” ja edetä *Tikan* viitoittamalla tavalla nimenomaan menettelyllisen eli prosessuaalisen oikeusturvan tutkimuksen suuntaan. Tämä olisi varmasti omiaan laajentamaan ymmärrystä muutoinkin veron kiertämisen kriittisistä oikeudellisista ulottuvuuksista. Tämä prosessikulma on se veronkiertonormin tulkintaa ja tarkastelua yhdistävä yksi yhteinen tekijä, jonka osalta on nimenomaan oikeustieteen välinein saavutettavissa vahvaa oikeudellista sisältöä omaavaa diskurssia. Tämä edistäisi nähdäkseni myös ymmärryksen lisäämistä erilaisista konfliktinratkaisumalleista ja edesauttaisi niidenkin kehittämistä.

LÄHDELUETTELO

Aalto-Heinilä, Maija (2020): ”Voiko oikeuslähteiden tulkinta olla objektiivista?”, *Lakimies* 7-8/2020.

Aarnio, Aulis (1989): *Laintulkinnan teoria*. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Aarnio, Aulis - Helin, Markku (1992): *Suomen avioliitto-oikeus*. Helsinki.

Brooks, Michael & Head, John (1997): *Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice*. *Tax Avoidance and the Rule of Law* (ed. G. Cooper). *International Bulletin of Fiscal Documentation*. Amsterdam.

Ervo, Laura (2007): ”Esteellisyysväitteen merkitys tuomioistuimen puolueettomuudelle”, teoksessa *Oikeudenkäyntejä ja tuomioistuuksia*, Juhlakirja Juha Lappalainen 60 vuotta. Helsinki.

Ervo, Laura (2005): *Oikeudenmukainen oikeudenkäynti*. Vantaa.

Freedman, Judith (2011): *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*. *Prohibition of Abuse of Law* (Ed. Rita de la Feria and Stefan Vogenauer). Oxford and Portland, Oregon.

Hart, H. L. A. (1961): *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press.

Helin, Markku (1988): *Lainoppi ja metafysiikka*. Helsinki: Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja.

Hirvonen, Ari (2011): ”Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan”. Helsinki.

Hultqvist, Anders (1995): *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*. Juristförlaget Stockholm.

Kelsen, Hans (1968). *Puhdas oikeusoppi*. Porvoo.

Klami, Hannu Tapani (1985): *Alas Paradigma!* Teoksessa: *Juhlajulkaisu Simo Zitting 1915 - 14/2 - 1985*, s. 160-173. Vammala.

⁷¹ Ervo (2005) s. 103

⁷² Oikeusvaltion perusrakenne on johdettavissa ensinnäkin PL 1 §:stä, jonka mukaan valtiosääntö turvaa ihmisarvon loukkaamattomuuden ja yksilön vapauden ja oikeudet sekä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Toisena kulmakivenä on PL 2 §:n ilmaisema *lainalaisuusperiaate*, jonka mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Ks. oikeusvaltion sanottujen peruspilareiden osalta Ervo (2007), s. 64. Ks. lainalaisuusperiaatteen tai lainalaisuuden ongelmallisuudesta *Tähti* (1995), s. 274–305, jossa problematisoidaan erityisesti HM 92 §:ssä ollutta virkatoiminnan käsitettä ja esimerkiksi sitä, käsittääkö se niin hallintotoiminnan kuin tuomiovallan käyttämisen. Nyttämmin PL 2 §:n käyttämä julkisen vallan käsite on PL:n esitöiden mukaan ulotettu kiistattomasti muun muassa niin norminanto-, lainkäyttö- kuin hallintopäätöksiin, jotka tehdään yksipuolisesti ja joiden vaikutus ulottuu yksityisiin oikeussubjekteihin (HE 1/1998 vp, s. 74).

- Knuutinen, Reijo (2021): ”Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva oikeusvertaileva tarkastelu”, *Lakimies* 7-8/2021, s. 1146-1153.
- Knuutinen, Reijo (2015): ”Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa”, *Lakimies* 6/2015, s. 811–833.
- Knuutinen, Reijo (2009): Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 292.
- Koskenniemi, Martti (2009): *From Apology to Utopia. The Structure of International Legal Argument*. Cambridge University Press, third printing.
- Kuhn, Thomas S (1970): *The Structure of Scientific Revolutions*. Second edition, enlarged. Chicago: The University of Chicago Press.
- Makkonen, Kaarle (1981): *Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia*. Helsinki.
- Minkkinen, Panu (2017): ”Oikeus- ja yhteiskuntatieteellinen tutkimus – suuntaus, tarkastelutapa, menetelmä?”. *Lakimies* 7-8/2017, s. 908-923.
- Paulson, Stanley L. (2019): ”Hans Kelsen on legal interpretation, legal cognition, and legal science”, *Jurisprudence*, 10:2, 188-221.
- Ryynänen, Olli (2001): *Selvittämiselvollisuus ja todistustaakka verotuksessa*. Defensor Legis 2/2001.
- Ryynänen, Olli (2000): *Bevisning i inkomstbeskattningen*. Vammala.
- Siltala, Raimo (2004): *Oikeudellinen tulkintateoria*. Jyväskylä.
- Siltala, Raimo (2003): *Oikeustieteen tieteenteoria*, Vammala.
- Siltala, Raimo (2001): *Johdatus oikeusteoriaan*. Helsingin yliopisto.
- Soikkeli, Lauri (2003): *Luottamuksensuoja verotuksessa*. Vantaa.
- Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165.
- Tikka, Kari S. (1974): ”Mitä järjestelyjä hyväksytään ja mitä jätetään hyväksymättä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56-57 §:t”. *Verotus* s. 103-110.
- Tikka, Kari S. (1990): *Veropolitiikka*. Lakimiesliiton kustannus.
- Timonen, Pekka (1997): *Määräysvalta, hinta ja markkinavoima*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Tuori, Kaarlo (2021): *Properties of Law. Modern Law and After*. Cambridge University Press.
- Tuori, Kaarlo (2000): *Kriittinen oikeuspositivismi*. Vantaa 2000, WSLT.
- Tähti, Aarre (1995): *Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa*. Helsinki: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja.
- Urpilainen, Matti (2021): ”Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä”, *Lakimies* 7-8/2021.
- Wikström, Kauko (2006): *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa*. Turun yliopisto.
- Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n työryhmämuistio VM 4/2006.

Yleinen veronkiertosäännös ja paradigman muutokset

KTM, yliopisto-opettaja Siru Kaunisto (Vaasan yliopisto)

1 Johdanto¹

Yleinen veronkiertosäännös sisällytettiin kansalliseen lainsäädäntöön vuonna 1943. Tuolloin yleinen veronkiertosäännös sisältyi tulo- ja omaisuusverolain (888/1943, TOL) 95.2 §:ään. Vuonna 1958 kunnallis- ja valtionverotusta koskevat säännökset sisällytettiin verotuslakiin (482/1958, VerL), minkä yhteydessä yleisestä veronkiertosäännöksestä muodostettiin erillinen pykälä ja sääntely sijoitettiin VerL 56 §:ään. Lakimuutoksen yhteydessä yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoa täsmennettiin, mutta sääntelyn sanamuotoon tehdyt muutokset olivat kosmeettisia eikä niillä ollut olennaista merkitystä säännöksen tulkintaan². Yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoa muutettiin toisen kerran vuonna 1975, kun säännöstä täydennettiin näyttövelvollisuutta ja verovelvollisen kuulemista koskevalla VerL 56.2 §:llä³. Sittemmin yleinen veronkiertosäännös sisällytettiin vuoden 1996 alusta voimaan tulleen verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 28 §:ään, josta säännös löytyy tänäkin päivänä⁴. Vuoden 1975 jälkeen yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoon ei ole tehty merkittäviä muutoksia. Nykymuodossaan VML 28 § on sanamuodoltaan seuraava:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimittaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Jos on ilmeistä, että verotusta toimittaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimittaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimittaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Yleisen veronkiertosäännöksen säätämisen jälkeen säännöksen soveltamisesta on kertynyt runsaasti oikeuskäytäntöä, joka on selventänyt sanamuodoltaan avoimen säännöksen sisältöä ja soveltamisalan rajoja. Yleisen veronkiertosäännöksen lainsäädäntöhistorian aikana säännöksen sanamuoto on säilynyt muutamia poikkeuksia

¹ Artikkelin pohjautuu kirjoittajan väitöskirjatutkimukseen, joka Vaasan yliopiston laskentatoimen ja rahoituksen akateemisen yksikön suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi 26. elokuuta 2022.

² *Urpilainen, Matti* (2013). Onko VML 28 §:n veron kiertämistä estävä yleislauseke menettämässä tehonsa? Teoksessa *Urpilainen, Matti & Veikko Vahtera* (toim.), *Minne menet vero-oikeus? – juhlaulkaisu Raimo Immoselle*. Turku: Turun yliopisto, s. 202–203.

³ *HE 28/1975 vp*. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta, s. 1–2.

⁴ *HE 131/1995 vp*. HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi, s. 31.

lukuun ottamatta lähes muuttumattomana. Tästä huolimatta käsitykset säännöksen tulkinnasta ovat muuttuneet. Merkittävimpiä käsitystapojen muutoksia voidaan kutsua paradigman muutoksiksi.

Paradigma on tieteenfilosofi *Thomas Kuhnin* vuonna 1962 ilmestyneessä teoksessa ”The Structure of Scientific Revolutions” tunnetuksi tekemä käsite. Paradigmalla tarkoitetaan tutkijayhteisössä vallitsevaa yleisesti hyväksyttyä peruskäsitystä, viitekehystä tai ajattelutottumusta⁵. Paradigma toimii eräänlaisena tieteenalan pohjana ja suunnannäyttäjänä, joka ohjaa tutkimusta ja määrittää sen, mikä on tieteenalalla kulloinkin oikeaa ja merkitsevää tiedettä⁶. Paradigman voidaan katsoa kuvaavan yleisesti hyväksyttyä teoriaa tietyistä tutkimuskohteesta, kuten yleisestä veronkiertosäännöksestä ja sen tulkinnasta⁷. Tutkimuskohdetta tulkitaan ja selitetään lähtökohtaisesti tämän yleisesti hyväksytyyn teorian kautta.

Paradigma sisältää tiettyjä tutkimusyhteisön kesken jaettuja käsityksiä ja oletuksia siitä, kuinka asiat ovat⁸. Toisaalta paradigma edustaa vain yhtä tapaa tarkastella tutkimuskohdetta ja tästä syystä paradigman selitysvoima alkaa hiipua ajan myötä. Paradigma voi esimerkiksi osoittautua epätarkoituksenmukaiseksi, kun se ei enää vastaa toimintaympäristössä vallitsevaa tilannetta⁹. Tämä johtaa ajan kuluessa siihen, että uusi ajattelutottumus tai viitekehys alkaa murtaa vallitsevaa paradigmaa ja lopulta paradigma muuttuu. Tässä artikkelissa tarkastellaan yleisen veronkiertosäännöksen paradigman muutoksia.

2 Yleinen veronkiertosäännös ja simulaatioilmiö

Veron kiertämisen estäminen ja yleisen veronkiertosäännöksen tulkinta samaistettiin alkujaan simulaatio-oppiin¹⁰. Simulaatio-oppiin pohjautuvaa yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa kannatti *Aarne Rekola*, joka toimi korkeimman hallinto-oikeuden jäsenenä vuoteen 1947 saakka. Tämän jälkeen hän toimi Helsingin yliopiston finanssioikeuden professorina. Rekolan mukaan silloisen TOL 95.2 §:n soveltamisalaan kuuluivat ainoastaan simuloitujen ja dissimuloitujen oikeustoimet eli vale- ja peiteltyt oikeustoimet¹¹. Rekola katsoi, että TOL 95.2 §:ää voitiin soveltaa

⁵ Ks. *Kuhn, Thomas S. (1970). The Structure of Scientific Revolutions. 2nd ed. Chicago: International Encyclopedia of Unified Science, s. 10–11 ja s. 176.*

⁶ Ks. myös *Kuhn 1970, s. 24–25.*

⁷ Ks. *Raitasuo, Santtu (2022). Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen. Helsinki: Helsingin yliopisto, s. 20.* Raitasuo huomauttaa, että Kuhnin käsitteistöä paradigmat on käytetty laajasti yhteiskuntatieteissä ja oikeustieteessä, vaikka teoria tieteellisten vallankumousten luonteesta ja paradigmojen muutoksesta koskeekin luonnontieteitä.

⁸ *Neuman, W. Lawrence (2014). Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches. 7th ed. Harlow: Pearson Education Limited, s. 96.*

⁹ Ks. myös *Kuhn 1970, s. 52–65.* Kuhn katsoo, että paradigman muutoksen käynnistäjinä toimivat anomaliat eli poikkeukset yleisistä ajattelutottumuksista, jotka aiheuttavat yleistyessään kriisin systeemin sisällä. Kriisi kestää siihen saakka, kunnes siirtyä uuteen paradigmaan on tapahtunut.

¹⁰ *Aer, Janne (2018). Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. Teoksessa Kaisto, Janne (toim.), Oikeustiede – Jurisprudentia LI:2018. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 24 sekä *Torkkel, Timo (2020). Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus – erityisesti yritysten näkökulmasta. Helsinki: Kauppakamari, s. 342.**

¹¹ *Rekola, Aarne (1947). Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo: WSOY, s. 485–486 sekä *Rekola, Aarne (1953). Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. Lakimies, 51:1–2, s. 209–212. Ks. vale- ja peiteltyistä oikeustoimista esim. *Voipio, Jaakko (1968). Verotuksen kiertämisestä – Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten***

oikeustoimiin, jotka osapuolet olivat tehneet joko yhteisymmärryksessä vain näön vuoksi (simulaatio) tai oikeustoimiin, joissa oikeustoimen näennäinen ulkonainen ilmaus peitti toisen vakaasti tahdotun oikeustoimen (dissimulaatio)¹².

Simulaatio-opin taustalla oli ajatus siitä, että oikeustoimia oli käsiteltävä vero-oikeudessa sellaisena, miksi ne oli tarkoitettu¹³. Rekola katsoi, että tätä tarkoitusta varten lainsäädäntöön oli sisällytetty TOL 95.2 §:n yleinen veronkiertosäännös. Rekolan mukaan säännös sisälsi periaatteen, jonka mukaan valeoikeustoimia oli käsiteltävä verotuksessa niin kuin oikeustoimia ei olisi tehtykään. Peiteltyjen oikeustoimien kohdalla Rekola puolestaan katsoi säännöksen ilmentävän periaatetta, jonka mukaan oikeustoimia oli tarkasteltava verotuksessa niin kuin ne olisivat todellisen tarkoituksen mukaisesti toteutettuja, jos ne olisivat yksityisoikeudellisesti päteviä.¹⁴ TOL 95.2 §:n tulkinnassa korostui näin ollen oikeussuhteiden muodollinen tarkastelu. Oikeus kirjallisuudessa on katsottu, että Rekolan käsitys säännöksen tulkinnasta ja soveltamisalasta oli yksityisoikeuspainotteinen ja formalistiseen soveltamistapaan kytkeytyvä¹⁵. Rekolan käsitys TOL 95.2 §:n tulkinnasta ja soveltamisalasta nojautui säännöksen ensimmäiseen virkkeeseen, joka kuului seuraavasti:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeata muotoa.

Rekolan tulkinnassa vaille merkitystä jäin TOL 95.2 §:n toinen virke, jonka mukaan verolautakunnalla oli oikeus arvioida verotettava tulo, kun kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika kauppa- tai muussa sopimuksessa oli määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. TOL 95.2 §:n jälkimmäisen virkkeen formalistinen tulkinta mahdollisti käytännössä puuttumisen myös yksityisoikeudellisesti päteviin oikeustoimiin, jotka oli toteutettu veron kiertämisen tarkoituksessa¹⁶.

Rekolan ohella yleisen veronkiertosäännöksen yksityisoikeuspainotteista tulkinta-ajatusta kannatti *Jaakko Voipio*. Voipio tarkasteli veron kiertämistä analyttisen yksityisoikeuden näkökulmasta vuonna 1968 ilmestyneessä väitöskirjassaan ”Verotuksen kiertämisestä – Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä”. Voipio lavensi silloisen VerL 56 §:n soveltamisalakäsitystä objektivoidun simulaatio-opin piiriin¹⁷. Voipio muokkasi näennäisyyden käsitettä ja katsoi, että VerL 56 §:n ydinkysymys liittyi todellisen ja

syntymisestä. Porvoo: WSOY, s. 38–67 ja *Knuutinen, Reijo* (2009). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – Erytarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, s. 15–16.

¹² Rekola 1953, s. 209.

¹³ Rekola 1947, s. 485–486.

¹⁴ Ks. *Tikka, Kari S.* (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165, s. 220.

¹⁵ Aer 2018, s. 16; *Wikström, Kauko* (2007). Perusoikeudet ja veron kiertäminen. Teoksessa Andersson, Edward (toim.), In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 451 sekä *Knuutinen, Reijo* (2021). Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauskohteita oikeusvertaileva tarkastelu. Lakimies 119:7–8, s. 1146.

¹⁶ Ks. myös Wikström 2007, s. 452.

¹⁷ Torkkel 2020, s. 343.

näennäisen vastakohtaan¹⁸. Voipio katsoi myös, että näennäisiä oikeustoimia syntyi joko verovelvollisten tietien heidän toimestaan tai verovelvollisten tietämättä¹⁹.

Rekolaa mukaillen Voipio katsoi, että VerL 56 §:n soveltaminen oli sidoksissa pelkästään siihen, oliko tarkastelun kohteena oleva oikeustoimi yksityisoikeudellisesti pätevä²⁰. Voipion mukaan VerL 56 §:n toisessa virkkeessä ilmaistulla veronvälttämistarkoituksella ei ollut säännöksen soveltamisharkinnassa itsenäistä merkitystä. Voipion mukaan säännöksen toinen virke toimi ainoastaan muistutuksena siitä, että veronkiertämistarkoituksen esiintyessä todellisuuskysymys olisi erityisesti tutkittava²¹. Voipio käsityksen mukaan veronvälttämistarkoituksen sisältämää VerL 56 §:n toista virkettä voitiinkin soveltaa vain tilanteissa, joissa VerL 56 §:n ensimmäisen virkkeen soveltamisedellytykset olivat täyttyneet.²²

Käsitykset yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta alkoivat hajaantua, kun korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisun asiassa KHO 1961 I 18 (ään. 16–4). Asiassa oli kyse siitä, voitiinko henkilöä A verottaa myyntivoitosta, jonka hänen lapsensa B oli saanut, kun hän oli myynyt A:n hänelle lahjoittamat osakkeet. A oli lahjoittanut viittä vuotta lyhyemmän ajan omistamansa osakkeet pojalleen B:lle, joka oli myynyt lahjaksi saamansa osakkeet yhdessä neljän muun yhtiön osakkeita omistaneen henkilön kanssa. Myös muut henkilöt olivat saaneet samana vuonna yhtiön osakkeita niin ikään lahjana vanhemmiltaan. Tuolloin voimassa olleen tuloverolain mukaan alle viisi vuotta omistetun irtaimen omaisuuden mynnistä saatu voitto oli satunnaisena myyntivoittona veronalaista. Käytännössä B pystyi myymään lahjana saadut osakkeet ilman myyntivoiton verotusta.²³

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osakkeiden lahjoittamiseen oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Tämän seurauksena osakkeiden myyntivoitto verotettiin lahjoittajalla. Osakkeiden lahjoituksessa ei ollut kyse simuloidusta tai dissimuloidusta oikeustoimesta, vaan osakkeiden lahjoitus ja myynti olivat yksityisoikeudellisesti moitteettomia oikeustoimia. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen oli selvää, että VerL 56 §:ää voitiin soveltaa yksityisoikeudellisesti moitteettomiin oikeustoiimiin. Päätöksestä huolimatta osa vero-oikeuden tutkijoista piti tiukasti kiinni simulaatio-oppiin nojaavasta tulkintakäsityksestä. Totuus oli kuitenkin se, että simulaatio-oppiin nojaavat käsitykset yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ja säännöksen soveltamisalasta eivät olleet linjassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön kanssa²⁴.

3 Simulaatioilmiöön pohjautuvasta katsantotavasta irtautuminen

Kari S. Tikka irtautui Rekolan ja Voipion simulaatio-oppiin nojaavista rajoituksista VerL 56 §:n tulkinnassa. Tikka erotti VerL 56 §:n soveltamiskysymyksen vale- ja peiteltyjä oikeustoimia koskevasta kysymyksestä vuonna 1972 ilmestyneessä väitöskirjassaan ”Veron minimoinnista – tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti

¹⁸ Voipio 1968, s. 290.

¹⁹ Voipio 1968, s. 105, alaviite 4 ja s. 208. Ks. Voipion käsityksen analyysistä myös Tikka 1972, s. 224–225.

²⁰ Voipio 1968, s. 171, s. 174–176 ja s. 283–284. Ks. myös Wikström 2007, s. 453.

²¹ Voipio 1968, s. 291.

²² Voipio 1968, s. 285.

²³ Ks. myös Wikström 2007, s. 457–458 ja Aer 2018, s. 24–32.

²⁴ Ks. esim. Aer 2018, s. 24 ja s. 28–31.

silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää”. Tikka tarkasteli VerL 56 §:ää kompetenssi- eli toimivaltasäännöksenä, jonka avulla lainsäätäjällä oli lisännyt lainsoveltajan toimivaltaa ja oikeuttanut tämän ehkäisemään veron kiertämistä normaalin toimivallan ylittävillä ratkaisuilla²⁵. Oikeuskäytäntöön tukeutuen Tikka katsoi, että vale- ja peiteltyissä oikeustoimissa oli kyse eri ilmiöstä kuin VerL 56 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä. Tästä syystä näitä niin kutsuttuja *näennäisoikeustoimia* ei pitänyt samaistaa veron kiertämiseen.²⁶

Tikan mukaan VerL 56 §:n soveltamisalan rajaaminen vain vale- ja peiteltyihin oikeustoimiin oli epätarkoituksenmukaista ja vastoin korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä omaksuttua tulkintalinjaa. Erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 1961 I 18 perusteella Tikka piti selvänä, että VerL 56 §:ää voitiin soveltaa yksityisoikeudellisesti moitteettomiin oikeustoimiin.²⁷ Tikka katsoi myös, että VerL 56 §:n toisen virkkeen sisältämällä veronkiertotarkoituksen soveltamiskriteerillä oli itsenäinen ja tärkeä merkitys säännöksen soveltamisharkinnassa. Tikan mukaan VerL 56 §:n soveltamisharkinnan kannalta oli tärkeää, mihin oikeustoimella pyrittiin.²⁸ Tikka näki VerL 56 §:n soveltamistapanormina, jonka tehtävänä oli osoittaa verolain säännönmukaista realistisemman soveltamisalan käyttöalue. Tällöin myös veronkiertämistarkoitusta osoittava tunnusmerkki tuli mielekkääksi osaksi VerL 56 §:n soveltamista.²⁹

Tikan käsitys oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuudesta vero-oikeudessa ei ollut Voipion tavoin torjuva³⁰. Sen sijaan Tikka suhtautui myönteisesti ajatukseen, että yleisoikeudelliset periaatteet, kuten oikeuden väärinkäytön ehkäiseminen, olivat luultavimmin etäisenä taustaideologiana eräissä veron kiertämistä koskevissa yleislausekkeissa. Tikka kuitenkin katsoi, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaate vaikutti lähinnä sellaisissa maissa, joissa ei ollut säädännäistä yleistä veronkiertosäännöstä.³¹ Tämän perusteella voidaan katsoa, että Tikka ei pitänyt oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta kovinkaan hyödyllisenä kansallisen vero-oikeuden kannalta, koska lain tarkoituksen vastaisiin järjestelyihin voitiin puuttua Suomessa VerL 56 §:llä³².

Simulaatio-opista irtautuminen oli merkittävä muutos VerL 56 §:n tulkinnan kannalta. Tästä kertoo osaltaan se, että Tikan käsitykset VerL 56 §:stä ja säännöksen tulkinnasta vakiintuivat vallitsevaksi kannaksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa³³. Simulaatio-

²⁵ Tikka 1972, s. 189.

²⁶ Tikka 1972, s. 304.

²⁷ Ks. Tikka 1972, s. 301–304.

²⁸ Tikka 1972, s. 311–314.

²⁹ Tikka 1972, s. 315.

³⁰ Vrt. Voipio (1968, s. 280–281), joka oli aiemmin torjunut oikeuden väärinkäytön kiellon soveltuvuuden vero-oikeudessa.

³¹ Tikka 1972, s. 194–195.

³² Ks. myös Torkkel 2020, s. 331.

³³ Ks. esim. *Andersson, Edward* (1979). Verotuslain kommentaari. 2. täydennetty painos. Vammala, s. 84–86; *Nuotio, Vesa-Pekka* (2012). Tappiontasaus tuloverotuksessa. Helsinki: Talentum, s. 341–342; *Wikström, Kauko, Jaakko Ossa & Matti Urpilainen* (2015). Vero-oikeuden yleiset opit. Helsinki: Kauppakamari, s. 88–89; *Isomaa-Myllymäki, Anita* (2016). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Helsinki: Alma Talent, s. 202 sekä *Tikka, Kari. S., Olli Nykänen, Janne Juusela & Tomi Viitala* (2022). Yritysverotus I–II. Jatkuvatäydenteinen, viimeisin päivitys 2.3.2022. Helsinki: Alma Talent, 25. Veron kiertäminen > VML 28 §:n soveltamismahdollisuuden arviointi verosuunnittelutilanteissa > Yksityisoikeudellinen moitteettomuus. Ks. myös Torkkel 2020, s. 344; *Wikström, Kauko & Erkki Kontkanen* (2010). Vastaväittäjien lausunto OTT Reijo Knuutisen väitöskirjasta. Verotus, 60:4, s. 374 sekä Aer 2018, s. 43–44. Ks. Tikan ansioista laajemmin

opista irtautuminen voidaankin nähdä yleisen veronkiertosäännöksen paradigman muutoksena.

4 Uuden paradigman muutoksen kynnyksellä

4.1 Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kansallinen implementointi

Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi eli veronkiertodirektiivi (EU 2016/1164, jäljempänä myös direktiivi) annettiin 12. heinäkuuta 2016. Direktiivin tarkoituksena on lujittaa suojaa sellaisia tilanteita varten, joissa yhteisöverovelvolliset pyrkivät alentamaan verojaan ja toimivat lain tarkoituksen vastaisesti käyttämällä hyväkseen kansallisten verojärjestelmien eroja³⁴. Direktiivin tarkoituksena on myös yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden sääntelyä siltä osin kuin sääntelyllä pyritään estämään veron kiertämistä yhteisöverotuksessa³⁵. Direktiivillä on vahvistettu yhdenmukaistetut säännöt veron kiertämisen estämiseksi seuraavilla viidellä osa-alueella: korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen, maastapoistumisverotus, yleinen veronkiertosäännös, ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva sääntely ja hybridisääntely. Direktiivi vahvistaa jäsenvaltioiden kansallisille yhteisöverojärjestelmille veron kiertämisen estämisen vähimmäissuojan, joten kyse on niin sanotusta minimidirektiivistä³⁶.

Veronkiertodirektiivin 6 artikla sisältää *yleisen veronkierron vastaisen säännön* eli yleisen veronkiertosäännöksen. Säännöksen tarkoituksena on paikata aukkoja, joita ei pystytä paikkaamaan kohdennetuilla veronkiertosäännöksillä³⁷. Direktiivin 6 artikla on sisällöltään seuraava:

1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.
2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.
3. Kun järjestelyt tai niiden sarja jätetään huomioon ottamatta 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Jäsenvaltioiden on pitänyt ottaa veronkiertodirektiivin 6 artiklassa säädetyt minimivaatimukset osaksi kansallista lainsäädäntöä 31. joulukuuta 2018 mennessä ja sääntelyä on pitänyt soveltaa 1. tammikuuta 2019 alkaen. Direktiivin 6 artiklan implementoinnissa on sallittu määrätty valinnaisuus, koska direktiivi asettaa sääntelylle

Lehtonen, Asko (2007). Veron kiertäminen ja veropetos verontorjunnan elementteinä. Teoksessa Andersson, Edward (toim.), In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 140–151.

³⁴ Direktiivin johdanto-osan 3. perustelukappale. Ks. myös Viitala, Tomi (2016). EU:n veronkiertodirektiivi. Verotus, 66:4, s. 336.

³⁵ Direktiivin johdanto-osan 3. perustelukappale. Ks. myös Knuutinen 2020, s. 335.

³⁶ Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 16. perustelukappale. Ks. myös Helminen, Marjaana (2018). EU-vero-oikeus. 4. uud. painos. Helsinki: Alma Talent, s. 235 ja Knuutinen, Reijo (2020). Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Helsinki: Alma Talent, s. 335.

³⁷ Direktiivin johdanto-osa 11. perustelukappale.

vähimmäistason³⁸. Vähimmäistaso mahdollistaa sen, että kansallinen sääntely voi olla soveltamisalaltaan laajempi kuin direktiivin 6 artiklan soveltamisala. Kansallisessa sääntelyssä voidaan muutoinkin säätää direktiivin 6 artiklaa tiukemmista määräyksistä. Edellytyksenä on, että direktiiviä tiukemmat määräykset eivät ole ristiriidassa EU:n primaarioikeuden, kuten perusvapauksien kanssa.

Veronkiertodirektiivi on direktiivipohjaista sääntelyä, jolloin se velvoittaa jäsenvaltioita SEUT 288(3) artiklan mukaisesti vain saavutettavaan tulokseensa nähden. Näin ollen direktiivi jättää jäsenvaltioiden harkittavaksi sen päämäärän saavuttamiseksi tarvittavat muodot ja keinot. Tätä taustaa vasten veronkiertodirektiivin 6 artiklan erillinen implementointi ei ole ollut välttämätöntä tilanteessa, jossa kansallinen lainsäädäntö on vastannut direktiivin tavoitteita ja sisällöllisiä vaatimuksia.³⁹ Toisaalta on huomattava, että erillisten lainsäädäntötoimien puuttessa kansallisten lainsoveltajien on pystyttävä takaamaan kansallisen lainsäädännön soveltaminen direktiivin edellyttämällä tavalla.⁴⁰ Direktiivin implementointimenetelmästä riippumatta jäsenvaltiot ovat veloitettuja panemaan direktiivin täytäntöön ja kansallisten viranomaisten on varmistettava viime kädessä direktiivin mukaisella tulkinnalla, että veloitetta noudatetaan täysimääräisesti.

Valtiovarainministeriössä laadittiin luonnos hallituksen esitykseksi veronkiertodirektiivin väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta⁴¹. Esitysluonnos julkaistiin 29. kesäkuuta 2018. Direktiivin 6 artiklan implementoinnin osalta esitysluonnos sisältää VML 28 §:n soveltamisedellytysten tarkastelun, kattavan analyysin säännöksen tulkintaa koskevasta oikeuskäytännöstä, direktiivin 6 artiklaa koskevan tarkastelun, laajan 12 valtion veronkiertosäännösten tilannetta ja muutostarvetta koskevan oikeusvertailevan osion sekä direktiivin 6 artiklan implementointia koskevan ehdotuksen⁴².

Esitysluonnoksessa todetun mukaisesti veronkiertodirektiivin 6 artikla ja VML 28 § eivät ole sanamuodoiltaan yhdenmukaiset. Tästä huolimatta VML 28 §:n katsottiin sisältävän vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin 6 artiklan. VML 28 §:n katsottiin myös vastaavan olennaisilta osin direktiivin 6 artiklan tavoitteita. Näin ollen valtiovarainministeriön valmistelutyön pohjalta tehtiin päätös, että VML 28 §:ää ei muuteta eikä lainsäätäjät ryhdy muihin erityisiin lainsäädäntötoimiin direktiivin 6 artiklan implementoimiseksi. Tämän seurauksena direktiivin 6 artiklan sääntelyä ei saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä uudella veronkiertosäännöksellä, vaan direktiivin 6 artiklan katsottiin tulleen kansallisesti implementoiduksi VML 28 §:llä.⁴³ VML 28 §:n sanamuodossa pidättäytymistä perusteltiin myös sillä, että säännöksen muuttaminen direktiivin 6 artiklan myötä

³⁸ Ks. *Euroopan komissio* (2020). Komission kertomus Euroopan parlamentille ja neuvostolle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12 päivänä heinäkuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1664, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa 29 päivänä toukokuuta 2017 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/952, täytäntöönpanosta. COM (2020) 383 final, s. 2.

³⁹ *Ojanen, Tuomas* (2016). EU-oikeuden perusteita. 3. uud. laitos. Helsinki: Edita, s. 45.

⁴⁰ Ks. esim. asia 29/84, *komissio v. Saks*, 22–23 kohta ja C-190/90, *komissio v. Alankomaat*, 17 kohta.

⁴¹ *Valtiovarainministeriö* (2018). Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018: Hallituksen esitys eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta.

⁴² *Valtiovarainministeriö* 2018, s. 40–53.

⁴³ *Valtiovarainministeriö* 2018, s. 53.

aiheuttaisi oikeudellista epävarmuutta, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon⁴⁴.

4.2 Veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa

Asetelma, jossa veronkiertodirektiivin 6 artiklaa ei ole sanan varsinaisessa muodossa implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön, jättää avoimeksi useita VML 28 §:n tulkinnan kannalta tärkeitä kysymyksiä. Keskeinen avoimeksi jäävä kysymys on, mitä vaikutuksia implementointimenetelmää koskevalla päätöksellä on direktiivin 6 artiklan sanamuodosta poikkeavan ja direktiivin soveltamisalaa laajemman VML 28 §:n tulkintaan. Kysymys on tärkeä, koska veronkiertodirektiivin 6 artiklan soveltamisala koskee direktiivin 1 artiklan mukaisesti vain yhteisöjen tuloverotusta. VML 28 §:ää voidaan sen sijaan soveltaa kaikkiin veroihin, joita verotusmenettelylaki koskee⁴⁵. Käytännössä kyse on siitä, voidaanko direktiivin 6 artiklan implementointia koskevan päätöksen jälkeen VML 28 §:n tulkinnassa turvautua EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön esimerkiksi tilanteissa, joissa on kyse luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta ja millainen merkitys tällaisissa tilanteissa on esimerkiksi EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittyneellä oikeuden väärinkäytön kiellon yleisellä oikeusperiaatteella.

EU:n jäsenvaltioilla on laaja suvereniteetti välittömistä veroista päätettäessä ja jäsenvaltiot toteuttavat verotusvaltaansa kansallisella lainsäädännöllä. Kansallista lainsäädäntövaltaa käyttäessään jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä verotukseen liittyvää toimivaltaansa EU:n perussopimuksia noudattaen.⁴⁶ Tästä syystä VML 28 §:ää on pitänyt tulkita EU-oikeuden kanssa yhdenmukaisesti jo ennen veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointia niissä tilanteissa, joissa tarkasteltavalla oikeustoimella on ollut EU:n primaarioikeuteen liittyviä ulottuvuuksia. Sen sijaan puhtaasti kansalliset oikeustoimet eivät ole kuuluneet EU-oikeuden soveltamisalaan. Direktiivin 6 artiklan kansallisen implementoinnin myötä VML 28 §:n EU-oikeudelliset ulottuvuudet ovat kiistatta laajentuneet. Keskeinen kysymys on kuitenkin se, kuinka laajasti direktiivin 6 artiklan implementointimenetelmää koskeva päätös on laajentanut VML 28 §:n EU-oikeudellisiä ulottuvuuksia.

Veronkiertodirektiivin 1 artiklassa direktiivin soveltamisala on rajattu yhteisöjen tuloverotukseen. Tämän takia on selvää, että direktiivin tulkintavaikutus on otettava jatkossa huomioon VML 28 §:n tulkinnassa ainakin siltä osin kuin säännöksen soveltamisharkinnassa on kyse yhteisöjen tuloverosta. Tarkasteltaessa kysymystä direktiivin tulkintavaikutuksen laajemmista ulottuvuuksista vaihtoehtoja on käytännössä kaksi. Ensimmäinen näistä koskee direktiivin *suppeaa* tulkintavaikutusta. Suppealla tulkintavaikutuksella tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että direktiivin tulkintavaikutus pitäisi ulottaa ainoastaan yhteisöjen tuloverotusta koskeviin asioihin eli direktiivin tulkintavaikutus olisi VML 28 §:n tulkinnassa direktiivin soveltamisalan mukainen. Toinen vaihtoehto on, että direktiivillä katsotaan olevan *laaja* tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa. Tämä tarkoittaa sitä, että direktiivin tulkintavaikutus pitäisi ulottaa yhteisöjen tuloverotuksen lisäksi myös luonnollisten

⁴⁴ Valtiovarainministeriö 2018, s. 53.

⁴⁵ Verotusmenettelylakia sovelletaan VML 1 §:n mukaan valtionveroon, kunnallisveroon, yhteisön tuloveroon, kirkollisveroon, sairausvakuutusmaksuun ja yleisradioveroon.

⁴⁶ Helminen 2018, s. 25–26. Ks. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä esim. C-279/93, *Schumacker*, 21 kohta; C-264/96, *ICI*, 19 kohta; C-319/02, *Manninen*, 19 kohta ja C-446/03, *Marks & Spencer*, 29 kohta.

henkilöiden tuloverotukseen sekä eräisiin muihin veroihin ja maksuihin, joista säädetään VML 1 §:ssä.

Veronkiertodirektiivin *suppea* tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa saa tukea direktiivin johdanto-osan neljänestä perustelukappaleesta, jonka mukaan direktiivin *soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa* sellaisiin yksiköihin, joihin ei jäsenvaltiossa sovelleta yhteisöveroa. Direktiivin johdanto-osan neljäs perustelukappale tukee tulkintaa, jossa direktiivin 6 artiklan soveltamisalaa ei laajenneta kansallisella sääntelyllä koskemaan esimerkiksi luonnollisten henkilöiden tuloverotusta. Samaan hengenvetoon on kuitenkin muistutettava, että kyseessä on minimidirektiivi, joka asettaa veron kiertämisen estämisen sääntelylle vähimmäistason. Jäsenvaltiot voivat halutessaan säätää direktiivin tavoitteita pidemmälle menevästä kansallisesta sääntelystä edellyttäen, että sääntelystä ei aiheudu ristiriitaa direktiivin ja muun EU-oikeuden kanssa⁴⁷. Direktiivisääntelyn kansallinen soveltamisala voi olla direktiivin johdanto-osan neljänestä perustelukappaleesta riippumatta laajempi kuin direktiivin soveltamisala. Tämän takia direktiivin johdanto-osan suositukselle olla laajentamatta sääntelyn soveltamisalaa ei voida antaa merkittävää painoarvoa arvioitaessa direktiivin tulkintavaikutuksen ulottuvuutta.

Veronkiertodirektiivin *laajaan* tulkintavaikutukseen VML 28 §:n tulkinnassa voidaan hakea tulkintatukea yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan kohdennetun veronkiertosäännöksen kansallisesta implementoinnista ja erityisesti kansallisen implementointisäännöksen tulkinnasta. Yritysjärjestelydirektiivin tarkoituksena on ollut edistää EU-tasoisia yritysjärjestelyjä keventämällä näihin liittyviä tuloveroseuraamuksia⁴⁸. Yritysjärjestelydirektiivin 1(1)(a) artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava kyseistä direktiiviä sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin, jotka koskevat *kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa* olevia yhtiöitä. Yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan eivät kuulu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden sisäiset eli kansalliset yritysjärjestelyt. Tästä huolimatta yritysjärjestelydirektiivi on implementoitu Suomessa siten, että yritysjärjestelydirektiivin perustuvia normeja sovelletaan sekä kansallisiin että rajat ylittäviin järjestelyihin.⁴⁹ Tämä koskee niin ikään EVL 52 h §:ää, jolla on implementoitu yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan sääntely.

Huomionarvoista tässä yhteydessä on, että yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklalla on *laaja tulkintavaikutus* EVL 52 h §:n tulkinnassa, vaikka yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan kuuluvat lähtökohtaisesti vain rajat ylittävät järjestelyt. Yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan laaja tulkintavaikutus ilmenee erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO 2017:78, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että EVL 52 h §:ää voidaan soveltaa vain, jos oikeustoimessa on kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitettusta *oikeuden väärinkäytöstä*. Korkein hallinto-oikeus nojautui argumentaatiossaan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön,

⁴⁷ Direktiivin johdanto-osalla ei ole sitovaa oikeusvaikutusta. Johdanto-osan ilmaiset perustelevat oikeussääntöjen sisältöä ja niitä voidaan hyödyntää artiklojen tulkinnassa. Johdanto-osa ei kuitenkaan oikeuttaa poikkeamista direktiivin nimenomaisesta säännöksestä. Ks. esim. C-162/97, *Nilsson ym.*, 54 kohta ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-162/97, *Nilsson ym.*, 92 kohta.

⁴⁸ Ks. yritysjärjestelydirektiivin (2009/133/EY, koodifioitu) johdanto-osan 2–3 perustelukappaleet.

⁴⁹ Ks. EVL 52.2 § ja *HE 177/1995 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta, s. 1. Ks. myös *Penttilä, Seppo, Markku Järvenoja, Heidi Katajainen, Jarno Laaksonen, Tomi Pitkänen, Johanna Tamminen, Tomi Viitala, Martti Virolainen & Kristiina Äimä* (2013). *Yritysverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinnat*. Helsinki: KHT-Media, s. 50 sekä *Immonen, Raimo* (2018). *Yritysjärjestelyt*. 7. uud. painos. Helsinki: Alma Talent, s. 511.

jonka mukaan yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artikla heijastelee EU-oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kielletty. Tarkastelun kohteena olleessa järjestelyssä oli kyse yritysjärjestelystä, jolla ei ollut rajat ylittäviä ulottuvuuksia. Tästä huolimatta EVL 52 h §:n tulkinnassa oli otettava huomioon EU-oikeuden tulkintavaikutus. EVL 52 h §:ää oli siten tulkittava yhdenmukaisesti yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan ja EU-oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden kanssa, vaikka yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan kuuluvat lähtökohtaisesti vain rajat ylittävät yritysjärjestelyt.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella EU-tuomioistuimella on toimivalta tulkita EU-oikeutta myös tilanteissa, joissa kansallinen lainsäätävä on laajentanut yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaa kansallisiin yritysjärjestelyihin⁵⁰. Tällaisissa tilanteissa EU-tuomioistuimella on intressi varmistaa, että EU-oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti riippumatta siitä, onko kyse esimerkiksi kansallisesta vai rajat ylittävästä järjestelystä. Tällöin voidaan välttää säännösten tulkintaerot riippumatta siitä, sovelletaanko säännöksiä ja käsitteitä esimerkiksi kansallisiin vai rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin.⁵¹

Edellä todetun perusteella VML 28 §:n tulkinnassa merkitykselliseksi kysymykseksi muodostuu, onko veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointi laajentanut EU-oikeuden tulkintavaikutusta myös niihin VML 1 §:ssä tarkoitettuihin veroihin ja maksuihin, jotka kuuluvat VML 28 §:n soveltamisalaan. Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa ei oteta suoraan kantaa, kuinka laajalle direktiivin tulkintavaikutus ulottuu. Esitysluonnoksessa todetaan, että VML 28 §:n soveltamisala on merkittävästi laajempi kuin direktiivin 6 artiklan. Tämä on seurausta siitä, että VML 28 §:n soveltamisalaan kuuluu yhteisöjen tuloveron lisäksi myös muita veroja. Esitysluonnoksessa todetaan niin ikään, että direktiivin 6 artikla on voitu katsoa tulleen toimeenpannuksi VML 28 §:llä, vaikka VML 28 §:n soveltamisala on merkittävästi laajempi kuin direktiivin 6 artiklan. Esitysluonnoksessa ei ole nimenomaisesti todettu, että direktiivin tulkintavaikutus olisi ollut tarkoitus rajata ainoastaan yhteisöjen tuloverotukseen VML 28 §:n tulkinnassa.⁵² On selvää, että esitysluonnos jättää tästä syystä avoimeksi, onko direktiivin tulkintavaikutus suppea vai laaja VML 28 §:n tulkinnassa.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että VML 28 §:n muuttaminen veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin myötä aiheuttaisi oikeudellista epävarmuutta, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon⁵³. Kyseistä argumenttia mukaillen voidaan todeta, että oikeudellista epävarmuutta on omiaan aiheuttamaan myös se, jos direktiivin tulkintavaikutuksen katsottaisiin olevan suppea. Tällöin VML 28 §:n tulkinta voi hajautua riippuen siitä, sovelletaanko säännöstä yhteisöjen tuloverotuksessa vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa⁵⁴. Yhteisöjen tuloverotuksessa VML 28 §:ää olisi tulkittava yhdenmukaisesti direktiivin ja EU-oikeudellisten oikeusperiaatteiden

⁵⁰ Ks. C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta sekä C-43/00, *Andersen og Jensen*, 18 kohta.

⁵¹ Penttilä, Järvenoja, Katajainen, Laaksonen, Pitkänen, Tamminen, Viitala, Virolainen & Äimä 2013, s. 51.

⁵² Valtiovarainministeriö 2018, s. 52–53.

⁵³ Valtiovarainministeriö 2018, s. 53.

⁵⁴ Ks. myös *Scherleitner, Moritz* (2019). The Application of the Finnish General Anti-Abuse Rule in Light of Article 6 the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) – Some Initial Thoughts. *European Taxation*, 59:12, 4.4. The application of section 28 of the VML outside the scope of the ATAD.

kanssa, kun taas luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa säännöksen tulkinta ei saisi olla ristiriidassa EU:n primaarioikeuteen kuuluvien perusvapauksien kanssa.

Oikeusvarmuuden ja ratkaisujen ennustettavuuden kannalta ei voida pitää toivottavana tilannetta, jossa veronkiertodirektiivillä olisi tulkintavaikutus ainoastaan niissä VML 28 §:n tulkintaa koskeissa tilanteissa, joissa on kyse yhteisöjen tuloverotuksesta. Näin on erityisesti siitä syystä, että VML 28 §:stä ei ilmene millään tavoin, että direktiivin 6 artikla on käytännössä implementoitu kyseisellä säännöksellä. Mikäli direktiivin tulkintavaikutus olisi suppea eikä se ulottuisi luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen, VML 28 §:n tulkinta voisi erkaantua tulkintatilanteesta riippuen ilman, että tälle löytyisi selitystä sääntelyn sanamuodosta. Tästäkin syystä on perusteltua, että VML 28 §:n tulkinnassa turvataan yhdenmukainen tulkinta riippumatta siitä, sovelletaanko säännöstä yhteisöjen tuloverotuksessa vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa. Lisäksi voidaan katsoa, että mikäli direktiivin tulkintavaikutus olisi ollut tarkoitus ulottaa pelkästään yhteisöjen tuloverotusta koskeviin tilanteisiin, direktiivin 6 artikla olisi implementoitu erillisellä säännöksellä. Voidaan ajatella, että direktiivin 6 artiklan implementoinnissa on hiljaisesti hyväksytty direktiivin laaja tulkintavaikutus.

Veronkiertodirektiivin laajan tulkintavaikutuksen omaksumista tukee myös se seikka, että valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa on todettu VML 28 §:n olevan sellaisenaan direktiiviä tiukempi⁵⁵. Mikäli VML 28 §:n soveltamisedellytykset poikkeaisivat toisistaan siitä syystä, että yhteisöjen tuloverotuksessa otetaan huomioon direktiivin tulkintavaikutus, tämä olisi omiaan johtamaan tilanteisiin, joissa säännöksen soveltamisala ja soveltamisen tulokset poikkeaisivat mahdollisesti toisistaan riippuen siitä, onko kyse yhteisöjen vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta. Mikäli VML 28 §:n soveltamiskynnys muodostuisi EU-oikeuden tulkintavaikutuksen seurauksena korkeammaksi esimerkiksi yhteisöjen tuloverotuksessa, tämä muodostaisi kannustimen veroetujen tavoitteluun yhteisönä eikä luonnollisena henkilönä. Tilannetta, jossa VML 28 § saisi eri yhteyksissä erilaisen merkityksen, ei voida pitää toivottavana ja sen takia direktiivin 6 artiklan tulkintavaikutuksen on oltava laaja VML 28 §:n tulkinnassa⁵⁶.

Veronkiertodirektiivin laajan tulkintavaikutuksen takia kansallisilla tuomioistuimilla on oikeus pyytää ennakkoratkaisua EU-tuomioistuimelta direktiivin 6 artiklan tulkinnasta myös tilanteissa, joissa VML 28 §:n tulkinta koskee muita veroja kuin yhteisöjen tuloveroja⁵⁷. Tilanteissa, joissa kansallinen lainsäätäjät on laajentanut direktiivin soveltamisalaa myös muihin kuin yhteisöjen tuloveroon, EU-tuomioistuimella on toimivalta tulkita EU-oikeutta myös näissä tilanteissa⁵⁸. Tällaisissa tilanteissa EU-tuomioistuimella on intressi varmistaa, että EU-oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti riippumatta siitä, onko kyse yhteisöjen tuloverotuksesta vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta.

⁵⁵ Valtiovarainministeriö 2018, s. 53.

⁵⁶ Kysymys siitä, kuinka laajalle veronkiertodirektiivin tulkintavaikutus ulottuu VML 28 §:n tulkinnassa kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, koska EU-oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Ks. C-297/88, *Dzodzi*, 41 kohta.

⁵⁷ Ks. esim. C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta. Ks. myös ulkomaisesta oikeuskirjallisuudesta *Arginelli, Paolo* (2022). *Critical Review of the ATAD Implementation – The Implementation of the ATAD in Italy*. Intertax, 50: 6 & 7, s. 11.

⁵⁸ Ks. analogisesti C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta sekä C-43/00, *Andersen og Jensen*, 18 kohta. Ks. myös *Arginelli* 2022, s. 11.

Veronkiertodirektiivin laajan tulkintavaikutuksen toinen tärkeä seuraus on, että EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittynyt *oikeuden väärinkäytön kiellon periaate* vaikuttaa laajemmin kansallisen sääntelyn tulkintaan kuin se vaikuttaisi, jos direktiivin 6 artikla olisi implementoitu erillisellä säännöksellä. Näin ollen VML 28 §:n tulkinnassa on otettava jatkossa laajasti huomioon oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Tämä on seurausta siitä, että direktiivin 6 artikla on oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteet erityinen ilmentymä⁵⁹. Yleisenä EU-oikeudellisena periaatteena oikeuden väärinkäytön kiello ohjaa sekä direktiivin 6 artiklan että kansallisen implementointisäännöksen tulkintaa. Direktiivin 6 artiklan implementointiratkaisun seurauksena oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta on muodostunut veron kiertämisen estämistä koskevien tilanteiden tulkintaa ohjaava taustaperiaate kaikissa VML 28 §:n soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa. Merkitystä ei ole sillä, onko kyse yhteisöjen tuloverotusta vai luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskevasta asiasta. Tästä syystä voidaankin puhua VML 28 §:n tulkintaa koskevasta paradigman muutoksesta⁶⁰. Paradigman muutos ei ole kuitenkaan havaittavissa VML 28 §:stä, vaan siitä oikeudellisesta toimintaympäristöstä, jossa säännöstä jatkossa tulkitaan ja sovelletaan.

5 Paradigman muutokset VML 28 §:n tulkinnassa

Rekolan ja Voipion simulaatio-oppiin nojaavat käsityksen yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ja soveltamisalasta ilmentävät vero-oikeuden tutkimuksen alalla aikansa vallitsevaa paradigmaa eli yleistä ajattelutapaa yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta. 1960-luvun alkupuolelle saakka yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa ja säännöksen tulkintaratkaisuja selitettiin oikeuskirjallisuudessa simulaatio-opilla. 1960-luvun alussa simulaatio-oppiin nojaava paradigma alkoi osoittautua epätarkoituksenmukaiseksi, koska se ei saanut kiistatonta tukea korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä. Havainto teki tilaa paradigman vähittäiselle murtumiselle ja samalla uudelle paradigmalle. Paradigman murtumista edisti osaltaan Tikan väitöskirjassaan esittämä argumentti, jonka mukaan VerL 56 §:n tulkinnassa oli irrottauduttava simulaatio-opista. Tikan käsitykset VerL 56 §:n tulkinnasta muodostuivat melko nopeasti vallitsevaksi kannaksi ja lopulta paradigma muuttui. Tikan käsityksiin nojaava paradigma on säilyttänyt vahvan asemansa 2010-luvun loppupuolelle saakka.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kansallisen implementoinnin myötä VML 28 §:n sääntely-ympäristö on muuttunut merkittäväällä tavalla niistä lähtökohdista, joista säännöstä on aiemmin tulkittu ja sovellettu. VML 28 §:n on katsottu sisältävän vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten edellytykset kuin direktiivin 6 artiklan ja direktiivin 6 artiklan on katsottu tulleen implementoiduksi VML 28 §:llä. Valitun implementointiratkaisun myötä voidaan väittää, että Tikan väitöskirjaan pohjautuva käsitys VML 28 §:stä ei tuota enää tarkoituksenmukaisia vastauksia veron kiertämisen tunnistamista koskevaan ongelmaan. Tämä on seurausta siitä, että nykyisessä sääntely-ympäristössä VML 28 § on osa EU-oikeudellista sääntelyä. Tämä antaa viitteitä siitä, että VML 28 §:ää koskeva paradigma on jälleen muutoksessa. Mielenkiintoista on, että tällä kertaa muutos ei liity oikeuskäytännössä tapahtuneeseen tulkintalinjan muutokseen, kuten aiemmin. Sen sijaan taustalla ovat EU-oikeudellisesta sääntelystä peräisin olevat

⁵⁹ Ks. esim. EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta.

⁶⁰ Paradigma voidaan ymmärtää eräänlaiseksi oman aikansa viitekehyydeksi tai ajattelutottumuksiksi, joka kuvaa tuona aikana vallitsevaa ja hyväksyttyä teoriaa tietystä aiheesta, kuten veron kiertämisestä.

sääntely-ympäristön muutokset, joiden voidaan väittää vaikuttavan olennaisella tavalla VML 28 §:n tulkintaan erityisesti oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen kautta.

The Letter or the Spirit? The Dichotomy as a Guide to Our Assumptions about Language (referee)

Master of laws, M.A (Social Sciences), doctoral student Rami Karimeri (University of Helsinki)

1 A Personal Prologue

As this article is being written to mark the jubilee of Kari S. Tikka's dissertation¹, let that serve as our point of departure with some precisely measured personal notes to set the tone.

The more acquainted I become with Tikka's dissertation and in particular its legacy, the more I personally perceive it is a study of at least apparent dichotomies. These dichotomies surface in the most unexpected legal discourses, relentless and unyielding in their monochrome shading. Perhaps therefore we are drawn to them. Affixing rigid labels to thoughts - if not to ours, then at least to those of others - may offer comfort in our quest to make sense of tax law. Yet often a meaningful description of reality requires shades of grey. Even the most stubbornly instilled dichotomies are rarely true. They have neutral ground.

Let me explore some themes as an introduction.

Tikka's dissertation itself is structurally divided into an expansive analytical prologue, leading to a laborious empirical exercise in legal realism. Not long before Tikka, Makkonen had after all made the same leap on apparently purely analytical grounds in his dissertation: with inescapable uncertainties related to language and human cognition, what is there, *a priori*, to law?²

To me, it seems this line of justification leads all too quickly to confusion of facts and the law, manifestly so when the judge receives our undivided attention. Should we really only be interested in what propels the judge to action? There are, after all, many hurdles to cross to make such a quest meaningful. Working backwards from how science normally progresses, obviously we would have to obtain an understanding on what moves the judge (reaction to qualia) in the first place, and - with no implication that the minds of judges are more enigmatic than the minds of, say, us "laymen" - that is no small feat. Presuming we could arrive at a sufficient model of how a judge reacts to stimuli, while many have offered views, we still lack the capability to observe, at least in anything resembling real time.

So - with no access to a meaningful degree of required data - why do we spend time putting labels on past case law? No doubt there is a practical need for practically oriented

¹ Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- ja omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki.

² The original German version of Makkonen's dissertation was published in 1965. The Finnish version (on which I am forced to rely due to personal deficiency) was published in 1981. Makkonen, Kaarle (1981). Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia: rakenneanalyttinen tutkimus. Lainopillinen ylioppilastiedekunta, Helsinki.

literature. Countless taxpayers all share a stubbornly elusive ambition to emerge from their annual obligations with as little financial damage as possible. Academic sources may seem authoritative and offer solace in their more or less structured attempts at divination.

One way to reframe the question is this: why do we look to the past to predict the future? Despite the inherent difficulties in predicting judicial - or merely human - behaviour, is that simply the best we can do?

The answer, or possibly the question itself, in my view exposes a fault in the dichotomy. We have to relinquish aspirations of participating in an empirical science. Rather, in our endeavour to understand tax law, we who do not make the law are simply *parties to communication*, in many ways exactly as in everyday humdrum conversations, albeit our role is heavily biased towards the receiving end, much like Moses on Mount Sinai (which I admit in retrospect has not turned out to be an everyday humdrum conversation).

This has a number of imperative repercussions. Perhaps most importantly, using tax law requires *uniting* empirical facts with *what we perceive* to be the law. And *the law can only be perceived*. Each time it is applied.

Yet, this should not lead to apathy. As the Finnish people in their humble sylvan origins tend to say, no need to throw the axe in the well. Let us not be too quick to leap from a degree of subjectivity to *laissez-faire*. Surely there are ways to settle on what, for example, these words mean, even before empirically exploring your reaction. At the very least, we can narrow down the spectrum of potential meanings.

So, to put it very bluntly, from this perspective an academic orientation resorting to judicial empiricism seems defeatist in its devotion to an unverifiable - although perhaps analytically partly correct - tenet. But for the part that remains we lawyers must have a higher aspiration for our profession, for what we call “doctrine”, and for what lies beneath.

But, before I get carried away, that is merely the introduction for this article, an example of a dichotomy Tikka laid foundation to in Finnish doctrine. There are others. *Realism* - at least as a term sharing the same written form, if not the same substance as above - also raises its head in Tikka’s dissertation in opposition to *formalism*. This is another bipolar affliction I believe is commonly suffered by us tax lawyers. It is, for example, not infrequent to hear claims that so and so should be interpreted formalistically or realistically, as I shall discuss below. That is in essence the topic for today, but with a little more focus. What I will discuss is *the dichotomy between the letter and the spirit of the law*. Or, to reveal the full plot, I shall discuss what the specious dichotomy seems to mean for our doctrinal beliefs of language. Maybe, just maybe, it also means something about what we lawyers are occasionally passionate about: the law.

A final technical note before I proceed. As much of the doctrinal source literature (especially Tikka!) only exists in Finnish - a notoriously incomprehensible language for non-natives - I have taken the liberty to translate citations from Finnish sources directly into English, and it has felt correct to me to still present them as direct citations. Clearly there may be nuances, connotations lost in translation. Some of these I have noted; some

surely remain. That is part of communication - you know where to find me³.

2 The Dichotomy

2.1 Introduction

Let me offer two further introductory remarks to provide some structure to the ensuing discussions on the letter and the spirit of the law.

First, my perspectives in this article stem from the work on what presently still seems like a dissertation that may eventually be published, on the interpretation of income tax law. My views here build purely on issues and thoughts that have been discussed for decades, perhaps even a century, by philosophers of language. The views I offer are elementary, which to me makes them all the more important. They rely on hopefully familiar distinctions between, for example, semantic and foundational theories of meaning, or semantics and pragmatics. They should not be controversial, at least not significantly so, as I hope some of the extremely basic examples later will show.⁴

Second, loyal to the context, I will introduce the themes mainly with reference to Tikka's dissertation, although obviously some before and many after have discussed the same themes. This, however, brings me to two gripes I have with Tikka's work, or at least the analytical first part: a generally descriptive style and lack of focus. Whenever a theoretical theme arises, or you think you have an original idea, you will probably find it described in Tikka's dissertation. Yet, Tikka only rarely expresses commitment to the described theories. In parts this makes the structure of his dissertation frustrating to follow. There is no "natural" progression of argumentation. Themes are dispersed throughout the work, with even contradicting views being described - but rarely offered - in distinct contexts. The point here is: my focus is not Tikka, but the persistent discussions he perhaps introduced to our doctrine. By using Tikka as reference, I merely want to stress that in most cases he was there first.

In the following sections I will first establish what the dichotomy between the letter and the spirit of the law is, and argue that the same dichotomy has many layers. I will then progress to a more critical analysis of what we seem to mean by the letter of the law, eventually closing in on the spirit. Section 3 will eventually conclude.

2.2 A Layered Cake

Tikka (in his dissertation) explicitly viewed tax avoidance as a special case of the more general phenomenon of circumvention - or abuse - of law.⁵ Tikka considers that at the

³Quick academic bio: I hold an MA (Social Sciences) in economics from the University of Glasgow and a Master of Laws from the University of Helsinki. I am also a PhD student at the University of Helsinki, in my infrequent spare time working on my dissertation on the interpretation of income tax law. I can be reached through rami.karimeri@helsinki.fi for amicable discussions.

⁴Of course, there is a material amount of controversy when delving deeper into philosophy of language. Some results from these debates have over the years famously made forays into philosophy of law. Yet, it seems the interaction is limited: legal theories mostly borrow partial thoughts from theories of language for further refinement in the legal realm. Notable exceptions include, for example, theories of Scott Soames and Andrei Marmor. For easy background reading: Soames, Scott (2013). *Deferentialism: A post-originalist theory of legal interpretation*. *Fordham Law Review*, 82 (2), 597-617. and Marmor, Andrei (2014). *The language of law*. Oxford University Press, Oxford.

⁵Tikka 1972: 3.

core of tax avoidance lie actions of a subject which create some form of tension between the letter and the spirit of the law. He explains that such actions would observe the letter, but violate the spirit of the law, thereby establishing the dichotomy.⁶

One way Tikka explicitly puts it is this: “Provided conformity between the *ratio* of the rule as well as the normally interpreted letter of the law expressing the rule, no circumvention of law would exist”.⁷ Here, besides reiterating the dichotomy, we ought to especially note that Tikka qualifies it by referring to the *normally interpreted* letter of the law.⁸

A general implication is that we are ultimately concerned with *interpretation*. Also note the corollary: there is an object of interpretation. Tikka expressly tells us the object is the letter of the law. This also has metaphysical implications, which we will get to later.

The qualification of *normalcy* attached to interpretation implies multiple interpretations are possible (well, at least normal and abnormal). For Tikka’s doctrine, the definition of *normal* is crucial. For him, rather than expressing absolute values, *normalcy* expresses a conceptual latitude of discretion. Access to whatever lies beyond *normal* requires extraordinary authority. This authority is provided by general anti-avoidance rules. He puts it much better than I can summarise: “A clear border between cases resolvable by normal interpretation and those within scope of Tax Procedure Act, Section 56 [at the time, the location of the Finnish GAAR], cannot be drawn. This is because it simply cannot be stated where the tolerance of normal application of tax law towards abnormal subsumptions ends. Different decision-makers often experience the latitude of normal interpretation differently. The more *realistic* the normal interpretation of tax law is, the less need to apply Tax Procedure Act, Section 56”.⁹

We can again pick out certain important aspects. First, we ought to note that in this passage, according to Tikka the *Finnish GAAR is ushered in to curb interpretation*, to control *intolerable* perceptions of the law. Much could be said here as it is not uncommonly argued that the GAAR simply bestows competence, also by Tikka¹⁰.

Second, and more importantly for our present aims, Tikka refers to *realistic* interpretation. Realistic, of course, is juxtaposed with formal(istic). The latter Tikka expressly associates with the “normal meanings” of legal texts. Normal meanings are literal, or meanings that do not deviate from meanings regularly encountered in the context of general or specific legal language.¹¹

Realistic interpretation, on the other hand, is in essence teleological. There are many ways to achieve the desired goals, including expansive or contractive interpretations, use of analogy, etc. Very importantly, Tikka notes that the “main problem of teleological

⁶Tikka 1972: 12. It may be relevant to note that the terms “letter” and “spirit” should be familiar to the English-speaking audience, influencing my choice in translation. Tikka in fact mostly talks about the “purpose” or the “*ratio*” of the law. I believe they all essentially mean the same thing.

⁷Tikka 1972: 12-13.

⁸To be clear, in Finnish Tikka uses the phrase “säännönmukaisesti tulkittuna”. The connotation is that something is interpreted *according to the rule*, or *as it is regularly* interpreted. I will use *normal interpretation* throughout the discussion as an approximation.

⁹Tikka 1972: 306.

¹⁰Tikka 1972: 218.

¹¹Tikka 1972: 125-127.

interpretation is finding out and executing the *purpose of the law*¹². This is far from evident, as it is not immediately clear where the *telos* in teleology should derive from. The point seems to be that even if we tolerate realistic interpretations, fidelity to law requires us to interpret the law in accordance with its purposes, rather than our own.

Before drawing together the discussion thus far, there is a final connection we should make. As Tikka indicates, tax law very often attaches itself to economic behaviour, or simply *facts*.¹³ The purpose of tax law, therefore, is to tax those economic facts. Difficulties in interpretation arise precisely where the letter of the law seems to be in concord with adopted formal facts, but without the presence of expected economic facts.¹⁴ This tie in with the scope of application of the Finnish GAAR, which - according to Tikka - is meaningful precisely in circumstances where the economic facts are absent.¹⁵

This brings us to the ubiquitous *substance over form* doctrine, which is directly manifested in the letter of the Finnish GAAR. Tikka describes that the application of the GAAR “would imply that the linguistic expression describing the used legal form is replaced in the factual premise [of the legal syllogism] by an expression describing a fictitious legal form which adequately portrays economic reality”.¹⁶

To tie everything together, besides offering a tour of Tikka’s latitude, my point is that Tikka in fact discusses the same dichotomy on multiple levels. Progressing from the abstract to the concrete, first, Tikka establishes the dichotomy by generally separating the concept of the letter of the law from its spirit.

Second, still on a somewhat ethereal level, the letter and the spirit of the law are drawn apart as long as we have interpretation which is segregated into *normal* or *abnormal*, *tolerable* or *intolerable*. I suppose the main purpose of establishing the border here is more tangible: if everything goes, there is no law, and thus presumably less effort placed on its circumvention.

Third, what is considered *normal* or *tolerable* can be measured on the *formalistic/realistic* -axis. By this we generally imply that interpretation can be *literal* or *teleological*, as I will discuss in more detail below.

Fourth, in the context of tax law, *literal* interpretation is mostly associated with legal forms; *teleological* interpretation with observing the economic facts that the law purports to tax.¹⁷

Finally, the normative doctrine adopted in Finland - as I suppose in many other countries - formally relies on this dichotomy.¹⁸

¹² Tikka 1972: 128.

¹³ Tikka 1972: 13, 142.

¹⁴ Tikka 1972: 51.

¹⁵ Tikka 1972: 216.

¹⁶ Tikka 1972: 216-217.

¹⁷ Tikka 1972: 306.

¹⁸ In addition to the formulation of the GAAR (presently in the Act on Assessment Procedure, Section 28), interpretation in accordance with economic reality has also found its way into Finnish case law. See section 3 for some comments.

Note I am not claiming that the dichotomies on the described levels are identical in scope - merely that they share a pedigree, so to speak. The Venn-diagram would show some overlap. Yet, there are obvious differences. For example, when we discuss substance over form, we are ultimately referring to what we accept as the legally relevant facts, as Tikka clearly put it in the passage cited above. On a more abstract level, this is a problem of interpretation. The Finnish GAAR, in its preference of substance over form, ultimately tells us that we mostly only tolerate formalistic interpretations of the letter of the law.¹⁹

With that, let us turn to some further views of what the role of the letter of the law in fact is.

2.3 The Letter

2.3.1 Introduction

In the following two sections, I will discuss the functions of the letter of the law through what I call the “privileges” of form in Finnish doctrine. These are obviously simplifications or even exaggerations of attitudes expressed in the literature, rather than accurate portrayals of a totalitarian doctrine.²⁰ They are argumentative tools.

The first privilege holds that the letter of the law should have primacy among legal sources.

The second privilege holds that the letter of the law should be interpreted formal(istical)ly.

The third privilege holds that formalistic interpretation means tax law terms should be considered to refer to corresponding civil law forms.

As it is difficult to separate in particular the two latter privileges from each other with limited space, I will first briefly discuss the letter of the law as a legal source, and thereafter turn generally to interpretation.

2.3.2 The Letter as Primary Legal Source

In the citation at the beginning of section 2.2 above Tikka considered that the *rule* is expressed by the *letter of the law*. The metaphysical implication is, of course, that the rule and the form in which it is written are not the same. The form is simply an expression of the rule.

The import can scarcely be overemphasised. It has direct implications on how we perceive the role of interpretation and other legal sources. Although powerful images of laws chiselled in stone have been imprinted in our minds, the rule does not disappear when the stone tablet is broken or when the rulebook is closed. They merely provide

¹⁹ This, of course, is an overly simplistic portrayal, and in empirical terms many court decisions involving arguably “realistic” interpretations have been reached without the application of the GAAR. But that is beside the present point. Note that the Finnish GAAR also provides for another direct “link” between the various dichotomies. Tikka’s view is that the GAAR should meaningfully only be applied to circumstances where the actions lead to tax benefits contrary to the purpose of the law. Tikka 1972: 217, 311.

²⁰ For a wonderful collection of views on formalism in law (in Finnish), see Mäkelä, Sauli (2002). *Formaalisuus oikeudellisessa prosessissa*. Lapin yliopisto, Rovaniemi.

information.²¹

Yet there are, of course, at least two senses in which communication does constitute the rule. First, there is a legally governed procedure for enacting laws, which obviously depends on the law being formally recorded in some sensible medium.²² Second, without accessible promulgation, a discussion of a rule - at least a tax law rule in the presently relevant sense - seems absurd, in much the same way as a discussion of a private language.

The above should be relatively easy to swallow as it simply rephrases a somewhat basic fact: even in reading the letter of the law, we are dealing with communication. This, however, does not explain what the letter of the law is, or whether it should be somehow “privileged” among legal sources.

The degree to which we consider the letter of the law as privileged is nevertheless a persistent debate. Tikka for example considered that “in most cases the decision-maker will receive sufficient information of the rule from the letter of the tax law”.²³ Tikka dealt with the remaining uncertainty by exploring certain contemporary theories,²⁴ building up to an impromptu discussion on some features and the significance of the letter of the law. The foundation for the discussion is the principle of legality: taxation should be based on law (“law” clearly used synonymously with the letter of the law). However, Tikka notes that this ideal cannot be upheld in “every respect”.²⁵ For example, he identifies that choices related to legislative technique may pose problems: preference for legislating with general concepts, as has been the predilection in Finland, will require more interpretation when the law is applied.²⁶ Interpretation may also be called for due to unavoidable imperfections in the preparatory processes of laws.²⁷ Finally, even the rules which govern our use of language are imprecise.²⁸

All of this implies that the letter of the law can “leave the boundaries of interpretation somewhat open”.²⁹ Yet, despite the problems, in Tikka’s view tax law is “without a doubt a field of law where the letter of the law has a privileged and dominant position among legal sources”.³⁰

²¹ To use an example from Tikka’s contemporaries, Makkonen considered that “legal texts ... provide information on what kind of rule exists to the instance making the decision .. where the actual rules are, can scarcely be indicated.” Makkonen 1981: 47.

²² For the uninitiated audience, the legislative process in Finland commences with a Government Bill (in the context of tax law prepared by the Ministry of Finance), which will be debated in Parliament, sent to Parliamentary committees where experts will normally be heard, etc., before acceptance. In practice in the vast majority of cases we end up with two significant documents: the Government bill and a committee report. Both are considered “preparatory documents”, which according to general legal doctrine are considered “weakly binding” sources of law, on par with decisions of the Supreme Administrative Court, and implying that such sources may be ignored as long as this is justified. The letter of the law is, in contrast, strongly binding (implying it may not be ignored).

²³ Tikka 1972: 54.

²⁴ Tikka 1972: 88-89.

²⁵ Tikka 1972: 90. Tikka considers that basing taxation purely on the letter of the law is best achieved with respect to rules that establish the tax base.

²⁶ Tikka 1972: 91.

²⁷ Tikka 1972: 95-96.

²⁸ Tikka 1972: 96.

²⁹ Tikka 1972: 96.

³⁰ Tikka 1972: 91.

To be sure, similar views are plentiful in present doctrine. Views may differ on the height of the pedestal on which the letter of the law should be hoisted and how strong the foundations should be. Yet, it appears, hoist we must.³¹

2.3.3 The Interpretation of the Letter

So, provided we accept the first privilege - that the letter of the law has primacy among legal sources - what does it mean? We now believe we know where to look, but does that in fact bring us any closer to the end of our journey, to what the rule is? Not really. We have agreed on where to start, but not where to travel, or how.

Tikka is rather silent about how the letter of the law should be interpreted, and this is not atypical of the doctrine. Yes, in many places we find the alarmingly ubiquitous statement that the letter should be interpreted literally.³² As we should be well aware, this only means that the legislator - unlike the storyteller of old - does not express the rules in metaphor or allegory. Surely, we had no serious doubts to begin with.

So, apart from not searching for figurative meanings, what else can we establish? Borders, is one suggestion, and borders somewhat naturally require space on each side.

In Tikka's dissertation, the relevance of borders is noted in at least two connections. First, Tikka considers that the letter of the law often only reveals the core of the rule, as opposed to the fringe³³. Operation at the fringe may apparently require other justifications besides linguistic rules.³⁴ Deciding that the rule extends to the fringe is generally an expansive interpretation.³⁵ Second, Tikka discusses the possibility of displacing linguistic rules, and deciding *contra legem*.³⁶

The interaction between the two discussions warrants some rumination. If we accept the visualisation of the rule as an area with a core and fringe³⁷, and we accept that certain applications of the rule can run counter to the letter, we might join the two thoughts together by considering the fringe to still lie within possible literal interpretations. So, whatever lies beyond the fringe is against the letter? Otherwise, we would have to accept that movement on the fringe can already be against the letter. Surely the letter at least provides the core: the archetype and essence - the Captain America - of whatever it is the

³¹ To indicate a few examples of similar views (with relevant nuances, for sure), have a look at the following: Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa*. Turun yliopisto, Turku: 26. Soikkeli, Lauri (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. WSOY Lakitieto, Helsinki: 80. Kontkanen, Erkki (2002). *Pankin verotus*. Kauppakaari, Helsinki: 295. Määttä, Kalle (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita, Helsinki: 66-67, 80. Järvenoja, Markku (2013). *Henkilöyhtiön oikeusasema tuloverotuksessa*. Lakimiesliiton kustannus, Vantaa: 181.

³² Tikka 1972: 17, 125, 127, 142. Here it may be appropriate to point out certain linguistic differences. The term Tikka mostly uses in Finnish is "sanatarkka", which in terms of its connotation I would translate as "literal", but strictly would translate as "accurate to the word", which seems to be the same expression as "to the letter" in English (as in "I followed the law *to the letter*"). Tikka also uses "grammatical" interpretation on p. 62 in juxtaposition to teleological interpretation. This expression seems to convey the same point.

³³ As Tikka does not expressly associate this with Hart, I have used "fringe" instead of Hart's "penumbra". The meaning should be quite similar, although Tikka does not dig very deep.

³⁴ Tikka 1972: 93.

³⁵ Tikka 1972: 122.

³⁶ Tikka 1972: 96-97.

³⁷ There are obvious and endlessly debated difficulties (look for the Hart-Fuller debates, for example). I will not engage in this context.

letter stands for?

If we accept this portrayal - and to be clear I am not suggesting we should, but rolling with the flow - do we not run into insurmountable problems? Where do we draw the line? And if we ignore that with a shrug³⁸, what was our point in establishing borders to begin with?

The existence of borders in interpretation is a very important theme, at the heart of Tikka's object of research: the application of the general anti-avoidance rule. As already mentioned above, borders seem to imply that transgression is only permitted under special dispensation, provided by the GAAR. Similar views of borders are not infrequently repeated in doctrinal literature.³⁹

Be that as it may, even if we consider it appropriate to visualise the rule as consisting of the core, the fringe, and whatever toxic wasteland lies beyond, does this get us any closer to how we arrive at the literal meaning? No.

So how does literal meaning arise?

It most certainly does not come pre-attached to the form (the letter), at least not in any non-conventional (meaning: natural) way. To use an example, adapted to local Nordic climate conditions: Suppose you are on winter holiday, skiing on the frozen lake, and from afar you spy what appear to be the letters "SOS" in the snow. On closer inspection, you clearly conclude that the letters are in fact the tracks of one boreal animal or another. You may reach for your camera to document the unlikely natural formation, and end up with a viral post about the nature calling for help, but does the form really *mean* something? Surely not.

Yet, just as intuitively, we know words have established meanings. Those meanings are often conventionally established over long periods of time. For example, the meaning of the term "tax" in ordinary use has plausibly evolved to reflect the society in which it is used. If we accept this, we accept that meanings are at least generally conventional and tied to time and place.

Long-term evolution notwithstanding, in *this* time and place we again intuitively know that words have meanings which are quite stable and sufficiently precise. It is, after all, these properties that make them useful as tools for communication. Tools provide efficiency and the best tools remove constraints, permitting the performance of novel functions. Parents will understand: at its most basic this is simply the difference between pointing and grunting, and using words.

But let us explore this thought briefly, as I believe it is precisely the notion of pointing and naming which may be at least partly responsible for confounding us. From our experience in everyday communication, we know that language is, by and large, a handy tool to master. But we jump to conclusions if we attribute this convenience to innate

³⁸ Which is exactly what Tikka does. Tikka 1972: 124.

³⁹ Kontkanen, for example, thinks that the letter of the law should not be transgressed. Kontkanen 2002: 295. Knuutinen, in continuing the dichotomy, considers that the letter and the purpose should perhaps be in balance, and in that state (at least) the interpretation can only exceptionally be *contra legem*. Knuutinen, Reijo (2009). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa - erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki: 156-157.

properties of the tool itself. Perhaps our hasty conclusions are unconsciously solidified by the forceful images of laws set in stone.

Be that again as it may, we take *another* leap when we attribute the success of language to a specific property, such as rigidly or directly referring to something in the world, as if by continuous ostension. We, again quite intuitively, think meanings, like magnets (or many humans for that matter), latch on to something attractive close by.

This is where I believe we are most vulnerable. I will consider two doctrinal arguments to hopefully clarify my point, before offering further remarks.

First, it is not uncommon that we tax lawyers consider there to be a connection between the terms we encounter in tax law and the same terms encountered in private law. In fact, we must surely be close to the heyday of such claims as it seems this relationship between tax law and private law has not only been considered justified, but to some extent natural, possibly even a priori necessary, evidently turning it into a matter of metaphysics.⁴⁰ To put it simply, we may believe what we call a dividend in tax law refers more or less necessarily to the isomorphic⁴¹ private law term. After all, what else can it latch on to?

Yet, we know the same term can have different meanings in different contexts. For example, think of “dividend” in the context of international tax law.

To me it seems we still intuitively know meaning is not universal or established a priori. If so, we should accept the evidence. And then we should also accept that our beliefs about legal language may not be coherent, or at least we may want to revisit familiar presumptions.

This brings us to the second doctrinal argument, which in some *practical* sense is merely a more general version of the first: that we should interpret terms in tax law in the same way as isomorphic terms are interpreted in some other context, such as another field of law, general legal language (whatever that may be), or simply ordinary language⁴². Whereas the first doctrinal argument relied on a fixed reference - a kind of direct mapping from the language to the world - here we are more flexible: we recognise *meanings as sensitive to context*, but feel our tax law terms might fare better in life if

⁴⁰ Järvenoja, for example, opines that the principle of legality and legal protection of the taxpayer require literal interpretation, to keep interpretation predictable. As the object of tax law is regulated by civil law, it is appropriate to give terms used in tax law the same meaning as in civil law. Deviations should be justified. Järvenoja 2013: 188-189. Järvenoja bases his views at least partly on Knuutinen, who considers that tax law is generally based on taxing forms, within his *ectopic* and *triadistic* models. Knuutinen 2009: 61-67. Rynnänen is perhaps even more blunt in stating that “taxation is necessarily tied to legal forms”. Rynnänen, Olli (2007). Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia. In ”In Memoriam Kari S. Tikka 1944-2006”, Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki: 391-406: 406.

⁴¹ It is appropriate to note, that the term isomorphic is used in Finnish doctrine in describing different decision-making scenarios. An isomorphic situation does not require interpretation, as the letter of the law precisely depicts the facts. The term was used by Tikka - borrowed, of course, from Makkonen. See Tikka 1972: 56-61. and the third chapter in Makkonen 1981.

⁴² Examples of the first two categories have been discussed above. On the last, see for example Soikkeli 2003: 80.; Määttä, Kalle (2014). Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy, Helsinki: 72-74.

sent to school abroad.⁴³

The argument means we ought to separate terms from their natural habitat, subject them to another culture, and after some period of indoctrination forcefully reintroduce them to their original environment. Like in a game of Tetris, some borrowed contexts clearly work better than others. But the important point is we are still obsessed with latching on to something external. We ultimately want to fix the context, perhaps to retain a quick sense of control over meaning *within the doctrine*.

I believe there are two obvious shortcomings to such endeavours. First, are we really fixing anything by pointing to another term or context, or are we simply cleaning house, externalising the problem? When we ceremoniously proclaim that a tax law dividend is the same as a company law dividend, the audience is still left waiting for the punchline, unimpressed.⁴⁴ We are none the wiser.

Second, does this externalisation not potentially lead to serious problems? What if the company law changes in some meaningful way?⁴⁵ Are we not losing control, rather than retaining it; being towed by the line we threw to ports in uncharted seas?

Finally, let me ask a somewhat non-rhetorical question: If the language of tax law works by fixed reference or if the terms of tax law should be given meanings from another context, who decides what the reference or context is (provided we do not seriously entertain the belief that this is somehow preordained)?

“Doctrine!”, you reply, and would be partly right. Whoever controls the doctrine, has significant control over interpretation, and hence, the law. That is precisely as it should.

Yet, the very basic point here is that maybe doctrine is misdirecting its efforts. We have a somewhat decent tool in language, but have we read the manual? Is it possible that doctrine establishes dichotomies and borders where none are required, or where they make no sense?

I will return to some related themes in section 3, but let us for now return to our quest for meaning of the letter of the law. Have we actually advanced at all? Probably not.

So, perhaps we are asking the wrong question. We lawyers are rather often analytical and like to break things down to their very essence. It is possibly this tendency - no doubt reinforced by our schooling - which leads us to make two significant choices (without necessarily realising they are indeed choices). We are, first of all, asking *what* something means, as a static matter - as a property of the object. Secondly, this leads us quite intuitively to search for meaning among *terms*. We identify the *term* as the fundamental unit - the object of enquiry.⁴⁶

⁴³ The first doctrinal argument seems to claim that X means Y. This is the same as pointing and uttering the related word. The second doctrinal argument, on the other hand, is an argument on how we ought to interpret X in context C1 (the answer: in the same way as X in context C2).

⁴⁴ Although I am being overly simplistic, the Finnish Companies Act does not define dividends.

⁴⁵ The Finnish Companies Act of 2006 redefined the line between restricted and unrestricted equity, for example, affecting how we should consider distributions of funds for tax purposes. Tax law caught up in 2014.

⁴⁶ To be clear, by “term” we can refer to more than a word - it is the formal linguistic expression of a concept. A term can just as well be composed of a sentence or a single word. In Tikka’s view, the aim of interpretation is to provide meaning to “linguistic expressions” used in the expression of the rule. Yet the ensuing discussion

Let us pause again. Is this the right way?

To use a variation of another worn example, suppose you as an eager student are on your way to meet the professor of tax law to discuss your research proposal, and enter the room through an open door. To your side you also notice an open window, feeling the pleasantly cool autumn semester breeze. The seated professor faces the other direction, only the back of the mauve leather seat visible, obviously preoccupied with finalising an important contribution to doctrine on the computer. Suddenly there is an uproar in the courtyard, the sound carrying through the open window, evidently disturbing the professor who grunts and stops typing. Without turning, the professor requests, with a somewhat annoyed tone: “please close the door”.

Armed with the acuity of a student of law, what do you do? Do you, perhaps, in your mind debate the literal meaning of the term “door”. You note that based on your command of the language, on which it seems sensible to rely on the spot, a “door” generally refers to a hinged plate used to cover openings in walls designed to permit passage between spaces. You also fail to recall any context in which the term “door” would have been given a significantly different meaning. As there is only one “door” in the near vicinity, you have established a potential course of action which, at first blush, seems defensible.

However, as you are keen to please the professor, you suspend action and think again. You consider it very likely the professor reacted to the uproar and intended for you to take action to cause the disturbance to cease, which would clearly require closing the window. So, you have another solid alternative.

If in doubt, perhaps in real life you would have the option to ask for clarification. However, to serve as an analogy for interpreting the law, we have reached the limit of permitted communicative interactions.

As is easy to note, debating the literal meaning of the term “door” causes us to forget all context, or at least all of the context in which the communication happened, whereas the latter consideration relies on contextual factors to provide meaning.⁴⁷

Let me provide another example, with a more intimate flavour: Have you ever felt misunderstood, intending some part of your communication to go across totally differently? Perhaps even more specifically so that you feel some part of your communication was misunderstood on purpose?

These examples obviously suggest a different orientation to our enquiry: moving from *what* something means to *why or how*. The examples also suggest an answer: meaning arises from intentions. As with our example of tracks in the snow, meaning requires an intentional agent.

Importantly, when we reorient our quest in this way, we begin to look for meaning not

perhaps shows that he also thought of this foremost as a quest to find meaning for terms, as he differentiates between expressions that have established meaning in general legal language and expressions that have meanings in other fields of law. Yet, quite sensibly, he concludes that tax law already has a functioning context. Tikka 1972: 91-93.

⁴⁷ Tikka also expressly noted that formalistic views would generally be unwilling to consider contextual factors. Tikka 1972: 125.

only in *terms*, but in *communication*. This requires consideration of context, which obviously has to be defined in more detail than present scope permits.

Very importantly, we are getting close to Tikka's views on realism and teleological interpretation. I believe Tikka was not far from the mark in stating that "perhaps the most important means of finding out the purpose of a rule in the Income and Property Tax Act is to explore it as part of the system of calculation attempting to define net income, net property or the net income of an entrepreneur".⁴⁸

We are close enough to smell the spirit.

2.4 The Spirit

As indicated above, realistic interpretation - for Tikka - is associated with finding the purpose, or *ratio*, of the *law*. However, the keen observer will note that the intentions I have alluded to above are associated with whoever utters the communication. There seems to be a difference. Let me oversimplify by offering two rudimentary comments.

First, we have to remind ourselves of the metaphysical origins of our quest: we are looking for the rule by interpreting communication. From this perspective, understanding the intentions of the speaker (the "legislator") seem paramount. We look to such intentions *prior* to finding the rule. That - in a parliamentary democracy - is unfortunately a notoriously slippery slope, at constant risk of leading to quite pointless and cumbersome philosophical discussions concerning the formation of collective intentions.⁴⁹

Once we have cleared such treacherous waters, perhaps we can agree to understand the *purpose of the rule* as something to be found in a wider *context of communication*, much like our jump from interpreting *terms* to interpreting *communication* in general? When viewed in this way, the *system* becomes pervasive - the *sum of past communications*. The *system* is no longer only the "most important"⁵⁰ part in finding the purpose of rules whenever we feel realistic or teleological interpretation is justified; it is *the* context that provides and stabilises meaning.⁵¹ Certain semantic deficiencies aside, we can only understand and misunderstand *in context*. Providing such context, through a spectacularly rich discussion of justifications and limitations, should be a doctrinal priority. That, alas, is a task to be pursued tomorrow.

The second comment I wish to make is that we should also revisit the first privilege we advanced to form: that the letter should be primary. So, we are required to tangibly (!) segregate between the sources we use to discover the letter and the spirit. Tikka's solution was to associate the preparatory works of laws with the purpose of the legislator⁵². Resisting an inclination to exaggerate, let me simply say this must be wrong.

⁴⁸ Tikka 1972: 129.

⁴⁹ Note also that this is a different question from the familiar American debate on how the Constitution should be interpreted. To me it seems the discussion on how the will is collectively formed is somewhat pointless, but how the expression of that will (the communication) should be interpreted is indeed at least in part up to doctrinal discussion.

⁵⁰ Tikka 1972: 129.

⁵¹ To be clear, by "system" I refer to a lot more than (but very importantly including) the letter of the law.

⁵² Tikka 1972: 98. Note here Tikka actually referred to the purpose of the legislator, rather than the purpose of the rule. It is not clear if Tikka means there to be a difference. See also p. 13, where Tikka considers that

First, surely the purpose of the legislator was to distil, whatever they had to say in what Tikka would call the *letter* of the law. The letter of the law is at least as much a part of the purpose - the spirit - as any other communication we may receive (that doctrine accepts as a source of law).

Second, Tikka's view has the unfortunate implication that the preparatory works are somehow merely ancillary, to be consulted only if a decision cannot be reached solely based on the letter of the law. Yet, provided we accept that we might benefit from looking for meaning in communication, why would we limit ourselves to accepting only part of it? Are we not, then, the ones intentionally ignoring or even misinterpreting the communication we receive, pretending to be hurt?

3 A Public Epilogue

Although I grudgingly admit to some small embellishment in my argumentation here and there, I believe the hyperbole is warranted. Although surely evident, let me put it clearly: My only purpose in the preceding oversimplified and overgeneralised critique is to break pattern, to cause us to look beyond the dichotomies we have largely accepted as mantra for half a century. Who knows, new stuff might be cool.

There are obviously many more questions than answers. But that does not make the endeavour any less essential. After all, I am suggesting doctrine should be subjected to potential development through discussion. That is certainly a grave matter, if there ever was one.

But let us recap. As we stand, at least from the perspective of philosophy of language, it seems to me we are burrowed down in a semantic pit, and a very old - antiquated - semantic pit at that. Sometimes the interpretation of tax law seems to draw its inspiration from the bread-and-butter of stand-up comedy, where the punchline requires nothing more than flipping the meaning of a term by changing the context. We write - draw forms - on documents and obstinately point to the same patterns we have found printed in ink in the Big Book of Tax Laws.

The fact that we accept such "interpretations" is possibly at least in part due to the beliefs we carry about language, perhaps somewhat unconsciously. Those beliefs cause us to draw borders like conquistadors' blind to their new environments: where there naturally are none. Those beliefs also cause us to tolerate false dichotomies. Wikström expresses a less provoking version of the same thought, I think: "Material support can be presented for both literal and flexible interpretation - in Tikka's words formalism and realism. Both approaches reveal significant features of the interpretation of tax law. The problem is the contradictoriness. An argument in favour of formalism excludes realism and vice versa. In both cases the result is unsatisfactory. Hence it is evident that the question is incorrectly framed."⁵³

Curiously, however, Wikström continues by suggesting that formalism and realism may operate at different phases of interpretation: formalism in interpreting the law and realism in interpreting the facts. Yet the facts do not carry information about the law. I will know absolutely nothing about tax law by observing the work I perform or the contracts I enter, or their generally unimpressive effect on the digits on my bank account.

attempts to arrive at *semantically* accurate results in drafting laws might lead to difficulty in taking the *purpose of the law* into account.

⁵³ Wikström 2008: 27.

No amount of realism I invest in this enterprise will bring me closer to discovering rules of tax law. Formalism remains undefeated on its pedestal.

Less curiously, this seems to be the same thought pursued by the Supreme Administrative Court in its version of the interpretative doctrine, in my understanding first explicitly expressed in KHO 2014:66: “The taxpayer has, in principle, the right to choose the action that is most advantageous from a tax perspective. On the other hand, in taxation those actions should be assessed in accordance with their factual economic nature.”

Both presentations of the same idea rely on framing our thoughts in terms of the legal syllogism. The general idea is that from a purely logical perspective - operating within the syllogism, so to speak - it does not really matter whether we adjust the minor or major premise to tax what we wish to tax; the conclusion is the same. For the Court this is a magnificent revelation indeed. It facilitates the perpetuation of vital pretences of simply “applying” the law, via a ritually exhibited forced isomorphism.⁵⁴ Yet, we academics should not be similarly constrained (even if the realist streak is sticky).

So, in the end, my argument is simple: there are few defensible reasons to hold on to a dichotomy between the letter and the spirit of the law. If anything, the juxtaposition may constrain the development of doctrine, smothering discussion.

In that vein, make no mistake, successful communication requires a shared understanding - *context* - on countless matters. The promulgation of such a framework is a task for doctrine to control. There are no easy answers.

Stability is not brought about by artificial borders, drawn on abstract plains accompanied with a shrug, but rather requires doctrine to be proud enough to carry the responsibility without seeking dubious external help, and learned enough to know its tools with their potential as well as its own limits. Such a doctrine is not persistently fated to endure the noise from the courtyard. It is faithful to the law, not merely its letter or spirit.

⁵⁴ Mähönen puts it quite nicely: “The accentuated principle of legality merely means that the tax law form as the basis of taxation has to be based on law, even if the facts in a tax decision have no immediate connection to the letter of a certain tax law”. Mähönen, Jukka (2004). Taloustiede lain tulkinnassa. Lakimies, 2004(1), 49-64: 60. I understand Mähönen is making the exact same point: that in the end the decision has to be framed in the form of a syllogism, where the letter of the law is observed.

Veron kiertämisestä – oikeudellista tulkintaa ja poliittista keskustelua

KTT, professori Juha Lindgren (Vaasan yliopisto)

Teemoista ja niiden tarkastelusta

Kari S. Tikan väitöskirja ”Veron minimoinnista” on ohjannut kansallista verolainsäädännön tulkintaa ja vaikuttanut vero-oikeudellisen kirjallisuuden kannanottoihin vuosikymmenten ajan. Tässä esityksessä tarkastellaan Tikan työn vaikutuksia veron kiertämistä koskevaan keskusteluun kiinnittäen päähuomio oikeudellisen tulkinnan sijaan veropoliittisiin kannanottoihin ja etenkin niiden viimeaikaiseen kehitykseen. Tikan voidaan katsoa olleen edelläkävijä myös veropolitiikan alalla, sillä ilmestyi hän teoksensa ”Veropolitiikka” jo vuonna 1990.

Tämän esityksen puolivuosisatainen matka tähän päivään alkaa yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ja veropolitiikkaa käsittelevän kotimaisen oikeuskirjallisuuden lähtökohdista. Kun siirrytään viranomaistoiminnan ohjaukseen, kriisien kautta nopeasti muuttuviin tilanteisiin ja terminologiaan, lukijalta vaaditaan kärsivällisyyttä. Kokonaisuuden kannalta katson näidenkin vaiheiden täydentävän kokonaisuutensa. Maalia kohti edettäessä päädytään viimeaikaiseen veron kiertämistä käsittelevään veropoliittiseen keskusteluun ja sen aiemmin totutusta poikkeaviin tapoihin muutamien esimerkkien avulla. Lopuksi esitys sisältää vielä mahdollisia ajatuksia tulevasta.

Väitöskirjassaan *Tikka* totesi, että veronkiertosäännöksen perusteella ”ei ole mahdollista johtaa jollekin toimenpiteelle tai olosuhteelle sellaista oikeudellista merkitystä, jolla on jonkinlaista vero-oikeudellista yleispätevyyttä. Tulkinnoista, johon pykälän nojalla on tiettyssä ratkaisutilanteessa päädytty, ei voida tehdä johtopäätöksiä johonkin toiseen ratkaisutilanteeseen nähden”¹.

Tikka totesi Veronkiertopäivillä 5.10.1973 pitämässään esitelmässä yleisen veronkiertosäännöksen olevan

”niin väljä, että se jättää pykälän soveltamisalan määräämisen olennaisilta osin lain soveltajille. Kuinka pitkälle lain soveltajat ovat valmiit menemään veron kiertämisen estämisessä, riippuu puolestaan ratkaisevalla tavalla siitä, millä tavoin he painottavat oikeudellisina arvoina keskenään ratkaisujen ennustettavuuden ja verotuksen taloudellisen yhdenmukaisuuden ja minkälaiseksi he kokevat oman kompetenssinsa suhteessa lainsäätäjään.”²

Väitöskirjansa lopputoteamuksissa *Tikka* oli todennut muun muassa, että

¹ Ks. Tikka, Kari S., Veron minimoinnista, 1972. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165, s. 318. Tikka mainitsee teoksensa alussa tutkimuksesta käytettyä aineistoa läpi käydessään ensisijaisesti Jaakko Voipion väitöskirjan sekä siinä tehdyt huomionarvoiset yleistä veronkiertosäännöstä koskevat yleistykset. Ks. Voipio, Jaakko, Verotuksen kiertämisestä: Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä, 1968. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja 146. WSOY.

² Ks. Tikka, Kari S., Mitä järjestelyjä hyväksytään ja mitä jätetään hyväksymättä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56-57 §:t. Verotus 3/1974, s. 110

”tietynasteisen oikeudellisen epävarmuuden olemassaolo ei vielä merkitse sitä, että VerL 56 §:n soveltaminen olisi saanut oikeusvarmuutta vaarantavia muotoja. Pikemminkin on todettava, että KHO on käytännössään onnistuneella tavalla tasapainottanut verotuksen taloudelliseen yhdenmukaisuuteen ja ratkaisujen ennustettavuuteen kohdistuneet vaatimukset. Lain soveltajien ja lainsäätäjän toimivallan nykyinen jakaantuminen veron kiertämisen ehkäisyssä vaikuttaa ilmeisen tarkoituksenmukaiselta.”³

Kari S. Tikka toimi suunnannäyttäjänä kansallisessa oikeuskirjallisuudessa myös veropolitiikan osalta. Hänen teoksensa ”Veropolitiikka” vastasi ilmestyessään vuonna 1990 ajankohtaisiin tarpeisiin. Kuten hän kirjansa esipuheessa mainitsee, aika oli veropolitiikassa ”vilkkaan tapahtumisen aikaa” Suomen kokonaisverouudistuksen käynnistyttyä (1989) ja monien muiden samanaikaisten verouudistusten myötä tiedontarve ja aiheeseen johdattavan perusteoksen puute sai Tikan tarttumaan kynään. Veron kiertämisen tematiikka jää Tikan teoksessa ilmeisen tarkoituksellisesti varsin vähäiselle huomiolle. Aika ei ollut vielä kypsä esimerkiksi ennakoita verouudistuksessa muuttuvan sääntelyn myötä nousevia uusia rajanvetokysymyksiä.

Veropolitiikka –teoksen oikeudenmukaisuutta koskevassa luvussa *Tikka* nosti esiin veroetuja tavoittelevat veronkiertämisjärjestelyt, joihin verotuksessa ei huomata puuttua sekä lainsäätäjän tarkoittamattomia veroetuja tuovat aidot aukot pitäen niitä horisontaalisen oikeudenmukaisen kannalta arveluttavina. Sen myötä samanlaisissa taloudellisissa oloissa olevista verovelvollisista verorasitus muodostuisi pienemmäksi niille, joiden ”yhteiskunnallinen arroganssi on suurempi”.⁴

Mielenkiintoisen näkymän *Tikan* myöhempiin ajatuksiin veron kiertämisestä tarjoaa ”Yritysverotuksen perusteet”, joka oli edennyt toiseen uudistettuun painokseen vuonna 1995⁵. Hän käsitteli tyhjentävästi tuolloin ajankohtaisen miniosakeyhtiöiden sekä osakeyhtiöiden sivuuttamisen ja sen kriteerien kokonaisuutta⁶. Osakeyhtiön sivuuttamisen taustalla voidaan nähdä myös henkilöyhtiöiden erillisen verovelvollisuuden poistamista koskeva suunnittelu ja sen etenemisen vaiheet⁷. Osakeyhtiön sivuuttaminen on erinomainen esimerkki ilmiöstä, jonka aiemmin katsottiin kuuluvan yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisalaan. Koska kysymyksessä ei ollut nimenomaisesti osakeyhtiön sivuuttamista koskeva lain säännös, verokohtelu muuttui asiantuntija-arvioihin ja viranomaisen kannan muutokseen perustuen vuosituhannen vaihteessa.⁸ Vajaa 20 vuotta myöhemmin osakeyhtiölain

³ Ks. Tikka 1972, s. 321.

⁴ Ks. Tikka, Kari S., Veropolitiikka, Lakimiesliiton kustannus 1990, s. 59. Tikan laajat pohjoismaiset ja muut kansainväliset kontaktit heijastuvat hänen tuotannossaan myös tässä suhteessa. Esimerkiksi Nils Mattsson ei teoksessaan ”Skattepolitik” 4. upplagan, Iustus Förlag 1994, tarkastele tarkemmin veron kiertämistä koskevaa tematiikkaa. Tikka on käsitellyt mahdollista veropolitiikkaa myös luovutusvoittoverotuksen osalta. Tästä ks. Tikka, Kari S., Tavoiteltavan ja mahdollisen veropolitiikan suhde – Myyntivoittovero uudistuksen mahdollistama kysymys, Oikeus 1986:3 s. 179 ss.

⁵ Ks. Tikka, Kari S., Yritysverotuksen perusteet, 1995, 2. uudistettu painos, Lakimiesliiton kustannus, s. 281. Kuten Tikka tekstissä viittaakin, teos on läheisessä sidoksissa jatkuvatäydenteiseen (nykyisin e-kirjana päivittyvään) ”Yritysverotus I-II” teokseen, jota Tikka kirjoitti pitkään Olli Nykäsen kanssa ja jonka tekijöiksi nykyisin on merkitty Tikka – Nykänen – Juusela, Janne – Viitala, Tomi.

⁶ Ks. tulkinnasta ja sen soveltamiskriteereistä Tikka 1995, s. 282-283.

⁷ Tästä ks. Tikka 1974, s. 110. Tikka arvioi, ettei Suomessa lainsäätäjän valppaus ja toimintakyky ollut tässä suhteessa ollut kovinkaan hyvä. Hän oli käyttänyt samaa esimerkkiä jo väitöskirjassaan.

⁸ Ks. Tikka 1990, s. 53. Tikka totesi kehityksen myötä, että ”verolainsäädännön on esimerkiksi mukauduttava siihen, että osakeyhtiön voi olla kansainvälisen konsernin emo tai pöytälaatikkoon sijoitettu mappi, jonka tehtävänä on toimia vain jonkin yksittäisen kotitalouden tiettyjen tulojen ja varojen kirjauspisteenä”. Mielenkiintoisen ja ajankohtaisen näkökulman tematiikkaan ja terminologiaan tarjoaa kansainvälistä

muutosta perusteltiin hallituksen esityksessä seikoilla, jotka edellä esitetyn tulkinnan ja sen soveltamiskriteerien mukaisesti olisi ilmeisesti johtanut aiemmin veronkiertosäännökseen soveltamiseen⁹.

Tikan vuonna 1995 esittämää kannanottoa asunto-osakeyhtiöiden ja kiinteistöosakeyhtiöiden yhtiövastikkeissa ilmenevästä oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriidasta voidaan pitää edelleen ajankohtaisena. *Tikan* mukaan ”ongelma syntyy, jos veroetujen saavuttamiseksi kiinteistöyhtiön rahoitus järjestetään poikkeuksellisen suuressa määrin velkarahoituksena ja yhtiövastike asetetaan niin suureksi, että sen rahoitusvastikeosuus kattaa korkomenojen lisäksi kiinteistöyhtiön lainanlyhennyksiä”¹⁰. Asuntosijoittajan näkökulmasta vastikkeen vähentäminen verotuksessa näyttäytyy tänäkin päivänä toiminnan tuottoa vahvistavana ja huomioon otettavana tekijänä. *Tikan* jo 1990-luvulla hahmottamaa ongelmaa onkin ollut pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan määrä selvittää¹¹.

Tikan veronkiertosäännöstä koskeva kiteytys on oikeuskirjallisuudessa ja usein veroriitatilanteissa pyritty kyseenalaistamaan erityisesti verotuksen ennakoitavuuteen vedoten. *Tikan* mukaan yleinen veronkiertosäännös

”luo yksityisoikeudellisesti pätevien veronminimointitoimien kenttään *epävarmuusalueen*, jonka piirissä verovelvollinen ei voi olla varma siitä, että hänen sanamuodon mukaiseen perustuva ratkaisuvaatimuksensa tulisi verotuksessa hyväksytyksi, vaan verotuksen toimittaja voi omaksua taloudellista lopputulosta paremmin vastaavan tulkinnan. *Epävarmuusalueella* liikutaan, jos toimenpiteellä tavoiteltua veroetua voidaan pitää lain tarkoitukselle vieraana, toimenpide on epätavallinen, keinotekoinen ja ilman toivotun veroedun saavuttamista ilmeisen tarkoitukseton”¹².

Lainopillisesti orientoituneiden tutkijoiden veropolitiikkaa käsittelevissä teoksissa on keskitytty suurelta osin verotuksen fiskaaliseen sekä muiden politiikan lohkojen mukaisiin tavoitteisiin sekä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin. Vaikka verorasituksen jakautuminen toki oli esillä, se ei aihepiirin nykypäivänä saaman huomion tapaan noussut keskiöön. *Heikki Niskakangas* osoitti teoksensa ”Veropolitiikka” (2011) *Kari S. Tikan* muistolle ja siteerasi *Tikan* samannimistä teosta laajasti veropolitiikan toteuttamista koskevassa osassa ja totesi yhteiskunnallisten realiteettien pysyneen kahden vuosikymmenen ajan muuttumattomina. Veron kiertämisen problematiikkaa *Niskakangas* ei erikseen käsittele, mutta nostaa esiin eräitä verojärjestelmän jännitteitä, jotka ovat olleet esillä työryhmytyöissä, muissa lainsäädäntöaloitteissa, oikeuskäytännössä sekä ”verovälttelyä” koskevassa

verotusta koskeva EU:n direktiiviehdotus liittyen ns. pöytälaatikkoyhtiöiden käyttöön, raportointiin ja verokohteluun.

⁹ Ks. HE 238/2018, s. 13. Muutos poisti euromääräisen osakepääoman minimivaatimuksen yksityisiltä osakeyhtiöiltä. HE:n mukaan ”ehdotus helpottaa jossain määrin ammatin harjoittamista ja muuta mikro- ja pienyritystoimintaa ilman henkilökohtaista vastuuta. Ehdotus helpottaa yksityisen osakeyhtiön käyttämistä erityisesti uusien mikroyritysten perustamisessa, muutenkin vahvistaa yritystoiminnan edellytyksiä ja on norminpurkutavoitteen mukaista. ... Muutos alentaa jossain määrin kynnystä osakeyhtiömuodon valitsemiseen yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimimisen sijasta.”

¹⁰ Ks. Tikka 1995, s. 283.

¹¹ Ks. Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019, Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, s. 24. Ohjelman mukaan ”selvitetään mahdollisuutta uudistaa asuntosijoittamisen verotusta siten, että rajoitetaan oikeutta vähentää yhtiölainan lyhennyksen osuus vuokratuotosta. Osaltaan veroedun vuoksi monissa uusissa asunto-osakeyhtiöissä velka-aste on noussut jopa yli 80 prosenttiin.”

¹² Ks. Tikka 1995, s. 284.

keskustelussa. Niskakangas käyttää eräissä kohdin käsitettä ”hyvän verojärjestelmän ystävät”, millä hän viitanee omiin ja muiden nimeämättömien asiantuntijoiden käsityksiin esimerkiksi osinkoverotusta ja perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennusta koskien.¹³

Veron kiertäminen ja sitä koskevat kysymykset ovat verolain tulkintaa koskevan tarkastelun keskiössä. Sen vuoksi ne ovat mainituissa yhteyksissä nousseet veropoliittiseen tarkasteluun lähinnä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia pohdittaessa. Kriteerit yleistyivät 1990-luvun lopulta alkaen myös väitöskirjatutkimusten lähtökohtana. Esimerkiksi veron kiertämisen teemaan liittyen *Reijo Knuutinen* analysoi aihepiiriä laajasti väitöskirjassaan¹⁴. *Matti Myrsky* ei veropoliittikkaa tarkastellessaan nostanut veron kiertämistä juurikaan esille. Hänen mukaansa veron kiertäminen oli mahdollista nähdä verojärjestelmän legitimitietin puuttumisen ja siten osin epäonnistuneen veropoliittikan seurauksena.¹⁵ Kuten jäljempänä tässäkin esityksessä käy ilmi, kielteinen suhtautuminen veronkiertämiseen on saanut vuosituhatien vaihteen jälkeen lisää kannatusta julkisessa keskustelussa¹⁶.

Kalle Määttä on lähestynyt veropoliittikkaa laajemmasta perspektiivistä jakaen sen kahteen näkökulmaan, normatiiviseen ja positiiviseen veropoliittiseen tutkimukseen. Hän liittää keskustelun hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista ensimmäiseen näkökulmaan, kun jälkimmäisen piiriin kuuluu muun muassa säädettäväksi valittavien verovaihtoehtojen vaikutusten arviointi. Voidaankin todeta Määttän valitseman lähestymistavan avaavan veropoliittisen tutkimuksen laajemmin myös veron kiertämisen tarkasteluun, jolloin sitä sääntelevä joustava normi sekä sen tulkintaa koskeva oikeuskäytäntö nousevat osin uudella tavalla tarkastelun kohteeksi. Hän osoittaa joustavan normin delegeoivan lainsäädäntövallan veroviranomaiselle, jolloin liian yksityiskohtaisesta sääntelystä ja sen muuttamisesta aiheutuvat ongelmat voidaan välttää. Määttän mukaan ”mainittu kuvastaa samalla sitä, ettei lainsäädännön hyvyttä voida suinkaan arvioida aina verokohtelun ennakoitavuuden perustella, vaan oikeuskohtelun tietynasteinen ennakoimattomuuskin saattaa joissain olosuhteissa olla perusteltua”.¹⁷

¹³ Ks. Niskakangas, Heikki, *Veropoliittikka*, WSOYPro 2011. Niskakangas muun muassa päättää teoksensa toteamukseen, jonka mukaan ”pian näemme, pystyvätkö verovapaan osingon saajat raskaalla poliittisella painollaan jyräämään hyvän verojärjestelmän ystävien pyrkimykset linjakkaan osinkoverotuksen luomiseksi”.

¹⁴ Ks. Knuutinen, Reijo, *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit*, Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 292, 2009, s. 33-52.

¹⁵ Ks. Myrsky, Matti, *Suomen veropoliittikka*, Alma Talent 2013, s. 96. Myrskyn mukaan ”on syytä myös korostaa vielä verojärjestelmän hyväksyttävyyden (*legitimitietin*) merkitystä. Jos suurin osa verovelvollisista pitää verojärjestelmää tai sen jotakin osaa epäoikeudenmukaisena, tämä ei ole omiaan lisäämään järjestelmän uskottavuutta ja toimintakykyä. ... Legitimitietin puuttumisen seurauksena voi olla korostunut ja aggressiivinen verosuunnittelu, veronkierto ja pahimmassa tapauksessa jopa verokapina.”

¹⁶ Aiemman Verohallinnon työkokemukseni ja jatko-opintojeni perusteella problematisoin väitöskirjassani veron kiertämisen sallivaa ja hyväksyttävää ilmapiiriä. Arvioin tuolloin, että ”tilanne, jossa yleisen mielipiteen mukaan verotusta saa kiertää ja on vain huonoa onnea ja taitamattomuutta jäädä siitä kiinni, lienee hyvän verojärjestelmän tavoitteiden näkökulmasta kestävätkö”. Tästä ks. Lindgren, Juhana, *Osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen verotus*, Lakimiesliiton kustannus 2001, s. 42. Viittasin ao. kohdassa myös Janne Juuselan väitöskirjaan.

¹⁷ Ks. Määttä, Kalle, *Veropoliittikka – Teoria ja käytäntö*, Edita 2007, s. 7-10 ja 80. Ks. aihepiiriin liittyen myös Urpilainen, Matti, *Onko VML 28 §:n veron kiertämistä koskeva yleislauseke menettämässä tehonsa?* Teoksessa ”Minne menet vero-oikeus?” Juhlajulkaisu Raimo Immoselle, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja C (toim. Urpilainen – Vahtera) 2013, s. 197-214. Urpilainen tarkastelee muun muassa merkkejä tulkinnallisen joustavuuden katoamisesta sekä sitä, kaipaisiko VML 28 § jo uudelleenkirjoittamista? Ks. lisäksi Penttilä, Seppo, *Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia*, In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006, Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 38, 2007. s. 324-337.

Määttä on myös muistuttanut aiempaan miniosakeyhtiöitä koskeviin ratkaisuihin viitaten, että oikeustila voi muodostua tarkkarajaiseksi laajan oikeuskäytännön myötä. *Määttä* pohtii kirjansa luvussa ”Epäasianmukaisten veron välttämistoimien estäminen” muassa sitä, ”voidaanko epäasianmukaisten veronvälttämistoimien ehkäisy ottaa huomioon lain tulkinnassa muutoin, kylläkin sallittuna oikeuslähteenä”. Tämä avaa ajatuksen veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisen rinnalle asettuvasta tulkinnan mahdollisuudesta, joka ei kuitenkaan nimenomaisesti rinnastuisi ns. normaalitulkintaan.¹⁸ *Knuutinen* on puolestaan viitannut lain soveltajan toimivaltaan sekä yleisten veronkiertolausekkeiden käyttöön liittyen siihen, että ”veron kiertämisestä tulee tavallaan *itsenäinen* oikeudellinen ongelma siinä vaiheessa, kun perusteettomia veroetuja ei pystytä enää torjumaan lain soveltamisessa tavanomaisen tulkinnan keinoin”¹⁹.

Reijo Knuutisen voidaan katsoa yhdistäneen veron kiertämistä koskevan VML 28 §:n säännöksen vero-oikeudellisen tutkimuksen ja yhteiskuntavastuun teemat kattavimmalla tavalla tuotannossaan. Hän on lähestynyt aihepiiriä erityisesti yritysten yhteiskuntavastuun näkökulmasta. Kuten hänen teoksensa ”Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu” esipuheesta käy ilmi myös viitattujen lähteiden piiri on laajempi. *Knuutinen* nojautuu yritysesimerkkejä käsitellessään aika usein muun muassa päivälehtien artikkeleihin. Teoksessa esillä olevat julkisuutta saaneet yritykset ovat osin kansainvälisiä, monikansallisia suuryrityksiä, mutta myös suomalaisia noteerattuja yhtiöitä on mukana. Vastuullista veronmaksua tarkastellessaan *Knuutinen* pohtii muun muassa lainmukaisen veronmaksun ylittämisen vaatimusta sekä monikansallisen toiminnan sijaintivaltion (-yhteiskunnan) valinnan kysymyksiä. Esiin nousevat myös muun muassa kysymyksenasettelut moraalisen velvoittavuuden, vastavuoroisuuden sekä maineen ja riskin näkökulmista.²⁰

Vastavuoroisuus on mielenkiintoinen tapa lähestyä verotusta, sillä se nostaa periaatetasolla pöytään veronmaksukykyisyys- ja etuperiaatteen. Näistä jo *Adam Smithin* ajattelusta johdetuista osin ristiriitaisista periaatteista etuperiaatteelle on nähty jäävän vähän – jos lainkaan – sijaa verolainsäädännössä. Käsitteellisesti huomio kiinnittyy tällöin veron ja maksun väliseen eroon sekä siihen, että veron maksamiseen ei liity välitöntä ja konkreettista vastinetta. Sen sijaan veronmaksukykyisyyteen perustuu esimerkiksi progressiivinen verotus ja sillä on perusteltu useita viimeaikaisia poliittisia avauksia. Veronmaksukykyisyyteen perustuvien argumenttien voidaan katsoa ainakin osittain vaikuttavan taustalla myös siinä, mihin huomio yhteiskuntavastuuta ja veronkiertämistä koskevassa keskustelussa kohdistuu. Sen voidaan nähdä olevan tämän päivän veropoliittisen keskustelun ytimessä.

Verohallinnon strategisesta ohjauksesta

Veromoraali on käsite, joka on Suomessa jäänyt melko vähälle huomiolle²¹. Toimeenpanevana viranomaisena Verohallinto korostaa kansainvälisen kehityksen valtavirrassa useiden muiden kehittyneiden maiden verohallintojen tapaan

¹⁸ Ks. *Määttä*, Kalle, Verolakien tulkinta, Edita 2014, s. 47 ja 305. Normaalitulkinnasta ks. esim. KHO 2016:71.

¹⁹ Ks. *Knuutinen* 2009, s. 200-201. *Knuutinen* viittaa aihepiiriä käsitellessään Tikan väitöskirjassaan esittämiin lähtökohtiin.

²⁰ Ks. *Knuutinen*, *Reijo*, Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu, Lakimiesliiton kustannus 2014, s. 11-12 ja 144-158.

²¹ Joitain esimerkkejä kuitenkin löytyy. Ks. tästä *Knuutinen*, *Reijo*, Hyvät, pahat verot, Docendo 2017. *Knuutinen* käsittelee aihepiiriä teoksensa viimeisessä alaluvussa ”Verosuunnittelu ja moraalinen rajanveto”.

strategiassaan ja toiminnan kehittämisessään veronmaksumyönteisyyttä sekä seuraa sen muutoksia. Mahdollisten kielteisten ja tuomitsevien kannanottojen sijaan on korostettu verovelvollisten halua toimia oikein, mitä myös viranomaisen on palvelu- ja ohjaustoimillaan tuettava. Veronmaksumyönteisyyttä ja sen muutoksia on selvitetty muun muassa kyselyin, joiden tuloksia esitetään Verohallinnon toiminnan suuntaamisen ja tulosten arvioinnin yhteydessä. Tässä yhteydessä on syytä mainita, että Suomessa veron kiertämistä koskeva julkinen kritiikki on kohdistunut varsin vähäisessä määrin Verohallinnon toimintaan tai sen puutteisiin.

Verohallinnon strategiset toimet kohdistuvat asiassa veroriskien hallintaan sekä sen perusteella kohdistettaviin palvelu- ja valvontatoimiin. Kun strategisena lähtökohtana on, että ylivoimaisesti suurin osa verovelvollisista haluaa maksaa veronsa ja toimia oikein, Verohallinto pyrkii tukemaan heidän oma-aloitteisia ja muita toimiaan muun muassa ennakoivalla ohjauksella. Tästä yksi näkyvä esimerkki on Verohallinnon ohjeiden määrän merkittävä kasvu reilun kymmenen vuoden aikana. Lisäksi aluksi suurten yritysten verotuksen yhteyteen kehitetyt ennakkolliset keskustelut ja muut vastaavat menettelyt ovat vakiintuneet osaksi toimintaa ja laajentuneet koskemaan myös muita verovelvollisyriityksiä.

Hallinnon valvontatoimet on pyritty kohdistamaan entistä voimakkaammin niihin verovelvollisiin, joiden verojen ilmoittamisessa ja maksamisessa on havaittu tai arvioitu olevan ongelmia. Puutteet ja laiminlyönnit voivat olla tahattomia tai tahallisia. Silti myös esimerkiksi verotarkastuksiin on pyritty tuomaan mukaan myös ohjaava elementti tulevien ongelmien välttämiseksi. Myös verotarkastusten määrää ja niiden perusteella maksuunpantuja euromääriä seurataan edelleen.

Pohjoismaisen kehityksen myötä verovaje nousi käsitteenä tarkastelun keskiöön samaan aikaan finanssikriisin kanssa. Erityisesti anglosaksisissa maissa asiaan oli kiinnitetty huomiota jo aiemmin²². Pohjoismaista Tanska ja Ruotsi olivat edelläkävijöitä. Vaikearajainen käsite saatettiin aluksi määritellä eri maissa hieman eri tavoin, mutta verovajeen pienentäminen oli toiminnan yksituumainen tavoite. Verovajeen määrää ja pienentämisen nopeutta koskevat ajatukset erosivat toisistaan²³. Verovaje määritellään nykyisin Suomessa seuraavasti: ”Verovaje on kalenterivuoden lainmukaisen verokertymän ja todellisen verokertymän erotus²⁴.”

Esimerkiksi Verohallinnon vuosikertomuksessa vuodelta 2013 Verohallinnon toiminnan kädenjälki, verovajeen pienentäminen sekä verovalvonta olivat vielä näkyvästi esillä. Perusvalvonnan tulosten ohella esitettiin verotarkastusten lukumäärien ohella eri maksuunpantujen verojen euromäärät.²⁵ Viime vuosien euromäärien kehitys on johtanut jossain määrin raportoinnin muutokseen. Verovaje ja sen pienentäminen ovat kuitenkin edelleen esillä. Kerättyjen verojen kokonaismäärä näyttäisi olevan näkyvämmän esillä, kun muu valvontatoimien erittely on jäänyt vähemmälle huomiolle. Verokertymän turvaaminen muuttuvassa ja digitalisoituvassa maailmassa onkin

²² Esimerkiksi USA:n kehityksestä löytyy edelleen rajoitetusti dokumentteja IRS:n sivuilta osoitteessa: https://www.irs.gov/site-index-search?search=+tax+gap&field_pup_historical_1=1&field_pup_historical=1.

²³ Esimerkiksi Ruotsissa asetettiin alkuvaiheessa tavoitteeksi verovajeen puolittaminen. Tästä ks. Skatteförsäkring för Sverige, Hur togs den fram och hur kanden användas? Skatteverket Rapport 2008:1. Esitetyt arviot verovajeen kohdistumisesta eri verovelvollisryhmiin koettiin elinkeinoelämän etujärjestöissä esimerkiksi pienyrittäjien osalta leimaavana.

²⁴ Ks. esitys Verohallinnon toiminnasta ja vastuullisuudesta. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/vastuullisuus/verovaj/verovajeen_maarittely_ja_kertymine/.

²⁵ Ks. tästä Verohallinnon vuosikertomus 2013, s. 10-22. https://www.vero.fi/contentassets/f818015e6f314932b40a3ccaffc71c87/vero_vuosikertomus_2013_fin.pdf.

ohjannut Verohallinnon toiminnan kehitystä, jota voitaneen pitää onnistuneena. Samalla yhteiskunnallinen kehitys on johtanut siihen, että myös Verohallinto julkisen sektorin osana raportoi esimerkiksi kestävään kehitykseen liittyen jalanjälkensä ja tavoitteiden saavuttamisen sen suhteen.²⁶

Edellä mainittujen tekijöiden myötä Verohallinnon strategia on kehittynyt ja tiivistynyt ilmaisultaan edelleen. Vuonna 2022 päivitetystä versiossa todetaan Verohallinnon kohdentavan voimavaransa todennettuun vaikuttavuuteen perustuen. Edelleen dokumentissa esitetyssä visiossa todetaan, että ”verovaje on pienentynyt ja yhteiskunnan rahoitus on turvattu”.²⁷ Verohallinto seuraa nuorten käsityksiä verotuksesta ja pyrkii ohjauksellaan vahvistamaan positiivista suhtautumista²⁸.

Verohallinnon toiminnan kehittyminen on tietojenvaihdon, valvonta- ja palvelutoimintojen sähköistymisen, ennakoivan otteen ja parantuneen kohdentumisen myötä osaltaan johtanut verokertymän positiiviseen kehitykseen. Samanaikaisesti toki taustalla ovat vaikuttaneet finanssikriisi, myöhemmin pandemia ja Venäjän käynnistämät sotatoimet Ukrainassa niistä aiheutuneine seurauksineen, joista yksi on ollut julkisen velanoton voimakas kasvu. Harmaan talouden ja verovajeen yhteydessä esitetyt euromäärät olivat tosin aluksi vaikea sovittaa yhteen esimerkiksi verotarkastusten yhteydessä maksuunpantavaksi esitettyjen euromäärien kanssa²⁹.

Veron kiertämiseen liittyvistä ilmiöistä ja käytetyistä käsitteistä

Veron kiertämistä koskevaan keskusteluun ja sen kehitykseen liittyvät myös eräät muut ilmiöt ja käsitteet. Edellä mainittuun verovajeeseenkin liittyen yksi tällainen ilmiö on ns. harmaa talous. Legaaliterminä harmaalla taloudella tarkoitetaan määritelmän mukaan laissa (L Harmaan talouden selvitysyksiköstä 1207/2010, 2 § 3 kohta) ”organisaation sellaista toimintaa, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen taikka tullin perimien maksujen suorittamisen välttämiseksi tai perusteettoman palautuksen saamiseksi”. Harmaalle taloudelle on ominaista, että se on lain sanamuodon mukaisesti rajattu organisaation toimintaan ja sen piiriin kuuluvat toimet täyttävät monessa tapauksessa rikosoikeudellisen tunnusmerkistön. Harmaata taloutta koskevalle keskustelulle on ollut leimallista myös sekä EU:n että Suomen tasolla esitetyt

²⁶ Ks. Verohallinnon vastuullisuusraportti ja vuosikertomus 2020. https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/vastuullisuusraportti/vuosikertomusarkisto/vuosikertomus-2020/.

²⁷ Ks. Verohallinnon strategia, (viimeksi päivitetty 7.4.2022). https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia/. Edeltävien kappaleiden strategian kehitystä koskevat kohdat ovat kirjoittajan käsityksiä perustuen työskentelyyn Verohallinnon ylijohtajana vuosina 2008-2013 (johtoryhmän jäsenenä 2004-2013). Kehityksestä ks. myös Verohallinnon vuosikertomukset https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/vastuullisuusraportti/vuosikertomusarkisto/

²⁸ Ks. tästä esimerkiksi

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2021/suomalaiset-ymmartavat-verojen-merkityksen-nuorten-suhtautuminen-kuitenkin-kaksijakoista/>.

Verohallinnon vuonna 2021 tekemän valtakunnallisen haastattelututkimuksen mukaan asennetutkimuksen mukaan 95 prosenttia suomalaisista pitää verojen maksamista kansalaisen tärkeänä velvollisuutena. Selkeä enemmistö eli 82 prosenttia luottaa verotuspäätöksen oikeellisuuteen.

²⁹ Tästä ks. Lindgren, Juha, Verohallinnon organisaatiouudistus - puitteet yhdenmukaisuuden ja toiminnan kehittämiseksi. Verotus 4/2010, s. 352-358. Artikkelin perustuu Vero-opintopäivillä 2009 pidettyyn esitykseen, jossa Verohallinnon valvontatoimien tulosten ja harmaan talouden arvioitujen määrien välillä oli merkittävä ero.

merkittävät verojen ja maksujen kertymättä jäävät määrät sekä näistä määristä esitetyt eriävät näkemykset³⁰.

Harmaan talouden ohella keskeinen käsite on aggressiivinen verosuunnittelu³¹. *Kari S. Tikka* esitti termin oikeuskirjallisuudessa määritelmän jo vuonna 1999 ennen käsitteen käytön yleistymistä³². Sittemmin aggressiivisen verosuunnittelun käsite vakiintui 2000-luvun kansainvälisen vero-oikeuden kehityksen myötä³³. Se ei kuitenkaan ole legaalitermi eli siitä ei ole määritelmää Suomen lainsäädännössä. EU-vero-oikeudessa käsitteellä tarkoitetaan erityisesti rajat ylittävissä tilanteissa eri (jäsen)maiden verojärjestelmien epäjatkuvuuksien hyödyntämistä eri keinoin aggressiiviseksi luonnehditun verosuunnittelun avulla. Siten sitä koskevat direktiivit kuten ATAD ja DAC6 (EU 2018/882) raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla³⁴.

Julkisessa keskustelussa on vaihtelevasti käytössä myös useita muita termejä. On puhuttu esimerkiksi verovälttelystä, joka on esiintynyt myös oikeuskirjallisuudessa (yleensä muodossa veron välttäminen). Viime vuosina verovälttely on saanut huomattavasti suuremman sijaan muun muassa eduskuntavaaliohjelma- (SDP 2019) ja järjestöjulkaisujen tasolla (Finnwatch 2020). Askelta kärjistävämpi näyttäisi olevan termi verokikkailu, jota näkee myös käytettävän toisinaan julkisessa keskustelussa.

Muuttuvaan veropoliittiseen keskusteluun

Finanssikriisi sekä erityisesti sitä seurannut OECD:n BEPS-projekti (Base Erosion and Profit Shifting) johti merkittävään uudelleen arviointiin ja suuntaamiseen kansainvälisessä vero-oikeudessa. Monikohtaisen luettelon asiat ovat johtaneet lainsäädäntömuutoksiin laajalti ja EU:ssa on direktiiveillä varmistettu, että jäsenvaltiot implementoivat muutokset osaksi omaa verolainsäädäntöään. Merkittävin direktiivi tässä suhteessa ja tämän esityksen aihepiiriin liittyen on ns. veronkiertodirektiivi (ATAD) (EU) 2016/1164.

³⁰ Ks. tästä Matti Wirenin ja Markku Hirvosen toisistaan poikkeavia näkemyksiä koskevasta uutisoinnista HS 14.10.2013 ”Harmaan talouden määrästä iso riita” <https://www.hs.fi/talous/art-2000002680855.html>. Mediassa oli esillä myöhemmin, erityisesti vuonna 2017 myös veronkiertämisen euromäärästä toisistaan voimakkaasti poikkeavia käsityksiä.

³¹ Ks. käsitteestä ja sen käyttötarkoitukseen liittyen vaihtelevasta merkityksestä Knuutinen, Reijo, Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 5. Knuutinen pitää eri yhteyksissä ehkä yhteisenä ydinmerkityksenä sitä, että ”kysymys on sellaisesta verosuunnittelusta, joka hyökkää jotakin oikeana tai hyväksyttävänä pidettävää tavoitetta, perusajatusta tai normia vastaan, ja jota siksi pidetään epäasianmukaisena”.

³² Ks. Tikka, Kari S., Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat, Verotus 1/1998, s. 4. Tikan mukaan ”aggressiivisessa verosuunnittelussa tavoitellaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja käytetään keinoja, jotka synnyttävät jännitteitä lain soveltamisalan rajoilla”.

³³ Ks. tästä esimerkiksi OECD:n 3.8.2011 julkaisema Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. OECD Publications 2011 sekä EU komission 6.12.2012 antama suositus aggressiivisesta verosuunnittelusta (2012/772/EU).

³⁴ DAC6-direktiivin johdanto-osa sisältää useita mainintoja aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä viittauksia sen keinoihin. Kun direktiivi implementoitiin osaksi Suomen verolainsäädäntöä, laissa määriteltyä raportointivelvollisuutta ei ulotettu koskemaan kansallisia tilanteita eikä mainintaa aggressiivisesta verosuunnittelusta tai sen määritelmää kirjattu lakiin (L raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla 1559/2019). Aihepiirin monitahoisuus ja vaikeaselkoisuus käyvät ilmi muun muassa siitä, että lain soveltamisalaa (1 §) ja määritelmiä (2 §) koskeva säännökset ovat yhteensä koko sivun mittainen kokonaisuus Verolait-teoksessa.

Verotusmenettelylain 28 §:n veronkiertosäännöstä ei muutettu, kun direktiivi implementoitiin osaksi Suomen verolainsäädäntöä, joten lain sanamuoto on tältä osin muuttumaton³⁵. EU-oikeuden vaikutuksia veronkiertosäännöksen tulkintaan on pohdittu viime vuosina oikeuskirjallisuudessa³⁶. Johtoa on haettu muun muassa EVL 52 h §:n yritysjärjestelyjen veronkiertosäännöksen tulkinnasta.

Veron kiertämistä koskevan nykyisen poliittisen keskustelun kokonaisasetelman voidaan katsoa saaneen hahmonsaa vuoden 2019 eduskuntavaaleihin ja hallitusohjelmaan mennessä. Pandemiasta johtuvat ongelmat ja valtion velkaantumisen kiihtyminen ovat osaltaan vauhdittaneet keskusteluilmapiiirin muutosta ja kärjistäneet kehitystä.

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelmassa 10.12.2019, ”Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta” (s. 21) todetaan:

”Ensi vaiheessa on puututtava aggressiiviseen verosuunnitteluun tiivistämällä veropohjaa ja estämällä kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvää veronkiertoa. Harmaata taloutta on torjuttava kansainvälisesti ja kansallisesti.”

Aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet liittyvät ennen kaikkea kansainvälisiin tilanteisiin. Esitetyt harmaan talouden vastaiset torjuntakeinot ovat osin kansallisia. Harmaa talous on siten yksi hallituksen kärkihankkeita. Harmaa talous on merkittävä tekijä myös verovajeen muodostumisessa. Hallituksen tulee raportoida verovajeesta vuosittain eduskunnalle. Verohallinto puolestaan raportoi toimistaan harmaan talouden suhteen vuosikertomuksissaan³⁷.

Esitettyä taustaa vasten viime vuosien veron kiertämistä koskeva veropoliittinen keskustelu on edennyt erityisesti kahden tausta-ajatuksen saattamana. Niistä ensimmäisen juuret ovat oikeudellisessa verolain tulkintaa ja toinen julkisen sektorin rahoitusta ja verorasituksen kohdentumista painottavassa katsannossa.

Oikeudellinen verolain tulkintaa painottava näkemys on oikeuskäytännön ratkaisuja, VML 28 §:n soveltumisalan rajoja sekä tulkinnan kiristymistä koskevin väittein peräänkuuluttanut verotuksen legaliteettiperiaatetta ja verotuksen ennakoitavuutta. Siten ne keskittyvät hyvän verojärjestelmän kriteereihin, joihin edellä esitetyin tavoin Tikka ja Niskakangas rajasivat esityksensä veropolitiikkaa tarkastellessaan. Erityisesti tätä keskustelua ovat vauhdittaneet veronkiertosäännöksen soveltamisalaa koskevat verovelvolliselle kielteiset korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut KHO 2014:66, KHO 2016:71, KHO 2016:72 ja KHO 2021:178³⁸.

³⁵ Tässä on hyvä huomata, että lainkohdan toinen momentti lisättiin lakiin 1970-luvulla muutama vuosi Tikan väitöskirjan julkaisemisen jälkeen.

³⁶ Ks. tästä esimerkiksi Lönnblad, Siru, Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen, Verotus 3/2019, s. 290-303 ja Knuutinen, Reijo, EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö, Verotus 5/2020, s. 631-642.

³⁷ Ks. esimerkiksi Verohallinnon vuosikertomus 2020: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/vastuullisuusraportti/vuosikertomusarkisto/vuosikertomus-2020/. Harmaan talouden torjunnalla pyritään turvaamaan yrityksille terve kilpailu. Verohallinto keskittyy harmaan talouden torjunnassa ennaltaehkäisyyn, tietojensaannin parantamiseen sekä viranomaisyhteistyöhön. Toiminta perustuu valtioneuvoston 11.6.2020 hyväksymään harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiaan ja toimenpideohjelmaan vuosille 2020–2023.

³⁸ Ratkaisukäytäntöä koskevista oikeuskirjallisuuden kannanotoista ks. esimerkiksi Penttilä, Seppo, Holdingyhtiön käyttäminen yritysjohtoon kannustinjärjestelmässä oli veronkiertämistä – KHO 2014:66, Edilex oikeustapauskomentti 21.5.2014, Torkkel, Timo, Johdon holdingyhtiö – päätöksen KHO 2014:66 arviointia, Verotus 4/2014, s. 375-392, Juusela, Janne, Ajankohtaista kannustinjärjestelmien verotuksesta,

Nämä ratkaisut toimivat myös esimerkkeinä tulkintakysymyksistä, joissa jo edenneelle - ja ehkä vakiintuneellekin - verosuunnittelulle tuomioistuimen asettamat rajat toimenpiteiden toteutuksen jälkeen. Asetelma on ehkä ollut osaltaan yksi syy varsin vahvoihin kannanottoihin ja näkyvään keskusteluun³⁹. Aiemmin osakeyhtiölain uudistuksen jälkeen KHO antoi ratkaisun KHO 2008:6, jonka mukaan yhtiöoikeudellisesti hyväksyttäviin toimiin ei yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen nojalla ollut mahdollista puuttua. Vuosikirjaratkaisun perusteluissa viitattiin lainsäädännön nykytilaan, mikä puolestaan johti työpanososinkoa koskevan tuloverolain erityissäännöksen syntyyn.

Veron kiertämistä koskevan poliittisen keskustelun toisen laidan voidaan katsoa perustavan vaatimuksensa verotuksen vastuullisuuteen, verorasituksen jakautumiseen sekä enemmän yhteiskunnallisiin ja yleispoliittisiin lähtökohtiin. Hyvin yleisellä tasolla voidaan kehityksen taustalla nähdä väestön ikääntymiseen, aluekehitykseen, työllisyyteen, eriarvoistumiseen liittyvät ja osin johtavat rakenteelliset epäkohdat, joiden myötä hyvinvointivaltion rahoituksen tulevaisuus näyttäytyy aiempaa haasteellisemmalla. Valintojen tekeminen rahoituksen karsimiseksi ei ole poliittisen päätöksenteon ja sen jatkuvuuden näkökulmasta houkutteleva ratkaisu. Yhtä vähän poliittiset päättäjät haluavat asettua alttiiksi riskille leimautua verotuksen kiristäjiksi⁴⁰.

Tätä taustaa vasten harmaan talouden ja verovajeen yhteydessä esitetyt arviot merkittävistä, kertymättä jääneistä verotuloista on avannut myös poliittisille päättäjille tervetulleen näköalan keskusteluun. Harmaan talouden vastaiset toimet sekä verovajeen poistaminen tai ainakin pienentäminen on kuuluneet poliittisesti hyväksyttävään keinovalikoimaan. Yksikään poliittinen puolue – kuten heidän kannattajansakaan – ei ole halunnut leimautua veron kiertämisen kannattajaksi. Samalla huomio ja julkinen keskustelu on kiinnittynyt pääosin muualle kuin vaikeisiin poliittisiin päätöksiin, joita taloudellisten ja yhteiskunnallisten vaikeiden ongelmien ratkaiseminen vaatii.

Veropoliittisen keskustelun uudet ulottuvuudet

Veropoliittiseen keskusteluun uuden ulottuvuuden ovat tuoneet järjestöt, joita kutsutaan kansainvälisesti lyhenteellä NGO (non-governmental organisation) sekä (vero)keskustelufoorumit (esim. Tax Justice Network). Niiden voidaan sanoa saaneen äänensä paremmin kuuluviin osana laajempaa kansainvälistä kehitystä, joka on suurelta osin ollut esillä myös Suomessa⁴¹. Viimeisimmän kehityksen taustalla ovat lisäksi

Keskuskauppakamarin Suuri veropäivä 2014, Myllymäki, Janne, KHO 2014:66 – Johdon holdingyhtiö verotuksessa, Lakimies 2/2015, s. 272-289 sekä Penttilä, Seppo, Korjojen vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisut 2016:71 ja 2016:72 ja niiden analyysi, Edilex 2016, Knuutinen, Reijo, Sivuliikkeiden korkovähennysten epääminen: Normaalitytulkintaa ja veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamista, Defensor Legis 5/2016, s. 810. ss., Isomaa-Myllymäki, Anita, Tytäryhtiöosakkeiden ja niihin kohdistuvan hankintavelan kohdistaminen kiinteälle toimipaikalle, Verotus 4/2016, s. 365-377 ja Lindgren, Juha, Korjojen vähentämisestä ja sen rajoituksista yritysverotuksessa, Verotus 5/2017, s. 532-547.

³⁹ Keskusteluun liittyen ks. Matikkala, Timo, Koron vähennysoikeuden rajoittamisesta veronkiertosäännöksen nojalla (KHO 2016:72), teoksessa Suomen Veroasiantuntijat ry, 15 vuotta Juhlajulkaisu, ss. 76-83.

⁴⁰ Ks. Peters, B. Guy, *The Politics of Taxation*. Blackwell, Cambridge 1991, s. 243. Peters toteaa poliitikkojen voivan vain harvoin kasvattaa veropolitiikan avulla kannatustaan, sillä muutoksista hyötyneet muistavat tekijät huonommin kuin ne, jotka ovat kokeneet menettäneensä jotakin muutosten vuoksi. Toisaalta myös Petersin kannanoton voidaan katsoa liittyvän luonnollisesti oman aikansa käsityksiin paremmin kuin tässä esillä oleviin veropoliittisen keskustelun uusiin ulottuvuuksiin.

⁴¹ Ks. yleisemmin aiheesta Knuutinen, Reijo, Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat, Alma Talent, Helsinki, 2020. Erityisesti luvussa ”Verotus. julkinen keskustelu ja politiikka” (s. 361-376) Knuutinen

erilaiset rajat ylittävät väärinkäytökset sekä niiden paljastuminen esimerkiksi erilaisten tietovuotojen myötä (leaks), niihin liittyen ns. whistle blower -tilanteet ja sääntely sekä kansainvälisen tutkivan journalismin esiin nostamat muut väärinkäytökset. Ne ovat kohdistuneet ensisijaisesti monikansallisten yhtiöiden (multinational enterprises, MNEs) sekä hyvin varakkaiden henkilöiden (high-net-worth individuals, HNWIs) toimiin ja verotukseen. Järjestöt (NGOs) ovat kannanotoissaan ja toiminnassaan korostaneet ja vaatineet vastuullista ja läpinäkyvää toimintaa erityisesti näiltä kansainvälisiltä toimijoilta.⁴²

Suomessa veron kiertämisen tematiikkaa koskevassa veropoliittisessa keskustelussa näkyvimmin esillä on ollut Finnwatch, joka on ollut aktiivisin toimija ja jonka johdolla (esimerkiksi #430miljoonaa –kampanja) myös useat tahot ovat voineet osallistua käytyyn keskusteluun. Finnwatch ilmoittaa olevansa yritystoiminnan globaaleja vaikutuksia tutkiva kansalaisjärjestö⁴³. Järjestön tavoitteita voidaan pitää yleisesti ja laajasti kannatettavina. Se pyrkii toimillaan vaikuttamaan verotusta koskevaan päätöksen tekoon ja verolainsäädäntöön osin totutusta poikkeavin tavoin. Sen toimintaan on kohdistunut myös kritiikkiä. Erityisesti keväällä 2020 Finnwatchin johdolla toteutettu #430miljoonaa –kampanja herätti keskustelua ja jakoi mielipiteitä⁴⁴. Järjestön katsottiin kohdistavan huomion ja vaatimuksensa osin kansallisiin teemoihin, joilla se tähtää verolainsäädännön muuttamiseen ja verotuksen kiristämiseen julkilausutun veron välttelyn ja sen estämisen sijaan.

Mielenkiintoisen esimerkin poliittisista ja oikeudellisista verolainsäädännön muutosajureista eri tasoilla tarjoaa korkojen vähentämisen rajoittaminen. Suomessa sääntelyyn ryhdyttiin verrattain myöhään. Lainmuutoksin (L 983/2012) EVL 18 a §:ään lisättyä ja (L 1238/2013) muutettua säännöstä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa⁴⁵. Suomi hyväksyi yksimielisesti muiden jäsenmaiden kanssa 12.7.2016 annetun veronkiertodirektiivin ((EU) 2016/1164) ja implementoi sen osaksi EVL:n säännöksiä (L 1237/2018). Direktiiviin perustuva sääntely tuli voimaan 1.1.2019 ja se ennätti olla sellaisenaan voimassa vuoden 2021

nostaa esiin kysymyksiä verotusta koskevaan yhteiskunnalliseen keskusteluun, käytettyjen käsitteiden epämääräisyyteen sekä verotukseen ja populismiin liittyen.

⁴² Kehityspiirteistä Euroopassa ks. esimerkiksi Tax Transparency, editors Funda Basaran Yavaslar and Johanna Hey, EATLP International Tax Series, Volume 17 IBFD, 2019. EATLP:n Zurichin vuoden 2018 kongressiin perustuvassa teoksessa on useita tema- ja maakohtaisia raportteja aihepiiristä, joka on kokonaisuudessaan tätä esitystä laajempi. Kaksi vuotta aiemmin Münchenissä pidetyssä EATLP:n kongressissa ”Tax avoidance revisited in the EU BEPS Context” pidettyihin hyvin tiukasti pääteeman juridiseen tarkasteluun.

⁴³ Järjestö kertoo edistävänsä vastuullista yritystoimintaa ja ilmoituksensa mukaan: ”Tutkimme yritysten ihmisoikeus- ja ilmastovaikutuksia sekä verovastuullisuutta. Vaikutamme yrityksiin, sääntelyyn ja yhteiskunnalliseen keskusteluun.” Tästä ks. <https://finnwatch.org/fi/mitae-teemme>. Muita osin vastaavia tavoitteita jakavia kotimaisia järjestöjä ovat esimerkiksi Fingo ja Reilu vero ry – Fair Tax Finland ja kansainvälisistä toimijoista Oxfam.

⁴⁴ Tästä ks. <https://finnwatch.org/fi/uutiset/670-yli-30-jaerjestoeae-vaatii-suomen-verojaerjestelmaen-korjaamista>. YLE uutisoi yrittäjien suuttumuksesta ja kampanjan kokemisesta leimaavaksi <https://yle.fi/uutiset/3-11364003>. Keskuskauppakamari esitti kampanjassa olleen tietyin osin kyse verovelvoitteiden välttelyn ja aggressiivisen verosuunnittelun torjumisen sijaan yleisistä veronkiristyksistä ja siten erittäin puoluepoliittisesti latautuneesta kysymyksestä <https://kauppakamari.fi/wp-content/uploads/2020/08/430miljoonaa-kampanjak3fin180520.pdf> (kirje kampanjaan osallistuneen Suomen lähetysseuran hallitukselle). Helsingin Sanomat julkaisi asiasta pääkirjoituksen 21.5.2020 ”Jos haluaa kiristää verotusta, viestiä ei kannata piilotella - Prikulleen lain mukaisesti toimivat yrittäjät tulevat verokampanjassa leimatuiksi verovälttelijöiksi”. Terävimmän kampanjaa kritisoivien ideologisista lähtökohdista ajatuspaja Libera <https://www.libera.fi/2020/05/20/430miljoonaa-kampanja-murentaa-kansalaisyhteiskunnan-moraalia/>.

⁴⁵ Tästä ks. Andersson, Edward – Penttilä, Seppo, Elinkeinoverolain kommentaari, Talentum 2014, s. 464-477.

loppuun asti. Säännöksiä koskevat muutokset (L 1144/2021 ja L 1251/2021) tulivat voimaan 1.1.2022⁴⁶.

Viimeisimpiä, 1.1.2022 voimaan tulleita muutoksia koskevan hallituksen esityksen (HE 211/2021) mukaan se ”toteuttaa hallitusohjelman liitteeseen 5 ”Kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet” sisältyvää kirjausta sen arvioimisesta, onko nykyinen korkorajoitus- ja veronkiertosäännöstö riittävän tehokas keino estämään verotettavan tulon siirtäminen Suomen verotusvallan ulkopuolelle esimerkiksi pääomasijoitusrakenteissa”. Edettäessä vaalikauden aikana asiassa arvioinnista lainsäädännön muuttamiseen myös poliittisen prosessin muutos ja seurannut keskustelu ovat olleet mielenkiintoisella tavalla esillä.

Tätä keskustelua kuvaamaan voidaan nostaa muutamia esimerkkejä uudesta toimintatavasta. Finnwatch julkisti 24.8.2020 eduskuntapuolueille kesällä 2020 tekemänsä verokyselyn vastaukset. Kyselyn toisena väitteenä oli: ”Koroilla tehtävää aggressiivista verosuunnittelua tulee kitkeä tiukentamalla EVL 18a §:ssä määritettyjä korkovähennysrajoituksia”.⁴⁷ Korkomenoista aiheutuvien verotulojen menetysten määristä ja kohdentumisesta (valtion / kunnallisverotus) on esiintynyt poliittisessa keskustelussa ja lainvalmistelussa toisistaan poikkeavia arvioita. Uusi ilmiö on ollut myös lainvalmistelun vaiheissa pyydettyjen asiantuntijalausuntojen ja niiden antajien motiivien kyseenalaistaminen sekä näitä arvioita seurannut keskustelu⁴⁸.

Korkojen vähentämisen rajoittamista koskeva sääntely on tärkeä normiston osa ja siten asiasta on aiheellista käydä keskustelua. Aihepiiri kuuluu muun muassa veronkiertodirektiivin olennaisena osana myös veron kiertämisen tematiikkaan. Se on ollut esillä eri yhteyksissä jo aiemmin muun muassa yksityisten sote-palveluntarjoajien ja kaivosyhtiöiden verovastuullisuutta koskevissa kriittisissä kannanotoissa⁴⁹. Yksittäisen yrityksen veron välttelyä koskevana uutisena asia sai Finnwatchin selvityksen perusteella myös mediassa runsaasti näkyvyyttä syksyllä 2021⁵⁰.

⁴⁶ Säännöksiin oli tehty myös pienempiä muutoksia muulla verolainsäädännössä ja EU-sääntelyssä tehdyistä muutoksista johtuen (L 1198-1199/2020 ja L 957/2021).

⁴⁷ Verokyselyn julkaistujen tulosten mukaan osa hallituspuolueista (SDP, Vasemmisto ja Vihreät) sai 10 väitteen yhteenlasketun tuloksen 5 eli ne olivat kaikista väittämistä samaa mieltä. Osa hallituspuolueista (RKP ja Keskusta) kieltäytyi vastaamasta verokyselyyn. Muut puolueet vastasivat kyselyyn ja niiden saamat yhteistulosten keskiarvot asettuivat välille 2,6 ja 3,7.

⁴⁸ Tästä ks. Finér, Lauri, Who generated the loopholes? A case study of corporate tax advisors' regulatory capture over anti-tax avoidance legislation in Finland. Nordic Tax Journal <https://sciendo.com/article/10.2478/ntaxj-2021-0005>. Tekijä mainitsee alaviitteessä toimineensa artikkelia kirjoittaessaan muun muassa SDP:n eduskuntaryhmän veropoliittisena neuvonantajana. Finérin artikkelin johdosta VM julkaisi 19.10.2021 kolumniin ”Verolainsäädännön valmistelu perustuu avoimuuteen ja vuorovaikutukseen”. <https://vm.fi/-/verolainsaadannon-valmistelu-perustuu-avoimuuteen-ja-vuorovaikutukseen>. Finérin kanssa saman suuntaisia arvioita oli aiemmin esittänyt Santtu Raitasuo väitöskirjaansa ”Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen” <https://helda.helsinki.fi/handle/10138/338284> liittyvissä aiemmin julkaistuissa artikkeleissa. Ks. artikkelit sekä niiden perusteella julkaistut vastineet ja muu asiaa koskeva keskustelu Lakimies- ja Verotus-lehdissä vuosina 2020-2021.

⁴⁹ Ks. Finnwatchin Selvitys metallimalmeja louhivien kaivosyhtiöiden veronmaksusta ja verosuunnittelusta Suomessa [otsikolla Kaivosverotuksen kehitysmää](https://finnwatch.org/images/pdf/kaivosverotuksen_kehitysmää.pdf) [sestä](https://finnwatch.org/images/pdf/SoteV.pdf) sekä Vertailu sote-yritysten verovastuullisuudesta (4/2019) <https://finnwatch.org/images/pdf/SoteV.pdf>

⁵⁰ Esimerkiksi HS uutisoi Finnwatchin syyttävän selvityksensä perusteella Carunaa 10 miljoonan euron verovälttelystä vuonna 2020 yhtiön minimituottoa Suomeen maksettavan yhteisöveron <https://www.hs.fi/talous/art-2000008235123.html>. Finnwatch oli nostanut Carunan verovälttelyn esiin jo marraskuussa 2018 ja kerännyt allekirjoituksia siihen puuttumisen puolesta <https://finnwatch.org/fi/blogi/586-carunan-verovaelttelyyn-ei-puututa>.

Edellä esitetty hyvin yksityiskohtainen läpikäynti liittyy pääosin lukuisiin lain muutoksiin sekä niitä koskevaan julkiseen keskusteluun. Lainvalmistelu ja sen yhteydessä pyynnöstä annetut lausunnot ovat julkisia, mutta ne jäävät yleensä vähemmälle huomiolle. Lausuntoja pyydetään niiltä ”mahdollisilta tahoilta, joiden elämänpiiriin tai toimintaan tuleva lainsäädäntö tulee vaikuttamaan”, kuten edellä mainitussa VM:n julkaisemassa kolumnissa todettiin. Lausuntoja pyydetään lisäksi alan asiantuntijoilta. Heidän lausuntojensa kyseenalaistaminen ja arvioiminen ”porsaanreikien luomiseksi” (generating loopholes) sekä luokittelu näillä perusteilla näyttäytyy itsessään uutena ja kritiikille alttiina mielikuvavaikuttamispyrkimyksenä. Samalla on hyvä huomata, että kyseenalaistaessaan asiantuntijat, heidän motiivinsa ja näkemyksensä toimintatapa voi lisätä välillisesti epäluottamusta myös lainsäädäntöön, sen valmisteluun sekä demokraattisesti valittuihin poliittista lainsäädäntövaltaa käyttäviin päättäjiin.

Yhteenveto

Politiikassa on yksinkertaistaen yhtäältä kysymys yhteisten asioiden hoitamisesta ja toisaalta vallasta. Veropolitiikassa korostuu julkisen sektorin rahoitus sekä verorasituksen jakautuminen. Rakenteellisten ongelmien ja kiristyneen talouden tilanteessa sen merkitys korostuu. Aiemmin esillä on ollut veropolitiikan ja verotukien käyttökelpoisuus hyvän jakamisessa sekä muiden politiikan lohkojen tavoitteiden edistämisessä. Samalla ne on otettu myös veropolitiikan ja ohjaavan verotuksen tavoitteeksi. Nyt ensisijaisena ongelmana on hyvinvointivaltion rahoituksen turvaaminen. On perusteltua, että kertymättä jäävät verotulot nousevat tällöin tarkastelun keskiöön.

Positiivisena seikkana voitaneen pitää myös korostunutta avoimuuden vaatimusta sekä sitä, että edellä kuvatussa kehityksessä voidaan politiikan sanoa palanneen veropolitiikkaan. Samalla avoimuuden vaatimuksen tulisi koskea kaikkia verolainsäädäntöön ja sen tulkintaan vaikuttavia sekä veropolitiikkaan vaikuttamaan pyrkiviä tahoja. Avoimuus ja avoin dialogi ovat keskeisiä keinoja mielikuviin perustuvan vaikuttamisen ja päätöksenteon vähentämisessä. Nämä voidaan nähdä myös lainvalmistelun ja siihen kuuluvan vaikutusarvioinnin tavoitteina.

Veron kiertämistä koskien on hyvä erottaa toisistaan kansainväliseen ulottuvuuteen liittyvät, rajat ylittävät kysymykset ja puhtaasti kansalliset kysymykset toisistaan, vaikka niiden välinen selväpiirteinen rajanveto on ongelmallista. Lisäksi vastuullista verotusta koskevassa veropoliittisessa keskustelussa on tärkeää kyetä erottamaan toisistaan esimerkiksi voimassa olevan verolain kiertämisen tulkintakysymykset lainsäädännön muuttamiseen tähtäävistä tavoitteista.

Politiikka tapana hoitaa yhteisiä asioita edellyttää luottamusta. Mielikuviin perustuvat kannanotot voivat edistää sitä vain poikkeuksellisesti eikä niitä tässä tarkoituksessa yleensä käytetä. Faktat eivät ole mielipideasioita, mutta niistä ja niiden vaikutuksista voidaan olla eri mieltä. Ongelmallista on myös se, että mielikuvapolitiikkaan tukeutuva taho alkaa ajan myötä kannattajineen uskoa esittämänsä yhä vahvemmin. Samalla helposti korostuvat kannanottojen kapea-alaisuus ja historiattomuus.

Edellä näytetään edetyn etäälle alkuperäisestä vero-oikeuden ja veropolitiikan veron kiertämistä koskevasta teemasta. Taustalla on näkemys verotuksen keskeisestä merkityksestä demokratian toteutumisessa ja myös kansainvälisessä tarkastelussa esiin

nostetuista moraalisisista kysymyksistä⁵¹. Kansallisessa veropolitiikassa ja sitä koskevassa keskustelussa tulee löytää tapa ratkaista laajempia yhteiskunnallisia kysymyksiä ja rahoittaa päätöksistä aiheutuvat kustannukset. Vaikka esillä oleva problematiikka näyttääkin poikkeukselliselta, vaikeita kysymyksiä on ollut ja niihin on ratkaisut löydetty aiemminkin. Edellytyksenä kuitenkin on, että vastuullinen keskustelu ja päätöksenteko perustuvat yhteisesti hyväksytyihin tosiseikkoihin ja luottamukseen.

⁵¹ Ks. Rosenblatt, Paulo – Tron, Manuel E., Anti-avoidance measures of a general nature and scope – GAAR and other rules, International Fiscal Association 2018 Seoul Congress, Volume 103a, s. 55. Tekijät käsittelevät teemaa pääraporttinsa lopussa seuraavasti: “Taxation raises inevitably moral issues. Tax avoidance is recently being perceived as socially wrong as it reduces revenue and shifts the burden to those who dutifully pay their share. Yet taxpayers do not comply for moral reasons. By discussing a GAAR and anti-avoidance rules of a general scope, an anti-avoidance principle might be slowly taking shape.”

Veron kiertäminen varainsiirtoverotuksessa (referee)

KTT, dosentti, Timo Torkkel (Lecklé Oy / Vaasan yliopisto)

1. Johdanto

Varainsiirtoverosta säädetään varainsiirtoverolaissa (931/1996; jatkossa VSVL)¹. Varainsiirtoverolaki tuli voimaan vuoden 1997 alusta. Varainsiirtoveroa on suoritettava kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutuksista. Varainsiirtoverolain taustalla on *leimaverotus*, tarkemmin sanottuna leimaverolaki (662/1943; jatkossa LeimaVL). Varainsiirtoverolaki korvasi leimaverolain lainhuutoleimaveroa, vuokraoikeuden siirtoleimaveroa ja osakkeiden siirtoleimaveroa koskevat säännökset. Varainsiirtoverolaissa oli tarkoitus säätää nykyaikaiset vaatimukset täyttävä verolaki ja toteuttaa samalla leimaverolakiin verrattuna merkittäviä muutoksia veron kohteen määrittelyyn, verovelvollisuuteen, verovastuuta koskeviin säännöksiin, veron suorittamistapaan, muihin menettelysäännöksiin ja muutoksenhakuun.²

Varainsiirtovero on osa Suomen verojärjestelmää. Verojärjestelmään samoin kuin verojärjestelmän muodostaviin yksittäisiin verolakeihin voidaan liittää erilaisia ominaisuuksia, joiden perusteella järjestelmää voidaan arvioida tai luonnehtia hyväksi tai huonoksi. Verojärjestelmän ”hyvyys” tai ”huonous” on kuitenkin arvostuksenvarainen ja suhteellinen seikka, eikä tämän suhteen ole objektiivista ja absoluuttista totuutta.³

Eräs hyvän verojärjestelmän ilmeinen piirre on kuitenkin veron kiertämisen tarpeettomuus ja toisaalta veron kiertämisen vaikeus.⁴ Verojärjestelmän on helppo mieltää täyttävän hyvän verojärjestelmän piirteitä, mikäli sitä ei tarvitse kiertää, joskin tämä lienee vain jonkinlainen ideaalitalanne. Toisaalta on myös helppo mieltää, että sellainen verojärjestelmä, jota on helppo kiertää, tuskin ainakaan objektiivisesti tarkastellen täyttää hyvän verojärjestelmän piirteitä. Näin ajatellen on varsin luonnollista, että veron kiertämisen estämisen on tavattu lukea osaksi vero-oikeuden yleisiä oppeja.⁵ Varainsiirtoverotukseen, yhtä lailla kuin muihinkin veroihin, voidaan liittää ajatus veron kiertämisen tarpeettomuudesta ja veron kiertämisen vaikeudesta.

¹ Varainsiirtoverolain ohella on annettu VHp varainsiirtoveron maksamisesta ja ilmoittamisesta (1091/2019).

² *HE 121/1996 vp*, s. 10.

³ *Myrsky, Matti*, Suomen veropolitiikka. Talentum. Helsinki 2013, s. 77-78 ja *Myrsky, Matti*, Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2013, s. 131. Ks. myös *Niskakangas, Heikki*, Veropolitiikka. WSOYpro. Helsinki 2011, s. 52-77. Hyvän verojärjestelmän kriteerien systematiikasta ks. *Nissinen, Mika*, Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansainvälinen tuloverotusoikeus. Kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteerit. Publications of the University of Eastern Finland. Dissertations in Social Sciences and Business Studies. No 193. University of Eastern Finland. Joensuu 2019, s. 62-130.

⁴ *Penttilä, Seppo*, Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia. Teoksessa In Memoriam Kari S. Tikka 1944-2006. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 38. Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomen lakimiesliitto. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 2007, s. 324.

⁵ *Wikström, Kauko - Ossa, Jaakko - Urpilainen, Matti*, Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari. Helsinki 2015, s. 95-

103. Ks. myös *Wikström, Kauko*, Vero-oikeuden yleiset opit talouden ja oikeusnormien leikkauspisteessä. Lakimies 1987, s. 293-297.

Kari S. Tikka tutki urauurtavasti vuonna 1972 ilmestyneessä väitöskirja Veron minimoinnista veron kiertämistä.⁶ Tikka määritteli väitöstutkimuksensa tutkimuskohteeksi tulo- ja omaisuusverotuksen. Tämä ilmeni paitsi väitöskirjan alaotsikosta, joka oli tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ä, niin myös väitöskirjan tutkimuskohteen rajaamisesta, jonka mukaan tutkimuksen teemana olivat tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyt toimet.⁷ Leimaverotus rajautui tutkimuksen ulkopuolelle. Tikan vuonna 1974 julkaisemassa resptiittitutkimuksessa Vuositulos ja verotettava tulo ei myöskään käsitelty leimaverotusta.⁸ Tikan myöhemmässä tuotannossa hän sivusi leimaverotuksen kysymyksiä tutkimuksessa Veropolitiikka, joskin käsittelytapa oli viittauksellinen.⁹ Tikka ei muutoinkaan laajemmin käsitellyt leima- tai varainsiirtoverotuksen, saati näihin liittyviä veron kiertämisen kysymyksiä.¹⁰

Jos Tikka ei laajemmin käsitellyt leima- ja varainsiirtoverotuksen kysymyksiä eikä tähän liittyviä veron kiertämisen kysymyksiä, niin Tikan väitöskirjaa edeltäneessä veron kiertämisteemaa koskeneessa **Voipion** vuonna 1968 julkaisemassa väitöskirjassa Veron kiertämisestä tilanne oli likimain sama.¹¹ Voipio määritteli väitöstutkimuksensa tutkimuskohteeksi tulo- ja omaisuusverotuksen.¹² Leimaverotus rajautui tutkimuksen ulkopuolelle.¹³ Rajauksesta huolimatta Voipio sivusi väitöskirjassaan kuitenkin muutamassa kohdassa leimaverokysymyksiä.¹⁴ Nyt esillä olevan artikkelin kannalta huomionarvoisin seikka oli, että Voipion mukaan ”[K]un Suomen vero-oikeudessa ei ole [...] säännöksiä, joiden tarkoituksena on järjestää [verotuksen kiertämisestä aiheutuvia muita verotusseuraamuksia koskeva] kysymys yleisesti, on lähdettävä siitä, että kukin verolaki säätää itsenäisesti ne tosiseikat, joiden toteutuessa verovelkasuhde syntyy. Jos lain tosiseikasto ei toteudu, peritty vero on restituoitava. Jos verolaki sisältää kysymyksestä erityissäännöksiä, niitä on tietysti noudatettava.”¹⁵ Voipio siis korosti tulo- ja omaisuusverotuksen sekä muun verotuksen, muun muassa leimaverotuksen, itsenäisyyttä toisistaan.

Tikan väitöskirjan jälkeen ilmestyneessä veron kiertämisen teemaa koskeneessa **Knuutisen** vuonna 2009 julkaisemassa väitöskirjassa Muoto ja sisältö vero-oikeudessa jatkettiin samaa perinnettä.¹⁶ Knuutinen määritteli väitöstutkimuksen

⁶ Tikka, Kari S., Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Förlagsbolaget Judex Kustannusyritys. Helsinki 1972.

⁷ Tikka 1972, s. 3.

⁸ Tikka, Kari S., Vuositulos ja verotettava tulo. Förlagsbolaget Judex Kustannusyritys. Helsinki 1975, s. 10.

⁹ Tikka, Kari S., Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1990, s. 11, 12 ja 16.

¹⁰ Ks. Kari S. Tikan bibliografia. Teoksessa In Memoriam Kari S. Tikka 1944-2006, s. 499-520.

¹¹ Voipio, Jaakko, Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 146. Werner Söderström Osakeyhtiö. Porvoo 1968.

¹² Voipio 1968, s. 4.

¹³ Anderssonin vastaväittäjän lausunnossa sivuttiin lyhyesti Voipion väitöskirjan rajausta. Anderssonin mukaan Voipion käsittely rajoittui tulon ja omaisuuden verotukseen, mutta samoja ongelmia voi esiintyä myös esimerkiksi lahja- ja leimaverotuksessa. Ks. Andersson, Edward, Kirjallisuutta. Voipio, Jaakko, Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Lakimies 1969, s. 227.

¹⁴ Ks. Voipio 1968, s. 87 alaviite 4, 142 alaviite 7, 171 alaviite 5, 182 alaviite 4, 185-186 ja 241 alaviite 8.

¹⁵ Voipio 1968, s. 96-97.

¹⁶ Knuutinen, Reijo, Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 292. Suomalainen lakimiesyhdistys. Helsinki 2009.

tutkimuskohteeksi tulovero-oikeuden.¹⁷ Tutkimuksessa ei käsitelty leima- tai varainsiirtoverotusta, saati näihin liittyviä veron kiertämisen kysymyksiä.

Leima- ja varainsiirtoverotuksen kiertämistä ei ole muutoinkaan käsitelty suomalaisissa vero-oikeudellisissa väitöskirjoissa. Leimaverotuksen kysymyksiä on kyllä sivuttu **Purosen**¹⁸ ja **Kontkasan**¹⁹ väitöskirjoissa, mutta veron kiertämisen ilmiötä niissä ei ole käsitelty. Varainsiirtoverolain aikaisissa väitöskirjoissa ei ole sanottavasti käsitelty varainsiirtoveroa, saati varainsiirtoveron kiertämistä.

Edellä olevan perusteella, vaikka veron kiertämistä on väitöskirjatasoisesti tutkittu paljon, varainsiirtoveron, yhtä lailla kuin leimaveron kiertämisen kysymykset ovat jääneet sivuun. Tutkimus on ollut tulovero-oikeudellista.²⁰ Tämä on verraten kiintoisa havainto, kun muistetaan, että varainsiirtoveroa ja sitä edeltäneitä leimaveroja on kannettu jo 1660-luvulta lähtien!²¹ Tämä ehkä osaltaan kertoo, että varainsiirtovero (ja aikaisemmin leimavero) on saatettu mieltää jonkinlaiseksi verotuksen erityismuodoksi, jolla ei ole nähty olevan erityisen vahvaa liittymää tulovero-oikeudellisiin tutkimuskysymyksiin. Voipion sanoin nämä on saatettu nähdä itsenäisiksi veromuodoiksi. Jos näin on ajateltu, tässä on varmasti osuttu asian ytimeen.

Esillä olevassa artikkelissa tarkastellaan veron kiertämistä varainsiirtoverotuksessa. Artikkelissa keskitytään varainsiirtoveron sekundaareihin veron kiertämisen estämistä koskeviin säännöksiin²² ja tältä osin erityisesti lain yleiseen veron kiertämisen estämistä koskevaan VSVL 37 §:ään²³. Artikkelin rakenteen virikkeenä on käytetty Tikan väitöskirjan jäsentelyä. Tikan tarkoituksena oli, muun ohessa, tarkastella tutkimusalueeseen liittyvää terminologiaa, verolain tulkintaa ja veron kiertämistä koskevaa oikeuskäytäntöä.²⁴ Tämän mukaisesti esillä olevan artikkelin luvussa kaksi tarkastellaan eräitä terminologisia kysymyksiä, luvussa kolme tarkastellaan varainsiirtoverolain tulkintaa ja varainsiirtoveron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen tulkinnan perusteita sekä luvussa neljä tarkastellaan korkeimman hallinto-oikeuden varainsiirtoveron kiertämistä koskevaa oikeuskäytäntöä.²⁵ Artikkelin metodi

¹⁷ Knuutinen 2009, s. 3.

¹⁸ Puronen, Pertti, Lahjaverotuksen ala. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1990, s. 60-61, 64, 107, 122 ja 311-317.

¹⁹ Kontkanen, Erkki, Pankin verotus. Tutkimus pankin verotuksesta erityisesti pankkitoiminnan sääntelyn ja verotuksen hallinnollisen ohjauksen näkökulmasta. Kauppakaari. Helsinki 2002, s. 345-391 sekä varainsiirtoverotuksen osalta 149-150 ja 152.

²⁰ Aikaisemmin myös varallisuusvero- tai omaisuusvero-oikeudellista tutkimusta.

²¹ Leimaverotuksen historiasta yleisesti ks. esimerkiksi *Komiteanmietintö*. Ehdotus leimaverolainsäädännön uudistamiseksi. Komiteanmietintö 1938:1. Helsinki 1938, s. 37-38, *Tunturi, Markku O.*, Lainhuutoleimaverosta. Erityisesti silmällä pitäen vastikkeettomia saantoja. Kustannusosakeyhtiö Condictio. Helsinki 1982, s. 28-29 ja *Linnakangas, Esko - Juanto, Leila*, Verojen historia. Synty, kehitys, kuolema, ylösnousemus, reinkarnaatio. Grano. Helsinki 2016, s. 111.

²² Veron kiertämisen estämistä koskevista primaareista ja sekundaareista säännöksistä, ks. esimerkiksi *Lönnblad, Siru*, Veron kiertämisen tunnistaminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Vero-opintopäivät 2018. Helsinki 2018, s. 23-26. Sama *Lönnblad, Siru*, Veron kiertämisen tunnistaminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 2019, s. 66-67.

²³ Artikkelin ulkopuolelle rajataan käytettävissä olevasta palstatilasta johtuen varainsiirtoverolain erityinen veron kiertämisen estämistä koskeva säännös, eli VSVL 15a.5 §. Lainkohdasta laajemmin, ks. *Torkkel, Timo*, Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus – erityisesti yritysten näkökulmasta. Kauppakamari. Helsinki 2020, s. 402-406 (jatkoksa Torkkel 2020).

²⁴ *Tikka* 1972, s. 5–6. Kyse on Tikan väitöskirjan luvuista II, IV ja VI.

²⁵ Artikkelin kirjoittaja on toiminut päätöksessä KHO 2015:32 esillä olleessa veroprosessissa verovelvollisen asiamiehenä. Ks. *Penttilä, Seppo*, Onko Suomi sittenkään verokonsulttien valtakunta ja vero-oikeus verosuunnittelun tiedettä? – arvioita Santtu Raitasuon artikkelista Verosuunnittelun tiede? Tapaustutkimus akateemisen verotutkimuksen sidonnaisuuksista (Lakimies 6/2019). Lakimies 2019, s. 1177.

on oikeusdogmaattinen, eli systematisoiva ja tulkitseva. Artikkelin lopussa esitetään loppuototteamukset.

2. Terminologinen kysymys: Varainsiirtoveronkierto vai varainsiirtoveron kiertäminen?

Tulovero-oikeudessa on käytetty niin veronkierron kuin veron kiertämisen käsitteitä. *Veronkierron* käsite liittyi verotuslain 56 §:ään (482/1958; jatkossa VerL). Kun verotuslaki kumottiin ja korvattiin nykyisellä verotusmenettelylailla (1558/1995; jatkossa VML), verotusmenettelylain taustalla olleessa hallituksen esityksessä sitouduttiin edelleen veronkierron käsitteeseen.²⁶ Valiokuntakäsittelyn aikana lakiehdotukseen tehtiin terminologinen muutos siten, että veronkierron käsite korvattiin *veron kiertämisen* käsitteellä.²⁷

Sanottu nostaa esille kysymyksen varainsiirtoverotuksen terminologiasta. Leimaverotuksessa tunnettiin jo varhain leimaveron kiertämisen estämistä koskevat primaarit säännökset.²⁸ Leimaveron kiertämistä koskevan sekundaarin säännöksen tarve nostettiin ilmeisesti ensimmäisen kerran esille korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 1990 antamassa lausunnossa Varainsiirtoverotustyöryhmän²⁹ muistiosta. Lausunnossaan korkein hallinto-oikeus totesi, että ”muistiosta esitetyt epäkohdat olisi saatettu välttää leimaveron kiertämisen estämistä koskevalla säännöksellä”. Tähän nähden korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan oli syytä harkita mainitun säännöksen ottamista leimaverolakiin.³⁰ Korkeimman hallinto-oikeuden lausunnossa käytettiin siis termiä ”*veron kiertäminen*”.

Sittemmin leimaverolakiin sisällytettiin leimaveron kiertämistä koskeva 90 § (620/1993). Lainkohdan taustalla olleessa hallituksen esityksessä käytettiin ”veron kiertämisen” käsitettä³¹, mutta eduskuntakäsittelyn aikana valtiovarainvaliokunta käytti niin ”veronkierron” kuin ”veron kiertämisen” käsitteitä.³² Vastaavasti oikeuskirjallisuudessa käytettiin yhtä lailla ”veronkierron” ja ”veron kiertämisen” käsitteitä.³³

Varainsiirtoverolakia valmisteltaessa Varainsiirtoverotuksen uudistamistyöryhmä omaksui ”veron kiertämisen” käsitteen.³⁴ Sittemmin vastaava käsite omaksuttiin varainsiirtoveron säätämistä koskeneessa hallituksen esityksessä³⁵ ja lopulta myös laissa, VSVL 37 §:n otsikossa (931/1996).

Edellä olevan perusteella leimaverolain aikana leimaveron kiertämiseen liittyi terminologista horjuvuutta, varainsiirtoverotukseen siirryttäessä tilanne selkiintyi ja

²⁶ HE 131/1995 vp, s. 31.

²⁷ VaVM 37/1995 vp – HE 131/1995 vp, s. 2.

²⁸ Ks. Torkkel 2020, s. 348-351.

²⁹ Varainsiirtoverotustyöryhmä. Varainsiirtoverotustyöryhmän muistio. Työryhmämuistio 1990: VM 13. Valtiovarainministeriö. Helsinki 1990.

³⁰ Korkein hallinto-oikeus, Muistio varainsiirtoverotustyöryhmän muistiosta (Työryhmämuistio 1990:VM 13). Helsinki 27.6.1990, s. 13.

³¹ HE 50/1993 vp, s. 4.

³² VaVM 24/1993 vp - HE 50/1993 vp, s. 2-3.

³³ Mattsson, Jarmo, Veronkiertosäännös leimaverolakiin. Verotus 1993, s. 559-563.

³⁴ Varainsiirtoverotuksen uudistamistyöryhmä, Varainsiirtoverotuksen uudistamistyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1996:6. Helsinki 1996, s. 31 ja 51.

³⁵ HE 121/1996 vp, s. 29 ja 37.

lainsäätäjä omaksui *veron kiertämisen* legaalitermiksi. Varainsiirtoverotuksen yhteydessä on siis syytä käyttää termiä veron kiertäminen.

3. Varainsiirtoverolain tulkinnasta ja varainsiirtoveron kiertämisen estämistä

3.1. Varainsiirtoverolain tulkinnasta

Leimaverotuksessa yksityisoikeuspainotteisuus oli notorinen seikka. Varainsiirtoverotustyöryhmän muistiossa vuonna 1990 esitettiin muutoksia tähän lähtökohtaan. Työryhmä ehdotti veropohjan yhtenäistämiseksi ja laajentamiseksi irtautumista tiukasta yksityisoikeudellisesta ajattelusta.³⁶ Muistiosta antamassaan lausunnossa korkein hallinto-oikeus kiteytti yksityisoikeuden merkityksen leimaverotuksen taustalla vaikuttavana tekijänä seuraavasti:³⁷

Verotuksessa voidaan tarvittaessa irtaantua siviilioikeudellisista käsitteistä. Leimaverotuksessa se on kuitenkin ongelmallista, koska leimaverotuksen ja siihen nähden ensisijaisen perintö- ja lahjaverotuksen osalta verotuksen perusteena ovat sellaiset tapahtumat ja määräämistoimet, jotka on säännelty siviilioikeudellisesti. Näin ollen tuntuisi asianmukaiselta ja yksityisen kansalaisen kannalta ymmärrettävältä, että näissä veromuodoissa käytetään siviilioikeudellisia sääntöjä.

Leimaverolain yksityisoikeuspainotteinen tulkintaperinne nousi uudestaan esille säädettyä LeimaVL 90 §:n (620/1993) veron kiertämisen estämistä koskevaa säännöstä. Eduskuntakäsittelyn aikana valtiovarainvaliokunta totesi, että leimaverolaissa käytetyt käsitteet pohjautuvat pitkälti yksityisoikeudelliselle sääntelylle. Varainsiirtojen ja saamistodisteiden leimaverotus on luonteeltaan oikeustoimiin kohdistuvaa verotusta. Tämä merkitsee, että veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisessa on noudatettava suurempaa pidättyväisyyttä kuin tuloverotuksessa, joka pohjautuu laajalle tulokäsitteelle.³⁸ Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä sitouduttiin jo leimaverotuksen historiasta ilmenevään leimaverotuksen transaktioluonteisuuteen ja toisaalta siinä torjuttiin tuloverotuksen tulkintaperinteen välitön soveltaminen leimaverolain tulkinnassa.

Varainsiirtoverolain säätämisen taustalla oli tarkoitus säätää nykyaikaiset vaatimukset täyttävä verolaki. Varainsiirtoverolakia säädettyä tehtiin myös merkittäviä muutoksia aikaisempiin leimaverotuksen periaatteisiin.³⁹ Nämä seikat herättävät kysymyksen, voidaanko varainsiirtoverolain tulkinnassa edelleen nojautua leimaverolain aikaiseen yksityisoikeuspainotteiseen tulkintaan, vai onko varainsiirtoverolakia tulkittava muiden, esimerkiksi tuloverotusta koskevien, verolakien mukaisesti.

Varainsiirtoverolain taustalla on leimaverolaki ja leimaverotuksen vuosisatainen lainsäädäntö- ja tulkintaperinne. Tulkintaperinteen olennainen elementti on yksityisoikeuspainotteisuus. Yksityisoikeuspainotteisuus tai paremminkin omistajanvaihdossidonnaisuus on lain tulkinnan luonteva lähtökohta, koska kyse on nimenomaisesti omistajanvaihdossaantoihin liittyvästä verosta. Varainsiirtoverolain esitöissä ei ole annettu ymmärtää, että tästä tulkintaperinteestä olisi ollut tarkoitus

³⁶ *Varainsiirtoverotustyöryhmän muistio* 1990, s. 57-59.

³⁷ *Korkein hallinto-oikeus* 1990, s. 13.

³⁸ *VaVM 24/1993 - HE 30/1993 vp*, s. 2.

³⁹ *HE 121/1996 vp*, s. 10.

luopua. Oikeuskäytännössä korkein hallinto-oikeus on myös useassa otteessa viitanut leimaverolakiin tulkitessaan varainsiirtovero-oikeudellisia kysymyksiä.⁴⁰

Aikaisemmin voimassa ollutta leimaverolakia voinee olla mahdollista luonnehtia jonkinlaiseksi yksityisoikeuden jatkeeksi. Ilmeistä on, kuten **Tunturi**⁴¹ ja **Puronen**⁴² ovat todenneet, että varainsiirtoverolain myötä tällaisesta tiiviistä sidossuhteesta on irrottauduttu ja varainsiirtoverolaista on muodostunut verolaki. Tämä ei kuitenkaan poista, että varainsiirtoverotuksessa *lain soveltamisen ja tulkinnan tausta* on yksityisoikeudellinen. Tämä lähtökohta ei ole muuttunut siirryttäessä leimaverolaista varainsiirtoverolakiin. Vaikka varainsiirtoverolaista on muodostunut verolaki, sitä on kuitenkin pidettävä verraten itsenäisenä verolakina, jonka erityispiirteenä on sen soveltamisen ja tulkinnan yksityisoikeuspainotteisuus. Varainsiirtoveromenettelyn, kytkösten muuhun lainsäädäntöön ja taloudellisten arvojen yleinen korostumisen merkitystä ei voida kuitenkaan sivuuttaa. Nämä näyttäytynevät varainsiirtovero-oikeuden *yksityiskohtien muutoksina*. Tämä ei poista varainsiirtoverotuksen taustaa, siis sen yksityisoikeuspainotteisuutta.

Tikan mukaan vero-oikeudessa kilpailee kaksi vastakkaista perusnäkemystä. Näistä toista voidaan luonnehtia formalistis-siviilioikeudelliseksi ja toista realistis-taloudelliseksi katsantotavaksi. Formalistis-siviilioikeudelliselle katsantotavalle on ominaista oikeusjärjestyksen ykseyden korostaminen ja ratkaisumallien hakeminen vero-oikeuden ongelmiin siviilioikeuden piiristä. Realistis-taloudelliselle katsantotavalle on puolestaan ominaista vero-oikeuden itsenäisyys ja sen kiinteä kytkeytyminen taloudellisiin ilmiöihin sekä sen normien tehtävän verorasituksen jakaantumismormeina korostaminen.⁴³

Tuloverotuksen on vakiintuneesti katsottu perustuvan realistis-taloudelliseen katsantotapaan. Varainsiirtoveroa on sen sijaan pidettävä formalistis-siviilioikeudellisena verolakina.

Vero-oikeuteen liittyy legalismi. Toisinaan tätä on saatettu alleviivata viittaamalla korostettuun laillisuuden periaatteeseen eli vero-oikeudelliseen legalismiin. Legalismi tarkoittaa, että verosta on säädettävä lailla.⁴⁴ Lailla säätämisen vaatimus ilmenee valtionverotuksen osalta Suomen perustuslain 81 §:stä (731/1999; jatkossa PL) ja kunnallisverotuksen osalta PL 121.3 §:stä. Legalismi korostaa lain sanamuodon mukaista tulkintaa.

Legalismi koskee myös varainsiirtoverotusta. Varainsiirtoverotuksessa legalismille erityispiirteen luo veromuodon formalistis-siviilioikeudellinen lähtökohta. Varainsiirtoverolain tulkinnassa korostuvat oikeusjärjestyksen ykseys ja ratkaisujen hakeminen yksityisoikeuden piiristä.

Varainsiirtoverotusta koskevassa oikeuskäytännössä on nostettu esille legalismin merkitys. Oikeuskäytännöstä esille nousevat päätökset KHO 2009:27 (sovellettu

⁴⁰ KHO 2021:183 ja 182, KHO 2019:156, KHO 2017:39, KHO 2012:13 ja KHO 2011:46. Ks. myös KHO 2019:122 ja 121, KHO 2013:114, KHO 2009:27 ja KHO 2002:58.

⁴¹ *Tunturi, Markku O.*, Rakennus ja rakennelma sekä koneet ja laitteet varainsiirtoverotuksessa. Defensor Legis 2001, s. 535.

⁴² *Puronen, Pertti*, Varainsiirtoverotus. Talentum. Helsinki 2007, s. 39.

⁴³ *Tikka* 1972, s. 323.

⁴⁴ Ks. esimerkiksi *Wikström-Ossa-Urpilainen* 2015, s. 34.

lainkohta: *PL 81.1 §*)⁴⁵, KHO 2019:64 (hakusana: *lain sanamuoto*)⁴⁶ ja KHO 2019:121 (halusana: *lain sanamuoto*).

Tässä yhteydessä tarkemman tarkastelun kohteeksi voidaan ottaa mainituista päätöksistä uusin, eli KHO 2019:121. Päätöksessä oli kyse siitä, ovatko osakaslainasaatavat sellaisia arvopapereita, jotka ovat varainsiirtoveron kohteena. VSVL 20.1 §:n sanamuodon mukaan ”vastikkeeseen luetaan suoritusvelvoite, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksen ehtojen mukaan ottanut vastattavakseen luovuttajalle tai muulle taholle, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi”. Lain esitöissä todetaan tältä osin, että ”suoritusvelvoite on esimerkiksi kohdeyhtiön velan maksaminen, josta ostaja on luovutussopimuksessa ottanut vastattavakseen rahoittamalla sen *tai suorittamalla erillisen korvauksen myyjän saatavan siirrosta*”.⁴⁷ Lain esitöissä suoritusvelvoitteeseen siis rinnastettiin korvaus myyjän saatavan siirrosta. Tältä osin lain esitöissä VSVL 20.1 §:n sanamuodolle annettiin sen sanamuotoa laajempi tulkinta. Lain sanamuodossa nimittäin puhutaan myyjän saatavan suorittamisesta, mutta siinä ei puhuta myyjällä olevan saatavan siirrosta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa todettiin, että tällaisella lain esitöiden lausumalla ei voitu laajentaa veron perustetta lain sanamuodon ulkopuolelle.⁴⁸

Lain sanamuoto on varainsiirtoverolain ensisijainen tulkintalähde. Lain sanamuodon ohella muut tulkintalähteet ovat kuitenkin myös mahdollisia. Päätöksen KHO 2019:122 perusteluissa korkein hallinto-oikeus totesi, että ”lain sanamuodon lisäksi on otettava kuitenkin huomioon myös *lainkohdan esityöt ja säännöksen asema varainsiirtoverojärjestelmässä*”. Muiden veromuotojen osalta tehdyillä ratkaisuilla ei sen sijaan välttämättä ole merkitystä varainsiirtoverolain tulkinnassa.⁴⁹

3.2. Oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteesta

3.2.1. Kansallinen oikeus

Seuraavaksi voidaan siirtyä tarkastelemaan varainsiirtoveron kiertämisen estämistä. Tämän taustaksi on kuitenkin syytä pääpiirteissään tarkastella oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatetta.

Suomen oikeusjärjestelmässä ei ole nimenomaista oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteen julkilausuvaa säännöstä.⁵⁰ Korkeimman oikeuden oikeuskäytännössä on kuitenkin viitattu useassa yhteydessä oikeuden väärinkäytön kieltoon⁵¹. Päätöksessä KKO 1992:145 todettiin, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on Suomen yleisten yksityisoikeudellisten periaatteiden mukainen. Päätöksessä KKO 2011:68 periaatetta täsmennettiin seuraavasti:

⁴⁵ Päätöksestä laajemmin ks. esimerkiksi *Torkkel 2020*, s. 59–60.

⁴⁶ Päätöksestä laajemmin ks. esimerkiksi *Torkkel 2020*, s. 60 ja *Määttä, Kalle*, Valiokuntamietinnöt vero-oikeudellisena oikeuslähteenä. *Verotus 2021*, s. 314.

⁴⁷ *HE 125/2012 vp*, s. 10.

⁴⁸ Ks. myös *Torkkel 2020*, s. 60–61.

⁴⁹ Ks. *Nuotio, Vesa-Pekka*, KHO:n uutta oikeuskäytäntöä erityisesti varainsiirtoverotuksen alalta. Yliopiston veropäiviä 13.12.2019, s. 19.

⁵⁰ Vrt. Euroopan ihmisoikeussopimuksen 17 artikla. Artiklan mukaan minkään tässä yleissopimuksessa ei saa tulkita suovan millekään valtiolle, ryhmälle tai henkilölle oikeutta ryhtyä sellaiseen toimintaan tai tehdä sellaista tekoa, jonka tarkoituksena on tehdä tyhjäksi jokin tässä yleissopimuksessa tunnustettu oikeus tai vapaus tai rajoittaa niitä enemmän kuin tässä yleissopimuksessa on sallittu. – Artiklan on katsottu ilmaisevan yleisen oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteen. Ks. *Linna, Tuula*, Oikeuden väärinkäytön kieltö ja sen sovelluksia. *Lakimies 2004*, s. 623.

⁵¹ Ks. KKO 1991:148, KKO 2003:126, KKO 2007:99, KKO 2009:93 ja KKO 2015:46, joissa viitataan oikeuden väärinkäytön kieltoon.

10 [...] Oikeuden väärinkäytöllä tarkoitetaan yleensä sellaista menettelyä, joissa muodollisesti laillisia oikeustoimia käytetään hylättävässä tarkoituksessa, kuten toisen oikeuksien vahingoittamiseksi. Lainsäädännössä varallisuus oikeudellisista oikeustoimista annetun lain 33 § (228/1929; jatkossa OikTL) sisältää tästä nimenomaisen säännöksen. Lainkohdan mukaan oikeustointa, jota muuten olisi pidettävä pätevänä, ei saateta voimaan, jos oikeustoimi on tehty sellaisissa olosuhteissa, että niistä tietoisesti olisi kunnian vastaista ja arvotonta vedota oikeustoimeen, ja sen, johon oikeustoimi on kohdistettu, täytyy olettaa niistä tietäneen.

11. Oikeustoimilain mukaisesti pätemättömyysperusteisiin voi lähtökohtaisesti vedota ainoastaan oikeustoimen osapuolen asemassa oleva. Oikeuskäytännössä on kuitenkin jo vanhastaan myös ratkaisuja, joissa OikTL 33 §:ään viitaten on julistettu pätemättömäksi sellainen sopijapuolten tekemä sopimus, jonka tarkoituksena on loukata sopimuksen ulkopuolisen kolmannen⁵² laillista oikeutta.

12. OikTL 33 § ilmentää siten yleisempää periaatetta, jonka mukaan arvioitaessa sitä, voiko oikeustoimi saada sisältönsä mukaiset vaikutukset, on toisinaan annettava merkitystä myös oikeustoimen vaikuttimien tai seurausten hyväksyttävyydelle. Tällöin voi olla kysymys paitsi oikeustoimen toisen osapuolen myös kolmannen oikeussuojasta, jotta oikeustoimi, jonka tarkoituksena on estää kolmannen oikeuksien toteutumista tai vahingoittaa niitä, ei saisi tällaisia kolmanteen ulottuvia vaikutuksia. Tässä yhteydessä on merkityksellinen myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan soveltamiskäytännöstä ilmenevä sopimusvaltion positiivinen velvollisuus huolehtia siitä, että oikeusjärjestyksessä annetaan omaisuutta koskeville oikeuksille yksityisten välisissä suhteissakin aineellisesti ja menettelyllisesti riittävä suoja.⁵³

Korkeimman oikeuden käyttämän määritelmän mukaan oikeuden väärinkäytöllä tarkoitetaan yleensä sellaista menettelyä, jossa muodollisesti laillisia oikeustoimia käytetään hylättävässä tarkoituksessa, kuten toisen oikeuksien vahingoittamiseksi. **Linna** on yksityiskohtaisemmin luonnehtinut oikeuden väärinkäyttöä menettelyksi, joka on muodollisesti sallittua ihmisoikeuden, perusoikeuden tai muun oikeuden käyttämistä, mutta jota ei voida yksittäistapauksessa hyväksyä, koska toiminnassa ei oteta riittävässä määrin huomioon toisen oikeuksia tai yhteiskunnan perusarvoja.⁵⁴

Oikeuden väärinkäytön on katsottu sisältävän kaksi tunnusmerkkiä:⁵⁵

- *Vahinkotunnusmerkillä* tarkoitetaan, että oikeuden väärinkäytön kiellon vastainen menettely haittaa toista osapuolta tai yleisemmin vaihdannan intressiä tai yhteiskunnan perusarvoja.

⁵² Kyse on *kollusiivisen menettelyn kiellosta*. Ks. esimerkiksi *Kulmala, Samuli*, Oikeuden väärinkäytön kiellosta ja oikeudenkulusankiosäännökset. Defensor Legis 2018, s. 897–898. Ks. myös KKO 1961 II 100, KKO 1962 II 80 ja KKO 1975 II 89.

⁵³ Ks. esimerkiksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio *Blumberga v. Latvia*, 14.10.2008, kohta 67.

⁵⁴ *Linna* 2004, s. 631. Oikeuden väärinkäytön kiellon määritelmistä ks. *Kulmala* 2018, s. 895. Oikeuden väärinkäytön kiellosta laajasti ks. *Pöyhönen, Juha*, Uusi varallisuus oikeus. Lakimiesliiton kustannus. Kauppakaari. Helsinki 2000. – Pöyhösen ajatusten oikeusteoreettisesta kritiikistä ks. *Aarnio, Aulis*, Uusi varallisuus oikeus – vai vanha? Lakimies 2002, s. 515–534. Ks. myös *Aarnio, Aulis*, Tulkinna taito. Ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Werner Söderström Osakeyhtiö. Helsinki 2006, s. 14.

⁵⁵ *Kulmala* 2018, s. 896–897.

- *Tarkoituksenvastaisuuden tunnusmerkillä* tarkoitetaan puolestaan toimen ja sen varsinaisen tarkoituksen ristiriitaa sekä tietyn muodollisen oikeuden käyttämistä sen yleisesti hyväksytyyn tarkoituksen vastaisesti.

Oikeuden väärinkäytön seuraus on, että toimilta, jotka loukkaavat toisen oikeutta, evätään oikeussuoja.⁵⁶

Lain tulkinnan eräs periaate on, että säännöstä ei saa tulkita sen tarkoituksen (*ratio legis*) vastaisesti.⁵⁷ Tämän periaatteen soveltaminen tuo oikeudellisen argumentaation lähelle oikeuden väärinkäytön kieltoa.⁵⁸ On kuitenkin korostettava, että ratkaisujen perustaminen yksin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen varaan on syytä tehdä erityisellä harkinnalla oikeusturvariskien välttämiseksi.⁵⁹

Suomen oikeudessa oikeuden väärinkäytön kiello on yhdistetty yksityisoikeuteen. Yksityisoikeus on oikeudenala, jonka mielenkiinnon kohteena ovat yksityishenkilöiden väliset oikeussuhteet, poiketen julkisoikeudesta, joka sääntelee julkisyhteisöjen toimintaa. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on yksityisoikeudessa kiistaton. Yksityisoikeudellisesti suuntautuneet tutkijat ovat kuitenkin nähneet oikeuden väärinkäytön kiellon yksityisoikeutta laajempaan oikeusperiaatteena ja ovat katsoneet, että tämä sisältyy yhtä lailla myös julkisoikeuteen, mukaan lukien vero-oikeuteen.⁶⁰

3.2.2. Euroopan unionin oikeus

Oikeuden väärinkäytön kiello on ollut laajalti esillä myös Euroopan unionin oikeudessa.⁶¹ Oikeuden väärinkäytön kiello on Euroopan unionin oikeuden yleinen periaate. Tämän mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuden sääntöihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. Unionin lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin menettelytapoihin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan unionin oikeudessa säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.⁶²

Oikeuden väärinkäytön toteaminen perustuu objektiivisten ja subjektiivisten seikkojen täyttymiseen.

- *Objektiivisten seikkojen* osalta arvioidaan ensivaiheessa, ovatko unionin säännösten edellytykset muodollisesti täytetty. Jos unionin säännösten edellytykset on muodollisesti täytetty, toisessa vaiheessa arvioidaan, ovatko unionin säännösten tavoitteet saavutettu. Jos tämän tarkastelun pohjalta todetaan, että unionin säännösten edellytykset on muodollisesti täytetty, mutta

⁵⁶ *Linna* 2004, s. 632. Päätöksessä KKO 2011:68 tämä todettiin siten, että osakaskunnan päätös ei ollut syntynyt lainmukaisesti eikä sitä voitu vahvistaa.

⁵⁷ Lain ratiosta ks. esimerkiksi *Aarnio, Aulis*, Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Werner Söderström Osakeyhtiö. Juva 1989, s. 225–230.

⁵⁸ *Linna* 2004, s. 627.

⁵⁹ *Linna* 2004, s. 630.

⁶⁰ Yksityisoikeudellisessa oikeuskirjallisuudessa on vakiintuneesti katsottu, että VML 28 § on oikeuden väärinkäytön kiellon sovellutus. Ks. *Pöyhönen, Juha*, Ulosoton kiertämissäännös (ulosottolain 4 luvun 9.4 §) yleisen varallisuus oikeuden näkökulmasta. Teoksessa *Velka, vakuus ja prosessi*. Juhlajulkaisu Erkki Havansi 1941-11/7-2001. Kauppakaari. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2001, s. 314, *Linna* 2004, s. 622 ja *Kulmala* 2018, s. 897.

⁶¹ Oikeuskirjallisuudessa on useassa yhteydessä käsitelty EU-oikeudellista oikeuden väärin käytön kieltoa. Verraten ajakohtaisena analyysinä ks. esimerkiksi *De Broe, Luc – Gommers, Sam*, Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgements in the Danish Beneficial Ownership Cases. *EC Tax Review* 6/2019, s. 270-299.

⁶² C-321/05 (Hans Markus Kofoed vastaan Skatteministeriet), kohta 38.

säännösten tavoitteita ei ole saavutettu, siirrytään subjektiivisten seikkojen arviointiin.

- *Subjektiivinen seikka* tarkoittaa tahtoa saada unionin säännöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset.⁶³

Euroopan unionin tuomioistuin on omaksunut kannan, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttötilanteessa oikeudellinen tilanne on ennallistettava kuin jos oikeuden väärinkäyttämistä ei olisi tapahtunut. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi maksettujen tukien tai vähennysten palauttamisvelvollisuutta. Palauttamisvelvollisuus ei ole sanktio, jonka on nojaututtava selkeään ja yksiselitteiseen oikeudelliseen perustaan, vaan seuraus siitä, että tuen tai vähennyksen saamiseksi unionin säännöstössä vaaditut edellytykset on luotu keinotekoisesti, minkä johdosta tuki tai vähennys käy perusteettomaksi ja palauttaminen on siten aiheellista.⁶⁴

Vaikka oikeuden väärinkäytön kieltö on Euroopan unionin oikeuden yleinen oikeusperiaate, tämä on saanut erilaisia painotuksia riippuen siitä, onko kyse primääri- vai sekundäärioikeudesta. Primäärioikeuden ydintä ovat perusvapaudet⁶⁵, kun taas sekundäärioikeus jakautuu täysin ja osittain harmonisoituihin oikeudenaloihin. Arvonlisäverotus on täysin harmonisoitu oikeudenala⁶⁶, kun taas välitön verotus tai paremminkin yhteisöjen tuloverotus, on osittain harmonisoitu oikeudenala⁶⁷. Epäilemättä ideaalimaailmassa oikeuden väärinkäytön kieltö muodostaisi eheän kokonaisuuden. Jo pelkästään sen perusteella, että primääri- ja sekundäärioikeus poikkeavat oikeudellisina rakennelmina toisistaan, on luontevaa ja odotettavaa, että oikeuden väärinkäytön kieltö saa erilaisia näkökulmia ja painotuksia.⁶⁸ Olennaista on kuitenkin oikeuden väärinkäytön kiellon ydin – oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuden sääntöihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin.

Oikeuden väärinkäytön kieltö on Euroopan unionin oikeuden oikeudellinen periaate, joka on huomioitava ratkaistaessa ja tulkittaessa kaikkia niitä vero-oikeudellisia kysymyksiä, joilla on primääri- tai sekundäärioikeuteen liittyviä EU-oikeudellisia ulottuvuuksia. Vaikka sovellettavaksi tulisi kansallinen veron kiertämissäännös, tätä on kuitenkin sovellettava EU-oikeudellisia ulottuvuuksia sisältävissä kysymyksissä tavalla, jossa otetaan huomioon Euroopan unionin oikeudessa omaksuttu oikeuden väärinkäytön kieltö ja sen mahdollisesti asettamat rajoitteet puhtaasti kansalliselle tulkintadoktriinille⁶⁹. Muussa tapauksessa Euroopan unionin oikeuden tehokkuus vaarantuu.

⁶³ C-110/99 (Emsland-Stärke GmbH vastaan Hauptzollamt Hamburg-Jonas), kohdat 52-53.

⁶⁴ Ks. C-110/99 (Emsland-Stärke GmbH vastaan Hauptzollamt Hamburg-Jonas), kohta 56.

⁶⁵ Perusvapauksiin liitettävänä oikeuden väärinkäyttöä koskevana tuomiona voidaan nostaa esille C-196/04 (Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd vastaan Commissioners of Inland Revenue).

⁶⁶ Arvonlisäverotuksessa, eli täysin harmonisoidulla verotuksen osa-alueella, oikeuden väärinkäytön kiellolla on pitkä perinne. Ks. esimerkiksi C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja Couty Wide Property Investments Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise), C-419/02 (BUPA Hospitals Ltd ja Goldsborough Developments Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise), C-223/03 (University of Huddersfield Higher Education Corporation vastaan Commissioners of Customs & Excise), C-425/06 (Ministerio dell'Economia e delle Finanze vastaan Part Service Ltd), C-653/11 (Her majesty's Commissioners of Revenue and Customs vastaan Paul Newey) ja C-251/16 (Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston vastaan T. G. Brosnan).

⁶⁷ EU-tuomioistuimen viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä ks. C-115/16 (N Luxembourg 1) ja C-116/16 (T Danmark).

⁶⁸ Ks. yleisesti *Freedman* 2011, s. 365-380.

⁶⁹ Ks. KHO 2017:78, jossa todettiin, että EVL 52h §:n veron kiertämistä koskeva säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettusta oikeuden

Erityisen kysymyksen muodostaa Euroopan unionin veronkiertodirektiivi.⁷⁰ Direktiivin 6 artiklassa säädetään yleisestä veronkierron vastaisesta säännöstä. Artiklan 6(1) mukaan jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Artiklan 6(2) mukaan, edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Lopulta artiklan 6(3) mukaan, kun järjestelyt tai niiden sarja jätetään huomioon ottamatta 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleinen veronkierron vastainen säännös ilmentää Euroopan unionin oikeudessa kehittyntä oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatetta. Lähtökohtaisesti veronkiertodirektiivin 6 artikla koskee kuitenkin vain yhteisöjen tuloverotusta. Kun veronkiertodirektiivi implementoitiin Suomeen siten, että VML 28 §:n katsottiin yleisesti ilmentävän direktiivin 6 artiklaa⁷¹, direktiivi ja sen taustalla oleva Euroopan unionin oikeudessa tarkoitettu oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaate muodostavat nyttemmin pohjan VML 28 §:lle ja sen tulkinnalle.⁷² Veronkiertodirektiivin 6 artikla on siis implementoitu siten, että se kattaa paitsi yhteisöjen tuloverotuksen, niin myös VML 28 §:ssä tarkoitettut kaikki muut tilanteet, kuten luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen. VML 28 §:ää sovelletaan verotusmenettelylaissa tarkoitettuihin veroihin. Varainsiirtovero ei kuulu näihin veroihin. Näin ollen veronkiertodirektiivillä ja sen implementoinnilla ei sellaisenaan ole merkitystä varainsiirtoverotuksessa.

Edellä on kuitenkin jo todettu, että Euroopan unionin oikeudessa kehittyneellä oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteella on joka tapauksessa yleistä merkitystä verolain tulkinnassa, Tämä koskee EU-oikeudellisia ulottuvuuksia sisältäviä kysymyksiä. Euroopan unionin oikeudessa tarkoitettulla oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteella on siten merkitystä niissä varainsiirtoverolain tulkintatilanteissa, joissa on EU-oikeudellinen ulottuvuus. Oikeuskäytännöstä tämä ilmenee päätöksestä KHO 2019:156. Päätöstä käsitellään jäljempänä.

3.3. Leimaverolain kiertämisen estämisestä

Varainsiirtoverolain taustalla on leimaverolaki. Näin ollen varainsiirtoveron kiertämisen estämistä tarkasteltaessa ei voida sivuuttaa leimaverolakia ja leimaverolain tulkintakäytäntöä. Tämä johtuu erityisesti siitä, että leimaverolain aikana niin

väärinkäytöstä. Koska asiassa ei näytetty syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja, järjestelyn tueksi esitetyt liiketaloudelliset perusteet eivät tulleet enemmälti punnittaviksi. Edellytyksiä säännöksen soveltamiselle ei ollut.

⁷⁰ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

⁷¹ Hallituksen esitys eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164 sisältyvien välyyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta. Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018, s. 53, jossa todettiin, että direktiivin säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesta toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella säännöksellä eikä säännöksen muuttamista direktiivin johdosta pidetty välttämättömänä.

⁷² Ks. myös *Lönnblad, Siru*, Oikeuksien väärinkäytön kieltö ja veron kiertäminen. Verotus 2019, s. 290–303.

lainsäätäjät⁷³ kuin korkein hallinto-oikeus joutuivat ottamaan kantaa leimaveron kiertämisen estämiseen.

Leimaverolakiin sisältyi alkujaan joitakin veron kiertämisen estämistä koskeneita *primaareja säännöksiä*. Näitä olivat kiinteistön luovutusten kumulaatiota koskeva LeimaVL 21 §, kiinteistön ohella tapahtuvaa irtaimen omaisuuden luovutusta koskeva LeimaVL 22 § ja omaisuuden arvostusta koskeva LeimaVL 23 §.

Leimaverolakiin ei alkujaan sisällynyt nimenomaista veron kiertämisen estämistä koskevaa *sekundaaria säännöstä*, eli nimenomaista veron kiertämisen estämissäännöstä. Vaikka lakiin ei alkujaan sisällynyt tällaista säännöstä, niin oikeuskäytännössä omaksuttiin kuitenkin kanta, että lain tulkinnan kautta voitiin puuttua tilanteisiin, jotka olivat muodollisesti sallittuja, mutta joita yksittäistapauksessa ei voitu hyväksyä.

Leimaverolain tulkinnassa esille nousivat seuraavat tilanteet:

- *Maapohjan ja rakennuksen hajautettujen omistajanvaihdossaantojen* taustalla oli LeimaVL 16 §, jonka mukaan kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirjasta oli lainhuutoa haettaessa suoritettava leimaveroa. Kiinteistöksi luettiin paitsi maapohja, niin kiinteistöön ainesosana kuulunut rakennus. Rakennuksen ainesosasuhte edellytti, että maapohja ja rakennus kuuluivat samalle omistajalla. Rakennus saattoi kuitenkin olla luonteeltaan irtainta omaisuutta, jos rakennus ja maapohja kuuluivat eri omistajille tai ne luovutettiin erillään eli hajautettujen luovutusten tapauksissa.⁷⁴ Oikeuskäytännössä katsottiin päätöksissä KHO 1983 II 625, KHO 1983 II 627 ja KHO 1990 B 586, että hajautettuja luovutustoimia oli joissakin tilanteissa arvioitava kokonaisuutena ja niistä oli kokonaisuutena suoritettava leimaverot.⁷⁵
- *Maapohjan vaihteittaiset omistajanvaihdossaannot* liittyivät määräalojen luovutustoimiin. Leimaveroa oli suoritettava kiinteistön ja sen määräosan luovutuksesta. Määräalan saannosta veroa ei sen sijaan ollut suoritettava. Veroa oli suoritettava vasta kun määräalasta muodostettiin itsenäinen kiinteistö. Määräalan ja kantatilan luovutusten vaiheistaminen saattoi johtaa merkittävään leimaveron säästöön siten, että leimaverot saattoi tulla maksettavaksi vain kantatilan luovutuksesta.⁷⁶ Oikeuskäytännössä katsottiin muun ohessa päätöksissä KHO 1995 B 579 ja KHO 1995 B 580, että tämän kaltaisissa tilanteissa leimaveroa oli suoritettava kantatilan ja määräalan yhteenlasketusta arvosta.⁷⁷
- *Kaupungissa olevaa vuokraoikeutta rakennuksineen koskeva luovutuskirja* oli, kun vuokraoikeuden siirto ilmoitettiin kunnalliselle viranomaiselle, varustettava leimalla kiinteistöä koskevan kauppakirjan leimaamisesta säädettyyn määrään. LeimaVL 26 §:n soveltaminen edellytti, että maapohjan vuokralleantaja oli

⁷³ Lainsäätäjän käsite voi olla monimerkityksellinen. Tässä yhteydessä lainsäätäjällä tarkoitetaan eduskuntaa.

⁷⁴ Lundell, Pirkko, Lainhuudatusleimaverosta KHO:n oikeuskäytännössä hajautettujen luovutusten tapauksissa. Verotus 1996, s. 88.

⁷⁵ Ks. Tunturi, Markku O., Oikeustapauksia [KHO 1983 II 625]. Lakimies 1983, s. 394, Lundell 1996, s. 91 ja Tunturi, Markku O., Lainhuutoleimaverotus kun maapohjan ja rakennuksen omistusoikeus on hajautettu. Verotus 1997, s. 60.

⁷⁶ Ks. tarkemmin Tunturi, Markku O., Määräalojen vaihdantaan kohdistuva leimaverotus. Defensor Legis 1996, s. 250. Vastaava lopputulos syntyi myös tilanteessa, jossa ensivaiheessa ostettiin määräala ja tämän jälkeen erillisellä kaupalla kantatila. ks. Tunturi 1996, s. 248–249.

⁷⁷ Vastaavasti ks. KHO 1942 II 167, KHO 1965 II 806, vrt. KHO 1965 II 808. Päätöksistä ks. Tunturi 1996, s. 251–252.

kaupunki, kiinteistön oli sijaittava kaupungin alueella ja vuokratulla kiinteistöllä tuli sijaita rakennus, joka samalla luovutettiin uudelle omistajalle⁷⁸. Mikäli yksikin tekijä jäi puuttumaan, leimaveroa ei ollut suoritettava. Oikeuskäytännössä katsottiin päätöksessä KHO 1983 II 626, että vuokraoikeuden siirrosta oli joissakin tilanteissa suoritettava leimaveroa, vaikka muodollisesti kaikki lain soveltamisedellytykset eivät täytyneet.⁷⁹

- *Kaupparekisteriin merkitsemättömän osakeyhtiön osakkeiden siirron* osalta oikeuskäytännössä omaksuttiin päätöksissä KHO 1946 II 305 ja KHO 1985 II 633 kanta, jonka mukaan kaupparekisteriin merkitsemättömän osakeyhtiön osakkeet eivät olleet LeimaVL 54 §:ssä tarkoitettuja arvopapereita, joiden luovutuksesta olisi suoritettava leimaveroa. Tästä erillisen, joskin siihen liitännäisen kysymyksen, muodosti kiinteistönluovutuksen yhteydessä tapahtunut yhtiön perustamisoikeuden luovutus. Oikeuskäytännöstä katsottiin päätöksessä KHO 1985 II 632, että osakeyhtiön perustamiskokousta edeltänyt perustamisoikeuden luovutus rinnastettiin kiinteistönkauppaan, päätöksessä KHO 1990 B 587 katsottiin, että osakeyhtiön perustamiskokouksen jälkeen, mutta ennen osakkeiden merkitsemistä tapahtunut luovutus rinnastettiin kiinteistönkauppaan ja päätöksessä KHO 1992 B 551 katsottiin edelleen, että osakeyhtiön perustamiskokouksen ja osakkeiden merkitsemisen jälkeen, mutta ennen yhtiön merkitsemistä kaupparekisteriin tapahtunut luovutus rinnastettiin kiinteistönkauppaan.⁸⁰

Leimaverolakiin ei siis alkujaan sisällynyt nimenomaista veron kiertämisen estämistä koskevaa *sekundaaria säännöstä*. Oikeuskäytännössä omaksutun leimaverolain tulkinnan myötä oli kuitenkin mahdollista puuttua tilanteisiin, jotka olivat muodollisesti sallittuja, mutta joita yksittäistapauksessa ei voitu hyväksyä. Leimaverotuksessa katsottiin siis mahdolliseksi puuttua veron kiertämistä koskeviin tilanteisiin, vaikka laissa ei ollut nimenomaista veron kiertämisen estävää säännöstä.

Leimaverolain tulkinnan voitaneen ajatella, nimenomaisen veron kiertämisen estämistä koskeneen säännösten puuttuessa, ilmentäneen jonkinlaista kirjoittamatonta oikeusperiaatetta. Kun leimaverolain taustalla oli formalistis-siviilioikeudellinen vero-oikeuskäsitys sekä kun lakia sovellettiin ja tulkittiin yksityisoikeuspainotteisesti, tällaisen kirjoittamattoman oikeusperiaatteen voi tarjota oikeuden väärinkäytön kieltö. Oikeuskäytännössä *omaksuttu leimaverolain tavanomaisen tulkinnan voitaneen siis pohjimmiltaan ajatella heijastelleen oikeuden väärinkäytön kieltöä*.⁸¹

Selvyyden vuoksi on todettava, että oikeuden väärinkäytön kieltö ja simulaatioilmiö eroavat toisistaan. Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että keinotekoiset järjestelyt sijoittuvat todellisten ja näennäisten omistusoikeuden siirtojen välimaastoon. Muodollisissa vailla tosiasiallista sisältöä olevissa keinotekoisissa järjestelyissä oikeustoimen osapuolten tahtona on ollut luovuttaa omaisuus sivulliselle, mutta tosiasiaa luovutustahtoon ei kuulu todellisen aineellisen omistusoikeuden siirtyminen kokonaisuudessaan. Simulaatiosta keinotekoisien järjestelyjen erottaa siitä, että osapuolet ovat todella tarkoittaneet tehdä toteuttamansa järjestelyt.⁸² Leimaverolain osalta oli

⁷⁸ *Työryhmämuistio* 1990, s. 46.

⁷⁹ Vrt. KHO 1988 B 630. – Oikeuskirjallisuuden osalta ks. *Tunturi, Markku O.*, Oikeustapauksia [KHO 1983 II 626]. Lakimies 1983, s. 396. Ks. myös *Tunturi* 1997, s. 60.

⁸⁰ Oikeuskirjallisuuden osalta ks. *Tunturi* 2001, s. 172.

⁸¹ Ks. *Torkkel* 2020, s. 358.

⁸² *Kukkonen, Reima*, Valeoikeustoimet, keinotekoiset järjestelyt ja takaisinsaannilla peräytyvät toimet – erot ja oikeusvaikutukset. Defensor Legis 2008, s. 523.

selvää, että verotus koski vain todellisia oikeustoimia. Veron ulkopuolelle jäivät näennäisoikeustoimet, olivat nämä simuloituja (vale) tai dissimuloituja (peitelty) oikeustoimia.⁸³

3.4. Varainsiirtoverolain kiertämisen estämisestä – VSVL 37 §:n lainsäädäntöhistoriasta

Edellä on jo todettu, että leimaverolakiin ei alkujaan sisällynyt nimenomaista veron kiertämisen estämistä koskevaa *sekundaaria säännöstä*.

Valtiovarainministeriössä käynnistettiin 1980-luvun lopulla leimaverotuksen kokonaisuudistus.⁸⁴ Kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen tavoitteena oli saamistodisteiden leimaverotuksen uudistaminen. Uudistus jäi toteuttamatta. Sen sijaan velkakirjojen ja muiden saamistodisteiden leimaverotusta täydennettiin säätämällä luottoverolaki (48/1990, jatkossa LuottoVL). Luottoverolaki kohdistui ulkomaiseen luotonottoon. Verovelvollinen oli suomalainen luotonottaja. Suomalainen luotonvälittäjä oli myös vastuussa verosta.

LuottoVL 11 §:ään sisällytettiin veron kiertämistä koskeva säännös, jonka ensimmäinen momentti oli yleinen ja toinen momentti oli kvalifioitu. Hallituksen esityksessä lainkohtaa perusteltiin vain kategorisesti. Hallituksen esityksen mukaan säännöksen ensimmäinen momentti muistutti VerL 56 §:n ja eräiden viimeaikaisten verolakien vastaavia säännöksiä.⁸⁵ Säännöksen toisen momentin mukaan veron välttäminen käyttäen hyväksi luottoverovapaita subjekteja oli myös katsottava veron kiertämiseksi.⁸⁶ Eduskuntakäsittelyssä lainkohtaa ei käsitelty tarkemmin.⁸⁷

Luottoverolakia sovellettiin vuosina 1990–1993⁸⁸. Oikeuskirjallisuudessa LuottoVL 11.1 §:n katsottiin vastaavan VerL 56 §:ää⁸⁹. Esimerkkinä veron kiertämisestä oikeuskirjallisuudessa mainittiin ensimerkitsijän periaate. Luotonoton ulkomaisuus, siis luotonoton veronalaisuus, määräytyi luotonantajan mukaan. Sillä, kenelle luotto

⁸³ Ks. *Lundell 1996*, s. 91.

⁸⁴ Ks. *Tunturi, Markku O.*, Vastikkeettomista saannoista ei mene lainhuutoleimaveroa – vai meneekö sittenkin? Verotus 1989, s. 249, *Mäkelä, Seppo*, Leimaverosta luottoveroon. Verotus 1989, s. 277, *Mattila, Pauli K. – Ranta-Lassila, Hannele*, Luottoverosta. Verotus 1990, s. 97 ja *Mattsson, Jarmo*, Varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen ajankohtaisia käytännön kysymyksiä. Verotus 1990, s. 434.

⁸⁵ Hallituksen esityksessä ei täsmennetty, mitä erällä viimeaikaisten verolakien vastaavilla säännöksillä tarkoitettiin. Tällä lienee tarkoitettu viime kädessä lakia eräistä talonrakennustöistä suoritettavasta investointiverosta (54/1977), jonka 22.2 §:n mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle oli annettu sellainen sisältö tai muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos oli ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että investointiverosta vapauduttaisiin, oli verotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti. Lain esitöissä lainkohtaa ei laajemmin perusteltu. Ks. *HE 214/1973 vp*. Sittenmin investointiverolakea muutettiin (924/1991). Lain nimi muutettiin nykyiseksi rakennusverolaksi, lain 22.1 § kumottiin ja lain aikaisempi 22.2 § muutettiin lain nykyiseksi 22 §:ksi sanamuodon pysyessä asiallisesti ennallaan. Ks. myös laki pääkaupunkiseudun rakennusverosta (511/1989). Laki pääkaupunkiseudun rakennusverosta muutettiin lailla 821/1989 vuoden 1989 rakennusverolaksi. Vuoden 1989 rakennusverolain jälkeen säädettiin vuoden 1990 rakennusverolaki (1191/1989). Mainittujen lakien 21 §:ään sisältyi vastaava veron kiertämistä koskeva säännös. Lain esitöissä veron kiertämistä koskevaa säännöstä ei laajemmin perusteltu. Ks. *HE 30/1989 vp*, *HE 105/1989 vp* ja *HE 208/1989 vp*. Ks. myös *Pekkanen, Maarit*, Vuoden 1989 rakennusverolaki. Verotus 1989, s. 423 ja *Puronen, Pertti*, Eräitä huomioita rakentamisen aloittamisesta rakennusverolain soveltamisen kannalta. Verotus 1990, s. 48. Ks. lisäksi *Torkkel, Timo*, Unohtunutta verolainsäädäntöä. Verotus 2020, s. 369–370 siitä, että rakennusverolaki on edelleen voimassa olevaa oikeutta.

⁸⁶ *HE 186/1989 vp*, s. 5.

⁸⁷ *VaVM 83/1989 – HE 186/1989 vp*.

⁸⁸ Luottoverolaki tuli voimaan 1.2.1990 ja sen soveltamisesta luovuttiin kesäkuun lopussa 1993.

⁸⁹ *Mattila - Ranta-Lassila 1990*, s. 105.

myöhemmin siirrettiin, ei ollut merkitystä, vaan veronalaisuus ratkaistiin ensimerkitsijän mukaan. Ilmeisiin veron kiertämistapauksiin katsottiin voitavan soveltaa lain 11 §:ää.⁹⁰ Lainkohdasta ei syntynyt korkeimman hallinto-oikeuden julkaistua oikeuskäytäntöä.

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1989 Varainsiirtoverotustyöryhmän selvittämään varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen kehittämistarpeita ja -mahdollisuuksia.⁹¹ Työryhmän tuli muun ohessa selvittää mahdollisuudet veropohjan laajentamiseksi ja yhtenäistämiseksi sekä verokantojen alentamiseksi ja yhtenäistämiseksi. Työryhmän muistio julkaistiin vuonna 1990. Muistiossa käsiteltiin muun ohessa leimaverotuksessa havaittuja epäkohtia. Työryhmän mukaan näitä liittyi maapohjan ja rakennuksen hajautettuihin omistajanvaihdossaantoihin, maapohjan vaiheittaisiin omistajanvaihdossaantoihin, kaupungissa olevan vuokraoikeuden siirtoihin ja kaupparekisteriin merkitsemättömän osakeyhtiön osakkeiden siirtoihin.⁹²

Varainsiirtoverotustyöryhmän muistiosta antamassa lausunnossaan korkein hallinto-oikeus totesi, että muistiossa esitetyt epäkohdat olisi saatettu välttää leimaveron kiertämissäännöksen avulla. Tähän nähden olisi syytä harkita mainitun säännöksen ottamista leimaverolakiin.⁹³

Leimaverolakiin sisällytettiin vuonna 1993 veron kiertämisen estämistä koskeva LeimaVL 90 § (620/1993)⁹⁴. Hallituksen esityksessä todettiin seuraavaa:⁹⁵

Leimaverolaista puuttuu verolakeihin yleensä sisältyvä säännös veron kiertämisen estämisestä. Korkein hallinto-oikeus kiinnitti vuonna 1990 asiaan huomiota lausunnossaan, jonka se antoi varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen kehittämistarpeita ja -mahdollisuuksia selvittämään asetetun työryhmän muistiosta. Korkein hallinto-oikeus totesi, että eräät työryhmämuistiossa esitetyt epäkohdat olisi saatettu välttää leimaveron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen avulla, ja katsoi, että säännöksen ottamista leimaverolakiin olisi syytä harkita.

Veron kiertämistä koskevaa säännöstä on pidettävä tarpeellisena paitsi varainsiirtoihin kohdistuvassa leimaverotuksessa, myös luotonannon leimaverotuksessa. Sellainen sisältyy myös ulkomaista luotonottoa koskevaan luottoverolakiin (48/1990).

Lakiin ehdotetaan lisättäväksi LuottoVL 11.1 §:ää vastaava säännös, joka antaa mahdollisuuden leimaverotuksessa poiketa tietyille olosuhteelle tai toimenpiteelle verosta vapautumisen tarkoituksessa annetusta sisällöstä tai muodosta, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Leimaverotuksessa maksuunpanoineen meneteltäisiin tällöin asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti. Samoin meneteltäisiin, jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että leimaverosta vapauduttaisiin.

Varainsiirtoverotustyöryhmä ei ehdottanut leimaveron kiertämisen estämistä koskevaa säännöstä. Sen sijaan ajatus tällaisesta säännöksestä nousi esille korkeimman hallinto-

⁹⁰ *Mattila - Ranta-Lassila* 1990, s. 102.

⁹¹ *Varainsiirtoverotustyöryhmän muistio* 1990.

⁹² *Varainsiirtoverotustyöryhmän muistio* 1990, s. 44-47.

⁹³ *Korkein hallinto-oikeus* 1990, s. 13.

⁹⁴ Lainkohdan mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että leimaverosta vapauduttaisiin, on verotuksessa maksuunpanoineen meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti.

⁹⁵ *HE 30/1993 vp*, s. 4.

oikeuden antamassa lausunnossa. Hallituksen esityksessä ollut viittaus työryhmämuistiosta annettuun yksittäiseen lausuntoon yhtenä keskeisenä perusteena lainsäädäntömuutokselle, yksilöimättä edes tarkemmin lausunnossa viitattuja epäkohtia, on verraten poikkeuksellinen. Muutoinkin hallituksen esityksen perusteluisältö jäi vähäiseksi.

Eduskuntakäsittelyn aikana valtiovarainvaliokunta käsitteli yksityiskohtaisesti LeimaVL 90 §:ää. Valiokunnan mietinnössä selostettiin leimaverolain tulkintaperinnettä, leimaverolain veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen suhdetta voimassa olevan lain veropohjaan ja lisäksi mietinnössä määriteltiin leimaveron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisen tulkintasääntöjä. Valiokunnan mukaan:⁹⁶

Leimaverolaissa käytetyt käsitteet pohjautuvat pitkälti yksityisoikeudelliselle sääntelylle. Varainsiirtojen ja saamistodisteiden leimaverotus on luonteeltaan oikeustoimiin kohdistuvaa verotusta. Tämä merkitsee sitä, että veronkiertosäännöksen soveltamisessa on noudatettava suurempaa pidättyväisyyttä kuin tuloverotuksessa, joka pohjautuu laajalle tulokäsitteelle.

Veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisen lähtökohtana valiokunnan mielestä on, että säännöksellä voidaan puuttua vain sellaisiin menettelyihin, joilla voimassa olevan lain mukainen veropohja pyritään välttämään. Leimaverolakiin sisältyvien ja siinä hyväksytyjen rakenteellisten epäneutraalisuuksien muuttaminen tai poistaminen ei veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisella tai tulkinta teitse ole siten mahdollista. Esimerkkinä tällaisen epäneutraalisuuden sallitusta hyväksikäytöstä, johon ei säännöksellä voida puuttua, voidaan mainita tilanne, jossa kiinteistö ostetaan osakeyhtiön nimiin, jotta edelleen luovutus voi tapahtua lainhuutoleimaveroa alhaisemmalla arvopapereiden siirtoleimaveron verokannalla. Kun edelleen luovutuksen kohteena ovat leimaverolaissa erikseen veronalaisiksi säädetty arvopaperit, ei osakkeiden myyjän motiivia veron minimointiin voida katsoa osakkeiden ostajan kannalta sellaiseksi tekijäksi, että järjestelyyn olisi katsottava ryhdytyn verosta vapautumisen tarkoituksessa. Sama pätee henkilöyhtiön osuuden luovutukseen, joka leimaverolain mukaan ei ole leimaverollinen. Veronkiertosäännöstä ei valiokunnan käsityksen mukaan voida soveltaa henkilöyhtiön osuuden luovutukseen, vaikka yhtiön varallisuuteen sisältyisi kiinteistö.

Veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltaminen voisi yleensä tulla kysymykseen lähinnä vain silloin, kun järjestelylle ei verosta vapautumisen lisäksi ole muuta taloudellista perustetta. Näyttövelvollisuus veronkiertotarkoituksen olemassaolosta on aina leimaveron suorittamista valvovilla viranomaisilla.

Valiokunta toi nimenomaisesti esille, että *leimaverolaki nojautui yksityisoikeuteen ja että veromuodossa oli kyse oikeustoimiin kohdistuvasta verotuksesta*. Tämän johdosta veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisessa oli noudatettava suurempaa pidättyväisyyttä kuin tuloverotuksessa. *Asiallisesti valiokunnan mietinnössä irtauduttiin siitä, että leimaverolain veron kiertämissäännöksen tulkinnassa voitaisiin hakea välitöntä tukea tulovero-oikeuden vastaavasta säännöksestä.*

Valiokunnan mietinnön mukaan *leimaveron kiertämissäännöksen ydinaluetta oli sellaisiin menettelyihin puuttuminen, joilla pyrittiin välttämään voimassa olevan lain*

⁹⁶ VaVM 24/1993 – HE 30/1993 vp, s. 2-3.

mukainen veropohja. Huomio kiinnittyy viittaukseen ”voimassa olevan lain mukainen” veropohja. Valiokunnan mietinnössä tätä perusteltiin, samalla rajaten veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisalaa, toteamalla, että *leimaverolakiin sisältyvien ja siinä hyväksytyjen rakenteellisten epäneutraalisuuksien muuttaminen tai poistaminen ei ollut veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisella tai tulkinnalla mahdollista.* Esimerkkeinä rakenteellisista epäneutraalisuuksista valiokunta mainitsi kiinteistön välittömän tai välillisen omistamisen, riippumatta siitä tapahtuiko välillinen omistaminen osakeyhtiön tai henkilöyhtiön kautta.

Valiokunta määritteli veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisen menettelyperiaatteen. Tämän periaatteen mukaan *veron kiertämissäännöksen soveltaminen tuli kysymykseen vain silloin, kun järjestelylle ei verosta vapautumisen lisäksi ollut muuta taloudellista perustetta.* Näyttövelvollisuus veronkiertotarkoituksen olemassaolosta oli aina *leimaveron suorittamista valvovilla viranomaisilla.*

Valiokunnan mietinnössä käsiteltiin myös esimerkein tilanteita, joissa veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltaminen voi tulla kysymykseen. Esimerkkeinä mainittiin *maapohjan ja rakennuksen hajautetut omistajanvaihdossaannot, maapohjan vaiheittaiset omistajanvaihdossaannot sekä eräät saamistodisteiden leimaverotustilanteet.*⁹⁷

Kun varainsiirtoverolaki säädettiin, lakiin sisällytettiin veron kiertämisen estämistä koskeva VSVL 37 § (931/1996). Hallituksen esityksen mukaan pykälä vastasi LeimaVL 90 §:ää.⁹⁸ Lakiin ei sen sijaan sisällytetty säännöstä, miten VSV 37 §:ää sovellettaessa oli meneteltävä. LeimaVL 90 §:ää säädettäessä valtiovarainvaliokunta oli todennut, että näyttövelvollisuus veron kiertämisen tarkoituksen olemassaolosta oli viranomaisilla.⁹⁹ Vaikka asiasta ei tarkemmin säädetty tai perusteltu, VSVL 37 §:n soveltamista koskeva menettely vastasi VML 28.2 §:ssä säädettyä prosessia.

Verohallinnon kantamien verojen verotus-, muutoksenhaku- ja veronkantomenettelyä koskevan uudistuksen kolmannen vaiheen myötä VSVL 37 §:n sanamuotoa tarkennettiin ilman, että sen sisältö kuitenkaan muuttui.¹⁰⁰ Tässä yhteydessä lainkohtaan lisättiin myös toinen momentti. Toinen momentti vastaa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 10.2 §:ää (768/2016).¹⁰¹ Sanottu säännös vastaa puolestaan VML 28.2 §:ää.¹⁰² Lainmuutoksia on sovellettu 1.11.2019 alkaen.¹⁰³

⁹⁷ VaVM 24/1993 – HE 30/1993 vp, s. 2–3.

⁹⁸ HE 121/1996 vp, s. 29. Hallituksen esityksessä (s. 23) tuotiin ulkomaista arvopaperia koskevan VSVL 18 §:n säännöksen kohdalla esille, että erikseen on arvioitava veron kiertämistä koskevan VSVL 37 §:n soveltuvuutta esimerkiksi tilanteessa, jossa luovutuksen kohteena tosiasiaassa on Suomessa sijaitseva kiinteistö, jonka luovutus varainsiirtoverosta välttymisen tarkoituksessa toteutetaan tarkoitusta varten ulkomailla rekisteröidyn yhtiön osakekannan luovutuksena. – Sittenmin varainsiirtoverolakia on muutettu ja hallituksen esityksessä esille nostettu tilanne on kirjattu lakiin laajentamalla lain veropohjaa. Ks. VSVL 18.2 § (991/2012) ja HE 125/2012 vp, s. 17–18.

⁹⁹ VaVM 24/1993 vp - HE 30/1993 vp, s. 3.

¹⁰⁰ HE 97/2017 vp, s. 176.

¹⁰¹ HE 97/2017 vp, s. 176.

¹⁰² HE 29/2016 vp, s. 127.

¹⁰³ Laki 18/2018.

Sanotuilla perusteilla VSVL 37 §:n sanamuodoksi on muodostunut seuraava:

VSVL 37 § Veron kiertäminen

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että verosta vapauduttaisiin, on vero määrättävä maksettavaksi asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti.

Jos on ilmeistä, että veroa määrättäessä olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, veroa määrättäessä on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tai verosta vastuussa olevalle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Ellei verovelvollinen tai verosta vastuussa olevan tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu sisältö tai muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta tai ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, veroa määrättäessä on meneteltävä 1 momentissa säädetyllä tavalla.

3.5. Varainsiirtoverolain kiertämisen estämisestä – VSVL 37 §:n oikeudellisen luonteen täsmentäminen

Leimaverotuksessa oli oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteeseen nojaten mahdollista puuttua sellaisiin leimaverotuksen tilanteisiin, jotka olivat muodollisesti sallittuja, mutta joita yksittäistapauksessa ei voitu hyväksyä. Näitä ei voitu hyväksyä, koska niissä ei riittävässä määrin huomioitu leimaverolain taustalla olleita yleisiä oppeja ja periaatteita.

VSVL 37 § vastaa aikaisempaa LeimaVL 90 §:n säännöstä. Leimaverolaki perustui ja varainsiirtoverolaki perustuu formalistis-siviilioikeudelliseen vero-oikeuskäsitykseen. Leimaverolakia sovellettiin ja tulkittiin yksityisoikeuspainotteisesti. Vastaava koskee myös varainsiirtoverolakia.

VSVL 37 § on ymmärrettävä, yhtä lailla kuin LeimaVL 90 §, oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteen ilmentymäksi.¹⁰⁴ Säännöksen soveltamisala täsmentyy tilanteisiin, joissa on kyse menettelyistä, jotka ovat muodollisesti sallittuja, mutta joilla ei ole verosta vapautumisen tarkoituksen lisäksi mitään muuta taloudellista perustetta. VSVL 37 § on nähtävä oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteen kodifikaationa.¹⁰⁵

Kuten edellä on jo esitetty, yksityisoikeudessa oikeuden väärinkäytön on katsottu sisältävän kaksi tunnusmerkkiä, nimittäin vahinkotunnusmerkki ja tarkoituksenvastaisuuden tunnusmerkki:

- *Vahinkotunnusmerkillä* tarkoitetaan, että oikeuden väärinkäytön kiellon vastainen menettely haittaa toista osapuolta tai yleisemmin vaihdannan intressiä tai yhteiskunnan perusarvoja.
- *Tarkoituksenvastaisuuden tunnusmerkillä* tarkoitetaan toimen ja sen varsinaisen tarkoituksen ristiriitaa sekä tietyn muodollisen oikeuden käyttämistä sen yleisesti hyväksytyyn tarkoituksen vastaisesti.

¹⁰⁴ Vastaava koski LeimaVL 90 §:ää.

¹⁰⁵ Vastaava koski LeimaVL 90 §:ää.

Oikeuden väärinkäytön kiellon ja VSVL 37 §:n sanamuodon perusteella voitaneen katsoa, että VSVL 37 §:n soveltamisedellytykset jakautuvat objektiivisiin ja subjektiivisiin tekijöihin.¹⁰⁶

Oikeuden väärinkäytön kieltoon sisältyvän tarkoituksenvastaisuuden ja vahinkotunnusmerkin sekä VSVL 37 §:n sanamuodon perusteella voidaan johtaa lainkohdan soveltamisen objektiiviset tekijät:

Objektiiviset tekijät tarkoittavat arviointiprosessia, jossa ensin on arvioitava, ovatko lain säännösten muodolliset soveltamisedellytykset täytyneet. Jos muodolliset soveltamisedellytykset ovat täyttyneet, toisessa vaiheessa on arvioitava, ovatko lain säännösten tavoitteet saavutettu. Jos tämän tarkastelun pohjalta todetaan, että lain säännösten muodolliset soveltamisedellytykset ovat täyttyneet, mutta säännösten tavoitteita ei ole saavutettu, siirrytään subjektiivisten seikkojen arviointiin.

Jos järjestelyllä ei ole ylipäänsä vältetty lain mukaista veroa, kyse ei voi olla veron kiertämisestä. Tämä johtuu siitä, että VSVL 37 §:n objektiivinen soveltamistekijä ei täyty.¹⁰⁷

Edelleen oikeuden väärinkäytön kieltoon sisältyvän tarkoituksenvastaisuuden tunnusmerkin ja VSVL 37 §:n sanamuodon perusteella voidaan johtaa lainkohdan soveltamisen subjektiivinen tekijä:

Subjektiivinen tekijä tarkoittaa verovelvollisen tahtoa saada lain säännöksistä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset.

Verohallinnon on osoitettava, että lain säännösten soveltamisedellytykset on muodollisesti täytetty, mutta säännösten tavoitteita ei ole saavutettu (objektiivinen tekijä) ja että toimenpiteeseen on ilmeisesti ryhdytty siinä tarkoituksessa, että verosta vapauduttaisiin. Verovelvollisella on oikeus esittää vastanäyttöä. Riittävää on, että verovelvollinen esittää veroedun saavuttamisen lisäksi jonkin muun taloudellisen perusteen. Puhtaan taloudellisen perusteen ohella tämä voi olla yleisemmin esitetynä muukin rationaalinen peruste. Perusteen painoarvoa ei punnita, sen ei siis tarvitse olla erityinen, huomattava, merkittävä tai painava, joskaan keinotekoiset perusteet eivät ole riittäviä. Lain esitöissä tämä ilmaistaan toteamalla, että ”veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltaminen voi yleensä tulla kysymykseen lähinnä vain silloin, kun järjestelylle ei verosta vapautumisen lisäksi ole muuta taloudellista perustetta”.¹⁰⁸ VSVL 37 §:n soveltamiskynnys on korkealla.¹⁰⁹

Mikäli asiassa päädytään soveltamaan VSVL 37 §:n säännöstä, vero on määrättävä maksettavaksi asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti.

Varainsiirtovero voi koskea vain todellisia oikeustoimia. Veron ulkopuolelle jäivät näennäisoikeustoimet, olivat nämä simuloituja (vale) tai dissimuloituja (peitelty) oikeustoimia.

¹⁰⁶ Tämä vastaa myös EU-oikeudessa omaksuttua oikeuden väärinkäytön kiellon tunnusmerkistöä. Ks. esimerkiksi C-110/99 (Emsland-Stärke GmbH vastaan Hauptzollamt Hamburg-Jonas).

¹⁰⁷ Ks. myös *VaVM 24/1993 vp - HE 30/1993 vp*, s. 2, jonka mukaan lain veropohjan rakenteellisten epäneutraalisuuksien muuttaminen tai poistaminen ei ole mahdollista veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamisella tai tulkinalla.

¹⁰⁸ Ks. *VaVM 24/1993 vp - HE 30/1993 vp*, s. 3.

¹⁰⁹ Ks. vastaavasti myös *Räbinä, Timo – Myllymäki, Janne*, Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus. Talentum Pro. Helsinki 2016, s. 130 ja *Verohallinto*, Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. Antopäivä 2.8.2016 ja diaarinumero A126/200/2014, kohta 1.

4. Varainsiirtoveron kiertämisen estämisestä oikeuskäytännössä

4.1. Varainsiirtoverolain laventava ja kokonaisarviointiin perustuva tulkinta oikeuskäytännössä

Vero-oikeudellinen legalismi sekä varainsiirtoveron formalistis-siviilioikeudellinen lähtökohta luovat teoreettisen olettaman, että varainsiirtoveron kiertämiseen puuttumisen kynnyks on korkea. Valtiovarainvaliokunta on korostanut vastaavaa seikkaa todetessaan, että veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltaminen voisi yleensä tulla kysymykseen lähinnä vain silloin, kun järjestelylle ei verosta vapautumisen lisäksi ole muuta taloudellista perustetta.¹¹⁰

Vaikka varainsiirtoveron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen on poikkeuksellista, niin oikeuskäytännössä on toisinaan etäännytty tai irrottauduttu tiukan formalistis-siviilioikeudellisista lähtökohdista. Tämä on voinut tapahtua lain laventavalla tulkinnalla tai kokonaisarviointiin perustuvalla tulkinnalla.

Lain laventavasta tulkinnasta esille voidaan nostaa päätös KHO 2019:135.

KHO 2019:135. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiölainaosuudella, joka muun ohella keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeen luovutuksessa on luettava varainsiirtoveron perusteena olevaan vastikkeeseen, tarkoitetaan lähtökohtaisesti osuutta kohdeyhtiön sellaisista veloista, jotka katetaan asunto-osakeyhtiölain 3 luvun 3 §:n 2 momentin olettamasäännöksessä tarkoitettulla pääomavastikkeella.

Arvioitaessa, oliko yhtiölainaosuus kohdistunut luovutushetkellä ostettuihin osakkeisiin, riittäväksi katsottiin, että kohdeyhtiö oli perinyt ja sen ainoa osakkeenomistaja maksanut erillistä pääomavastiketta kyseiseen yhtiölainaan kohdistuvien rahoituskulujen kattamiseksi. Kohdeyhtiön yhtiökokouksen tai hallituksen nimenomainen päätös ei siis ollut tässä tapauksessa yhtiölainaosuuden kohdistamiseksi välttämätön.

Varainsiirtoverolaki 20 § 3 momentti 1 kohta ja 4 momentti. Osakeyhtiölaki 5 luku 1 § 2 momentti ja 2 § 2 momentti. Asunto-osakeyhtiölaki 3 luku 3 § 2 momentti

Päätöksessä KHO 2019:135 linjattiin, että yhtiölainaosuudella, joka on luettava varainsiirtoveron perusteeseen, tarkoitetaan lähtökohtaisesti osuutta kohdeyhtiön sellaisista veloista, jotka katetaan pääomavastikkeella. Arvioitaessa, onko yhtiölainaosuus kohdistunut luovutushetkellä ostettuihin osakkeisiin, riittäväksi katsottiin, että kohdeyhtiö oli perinyt ja sen ainoa osakkeenomistaja maksanut erillistä pääomavastiketta kyseiseen yhtiölainaan kohdistuvien rahoituskulujen kattamiseksi. Kohdeyhtiön yhtiökokouksen tai hallituksen nimenomainen päätös ei ollut yhtiölainaosuuden kohdistamiseksi välttämätön. *Päätöksessä korkein hallinto-oikeus omaksui keskinäisten kiinteistöyhtiöiden yhtiölainojen kohdalla lain sanamuotoon nähden laventavan tulkinnan. Ratkaisevaa ei ole yhtiölainan takaisinmaksua koskeva muodollinen päätös, vaan tosiasiallinen käyttäytyminen ja toiminta.*¹¹¹

¹¹⁰ VaVM 24/1993 vp - HE 30/1993 vp, s. 3.

¹¹¹ Tavallisen kiinteistöosakeyhtiön yhtiöjärjestyksen osalta päätöksessä KHO 2019:136 linjattiin, että kun kiinteistöosakeyhtiön yhtiöjärjestys ei sisällynyt määräystä, jonka mukaan sen osakkeenomistajat maksaisivat yhtiön menojen kattamiseksi yhtiövastiketta, asiassa ei ollut esitetty osakassopimusta, osakkeenomistajan päätöstä tai muuta vastaavaa sopimusta tai sitoumusta, jolla kohdeyhtiön osakkeenomistaja olisi velvoitettu maksamaan kohdeyhtiölle yhtiövastikkeen kaltaisia erää, yhtiölainaa ei luettu varainsiirtoveron perusteeseen, josta olisi tullut suorittaa varainsiirtoveroa. *Tavallisten kiinteistöyhtiöiden yhtiölainojen osalta korkein hallinto-oikeus omaksui lain sanamuodon mukaisen tulkinnan. Tavallisten kiinteistöyhtiöiden yhtiölainat lukeutunevat vain harvoin VSVL 20.4 §:n perusteella varainsiirtoveron perusteeseen. Ks. Torkkel, Timo,*

Lain kokonaisarviointiin perustuvasta tulkinnasta voidaan nostaa esille päätös KHO 2015:32:¹¹²

KHO 2015:32. X Oyj:n avainhenkilöiden kannustinjärjestelmän ehtojen mukaan palkkio voitiin maksaa joko osakkeina tai rahana. Jos palkkio maksettiin rahana, avainhenkilöt voitiin velvoittaa ostamaan X Oyj:n osakkeita enintään 50 prosentilla rahapalkkion määrästä. X Oyj antoi arvopaperivälittäjälle toimeksiannon ostaa yhtiön osakkeita pörssissä kannustinjärjestelmän perusteella saaduilla rahavaroilla avainhenkilön lukuun. Avainhenkilöiden kannustinjärjestelmän mukaisissa osakehankinnoissa oli kysymys varainsiirtoverolain 15 a §:n 4 momentin 3 kohdassa tarkoitetuista luovutuksista, joissa vastike muodostui osittain tai kokonaan työpanoksesta ja joista oli suoritettava varainsiirtovero. Äänestys 3-1-1.

Varainsiirtoverolaki 15 a § 4 momentti 3 kohta

Kokonaisarviointi poikkeaa veron kiertämisestä siinä, että kokonaisarviointia voidaan soveltaa veron kiertämisen tarkoituksesta riippumatta. Kokonaisarviointi on siis periaatteessa mahdollista pelkän objektiivisen tekijän perusteella ilman veron kiertämisen subjektiivisten tekijöiden, siis verovelvollisen veron kiertämisen tarkoituksen täyttymistä.

Kokonaisarviointi sopii verraten huonosti varainsiirtoverolain tulkinnan lähtökohtiin. Tämä johtuu siitä, että kokonaisarvioinnissa irtaudutaan lain yksityisoikeudellisista lähtökohdista, ilman että veron kiertämisen kriteerit täyttyvät ja näin ollen asiallisesti lähestytään varainsiirtoverolaissa säädetyn veropohjan rakenteellisten epäneutraalisuuksien muuttamista tai poistamista. Lain esitöissä on suhtauduttu kielteisesti veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamiseen laissa säädetyn veropohjan rakenteellisten epäneutraalisuuksien muuttamiseen tai poistamiseen.¹¹³ Kun tämä ei siis ole mahdollista veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen perusteella, on verraten pitkälle menevää lain tulkintaa muuttaa tai poistaa laissa säädetyn veropohjan rakenteellisia epäneutraalisuuksia ilman veron kiertämisen estämistä koskevaa säännöstä. Näin ollen kokonaisarviointiin tulisi suhtautua varauksin varainsiirtoverolain tulkinnassa.¹¹⁴

4.2. Varainsiirtoverolain kiertämistä koskeva nimenomainen oikeuskäytäntö

Oikeuskäytännössä on lopulta myös nimenomaisesti jouduttu ottamaan kantaa varainsiirtoveron kiertämiseen. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaistussa oikeuskäytännössä varainsiirtoveron kiertäminen on hakusanana mainittu neljässä päätöksessä. Kyse on päätöksistä KHO 2002 T 1482, KHO 2012:13, KHO 2019:156 ja KHO 2021:183, joista jälkimmäinen on luettava yhdessä päätöksen KHO 2021:182 kanssa.¹¹⁵

Varainsiirtoverotuksen erityispiirteet – verolain tulkintaperusteet ja ajankohtaisia asioita. Vero-opintopäivät 2021, s. 135-136.

¹¹² Ks. laajemmin *Torkkel* 2020, s. 378-386.

¹¹³ *VaVM 24/1993 vp - HE 30/1993 vp*, s. 2.

¹¹⁴ Ks. *Torkkel* 2020, s. 386.

¹¹⁵ Hallinto-oikeuksien julkaistussa oikeuskäytännössä varainsiirtoveron kiertäminen on hakusanana mainittu kahdessa päätöksessä. Kyse on päätöksistä Turun HAO 14.3.2008 nro 08/0162/3 ja Vaasan HAO 19.03.2015 nro 15/0117/1. Ks. laajemmin *Torkkel* 2020, s. 390-394. Ks. myös KVL 259/1996 (ei julk.) ja ko. ennakkoratkaisusta laajemmin ks. *Torkkel* 2020, s. 394-395.

KHO 2002 T 1482 ja KHO 2012:13

Päätöksissä KHO 2002 T 1482¹¹⁶ ja KHO 2012:13¹¹⁷ Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vetosi veron kiertämiseen. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että VSVL 37 §:n soveltamisedellytykset eivät täytyneet. Päätökset ovat suhteellisen selväpiirteiset ja ilmeisesti niissä jäätin melko kauas VSVL 37 §:n soveltamisedellytysten täytymisestä. Päätöksissä painottuivat yksityisoikeuden mukaiset tulkinnat, niissä ei omaksuttu kokonaisarviopohjaista tulkintaa ja niissä ei omaksuttu varainsiirtoverolain veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamista. Voitaneen ajatella, että yhteistä päätöksille oli, että veron kiertämisen edellyttämä objektiivinen tekijä ei täytynyt.¹¹⁸ Näin ollen päätökset toisaalta rajaavat VSVL 37 §:n soveltamisaluetta, mutta toisaalta niistä ei saa merkittävää tulkintaa-apua käsiteltäessä VSVL 37 §:n soveltamisen ydinaluetta.

KHO 2019:156

Varainsiirtoverotusta koskevassa julkaistussa oikeuskäytännössä VSVL 37 § on tullut sovellettavaksi ainoastaan päätöksessä KHO 2019:156.

KHO 2019:156. E-konsernissa oli 7.12.2010 päätetty uudistaa konsernin organisaatiota niin, että konsernin Suomen yhtiö C Oy yhdistettäisiin Nordic-alueeseen ja että alueen yhtiöiden omistukset siirrettäisiin uudelle holdingyhtiölle. Päätös uuden holdingyhtiön, A SE:n, perustamisesta oli tehty 24.3.2011. A SE:n sääntömääräinen kotipaikka oli 1.4.2011 rekisteröity Alankomaihin. A SE oli 28.6.2011 ostanut E-konserniin kuuluneelta alankomaalaiselta B B.V:ltä E-konserniin kuuluvien muiden yhtiöiden osakkeita mukaan lukien C Oy:n osakekannan.

¹¹⁶ Päätöksen mukaan A ja B olivat ostaneet rakennusurakointia harjoittavalta yhtiöltä rakentamattoman määräalan 400 000 markan kauppahinnalla. Kauppakirjan ehtojen mukaan omistusoikeus myytyyn tonttiin siirtyi ostajille, kun kauppahinta oli maksettu ja kun samana päivänä samojen osapuolten välillä allekirjoitettu urakkasopimus maksuvelvoitteineen oli täytetty. Kauppakirjassa oli lisäksi sovittu, että myyjällä oli oikeus purkaa määräalan kauppa, mikäli kaikkia urakkaeriä ei suoriteta. Urakkasopimuksella oli sovittu omakotitalon rakentamisesta määräalalle kiinteään 1 690 000 markan urakkahintaan. Vaikka määräalan myyntiä koskeva kauppakirja ja urakkasopimus liittyivät toisiinsa siten, ettei omistusoikeus määräalaa siirtynyt ostajille ennen kuin urakkasopimus maksuvelvoitteineen oli täytetty, urakkasopimuksen mukaisten velvoitteiden täyttämässä ei ollut kysymys varainsiirtoverolain 5 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesta kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen luovuttamisesta, vaan sellaisesta rakennustarvikkeiden ja rakentamispalvelujen myynnistä, josta ei ollut suoritettava varainsiirtoveroa. Asiassa ei myöskään katsottu olleen kysymys varainsiirtoverolain 37 §:n mukaisesta veron kiertämisestä. Varainsiirtoveroa oli suoritettava vain määräalan luovutuksesta eli 400 000 markan kauppahinnasta. Ennakkoratkaisu.

¹¹⁷ Päätöksen mukaan X Oy oli myynyt omistamansa tytäryhtiön osakkeet samaan konserniin kuuluvalla yhtiölle. Varainsiirtoveroa oli maksettu kauppahinnan perusteella. Verotarkastuksessa kauppahinnan oli katsottu alittaneen osakkeiden käyvän arvon, ja varainsiirtoveroa oli maksuunpantu käyväksi arvoksi katsotun arvon ja käytetyn kauppahinnan eron osalta. Kauppahintaa ei ollut suoritettu ostajayhtiön osakkeilla, eikä X Oy ollut omistanut ennen kauppaa eikä myöskään kaupan jälkeen ostajayhtiön osakkeita. Kaupassa ei ollut kysymys varainsiirtoverolain 4 §:n 4 momentissa tarkoitettua osakkeiden luovutuksesta yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muusta pääoman sijoituksesta, josta varainsiirtoveroa voitaisiin varainsiirtoverolain 20 §:n 2 momentin ja 4 §:n 4 momentin nojalla laskea muun kuin kauppakirjassa sovitun kauppahinnan perusteella. Kun otettiin huomioon varainsiirtoverolain 37 §:n soveltamisen edellytykset sekä asiassa esitetty selvitys, ei voitu katsoa, että osakkeiden kaupalle olisi annettu sellainen sisältö tai muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai että asiassa olisi ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että verosta vapauduttaisiin. Näin ollen kauppaan ei voitu soveltaa myöskään varainsiirtoverolain 37 §:ää eikä oikaista käytettyä kauppahintaa sen perusteella. Varainsiirtoveroa oli varainsiirtoverolain 20 §:n 1 momentin mukaisesti määrättävä kauppakirjassa sovitun kauppahinnan perusteella. Varainsiirtoverolaki 4 §, 15 §, 20 § ja 37 §

¹¹⁸ Ks. laajemmin *Torkkel* 2020, s. 386–390.

A SE:n hallitus oli tehnyt 25.7.2011 päivätyn suunnitelman ja esityksen yhtiön kotipaikan siirrosta Alankomaista Suomeen. A SE:n kotipaikan siirto oli 29.9.2011 rekisteröity Suomen kaupparekisteriin. A SE:llä ei ole ollut C Oy:n osakkeiden hankkimisen lisäksi muita liiketoimia ajanjaksolla 1.4.2011 - 30.9.2011. Yhtiöllä ei ole sanottuna aikana ollut tuloja, ja yhtiön kulut olivat sanottuna aikana muodostuneet rahoituskuluista ja yhden työntekijän palkkakuluista. C Oy:n talous-, henkilöstö-, patenti- ja viestintäosaston henkilöstö oli 1.10.2011 siirtynyt A SE:n palvelukseen.

Euroopan unionin neuvoston eurooppayhtiön (SE) säännöistä antaman asetuksen 8 artiklan 2 ja 3 kohtien mukaan ennen tällaisen yhtiön uuteen asuinvaltioonsa rekisteröitymistä yhtiön johtokunnan tai hallituksen on laadittava siirtosuunnitelma ja selonteko, jossa selvitetään ja perustellaan siirron oikeudelliset ja taloudelliset näkökohdat ja selvitetään siirron seuraukset osakkeenomistajille, velkojille ja henkilöstölle. Korkein hallinto-oikeus katsoi ottaen huomioon sanotussa artiklassa tarkoitettua siirtosuunnitelman laatimiseen tarvittava aika, että A SE:n kotipaikan siirtämiseen tähtääviin neuvoston antamassa asetuksessa edellytettyihin toimiin oli ryhdytty viimeistään pian osakekaupan jälkeen. Korkein hallinto-oikeus katsoi myös käytännössä olleen varmaa, että A SE:n kotipaikka siirretään Alankomaista Suomeen viimeistään silloin, kun asetuksessa tarkoitettujen kotipaikan siirtämiseen tähtäävien selvitysten laatiminen oli aloitettu, koska A SE:llä ei ole ollut ennen kotipaikan siirtoa omaa liiketoimintaa ja koska yhtiöllä oli ollut vain yksi osakkeenomistaja.

Kun korkein hallinto-oikeus arvioi A SE:n Alankomaihin perustamista, yhtiön Alankomaissa toimimista ja yhtiön kotipaikan Alankomaista Suomeen siirtoa kokonaisuutena, korkein hallinto-oikeus katsoi, että esillä oleviin toimiin oli ryhdytty laissa säädetyn veropohjan välttämiseksi ja siten ainoastaan siinä tarkoituksessa, että A SE välttyisi C Oy:n osakkeista maksetun kauppahinnan perusteella laskettavan varainsiirtoveron suorittamiselta. Näissä olosuhteissa A SE oli ollut velvollinen suorittamaan C Oy:n osakkeiden hankkimisesta varainsiirtoveron. Koska asiassa oli kysymys keinotekoisista toimista, yhtiön velvoittaminen suorittamaan varainsiirtoveroa varainsiirtoverolain 37 §:n nojalla ei ollut vastoin Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa turvattuja perusvapauksia. Äänestys 4 - 3.

Varainsiirtoverolaki 15 § 1 momentti, 16 § 1 momentti (232/2004), 20 § 1 momentti (931/1996), 21 § 1 momentti, 27 § 1 momentti (931/1996), 33 § 1 momentti (526/2010) ja 3 momentti (931/1996) sekä 37 § (931/1996). Tuloverolaki 9 § 1 momentti

Neuvoston asetus (EY) eurooppayhtiön (SE) säännöistä N:o 2157/2001, muutettu asetuksilla 885/2004 ja 1791/2006, 8 artikla ja 70 artikla 2 kappale

Päätöksessä oli kyse siitä, oliko A SE alun perinkin tarkoitettu perustettavaksi Suomeen ja oliko yhtiön perustamiselle väliaikaisesti Alankomaihin ollut verotuksesta riippumattomat liiketaloudelliset syyt. Päätöksen tosiseikkojen perusteella oli riidatonta, että kaupasta, jolla A SE oli ostanut E-konserniin kuuluneelta alankomaalaiselta B B.V:ltä E-konserniin kuuluvien muiden yhtiöiden osakkeita mukaan lukien C Oy:n osakekannan, ei ollut suoritettava varainsiirtoveroa. Sen sijaan, jos A SE olisi alun perin perustettu Suomeen, C Oy:n osakekannan ostosta olisi ollut suoritettava varainsiirtoveroa. Esillä olleessa tilanteessa riidanalaista oli se, oliko A SE

alun perin tarkoitettu perustettavaksi Suomeen ja oliko yhtiön perustamiselle väliaikaisesti Alankomaihin ollut verotuksesta riippumattomat liiketaloudelliset syyt.¹¹⁹

Korkein hallinto-oikeus katsoi ensinnäkin, että järjestely täytti VSVL 37 §:n soveltamisen edellyttämän objektiivisen tekijän. Tämä ilmenee, kun korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä todettiin melko kategorisesti, että *kyse oli laissa säädetyn veropohjan välttämisestä*.

Korkein hallinto-oikeus arvioi toiseksi VSVL 37 §:n soveltamisen edellyttämän subjektiivisen tekijän täytymistä. Tältä osin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluissa todettiin, että kun (1) asiassa oli kysymys lyhyen ajan kuluessa toteutetusta oikeustoimien sarjasta ja (2) oikeustoimien sarjan toteutuminen oli käytännössä varmaa, oli viitteitä, että toimenpiteeseen oli ilmeisesti ryhdytty siinä tarkoituksessa, että verosta vapauduttaisiin. Toisaalta korkein hallinto-oikeus punnitsi myös verovelvollisen vastanäyttöä. Päätöksen perusteluissa todettiin, että verovelvollisen esittämät muut kuin veroedun saavuttamiseen liittyvät perusteet olivat ohuita ja siten verovelvollisen esittämiä perusteita ei pidetty riittävinä. Tilannetta arvioitiin kokonaisuutena ja päädyttiin siihen, että kyse oli VSVL 37 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että koska asiassa oli kysymys keinotekoisista toimista, yhtiön velvoittaminen suorittamaan veroa VSVL 37 §:n nojalla ei ollut vastoin Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa turvattuja perusvapauksia.

Korkeimman hallinto-oikeuden Euroopan unionin perusvapauksia koskeva kannanotto on merkittävä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että VSVL 37 §:n soveltamisedellytysten täyttyminen merkitsi keinotekoisista tointa ja että näin määritelty keinotekoisuus rinnastui Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muodostuneeseen keinotekoisuuteen. Kääntäen tämä tarkoittaa, että Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muodostuneella keinotekuisuuden käsitteellä on merkitystä, kun arvioidaan VSVL 37 §:n soveltamisedellytyksiä. Tämä tarkoittaa myös sitä, että VSVL 37 §:n taustalla olevan oikeuden väärinkäytön kiellon ja Euroopan unionin oikeuden vastaavan oikeusperiaatteen välillä on jonkinlainen yhteys. Tämä on loogista, kun muistetaan, että VSVL 37 § on oikeuden väärinkäytön kiellon oikeusperiaatteen kodifikaatio ja että oikeuden väärinkäytön kieltäminen on myös unionioikeudellinen oikeusperiaate. Se, tarkoittavatko nämä käsitteet samaa vai onko ja missä määrin niiden välillä eroja, jää vastaisen oikeuskäytännön ja tutkimuksen varaan.

Päätös syntyi tiukalla 4-3 äänestyksellä. Vähemmistö katsoi, että järjestely ei ollut keinotekoinen eikä sillä saavutettu veroetu ollut järjestelmälle vieras. Näin ollen aihetta VSVL 37 §:n soveltamiseen ei ollut. Asiallisesti vähemmistö katsoi, että VSVL 37 §:n soveltamisen edellyttämä objektiivinen tekijä, siis vieraan veroedun saavuttaminen, ei täyttynyt. Tällöin kyse ei myöskään voinut olla veron kiertämisestä.

Päätös saattoi yllättää varainsiirtoverotuksen asiantuntijat. Varainsiirtoverotuksessa oli saatettu tottua ajatukseen, että VSVL 37 § ei tule sovellettavaksi. Päätös kuitenkin osoittaa, että varainsiirtoveron kiertämisestä koskevan säännöksen soveltaminen ei ole poissuljettua. Päätös heijastelee oikeudellista punnintaa, joka kallistui veron kiertämisen puolelle. Päätöksen lopputulos on ymmärrettävä ja sen voidaan ajatella vastaavan oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamiselle asetettavia kriteereitä.

¹¹⁹ Ks. myös *Torkkel* 2020, s. 395-399.

Määttä on nostanut esille päätöstä KHO 2019:156 koskevan kiintoisan laintulkinnan yksityiskohdan. Kyse on *laintulkintalähteiden ketjuuntumisesta*.¹²⁰ Päätös KHO 2019:156 koski VSVL 37 §:n soveltamista. Kun korkein hallinto-oikeus selosti tapaukseen sovellettavat säännökset ja niiden esityöt, niin se viittasi leimaverolakiin ja leimaverolain esitöihin. VSVL 37 §:n tulkintalähteenä pidettiin jo kumottua leimaverolakia, erityisesti leimaverolain vuoden 1993 muutoslakia ja sen taustalla ollutta valtiovarainvaliokunnan mietintöä. Varainsiirtoverolain VSVL 37 §:ää koskevat esityöt ovat pelkistetyt. Lainkohdan tarkoitus selviää vasta jo kumotun leimaverolain esitöihin tutustumalla.

Laintulkintalähteiden ketjuuntuminen korottaa laintulkinnan vaikeustasoa ja korostaa vero-oikeusjärjestelmän tai laajemmin oikeusjärjestelmän tuntemuksen tarvetta. Laintulkintalähteiden ketjuuntumista voi olla vaikea välttää tilanteessa, jossa lainsäädäntö kehittyy ja muotoutuu ajallisten kerrostumien myötä. Ketjuuntuminen ja sen tunnistaminen on merkityksellinen laintulkinnan yksityiskohta erityisesti sellaisten verolakien ja/tai verolain kohtien osalta, joilla on ajallista kerrostuneisuutta.

KHO 2021:182 ja KHO 2021:183

Lopuksi on syytä tarkastella päätösparia KHO 2021:182 ja 2021:183. Jälkimmäinen päätös sivusi VSVL 37 §:n soveltamista, mutta ko. päätöksen selostaminen on vaikeaa ilman ensinnä mainitun päätöksen läpikäyntiä. Päätökset linkittyvät toisiinsa.

Varainsiirtoverotuksen yksi merkittävimmissä viime vuosien avoimista tulkintakysymyksistä on ollut ”toiminnan jatkamisen” edellytys. VSVL 4.6 §:n ensimmäisen virkkeen perusteella veroa ei ole suoritettava siirrettäessä kiinteistö toimintaa jatkavalle yhteisölle yhteisömuodon muutoksen, sulautumisen tai elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 52 c §:n mukaisen jakautumisen perusteella, jos järjestely toteutetaan asianomaista yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti.¹²¹ Säännöksen perusteella verovapaus edellyttää ”toiminnan jatkamista”.¹²²

Verohallinnon ohjeistuksessa on todettu seuraavaa:¹²³

Varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momentin sanamuodon mukaan edellytyksenä on, että kiinteistö siirretään toimintaa jatkavalle yhteisölle. EVL 52 c §:ssä tätä edellytystä ei ole. Esimerkiksi, jos kiinteistö kokonais- tai osittaisjakautumisessa siirretään asunto-osakeyhtiölle tai keskinäiselle kiinteistöosakeyhtiölle, osakkaat saavat järjestelyssä omistusoikeuden asunto-osakeyhtiön tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin, jotka tuottavat oikeuden hallita tiettyä huoneistoa tai muuta osaa yhtiön rakennuksesta tai sen hallinnassa olevasta kiinteistöstä. Jos jakautumisen myötä näiden tilojen vuokraamisessa on kyse tosiasiallisesti osakkaiden harjoittamasta vuokraustoiminnasta, kyse ei ole tällöin siirrosta varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momentin edellyttämällä tavalla toimintaa jatkavalle yhteisölle. Sama koskee myös sulautumista.

¹²⁰ *Määttä* 2021, s. 313.

¹²¹ Säännös koskee kiinteistön luovutusta. Vastaava periaate koskee myös arvopaperin luovutusta. Ks. VSVL 15.3 §, jonka mukaan mitä 4 §:n 3–6 momentissa säädetään kiinteistön luovutuksesta ja muusta saannosta, sovelletaan myös arvopaperin luovutukseen ja muuhun saantoon.

¹²² Varainsiirtoverolaissa viitataan ”toiminnan jatkamisen” edellytykseen myös VSVL 4.6 §:n 2 virkkeessä ja VSVL 43.1 §:ssä. Tässä yhteydessä ei käsitellä näihin lainkohtiin liittyviä tulkintakysymyksiä, kun nämä lainkohdat eivät olleet esillä nyt selostettavissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä. VSVL 43.1 §:n tulkintakysymyksistä ks. *Torkkel* 2000, s. 296–309 ja *Torkkel* 2021, s. 146–147.

¹²³ *Verohallinto*, Yritysmuodonmuutosten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus. Antopäivä 28.1.2021. Diaarinumero VH/8474/00.01.00/2020. Kohta 3.1.

Toiminnan jatkamisen osalta esille voi nousta esille esimerkiksi seuraavat tilanteet:

- tavallinen (kiinteistö)osakeyhtiö jakautuu (osittaisjakautuminen tai kokonaisjakautuminen) asunto-osakeyhtiöksi tai keskinäiseksi kiinteistöosakeyhtiöksi,
- asunto-osakeyhtiö tai keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö jakautuu (osittaisjakautuminen tai kokonaisjakautuminen) tavalliseksi kiinteistöosakeyhtiöksi tai
- jakautumisen sijasta tapahtuu sulautuminen.

VSVL 4.6 §:n ensimmäisessä virkkeessä edellytetään, että siirto tapahtuu ”toimintaa jatkavalle yhteisölle”. Varainsiirtoverolain taustalla olleessa Varainsiirtoverotuksen uudistamistyöryhmän muistiossa esitetty VSVL 4.4 §:n (nyk. 4.6 §) ensimmäisen virkkeen sanamuoto ”veroa ei ole suoritettava yhtiön tai muun yhteisön [...]” ei sisältänyt toiminnan jatkamisen edellytystä¹²⁴, kun taas hallituksen esityksessä esitetty VSVL 4.4 §:n (nyk. 4.6 §) ensimmäisen virkkeen sanamuoto ”veroa ei ole suoritettava [...] toimintaa jatkavalle yhteisölle [...]” sisälsi toiminnan jatkamisen edellytyksen. Lain esitöissä ei millään muotoa täsmennetty, mitä ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla toiminnan jatkamisella tässä yhteydessä tarkoitettiin¹²⁵. Itse asiassa lain esitöissä ei ylipäänsä perusteltu, miksi lainkohtaan oli sisällytetty toiminnan jatkamisen vaatimus.

Varainsiirtoverolakia säädettäessä toiminnan jatkamisen vaatimus sisältyi VSVL 4.4 §:n (nyk. 4.6 §) ja VSVL 43.1 §:n sanamuotoihin.¹²⁶ VSVL 43.1 § liittyy läheisesti EVL 52d §:ssä säädettyyn liiketoimintasiirtoon. Liiketoimintasiirto edellyttää toiminnan jatkamista. Sen sijaan VSVL 4.4 §:ssä (nyk. 4.6 §) tarkoitettuihin tilanteisiin toiminnan jatkamisen edellytys ei luontevasti sovellu. Lainkohdassa säädetään yhtiöoikeudellisten yritysjärjestelytilanteiden verovapaudesta. Toiminnan jatkaminen saa sisältönsä yhtiöoikeudellisten säännösten pohjalta.

VSVL 4.6 § on selventävä säännös. Siinä on kodifioitu leimaverolain aikaiset, lakiin kirjoittamattomat yleisseuraannon ja yksityisoikeudellisen jatkuvuuden periaatteet. Yleisseuraannon periaate on yleinen yksityisoikeudellinen periaate. Yksityisoikeudellisen jatkuvuuden periaate tarkoittaa puolestaan sitä, että yritysjärjestelyn on tullut perustua asianomaista yhteisöä koskevaan yhteisöläinsäädäntöön ja yritysjärjestelyn on tullut tapahtua tämän lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverolain systematiikassa VSVL 4.6 ja 15.3 §:ssä tarkoitettut saannot ovat verovapaita riippumatta, onko niistä säädetty laissa vai ei.

Olen muussa yhteydessä esittänyt, että VSVL 4.6 ja 15.3 §:n ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla ”toiminnan jatkamisen” edellytyksellä ei liene säännösten asema varainsiirtoverojärjestelmässä huomioon ottaen erityistä itsenäistä soveltamisalaa. Toiminnan jatkamisen edellytys on siten varainsiirtoverotuksellisesti tarkoitukseton eli turha. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että varainsiirtoverotuksen systematiikassa VSVL 4.6 ja 15.3 §:ssä tarkoitettut saannot ovat verosta vapaita riippumatta siitä, onko niistä

¹²⁴ *Varainsiirtoverotuksen uudistamistyöryhmä*, s. 42.

¹²⁵ *HE 121/1996 vp*, s. 17–18 ja 22.

¹²⁶ Nytemmin toiminnan jatkamisen vaatimus sisältyy myös VSVL 4.6 §:n toiseen virkkeeseen. Toinen virke koskee säästö- ja osuuspankkien uudelleenjärjestelyitä. VSVL 4.6 §:n toinen virke säädettiin alkujaan vuonna 2001 (1516/2001). Lain esitöiden mukaan varainsiirtoveroa ei ole suoritettava siirrettäessä kiinteistö VSVL 4.6:n toisessa virkkeessä mainittujen lainkohtien mukaisesti. Vastaavaa periaatetta sovelletaan VSVL 15.3 §:n nojalla myös arvopaperin luovutukseen. Lain esitöiden mukaan lainkohdan säätäminen ei merkinnyt muutosta vallinneeseen käytäntöön, sillä vastaavan sisältöiset verosäännökset olivat säästöpankin muuttamisesta osakeyhtiöksi annetun lain 16 §:ssä ja osuuspankkilain 41 n §:ssä. Ks. *HE 180/2001 vp*, s. 102.

säädetty laissa vai ei, eli VSVL 4.6 ja 15.3 §:n säännösten taustalla on leimaverolain aikaisen vakiintuneen tulkintakäytännön kodifointi, sekä toiseksi siitä, että toiminnan jatkamiselle ei lain esitöissä ole annettu mitään erityistä merkityssisältöä. Kun VSVL 4.6 ja 15.3 §:ssä säädetään yhtiöoikeudellisissa puitteissa säänneltyjen yritysjärjestelyiden verovapaudesta, olen muussa yhteydessä esittänyt, että toiminnan jatkamisen käsite viittaa luontevimman yhtiöoikeudellisiin säännöksiin. Näin ollen toiminnan jatkamisen edellytys täyttynee, kun toiminta siirtyy yhtiöltä toiselle yhtiöoikeudessa tarkoitettulla ja yhtiöoikeudellisesti pätevällä tavalla.¹²⁷ Lisäksi olen muussa yhteydessä viitannut kannan tueksi liiketoimintasirron tuloverotusta koskevaan päätökseen KHO 2021 T 62 (ei julk.), jonka on katsottu tukevan kantaa, että tavallisen ja keskinäisen kiinteistöyhtiön rajanvedolla ei tulisi olla yritysjärjestelytilanteissa merkitystä, kun arvioidaan yritysjärjestelyiden varainsiirtoverovapautta.¹²⁸

Sulautumistilannetta koskeva toiminnan jatkamisen edellytys oli esillä päätöksessä KHO 2021:182:

KHO 2021:182. Kiinteistö Oy B oli tavallinen kiinteistöyhtiö, joka omisti tontin ja sillä olevat, vuokralle annetut rakennukset. Kiinteistö Oy B:n oli tarkoitus sulautua osakeyhtiölain 16 luvussa tarkoitettulla tavalla Kiinteistö Oy A:han. Kiinteistö Oy A oli keskinäinen kiinteistöyhtiö. Sulautumisen yhteydessä Kiinteistö Oy A:n yhtiöjärjestyksen toimialaa ja huoneistosisältöä koskevia kohtia oli tarkoitus muuttaa siten, että niissä otettiin lukuun myös Kiinteistö Oy B:lta siirtyvät kiinteistöt ja tilat. Sulautumisessa siirtyviä tiloja koskevan vuokrasopimuksen oli tarkoitus siirtää Kiinteistö Oy A:n osakkaiden nimiin.

Varainsiirtoverolakia edeltänyttä leimaverolakia koskevassa oikeus- ja verotuskäytännössä sulautumistilanteet oli niiden yleisseuraantoluonteen vuoksi katsottu vapaiksi leimaverosta edellyttäen, että sulautuminen oli toteutettu kulloinkin sovellettavan yhtiöoikeudellisen lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverolain esitöistä ei ilmennyt, että tarkoitus olisi ollut tältä osin laajentaa kiinteistöjen omistusoikeuden veronalaisten luovutusten alaa. Tähän nähden varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momentissa olevalla toiminnan jatkamista koskevalla viittauksella ei voitu katsoa tarkoitettua asettaa verovapaudelle aiemmasta oikeustilasta poikkeavia aineellisia edellytyksiä. Tämän vuoksi, ja kun otettiin huomioon, ettei varainsiirtoverovelvollisuuden kannalta merkitystä ollut annettava sille seikalle, että Kiinteistö Oy A:n yhtiöjärjestyksen huoneistosisältöä koskevaa kohtaa muutetaan sulautumisen yhteydessä, Kiinteistö Oy A:n ei ollut suoritettava varainsiirtoveroa sille Kiinteistö Oy B:n sulautumisessa siirtyvästä kiinteistöstä. Ennakkoratkaisu.

Varainsiirtoverolaki 4 § 1 momentti ja 4 § 6 momentti

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan asiassa oli ratkaistavana, onko keskinäisen kiinteistöosakeyhtiö Kiinteistö Oy A:n suoritettava varainsiirtoveroa, kun tavallinen kiinteistöosakeyhtiö Kiinteistö Oy B sulautuu siihen osakeyhtiölain 16 luvussa (624/2006, jatkossa OYL) tarkoitettulla tavalla ja kun sen yhtiöjärjestyksestä muutetaan sulautumisen yhteydessä niin, että sulautumisvastikkeena annettavat yhtiön uudet osakkeet oikeuttavat hallitsemaan sulautumisessa yhtiölle siirtyneellä kiinteistöllä sijaitsevia tiloja.

¹²⁷ Ks. *Torkkel* 2020, s. 315-316.

¹²⁸ Ks. *Torkkel* 2021, s. 146.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan varainsiirtoverolain esitöiden mukaan sulautumistilanteet oli niiden yleisseuraantoluonteen vuoksi katsottu aiemmin voimassa ollutta leimaverolakia koskevassa oikeus- ja verotuskäytännössä vapaiksi leimaverosta edellyttäen, että sulautuminen oli toteutettu kulloinkin sovellettavan yhtiöoikeudellisen lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverolain esitöistä ei ilmene, että tarkoitus olisi ollut tältä osin laajentaa kiinteistöjen omistusoikeuden veronalaisten luovutusten alaa. Tähän nähden VSVL 4.6 §:ssä olevalla toiminnan jatkamista koskevalla viittauksella ei voitu katsoa tarkoitettua asettaa verovapaudelle aiemmasta oikeustilasta poikkeavia aineellisia edellytyksiä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan Kiinteistö Oy B:n oli tarkoitus sulautua asiassa soveltuviissa yhtiöoikeudellisissa säännöksissä eli OYL 16 luvussa tarkoitettulla tavalla Kiinteistö Oy A:han. Tämän vuoksi ja kun otettiin huomioon, ettei varainsiirtoverovelvollisuuden kannalta merkitystä ollut annettava sille seikalle, että Kiinteistö Oy A:n yhtiöjärjestyksen huoneistosiselelmää koskevaa kohtaa muutettiin sulautumisen yhteydessä, Kiinteistö Oy A:n ei ollut suoritettava varainsiirtoveroa sille sulautumisessa siirtyvän Kiinteistö Oy B:n omistaman kiinteistön osalta.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä ratkaisevana seikkana pidettiin sitä, että *sulautuminen oli tarkoitus toteuttaa soveltuviissa yhtiöoikeudellisissa säännöksissä eli OYL 16 luvussa tarkoitettulla tavalla*. Asiassa ei annettu merkitystä sille, että sulautuvan yhtiön yhtiöjärjestyksen huoneistosiselelmää koskevaa kohtaa muutettiin *sulautumisen yhteydessä* siten, että siinä otettiin lukuun myös sulautuvalta yhtiöltä siirtyvät kiinteistöt ja tilat. Yhtä lailla lienee selvää, että asiassa ei olisi annettava merkitystä sille, että sulautuvan yhtiön yhtiöjärjestyksen huoneistosiselelmää muutettaisiin vastaavalla tavalla *sulautumisen jälkeen*.

Jakautumistilannetta koskeva toiminnan jatkamisen edellytys oli esillä päätöksessä KHO 2021:183:

KHO 2021:183. Kiinteistö Oy B oli tavallinen kiinteistöyhtiö, joka harjoitti vuokra-asuntojen rakennuttamista, omistamista ja vuokraamista. Kiinteistö Oy B omisti muun ohessa 11 kiinteistöä. Kiinteistö Oy B oli tarkoitus jakaa kokonaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:ssä ja osakeyhtiölaissa tarkoitettulla tavalla niin, että jakautumisen yhteydessä perustettaville vastaanottaville yhtiöille siirtyisi kullekin yksi kiinteistö. Vastaanottavien yhtiöiden oli tarkoitus olla ensin tavallisia kiinteistöosakeyhtiöitä, mutta niiden yhtiöjärjestyksiä muutettaisiin jakautumisen toteuttamisen jälkeen siten, että niistä tulisi asunto-osakeyhtiöitä tai keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä.

Koska Kiinteistö Oy B:n kokonaisjakautuminen toteutettaisiin asiassa soveltuviissa yhtiöoikeudellisissa säännöksissä eli osakeyhtiölain säännöksissä tarkoitettulla tavalla, vastaanottavien yhtiöiden ei ollut suoritettava niille kokonaisjakautumisessa siirtyvistä kiinteistöistä varainsiirtoveroa varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentin ja 6 momentin perusteella. Koska kokonaisjakautumisella ja yhtiöjärjestyksen muutoksilla ei ollut katsottavaa pyrittävään välttämään varainsiirtoverolain mukaista veropohjaa, vastaanottavien yhtiöiden ei myöskään ollut suoritettava niille kokonaisjakautumisessa siirtyvistä kiinteistöistä varainsiirtoveroa varainsiirtoverolain 37 §:n perusteella. Ennakkoratkaisu.

Varainsiirtoverolaki 4 § 1 momentti, 4 § 6 momentti ja 37 § 1 momentti

Ks. KHO 2021:182

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan asiassa oli ratkaistavana, oliko vastaanottavien yhtiöiden suoritettava varainsiirtoveroa, kun tavallinen kiinteistöosakeyhtiö Kiinteistö Oy B jakautui osakeyhtiölaissa tarkoitetulla tavalla kokonaan uusiin tavallisiin kiinteistöyhtiöihin ja kun vastaanottavien yhtiöiden yhtiöjärjestyksiä muutettiin jakautumisen jälkeen niin, että niistä tuli asunto-osakeyhtiöitä tai keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä.

Asiassa oli *ensin arvioitava*, oliko vastaanottavien yhtiöiden suoritettava varainsiirtoveroa VSVL 4.1 ja 4.6 §:n (1426/2006) perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan varainsiirtoverolain esitöiden mukaan osakeyhtiölain mukainen jakautuminen, jossa jakautuva yhtiö purkautuu, rinnastetaan varainsiirtoverotuksessa sulautumiseen. Lisäksi korkein hallinto-oikeus viittasi samana päivänä annettuun sulautumista koskeneeseen päätökseen KHO 2021:182.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan esillä ollut kokonaisjakautuminen toteutettiin asiassa soveltuviissa yhtiöoikeudellisissa säännöksissä eli osakeyhtiölain säännöksissä tarkoitetulla tavalla. Näin ollen vastaanottavien yhtiöiden ei ollut suoritettava niille Kiinteistö Oy B:n kokonaisjakautumisessa siirtyvistä kiinteistöistä varainsiirtoveroa VSVL 4.1 ja 4.6 §:n perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä ratkaisevana seikkana pidettiin sitä, että *jakautuminen oli tarkoitus toteuttaa soveltuviissa yhtiöoikeudellisissa säännöksissä eli OYL 17 luvussa tarkoitetulla tavalla*. Asiassa ei annettu merkitystä sille, että vastaanottavien yhtiöiden oli tarkoitus olla ensin tavallisia kiinteistöosakeyhtiöitä, mutta niiden *yhtiöjärjestyksiä muutettaisiin jakautumisen toteuttamisen jälkeen* siten, että niistä tulisi asunto-osakeyhtiöitä tai keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä. Yhtä lailla lienee selvää, että asiassa ei olisi annettava merkitystä sille, että *vastaanottavat yhtiöt olisivat jo alkujaan olleet* asunto-osakeyhtiöitä tai keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä. Lisäksi lienee selvää, että asiassa ei olisi annettava merkitystä sille, toteutetaanko jakautuminen kokonais- vai osittaisjakautumisena.¹²⁹

Kokonaisuutena korkeimman hallinto-oikeuden kummassakaan päätöksessä ei annettu erityistä merkitystä VSVL 4.6 §:n ensimmäisessä virkkeessä mainitulle toiminnan jatkamiselle. Voitaneen ajatella, niin kuin olen muussa yhteydessä esittänyt, että toiminnan jatkamisen käsite viittaa luontevimman yhtiöoikeudellisiin säännöksiin. Näin ollen VSVL 4.6 §:n ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu toiminnan jatkamisen edellytys täyttyy, kun toiminta siirtyy yhtiöltä toiselle yhtiöoikeudessa tarkoitetulla ja yhtiöoikeudellisesti pätevällä tavalla. Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ovat linjatkaa ja vastaavat hyvin VSVL 4.6 §:n asemaa varainsiirtoverojärjestelmässä.¹³⁰

Päätöksessä KHO 2021:183 oli *toiseksi arvioitava*, oliko vastaanottavien yhtiöiden suoritettava varainsiirtoveroa varainsiirtoverolain veron kiertämistä koskevan VSVL 37 §:n perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan varainsiirtoverolakia edeltäneen leimaverolain esitöiden mukaan veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisen lähtökohtana oli, että säännöksellä voitiin puuttua

¹²⁹ Tästä erillisen kysymyksen muodostaa se, olisiko osittaisjakautuminen täyttänyt esillä olleessa tapauksessa VSVL 4.6 §:n lakiviittauksen johdosta EVL 52 c §:ssä säädetty osittaisjakautumisen edellytykset. Tähän asiaan ei ole tässä yhteydessä tarpeen puuttua laajemmin.

¹³⁰ Ks. KHO 2019:122, jossa korkein hallinto-oikeus totesi, että varainsiirtoverolain tulkinnassa on lain sanamuodon lisäksi otettava huomioon lainkohdan esityöt ja säännöksen asema varainsiirtoverojärjestelmässä.

vain sellaisiin menettelyihin, joilla voimassa olevan lain mukainen veropohja pyrittiin välttämään. Säännöksellä ei sen sijaan ollut tarkoitus puuttua laissa oleviin rakenteellisiin epäneutraalisuuksiin. Esillä olleella kokonaisjakautumisella ja yhtiöjärjestysten muutoksilla ei ollut katsottava pyrittävän välttämään varainsiirtoverolain mukaista veropohjaa. Näin ollen vastaanottavien yhtiöiden ei ollut suoritettava niille Kiinteistö Oy B:n kokonaisjakautumisessa siirtyvistä kiinteistöistä veroa VSVL 37 §:n perusteella.

Korkein hallinto-oikeus arvioi, täyttikö järjestely VSVL 37 §:n soveltamisen edellyttämän objektiivisen tekijän. Päätöksessä katsottiin, että järjestelyllä ei ylipäänsä vältetty lain mukaista veroa. Kyse ei näin ollen voinut ollut veron kiertämisestä. Tämän jälkeen ei ollut lainkaan tarpeen arvioida VSVL 37 §:n soveltamisen edellyttämän subjektiivisen tekijän täyttymistä.

5. Lopuksi

Palataan vielä Tikan väitöskirjaan. **Tikka** analysoi väitöskirjassaan VerL 56 §:n soveltamisalaa oikeustapaustaineiston perusteella. Tikka muodosti ryhmittelyn, jonka tehtävänä oli helpottaa VerL 56 §:n soveltamiskriteerien esille saamista ja joka pohjautui ensisijaisesti oikeustapausten edustamista ratkaisuisista abstrahoituihin invarianttiin piirteisiin.¹³¹ Tikan esittämä ryhmittely oli seuraava:¹³²

1. oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteet,
2. vaiheittaiset transaktiot,
3. intressinpuutetilanteet ja
4. tavallisuudesta poikkeava hinnoittelu intressiyhteystilanteissa.

Kun leimaveron kiertämisen estämistä koskeva LeimaVL 90 § säädettiin, valtiovarainvaliokunnan mietinnössä selostetut mahdolliset veron kiertämistä koskevia tilanteita lainhuuto- ja saamistodisteiden leimaverotuksessa voitiin luonnehtia *oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteiksi*¹³³ sekä *vaiheittaisiksi transaktioiksi*.¹³⁴ Varainsiirtoverolakiin sisällytettiin aikaisempaa leimaverolakia vastaava veron kiertämisen estämistä koskeva VSVL 37 §. Kun varainsiirtoverolain säätämisen yhteydessä puututtiin moniin leimaverolain ongelmakohtiin ja näin usealta leimaverolain kiertämisongelmalta ”putosi pohja pois”, esille nousee kysymys VSVL 37 §:n soveltamisen nykyisistä tyyppitilanteista.

Kysymystä voidaan hahmottaa varainsiirtoverolain vuoden 2017 muutoksella, sillä lain muutoksen esitöissä nostettiin esille veron kiertäminen. Vuonna 2017 varainsiirtoverolakiin sisällytettiin VSVL 4.5 ja 15.3 §:t, joiden perusteella veroa ei ole suoritettava tuloverolaissa tarkoitettusta toimintamuodon muutoksesta, jossa liikkeen-

¹³¹ *Tikka* 1972, s. 6.

¹³² *Tikka* 1972, s. 223–300. Ks. myös Anderssonin vastaväittäjän lausunto, jossa Andersson totesi tekijän suorittaman VerL 56 §:n soveltamistilanteiden ryhmittelyn olleen onnistunut. Anderssonin käsityksen mukaan ryhmittely selitti yleensä realistisella tavalla käytännön kannanottoja. Ks. *Andersson, Edward*, Kirjallisuutta. Tikka, Kari S., Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. *Lakimies* 1973, s. 321.

¹³³ Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteena voitaneen pitää valiokunnan mainitsemää maapohjan ja rakennuksen hajautettua omistajanvaihdossaantoa.

¹³⁴ Vaiheittaisena transaktiona voitaneen pitää valiokunnan mainitsemää maapohjan vaiheittaista omistajanvaihdossaantoa.

tai ammatinharjoittaja taikka maa- tai metsätalouden harjoittaja perustaa tätä toimintaa jatkamaan osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee (878/2017). Lain esitöissä todettiin seuraavaa:¹³⁵

Ehdotettu verovapaus saattaa myös houkutella järjestelyihin, joilla varainsiirtovero pyritään välttämään perustamalla ensin yksityisliike ja muuttamaan se välittömästi perustamisen jälkeen osakeyhtiöksi. Menettely johtaa samaan lopputulokseen kuin vastaavan omaisuuden sijoittaminen suoraan osakeyhtiöön apporttina, jolloin vero on suoritettava. Jos yksityisliike perustetaan välitoimenpiteenä verosta vapautumisen tarkoituksessa, tilannetta on arvioitava myös varainsiirtoverolain 37 §:n veron kiertämistä koskevan säännöksen kannalta.

Varainsiirtoverolain kohdalla on vaikea ajatella ja osoittaa tilanteita, joissa kyse voisi olla oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuudesta johtuvasta veron kiertämisestä.

Sen sijaan varainsiirtoveron kiertämisen ydinalue voinee paremminkin sijoittua *vaiheittaisten transaktioiden* piiriin. Päätös KHO 2019:156 ja varainsiirtoverolain vuoden 2017 muutos ovat tästä esimerkkejä. Toisaalta päätös KHO 2021:183 osoittaa, että vaiheittaisuus ei vielä sellaisenaan tarkoita veron kiertämistä, mikäli vaiheittaisuudella ei ole vältetty lain veropohjaa. *Vaiheittaisten transaktioiden ohella lienee yleisemminkin vaikea osoittaa esimerkkejä (Tikan esittämistä) veron kiertämisen muista tyyppitilanteista.*

Lopuksi voidaan vielä nostaa esille kysymys eri veromuotojen itsenäisyydestä.¹³⁶ Esillä oleva varainsiirtoveroa koskeva tarkastelun perusteella voidaan pohtia, mikä on tuloveron kiertämisen ja varainsiirtoveron kiertämisen välinen suhde. *Voitaneen lähteä siitä, että kumpikin veromuoto määrittää itsenäisesti sen, mitä on pidettävä veron kiertämisenä.* Näin ollen *tuloveron kiertäminen ei yleensä tarkoita varainsiirtoveron kiertämistä ja toisaalta varainsiirtoveron kiertäminen ei yleensä tarkoita tuloveron kiertämistä.*

Päätöksessä KHO 2019:156 esillä ollutta tilannetta pidettiin varainsiirtoveron kiertämisenä, mutta se tuskin olisi täyttänyt tuloveron kiertämisen edellytyksiä ainakaan niillä perusteilla, joilla sitä pidettiin varainsiirtoveron kiertämisenä. Tuloverotuksessa huomiota olisi sen sijaan saatettu kiinnittää siihen, oliko kyse konsernin sisäisestä velkajärjestelystä, jonka tarkoituksena oli ohjata velkaa Suomen tuloverotuksen piiriin.¹³⁷ Jos varainsiirtoverotuksessa sovelletaan veron kiertämisen estämistä koskevaa säännöstä, tuloverotuksessa on arvioitava mahdollisesti suoritettavaksi tulevan varainsiirtoveron tuloverokäsittelyä tuloverotuksen ehdoilla. Päätöksessä KHO 2019:156 tämä olisi saattanut tarkoittaa maksettavaksi tulleen varainsiirtoveron aktivointia tytäryhtiöosakkeiden (siis ko. päätöksessä C Oy:n osakkeiden) hankintamenon lisäykseksi.

¹³⁵ HE 109/2017 vp, s. 11.

¹³⁶ Ks. edellä luku 1, jossa on nostettu esille Voipion käsitys eri veromuotojen itsenäisyydestä.

¹³⁷ Ks. esimerkiksi KHO 2016:71, 2016:72, 2021:178 ja 2021:179.

Hallintarekisteröidyn osakkeen rajoitetusti verovelvollisen osingon saajan tunnistaminen (referee)

KTT, yliopistonlehtori Katriina Pankakoski (Aalto-yliopisto)

1. Johdanto¹

Eduskunta hyväksyi lähdeverolain² muutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 282/2018 vp) 12.4.2019. Suomi otti käyttöön ensimmäisenä maailmassa³ OECD:n TRACE-malliin⁴ perustuvalla lainsäädäntöuudistuksella (522/2019) TRACE-mallin mukaiset⁵ osingon saajan yhdenmukaista tunnistamista ja vuosi-ilmoitusta koskevat menettelyt. Lainsäädäntöuudistuksella muutettiin julkisesti noteeratun yhtiön hallintarekisteröidystä osakkeesta maksetulle osingolle koskevaa lähdeverolain 7 §:n 2 momentin sekä 10 b-d §:ien sääntelyä. Uutta kiristynyttä ja erittäin teknistä sääntelyä sovelletaan 1.1.2021 tai tämän jälkeen maksettuun osinkoon.

Lähdeverolain 7 §:n 2 momentin (522/2019) mukaan julkisesti noteeratun yhtiön hallintarekisteröidystä osakkeesta maksetusta osingosta on perittävä 35 prosentin lähdevero, mikäli maksajalla tai rekisteröityneellä säilyttäjällä ei ole verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 15 e §:ssä tarkoitettuja loppusaajatietoja osingon saajasta. Uutta ”kevennettyä menettelyä” koskeva lähdeverolain 10 b-d §:n (522/2019) sääntely tiukensi maksajan huolellisuusvelvoitetta tunnistaa osingon saaja suhteessa aiemmin sovellettuun menettelyyn. Lisäksi huolellisuusvelvoite ja verovastuu ulotettiin koskemaan myös rekisteröitynyttä säilyttäjää niissä tilanteissa, joissa rekisteröitynyt säilyttäjä ilmoittaa osingosta perittäväksi lähdeverolain 7 §:n 2 momentissa tarkoitettua veroa pienemmän veron. Lähdeverolain 7 §:n 2 momentti on siten pääsääntö hallintarekisteröidystä osakkeesta maksetun osingon lähdeverotuksessa. Tätä alemman verosopimukseen perustuvan verokannan soveltaminen edellyttää laajaa ilmoitus- ja huolellisuusvelvoitetta maksajalta ja rekisteröityneeltä säilyttäjältä.

Lähdeverolain uudistus koskee Verohallinnon tiedonsaantioikeutta hallintarekisteröityjen osakkeiden perusteella maksettujen osinkojen saajista lähdeverotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi. Lähdeverolain 10 b-d §:ien tiukentuneella maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän huolellisuusvelvoitetta koskevalla sääntelyllä on tarkoitus varmistaa se, ettei verosopimusetuuksia myönnettäisi ilman, että maksaja tai rekisteröitynyt säilyttäjä tunnistaa osingon saajan

¹ KTT Katriina Pankakoski työskentelee Aalto-yliopistossa yliopistonlehtorina. Pankakoski on kirjoittanut artikkeleita Tampereen yliopiston Johtamisen ja talouden tiedekunnassa Suomen Akatemian rahoituksella (”Kansainvälinen verojärjestelmä murroksessa” -tutkimushanke (rahoituspäätös numero 310747)).

² Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978).

³ Valtiovarainvaliokunta kiinnitti tähän seikkaan huomiota hallituksen esitystä (HE 282/2018 vp) koskevassa mietinnössään (VaVM 38/2018 vp). Mietinnön mukaan lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä tulisi huomioida se taloudellinen todellisuus, jossa osakesijoitustoiminta tapahtuu.

⁴ Ks. tarkemmin OECD:n TRACE-mallista (Treaty Relief and Compliance Enhancement) OECD 2013. Ks. myös Verohallinto. Finanssiala. Hallintarekisteröidyille osakkeille maksetut osingot.

⁵ Artikkeleita kirjoitettaessa ei ole tiedossa, onko jokin muu valtio ottamassa käyttöön OECD:n TRACE-mallin mukaiset osingon saajan yhdenmukaista tunnistamista ja vuosi-ilmoitusta koskevat menettelyt.

sekä tämän oikeuden verosopimusetuuksiin ennen etuuksien myöntämistä⁶. Lainsäädäntöuudistus voidaan tiivistää siten, että Verohallinto saa uudistuksen vuoksi kattavasti tietoa osinkojen saajista. Vuosi-ilmoitustietojen perusteella voidaan jälkikäteen varmistaa se, että osingon saaja on oikeutettu verosopimusetuuksiin eli osingon saaja on osingon tosiasiallinen edunsaaja verosopimuksen tarkoittamalla tavalla. Lähdeverolain muutoksella ei kuitenkaan täsmennetty sitä, miten osingon tosiasiallinen edunsaaja voidaan tunnistaa lähdeverolain sääntelyä sovellettaessa⁷.

Tässä artikkelissa tarkastellaan hallintarekisteröidyn osakkeen rajoitetusti verovelvollisen osingon saajan tunnistamista koskevaa kansallista sääntelyä ennen ja jälkeen lainsäädäntömuutoksen. Artikkelissa tarkastellaan *ensinnä* maksajan *riittävää huolellisuusvelvoitetta* tunnistaa hallintarekisteröidylle osakkeelle maksetun osingon saaja aiemmin voimassa olleiden lähdeverolain (970/2005)⁸ säännösten nojalla⁹. *Toiseksi* artikkelissa selvitetään maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän huolellisuusvelvoitetta tunnistaa hallintarekisteröidystä osakkeesta saadun osingon saaja siten kuin uudistuneissa lähdeverolain (522/2019) säännöksissä edellytetään. *Kolmanneksi* artikkelissa esitetään *veropoliittisia kannanottoja*¹⁰ siitä, miten lähdeverolain muutos on onnistunut suhteessa aiemmin voimassa olleeseen sääntelyyn ja menettelyyn sekä lainsäädäntöuudistuksen tavoitteeseen ja tarkoitukseen nähden. Tässä yhteydessä esitetään myös veropoliittisia kannanottoja – *de lege ferenda* - siitä, miten osingon saajan tunnistamista ja verokohtelua koskevan sääntelyn uudistaminen ja selkeyttäminen parantaisi osinkojen lähdeverotusta sekä tätä koskevaa menettelyä myös EU-oikeudellisesta näkökulmasta.

2. Maksajan ”riittävä huolellisuusvelvoite” ennen lainsäädäntömuutosta

Vuoden 2006 lähdeverolain (970/2005) muutos koski erityisesti hallintarekisteröityjen osakkeiden perusteella maksettujen osinkojen lähdeverotuksen *kevennettyä*

⁶ Ks. Verohallinnon ohje 8.4.2022 (1), kohdat 2.3.1 ja 2.3.3.2, jossa on käsitelty maksajan (ja osingon saajaa lähinnä olevan säilyttäjän) velvollisuutta tunnistaa osingon saaja sekä tämän oikeudet verosopimusetuuksiin (osingonmaksukohtaisesti).

⁷ Lain esitöiden (HE 282/2018 vp, s. 9–10) mukaan osingon tosiasiallisella edunsaajalla tarkoitetaan OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklaan sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan vaatimusta. Maksajan tai rekisteröityneen säilyttäjän olisi siten varmistettava, että osingon saaja on osinkoetuuden omistaja, mikäli sovelletaan lähdeverolain 10 b-d §:ien sääntelyä sekä lähdeverolain 7 §:n 2 momentissa tarkoitettua alempaa verokantaa.

⁸ Lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta (627/1978) muutettiin lähdeverolain (970/2005) säännöksiä koskevalla uudistuksella. Ks. tarkemmin HE 118/2005 vp.

⁹ Aiemmin voimassa olleen lähdeverolain (970/2005) sääntelyn ja menettelyiden selvittäminen artikkelissa on perusteltu jo senkin vuoksi, jotta artikkelissa voidaan verrata lainsäädäntömuutoksen vaikutusta lähdeveroja koskevaan menettelyyn ennen ja jälkeen lainsäädäntömuutoksen sekä arvioida lainsäädäntömuutoksen tavoitteen ja tarkoituksen toteutumista. Aiemmin voimassa olleen lähdeverolain soveltamiseen ja menettelyihin sekä osingon saajan tunnistamiseen liittyy myös useita tulkinnanvaraisia kysymyksiä, joita Verohallinto on tutkinut valvontaprojektillaan. Ks. tältä osin Kauppalehden (2019) uutinen, jossa on avattu valvontaprojektilla havaittuja epäkohtia.

¹⁰ Väitöskirjansa (Tikka (1972)) julkaisun jälkeen Kari S. Tikka keskittyi vahvasti veropolitiikkaan muun muassa kirjoittamalla ”Veropoliittikkaa” -kirjan vuonna 1990, joten on luonnollista, että tähän kokoomateokseen sisältyy veron kiertämistä koskevien artikkelien ohella myös veropolitiikkaa käsitteleviä artikkeleita. Ks. tältä osin erityisesti Niskakangas (2022) sekä Lindgren (2022). Kuten Lindgren kirjoituksessaan asianomaisesti mainitsee: ”Heikki Niskakangas osoitti teoksensa ”Veropolitiikka” (2011) Kari S. Tikan muistolle ja siteerasi Tikan samannimistä teosta laajasti veropolitiikan toteuttamista koskevaan osassa ja totesi yhteiskunnallisten realiteettien pysyneen kahden vuosikymmenen ajan muuttumattomina”. Näin ollen Tikan veropoliittinen ajattelu on yhä tänä päivänä osa kotimaista vero-oikeudellista tutkimusta ja keskustelua.

menettelyä. Lähdeverolain 10 b §:n 1-3 momenttien ja 10 d §:n edellytysten täytyttyä maksaja sai myöntää verosopimusetuudet lähteellä osingon saajalle. 1.1.2006 voimaan tulleen lähdeverolain 10 b §:n mahdollistama yksinkertainen menettely oli sidottu maksajan *riittävän huolellisuusvelvoitteen* täyttämiseen. Lähdeverolain 10 b § oli siten poikkeus lähdeverolain 10 §:n 1 momentin mukaiseen osingon saajan tunnistamista koskevaan menettelyyn. Verosopimuksettomissa tilanteissa lähdevero tuli periä lähdeverolain 7 §:n mukaisilla verokannoilla.

Vuoden 2006 lainsäädäntömuutos mahdollisti kevennetyn menettelyn osingon saajan tunnistamisessa, jolloin lähdeverolain 10 b §:n 1-3 momenttien edellytysten täytyttyä osingon maksajan oli mahdollista soveltaa yksinkertaista menettelyä sekä ilmoittaa lähdeverolain 10 d §:n mukaisesti vuosi-ilmoituksella ulkomaisen omaisuudenhoitajan tiedot sekä osingon saajan veromaatiedon, mikäli perittävä lähdevero oli 15 % tai enemmän. Lisäksi lähdeverolain 10 d § edellytti, että vuosi-ilmoituksella annettiin tieto siitä, onko osakkeen omistusoikeus hallintarekisteröity, ja että hallitaanko osaketta omaan vai toisen lukuun. Lähdeverolain 10 b ja 10 d §:ien säännöksissä ei edellytetty maksajalta kovinkaan tarkkaa osingon lopullisen saajan tunnistamista yksinkertaista menettelyä sovellettaessa.

Lähdeverolain muutoksella täsmennettiin maksajan vastuuta, joka oli sidottu osingon saajan riittävän huolelliseen tunnistamiseen. Yksinkertaista menettelyä noudatettaessa riittävä huolellisuusvelvoite täyttyi, jos maksaja oli lähdeverolain 10 b §:n 2 ja 3 momenteissa tarkoitettulla tavalla varmistanut sen, että osingon saajaan voidaan soveltaa verosopimuksen osinkoa koskevia määräyksiä. Lisäksi edellytyksenä oli verosopimusvaltioon sijoittautuneen ulkomaisen omaisuudenhoitajan sekä tilinhoitajayhteisön välinen sopimus hallintarekisteröityjen osakkeiden säilytyksestä. Sopimuksessa tuli ilmoittaa osingon saajan verotuksellinen asuinvaltio sekä vahvistus siitä, että saajaan voidaan soveltaa kyseisen verosopimuksen osinkoa koskevia määräyksiä. Edellytyksenä oli myös se, että ulkomaisesta omaisuudenhoitajasta oli merkintä Verohallinnon rekisterissä. Ulkomaisella omaisuudenhoitajalla ei kuitenkaan ollut verovastuuta eikä huolellisuusvelvoitetta¹¹. Lähdeverolakia sovellettaessa maksaja oli siten yksinomaan vastuussa perimättä jääneestä verosta, mikäli veron perimättä jääminen tai veron periminen liian pienenä johtui veron perimiseen velvollisen laiminlyönnistä¹².

Kevennetyn menettelyn osalta ongelmaksi muodostui se, ettei Verohallinto saanut kaikista hallintarekisteröityjen osakkeiden perusteella maksettujen osinkojen saajista kattavia vuosi-ilmoitustietoja. Joissain tapauksissa se on saattanut johtaa veron perimiseen liian pienenä taikka perusteettomien verosopimusetujen myöntämiseen. Yksinkertainen menettely ei ole siten mahdollistanut esimerkiksi *osingon tosiasiallisen edunsaajan* selvittämistä jälkikäteen vuosi-ilmoitustietoja koskevan suppean sisältövaatimuksen vuoksi. Tämä on vaikeuttanut Verohallinnon verovalvontaa niiden osingon loppusaajien osalta, joiden lähdeveron perinnässä on noudatettu yksinkertaista

¹¹ Ulkomaisella omaisuudenhoitajalla on ollut kuitenkin velvollisuus ilmoittaa pyynnöstä Verohallinnolle osingon saajan yksilöintitiedot, ja tämä velvollisuus on perustunut ulkomaisen omaisuudenhoitajan ja tilinhoitajayhteisön väliseen sopimukseen, josta säännellään lähdeverolain 10 b §:n 2 momentin 3 kohdassa (970/2005). Lähdeverolain 10 b §:n 2 momentin mukaan osingon maksajan riittävä huolellisuusvelvoite piti sisällään siten sen, että maksaja on varmistunut ulkomaisen omaisuudenhoitajan ja tilinhoitajayhtiön välisestä sopimuksesta, ja että tässä sopimuksessa ulkomaisen omaisuudenhoitaja oli sitoutunut toimittamaan Verohallinnolle osingon saajaa koskevat yksilöintitiedot (lähdeverolain 10 §:n 2 momentin 3 kohta). Lähdeverolain 10 b-d §:ssä ei kuitenkaan säännelty tilanteista, jolloin ulkomainen omaisuudenhoitaja ei olisi toimittanut osingon saajan yksilöintitietoja sopimuksesta huolimatta.

¹² Näin myös Nykänen 2015: 283.

menettelyä. Tältä osin on kuitenkin huomioitava, että vuoden 2006 lainsäädäntömuutoksella hyväksyttiin se seikka, ettei Verohallinto saisi kaikkien osingon saajien tietoja¹³. Kevennettyä menettelyä perusteltiin muun muassa Suomen pääomamarkkinoiden kilpailukyvyllä sekä menettelyn joustavuudella ja kustannustehokkuudella¹⁴. Näin ollen maksajalle asetettu riittävä huolellisuusvelvoite täyttyi suhteellisen helposti huomioiden lähdeverolain 10 b ja 10 d §:n asettamat edellytykset osingon saajan tunnistamisesta¹⁵. Huolellisuusvelvoitteen täyttämiseen riitti, että maksaja oli saanut ulkomaiselta omaisuuden hoitajalta tai hallintarekisteröintiä hoitavalta tilinhoitajalta veromaatiedon ja vakuutuksen siitä, että verosopimuksen mukaista alempaa verokantaa voidaan soveltaa. Näin ollen maksajan ei voida katsoa syyllistyneen laiminlyöntiin tilanteessa, jossa ulkomaiselta omaisuudenhoitajalta tai osingon saajalta saadun virheellisen tiedon perusteella vero on jäänyt perimättä tai veroa on peritty liian vähän¹⁶. Näissä tilanteissa osingon saaja oli vastuussa perimättä jääneestä verosta, jolloin osingon saajalle voitiin maksuunpanna vero lähdeverolain 16 §:n 2 momentin nojalla.

Yksinkertainen menettely ei ole kuitenkaan koskenut sellaisia osingon saajia, joilta perittävä lähdevero on ollut verosopimuksen mukaan alle 15 % tai jopa 0 %. Tällaisissa tapauksissa verosopimuksen mukaisen alemman verokannan periminen olisi edellyttänyt lähdeverolain 10 §:n 1 momentissa edellytettyjen osingon saajaa koskevien kattavien yksilöintitietojen esittämistä vuosi-ilmoituksella. Mikäli maksaja ei olisi esittänyt kattavia yksilöintitietoja vuosi-ilmoituksella, olisi tämän tullut periä osingon saajalta lähdeverolain 7 §:n mukainen vero.

Lähdeverolain 10 §:n 1 momentin mukaan maksaja voi soveltaa lähdeveroa perittäessä verosopimuksen määräyksiä, jos

”tulon saaja ennen suorituksen maksamista esittää maksajalle selvityksen kotipaikastaan ja muista sopimuksen soveltamisen edellytyksistä. Selvityksenä tulon saaja voi esittää lähdeverokortin taikka ilmoittaa nimensä, syntymäaikansa ja mahdollisen muun virallisen tunnistetietonsa sekä osoitteensa kotivaltiossaan.”

Lähdeverolain 10 §:n 1 momentin säännös on kuitenkin erittäin tulkinnanvarainen. Säännöksen sanamuodon mukaan on *tulon saajan velvollisuutena* esittää maksajalle selvitys muun muassa verosopimuksen soveltamisedellytyksistä, mikä käytännössä tarkoittaa, lain sanamuotoa mukaillen, että osingon saajan on osoitettava se, että tämä on osinkoetuuden omistaja eli osingon tosiallinen edunsaaja. Mielenkiintoinen kysymys liittyy siihen, miten pitkälle aiemmin voimassa olleen lähdeverolain mukainen maksajan riittävä huolellisuusvelvoite ulottui esimerkiksi osakelainaus- ja johdannaisjärjestelyjä koskevissa tapauksissa, joista maksajalla ei ole voinut olla tietoa osingon maksuuhetkellä. Osingon saaja on voinut nimittäin olla merkittynä osakasluetteloon ennen täsmäytyspäivää ja esittänyt sitten selvityksen osakkeiden omistuksesta maksajalle ennen osingon maksua lähdeveroetuuksien saamiseksi lähteellä¹⁷.

¹³ Tämä on myös todettu lain esitöissä (HE 118/2005 vp, s. 8).

¹⁴ Ks. HE 118/2005 vp, s. 5.

¹⁵ Nykänen (2015: 219) onkin todennut kevennetyn menettelyn osalta, että lähdeverolain verokantoja alemman lähdeveron soveltaminen on ollut mahdollista ilman, että maksajalla on ollut niitä tietoja käytössään, joita tarvitaan verosopimuksen verokantoja sovellettaessa.

¹⁶ Tämä on myös selvästi ilmaistu lain esitöissä (HE 118/2005 vp, s. 8).

¹⁷ Verohallinnon ohjeessa 8.4.2022 (1) on todettu, että *”kansallisen lainsäädännön mukaisia lähdeverokantoja sovellettaessa maksaja voi tällöin pitää osingonsaajana sitä, jolla on oikeus osinkoon osingonjakopäätöksessä määrättyinä täsmäytyspäivänä”*. Mielenkiintoista onkin se, miten osingon saajan

Erityisen epäselvää on se, miten laajasti maksajan olisi tullut tutkia osingon saajan antamien tietojen todenperäisyys riittävän huolellisuusvelvoitteen täyttämiseksi. Lainsäädäntömuutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 118/2005 vp) mukaan maksaja olisi laiminlyönyt veron perimisvelvollisuuden tilanteessa, jos se ei olisi edellyttänyt lähdeverolain 10 §:n 1 momentissa vaadittuja tietoja osingon saajalta ennen osingon maksua¹⁸. Maksaja ei ole kuitenkaan vastuussa osingon saajan antamasta ”*ilmeisen totuutta vastaamattomasta tiedosta*”, sillä lähdeverolain 10 §:n 1 momentin säännös ei edellytä maksajaa tutkimaan osingon saajan antaman tiedon todenperäisyyttä. Näyttövelvollisuus verosopimusetuuskien soveltumisesta on myös säännöksen mukaan verovelvollisella.¹⁹ Riittävän huolellisuusvelvoitteen täyttäminen olisi siten edellyttänyt sitä, että maksajalla on ollut osingon saajalta saatu selvitys ennen osingon maksua, jotta verosopimuksen mukaisia lähdeverokantoja oltaisiin voitu soveltaa lähteellä²⁰, ja että vuosi-ilmoituksella olisi esitetty osingon loppusaajatiedot lähdeverolain 10 §:n 1 momentin edellyttämässä laajuudessa. Tätä pidemmälle menevää tulkintaa lähdeverolain 10 §:n 1 momentti ei mahdollista, vaikka kiistatta säännös edellyttää korkeampaa huolellisuusvelvoitetta verrattuna kevennettyyn menettelyyn²¹.

Erityisen mielenkiintoinen kysymys liittyykin niihin tilanteisiin, joissa verovelvollinen on antanut joko maksajalle tai ulkomaiselle omaisuudenhoitajalle virheellistä tai harhaanjohtavaa tietoa eikä maksaja ole voinut olla tietoinen annetun tiedon virheellisyydestä osingonmaksuhetkellä. Lähdeverolain 10 §:n 1 momentin mukaan on nimittäin tulon saajan tehtävänä osoittaa se, että tämä on oikeutettu verosopimusetuksiin. Mikäli osingon saaja olisi antanut virheellistä tai harhaanjohtavaa tietoa maksajalle taikka ulkomaiselle omaisuuden hoitajalle, vero perittäisiin lähdeverolain 16 §:n 2 momentin nojalla verovelvolliselta. Lähdeverolain 16 §:n 2 momentin soveltaminen voisi myös johtaa VML 28 §:n soveltamiseen, mikäli säännöksen soveltamisedellytykset täyttyisivät. Verosopimuksenmääräykset voivat kuitenkin estää kansallisen veronkiertosäännöksen soveltamisen rajat ylittävissä tilanteissa²². Lisäksi VML 28 §:ää sovellettaessa ja tulkittaessa on huomioitava EU-oikeuden tulkintaa ohjaava vaikutus²³. Lähdeverolain 16 §:n 2 momentin soveltaminen on myös sidoksissa maksajan huolellisuusvelvoitteen täyttämiseen. Näin ollen *ensinnä*

oikeutta osinkoon tulkitaan verosopimuksen osinkoartiklaa tulkittaessa verrattuna kansallisen lainsäädännön soveltamiseen. Mielestäni tätä eroavuutta olisi tullutkin selvittää Verohallinnon ohjeessa.

¹⁸ Ks. HE 118/2005 vp, s. 8.

¹⁹ Myös hallituksen esityksessä (HE 282/2018 vp, s. 8) on todettu, että ”*näyttövelvollisuus oikeudesta kansainvälisen sopimuksen mukaisiin etuuksiin on sillä, joka vaatii määräysten soveltamista*”. Jos verovelvollinen olisi esittänyt luotettavaksi katsotun selvityksen maksajalle ennen osingon maksua, niin tällöin ei ole kysymys maksajan laiminlyönnistä. Myös lähdeverolain 10 §:n 1 momentin sanamuoto tulee tätä tulkintaa...”*jos tulon saaja ennen suorituksen maksamista esittää maksajalle selvityksen kotipaikastaan ja muista sopimuksen soveltamisen edellytyksistä*”.

²⁰ Maksajalta ei edellytetty lähdeverolain 10 §:n 1 momentin nojalla esimerkiksi selvittämään sitä, että onko osingon saaja tosiasiallinen edunsaaja verosopimuksen tarkoittamalla tavalla. Myöskään lainsäädäntömuutosta (970/2005) koskevassa hallituksen esityksessä (HE 118/2005 vp) ei ole käsitelty osingon tosiasiallisen edunsaajan tunnistamista ja selvittämistä millään tavalla.

²¹ Hallituksen esityksessä (HE 118/2005 vp, s. 8) on todettu nimenomaisesti kevennetyn menettelyn osalta, että ”*huolellisesti toimineen osingon maksajan ei pääsääntöisesti voitaisi katsoa syyllistyneen laiminlyöntiin, vaikka osingon saajan antamat tiedot osoittautuisivat virheellisiksi*”.

²² Ks. tarkemmin verosopimusmääräysten ja kansallisten veronkiertosäännösten välisestä suhteesta Veikkola 2020 sekä Pankakoski 2021: 243–246.

²³ Ks. tarkemmin EU-oikeuden tulkintaa ohjaavasta vaikutuksesta sekä EU-oikeuden väärinkäytön kiellosta Lönnblad 2017; 2019; De Broe & Gommers 2019 ja Weber 2022. Lönnblad (Siru Kaunisto) on kirjoittanut Suomessa ensimmäisenä kattavasti EU-oikeuden väärinkäytön kiellosta tuloverotuksen näkökulmasta Veropintopäivien vuoden 2017 julkaisussa (Lönnblad (2017)) sekä Verotus-lehden 2/2019 numerossa. Siru Kauniston aihealuetta käsittelevä väitöskirja julkaistaan elokuussa 2022 open accessina (Vaasan yliopisto).

tulee selvittää se, onko veron periminen liian pienenä johtunut maksajan laiminlyönnistä ja vasta *toissijaisesti* voidaan arvioida sitä, onko veron periminen johtunut verovelvollisen menettelystä.

3. Maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän kiristynyt huolellisuusvelvoitetta koskeva sääntely – osingon saajan tunnistaminen

Julkisesti noteeratusta yhtiöstä maksetun hallintarekisteröidyn osakkeiden perusteella maksettuja osinkoja koskeva lähdeverolain uudistunut sääntely tuli voimaan 1.1.2021. Lainsäädäntömuutoksen tavoitteena on se, että *osingon tosiasiallinen edunsaaja*²⁴ tunnistetaan verosopimusetuuksia myönnettäessä, jolloin lähdevero tulee perityksi oikeamääräisenä. Muutos koskee erityisesti *kevennettyä menettelyä*, mikä on edelleen mahdollista uudistuksen jälkeenkin. Menettely edellyttää maksajalta ja rekisteröityneeltä säilyttäjältä erityistä huolellisuusvelvoitetta tunnistaa osingon tosiasiallinen edunsaaja sekä osingon saajan oikeudet verosopimusetuuksiin, mikäli verosopimusetuudet myönnetään lähteellä.²⁵ Uudistetun lainsäädännön edellyttämää ”kevennettyä menettelyä” koskeva sääntely on erittäin tiukka ja tekninen. Sääntelyä sovellettaessa menettelyä ei voida pitää kovinkaan kevyenä maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän vastuiden ja velvoitteiden osalta.

Lainsäädäntöuudistuksen myötä lähdeverolain 7 §:n 2 momentti on pääsääntö hallintarekisteröidyistä osakkeista maksettujen osinkojen lähdeveron perinnässä. Lainkohdan mukaan maksajan on perittävä julkisesti noteeratun yhtiön maksamasta osingosta 35 prosentin lähdevero²⁶, mikäli maksajalla tai rekisteröityneellä säilyttäjällä ei ole VML 15 e §:ssä tarkoitettuja kattavia osingon loppusaajatietoja. Lähdeverolain 7 §:n 2 momentti koskee myös niitä tilanteita, joissa maksaja tai rekisteröitynyt säilyttäjä ei ota verovastuuta osinkojen lähdeverosta taikka vuosi-ilmoitustietoja ei toimiteta Verohallinnolle.

Lähdeverolain 7 §:n 2 momentin pääsäännöstä poikkeaminen edellyttää sitä, että rekisteröitynyt säilyttäjä antaa VML 15 e §:n 1 momentin mukaiset osingon saajan yksilöintitiedot (loppusaajatiedot) Verohallinnolle vuosittain²⁷. Lainkohdassa ei ole kuitenkaan täsmennetty sitä, että tarkoitetaanko VML 15 e §:n 1 momentin mukaisilla *loppusaajatiedoilla* sitä osingon saajaa, kenelle osinko on maksettu vai tarkoitetaanko loppusaajatiedolla osingon tosiasiallista edunsaajaa verosopimuksen osinkoartiklan tarkoittamalla tavalla. Lähdeverolain 10 b §:n 2 momentin ja 10 c §:n 1 momentin verosopimuksen soveltamisedellytyksien selvittämiselvöllisyyden vuoksi voitaisiin kuitenkin päätyä tulkintaan, että kysymys on verosopimuksen osinkoartiklan

²⁴ Ks. Pankakoski (2020; 2021). Artikkeleissa on tarkasteltu laajasti osingon tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkintaa, tulkintaa koskevia rajoituksia sekä käsitteen soveltamista veron kiertämistä koskevissa tilanteissa.

²⁵ Ks. lainsäädäntöuudistuksen osalta myös Viitala 2019: 9–14.

²⁶ Erityisen huomionarvoista on se, että lähdeverolain 7 §:n 2 momentin 35 prosentin lähdeverokanta on olennaisesti korkeampi kuin lähdeverolain 7 §:n 1 momentin mukaan perittävät 20 ja 30 prosentin lähdeverokannat.

²⁷ Rekisteröityneen säilyttäjän tietojenantovelvollisuudesta on säännelty lähdeverolain 10 c §:n 1 momentissa, jonka mukaan rekisteröityneen säilyttäjän on annettava VML 15 e §:n mukaiset tiedot, Verohallinnon VML 19 §:n nojalla pyytämät osinkoon liittyvät tiedot sekä Verohallinnon kehotuksesta annettavat tai tarkastettavaksi esitettävät VML 23 b §:ssä tarkoitettut tiedot. Lisäksi rekisteröityneen säilyttäjän on annettava osingon maksajalle pyynnöstä osingon maksajan verotusta koskevien velvoitteiden hoitamiseksi tarpeelliset tiedot. Rekisteröityneen säilyttäjän tiedonantovelvollisuus on siten laaja, mikäli se sitoutuu vastaamaan peritystä verosta lähdeverolain 10 c §:n 2 ja 3 momentin edellyttämällä tavalla.

tarkoittamasta osingon tosiasiallisesta edunsaajasta, jota koskeva tieto annetaan vuosi-ilmoituksella Verohallinnolle²⁸.

VML 15 e §:n 2 momenttia sovellettaessa maksajan vuosi-ilmoitusta koskeva tietovaatimus on suppeampi. Tämä tarkoittanee niitä tilanteita, joissa rekisteröitynyt säilyttäjä on sitoutunut vuosi-ilmoitustietojen antamisen sekä kantaa verovastuun lähdeverolain 10 c §:n 2 momentin edellyttämällä tavalla. Muussa tapauksessa lähdeverolain 7 §:n 2 momentista poikkeaminen edellyttää maksajalta sitä, että maksajalla tulee olla osingon saajan tiedot VML 15 e §:ssä tarkoitetulla tavalla, ja että tämä toimittaa loppusajatiedot säännöksen edellyttämässä laajuudessa vuosi-ilmoituksella Verohallinnolle. Tällöin on yksinomaan maksajan vastuulla selvittää lähdeverolain 10 b §:n 2 momentin soveltamisedellytysten toteutuminen osingon saajaan lähteellä. Näin ollen maksajan tulee tunnistaa osingon saaja, jotta lähdevero tulee perityksi oikeamääräisenä.

Uudistunut lähdeverolain sääntely mahdollistaa kevennetyn menettelyn. Tämä edellyttää sitä, että maksaja tai rekisteröitynyt säilyttäjä tunnistavat osingon saajan, toimittavat loppusajatiedot sekä kantavat verovastuun tilanteessa, jossa veroa on peritty, veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin johdosta, liian vähän. Lähdeverolain 10 b §:ssä (522/2019) säännellään menettelystä, jolloin verosopimusetuudet voidaan myöntää lähteellä tuloverolain (1535/1992) 33 a §:ssä tarkoitetun julkisesti noteeratun yhtiön hallintarekisteröidystä osakkeesta maksetun osingon saajalle. Kevennetty menettely edellyttää aina sitoutumista vuosi-ilmoitustietojen antamiseen²⁹. Mikäli vuosi-ilmoitustietoja ei anneta, sovelletaan lähdeverolain 7 §:n 2 momentin pääsääntöä. Näissä tilanteissa osingon saajan oikeudet verosopimuksen mukaiseen alempaan verokantaan selvitetään palautusmenettelyssä. Verohallinnon tehtävänä on tunnistaa osingon tosiasiallisen edunsaaja sekä osingon saajan oikeudet verosopimusetuuksiin.

Maksajan tai rekisteröityneen säilyttäjän huolellisuusvelvoite käsittää lähdeverolain 10 b §:n 2 momentin mukaan sen, että osinkoa maksettaessa selvitetään osingon saajan oikeudet verosopimusetuuksiin. Lainkohdan mukaan selvitysvelvollisuus koskee osingon saajan asuinvaltion sekä verosopimuksen osinkoartiklan soveltamisen edellytyksien tutkimisen. Maksajan tai rekisteröityneen säilyttäjän olisi siten tunnistettava osingon tosiasiallinen edunsaaja, vaikka tätä ei suoraan ilmaista säännöksessä. Tosiasiallisen edunsaajan käsitettä ei siten sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön lainsäädäntömuutoksen yhteydessä. Sen sijaan hallituksen esityksessä (HE 282/2018 vp) osingon tosiasiallisella edunsaajalla viitattiin OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklaan sisältyvään tosiasiallisen edunsaajan käsitteeseen³⁰. Mielestäni verosopimusoikeudellisen osinkoartiklaan sisältyvän tosiasiallisen edunsaajan käsitteen sisällyttäminen kansalliseen lainsäädäntöön olisi ollut kuitenkin tarpeellista käsitteeseen liittyvien tulkintaongelmien vuoksi³¹, sillä näin

²⁸ Tätä tulkintaa tukee myös hallituksen esitykseen (HE 282/2018 vp, s. 38) sisältyvät lähdeverolain 10 c §:n perustelut. Hallintarekisteröidylle osakkeelle maksetun osingon yleistä tiedonantovelvollisuutta koskeva VML 15 e § olisi tullut kuitenkin muotoilla siten, että loppusajatiedon käsite olisi täsmennetty säännöksessä tarkkarajaisesti. Tämä kuitenkin edellyttäisi tosiasiallisen edunsaajan käsitteen sisällyttämistä lähdeverolakiin, jolloin VML 15 e § sisältäisi viittaussäännöksen kyseiseen säännökseen.

²⁹ Ks. tältä osin Verohallinnon ohje 21.12.2020. Kohta 3.1.1. Yleistä lähdeveromenettelystä.

³⁰ Ks. HE 282/2018 vp, s. 9–10.

³¹ OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklaan sisältyvä tosiasiallisen edunsaajan käsite on verosopimusoikeudellinen, jota tulee tulkita verosopimusoikeudellisessa kontekstissa. Käytännössä tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinta nojaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin. Näin ollen voidaan kysyä, muuttuisiko tilanne millään tavalla, jos verosopimusoikeudellinen osinkoartiklaan sisältyvä tosiasiallisen edunsaajan käsite sisällytettäisiin kansalliseen lähdeverolakiin, jos käsitteen tulkinnassa

merkittävän lainsäädäntöön sisältyvän edellytyksen soveltamista ja tulkintaa ei voida jättää Verohallinnon ohjeiden tasolle.

Lähdeverolain 10 b §:n 4 momentissa on tarkennettu 2 momentissa tarkoitettua osingon saajan asuinvaltion selvittämismenettelyä. Lainkohdan mukaan 2 momentissa tarkoitettuna asuinvaltion huolellisena selvittämisenä voidaan pitää:

- Verohallinnon antamaa lähdeverokorttia,
- osingon saajan asuinvaltion veroviranomaisen antamaa todistusta³² tai
- sellaista osingon saajan itse antamaa ilmoitusta, josta selviää lähdeverotusta varten tarvittavat tiedot³³.

Lisäksi säilyttäjärekisteriin rekisteröityneen säilyttäjän³⁴ huolellisuusvelvoitteesta sekä vuosi-ilmoitustietojen antamista koskevasta velvollisuudesta säännellään lähdeverolain 10 c §:n 1 momentissa. Lähdeverolain 10 b-d §:iin sisältyvä osingon saajan tunnistamisvelvollisuus on siten erittäin laaja sekä edellyttää kaikissa osingon saajaa koskevissa tilanteissa osingon tosiasiallisen edunsaajan selvittämistä.

Tiukentuneella maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän huolellisuusvelvoitetta koskevalla sääntelyllä on tarkoitus varmistaa se, ettei verosopimusetuusia myönnettäisi ilman, että maksaja tai rekisteröitynyt säilyttäjä tunnistaa osingon tosiasiallisen edunsaajan sekä tämän oikeuden verosopimusetuksiin ennen etuuksien myöntämistä³⁵. Mikäli tapaus olisi epäselvä, maksajan tulee periä lähdeverolain 7 §:n 2 momentin mukainen vero (35 %), jolloin osingon saajan oikeudet verosopimusetuksiin selvitetään palautusmenettelyssä. Verohallinnon syventävien ohjeiden mukaan tällaisia tapauksia ovat erityisesti tiedossa oleva epäselvyys *osingon tosiasiallisesta edunsaajasta*³⁶ sekä mahdollisen *Principal Purpose Test-määräyksen* (PPT-määräys)

kuitenkin tulisi pidättäytyä OECD:n malliverosopimuksen ja kommentaariin mahdollistamissa tulkintavaihtoehdoissa. Mielestäni verosopimus oikeudellisen osinkoartiklaan sisältyvä käsite ja tämän tulkintaa ohjaava säännös pitäisi kuitenkin sisällyttää kansalliseen lähdeverolakiin jo siksi, että lähdeverolain muutos edellyttää osingon saajan osinkoartiklaan sisältyvien verosopimusetuuksien selvittämistä eli mm. osingon tosiasiallisen edunsaajan tunnistamista verosopimusetuusia myönnettäessä. Lainsäädäntömuutoksen tarvetta voidaan myös perustella tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkintaongelmilla, joita olen käsitellyt kahdessa eri artikkelissani vuosina 2020 ja 2021. Ks. tältä osin Pankakoski (2020; 2021).

³² Verohallinnon ohjeessa (21.12.2020. Kohta 3.1.1. Yleistä lähdeveromenettelystä) on täsmennetty osingon saajan huolellista selvittämismenettelyä. Jos osingon saajan oikeudet verosopimusetuksiin selvitetään Verohallinnon antaman lähdeverokortin tai osingon saajan asuinvaltion veroviranomaisen antaman todistuksen avulla, niin maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän on varmistuttava siitä, että henkilö on verosopimuksen mukainen osingon saaja, mikä tarkoittaa osingon tosiasiallisen edunsaajan selvittämistä.

³³ Osingon saajan itse antama ilmoitus perustuu OECD:n TRACE-mallin mukaiseen ISD-menettelyyn (Investor Self Declaration). Lähdeverolain 10 b §:n 4 momentin mukaan osingon saajan itse annetun ilmoituksen tulee olla riittävän huolellisesti dokumentoitu ja johdonmukainen säilyttäjän hallussa olevien muiden osingon saaja koskevien tietojen kanssa. Ks. tarkemmin ISD-menettelystä Verohallinnon ohje 1.10.2020.

³⁴ Lähdeverolain 10 d §:n 2 momentin mukaan rekisteröinnin edellytyksenä on, että säilyttäjään sovelletaan yhteistä tietojenvaihtostandardia tai rahanpesun estämistä ja asiakkaan tunnistamista koskevia säännöksiä sekä muuta lainsäädäntöä siten, että säilyttäjä on velvollinen tunnistamaan asiakkaansa ja tämän verotuksellisen asuinvaltion.

³⁵ Ks. Verohallinnon ohje 8.4.2022 (1), kohdat 2.3.1 ja 2.3.3.2, jossa on käsitelty maksajan (ja osingon saajaa lähinnä olevan säilyttäjän) velvollisuutta tunnistaa osingon saaja sekä tämän oikeudet verosopimusetuksiin (osingonmaksukohtaisesti).

³⁶ Ks. tältä osin Verohallinnon ohje 8.4.2022 (2), kohta 2.1.2, jossa on selvennetty tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkintaa verosopimusten osinkoartiklaa sovellettaessa. Myös Viitala (2019: 13) on nostanut osingon

tai kansallisen veronkiertosäännöksen soveltuminen³⁷. Korostunut huolellisuusvelvoite koskee siten esimerkiksi osingon saajaa lähinnä olevan rekisteröityneen säilyttäjän tiedossa olevia osakelainausjärjestelyitä. Näin ollen lainsäädäntömuutos kiristi olennaisesti osingon saajan tunnistamista koskevaa menettelyä maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän osalta verrattuna aiempaan maksajan riittävään huolellisuusvelvoitteeseen lähdeverolain 10 §:n 1 momentin ja 10 b §:n edellyttämällä tavalla. Tulevaisuudessa voi siten olla paljon mahdollista, ettei lähdeverolain 16 §:n 2 momenttia sovelleta osingon saajaan maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän kiristyneen huolellisuusvelvoitteen vuoksi, sillä lähdeverolain 16 §:n 2 momentin sanamuoto korostaa veron perimiseen velvollisen huolellisuusvelvoitetta.

4. Veropoliittisia lausumia – de lege ferenda

Kansallisen verolainsäädännön uudistus koskee nimenomaisesti osingon saajan tunnistamista (tosiasiallinen edunsaaja) lähdeveron oikeamääräiseksi perimiseksi (fiskaalinen ja veronkanto tavoite). Lähdeverotuksen tulisi tapahtua myös oikea-aikaisesti (tehokkuus tavoite) lähteellä osinkoa maksettaessa sen sijaan, että lähdeverotuksessa siirryttäisiin lähes kokonaan palautusmenettelyyn, mikä johtaisi lähes poikkeuksetta lähdeverolain 7 §:n 2 momentin mukaisen 35 prosentin verokannan soveltamiseen. Tämän artikkelin osalta viimeinen ja mielenkiintoisin kysymys liittyy siihen, että onko lähdeverolain uudistus ollut riittävän yksiselitteinen ja tyhjentävä huomioiden lähdeverolain uudistuksen tavoite ja päämäärä.³⁸

Lainsäädäntömuutoksella ei täsmennetty esimerkiksi sitä, miten verosopimuksen osinkoartiklaan sisältyvää tosiasiallisen edunsaajan käsitettä tulisi tulkita. Maksajan tai rekisteröityneen säilyttäjän tulisi voida varmistua lähdeverolain 10 b §:n 2 momentissa tarkoitetun verosopimuksen osinkoartiklan soveltamisedellytyksistä osingon saajaan³⁹. Myöskään lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä ei huomioitu PPT-määräyksen soveltamista koskevaa kansallisen sääntelyn tarvetta⁴⁰. Tältä osin voidaankin todeta, että lähdeverolakiin tulisi sisällyttää verosopimusoikeudellisen osinkoartiklan tarkoittama tosiasiallisen edunsaajan käsite ja tulkintaa ohjaava sääntely OECD:n malliverosopimusten osinkoartiklaa ja kommentaaria vastaavasti. Tulkintaa ohjaavalla sääntelyllä tulisi ottaa kantaa muun muassa siihen, tulkitaanko OECD:n mallia ja sen kommentaaria staattisesti vai dynaamisesti⁴¹. Lisäksi kansallisen verolainsäädäntöön tulisi sisällyttää osakelainaus- ja johdannaisjärjestelyjä koskeva erityinen

tosiasiallisen käsitteen tulkintaa koskevat kysymykset kaikkein vaikeimmiksi kysymyksiksi lainsäädäntömuutoksen osalta.

³⁷ Ks. tältä osin Verohallinnon ohje 8.4.2022 (1), kohta 1.4, johon sisältyy PPT-määräyksen ja kansallisen veronkiertosäännöksen soveltumista koskeva edellytys lähdeveroetuutta myönnettäessä.

³⁸ Ks. lainsäädäntömuutoksen osalta myös Hannes Snellmannin (2021) kantelukirjelmä EU-komissiolle, jossa tuodaan esille uudistukseen liittyvät tulkinnanvaraiset kysymykset.

³⁹ Viitala (2019) on nostanut tosiasiallista edunsaajan käsitteen tulkintaa ja PPT-määräystä koskevan kysymyksen erääksi tärkeimmäksi seikaksi lähdeverolain muutoksen yhteydessä. Tältä osin Viitala on todennut, että Verohallinnon tulisi laajasti ohjeistaa tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkintaa ja PPT-määräyksen soveltamistilanteita lähdeverolain muutosta koskevissa Verohallinnon ohjeissa. Ks. tarkemmin Viitala (2019), luku 3.2. Mielestäni tosiasiallisen edunsaajan käsitteestä tulisi kuitenkin säätää lailla.

⁴⁰ Ks. PPT-määräyksestä tarkemmin Veikkola (2018a; 2018b; 2020), joka on käsitellyt väitöskirja-artikkeleissaan erityisesti PPT-määräyksen soveltamista ja tulkintaa sekä PPT-määräyksen suhdetta kansallisiin veronkiertosäännöksiin.

⁴¹ Ks. tältä osin Pankakoski (2020; 2021). Artikkeleissa on tarkasteltu seikkaperäisesti sitä, miten esimerkiksi vuoden 1977 OECD:n mallin osinkoartiklaan sisältyvän tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinta eroaa vuoden 2014 OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklan ja kommentaarin tulkinnasta.

veronkiertosäännös.⁴² Kansallisen sääntelyn täsmentäminen parantaisi oikeusvarmuutta osingon saajan näkökulmasta, minkä lisäksi täsmällinen sääntely saattaisi lisätä maksajan ja rekisteröityneen säilyttäjän halukkuutta kantaa verovastuu lähdeverolain 10 b-c §:ien mukaisten vaatimusten mukaisesti.

Veroasiantuntijat ovat esittäneet lähdeverolain uudistukseen yhteydessä, että kiristynyt sääntely tulee johtamaan siihen, ettei verosopimusetuuksia myönnetä enää lähteellä. Näin on myös todellisuudessa käynyt.⁴³ Lainsäädäntöuudistuksen fiskaalinen ja veronkanto tavoitteet siten täyttyvät, mutta samalla tingitään tehokkuustavoitteesta. Kiristynyt huolellisuusvelvoite ei houkuttele soveltamaan uutta ”kevennettyä menettelyä”, joten lainsäädäntömuutos johtaa palautusmenettelyyn lähteellä soveltamisen sijasta, mikä ei ollut lainsäädäntöuudistuksen tavoitteena. Aiemmin sovellettua kevennettyä menettelyä pidettiin Suomen osalta kilpailukykyisenä ratkaisuna. Se johti valtiovarainvaliokunnan mietinnön (VaVM 38/2018 vp) mukaan oikeaan lopputulokseen lähdeverojen perinnässä⁴⁴.

Näin ollen voidaan kysyä, että olisiko osingon saajan laajaa tunnistamisvelvollisuutta koskeva sääntely pitänyt rajoittaa käsittämään ainoastaan ne tilanteet, joissa lähdevero on verosopimuksen mukaan alle 15 prosenttia tai että kysymyksessä on osakelainaus- tai johdannaisjärjestely, joista osingon saajaa lähinnä olevalla rekisteröityneellä säilyttäjällä on tieto. Aiemmin sovelletun kevennetyn menettelyn etuja ei voida kiistää millään tavalla huomioiden myös sääntelyä koskevassa lakiesityksessä (HE 118/2005 vp) esitetyt perustelut⁴⁵. Tämä muutos olisi niin ikään edellyttänyt tosiasiallisen edunsaajan käsitteen sekä lainausjärjestelyjä koskeva erityisen veronkiertosäännöksen sisällyttämistä kansalliseen lainsäädäntöön⁴⁶. Lainausjärjestelyjä koskevan sääntelyn osalta kuitenkin todettakoon, että sääntely edellyttäisi tarkkarajaisuutta sekä selkeää linjausta siitä, missä yhteydessä järjestely katsottaisiin *liiketaloudellisesti perustelluksi*, ja taas missä tilanteissa järjestelyyn soveltuisi veron kiertämistä koskeva säännös. Sääntelyllä olisikin turvattava liiketaloudellisesti perusteltujen järjestelyjen toteutuminen myös tulevaisuudessa. Niin ikään kansallisessa sääntelyssä olisi huomioitava myös EU-oikeuden tulkintaa ohjaava vaikutus⁴⁷ sekä PPT-määräyksen soveltaminen ja tulkinta⁴⁸.

EU-komissio julkaisi huhtikuun 2022 alussa sivuillaan tiedotteen asiantuntijoiden kuulemisesta, jonka tavoitteena on saada tietoa osinkojen lähdeverotuksen palautusmenettelyyn liittyvistä ongelmista⁴⁹. Tulevaisuudessa voi olla paljon mahdollista, että OECD:n TRACE-malli implementoidaan EU-direktiivillä tavalla tai toisella. Eräs keskeisimmistä kysymyksistä liittyykin siihen, miten TRACE-malli implementoitaisiin direktiivillä niin, että maksaja tai rekisteröitynyt säilyttäjä olisivat halukkaita kantamaan verovastuun, jotta EU-jäsenvaltioissa siirryttäisiin

⁴² Myös valtiovarainvaliokunnan mietinnön (VaVM 38/2018 vp) vastalauseessa oli tuotu esille se, että kansalliseen lainsäädäntöön tulisi sisällyttää tosiasiallisen edunsaajan käsite sekä PPT-määräys.

⁴³ Ks. esimerkiksi Hannes Snellmannin (2018: 1) EU-komissiolle jättämässä kantelukirjelmässä esitetyt näkökohdat sekä Finanssialan lausunto (2019) hallituksen esitykseen (HE 282/2019 vp).

⁴⁴ Tämä näkökohta on ilmaistu valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 38/2018 vp) selväsanaisesti.

⁴⁵ Yksityiskohtainen listaus perusteluista sisältyy hallituksen esitykseen (HE 118/2005 vp, s. 5).

⁴⁶ Myös Viitala (2019: 11–12) on nostanut lainausjärjestelyjä koskevat kysymykset esille tulkittaessa verosopimusoikeudellista osingon tosiasiallisen edunsaajan käsitettä.

⁴⁷ Ks. tältä osin Lönnblad 2017; 2019, De Broe & Gommers sekä Weber 2022.

⁴⁸ Ks. PPT-määräyksestä Veikkola 2018a; 2018b ja 2020.

⁴⁹ Ks. Euroopan komissio (2022).

palautusmenettelystä⁵⁰ verosopimusetuuksien soveltamiseen lähteellä. Samalla menettely mahdollistaisi osingon saajan riittävän tarkan tunnistamisen sekä tämän oikeuden verosopimusetuuksiin lähdeverojen oikeamääräiseksi perimiseksi sekä veron kiertämisen estämiseksi⁵¹.

Direktiiviä koskevan ehdotuksen osalta voidaan kysyä, että voisiko tässäkin yhteydessä toimia niin sanottu ”minimiverotaso”. Mielestäni direktiivillä tulisi säännellä Suomessa aiemmin sovelletusta kevennetystä menettelystä, jolloin kevennettyä menettelyä sovellettaisiin niiden verosopimusten osalta, joiden mukaan osingosta voidaan periä lähdeveroa 15 % tai enemmän. Osingon saajaa koskeva laaja tunnistamisvelvollisuus ja vuosi-ilmoitusta koskevien laajojen tietojen antamisvelvollisuus koskisi siten vain niitä osingon saajia, joiden osalta lähdevero olisi alle 15 %. Oma kysymyksensä liittyy myös osingon saajan tunnistamiseen. Pankkien ja rahoituslaitosten on tullut jo ennen lähdeverolain muutosta tunnistaa asiakkaansa. OECD:n TRACE-malliin perustuva vuosi-ilmoitustietojen ilmoittaminen eri maiden Verohallintoon tulisi voida tehdä pankkien omia tietojärjestelmiä hyödyntämällä. Direktiivillä voitaisiin säännellä vuosi-ilmoitustietojen vähimmäisvaatimuksesta ja muodosta siten, että pankit voisivat toteuttaa ilmoitusvelvollisuutensa mahdollisimman vähin kustannuksin, ehkäpä jo olemassa olevia tunnistamisjärjestelyjä koskevia vaatimuksia vastaavasti. Kun tietosisällöstä olisi säännelty direktiivitasoisesti ja tietosisällöt kattaisivat kaikkien EU-jäsenvaltioiden tarvitsemat tiedot, niin tällöin maakohtaisia eroja ei olisi, mikä olennaisesti helpottaisi pankkien veroraportointia koskevaa työtä.

Osinkojen lähdeverotuksessa verosopimusoikeudellisen osinkoartiklan tarkoittama tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinta sekä veron kiertämisen estäminen muodostavat niin ikään erittäin tärkeän kysymyksen, minkä vuoksi lähdeverotukseen olennaisesti vaikuttavat käsitteet ja sääntely tulisi sisällyttää mahdolliseen osinkojen lähdeverotusta koskevaan direktiiviin. Direktiivitasoinen huomattavan täsmällinen sääntely nimittäin harmonisoi tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkintaa EU-jäsenvaltioiden kesken.⁵² Täsmällinen käsitteiden määrittely sekä osinkojen lähdeverotuksen harmonisointi sujuvoittaisi myös lähdeverojen palautusmenettelyä.

⁵⁰ Esimerkiksi Norjassa noudatetaan lähdeveron palautusmenettelyä, jota pidetään erittäin byrokraattisena ja hankalana sijoittajille, ja saattaa näin vaikuttaa sijoittajien halukkuuteen investoida Norjan pääomamarkkinoille. Ks. Kauppalehti (2022). Myös hallituksen esityksessä (HE 118/2005 vp, s. 5) kiinnitettiin nimenomaan huomiota pääomamarkkinoiden kilpailukykyyn kevennettyä menettelyä säänneltäessä.

⁵¹ Palautusmenettelyä ei voida pitää ns. aukottomana lähdeverojen oikeamääräiseksi perimiseksi ja siirtyminen kohti palautusmenettelyä olisi askel taaksepäin myös huomioiden Saksassa ja Tanskassa realisoituneet Cum/Ex-Cum/Cum-kaupat, jolloin kaupan molemmat osapuolet olivat hakeneet lähdeveron palautusta (tuplapalautukset). Ks. tältä osin Euroopan parlamentin päätöslauselma (2018). Ks. myös Kauppalehden (2019) uutinen verottajan osinkojen lähdeverotukseen liittyvästä valvontaprojektista.

⁵² Tosiasiallisen edunsaajan käsite on verosopimusoikeudellinen käsite, jonka sovellettavuuteen ja tulkintaan unionin tuomioistuin on ottanut kantaa yhdistetyissä asioissa (C-116/16 ja C-117/16) sekä (C-115/16, C-118/16 ja C-119/16). Jälkimmäisessä ratkaisussa oli kysymys suorasiijoitusosingoista ja korko-rojaltidirektiivin soveltamisesta, johon sisältyy tosiasiallisen edunsaajan käsite. Unionin tuomioistuimen mukaan tosiasiallisen edunsaajan on katsottava viittaavan siihen toimijaan, jonka taloudellisesti hyötyä korosta, että OECD:n kommentaaria voidaan hyödyntää tulkinta-apuna tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinnassa. Ks. C-115/16, N Luxemburg 1; C-118/16 X Denmark ja C-119/16 Danmark I, tuomion kohta 88 ja C-115/16, N Luxemburg 1; C-118/16 X Denmark ja C-119/16 Danmark I, tuomion kohdat 90–91. Ratkaisuja on myös käsitelty oikeuskirjallisuudessa. Ks. tältä osin De Broe & Gommers (2019) ja Weber (2022). Osinkojen lähdeverotuksen osalta mahdolliseen direktiiviin tulisi sisällyttää huomattavan täsmällinen säännös tosiasiallisen edunsaajan käsitteestä, vaikka direktiivi perustuisi OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklan sisältämään tosiasiallisen edunsaajan käsitteeseen ja tämän kommentaariin. Niin ikään direktiivin tulisi vastata kysymyksen siitä, noudatetaanko osinkojen lähdeverotusta koskevaan direktiiviin sisältyvän tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinnassa staattista vai dynaamista OECD:n malliverosopimuksen ja kommentaarin tulkintatapaa.

Lisäksi direktiivin tulisi sisällyttää erityiset osakelainaus- ja johdannaisjärjestelyjä sekä veron kiertämistä koskevat artiklat.

Edellä mainitut tulevaisuutta koskevat veropoliittiset lausumat saattavatkin sisältää ratkaisuvaihtoehdon. Jos osingon saajan tunnistamista koskeva sääntelyä täsmennettäisiin ja kevennettäisiin direktiivitasoisesti, siirryttäisiin EU-jäsenvaltioissa lähdeveron palautusmenettelystä kaikille osapuolille kevyempään lähteellä soveltamiseen. Tämä kuitenkin edellyttää jäsenvaltioilta halukkuutta direktiivitasoiseen sääntelyyn sekä sitoutumista muuttamaan osinkojen lähdeverotusta koskevaa kansallista sääntelyä ja menettelyä. Tältä osin kuitenkin sanottakoon, että yllä esitetty ehdotus kuulostaa hyvältä oikeuskirjallisuudessa esitettynä, mutta saattaa olla mahdotonta toteuttaa käytännössä. Näin ollen jään mielenkiinnolla odottamaan, mitä tulevaisuus tuo tullessaan osinkojen lähdeverotuksen osalta, sillä aihepiiri on nyt hyvinkin pinnalla sekä Suomessa että kansainvälisesti. Yllä esitetty direktiiviehdotus on niin ikään erittäin hyvä jatkotutkimuksen aihe tulevaisuutta ajatellen.

LÄHDELUETTELO

De Broe, Luc & Sam Gommers (2019). Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases. *EC Tax Review*, Volume 28, 6/2019, p. 270–299.

Euroopan komissio (2022). Lähdeverot – EU:n uusi järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Julkinen kuuleminen. Saatavilla internetissä: [Lähdeverot – EU:n uusi järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi \(europa.eu\)](#).

Euroopan parlamentin päätöslauselma (2018). neuvoston ja komission julkilausumien johdosta työjärjestyksen 123 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Cum Ex -skandaalista: talousrikollisuus ja nykyisen oikeudellisen kehyksen porsaanreiät (2018/2900(RSP)). Annettu 27.12.2018. Saatavilla internetistä: [PÄÄTÖSLAUSELMAESITYS Cum Ex -skandaalista: talousrikollisuus ja nykyisen oikeudellisen kehyksen porsaanreiät \(europa.eu\)](#).

Finanssiala (2019). Lausunto hallituksen esityksestä laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta. Antopäivä 29.1.2019. Saatavilla internetissä: [FA kannattaa veronkierron estämistä eduskunnan veropöytäkirjan mukaisesti, mutta vastustaa hallintarekisteröidystä osakkeista saatujen osinkojen niin sanotusta yksinkertaistetusta menettelystä luopumista \(eduskunta.fi\)](#).

Hannes Snellman (2021). Finnish Publicly Listed Companies Request the European Commission to Investigate the Amended Finnish Legislation on Withholding Taxation of Dividends Paid to Nominee-Registered Shares. Tiedote. Julkaistu 30.6.2022. Saatavilla internetissä: [Finnish Publicly Listed Companies Request the European Commission to Investigate the Amended Finnish Legislation on Withholding Taxation of Dividends Paid to Nominee-Registered Shares - Hannes Snellman](#).

HE 118/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 9 §:n muuttamisesta.

HE 282/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

Kauppalehti (2019). Verottaja setvii järjestelyjä, joilla on yritetty välttää osinkojen lähdeverotusta – ”Ilmiö on olemassa meillä Suomessakin”. Julkaistu 17.12.2019. Saatavissa internetistä (Kauppalehden lukijoille): <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/verottaja-setvii-jarjestelyja-joilla-on-yritetty-valttaa-osinkojen-lahdeverotusta-ilmio-on-olemassa-meilla-suomessakin/5eb19796-893a-4884-8b14-c26c1e1a4e95>.

Kauppalehti (2022). Norjan verottaja pidättää suomalaissijoittajien osingoista liikaa veroa – Rahat voi hakea Norjan verokarhulta takaisin. Julkaistu 6.4.2022. Saatavissa internetistä (Kauppalehden lukijoille): Norjan verottaja pidättää suomalaissijoittajien osingoista liikaa veroa – Rahat voi hakea Norjan verokarhulta takaisin | Kauppalehti.

Lindgren, Juha (2022). Veron kiertämisestä – oikeudellista tulkintaa ja poliittista keskustelua. Teoksessa: *Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta* (toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas). Aalto-yliopiston julkaisu.

Lönblat, Siru (2017). Veron kiertämisen tunnistaminen osakevaihdossa. *Vero-opintopäivät 2017. 50 juhlavuosi*. Suomen verotarkastajat SVT Ry. Aikakausjulkaisu Verotus, s. 149–166.

Lönblat, Siru (2019). Oikeuksien väärinkäytön kieltö ja veron kiertäminen (referee-artikkeli). *Verotus* 2/2019, s. 291–303.

Niskakangas, Heikki (2022). Ohjaavan verotuksen ongelmia – Kari S. Tikan veropoliittisia kannanottoja. Teoksessa: *Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta* (toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas). Aalto-yliopiston julkaisu.

Nykänen, Pekka (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus*. Helsinki. Talentum.

OECD (2013). Trace Implementation Package for the Adoption of Authorised Intermediary System. Saatavilla internetissä: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/TRACE_Implementation_Package_Website.pdf.

Pankakoski, Katriina (2020). OECD:n malliverosopimuksen osinkoartiklaan sisältyvän tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinta - erityistarkastelussa osakelainausjärjestelyt (referee-artikkeli). *Verotus* 3/2020, s. 318–333.

Pankakoski, Katriina (2021) Tosiasiallisen edunsaajan käsitteen tulkinta sekä verosopimusmääräysten ja kansallisten veronkiertosäännösten välinen suhde (referee-artikkeli). *Verotus* 2/2021, s. 236–247.

Tikka, Kari S. (1972). *Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää*. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165.

Tikka, Kari S. (1990). *Veropoliittikka*. Lakimiesliiton kustannus.

VaVM 38/2018 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

Veikkola, Elisa (2018a). Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test määräyksen tulkinnasta, osa I. *Edilex* 2018/19.

Veikkola, Elisa (2018b). Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test määräyksen tulkinnasta, osa II. *Edilex* 2018/39.

Veikkola, Elisa (2020). Kansallisten väärinkäytösten vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde. Verotus-lehden väitöskirja-artikkelit. Saatavissa internetistä: Verotus-lehti - Väitöskirja-artikkelit - Kansainvälinen verotus - Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde.

Verohallinto. Finanssiala. Hallintarekisteröidyille osakkeille maksetut osingot. Saatavilla internetistä: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/finanssiala/hallintarekisteroidyt-osakkeet/>

Verohallinnon ohje 30.4.2020. Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt. Diaarinumero: VH/1283/00.01.00/2020.

Verohallinnon ohje 21.12.2020. Rekisteröityneen säilyttäjän velvollisuudet ja vastuut. Diaarinumero: VH/8535/00.01.00/2020.

Verohallinnon ohje 8.4.2022 (1). Lähdeveron periminen osingosta, korosta ja rojaltista sekä suorituksen maksajan velvollisuudet. Diaarinumero: VH/3437/00.01.00/2021.

Verohallinnon ohje 8.4.2022 (2). Rajoitetusti verovelvollisen osingot, korot ja rojaltit. Diaarinumero: VH/5004/00.01.00/2021.

Viitala, Tomi (2019). Yritys sijoittajana ja sijoituskohteena. Keskuskauppakamarin Suuri veropäivä 2019. s. 16–20.

Weber, Dennis (2022). EU Beneficial Ownership Further Developed: A View from a Different Angle. *World Tax Journal*. 1 (2022), Journal Articles & Opinion Pieces. IBFD, p. 1–15.

Pokeria verotuksessa – ns. normaalitulkinnan käyttö veronkiertosäännöksen sijaan

OTT, KTM, asianajaja Ossi Haapaniemi (Roschier Asianajotoimisto Oy)¹

1. Veronkiertosäännöksen soveltaminen versus normaalitulkinta - eroja oikeusturvassa?

Tämän kirjoituksen tarkoituksena on esimerkkien valossa tarkastella ns. normaalitulkintaa eli lain tavanomaista tulkintaa ja herättää lukija pohtimaan, voiko esimerkiksi verovelvollisen oikeusturva, verotuksen oikeusvarmuus ja ennustettavuus joskus olla pelkkää normaalitulkintaa käytettäessä jopa heikompaa kuin veronkiertosäännöstä käytettäessä.

Professori *Kari S. Tikka* lausui aikanaan veronkiertosäännöksen rajoista seuraavasti² (lihavointi tässä):

Yleislausekkeen sanamuodosta ei saada riittävästi johtoa siihen, kuinka pitkälle lain soveltaja voi tässä suhteessa mennä.

Rajoittavina tekijöinä vaikuttavat ennen muuta **verotusratkaisujen ennustettavuuden vaatimus ja lain soveltajien oma käsitys toimivaltansa rajoista suhteessa lainsäätäjään.**

Professori *Reijo Knuutinen* on puolestaan lausunut ns. normaalitulkintaan ja legaliteettiperiaatteeseen liittyen seuraavasti:

VML 28 §:n soveltamiselle on osoitettu erityisiä edellytyksiä, kuten subjektiivisen veronkiertämistarkoituksen osoittaminen, kun taas lain tavanomaiselle tulkinnalle ei tällaista vaatimusta ole olemassa. Kun asia ratkaistaan lain normaalitulkinnalla, liiketaloudellisten syiden olemassaoloa tai niiden painavuutta ei tarvitse arvioida.³

Legaliteettiperiaatteeseen viitataan käytännössä useimmiten tulkintaa rajoittavana ja verovelvollisen intressejä suojaavana periaatteena: sen tehtävänä on toimia oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden takaajana.⁴

Legaliteettiperiaate nostaa lainsäädännön oikeuslähteenä eräisiin muihin oikeudenaloihin verrattuna hyvin keskeiseen asemaan, itse asiassa sellaiseksi oikeuslähteeksi, johon verotuspäätöksissä ja -ratkaisuissa tulee aina nojautua.⁵

Ainakin legaliteettiperiaate siis rajoittaa normaalitulkintaa ja siihen liittyen tulisi huomiota kiinnittää erityisesti oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen. Nämä huomioon ottaen lain sanamuoto on siis selkeä lähtökohta, mutta säännös ei välttämättä aina anna selkeää vastausta johtuen vaikkapa kielellisestä epätarkkuudesta. Kuten *Knuutinen* viimeksi siteerattuun kohtaan liittyen toteaa, toisinaan tulkinnallista sisältöä joudutaan etsimään myös sanamuodon ulkopuolelta esimerkiksi lainsäätäjän tahdosta

¹ Kirjoittaja on toiminut asiamiehenä useissa tässä kirjoituksessa mainituista tapauksista.

² Tikka, Kari S. (1972), Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165, s. 316.

³ Knuutinen, Reijo (2020), Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat, Alma Talent, s. 180.

⁴ Knuutinen 2020, s. 186.

⁵ Knuutinen 2020, s. 187.

tai lain tarkoituksesta käsin. Apuna siis voi käyttää myös lainsäätäjän tarkoitusta, mutta kuten jäljempänä havaitaan, tähän liittyy vaaroja, eikä aina ole selvillä, mitä lainsäätäjä on tarkoittanut ja lopputulos voi vaikuttaa jopa sattumanvaraiselta.

Normaalitulkinnassa lähtökohtana onkin yksityisoikeudellisten käsitteiden hyödyntäminen silloin, kun verolaeissa ei ole jotakin toisin määritelty. Oikeuskirjallisuudessa on yksityisoikeuden ja vero-oikeuden väliseen suhteeseen liittyen todettu, että yksityisoikeudellinen oikeustositseikasto ja siitä johtuva oikeusvaikutus muodostavat yhdessä vero-oikeudellisen oikeustositseikaston, jolle verolainsäädäntö määrää oikeusvaikutuksen eli veroseuraamukset. Tästä yksityisoikeuden ja vero-oikeuden välisestä sidoksesta voidaan poiketa seuraavissa tilanteissa: 1) verolainsäädännössä nimenomaisesti säädetään asiasta yksityisoikeudesta poiketen; 2) verolakia tulkitaan normaalitulkinnan periaatteella verolain tarkoituseristä käsin; tai 3) sovelletaan veron kiertämistä koskevaa säännöstä, jossa yksityisoikeudellinen muoto sivuutetaan verotuksessa.⁶

Entä jos normaalitulkinnassa liiketaloudellisten syiden olemassaoloa tai niiden painavuutta ei tarvitse arvioida, niin tarkoittaako se, ettei niillä ole tulkinnan yhteydessä merkitystä. Jos niillä ei olisi merkitystä, esimerkiksi ettei olisi verovelvollisen eduksi perusteltua suosia liiketaloudellisesti perusteltuja tulkintavaihtoehtoja, niin tarkoittaisiko se normaalitulkinnassa veronkiertosäännöksen soveltamista heikompaan oikeusturvaan. Periaatteessa ei, koska tulkinnassa tulisi ensin määrittää normaalitulkinnan mukainen ratkaisu⁷ ja sitten vasta pohtia, täyttyvätkö veronkiertosäännöksen soveltamiselle olevat edellytykset. Aina soveltaminen ei kuitenkaan käytännössä ole näin selkeää.

2. Sattuman vaikutus verotuksessa

On mielenkiintoista havaita, että sattuma tai sen mahdollisuus voi joskus määrätä myös verokohtelun. Pokerissa sattuma vaikuttaa normaalisti jokaisessa jaossa, vaikka pitkällä tähtäimellä parempi pelaaja kuitenkin yleensä voittaa. Seuraavassa käydään kuriositeettina läpi ns. normaalitulkintaa pokerin ja virtuaalivaluuttojen verotukseen liittyen sekä lainsäätäjän tarkoituksen vaikutusta tulkintaan.

Arpajaislaissa arpajaisilla tarkoitetaan toimintaa, johon osallistutaan vastiketta vastaan ja jossa osallistuja voi saada kokonaan tai osittain sattumaan perustuvan rahanarvoisen voiton. Korkeimman oikeuden tuomion KKO 2011:23 mukaan, vaikka pokeriturnauksissa pelaajien taidolla ja kokemuksella on merkitystä heidän voitonmahdollisuuksiensa kannalta, sattuma vaikuttaa jokaisessa korttien jaossa. Voitto määräytyy siten väistämättä osittain sattuman perusteella. Hallituksen esityksessä (HE 197/1999 vp) todettiin voiton saamisen perustuvan sattumaan silloin, kun sen vaikutusta voiton määräytymiseen ei tietävin tai taitavinkaan pelaaja voi sulkea pois. Vastaavasti tuomion KKO 2008:119 mukaan Tuurin kyläkaupan järjestämässä "miljoonapilkissä" kyse oli arpajaisista.

Tässä yhteydessä arpajaislain tulkintaan ja sattuman vaikutukseen liittyen voidaan mainita myös tuore vuosikirjaratkaisu KHO 2022:60 koskien niin sanottuja fantasiaurheilupelejä (Fantasy Sports), joihin osallistuttiin vastiketta vastaan ja joista saattoi voittaa rahaa. Peleissä pelaajat kokosivat oman joukkueensa SM-liigan tai NHL-

⁶ Myrsky, Matti - Rabinä, Timo (2015), Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Alma Talent Oy, s. 343.

⁷ Ks. esim. Knuutinen 2020, s. 71.

liigan todellisista jääkiekkoilijoista ja kilpailivat toisiaan vastaan pyrkien keräämään joukkueelleen mahdollisimman paljon pisteitä. Pisteiden saaminen perustui joukkueessa olevien jääkiekkoilijoiden suorituksiin reaali maailman peleissä. Mahdollisuus menestyä peleissä yksinomaan arvaamalla oli pieni. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että parhaiten menestyneiden pelaajien voiton mahdollisuuteen saattoivat lopulta vaikuttaa ratkaisevasti piste-erot, jotka johtuivat esimerkiksi pelaajan joukkueessa olevan reaali maailman jääkiekkoilijan tilastollista tasoa paremmasta tai heikommasta suoriutumuksesta yksittäisessä ottelussa, loukkaantumisesta tai muista vastaavista ennalta arvaamattomista seikoista. Vaikka pelaajien tiedoilla ja tietojen hyödyntämisellä koskevilla taidoilla oli peleissä menestymisen kannalta merkitystä, tiedollisesti ja taidollisesti samantasoisten pelaajien keskinäiseen paremmuuteen ja harvojen voittajien valikoitumiseen vaikuttivat siten merkittävässä määrin sattumanvaraiset ja pelaajien vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella olevat seikat. Voiton mahdollisuuden katsottiin perustuvan arpajaislain 2 §:ssä tarkoitetulla tavalla ainakin osittain sattumaan.

Miten pokerin peluusta saatuja tuloja verotetaan? TVL 85 §:n mukaan arpajaisverolain 2 §:ssä tarkoitetuista tai Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sen lainsäädännön mukaisesti toimeenpannuista arpajaisista saatu voitto ei ole veronalaista tuloa. Arpajaisverolain 2 §:n mukaan arpajaisilla tarkoitetaan mm. arpajaislain 3 §:ssä tarkoitettuja rahapelejä sekä muuta kuin arpajaislainsäädännössä tarkoitettua julkisesti järjestettyä arvontaa, arvaamista, vedonlyöntiä tai niihin rinnastettavaa, sattumasta osaksi tai kokonaan riippuvaa menettelyä, jossa voi voittaa rahaa tai rahanarvoisen etuuden. Vero-oikeudellinen käsittely on siis kytketty yksityisoikeudelliseen käsittelyyn. Tämän voisi ajatella olevan hyvä ja selkeä malli.

Entä toteutuuko verolainsäädännön tarkoitus nettipokerin verotuksessa ja onko tarkoituksella väliä? Korkein hallinto-oikeus katsoikin ratkaisussa KHO 14.6.2011 T 1597 korkeimman oikeuden tavoin, että vaikka pokerissa pelaajan taidoilla on oma merkityksensä, korttien sattumanvaraisen jakaantumisen vuoksi voittaminen pokerissa perustuu myös sattumaan. Pokeriturnausta oli näin ollen pidettävä arpajaisverolaissa tarkoitettuun arvontaan, arvaamiseen tai vedonlyöntiin rinnastettavana, sattumasta osaksi tai kokonaan riippuvana menettelynä. Yhtiön järjestämiä pokeriturnauksia oli pidettävä arpajaisverolain 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina arpajaisina, joista oli suoritettava arpajaisverolain 4 §:n 4 momentin mukainen arpajaisvero. Lainkohdan mukaisen verovelvollisuuden edellytyksenä ei ollut osallistumismaksun tai muun vastikkeen periminen. Suomalaisen yhtiön Suomessa harjoittamalle toiminnalle asetettava verovelvollisuus ei myöskään ollut vastoin palveluiden vapaan liikkumisen periaatetta.

Kansainvälisissä tilanteissa tämä tulkinta voikin sitten johtaa mielenkiintoiisiin lopputuloksiin ja ETA-alueen osalta jopa verovelvolliselle varsin edulliseen lopputulokseen. Verohallinnon ohjeessa "Pokeritulojen verotuksesta" 27.4.2020 todetaan seuraavasti:

On mahdollista, että internetin kautta pelattavassa pokerissa pelipalvelin ja pelin toimeenpanon hallinto ovat toisessa Euroopan talousalueen valtiossa, mutta peli on suunnattu Suomeen siten, että se katsotaan toimeenpannuksi myös Suomessa. Vaikka peliä ei ole tällöin toimeenpantu Suomen arpajaislainsäädännön mukaisesti, pelistä saatua voittoa voidaan pitää tuloverolain 85 §:n nojalla verovapaana, jos pelin toimeenpano toisessa Euroopan talousalueen valtiossa on tapahtunut tuon valtion lainsäädännön mukaisesti.

Siitä, että pokerin on katsottu perustuvan ainakin osaksi sattumaan, seuraa siis, että suomalainen yksityishenkilö voi saada vaikkapa maltalaisessa nettikasinossa voittamansa pokeritulot verovapaasti. Jos lainsäätäjän tarkoituksella on merkitystä lain tulkinnessa, voidaan kysyä, onko tämä lainsäätäjän tarkoittama lopputulos vai vaikkapa sattumaa vaikkakin looginen seuraus aiemmista päätöksistä.

Entä rinnastuuko virtuaalivaluuttojen ostaminen osaksikaan arpalippujen ostamiseen tai vedonlyöntiin ja onko se sattuman kauppaa? Helsingin Sanomat uutisoi 29.2.2021, että Bitcoinin arvo on noussut räjähdysmäisesti ja että tuoreen tutkimuksen mukaan arvonnousu muistuttaa arpapeliä. Uutisessa mainittujen Vaasan yliopiston ja Jyväskylän yliopiston tuore tutkimus osoitti, että spekulatio ja arpapelityyppinen käyttäytyminen olivat merkittäviä tekijöitä kryptovaluuttojen hinnoittelussa.

Pian tämän jälkeen 5.3.2021 Helsingin Sanomat jatkoi, että virtuaalivaluutta voi olla tuottoisa spekulatiokohde, mutta siltä puuttuu yksi olennainen sijoitustuotteiden ominaisuus. ”Perinteisten sijoituskohteiden ja myös valuuttojen taustalla on aina joku tunnettu arvo, varallisuus tai kiinteä omaisuus. Esimerkiksi osakkeet oikeuttavat yrityksen voittoihin, osinkoihin ja omaisuuteen, kiinteistösijoitukset luonnollisesti kiinteistön arvoon ja esimerkiksi vuokriin, perinteiset valuutat edustavat keskuspankkien hallinnoimana kyseisten kansantalouksien arvoa”, sanoi OP-yrityspankin omaisuudenhoidon johtaja Tuomas Virtala. Bitcoinin ”oikeaa” arvoa on sen sijaan mahdoton perustella. Varman Reima Rytölä puolestaan totesi, että ”Hinnanmuodostusmekanismiin liittyy niin paljon epävarmuuksia, ja mahdollinen tuotto perustuu puhtaasti hinnan nousuun”.

Näistä tutkimuksista ja kommentteista herää kysymys, että pitäisikö esimerkiksi Bitcoinien ostamisen rinnastua arpalippujen ostamiseen tai vedonlyöntiin, koska arvonnousu tai -lasku muistuttaa arpapeliä, jossa sattumalla on suuri osuus. Saattaa olla, että pokerin ja virtuaalivaluuttojen verotus kaipaisi lainsäädännöllisiä toimia ja linjakasta lainsäädäntöä.

Nykyisen oikeuskäytännön KHO 2019:42 mukaan virtuaalivaluutan luovutuksesta syntyy luovutusvoitto, jolloin tappiot ovat vastaavasti luovutustappioita eli sellaisina vähennyskelpoisia. Tältä osin virtuaalivaluuttojen käsittely voi siis olla edullisempaa kuin ns. Fiat-valuuttojen eli valtioiden liikkeeseen laskemien virallisten valuuttojen käsittely. Toisaalta ratkaisu tarkoittaa myös, että virtuaalivaluutan vaihtaminen toiseksi on lähtökohtaisesti verotuksen realisoiva tapahtuma, vaikka kyseisessä tapauksessa luovutus tapahtuikin euroja tai dollareita eli vierasta valuuttaa vastaan. Vieraan Fiat-valuutan vaihtamista toiseksi ei ole oikeuskäytännössä pidetty verotuksen realisoivana tapahtumana.⁸

Ratkaisun KHO 2015:178 mukaan kurssitappio dollarien vaihtamisesta euroiksi puolestaan oli vähennyskelpoton. Tämä tulkinta perustui osaltaan siihen, että säätäessään vähennyskelpoisuudesta tietystä tilanteesta (TVL 54 b §) lainsäätäjä olisi tarkoittanut vähennysoikeuden olevan varsin rajoitettu.⁹ EU-oikeudellisesti lopputulosta voi pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta arvostella, kun voitot kuitenkin ovat veronalaisia eli verotus on epäsymmetristä, jolloin sijoittaminen euroalueen ulkopuolelle on vähemmän houkuttelevaa. Jos lainsäätäjän tarkoituksella on

⁸ Ks. tästä KHO 1998:11, jossa yksityishenkilö aikoi vaihtaa dollareita jeneiksi.

⁹ Saattaa olla, että negatiivinen suhtautuminen kurssitappioiden vähentämiseen johtuu osaltaan epäilystä, ettei voittoja ilmoiteta (ts. näin toteutunut verotus olisi symmetristä), vaikka tällaista perustelua ei ole avoimesti sanottu.

suuri merkitys, niin voidaankin kysyä, onko lainsäätäjän tarkoitus todella ollut, että virtuaalivaluutoista syntyvää tappiota kohdellaan edullisemmin kuin ns. Fiat-valuutoista syntyvää tappiota.

3. Työsuhdeoptiosäännös veronkiertosäännöksenä

Työsuhdeoptioita koskeva TVL 66 §:n 3 momentti ei ole nimenomaisesti veronkiertosäännös, mutta oikeuskäytännön perusteella vaikuttaa, että sitä on tulkittu jossain määrin veronkiertosäännöksen tavoin. Vaikka säännöksen tulkinta on ns. normaalitulkintaa, vaikuttaa siltä, ettei tulkinta kuitenkaan aina ole ollut sidottu yksityisoikeuteen tai pykälän sanamuotoon.

Tapaus KHO 2002:89 koski ns. **synteettistä optiota**/osakesidonnaista lainaa, johon työsuhdeoptiosäännös ei sanamuotonsa mukaan soveltunut, koska järjestelyssä ei varsinaisesti hankittu osakkeita. TVL 66 §:n 3 momentin työsuhdeoption määritelmän mukaan veronalaista ansiotuloa on myös etu työsuhteeseen perustuvasta oikeudesta saada tai hankkia yhteisön osakkeita tai osuuksia käypää alempaan hintaan vaihtovelkakirjalainan, optiolainan, optio-oikeuden tai muun näihin rinnastettavan sopimuksen tai sitoumuksen perusteella. Tästä määritelmästä huolimatta KVL:n ja KHO:n mukaan tätä instrumenttia verotettiin käytännössä työsuhdeoption tavoin ansiotulona, vaikka TVL 66.3 § ei siis sanamuotonsa perusteella tapaukseen soveltunut.¹⁰ Voitaneen ajatella, että KHO paikkasi tässä lainsäädännön sanamuodon aukon, koska työsuhdeoptiosäännöstä ei oltu nimenomaisesti lain sanamuodossa ulotettu koskemaan synteettisiä optioita.¹¹

Rinnastusta TVL 66 §:n 3 momentin mukaiseen työsuhdeoptioon ei kuitenkaan tehty verovelvollisen eduksi tapauksessa KHO 29.11.2012 T 3332 koskien ranskalaista FCPE-järjestelyä. Sen osalta ansiotulon verotus realisoitui jo siihen liittyvän sijoitusjakson päätyttyä (vrt. työsuhdeoption ansaintajakso), eikä vasta verovelvollisen realisoidessa edun (vrt. työsuhdeoption käyttö). Normaalitulkinta ei siis kaikilta osin vaikuta johdonmukaiselta. Epäsymmetrinen verovelvollista vastaan oleva tulkinta viittaa veronkiertosäännöksen ominaispiirteisiin. FCPE-tapauksessa ei ollut mitään veron kiertämiseen viittaavaa, mutta ansiotulon verotuksen välttämistä synteettistä optiota käyttämällä ei ilmeisesti pidetty sopivana tapauksessa KHO 2002:89.

Ratkaisussa KHO 2009:8 ns. **pitkän merkintäajan henkilöstöantia** pidettiin työsuhdeoptiona, vaikka järjestely oli toteutettu yhtiöoikeudellisesti osakeantina eikä optiojärjestelynä.

¹⁰ Kyseistä lainkohtaa koskevassa hallituksen esityksessä HE 175/1994 vp oli kuitenkin lausuttu muun muassa seuraavaa: "Vaihtovelkakirjaan ja optio-oikeuteen voitaisiin rinnastaa myös järjestely, jolla pyrittäisiin samaan lopputulokseen. Esimerkiksi Ruotsissa ja Yhdysvalloissa on tehty järjestelyjä, joissa yrityksen osakkeita on merkitty velaksi ja velan määrää on muutettu kurssikehityksen mukaan. Myös tällaiset synteettiset järjestelyt olisi saatava verotuksen piiriin. Sama koskisi mitä tahansa muuta oikeutta hankkia osakkeita tai osuuksia käypää alempaan hintaan työsuhteen perusteella. Työsuhdeoption käsite olisi siten säännöstä tulkittaessa ymmärrettävä laajasti."

¹¹ Todettakoon, että uudemmassa oikeuskäytännössä ratkaisussa KHO 2019:121 katsottiin varainsiirtoverolain sanamuodon perusteella, ettei osakaslainasaamisten luovutuksesta mennyt varainsiirtoveroa. Kyseisen säännöksen esitöissä (HE 125/2012 vp) oli todettu, että vastikkeeseen luettaisiin nimetyn kauppahinnan lisäksi kohdeyhtiön velan maksaminen suorittamalla erillinen korvaus myyjän saatavan siirrosta. KHO:n enemmistön mukaan tällaisella lausumalla ei kuitenkaan voitu laajentaa veron perustetta lain sanamuodon ulkopuolelle.

A Oyj:n tarkoituksena oli tarjota B:lle ja yhtiön muille avainhenkilöille mahdollisuus merkitä yhtiön osakkeita. Merkittävien osakkeiden määrä määräytyisi avainhenkilölle kullekin mittausajanjaksolle asetettujen tavoitteiden toteutumisen perusteella. Mittausjaksot päättyisivät 31.12.2008, 31.12.2009 ja 31.12.2010. Osakkeita olisi mahdollisuus merkitä aina mittausjakson päättyttyä. Järjestelyssä olisi mahdollista käyttää uusien osakkeiden ohella myös jo olemassa olevia osakkeita. Mittausjaksojen päättyessä vuosina 2008-2010 käytettävä osakkeiden merkintähinta määrättiin osakeantipäätöksessä, jonka yhtiö teki vuonna 2008. Merkintähinta oli tätä osakeantipäätöstä edeltäneen kalenterikuukauden ajalta laskettu keskimääräinen hinta.

Kun kysymyksessä olevan järjestelyn tarkoituksena oli, että yrityksen avainhenkilöt voivat hyötyä yhtiön osakkeiden arvonnoususta merkitsemällä yhtiön osakkeita tulevaisuudessa merkintähetken käypää hintaa alempanaan hintaan, järjestelyä oli pidettävä työsuhteeseen perustuvana tuloverolain 66 §:n 3 momentissa tarkoitettuna työsuhteena eikä saman lainkohdan 1 momentissa tarkoitettuna oikeutena. B:n merkittäessä A Oyj:n osakkeita hänelle katsottiin syntyvän veronalainen etu, jos osakkeiden käypä arvo merkintähetkellä ylittää käytetyn merkintähinnan. B:n ansiotulona verotettavaksi eduksi katsottiin osakkeen käypä arvo sillä hetkellä, kun hän merkitsee osakkeet vähennettynä hänen osakkeesta maksamallaan hinnalla. Etuus verotetaan sen verovuoden tulona, jona B merkitsee osakkeet. Etuuden verotuksellisen käsittelyn kannalta ei ollut merkitystä sillä, käytettiinkö järjestelyssä uusien osakkeiden sijasta jo olemassa olevia osakkeita.

Ratkaisussa KHO 2014:66 ns. **johdon holdingyhtiö** –järjestelyä pidettiin yleisen ansiotulosäännöksen TVL 61 §:n, työsuhteosäännöksen ja VML 28 §:n yhteisvaikutuksesta ansiotulona. Tämän ratkaisun perusteella monia erilaisia holdingyhtiöjärjestelyjä pyrittiin verottamaan vastaavasti. Esimerkkinä tästä ratkaisu KHO 2019:26, jossa KHO kuitenkin päätyi verovelvolliselle myönteiselle kannalle:

B-suvun jäsenet omistivat B Oy:n ja C Oy:n. B Oy ja C Oy omistivat holdingyhtiö D Oy:n, jolle B Oy vuonna 2008 suuntasi osakeannin. Kun D Oy oli merkinnyt B Oy:n osakkeita, D Oy:n osakkeita tarjottiin merkittäväksi kolmelle B Oy:n avainhenkilölle mukaan lukien yhtiön talousjohtajana elokuussa 2009 aloittanut A.

A merkitsi D Oy:n osakkeita marraskuussa 2009. A rahoitti osakkeiden merkintähinnan maksamisen C Oy:n antamalla velalla, jonka vakuudeksi A panttasi merkitsemänsä D Oy:n osakkeet. Lainan koroksi sovittiin 360 päivän euribor lisättynä 1 prosentin marginaalilla. Lainaehtojen mukaan korkoa perittiin kerran vuodessa 30.9. Jos A ei jonain vuonna olisi saanut osakesijoituksesta tuottoa niin paljon, että se olisi riittänyt koron maksuun, A:lla oli oikeus vaatia korkoa lisättäväksi tuottoa ylittävältä osalta lainan pääomaan. C Oy:n, A:n ja muiden B Oy:n avainhenkilöiden välisen osakassopimuksen mukaan avainhenkilöillä ei ollut oikeutta luovuttaa osakkeitaan ilman C Oy:n suostumusta. Jos avainhenkilön työsuhde B Oy:ssä päättyi, hänen oli myytävä D Oy:n osakkeensa C Oy:lle.

A oli eronnut B Oy:n palveluksesta marraskuussa 2010, ja hän myi vuonna 2011 osakkeet C Oy:lle kauppahinnasta, joka ei ylittänyt osakkeiden käypää arvoa kaupantekohetkellä. A:n tällöin saamaa luovutusvoittoa oli verotettava luovutusvoittoa koskevien tuloverolain säännösten mukaisesti.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että TVL 66 §:n nojalla työntekijälle voi kertyä veronalaista ansiotuloa, kun hän merkitsee tai hankkii työsuhteensa perusteella

osakkeita käypää hintaa alempaan hintaan. Korkein hallinto-oikeus mainitsi, että se oli vuosikirjaratkaisussaan KHO 2014:66 katsonut, että tällaisesta tilanteesta voi olla kyse muun muassa silloin, kun työntekijä oli osakkaana holdingyhtiössä, joka hankkii työntekijän työntantajayhtiön osakkeita siinä ensisijaisessa tarkoituksessa, että järjestelyn lopputuloksena työntekijän omistukseen tulee hänen työntantajayhtiönsä osakkeita siten, että jos työntantajayhtiön osakkeen arvo on noussut ennen tätä ajankohtaa, työntekijä on maksanut osakkeista niiden käypää arvoa alemman määrän. Esillä olleessa asiassa ei kuitenkaan ollut väitetty, että A olisi saanut D Oy:n osakkeiden merkinnän muodossa TVL 66 §:ssä tarkoitetun edun.

KHO totesi vielä lisäksi, ettei tilannetta ollut arvioitava toisin ennakkoperintälain 13 §:n palkkaa koskevan määritelmän tai verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n perusteella. KHO:n ratkaisu supisti aiemman ratkaisun KHO 2014:66 soveltamisalaa merkittävästi sekä lisäsi samalla oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.

4. Yritysjärjestelytapauksia

Myös yritysjärjestelytapauksista löytyy monia normaalitulkinnan ja legaliteettiperiaatteen kannalta mielenkiintoisia ratkaisuja. Ratkaisussa KHO 1997 T 2531 Kanadan sisäistä sulautumista pidettiin veroneutraalina, vaikka EVL:n yritysjärjestelysäännöksen lain sanamuodon mukaan tuolloin koskivat vain EU:n sisäisiä yritysjärjestelyjä. Huomionarvoista on, että verovelvollinen nimenomaisesti vaati, ettei sulautumista, lain sanamuoto huomioon ottaen, voida pitää veroneutraalina, vaan sen tulee realisoida tappio sulautuvan yhtiön osakkeiden luovutuksesta. Asiassa siis tehtiin lain **sanamuodon vastainen tulkinta verovelvollisen vahingoksi**.

Ratkaisussa KHO 4.2.2005 T 254 **osakevaihtoa vielä kaupparekisteriin merkitsemättömään yhtiöön pidettiin verollisena luovutuksena**.

A perusti verovuonna B Oy:n ja merkitsi yhtiön kaikki osakkeet sijoittamalla yhtiöön apporttina omistamiaan C Oy:n osakkeita. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 §:n 1 momentin mukaan siinä tarkoitettulla osakevaihdolla, josta ei aiheudu veroseuraamuksia, tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan. Kun A sai apporttia vastaan perustettavan B Oy:n, jota ei ollut merkitty kaupparekisteriin, osakkeita, ei kysymys ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n (1733/1995) 1 momentin mukaisesta B Oy:n liikkeeseen laskemista uusista osakkeista eikä asiassa siten tullut sovellettavaksi mainitun pykälän 2 momentin osakevaihtoa eikä tuloverolain 45 §:n 2 momentin (1734/1995) mukaista luovutusta koskevat säännökset. Osakkeiden sijoittamista oli näin ollen käsiteltävä verotuksessa luovutuksena, josta syntyy voitto oli tuloverolain 45 §:n 1 momentissa tarkoitettu veronalainen luovutusvoitto.

KHO:n ratkaisu vaikuttaa varsin muodolliselta. Ainakaan tapauksen julkaistusta selostuksesta ei ilmene esimerkiksi veron kiertämiseen viittaavia piirteitä, jotka olisivat jotenkin puoltaneet tällaista tulkintaa verovelvollisen vahingoksi. Luovutusta ei pidetty veroneutraalina, koska osakevaihtosäännös edellyttää luovutusta osakeyhtiölle, mutta sitä ei tuolloin vielä ollut olemassa, koska sitä ei ollut merkitty kaupparekisteriin. Kun hankkivaa osakeyhtiötä ei vielä ollut olemassa, voidaan myös pohtia, kenelle verolliseksi katsottu luovutus tehtiin. Jos A oli perustettavan B Oy:n hallituksessa, niin tekikö hän

verollisen luovutuksen itselleen. Liiketoimintasiirtoa koskevaa EVL 52 d §:n säännöstä ei tiettävästi ole tulkittu yhtä tiukasti, vaikka siinäkin edellytetään luovutusta osakeyhtiölle.

Ratkaisussa KHO 2008:65 kun A Oy:n kokonaan omistama tytäryhtiö MG Oy purkautui siten, että kiinteistöjen omistus ja hallinnointi siirtyi perustettavaan uuteen yhtiöön, joka antoi vastikkeeksi omia uusia osakkeitaan, ja muu liiketoiminta siirtyi vastikkeetta A Oy:lle. Kysymys ei KHO:n mukaan ollut EVL:ssä tarkoitetusta kokonaisjakautumisesta, johon voitiin soveltaa mainitun lain 52 c ja 52 b §:iä. Tytäryhtiön jakautuminen osaksi emoyhtiöön ei siis käynyt, koska emoyhtiö ei osakkeenomistajana saanut osakevastiketta. Tätäkin ratkaisua voi arvostella varsin muodolliseksi, koska OYL kielsi emoyhtiötä antamasta vastiketta itselleen, eikä se tietenkään ollut taloudellisesti tarpeen, kun ulkopuolista omistusta ei ollut. Tässäkään tapauksessa ei vaikuta siltä, että kysymys olisi varsinaisesti ollut jonkinlaisesta veron kiertämiseen viittaavasta järjestelystä. Tapaukseen jälkeen verotuskäytännössä tiettävästi hyväksyttiinkin järjestelyt, jossa em. jakautumisen kaltainen jakautuminen tehtiin emoyhtiön sijasta sisaryhtiöön, jota oltiin samassa yhteydessä sulauttamassa emoyhtiöön. Vastikkeettomuuden hyväksyvien jäljempänä käsiteltävien tapausten KHO 2021:35 ja 36 jälkeen voi pohtia onko KHO:n vuoden 2008 tulkinta enää edes voimassa.

Ratkaisussa KHO 2009:98 oikeudettomat osakkeet eivät kelvanneet jakautumisvastikkeeksi.

Kun A Oyj olisi suunnitellussa jakautumisessa saanut vastikkeena sellaisia kiinteistöyhtiön osakkeita, jotka eivät oikeuttaneet minkään huoneiston tai tilan hallintaan eikä osakkeilla ollut äänioikeutta tai muutoinkaan mitään oikeutta yhtiön varallisuuteen, ei jakautumisen katsottu täyttävän elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:n jakautumiselle asettamia edellytyksiä.

EVL 52 c §:n mukaan jakautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia osakkeita. Jos jakautuvassa yhtiössä on monta osakkeenomistajaa, saattaa syntyä halua pyrkiä toteuttamaan jakautuminen niin, että kukin osakkeenomistaja saisi jakautumisessa oman yhtiön, jonka kautta hallinnoisi hänelle kuuluvia tiloja. Tätä ongelmaa ei KHO:n mukaan voitu ratkaista antamalla muille osakkaille oikeudettomia osakkeita laissa olevan pro rata -vaatimuksen täyttämiseksi. KHO päätyi tähän tulkintaan ilman veronkiertosäännösten käyttämistä, vaikka muodollisesti pro rata -vaatimus täytyi.

Tapaukset KHO 2010:79 ja 2011:2 koskivat vastikkeettomia sekasulautumisia ja olivat perustellusti hyväksyttävissä lain sanamuotoon liittyvistä ongelmista huolimatta. Näissä Verohallinto oli pyrkinyt muodollisesti lain sanamuotoon vedoten epäämään veroneutraalisuuden, vaikka taloudellisesti vastikkeen antaminen ei ollut tarpeen.

Oikeuskäytäntö on sittemmin selkeästi kehittynyt siihen suuntaan, ettei osakevastiketta vaadita, ellei se ole taloudellisesti tarpeen. Tapauksissa KHO 2021:35 ja 36 sulautumiset ilman vastiketta olivat osakkeenomistajien verotuksessa veroneutraaleja, kun omistus pohja ylimmissä yhtiöissä oli sama.¹² Toisessa tapauksista Yhdysvaltojen

¹² Keskusverolautakunta katsoi äänin 4-3 ratkaisussaan KVL 19/2022 (ei lainv.), ettei osakevaihtoa voitu veroneutraalisti tehdä yhdysvaltalaisen yhtiön kanssa, koska sovellettava vapaus oli sijoittautumisvapaus, eikä myös kolmansia valtioita koskeva pääomien vapaa liikkuvuus. Erityisesti koska kysymys oli alle prosentin omistaneen luonnollisen henkilön verotuksesta TVL 45 §:n 5 momentin mukaan, tuntuisi kummalliselta, jos pääomien vapaa liikkuvuus ei ollenkaan soveltuisi ja kysymys olisi vain sijoittautumisvapauden alaan

lainsäädännön mukaista sulautumista pidettiin veroneutraalina sulautumisena, vaikka vastaanottavana yhtiönä oli suomalainen osakeyhtiö, eikä kyse ilmeisestikään ollut Suomen OYL:n tarkoittamasta sulautumisesta.

Ratkaisujen perusteella voidaan todeta, että 2000-luvun alussa tulkinta on ollut varsin muodollista, mutta uudempi oikeuskäytäntö on joustavaa. Vallalla lienee periaate liiketaloudellisesti perusteltujen yritysjärjestelyjen joustavasta hyväksymisestä.¹³

5. Verotuksen sidonnaisuus yhtiöoikeuteen

Verotuksen on lähtökohtaisesti ajateltu seuraavan yhtiöoikeutta, mutta joskus myös kirjanpidollinen tulkinta ohjaa verotusta jopa yhtiöoikeutta enemmän. Tästä osoituksena ennako-osinkoa koskeva tapaus KHO 1999:6:

A Oyj omistaa 40 % B Oyj:n osakkeista ja B Oyj 100 % C Oyj:n osakkeista. Yhtiöiden tarkoituksena on siirtyä ennako-osinkojärjestelmään, jossa ennen 31.12. päättyvän tilikauden päättymistä tehdään ennakoivat osinkoa koskevat päätökset. Niiden lisäksi C Oyj ja B Oyj pitävät ennen tilikauden päättymistä ylimääräiset yhtiökokoukset, joissa ennakoivasti vahvistetaan yhtiöiden hallitusten ennako-osinkoa koskevat kannanotot. Osakeyhtiölaissa tarkoitettu em. yhtiöiden toimielinten päätökset, jotka liittyvät tilinpäätöksen hyväksymiseen ja vahvistamiseen sekä voiton käyttämiseen, tehdään tilivuoden päättymisen jälkeen. C Oyj kirjaa tilinpäätöksen osinkovelaksi B Oyj:lle ja vapaan oman pääoman vähennykseksi sen määrän, jonka vm. yhtiö on ilmoittanut tulevansa C Oyj:n yhtiökokouksessa päättämään samalta vuodelta jaettavaksi osingoksi. B Oyj kirjaa vastaavan suuruisen osinkosaatavan ja vapaan oman pääoman lisäyksen saman vuoden tilinpäätökseen ja edelleen samalla periaatteella osinkovelan osakkeenomistajalleen A Oyj:lle. A Oyj kirjaa saman vuoden tilinpäätökseen vapaaseen omaan pääomaansa osinkosaatavan B Oyj:ltä. Varsinaisissa osakeyhtiölain mukaisissa yhtiökokouksissa osingonjakopäätökset tehdään ennakoitua osingonjakoa koskevien päätösten mukaisesti. Kirjanpitolautakunta oli antamassaan lausunnossa asettaminsa ehdoin pitänyt menettelyä kirjanpidollisesti mahdollisena ja rahoitustarkastus oli kirjanpitolautakunnan lausuntoon yhtyen edellyttänyt, että sen lausuntoa noudatetaan ennakoivan osingonjaon kirjaamisessa ja yhtiöveron hyvitystulon kirjanpitokäsittelyssä kaikilta osin. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että edellä tarkoitetuissa olosuhteissa osinkojen kirjaaminen tuloksi esitetyllä tavalla ei ole hyvän kirjanpitotavan vastaista ja että osingon jakavan yhtiön yhtiökokouksen tekemän ennakoivan osingonjakopäätöksen perusteella osingonsaajayhtiölle syntyvä saaminen voidaan ottaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 19 §:n mukaan verotuksessa huomioon B Oyj:n ja A Oyj:n osinkosaamisena ja lukea sen verovuoden tuotoksi, jolta osinko jaetaan. Osingonsaajalla on yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan oikeus yhtiöveron hyvitykseen samana verovuonna saamansa osingon perusteella. Tämän mukaisesti korkein hallinto-oikeus lausui ennakkoratkaisuna, että B Oyj:n ja A Oyj:n osinkotuotoksi ja saamiseksi kirjattu osinko, jonka maksamisesta osingon jakava yhtiö on päättänyt hakemuksessa ilmoitetulla tavalla, katsotaan verotuksessa sen verovuoden tuloksi, jonka tulosta se hyvän kirjanpitotavan mukaan on

kuuluvasta tilanteesta. Mikäli tulkinta ei korkeimmassa hallinto-oikeudessa muuttuisi, tulisi järjestelyt pyrkiä toteuttamaan sulautumisina ratkaisujen KHO 2021:35 ja 36 mukaisia periaatteita soveltaen.

¹³ Edellä mainitusti toivoo sopii, että vanha muodollinen ratkaisu KHO 2008:65 on vihdoinkin kuopattu näiden uusien tapausten myötä.

parantanut ja että osingonsaajalla on yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan oikeus yhtiöveron hyvitykseen verovuonna saamansa osingon perusteella. Yhtiöveron hyvitys myönnetään ja luetaan B Oyj:n ja A Oyj:n hyväksi samana verovuonna kuin osinko verotetaan. Äänestys 5 + 1 - 2.

Korkein hallinto-oikeus siis päätti, että B Oyj:n ja A Oyj:n osinkotuotoksi ja saamiseksi kirjattu osinko, jonka maksamisesta osingon jakava yhtiö oli päättänyt hakemuksessa ilmoitetulla tavalla, katsottiin verotuksessa sen verovuoden tuloksi, jonka tulosta se hyvän kirjanpitotavan mukaan oli parantanut ja että osingonsaajalla oli yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan oikeus yhtiöveron hyvitykseen verovuonna saamansa osingon perusteella. Yhtiöveron hyvitys myönnettiin ja luettiin B Oyj:n ja A Oyj:n hyväksi samana verovuonna kuin osinko verotetaan. Verotuksellinen käsittely siis seurasi kirjanpidollista käsittelyä. OYL ei nimenomaisesti tunne ennakko-osinkoa.

Suorastaan legendaarinen tai katsantokannasta riippuen notoorinen legaliteettiperiaatetta kunnioittava ratkaisu on ns. lääkäriyhtiötapaus KHO 2008:6 koskien lainsäädännön nykytilan merkitystä:

Hakijoiden tarkoitus oli perustaa lääkäritoimintaa harjoittava osakeyhtiö. Lääkärit merkitsivät yhtiön osakkeet joko itse tai omistamansa holdingyhtiön kautta. Perustettavan yhtiön osakkeet jakautuivat kantaosakesarjaan ja useisiin vastaanotto-osakesarjoihin. Jokaiselle toimintaan mukaan tulevalle lääkärille oli yhtiössä oma vastaanotto-osakesarja. Yhtiöjärjestyksen määräyksen mukaan kunkin vastaanotto- ja kantaosakesarjan oikeus yhtiön varoihin määräytyi asianomaisen osakesarjan toimintatuloksen ja aikaisemmilta vuosilta jakamattomien toimintatulosten yhteismäärän mukaan. Kantaosakesarjan toimintatulos laskettiin hallinnointitoiminnosta ja kunkin vastaanotto-osakesarjan toimintatulos laskettiin kyseisestä vastaanottotoiminnosta. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön laskentatoimi oli hoidettava siten, että kutakin osakesarjaa vastaava toimintatulos oli todennettavissa. Kun osingon peruste oli määrätty yhtiöjärjestyksessä eikä osakkailla ollut harkintavaltaa osingonjaon kohdistumisessa osakesarjojen kesken, yhtiön jakama osinko katsottiin, lainsäädännön nykytila huomioon ottaen, veronalaiseksi osinkotuloksi, joka verotetaan osingonsaajasta riippuen siten kuin tuloverolaisa ja elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa säädetään. Ennakkoratkaisu verovuosille 2007-2008. Äänestys 3-1-1.

Tapauksessa perustettavan yhtiön osakkeet jakautuivat kantaosakesarjaan ja useisiin vastaanotto-osakesarjoihin. Jokaiselle toimintaan mukaan tulevalle lääkärille oli yhtiössä oma vastaanotto-osakesarja. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön laskentatoimi oli hoidettava siten, että kutakin osakesarjaa vastaava toimintatulos oli todennettavissa. Koska osingon peruste oli määrätty yhtiöjärjestyksessä eikä osakkailla ollut harkintavaltaa osingonjaon kohdistumisessa osakesarjojen kesken, yhtiön jakama osinko katsottiin, lainsäädännön nykytila huomioon ottaen, veronalaiseksi osinkotuloksi, joka verotetaan osingonsaajasta riippuen siten kuin tuloverolaisa ja elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa säädetään.

KHO:n vähemmistö katsoi, että järjestelyn yksityisoikeudellisesta hyväksyttävyydestä huolimatta osakeyhtiölain mukaan osingoksi luokiteltava suoritus voidaan verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n säännös huomioon ottaen katsoa verotuksessa muunlaiseksi tuloksi varsinaisen luonteensa mukaisesti. Enemmistön ratkaisun perusteella vaikuttaa, että yksityisoikeudellisesta osingosta ei voida helposti poiketa edes VML 28 §:n perusteella?

Ratkaisun seurauksena TVL 33 b §:ään säädettiin nimenomainen säännös työpanososingosta. Tätä edelsi pohdinta siitä, voidaanko yhtiöoikeudellisesti osinkona pidettävän erän ylipäänsä säätää olevan verotuksessa jotain muuta kuin normaalia osinkoa. Lopputulos kuitenkin oli, että verolainsäädännöllä voidaan poiketa yhtiöoikeudellisesta osingon käsitteestä ja säätää sen olevan jotain muuta kuin normaalia osinkoa verotuksessa. Huomattava kuitenkin on, että muutos siis tehtiin lakia muuttamalla, eikä edes VML 28 §:n tulkinnalla.

Tapauksessa KHO 2014:119 puolestaan oli ratkaistavana, voidaanko yksityisoikeudellisesti velkana pidettävä erä uudelleenluonnehtia omaksi pääomaksi VML 31 §:n perusteella. Kysymys kuului, oliko konserniverokeskus voinut VML 31 §:n 1 momentin nojalla sivuuttaa kysymyksessä olleen lainajärjestelyn ja käsitellä lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet vähennyskelpoisia.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Mainitun lain 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin olevan tulkintaa ohjaavaa vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan ohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainittuihin ohjeisiin.

Yksityisoikeudellisesti vieraana pääomana pidettävää erää ei siis voitu uudelleenluonnehtia omaksi pääomaksi VML 31 §:n perusteella. VML 31 §:ää muutettiin edellä mainitun ja eräiden muiden vastaavaan tulkintaan päätyneiden tapausten jälkeen. Muutos tuli voimaan 1.1.2022. Nähtäväksi jää, miten uuteen säännökseen liittyvä käytäntö kehittyy.

Aiemmin jo mainitussa tapauksessa KHO 2014:66 johdon holdingyhtiö -järjestelyä pidettiin työsuhdeoptioon rinnastuvana ja veron kiertämisenä. Tapauksessa N oli eräiden muiden A Oyj:n johtoon kuuluvien henkilöiden kanssa perustanut B Oy:n, jonka koko osakekannan he omistivat. B Oy oli hankkinut A Oyj:n osakkeita, joiden hankinta oli rahoitettu noin yhden viidesosan osuudelta B Oy:n osakepääomalla ja muutoin sen A Oyj:ltä näiden osakkeiden hankintaa varten saamalla lainalla. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymyksessä olevaa järjestelyä, kun otettiin huomioon järjestely kokonaisuutena, oli arvioitava veronkiertosäännösten perusteella. Tämä merkitsi sitä, että N:n järjestelystä saamaa tuloa voitiin tietyin rajoituksin pitää työsuhteen perusteella saatuna ansiotulona. KHO:n ratkaisujen mukaan yksityisoikeudellinen muoto voidaan siis ohittaa veronkiertosäännöksellä ja työsuhdeoptiosäännöksellä, mutta vanhan VML 31 §:n nojalla sitä ei voitu tehdä.

Tähän nähden mielenkiintoinen ratkaisu on KHO 2020:116, jossa scrip dividend -menettelyyn¹⁴ liittyvää uusien osakkeiden antamista verotettiin osingon tavoin. Tapauksessa A omisti julkisesti noteeratun B Oyj:n osakkeita. B Oyj:n tarkoituksena oli

¹⁴ Aiheesta laajemmin ks. Haapaniemi, Ossi – Rasinaho, Vesa (2021), Scrip dividend ja muita tapoja tarjota varojenjaon vaihtoehtona oikeus saada tai myydä yhtiön osakkeita, Juhlajulkaisussa Seppo Villa, Yhtiö, Velka, Velvoite, (toim. Vahtera, Veikko ja Rantasaari, Krista), s. 93–107.

toteuttaa niin sanottu scrip dividend -menettely, jossa kukin osakkeenomistaja voisi päättää osallistumisesta yhtiön maksuttomaan osakeantiin vaihtoehtona rahana maksettavalle varojenjaolle. Uusien osakkeiden määrä vastaisi merkintäajankohtaa lähinnä olevan ajanjakson painotetun keskikurssin mukaan laskettuna rahana maksettavan osingon määrää. Mikäli osakkeenomistaja jättäisi merkintäasiakirjansa käyttämättä, yhtiö maksaisi osakekohtaisen varojenjaon rahana.

KHO katsoi (äänestys 4-1), että A:lle kertyi TVL 33 a §:ssä tarkoitettua osittain veronalaista osinkotuloa, kun hän merkitsee scrip-kuponkien perusteella B Oyj:n uusia osakkeita. KHO totesi, että tuloverolaissa ei ole tarkasti määritelty osingon käsitettä¹⁵ ja että osinkona ei pidetä vain OYL 13 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua voitonjakoa vaan myös samassa lainkohdassa tarkoitettua varojenjakoa vapaan oman pääoman rahastosta, jos varoja jakava yhtiö on julkisesti noteerattu yhtiö. Lisäksi ratkaisua perusteltiin sillä, että KHO oli KHO 2015:84 (äänestys 3-2) katsunut voitonjaon luonteiseksi eräksi varainsiirtoveron, jonka osinkoa in natura jakava yhtiö maksaa osakkaidensa puolesta ja myös sanottuja osingon maksussa käytettyjä tytäryhtiön osakkeita on verotuskäytännössä pidetty osakkeenomistajien saamana osinkona. Todettakoon, että näiltä osin verotus ja yhtiöoikeus olivat kuitenkin paremmin synkroonissa.

KHO:n vähemmistön mukaan osakeannin ja varojenjaon veroseuraamuksista oli verolainsäädännössä säädetty toisistaan poikkeavalla tavalla. Vaikka osakkeenomistajalla oli edellä kerrottu valintamahdollisuus, sen perusteella osingon veroseuraamuksia ei vähemmistön kannan mukaan voitu ulottaa maksuttomaan osakeantiin.

KHO:n enemmistön kantaa olisi ehkä voinut perustella toteamalla, että valitessaan saada maksuttomassa annissa uusia osakkeita A antoi samalla suostumuksen siihen, ettei hänelle jaettu osinkoa. A:n voidaan siis katsoa etukäteen luopuvan hänelle muutoin tulevasta osingosta, vaikka valinnan tekemisen ennen vallintaan saamista ei tulisikaan realisoida verotusta (vrt. esim. asuntoedun valinta etukäteen rahapalkan sijaan tai sijoituskohteen valinta sijoitussidonnaisessa vakuutuksessa). Ratkaisua ei myöskään perusteltu sillä, että kysymys olisi ollut veronkiertotilanteesta. Itse asiassa verotus osinkona oli A:lle sikäli edullisempaa, että osa osingosta oli verovapaata. Osakkeiden valinnan osalta kysymys olisi ollut lähinnä lykkäysedusta. Tulkinnessa taustalla on kuitenkin saattanut olla ajatus, ettei osingon verotusta voida välttää.

Jälkikäteen voi ajatella, että scrip dividendin osalta ns. Espanjan malli olisi mahdollisesti ollut toimivampi. Siinä osakkeenomistajille jaetaan scrip-kuponkeja, jotka ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Osakkeenomistaja voi käyttää scrip-kupongit uusien osakkeiden saamiseen, myydä scrip-kupongit julkisessa kaupankäynnin tai yhtiön itsensä niistä tekemässä julkisessa ostotarjouksessa. Tällöin kukaan ei olisi saanut yhtiöltä osinkoa, eikä olisi luopunut osingosta.

Helsingin hallinto-oikeuden 21.9.2017 antamassa ratkaisussa päätösnumero 17/0896/6 (johon KHO ei antanut valituslupaa) ratkaistavana oli muun ohella kysymys

¹⁵ Ks. tähän liittyen Rabinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne (2019), Henkilökohtaisen tulon verotus, Alma Talent, s. 118. Kirjoittajat toteavat, että verolainsäädännössä ei ole tarkemmin määritelty, mitä osingolla tarkoitetaan ja että lähtökohtana on yksityisoikeudellinen osingon käsite. Ks. lisäksi Ala-Lahti-Kataja, Anette (2020), Lähtökohtaisista osakeoikeuksista poikkeavasti sekä muulle kuin osakkeenomistajalle jaetun osingon kohdistaminen verotuksessa, väitöskirja-artikkeli Verotus-lehden nettisivuilla, s. 17, jossa kirjoittaja toteaa, että normaalien oikeudellisten tulkintaperiaatteiden nojalla yksityisoikeudellinen osingonjako tulisi ottaa myös osinkotulon verotuksellisen kohdistamisen lähtökohdaksi.

osingonjaon verokohtelusta tilanteessa, jossa osakassopimuksen perusteella jaetaan osinkoa vähemmän kuin yhtiöjärjestys määräisi. Hallinto-oikeuden mukaan sopimusperusteista osinkorajoitusta voitiin pitää perusteltuna ja verotuksessa hyväksyttävänä. Koska verolainsäädännössä ei ole Verohallinnon ohjetta vastaavia, suosivaa osingonjakoa koskevia säännöksiä, ei osingosta luopuvaa osakasta voida aina verottaa kyseisestä osingosta. Hallinto-oikeuden mukaan verotuksessa ei ole syytä poiketa osakassopimuksen mukaisesta osingonjaosta ja osakkaan osinkotulona oli verotettava ainoastaan osakassopimuksen ehdon mukaisesti jaettava osingon määrä. Liiketaloudellisella perusteella toteutettua järjestelyä ei tulisikaan verotuksessa arvioida yksityisoikeudesta poikkeavalla tavalla.

Pian ratkaisun KHO 2020:116 jälkeen annettiin ratkaisu KHO 2021:25 koskien henkilöstöantia ja markkinoilta hankittuja osakkeita. Tapauksessa henkilö X oli merkinnyt työnantajakonserninsa emoyhtiön, Norjassa julkisesti noteeratun A ASA:n osakkeita menettelyssä, jossa A ASA:n pörssistä hankkimia omia osakkeita oli tarjottu konsernin kaikkien työntekijöiden merkittäviksi alennettuun hintaan. Norjan yhtiöoikeudellisen sääntelyn mukaisesti toteutettu menettely rinnastui osakeyhtiölain 9 luvussa tarkoitettuun osakeantiin.

KHO katsoi, että TVL 66 §:n 1 momentissa tarkoitettua työsuhteeseen perustuvaa oikeutta merkitä yhteisön osakkeita tuli tulkita yhdenmukaisesti OYL 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna osakeannin käsitteen kanssa. TVL 66 §:n 1 momenttia tuli siten uusien osakkeiden merkinnän lisäksi soveltaa myös yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden merkintään. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, miten omat osakkeet olivat tulleet konsernin emoyhtiön haltuun. X:n saama etu oli siten TVL 66 §:n 1 momentin nojalla veronalaista vain siltä osin kuin A ASA:n osakkeen hinnasta saatu alennus oli enemmän kuin 10 prosenttia osakkeen käyvästä hinnasta.

Toivottavaa olisikin, että verokohtelua ratkaistaessa seurattaisiin yhtiöoikeudellista käsittelyä silloin, kun verolaeissa ei ole asiasta nimenomaisesti toisin säädetty, kuten esimerkiksi työpanososingon ja SVOP-rahaston jakamisen osalta on tehty.

6. Kokoavia pohdintoja

Selvää on, että lähtökohtana verolakien tulkinnassa tulee olla legaliteettiperiaate ja sitä nimenomaisesti ilmentävä Suomen perustuslain 81 §:n momentti, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Selvää myös on, että VML 28 §:llä voidaan poiketa yksityisoikeudellisesta muodosta. Säännös on varsin yleinen, mutta soveltaminen kuitenkin tietyn kynnyksen takana. Ns. lääkäriyhtiötapauksessa KHO 2008:6 vastaanotto-osakesarjan osinkoa pidettiin normaalina osinkona lainsäädännön nykytila huomioon ottaen, eikä KHO ei lähtenyt paikkaamaan lainsäädäntöä veronkiertosäännöksellä. Päätöksen johdosta TVL 33 b §:n 3 momenttiin otettiin säännös työpanososingosta.

VML 31 §:n vanha muoto ei mahdollistanut ns. uudelleenluonnehdintaa. Tästä esimerkkinä erityisesti KHO 2014:119, jossa yksityisoikeudellista velkaa ei voitu uudelleenluonnehtia verotuksessa omaksi pääomaksi. Tämänkin seurauksena lakia muutettiin ja VML 31 §:n muutos on tullut voimaan 1.1.2022.

Missä määrin ns. normaalitulkintaa voidaan käyttää verovelvollista vastaan tilanteessa, jossa mitään veronkiertosäännöstä ei sovelleta? Koska VML 28 §:ää ei ole tarkoitettu

lainsäädännön aukkojen paikkaamiseen, ei normaalitulkintaakaan tulisi käyttää tähän verovelvollista vastaan, vaan lainsäätäjän tulisi paikata aukot.

Jos kysymys ei ole minkään veronkiertosäännöksen soveltamisesta, pitäisikö voimakkaammin tukeutua yksityisoikeudellisiin käsitteisiin ja sanamuodon mukaisiin tulkintoihin? Tulisiko epäselvät tilanteet ratkaista verovelvollisen eduksi? Onko liiketaloudellisilla syillä merkitystä ns. normaalitulkinnassa eli voivatko ne pelastaa verovelvolliselle vahingolliselta tulkinnalta? Entä voivatko Covid-19 ja Ukrainan sota vaikuttaa verolainsäädännön tulkintaan verovelvollisen vahingoksi? Lähtökohdan tulisi olla kuten EU-oikeudessa, jossa fiskaaliset syyt eivät ole oikeuttamisperuste loukkaukselle, eivätkä oikeuta verovelvolliselle kielteistä tulkintaa. Verolainsäädännön tulkinnat elävät kuitenkin ajassa ja kaikkeen veronkiertoon viittaavaan suhtaudutaan nykyisin etenkin julkisuudessa varsin kielteisesti.

Kuten *Ala-Lahti-Kataja* on väitöskirja-artikkelissaan todennut¹⁶, riippumattomien osapuolten välillä ja muutenkin liiketaloudellisella perusteella toteutettuja järjestelyjä, joissa verosuunnittelulliset näkökohdat eivät ole pääroolissa, ei yleensäkaan verotuksessa arvioida yksityisoikeudesta poikkeavalla tavalla, ellei verolainsäädäntö tätä erityisesti edellytä. Hän myös jatkaa osuvasti, että mikäli tavoitteena on verojärjestelmä, joka saavuttaa sille asetetut fiskaaliset tavoitteet ilman, että se tarpeettomasti hankaloittaa taloudellista toimintaa, on tämän lähestymistavan säilyttäminen suotavaa.

Jos näin ei tapahdu, niin onko legaliteettiperiaate ja samalla perustuslain 81 § liian heikko? Lähtökohdiana ainakin liiketaloudellisesti perusteltujen ja riippumattomien tahojen välisten toimien osalta tulisi olla, ettei yksityisoikeudesta tule ns. normaalitulkinnalla verovelvollisen vahingoksi poiketa ilman, että käsite on nimenomaisesti toisin vero-oikeudessa määritelty tai tähän on muu verolain sanamuodosta ilmenevä valtuutus. Tärkeätä on turvata oikeusvarmuus ja ennustettavuus verotuksessa.

¹⁶ Ala-Lahti-Kataja 2020, s. 17.

Veron kiertämisen ehkäisykeinoista eräissä valtioissa – tarkastelu aikavälillä 1972–2022 (referee)

OTT, KTM, professori Reijo Knuutinen (Turun yliopiston kauppakorkeakoulu)

1. Johdanto

Kari S. Tikan väitöskirja Veron minimoinnista (1972) keskittyi yleisesti veron kiertämisen problematiikkaan sekä erityisesti Suomen veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen¹ oikeusteoreettiseen merkitykseen ja soveltamiskäytäntöön. Tutkimuksessaan Tikka hyödynsi myös oikeusvertailua, muun muassa keskeistä teemaan liittyvää käsitteistöä sekä veron kiertämisen ehkäisykeinoja tarkastellessaan. Kirjan sisällysluettelon otsikoissa on mainittu ns. taloudellisen katsantotavan yhteydessä Saksan liittotasavalta, Itävalta ja Sveitsi. Lisäksi omat erilliset alajaksonsa olivat saaneet Englanti ja USA. Ruotsia, Norjaa tai Tanskaa sen sijaan ei mainita Tikan väitöskirjan sisällysluettelossa. Kirjassa tarkastellaan kuitenkin ruotsalaista ja muutakin pohjoismaista vero-oikeutta melko laajasti, esimerkiksi käsitteistön tarkastelun yhteydessä.

Tarkastelen tässä kirjoituksessani oikeusvertailevasti sitä, miten veron kiertämisen ehkäisy on eräissä edellä jo mainituissakin valtioissa vuoden 1972 jälkeen kehittynyt.² Tarkastelussa keskitytään ensisijaisesti tuloverotukseen ja erityisesti säädännäisiin yleislausekkeisiin tai vastaaviin tuomioistuinperustaisiin yleisnormeihin.³ Valtiokohtaisten tarkastelujaksojen jälkeen analysoin lopuksi tilannetta veron kiertämisen ehkäisykeinojen ja erityisesti yleislausekkeiden kehityksestä yhteen kokoavasti, myös Suomen kehitykseen ja tilanteeseen peilaten.

Tämän päivän tilanteesta katsoen tuntuu jopa hieman yllättävältä, että vuonna 1972 kovin monessakaan valtiossa ei ollut vielä veron kiertämistä koskevaa yleislauseketta.⁴ Esimerkiksi muissa Pohjoismaissa ei tuolloin vielä säädettyä yleislauseketta ollut. Nykyisin yleislauseke alkaa jo kaikkien taloudellisesti pitemmälle kehittyneiden valtioiden verojärjestelmistä löytyä.⁵ EU-jäsenvaltioissa tähän velvoittaa yritysverotuksen osalta veronkierron vastainen direktiivi eli ATA-direktiivi.⁶

Se, onko jossakin valtiossa ja jossakin vaiheessa ollut säädetty yleislauseke vai ei, kertoo vain osan kokonaistilanteesta. Kysymys on tavallaan kahdesta alakysymyksestä: (1) mikä on yleisesti valtiossa X ollut lähestymistapa verolakien tulkintaan tai soveltamistyyliä sitä koskien, ja (2) onko käytössä ollut yleislauseke eräänlaisen

¹ Tuolloin vielä verotuslain (VerL) 56 §, nykyisin verotusmenettelylain (VML) 28 §.

² Olen aiheeseen liittyviä kysymyksiä tarkastellut myös väitöskirjassani, ks. Knuutinen 2009, kuten myös eräissä artikkeleissani.

³ Eräitä yleisluontoisia mainintoja lukuun ottamatta tarkoituksena ei siis ole tarkastella ja vertailla sitä, minkälaista veron kiertämisen ehkäisemiseksi tähdättyä erityislainsäädäntöä kussakin valtiossa on ollut.

⁴ Ks. Tikka 1972: 174: ”Säädännäiset yleislausekkeet muodostavat veron kiertämisen ehkäisyssä poikkeuksellisen, joskaan ei harvinaisen keinon.”

⁵ Ks. yleisesityksenä Rosenblatt – Tron 2018: 11–51 sekä ko. teoksen maakohtaiset raportit.

⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

lisäkompetenssin antajaksi? Nämä kysymykset kytkeytyvät toisiinsa: jos tulkintatapaa on ollut vapaa, ei yleislausekkeelle ole ollut kaikissa valtioissa yhtä suurta tarvetta.

Väitöskirjassaan Tikka katsoi, että Englantia voitaisiin pitää korostetun formalistin tyyppiedustajana, kun taas Saksan (tuolloin Saksan liittotasavallan) paikka asteikolla oli selvästi realismin puolella. Pohjoismaiden Tikka katsoi sijoittuvan jonnekin puolivälin paikkeille. Yhdysvalloissa verolain soveltamistapa ilman säädännäistä pohjaa oli saanut selviä realistisia piirteitä ja tuomioistuimet olivat kehittäneet menetelmiä veron kiertämisen ehkäisemiseksi tulkintatietä.⁷

Tikka kuitenkin huomautti, että eri maissa noudatettujen verolain soveltamistapojen vertaaminen formaalisuus-realistisuus-näkökulmasta käsin on vaikeaa, sillä käytettävissä ei ollut sellaista laajaa tulkintakäyttäytymistä valaisevaa aineistoa, jonka nojalla maat voitaisiin luotettavalla tavalla sijoittaa tätä ominaisuutta kuvaavalle asteikolle.⁸ Luotettavasti ja tarkasti pystytään tuskin vieläkään, mutta vuosikymmenten historiallisen kehityksen myötä sekä lisääntyneen ja helpommin saatavilla olevan tiedon perusteella tällainen voisi olla nykyvalossa helpompaa.

2. Saksa

Saksa kuuluu niihin harvoihin valtioihin, joissa yleislauseke on ollut säädettyinä verojärjestelmään jo yli vuosisadan ajan.⁹ Yleislausekkeen itsenäinen merkitys oli kuitenkin pitkään varsin vähäinen. Syynä tähän oli se, että samaan aikaan yleislausekkeen kanssa verolainsäädäntöön lisättiin säännös ns. taloudellista katsantotapaa (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) koskien.¹⁰ Yksityisoikeudellinen käsiteydin sai taloudellisen katsantotavan mukaisen vapaan tulkinnan myötä vero-oikeudellisessa yhteydessä itsenäisen vero-oikeudellistaloudellisen sisältönsä, jolloin tulkinta saattoi mennä myös lain sanamuodon ulkopuolelle.¹¹ Monet verotapaukset ratkaistiin varsinkin sotien välisenä aikajaksolla tällä erityisellä tulkintatavalla. Yleislausekkeeseen turvautumiseen ei silloin ollut tarvetta. Toisen maailmansodan jälkeen tuomioistuimet olivat kuitenkin alkaneet korostaa oikeuden koherenssia ja sidos yksityisoikeuteen nähden oli voimistunut.¹²

Myös Tikka noteerasi kirjassaan, että taloudellinen katsantotapa säännönmukaisena soveltamistapana oli käytännössä tehnyt yleislausekkeen jokseenkin vähämerkityksiseksi.¹³ Muutosta asiaan oli tulossa kuitenkin melko pian tämän jälkeen. Kun yleinen verolaki vuonna 1977 uusittiin, jäi taloudellinen katsantotapa säännöksenä laista (*Abgabenordnung*, AO) pois, minkä jälkeen yleislausekkeen – § 42 AO – itsenäinen merkitys verotus- ja oikeuskäytännössä korostui. Taloudellisen katsantotapa oli kuitenkin jättänyt saksalaiseen oikeudelliseen ajatteluun pysyviä jälkiä. Useat oikeustieteilijät ovat sitä myös yhä edelleen tukemassa, erityisenä vero-oikeudellisena ja

⁷ Ks. Tikka 1972: 156 ja 170.

⁸ Tikka 1972: 156.

⁹ § 5 Reichsabgabenordnung (1919), lyh. RAO.

¹⁰ § 4 RAO. Ks. taloudellista katsantotavasta Knuutinen 2009: 318–324 viittauksineen.

¹¹ Osterloh-Konrad – Schön 2020: 112.

¹² Myös Tikka kirjoitti, että Saksassa tulkinnan joustavuus lienee hänen väitöskirjaa edeltävinä vuosina jossain määrin vähentynyt. Tikka 1972: 157.

¹³ Tikka 1972: 177.

taloudellista sisältöä korostavana tulkintatapana, vaikkakaan verolainsäädäntö ei tähän varsinaisesti enää anna valtuutusta.¹⁴

Toisin kuin Suomessa, jossa yleislauseke on pysynyt sanamuodoltaan käytännössä lähes muuttumattomana 1940-luvulta lähtien,¹⁵ on Saksan yleislausekkeeseen tehty useita muutoksia, joilla on nimenomaisesti pyritty vaikuttamaan sen soveltamisalaan. Eräillä muutoksilla on otettu kantaa tilanteisiin, joissa sovellettavaksi voisi tulla sekä yleislauseke että jokin veron kiertämistä koskeva erityissäännös. Tuoreimmassa muutoksessa vuonna 2008 oikeuskäytännössä pitkälti vakiintuneet yleislausekkeen soveltamisedellytykset kodifioitiin säännöstekstiin:

Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Absatz (1)

[1] Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. [2] Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. [3] Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Absatz (2)

[1] Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. [2] Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Saksan vero-oikeustiede on kuitenkin jo 1970-luvulta lähtien ollut jakautuneena kahteen eri koulukuntaan sen suhteen, mikä ylipääntensä on yleislausekkeen oikeusteoreettinen asema.¹⁶ Myöskään yleislausekkeeseen kohdistuneet lainsäädännölliset muutokset eivät ole tätä fundamentaalista perusasetelmaa koskevaa kiistaa vieläkään ratkaisseet.¹⁷ Osa on ollut sillä kannalla, että yleislausekkeella ei varsinaisesti ole itsenäistä oikeusteoreettista merkitystä (*"Innentheorie"*), kun taas toiset (*"Außentheorie"*) korostavat yleislausekkeen itsenäistä merkitystä vapaamman laintulkinnan mahdollistajana.¹⁸

Niin tai näin, oikeuskirjallisuudessa oikeudellisten muotojen väärinkäytölle (*Gestaltungsmisbrauch*) on hahmoteltu oikeuskäytännön perusteella kolme kiistatonta kriteeriä. Ensimmäinen edellytys on, että käytetty muoto on ollut *epäasianmukainen*, jona voidaan pitää sellaista oikeudellista muotoa, jonka käyttöön rationaaliset osapuolet eivät taloudelliset realiteetit tai päämäärät huomioiden

¹⁴ Ks. tästä Osterloh-Konrad – Schön 2020: 112 ja 120.

¹⁵ Suomessa yleislauseke otettiin käyttöön vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolaissa (1943/888).

¹⁶ Ks. tässä teoksessa oleva kirjoitus (Moritz Scherleitner ja Noora Mäki): Vastaava polarisoituminen kahteen koulukuntaan on koskenut myös Itävaltaa. Wolfgang Gassner sovelsi Saksan siviilioikeudellisia oppeja vero-oikeudessa, ja häntä voidaan pitää Itävallan *Innentheorie*-koulukunnan perustajana. Ks. Gassner 1972.

¹⁷ Osterloh-Konrad 2019 s. 3.

¹⁸ Ks. esim. Tipke 1993: 1326–1327 ja Osterloh-Konrad 2019: 75–76.

päätyisi.¹⁹ Epäasianmukaisuudesta kertoo se, jos transaktio tai järjestely on taloudellisesti järjetön, tarpeeton tai jopa haitallinen, keinotekoinen tai tarpeettoman monimutkainen.²⁰ Käytetyn muodon epätavallisuus eikä myöskään verojen välttäminen motiivina sellaisenaan tee valitusta muodosta epäasianmukaista.²¹ Toinen edellytys on, että epäasianmukaisen muodon hyväksyminen johtaisi ei-tarkoitettuun *veroetuun*.²² Veroeduksi väitetty ei voi olla kuitenkaan jotain sellaista, jonka verolainsäädäntö suoraan tarjoaa.²³ Kolmanneksi edellytetään, että tavanomaisesta poikkeavalle muotoilulle ei ole hyväksyttäviä *liiketaloudellisia perusteita*. Saavutettua etua ei tule evätä, mikäli verovelvollinen osoittaa valinnalleen verotuksesta riippumattomat syyt, joita kokonaisarvioiden voidaan pitää huomattavina.²⁴

Eräiden näkemysten mukaan neljäntenä edellytyksenä olisi, että verovelvollinen on valinnut muotoilun *tietoisesti* verorasituksensa alentamiseksi.²⁵ Tämä subjektiivista veronkiertotarkoitusta koskeva kriteeri on ollut kuitenkin kiistanalainen: vastakkaisten näkemysten mukaan lain kiertämistä ei ilman nimenomaista tarkoitustakaan voida pitää hyväksyttävänä.²⁶ Säännösteksti ei anna tähän suoraan vastausta, mutta vallalla oleva käsitys tuntuisi olevan, että verovelvollisen motiivi on merkityksetön.²⁷

Oikeudellisten muotojen väärinkäyttö on kuitenkin eri asia kuin oikeudellisten muotojen hyödyntäminen. Yleislauseke ei rajoita sitä, etteikö verovelvollinen voisi verosuunnittelusyistä valita verotuksellisesti edullisinta toimintatapaa.²⁸ Myös perustuslakituomioistuimien *Bundesverfassungsgericht* on useissa ratkaisuisaan todennut, että perustuslaki antaa verovelvolliselle oikeuden järjestää asiansa siten, että verot jäävät mahdollisimman pieneksi.²⁹

Toisaalta perustuslakituomioistuimien on osoittanut oikeuskäytännössään myös vaatimuksia sillekin, että veron kiertämiseen puututaan. Perustuslakituomioistuimen mukaan verolain säännökset ovat perustuslain takaaman yhdenvertaisuuden vastaisia, mikäli ne eivät estä verovelvollisia ryhtymään sellaisiin verovelvollisuutta alentaviin järjestelyihin, jotka selvästikään eivät ole lainsäätäjän tarkoittamia ja jotka eivät ole yhdenvertaisuusvaatimuksen näkökulmasta perusteltuja.³⁰ Näin ollen perustuslaki itse asiassa jopa velvoittaa lainsäätäjää huolehtimaan veron kiertämisen riittävän tehokkaasta ehkäisemisestä.³¹

¹⁹ Ks. Tipke 1993: 1337.

²⁰ Reimer 2017: 350 ja Kraft 2018: 342.

²¹ Birk 2004: 103 ja Reimer 2017: 350.

²² Ks. Birk 2004: 104 ja Kraft 2018: 339.

²³ Ks. tästä Reimer 2017: 351.

²⁴ Ks. Birk 2004: 104 ja Reimer 2017: 353. Tipke 1993: 1339 huomauttaa, että lainsoveltajille ei ole kuitenkaan annettu valtuutuksia harkita taloudellisten tarkoituserien järkevyyttä.

²⁵ Ks. Schön 1998: 78. Ks. Birk 2004: 104, jonka mukaan tietoisuutta ei edellytetä siitä, että valittu muoto arvioitaisiin oikeudellisesti harhaanjohtavaksi: tätä arvioidaan vain objektiivisesti.

²⁶ Ks. Schiessl 2002: 297. Hänen mukaansa (s. 302–303) BFH olisi subjektiivisen kriteerin suhteen jo tuolloin pehmentänyt kantaansa: aiemmin ”Umgehungsabsicht” oli soveltamisen edellytys.

²⁷ Kraft 2018: 339 ja Reimer 2017: 353.

²⁸ Ks. Hey 2002: 14.

²⁹ BVerfG v. 14.4.1959, BVerfGE 9, 237, erityisesti s. 249–250. Verojen minimointia koskeva oikeus on vahvistettu lukuisissa ratkaisuisissa myös vuoden 1977 jälkeen eli § 42 AO:n aikana. Ks. Hey 2002: 14.

³⁰ BVerfG, 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, kohta 254.

³¹ Ks. myös Reimer 2017: 357–358.

3. Yhdistynyt kuningaskunta

Yhdistyneessä kuningaskunnassa – joka lukeutuu ns. *common law* -valtioihin – ei ole varsinaista kirjoitettua perustuslakia, mutta tämä ei tarkoita sitä, ettei siellä olisi valtiosääntöoikeutta. Oikeusvaltiollisilla näkökohdilla (*the rule of law*) onkin verotuksessakin vahvat ja pitkät perinteet. Koska vero-oikeuden tulkinnassa etenkin aikaisemmin on tukeuduttu vahvasti lain sanamuotoon³², on brittiläistä tulkintatraditiota pidetty formaalina, tai jopa formalistisena. Myös Tikka totesi kirjassaan, että Englantia [so. virallisemmin ja laajemmin Yhdistynyttä kuningaskuntaa] voitaisiin pitää korostetun formalismin tyyppiedustajana.³³

Formalistisen tulkintatradition tunnetuin esimerkki on 1930-luvun oikeustapaus *Duke of Westminster*.³⁴ Siinä herttua maksoi työntekijöilleen osin palkan asemasta ”toistuvaissuorituksia”, mistä muodostui tiettyä veroetua. Tosiasiallisen sisältönsä puolesta maksusuoritukset olivat korvausta tehdystä työstä eli palkkaa. *House of Lords*³⁵ ei kuitenkaan antanut painoa järjestelyn sisällölle ohi muodon, vaan hyväksyi sen verotuksellisesti.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei herttuan tapauksen aikoihin, ei vuonna 1972 eikä vielä vuosikymmeniä sen jälkeenkään ollut veron kiertämistä koskevaa yleislauseketta. Noin vuosikymmen Tikan väitöskirjan jälkeen annettiin merkittävä ratkaisu, *W. T. Ramsay Ltd v. IRC*.³⁶ Sen tulkittiin olevan jonkinlaisen veronkiertodoktriinin kehittämisen aloittava tapaus. Uskottiin, että *Ramsay* oli aloittanut eräänlaisen uuden aikakauden – ”*new approach*” – vero-oikeuden tulkinnassa.³⁷

Tapauksessa *Ramsay* yhtiön toteuttaman monivaiheisen järjestelyn ainoana todellisena tarkoituksena oli muodostaa kokonaistarkasteltuna verovapaa luovutusvoitto ja tätä vastaava vähennyskelpoinen tappio, jota sitten käytettäisiin aiemmin muodostuneiden verollisten luovutusvoittojen kuittaamiseen. Taloudellista voittoa tai tappiota ei järjestelyistä syntynyt. *House of Lords* kuitenkin katsoi, että vaikka osavaiheet olivat sinänsä aitoja transaktioita, niin ennalta suunnitellut ja toistensa vaikutukset peruuttavat veronkiertojärjestelyn osavaiheet voidaan verotuksellisessa tarkastelussa yhdistää. Ratkaisun ollessa toinen luovutusvoittoverojen maksamisesta olisikin tullut lähes vapaaehtoista.³⁸

Tämän jälkeen eräät toiset tapaukset, ”*Ramsay line cases*”, tarkensivat doktriinia. Soveltamisala laajentui tapauksessa *Furniss v. Dawson*, mutta tapaus *Craven v. White* toi siihen rajoitteita. Jälkikäteen arvioiden kysymys onkin ollut lähinnä vain kapeahkosta *step transaction* -doktriinista, jonka soveltamisedellytykset ovat olleet melko tiukat.

³² Tuomari Rowlatt J totesi tapauksessa *Cape Brandy Syndicate v. IRC* [1921], 12 TC 358, 366: “In a taxing Act one has to look merely at what is clearly said. [...] Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used.”

³³ Tikka 1972: 156.

³⁴ *IRC v Duke of Westminster* [1936] AC 1.

³⁵ Nykyisin UK Supreme Court.

³⁶ *Ramsay (W.T.) Ltd v IRC* [1982] AC 300.

³⁷ Jo aikaisemminkin tuomioistuimet olivat eräissä tapauksissa (esim. *Luke v. IRC* [1963] AC 557) osoittaneet pyrkimystään kokonaisvaltaisempaan näkökulmaan verojärjestelyjä tarkastellessaan. Ks. myös Thuronyi 2003: 174–175 (alaviite 151).

³⁸ Ks. Tiley 2004: 312: “Here the court did indeed ‘make the legislation work’ since the alternative would have destroyed the tax system by making it optional.”

Tämä linjaus kirkastui edelleen eräiden 2000-luvun alun merkittävien oikeustapausten myötä. Näiden yhteydessä kyseenalaistettiin sekin, onko mitään itsenäistä doktriinia ylipäättensä edes ollut, vai onko kyse ollut vain enemmän tai vähemmän tavanomaisesta laintulkinnasta.³⁹ Merkittävässä roolissa tässä keskustelussa on ollut tapaus *MacNiven v. Westmoreland*.⁴⁰

Westmoreland Investments Ltd (WIL) oli velkaa pääomana ja kertyneinä korkoina omistajalleen, joka oli veroista vapaa eläkerahasto.⁴¹ WIL ei voinut verosäännösten mukaan vähentää korkoa ennen kuin tämä oli maksettu. Siksi eläkesäätiö lainasi rahaa yhtiölle, joka näillä varoilla sitten ”maksoi” kumuloituneet korot eläkesäätiölle.⁴² Veroviranomaisen näkemyksen mukaan suoritus ei ollut maksu verosäännöksen tarkoittamassa merkityksessä, koska se oli tehty vain verotuksellisten etujen tavoittelemiseksi. Tuomioistuimet joutuivat ottamaan kantaa, oliko yhtiö maksanut koron korkovähennykseen oikeuttavalla tavalla.

Tapauksessa *Westmoreland* keskeiseksi kysymykseksi muodostui se, viitattiinko koron maksua koskevassa säännöksessä taloudelliseen (*commercial*) vai oikeudelliseen (*legal*) käsitteeseen. *House of Lords* päätyi siihen, että termiä *payment* tuli tässä yhteydessä tulkita oikeudellisessa merkityksessä. Tämä tarkoitti sitä, että maksu oli tapahtunut, kun velvollisuus koronmaksuun oli oikeudellisesti lakannut.⁴³ *House* ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi.

Tämän jälkeen tulevia ratkaisuja odotettiin suurella mielenkiinnolla. Tapaus *Barclays Mercantile Business Finance Ltd v. Mawson*⁴⁴ koski *sale and leaseback* -järjestelyä, jossa osavaiheet toteutettiin yhden päivän aikana. Irlantilainen yhtiö BGE oli rakennuttanut merenalaisen maakaasuputken, jonka se myi verovelvolliselle (BMBF). BMBF luovutti leasing-sopimuksella putkiston takaisin BGE:n tytäryhtiölle, joka puolestaan teki pitkäaikaisen toimitussopimuksen Irlannissa sijaitsevan emoyhtiönsä kanssa.⁴⁵ Kysymys oli siitä, saiko BMBF tehdä 91,3 M£:n hankintamenoistaan poistoja. Veroviranomainen tarkasteli järjestelyä kokonaisuutena ja katsoi, että poistoja ei pidä hyväksyä. *House of Lords* keskittyi tarkastelussaan kuitenkin ainoastaan BMBF:ään, mistä kehittyi ratkaisun ydin: poistoja koskevissa säännöksissä oli asetettu nimittäin edellytyksiä ainoastaan leasing-sopimuksen *lessor*-osapuolelle, joten asia ratkaistiin verovelvollisen hyväksi.⁴⁶

Barclays Mercantile vahvisti edelleen sitä, että vero-oikeudelliseen tulkintaan ei ole olemassa mitään yleistä veron kiertämiseen kohdistuvaa lähestymistapaa, tai ei ole edes ollut – kysymys on ollut ”vain” lain tulkinnasta.⁴⁷ Yhdistyneen kuningaskunnan vero-

³⁹ Ks. Freedman 2007: 53–54: “For a time it seemed that this new approach was firming up into a judicial doctrine or at least a principle attempting to counter tax avoidance. Now, in a series of cases [...] doubt has been cast upon whether there is or ever was such a judicial principle [...]”

⁴⁰ *MacNiven (HM Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd* [2003] 1 AC 311.

⁴¹ Ratkaisuselostuksen termin ”pension scheme” olen kääntänyt tässä vapaasti eläkesäätiöksi.

⁴² Eläkesäätiön ei tarvinnut puolestaan maksaa näistä veroa.

⁴³ Ks. [2003] 1 AC 311; 331, 339 ja 341.

⁴⁴ *Barclays Mercantile Business Finance Ltd v. Mawson (Inspector of Taxes)* [2005] 1 AC 684.

⁴⁵ Järjestelyyn liittyi vielä eräitä muita transaktioita, jotka tekivät kokonaisuudesta tavanomaista leasing-transaktiota monimutkaisemman. Ks. [2005] 1 AC 684; 684 ja 691–692. BMBF perusteli näitä leasing-sopimuksen maksusuoritusten varmistamisella sekä vakavaraisuutta koskevilla seikoilla.

⁴⁶ Ks. Freedman 2007: 64–65.

⁴⁷ Ks. Hoffmann 2005: 203: “Indeed it may be said that [Barclays Mercantile] has killed off the Ramsay doctrine as a special theory of revenue law and subsumed it within the general theory of the interpretation of statutes, perhaps the interpretation of utterances of any kind.”

oikeus ei ole siten missään vaiheessa sisältänyt mitään yleistä tuomioistuinpohjaista veronkiertodoktriinia tai *substance over form* -tyyppistä oikeudellista oppirakennelmaa.⁴⁸ Tuomarit ovat olettavasti katsoneet, että se ei ole heidän tehtävänsä tai että heillä ei ole tällaiseen oma-aloitteisesti toimivaltaa.⁴⁹ Tämä ei ole kuitenkaan tarkoittanut sitä, että mikä tahansa järjestely olisi hyväksytty. Voisi ehkä sanoa, että tuomioistuimet eivät etsi transaktioiden taloudellista sisältöä (*economic substance*), mutta niiden tehtävänä on pohjata ratkaisunsa toimien oikeudelliseen sisältöön (*legal substance*).⁵⁰

Tulkintadoktriinien ja yleislausekkeen puuttuminen yhdistettynä sanamuodon mukaiseen tulkintatraditioon johti pitkään siihen, että paineet veronkierron torjunnasta olivat ja pysyivät lainsäätäjän puolella. Ratkaisua jännitteisiin haettiin verolakien yksityiskohtaisella kirjoitustavalla ja lainsäädännön jatkuvalla paikkaamisella, mikä paisutti säädösmateriaalia ja teki verolainsäädännöstä yhä monimutkaisempaa.⁵¹

Yleislausekkeen tarpeellisuudesta ja toisaalta sen mahdollisesti aiheuttamasta oikeudellisesta epävarmuudesta käytiin kyllä keskustelua vuosikaupalla.⁵² Kun tämä ei ollut johtanut mihinkään, niin verolainsäädäntöön säädettiin vuosien varrella suuri joukko muunlaisia veronkierron ehkäisemiseen tähtäviä säännöksiä. Tämä on tarkoittanut ensinnäkin tavanomaisen aineellisen lainsäädännön tapaan tulkittavia erityissäännöksiä (*specific anti-avoidance rules*), mutta lisäksi on säädetty useita satoja (!) ”mini-GAAReja”, eli *targeted anti-avoidance rules* (TAAR), joissa veron kiertämisen ehkäisemisen tavoite on eksplisiittisesti esillä. TAAR-säännös antaa veroviranomaisille harkintavaltaa, mutta vain rajatussa tilanteessa.

Yleislausekkeille tunnusomainen, harkintavaltaa osoittava sääntelytyyli levisi siten tällä tavoin hajautuneesti verolainsäädäntöön. Käytännössä oli vakiintunut reaktiivinen toimintatapa: kun veroviranomainen (nykyisin *HM Revenue and Customs*, HMRC) oli tullut tietoiseksi jostakin verokeinottelutavasta, lainsäädäntöä tarkennettiin tai siihen lisättiin uusi TAAR. Tällainen reaktiivinen toimintatapa, etenkin jos siitä puuttuvat yleisemmät ja kantavammat periaatteet, nähtiin ongelmallisena.⁵³

Lopulta vuonna 2013 päädyttiin yleisen veron kiertämistä koskevan lainsäädännön – UK-GAAR – säätämiseen⁵⁴ Lyhenne GAAR ei kuitenkaan muodostu sanoista *general anti-avoidance rule*, vaan sanoista *general anti-abuse rule*. Vaikka UK:n sääntely muiden GAAR-säännösten tavoin antaa harkintavaltaa ja sen soveltamisympäristö on yleinen, niin terminologisella valinnalla (*abuse*) haluttiin korostaa ja viestiä, että kysymyksessä täytyy olla nimenomaan lain *väärinkäyttö* ja sääntelyn soveltamiskynnys

⁴⁸ Tiley (2005: 273–274) mukaan *Westmoreland* osoitti, että ei ollut yleistä tuomioistuinpohjaista veronkiertonormia tai -doktriinia, *Barclays Mercantile* puolestaan sen, että ei ollut myöskään yleistä veronkiertoa koskevaa lähestymistapaa vero-oikeudelliseen tulkintaan.

⁴⁹ Ks. Tiley 2004: 305.

⁵⁰ Lord Wilberforce totesi tapauksessa *Ramsay*: "Given that a document or transaction is genuine, the court cannot go behind it to some supposed underlying substance. [...] This is a cardinal principle but it must not be overstated or over-extended. [...] It is the task of the court to ascertain the legal nature of any transaction [...]" [1982] AC 300, 322.

⁵¹ Ks. Bowler 2009: 2: "[...] the complexity of tax law has increased to the point where the burden for taxpayers in complying with the law has become a real issue. Anti-avoidance legislation plays a large part in contributing to this complexity."

⁵² Ks. yleislauseketta koskevista ehdotuksista ja pohdinnoista esim. Masters 1994 ja Inland Revenue 1998.

⁵³ Bowler 2009: 3–5.

⁵⁴ Finance Act (FA) 2013. Ks. myös FA 2016, jossa sääntelyyn tehtiin eräitä muutoksia.

korkea.⁵⁵ Tämä on osaltaan saattanut olla myös helpottamassa lakimuutoksen poliittista hyväksymistä. Kyse ei siten ainakaan säättämisvaiheessa ollut merkitsemättömästä terminologisesta erosta, vaikkakaan jälkikäteen tarkastellen sanavalinnalla ei sinänsä olisikaan käytännössä suurta merkitystä.⁵⁶

UK-GAAR on monien muiden maihin yleislausekkeisiin verrattuna varsin pitkä ja yksityiskohtainen, kaikkine määritelmineen useiden tekstisivujen laajuinen. Lisäksi veroviranomainen HMRC on antanut laajan ohjeistuksen GAAR:n soveltamisesta.⁵⁷

UK-GAAR soveltuu verojärjestelyihin, joiden voidaan katsoa olevan verojärjestelmän tai -säännösten väärinkäyttöä.⁵⁸ Tarkoitus on puuttua "verojärjestelyihin" (*tax arrangement*), josta on kyse silloin, mikäli on järkevää päätellä veroedun saamisen olleen järjestelyn pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena.⁵⁹ Veroetu ymmärretään hyvin laajasti, mutta siihen, mikä katsotaan verolainsäädännön väärinkäytöksi (*abusive*), on kynnys huomattavan korkealla.⁶⁰

Verojärjestelyt ovat "väärinkäytöksiä", jos niiden tekemistä tai toteuttamista ei kohtuudella voida pitää asianmukaisten verosäännösten mukaisena kohtuullisena toimintatapana ottaen huomioon kaikki olosuhteet, kuten a) onko järjestelyjen olennaiset tulokset johdonmukaisia niiden periaatteiden kanssa, joihin kyseiset säännökset perustuvat (nimenomaisesti tai implisiittisesti), ja näiden säännösten poliittiset tavoitteet, b) onko kyseisten tulosten saavuttamiseen tarkoitettut keinot yksi tai useampi keinotekoinen vai poikkeava vaihe, c) onko järjestelyillä tarkoitus hyödyntää näiden säännösten puutteita.⁶¹ Soveltamiskynnyksen asettumiseen korkealle on pyritty vaikuttamaan paitsi sääntelyn yksityiskohtaisella ja tarkalla muotoilulla myös ns. *double reasonableness* -testillä.⁶²

Lisäksi on menettellyisiä seikkoja, jotka toimivat pidäkkeinä: UK-GAAR:n soveltaminen edellyttää tätä varten asetetun, riippumattomista asiantuntijoista koostuvan elimen (*GAAR Advisory Panel*) kannanottoa, vaikkakaan HMRC tai verovelvollinen eivät ole tällaiseen kannanottoon oikeudellisesti sidottuja. Paneeli hyväksyy myös HMRC:n ohjeistuksen ennen niiden julkistamista.⁶³

UK-GAAR säädettiin siis jo muutamia vuosia ennen ATA-direktiiviä. Tuolloin katsottiin, että UK-GAAR vastasi niitä vähimmäisvaatimuksia, jotka direktiivin 6 artikla (yleinen veronkierron vastainen sääntö) yleislausekkeelle asetti. Nyt BREXITin jälkeen tilanne vaikuttaa sokkeloisemmalta. Britannian erosopimuksen (*The Trade and Cooperation Agreement*) mukaan se ei enää siirtymävaiheen jälkeen ole sidottu

⁵⁵ Ks. Freedman 2014: 169. Ks. Eden 2017: 746: "It is designed with a narrow focus, intended to catch only the most abusive arrangements. Indeed, it is designated a general anti-abuse rather than anti-avoidance rule."

⁵⁶ Daly 2021: 944.

⁵⁷ HM Revenue and Customs (HMRC): General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021), Parts A, B and C. Lisäksi on vielä osat D (Examples) ja E (GAAR procedure).

⁵⁸ FA 2013, s 206(1).

⁵⁹ FA 2013, s 207(1).

⁶⁰ HMRC: GAAR guidance, kohdat C2.2 ja B10.2.

⁶¹ FA 2013, s 207(2).

⁶² Ks. HMRC: GAAR guidance, C5.10.1: "The double reasonableness test ('cannot reasonably be regarded') is the crux of the GAAR test. It does not ask whether entering into or carrying out the arrangements was a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions. Instead it asks whether there can be a reasonably held view that entering into or carrying out the tax arrangements in question was a reasonable course of action."

⁶³ FA 2013, s 211. Ks. myös HMRC: GAAR guidance, kohta C8.3.

veronkiertodirektiiviin, kuten ei myöskään eräisiin muihin direktiiveihin.⁶⁴ UK-GAAR on edelleen voimassa, mutta tuomioistuimet voivat jatkossa soveltaa sitä itsenäisemmin. Toisaalta tuomioistuimet Britanniassa voisivat huomioida ratkaisuisaan sellaista EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa ATA-direktiivin määräyksiä on tulkittu. Yhdistynyt kuningaskunta nimittäin siirsi tavallaan eräänlaisen paketin silloin voimassa olevaa EU-oikeutta omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä, EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö mukaan lukien.⁶⁵

4. Yhdysvallat

Yhdysvalloissa verolainsäädäntö ei vuoteen 2010 saakka ole sisältänyt minkäänlaista yleistä veron kiertämistä koskevaa säädännäistä normia. Veron kiertämisen ehkäiseminen on nojannut ensinnäkin preventiivisesti siihen, että tuloverolaki (*IRC*) on sisältänyt varsin yksityiskohtaista ja ainakin eräiltä osin myös taloudellisesti tarkastellen varsin linjakasta verosääntelyä, mikä osaltaan on kaventanut kiertämistoimien mahdollisuuksia. Lisäksi veroviranomaisella (*IRS*) on ollut varsin laajat valtuudet, jota se on käyttänyt muun muassa laajahkoja ja sitovia määräyksiä (*regulations*) antamalla.

Jälkikäteisessä eli repressiivisessä puuttumisessa tuomioistuimilla on ollut puolestaan merkittävä rooli. Perusasetelmat tämän suhteen olivat selvillä jo vuonna 1972: Tikka kirjoitti, että verolain soveltamistapa oli ilman säädännäistä pohjaa saanut selviä realistisia piirteitä ja tuomioistuimet olivat kehittäneet menetelmiä veron kiertämisen ehkäisemiseksi tulkintatietä. Tuomioistuimet eivät olleet veronkiertämistilanteissa pysytelleet säännönmukaisen soveltamistavan puitteissa, vaan olivat katsoneet mahdolliseksi lainsäätäjän tarkoituksen toteutumista turvaavien ratkaisuperiaatteiden luomisen. Tuomioistuimet olivat siten veron kiertämistä ehkäistessään omaksuneet oikeutta kehittävän roolin.⁶⁶

Yhdysvalloissa ei ole – ihan viimeksi kuluneita vuosikymmeniä ehkä lukuun ottamatta – nimittäin nähty esteitä sille, että tuomioistuimet ovat kehittäneet veron kiertämistä ehkäiseviä tulkintadoktriineja.⁶⁷ Tässä on ollut selkeä ero Yhdistyneeseen kuningaskuntaan nähden. Lähes samoihin aikoihin Westminsterin herttuan tapauksen kanssa Yhdysvalloissa arvioitiin Mrs. *Gregoryn* toimia verotuksellisesti, varsin erilaisin lopputulemin:

Tapauksessa *Gregory v. Helvering*⁶⁸ verovelvollinen pyrki hyötymään uudelleenorganisointia koskevista verosäännöksistä. Gregory omisti yhtiön *United Mortgage Corporation* (UMC), joka omisti muun muassa yhtiön *Monitor Securities Corporation* (MSC) osakkeita. Vuonna 1928 hänelle tarjoutui tilaisuus jälkimmäisten osakkeiden voitolliseen myyntiin, mutta suora luovutus olisi johtanut UMC:hen kohdistuviin veroseuraamuksiin. Toisaalta Gregoryn itse olisi pitänyt maksaa veroa korkean verokannan mukaan, mikäli halusi päästä rahoihin käsiksi osingonjaon kautta. Veroilta välttyäkseen Gregory perusti uuden yhtiön, *Averill*, jolle UMC siirsi kaikki

⁶⁴ Ks. Panayi 2022: 55: “[...] the UK can completely break away from some of the EU directives that impose obligations or de minimis anti-abuse rules, such as the Directive on Mutual Assistance, the Directive on Administrative Cooperation or the ATAD.”

⁶⁵ The European Union (Withdrawal) Act 2018. Ks. Daly 2021: 945.

⁶⁶ Tikka 1972: 170–173.

⁶⁷ Näihin voidaan viitata monilla termeillä, kuten ”anti-avoidance doctrines”, ”common law doctrines” tai ”substance-over-form doctrines”.

⁶⁸ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465 (1935). Alemmassa vetoomustuomioistuimessa: *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (1934).

omistamansa yhtiön MSC osakkeet, ja Averill puolestaan emitti kaikki osakkeensa Gregorylle. Muutamaa päivää myöhemmin järjestely purettiin, minkä jälkeen Gregory myi välittömään omistukseensa saamansa MSC:n osakkeet. Averill ei lyhyen elinkaarensa aikana tehnyt muuta kuin toimi kuvatun järjestelyn välineenä.

Teknis-muodollisesti transaktiot vastasivat vuoden 1928 tuloverolaissa määriteltyä ”uudelleenorganisointia”: tähän nojautuen tavoitteena oli se, että suoritusta ei katsottaisi Gregoryn verotettavaksi osinkotuloksi. Vaikka motiivit järjestelyyn olivat ilmeiset, niin *Tax Court* hyväksyi sen verotuksellisesti, koska jokainen lain asettama edellytys oli selvästi täyttynyt. *The Court of Appeal* asettui kuitenkin toiselle kannalle. Legendaarinen tuomari *Learned Hand*⁶⁹ perusteli ratkaisua muun muassa näillä runollisilla sanoilla: “[...] *but the meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes, and no degree of particularity can ever obviate recourse to the setting in which all appear, and which all collectively create.*”⁷⁰

Myös *Supreme Court* asettui samalle kannalle.⁷¹ Oli sinänsä kiistatonta, että uusi yhtiö oli muodollisesti pätevällä tavalla perustettu, mutta se oli kuitenkin muodostettu vain apuvälineeksi pelkkien verotuksellisten tavoitteiden toteuttamiseksi. Järjestely ei ollut sellainen mitä uudelleenorganisoinnilla verosääntelyssä oli tarkoitettu, eikä kirjaimellisten ehtojen täytyminen ollut riittävää.

Veron kiertämiseen puuttumisen mahdollistavat doktriinit ovat kehittyneet nimenomaan oikeuskäytännössä. *Business purpose* -doktriinin⁷² – ja itse asiassa monien muidenkin doktriinien – muodostumisen voidaan katsoa alkaneen tapauksesta *Gregory*.⁷³ Kuten tuomioistuimien perusteluissaan totesi: “[...] *what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose [...].*”⁷⁴ Järjestely, jolta puuttui liiketoiminnallinen tarkoitus, *business purpose*, oli poikkeussäännöksen soveltamisalueen ulkopuolella.

Myös *economic substance* -doktriinin juuret on paikannettu klassikotapaukseen *Gregory*, minkä jälkeen se on rakentunut ja kehittynyt edelleen muun muassa tapauksissa *Knetsch*, *Goldstein* ja *Frank Lyon*.⁷⁵ Transaktion vero-oikeudellinen relevanttius edellyttää liiketoiminnallisesti hyväksyttävän perusteen ohella myös sellaista taloudellista sisältöä ja merkitystä, mikä ei saa muodostua vain veroedun tavoittelusta. Veroviranomaiset tai tuomioistuimet voivat sivuuttaa sinänsä pätevän transaktion taloudellisen sisällön puuttuessa, tai jos muutos on vain merkityksettömän pieni tavoiteltuihin veroetuihin nähden. Tässä doktriinissa on erotettu kaksi haaraa. Objektiiivinen haara liittyy toimien lopputuloksiin: transaktioilla tulee olla muitakin kuin verotuksellisia vaikutuksia. Subjektiiivinen haara liittyy sen sijaan verovelvollisen motiivipuoleen pitäen sisällään hyväksyttävän liiketoiminnallisen perusteen olemassaoloa koskevan vaatimuksen.

⁶⁹ Hand ei ollut korkeimman oikeuden jäsen, mutta hänen vaikutuksensa *substance over form* -lähestymistavan ja doktriinien kehityksessä on ollut merkittävä. Ks. Chirelstein 1968.

⁷⁰ *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809, 810–811 (1934).

⁷¹ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 469 (1935).

⁷² Ks. tästä doktriinista Bittker 1981, kohdat 4-44–44-7 ja Department of the Treasury 1999: 54–56.

⁷³ Ks. myös esim. *Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp.*, 176 F.2d 570, 572 (2d Cir. 1949).

⁷⁴ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 469 (1935).

⁷⁵ *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960); *Goldstein v. Commissioner*, 364 F.2d 734 (2d Cir. 1966); *Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 561 (1978).

Step transaction -doktriiniin⁷⁶ turvaututaan tilanteissa, joissa yksittäisten vaiheiden verotuksellinen tarkastelu johtaisi virheelliseen lopputulokseen transaktiokokonaisuuden taloudelliseen sisältöön ja merkitykseen nähden.⁷⁷ Sen avulla tuomioistuimet pyrkivät määrittämään ja rajaamaan, mitkä toimet tulee verotuksellisesti tarkastella yhtenä transaktiona. Vaikka erilliset osavaiheet ovat muodollisesti itsenäisiä, niin taloudelliselta sisällöltään ne voivat olla epäitsenäisiä.

Vero-oikeudellista lähestymistapaa Yhdysvalloissa on usein luonnehdittu termillä *substance over form*. On sitten termin käyttöyhteydestä kiinni, tarkoitetaanko ilmaisulla nimenomaisesti yleistä lähestymistapaa, tällä nimellä kuvattua doktriinia vai jotakin muuta.⁷⁸ Siihen, mistä myös doktriinien kohdalla tarkalleen ottaen on kysymys – lähestymistavasta, tulkintametodista, vai jostakin muusta – ei ole ihan täsmällistä vastausta. Doktriineihin turvautuessaan tuomioistuimien ei nojaudu vain säännösteksteihin, ei silloinkaan vaikka näiden ilmaukset olisivat täysin selviä, mikäli tällainen sanamuodon mukainen tulkinta mahdollistaisi verovelvollisen hyötymisen verotuksellisiin motiiveihin ja taloudellisesti merkityksettömistä toimenpiteistä.⁷⁹ Suppeammin doktriinien katsotaan olevan vain sellaisia myöhempiä tulkintaa sitovia oikeustapauksia, joihin tuomioistuimet voivat ja joihin niiden myös tulee ratkaisuisaan nojata.⁸⁰ Joka tapauksessa doktriinit Yhdysvalloissa eivät ole tarkkarajaisia ja käsitteellisesti loogisia, eivätkä myöskään niiden keskinäiset suhteet ole olleet täysin selviä, vaan soveltamisalat ovat olleet osittain päällekkäisiä. Lisäksi ylintä tuomiovaltaa käyttävä *Supreme Court* on ollut niiden suhteen viime vuosikymmenten aikana kriittinen, ellei jopa torjuva.

Yhdysvalloissakin on ollut paljon erilaista, verosuunnittelumahdollisuuksia rajoittavaa erityissääntelyä. Yhdysvalloissa veron kiertämistä koskeva rajanveto on rakentunut kuitenkin huomattavasti enemmän oikeuskäytännön varaan kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vaikka yleislauseketta ei ole ollut, niin edellä käsitellyt tulkintadoktriinit yhdessä ovat soveltamisalaltaan ja tehokkuudeltaan – varsinkin korkeinta oikeutta alemmissa oikeusasteissa – vastanneet varsin pitkälti toisten valtioiden säädännäisoikeudellista yleislauseketta.

Kirjoituksessa tarkastellun kahden *common law* -valtion välillä on siis kaiken kaikkiaan ollut huomattavan suuria eroja veron kiertämisen ehkäisykeinojen suhteen. Vero-oikeudellinen tulkinta on ollut Yhdysvalloissa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa perinteisesti hyvin erilaista, mutta on ollut havaittavissa merkkejä näiden erojen pienentymisestä.⁸¹ Etenkin Yhdysvaltojen korkeimmassa oikeudessa on saanut muutaman viime vuosikymmenen aikana tilaa myös niin sanottu tekstuaalinen suuntaus, mikä on ollut viemässä tulkintaa formaalisempaan suuntaan.⁸² Eräissä

⁷⁶ Ks. yleisesityksenä Keinana 2007. Doktriinin syntyä ei välttämättä voida liittää ehdottomasti johonkin tiettyyn tapaukseen, mutta Bittkerin (1981, kohta 4-47) mukaan ensimmäinen eksplisiittinen ilmaisu löytyy tapauksesta *Warner Co. v. CIR*, BTA 1225, 1228 (1932).

⁷⁷ Keinana 2007: 48.

⁷⁸ Sisältöön yli muodon oli viitattu jo eräissä tapausta *Gregory* edeltävissäkin ratkaisuisissa: Ks. *US v. Phellis*, 257 US 156, 168 (1921); *Western Md. Ry. v. Commissioner*, 33 F.2d 695,698 (4th Cir. 1929).

⁷⁹ Ks. Walsh 2001: 1544 viittauksineen.

⁸⁰ Walsh 2001: 1554.

⁸¹ Ks. esim. Jensen – Tiley 1998: 162, jossa he katsoivat, että Yhdysvallat ja Britannia olivat lähentymässä toisiaan: "In our view the key difference has lain in the approach to statutes as sources of law and the much greater rule-formality in the United Kingdom system. However, even here, there are signs of convergence."

⁸² Tekstualismin on katsottu saaneen jalansijaa erityisesti korkeimmassa oikeudessa, kun taas alemmissa oikeusasteissa on yhä edelleen tämänkin jälkeen nojaututtu *substance over form* -periaatteen sisältäviin

oikeustapauksissa on tullut selvästi ilmi myös se, että juuri korkeimmassa oikeudessa on ollut kriittistä tai torjuvaa asennoitumista tuomioistuinpohjaisiin doktriineihin.⁸³

Jonkinlaista yhdenmukaistamista on siinäkin, että jonkinlainen yleinen veron kiertämisen ehkäisemiseen tähtäävä säädännäinen normi löytyy nykyisin sekä Yhdysvaltojen että Yhdistyneen kuningaskunnan veronlainsäädännöstä. Yhdysvalloissa ei ole koskaan ole ollut varsinasta yleislauseketta, mutta tätä lähentelee se, että vuonna 2010 oikeuskäytännössä muodostunut *economic substance* -doktriini kodifioitiin tuloverolakiin.⁸⁴ Kongressin eksplisiittisen linjauksen mukaisesti kysymyksessä on nimenomaan kodifikaatio, kuten IRC § 7701(o)(5)(C) asian selvästi ilmaisee:

Determination of application of doctrine not affected

The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

Tämä ei ole merkinnyt myöskään sitä, että muidenkaan tuomioistuinpohjaisten doktriinien asema olisi kodifioinnin myötä muuttunut tai niiden merkitys poistunut – pikemminkin jopa päinvastoin. Monet tarkkailijat ovat olleet sitä mieltä, että *economic substance* -doktriinin kodifiointi ei ole kovin onnistunut, eikä myöskään veroviranomainen IRS ole tähän kodifioituun doktriiniin aktiivisesti halunnut tukeutua.⁸⁵

5. Ruotsi

Ruotsi ei saanut omaa riviään Tikan väitöskirjan sisällysluettelossa. Syynä tähän lienee se, että veron kiertämisen ehkäisemisen ei tuolloin 1972 ollut Ruotsissa kovinkaan systemaattisesti tai voimallisesti paneuduttu. Kirjassa Ruotsin vero-oikeus tulee kuitenkin muutoin esille.

Muutamaa vuotta myöhemmin eli vuonna 1975 järjestetyssä Pohjoismaisessa seminaarissa oli tullut viimeistään muillekin alan pohjoismaisille tutkijoille selväksi se, kuinka erilaiset lähestymistavat Suomi, Ruotsi, Norja ja Tanska olivat omaksuneet veron kiertämisen torjuntaan.⁸⁶ Lähtötilanne näissä valtioissa on ollut erilainen, ja niin on ollut myös kehityskulku veron kiertämisen ehkäisemisessä tämän jälkeenkin.

Ruotsissakaan veron kiertäminen ei ollut toki mikään tuntematon ilmiö. Veronkiertojärjestelyt olivat yleistyneet toisen maailmansodan ja sen jälkeisinä vuosina, kun verorasitus oli korkealla tasolla. Klassikkotapauksessa *Nordbäck*⁸⁷ verovelvollinen oli hyödyntänyt yhtiöiden välisten osinkojen verovapauteen perustuvaa kaupallistettua verosuunnittelujärjestelyä, jolla likvidoitiin verottamattomia voittovaroja sisältäviä yhtiöitä. *Regeringsrätten*⁸⁸ katsoi, että vaikka verovelvollinen oli päässyt tavoitteeseensa useiden toimien kautta, tuli kutakin vaihetta arvioida erikseen. Tapaus

doktriineihin. Ks. Madison 2003: 699–700. Ks. myös *Summa Holdings*, 848 F. 3rd 779 (6th Cir. 2017), jonka perusteluissa tätä myös sivutaan.

⁸³ Ks. *Rodriguez v. FDIC*, 140 S. Ct. 713 (2020).

⁸⁴ IRC § 7701(o). Clarification of economic substance doctrine.

⁸⁵ Ks. Rosenberg 2018: 203 ja Desloge 2019: 345.

⁸⁶ Ks. seminaarijulkaisun maakohtaiset raportit ja oikeusvertailun johtopäätöksistä erityisesti (yleisraportti) Lindencrona 1976: 105.

⁸⁷ RÅ 1953 ref. 10.

⁸⁸ 1.1.2011 alkaen Högsta förvaltningsdomstolen.

aktivoi keskustelua yleisen veronkiertolausekkeen tarpeellisuudesta: tätä pohtimaan asetettiin vuoden 1953 *skatteflyktskommitté*, joka julkaisi raporttinsa 10 vuotta myöhemmin.⁸⁹ Ruotsissa katsottiin kuitenkin tämänkin jälkeen pitkään, että yleislauseketta ei oikeusvarmuussyistä tulisi säätää.⁹⁰ Veron kiertämisen ehkäiseminen jäi näin ollen lähinnä lainsäädäntötason ongelmaksi.⁹¹

Lopulta yleislausekkeen, tai varsinaisesti veron kiertämistä koskevan lain, *lag mot skatteflykt*, säätämiseen kuitenkin päädyttiin.⁹² Ensimmäinen laki tuli voimaan vuoden 1981 alusta.⁹³ Laki oli säädetty määräaikaiseksi vuoteen 1985 asti, minkä jälkeen tuli arvioida sen toimivuutta.⁹⁴ Laki uusittiin kuitenkin jo tätä ennen.

Seuraavaa, vuoden 1983 lakia sovellettiin tuomioistuimissa vain vähäiseen osaan niistä tapauksista, joissa soveltaminen oli harkittavana.⁹⁵ Eräiden kriittisten puheenvuorojen mukaan lakia käytettiin lähinnä aineellisen verolainsäädännön aukkojen paikkaamiseen, ei niinkään sen arvioimiseen, mitä verovelvolliset olivat tosiasiallisesti tehneet.⁹⁶

Poliittisesti kiistanalaisena veron kiertämistä koskeva laki päätettiin lakkauttaa vuoden 1993 alusta.⁹⁷ Sosiaalidemokraattien otettua hallitusvastuun laki tuli jälleen voimaan heinäkuusta 1995 alkaen. Vuonna 1997 lakia muutettiin: laki sai jokseenkin nykyisin muotonsa ja tuli voimaan vuoden 1998 alusta.⁹⁸

Nykyisessä versiossa (2011:1372) lain 2 §:n mukaan verotuksessa ei huomioida sellaista oikeustointia, johon liittyen seuraavat neljä edellytystä täytyvät:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Tiivistetysti lakia voidaan soveltaa tilanteissa, joissa verovelvollinen on ollut suoraan tai epäsuorasti osallisena transaktiossa, jonka pääasiallisena tarkoituksena on ollut tavoitella huomattavaa ja lain tarkoituksen vastaista verotuksellista hyötyä. Kuten sana ”och” osoittaa, soveltaminen edellyttää jokaisen neljän kriteerin toteutumista.

Lain eri vuosien versiot ovat eronneet toisistaan esimerkiksi siinä, miten niissä on kuvattu veroedun merkittävyyttä asian arvioinnissa. Nykyasussa veroedun tulee olla

⁸⁹ SOU 1963:52. Om åtgärder mot skatteflykt: Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.

⁹⁰ Ks. esim. SOU 1963:52 s. 94–99.

⁹¹ Ks. Tikka 1972 s. 204 ja 228. Ks. Lindencrona 1976: 114–118.

⁹² Ruotsissa veron kiertämiseen viitataan sekä termillä *kringgående av skattelag* että *skatteflykt*.

⁹³ *Lag (1980:865) mot skatteflykt*.

⁹⁴ Ks. Prop. 1980/81:17 s. 199. Ensimmäinen laki oli voimassa 1.1.1981 – 28.2.1983.

⁹⁵ Ks. Hultqvist 2017: 676–677.

⁹⁶ Ks. esim. von Bahr 1992: 606.

⁹⁷ Laki oli kumottuna välillä 1.1.1993 – 1.7.1995.

⁹⁸ *Lagen (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt*. Tämän jälkeen lakiin on tehty lähinnä vain teknisiä muutoksia.

merkittävä (*väsentlig skatteförmån*), kun aikaisemmin oli käytetty muotoilua veroetu, joka ei ole vähäinen (*inte oväsentlig skatteförmån*). Veroedun tavoittelua koskevaa kolmatta kriteeriä (*det övervägande skälet för förfarandet*) on puolestaan tulkittu siten, että veroetujen tavoittelun tulee olla tarkoituksena ikään kuin yli 1/2 painoarvolla kokonaisuuteen – verotukselliset ja liiketoiminnalliset syyt yhdessä – nähden.⁹⁹ Vuoden 1980 laissa veroedun tavoittelun tuli olla ratkaiseva tai hallitseva syy (*det avgörande skälet*), minkä on tulkittu tarkoittaneen ajatukseltaan karkeasti noin 3/4 painoarvovaatimusta.¹⁰⁰

Lain tarkoituksen osalta ei ole nykyisin riittävää, että kyse on vain oletetusta lain tarkoituksesta, vaan tarkoituksen tulee ilmetä lainsäädännön muotoiluista, joko suoraan tapaukseen sovellettavista tai oikeustoimen avulla kierretyistä säännöksistä tai verolainsäädännöstä yleensä. Jonkin verran erilaisia näkemyksiä on ollut siitä, onko riittävää, jos lain tarkoitus ilmenee lainvalmistelumateriaaleista.¹⁰¹ Tämän lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan edellytyksen onkin katsottu olevan erityisen tulkinnanvarainen.¹⁰²

Koska Ruotsissa elettiin pitkään ilman yleislauseketta, on muun keinovalikoiman merkitys varsinkin aikaisemmin korostunut. Ensinnäkin on tarvittu veron kiertämisen vastaista erityislainsäädäntöä.¹⁰³ Eräissä puheenvuoroissa onkin korostettu, että yksi tärkeimmistä veron kiertämisen ehkäisykeinoista on se, että verolainsäädäntöä kehitetään siten että veronkiertomahdollisuudet pienenevät.¹⁰⁴ Myös *Dag Helmers* oli katsonut vuonna 1956 veron kiertämistä tutkivassa väitöskirjassaan, että oikeastaan ainoa kunnon keino veron kiertämisen ehkäisyssä on verolakien huolellinen laatiminen.¹⁰⁵

Toiseksi yleislausekkeen puuttuminen tai myöhemmin sen soveltamista koskevat rajoitteet ovat osaltaan johtaneet pyrkimykseen turvautua eräänlaiseen ruotsalaisversioon *substance over form* -periaatteesta, jota on kutsuttu nimellä *genomsyn*. Tällaisen läpivalaisuperiaatteen olemassaolo on ollut kiistanalainen, mutta ainakaan kovin vahvaa tukea oikeuskäytäntö tai oikeustiede ei periaatteen olemassaololle osoita.¹⁰⁶

Kuten edellä tuli ilmi, on veron kiertämistä koskevaan lakiin tehty vuosien varrella useita muutoksia. Tekstin muutoksilla ja tarkoilla muotoiluilla on nimenomaan pyritty vaikuttamaan lain soveltamisalaan. Muutosten tavoitteena on ollut parantaa myös oikeusvarmuutta, samalla säilyttäen tai jopa laajentaen sen soveltamisalaa.¹⁰⁷ Nykyistäkin lakia on kuitenkin kritisoitu tehottomana, tarpeettomana ja monimutkaisena.

Tuomioistuimet eivät ole kovin yksityiskohtaisesti perustelleet sitä, miten veron kiertämistä koskevaa lakia tulee soveltaa, mikä ei ole ennustettavuutta edistänyt.¹⁰⁸ Lain

⁹⁹ Vuoden 1983 versiossa käytettiin muotoilua ”det huvudsakliga skälet”.

¹⁰⁰ Abed Ali – Larsén 2018: 731.

¹⁰¹ Vrt. keskenään Hultqvist 2003: 195 ja Rosander 2007: 107, joka nojautuu lainvalmisteluaineistoon. Ks. Prop. 1996/97:170 s. 39–40.

¹⁰² Ks. Rosander 2007: 113 ja Abed Ali – Larsén 2018: 731.

¹⁰³ Ks. tästä yleisesti Rosander 2007 s. 38–40.

¹⁰⁴ Ks. Bergström 1992: 597–601.

¹⁰⁵ Helmers 1956: 516. Ks. Tikka 1972: 198, joka katsoo Helmersin edustaneen tiukkaa legaliteettinäkemystä.

¹⁰⁶ Ks. Knuutinen 2009: 350–355 ja Abed Ali – Larsén 2018: 744.

¹⁰⁷ Ks. Hultqvist 2005: 319. Ks. SOU 1996:44: Översyn av skatteflyktslagen: Reformerat förhandsbesked s. 181.

¹⁰⁸ Ks. Rosander 2007: 113 ja Abed Ali – Larsén 2018: 738.

perustuslaillisuuskin on joissakin puheenvuoroissa vuosien varrella kyseenalaistettu,¹⁰⁹ mutta vallitsevan mielipiteen mukaan laki ei ole perustuslain vastainen.

2000-luvun ensimmäisellä vuosikymmenellä arvioitiin, että veron kiertämistä koskevaa lakia oli sovellettu suhteellisen harvoin, koska soveltamisedellytykset olivat melko tiukat ja niiden toteennäyttäminen toisinaan hankalaa.¹¹⁰ Ajan henki on nyt Ruotsissakin ollut toinen. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että lain soveltaminen olisi viime aikoina lisääntynyt ja että soveltamisalakin olisi soveltamiskäytännön myötä laajentunut.¹¹¹ Ruotsissa katsottiin, että *lag mot skatteflykt* vastaa veronkiertodirektiivin 6 artiklan vaatimuksia, joten muutoksiin ei direktiivin johdosta ryhdytty.¹¹²

Yhteen seikkaan on vielä syytä kiinnittää huomiota. Veron kiertämistä koskevan lain 4 §:n mukaan lain soveltamista koskevat ratkaisut tekee hallinnollinen tuomioistuin verohallinnon (*Skatteverket*) valmistelun ja esityksen pohjalta. Laissa asetettu vaatimus toimii siis hallinnollisena pidäkkeenä. *Skatteverket* julkaisee puolestaan verkkosivuillaan informaatiota sellaisista transaktioista ja menettelytavoista – *felaktiga skatteupplägg* –, joita se pitää epäasianmukaisina ja joiden osalta se saattaisi ajaa veron kiertämistä koskevan lain soveltamista tuomioistuimessa.¹¹³ Verohallinto voi näin viestittää verovelvollisia näkemyksestään, että jonkin järjestely- tai transaktiotyyppin suhteen kysymys on aggressiivisesta verosuunnittelusta, joka saattaa ylittää veron kiertämisen kynnyksen.

6. Norja

Norja ei ole mukana Euroopan unionissa, mutta se on ETA-valtio. ETA-sopimus on perusvapauksien suhteen saman sisältöinen kuin EU-sopimus, mutta EU:n antamat direktiivit – kuten emo-tytäryhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi tai korkorojaltidirektiivi – eivät koske ETA-valtioita.¹¹⁴ Myöskään ATA-direktiivi ei ole Norjaa sitova, eli tällä ei ole ollut ainakaan välitöntä vaikutusta Norjan muutama vuosi sitten tapahtuneeseen yleislausekkeen säätämiseen tai muotoiluun.

Norjan verolainsäädännössä elettiin pitkään ilman säädettyä veron kiertämistä koskevaa yleislauseketta. Sen sijaan Norjassa on nyt jo pitkään tunnustettu oikeuskäytäntöön pohjautuvan yleisnormin olemassaolo, mutta 1970-luvulla asia ei ollut vielä näin selvä. Tikka käsitteli kysymystä väitöskirjassaan, viitaten erityisesti *Magnus Aarbakken* tutkimuksiin.¹¹⁵ Tikan mukaan Aarbakke oli ottanut tehtäväkseen osoittaa, että Norjan vero-oikeuteen sisältyy veron kiertämistä ehkäisevä normi, vaikka verolainsäädäntö ei tällaista sisältänyt. Kun normilla ei ole mitään auktoritatiivisesti ilmaistua kirjoitettua asua, on sen konstruoiminen ja sen voimassaolon osoittaminen ollut tietenkin hankalaa. Tikka viittaa tältä osin kuitenkin Aarbakken perusteluihin: kun riittävän monet käyttävät sanaa veron kiertäminen, he epäilyksettä viittaavat erityiseen normiin.¹¹⁶

¹⁰⁹ Erityisesti Anders Hultqvist nosti väitöskirjassaan (1995) esiin kysymyksen, voitiinko Ruotsin veron kiertämistä koskevaa lakia pitää perustuslain mukaisena.

¹¹⁰ Hultqvist 2005: 311 ja von Bahr 2007: 645.

¹¹¹ Abed Ali – Larsén 2018: 741.

¹¹² Prop. 2017/18:296, s. 89–93.

¹¹³ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/510.html> .

¹¹⁴ Ks. Norjan suhteesta EU-vero-oikeuteen Furuseth 2010: 615–618.

¹¹⁵ Aarbakke 1970.

¹¹⁶ Tikka 1972: 182–183.

Myöhemmin tuomioistuinpohjaisen yleisnormin asema on ollut Norjassa selvästi tunnustettu. Veron kiertämiseen on puututtu korkeimman oikeuden eli *Høyesterettin* oikeuskäytäntöön pohjautuvan yleisnormin – *en ulovfestet omgåelsesregel* – nojalla. Normin ydinsisältö voidaan kuvata siten, että transaktiot, joilla on vain vähän tai joilla ei ole lainkaan muuta tarkoitusta kuin veron kiertäminen, voidaan verotuksellisessa tarkastelussa ohittaa.¹¹⁷ Norjan vero-oikeudellista tulkintatapaa on yleisemminkin luonnehdittu liberaaliksi.¹¹⁸ Tämä on voinut tarkoittaa muun muassa sitä, että verotuksellisessa tarkoituksessa sitovaa ei ole oikeustoimen yksityisoikeudellinen määrittely tai veronmaksajan oma luokittelu.¹¹⁹ Tuomioistuimet eivät ole vain seuranneet lakia, vaan ne ovat voineet myös muodostaa oikeutta.¹²⁰

Tuomioistuinpohjainen yleisnormi on kehittynyt oikeuskäytännössä pitkän ajan kuluessa. Aluksi eräitä verosäännöksiä alettiin tulkita tietyllä erityistavalla, myöhemmin tästä kehittyi eräänlainen ohjaava periaate ja lopulta oikeusnormi. Alkuvaiheessa, 1920-luvulta aina 1960-luvulle, korkein oikeus sovelsi eräänlaista *substance over form* -periaatetta kuten myös *step transaction* -doktriinia vaiheittaisiin transaktioihin. Tämän jälkeen tuomioistuin on alkanut painottaa transaktioiden tarkoitusta. Yleisnormin on siten katsottu sisältävän tavallaan sekä *step transaction* -doktriinin että *business purpose* -doktriinin.¹²¹

Oikeustieteen puolella tuomioistuinpohjaisen yleisnormin soveltamisalaa on tulkittu ja systematisoitu oikeuskäytäntöön pohjautuen. Jotta yleisnormia on voitu soveltaa, on kahden edellytyksen ollut täytyttävä: ensinnäkin transaktion pääasiallisen tarkoituksen on tullut olla pyrkimys verojen vähentämiseen (*egenverdikravet*), toiseksi transaktion on tullut olla kokonaisharkintaa käyttäen sellainen, että sen on voitu katsoa olevan Norjan verolainsäädännön tavoitteiden vastainen (*illojalitetskravet*).¹²² Transaktion ja *prima facie* veroedun tulee siis olla ristiriidassa verolainsäädännön tarkoituksen kanssa ja olla tällä tavalla *illojaali* verolainsäädäntöä kohtaan, eli kyse on lain väärinkäytöstä.¹²³ Sitä vastoin vaatimuksena ei ole pidetty sitä, että transaktio olisi jotenkin erityisen keinotekoinen tai keinotekoisella tavalla verolakia kiertävä.¹²⁴

Siitä, että edellä todetuilla soveltamiskriteereillä on ollut merkitystä tuomioistuinten ratkaistessa tapauksiaan, ollaan melko yksimielisiä. Toisaalta soveltamiskriteerien ja normin välinen suhde ei ole välttämättä ollut ainakaan kaikkien mielestä niin selvä, että voitaisiin ehdottomasti puhua *vain yhdestä* normista ja sen soveltamiskriteereistä.¹²⁵

Tutkijat ovat vertailleet Norjaa muihin valtioihin ja tulleet asiassa hieman erilaisiin johtopäätöksiin. Norjalainen *Bettina Banoun* on katsonut, että norjalainen tuomioistuindoktriini vastaa monissa suhteissa eräitä Yhdysvaltalaisia doktriineja.¹²⁶ Ruotsalainen *Ulrika Rosander* on puolestaan tullut vertaillessaan eri Pohjoismaiden

¹¹⁷ Furuseth 2010: 597.

¹¹⁸ Ks. Banoun 2003: 80.

¹¹⁹ Banoun 2002: 500.

¹²⁰ Ks. Banoun 2002: 504.

¹²¹ Ks. Banoun 2002: 503 ja 2003: 80–82. Ks. myös Furuseth 2010: 601.

¹²² Ks. näistä Banoun 2003: 298–335. Tosin joissakin kriittisissä kommentteissa on katsottu, että *Høyesterett* ei välttämättä ole seurannut näitä kriteereitä niin johdonmukaisesti kuin veron kiertämisestä väitellyt Banoun esittää. Ks. Rosander 2007: 51 viittauksineen.

¹²³ Ks. Banoun 2003: 327 ja 331. Ks. myös Aarbakke 1970, erityisesti s. 24.

¹²⁴ Ks. Banoun 2003: 322. Hänen mukaansa keinotekoisuus (*kunstighet*) on sen sijaan tanskalaisessa doktriinissa ollut keskeisessä asemassa (viitaten Pedersenin).

¹²⁵ Ks. Gjems-Onstad 2003: 282. Ks. myös Rosander 2007: 51.

¹²⁶ Banoun 2002: 503.

lähestymistapoja siihen johtopäätökseen, että soveltamiskriteeriensä puolesta Norjan tuomioistuinpohjaista normia on vastannut Pohjoismaista ehkä parhaiten Ruotsin veron kiertämistä koskeva laki – huolimatta siis siitä, että nämä ovat normin syntytaustaa ja ilmaisumuotoakin ajatellen keskenään täysin erilaiset.¹²⁷

Oikeuskäytännössä yleisnormin soveltaminen on tarkoittanut joko sitä, että tietyt tapaukseen liittyvät faktat on jätetty verotuksellisessa tarkastelussa huomiotta, tai transaktioita on uudelleen luokiteltu verotustarkoituksia varten.¹²⁸ Esimerkiksi tapauksissa *Smestad* (Rt. 1978, s. 60), *Torkildsen* (Rt. 1982, s. 789) ja *Gokstad* (Rt. 1994, s. 499) tuomioistuin jätti välivaiheen huomiotta. Tapauksessa *Hovda* (Rt. 1994, s. 912) lähtökohtaisesti verovapaa luovutusvoitto luokiteltiin puolestaan uudelleen ja verotettiin osinkona. Osakkeiden myynti ja takaisinosto vähennyskelpoista luovutustappiota tavoitellen jätettiin vaille verotuksellisia vaikutuksia tapauksissa *Kallevig* (Rt. 1925, s. 472) ja *Bryn* (Rt. 1927, s. 386).¹²⁹ Yleisnormia on voitu soveltaa sekä yritys- että henkilöverotuksessa, kuten myös sekä kansallisissa että rajat ylittävissä tilanteissa.¹³⁰

Kun yleisnormi on muodostunut oikeuskäytännössä, tämän voisi olettaa herättäneen pohjoismaisessa oikeuskulttuurissa merkittäviäkin toimivaltasuhteisiin ja perustuslakiin liittyviä kysymyksiä. Lainsäätäjä ei ole ilmeisesti kuitenkaan missään vaiheessa ilmaissut tyytymättömyyttään siihen, että oikeuskäytännössä on tällainen yleisnormi muodostettu ja että sitä on veron kiertämisen ehkäisyyn käytetty.¹³¹ Tuomioistuinpohjaisen normin perustuslainmukaisuuttakaan ei Norjassa ole kyseenalaistettu.¹³² Koska yleisnormia käytetään aina yhdessä kirjoitetun verolain säännöksen kanssa, ei suhteessa legaliteettiperiaatteeseen ole nähty ongelmia, vaikkakin legaliteettiperiaatteella sinänsä voi olla tulkintatilanteissa merkitystä.¹³³ Soveltamiskäytännössä vakiintuneet kriteerit ovat lisänneet osaltaan oikeusvarmuutta.¹³⁴

Vuonna 1991 valtiovarainministeriö valmisteli esityksen siitä, että yleisnormi olisi kodifioitu lainsäädäntöön.¹³⁵ Ehdotuksen perusteluissa oli todettu, että kyseessä olisi ollut jo olemassa olevan normin kodifiointi – tarkoituksena ei siis olisi ollut vaikuttaa soveltamiskäytäntöä laajentavasti.¹³⁶ Tästä huolimatta useat kommentaattorit katsoivat, että sääntely olisi soveltamisalaltaan ulottunut vallitsevaa doktriinia pitemmälle.¹³⁷ Ehdotus sai osakseen lopulta kovaa kritiikkiä, eikä sitä hyväksytty voimaan. *Banoun* tuntuu kuitenkin katsovan, että jo kodifiointiehdotus sinänsä olisi eräällä tavalla vahvistanut normin olemassaoloa, koska lakiehdotuksen perusteluissa nimenomaisesti

¹²⁷ Ks. Rosander 2007: 68: “[...] tycks den svenska generalklausulen ha mer gemensamt med den norska praxismetoden än med den finska generalklausulen, och de norska och danska metoderna skiljer sig markant åt.”

¹²⁸ Banoun 2002: 503.

¹²⁹ Ks. oikeustapauksista Aarbagge 1970: 18–19, Banoun 2002: 503–504 ja Furusetth 2010: 602

¹³⁰ Furusetth 2010: 597. Kansallisissa tilanteissa siihen on hänen mukaansa (s. 601) turvaututtu usein tapauksissa, joissa tuloa on pyritty siirtämään yhdestä tulon muodosta toiseen. Rajat ylittävissä tilanteissa sitä on sovellettu puolestaan usein tapauksissa, joissa tuloa on pyritty järjestelemään Norjan ulkopuolelle.

¹³¹ Ks. Banoun 2002: 504.

¹³² Zimmer 2002: 40.

¹³³ Banoun 2002: 504.

¹³⁴ Ks. Banoun 2003: 263 ja Rosander 2007: 51–52.

¹³⁵ Ot. prp. nr. 16 (1991–92), s. 46. Ks. myös Banoun 2003: 81–83.

¹³⁶ Ks. Banoun 2003: 83.

¹³⁷ Furusetth 2010: 601.

todettiin ja vahvistettiin tällaisen veron kiertämistä koskevan normin (*omgåelseregel*) olemassaolo.¹³⁸

2010-luvun puolella välissä Norjassa aktivoiduttiin uudestaan yleisnormin kodifioimisessa. Lainsäädäntöhanketta pohjusti *Fredrik Zimmerin* selvitystyö.¹³⁹ Yleislauseke tuli lopulta voimaan vuoden 2020 alusta. Kysymys on ollut ensisijaisesti tuomioistuinperustaisen yleisnormin kodifioinnista, mutta kuitenkin eräin täsmennyksin tai muutoksin.¹⁴⁰

Yleislauseke lisättiin verolainsäätöön (*lov om skatt av formue og inntekt*) seuraavassa muodossa:

Kapittel 13. Interessefellesskap og omgåelse

§ 13-2. Omgåelse

(1) Ved omgåelse kan skattlegging gjennomføres etter denne paragraf.

(2) En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som

a. tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og

b. etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, jf. tredje ledd.

(3) Ved totalvurderingen skal det blant annet legges vekt på følgende:

a. forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet,

b. skattefordelens størrelse og graden av skatteformål,

c. om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen,

d. om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf,

e. de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte,

f. om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn.

(4) Skattlegging etter denne paragraf skal finne sted som om disposisjonen eller disposisjonene var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet.

(5) Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler

¹³⁸ Ks. Banoun 2003: 81: ”I proposisjonens generelle merknader ble det slått fast at det i norsk rett eksisterte en ulovfestet *omgåelseregel*.” (Kurs. siinä.)

¹³⁹ NOU Norges offentlige utredninger 2016: 5. Omgåelsesregel i skatteretten: Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten (Utredning fra professor emeritus Frederik Zimmer). Lainvalmisteluvaihetta koskien ks. Prop. 98 L (2018 – 2019). Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak): Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel).

¹⁴⁰ Ks. Prop. 98 L (2018-2019), s. 6.

som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolkning av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

(6) Skattlegging etter fjerde og femte ledd gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at det oppnås en slik skattefordel som omtalt i annet ledd.

(7) Denne paragraf får også anvendelse for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt.

Veron kiertämisestä voidaan siis katsoa olevan kysymys silloin, kun toimen tai peräkkäisten toimien päätarkoituksena on ollut veroedun saaminen, eikä tätä kokonaisarvioinnin jälkeen voida käyttää verotuksen perusteena. Kokonaisarvioinnissa annetaan painoa seuraaville näkökohdille: toimien liiketoiminnallinen sisältö ja merkitys sekä toimien muut vaikutukset kuin veroedut Norjassa tai ulkomailla; veroedun suuruus ja verotustavoitteiden suhteellinen merkitys; onko toimi ollut epäasianmukainen sen taloudelliseen tarkoitukseen nähden; olisiko sama tulos voitu saavuttaa tavalla, joka jää tämän lainkohdan soveltamisalan ulkopuolelle, verosääntöjen säädöstekninen muotoilut, mukaan lukien se, onko sääntely ajallisesti, määrällisesti tai muutoin selvästi rajattu; sekä onko verosäännöksiä hyödynnetty niiden tarkoituksen vastaisesti, tai vastoin verolainsäädännön yleistä tarkoitusta. Oikeuskäytäntöä ei kodifioitua version ajalta tietävästi ole vielä ehtinyt muodostua.

7. Tanska

Tikka luonnehti kirjassaan verolakien erilaisia soveltamistapoja käsiteparilla formalistinen ja realistinen.¹⁴¹ Tämä käsitepari oli aikaisemmin ollut esillä ainakin tanskalaisessa vero-oikeustieteessä. *Mogens Eggert Møller* nimittäin kirjoittaa vuoden 1965 IFA-kongressin maaraportissaan seuraavasti: ”*The elements of interpretation may be characterized as realistic, when importance is attached to the social effects of the various interpretations. If not, the elements of interpretation are formalistic.*”¹⁴² Tulkinnan ei Møllerin mukaan tulisi olla koskaan puhtaasti formalistista eikä puhtaasti realistista, vaan jonkinlainen kombinaatio tai välimuoto näistä.¹⁴³ Tikka otti siis käyttöönsä käsitteet formalistinen ja realistinen mitä ilmeisemmin tanskalaisesta vero-oikeudesta – ainakin Møllerin raportti on väitöskirjan lähdeluettelossa mainittu.

Tanskassa ei aikaisemmin ole ollut säädettyä yleislauseketta, mutta sen sijaan siellä on katsottu olleen jonkinlainen tuomioistuinpohjainen doktriini tai *substance over form* -tyyppinen lähestymistapa – *realitetsgrundsætningen*.¹⁴⁴ Fiktiiviset tai keinotekoiset transaktiot tai toimet on voitu verotuksessa ohittaa, mikäli toimien tosiasiallinen sisältö ei selvästikään ole vastannut näiden yksityisoikeudellista muotoa ja mikäli yksityisoikeudelliseen muotoon nojautuva tulkinta olisi johtanut perusteettomasti veroetuun. Vero määrätään tällöin kokonaisuutena käyttäen transaktion todelliseen substanssiin nojautuen.¹⁴⁵

¹⁴¹ Tikka 1972: 121–146.

¹⁴² Møller 1965: 88.

¹⁴³ Møller 1965: 89–90.

¹⁴⁴ Englanninkielisissä teksteissä tähän on viitattu termein ”the doctrine of reality in taxation” tai ”a court-based general doctrine of anti-avoidance”.

¹⁴⁵ Bundgaard – Schmidt 2010: 262.

Tällaisen erillisen doktriinin tai erityisen lähestymistavan olemassaolo on ollut kuitenkin oikeustieteessä kiistanalainen asia.¹⁴⁶ Niissä puitteissa kuin tällaisen olemassaolo tunnustetaan, on oikeuskirjallisuudessa käyty puolestaan keskustelua siitä, olisiko kysymyksessä doktriini, tulkintaa koskeva doktriini tai lähestymistapa, vai tuomioistuinpohjainen normi. On myös argumentoitu, että kyseessä ei olisi mikään itsenäinen normi tai oikeuslähde, vaan osa tavanomaista laintulkintaa, jossa muun muassa yksityisoikeudellisille käsitteille voidaan antaa laiveampi merkityssisältö.¹⁴⁷

Eräs voimakkaasti doktriinin olemassaolon puolesta puhunut on ollut *Pedersen*, joka on katsonut, että niin korkeimman oikeuden oikeuskäytännöstä kuten myös eräiden korkeimman oikeuden tuomareiden kannanotoista voidaan vetää se johtopäätös, että tällainen doktriini on olemassa.¹⁴⁸ Mistään kovin laajasta soveltamisalasta ei doktriinin osalta ole kuitenkaan ollut kysymys.¹⁴⁹

Kutsuttakoon sitä tässä siis jatkossakin doktriiniksi ja jatketaan tarkastelua tässäkin kirjoituksessa siitä lähtökohdasta, että tällainen doktriini on ollut ja on edelleenkin olemassa.

Esimerkkinä doktriinin soveltamisesta voidaan mainita oikeustapaus *Newpond ApS*.¹⁵⁰ Tapauksessa oli kyse osake-erää koskevien osto- ja myyntioptioiden kombinaatiosta. Korkein oikeus (*Højesteret*) katsoi, että verotuksellisesti osakkeiden voitiin katsoa vaihtaneen omistajaa jo samanaikaisten ristikkäisten optiosopimusten muodostamishetkellä, eikä vasta sopimuskausien päättyessä. Tätä perusteltiin sillä, että osapuolille oli jo alusta alkaen täytynyt olla selvää, että omistus tulee johdannaisjärjestelyn seurauksena vaihtumaan. Ratkaisu merkitsi käytännössä sitä, ettei myyjän voitto ollut verovapaa, mikä olisi edellyttänyt kolmen vuoden omistusaikaa. Toisaalta korkein oikeus on oikeuskäytännössään katsonut, että doktriini ei sovellu tilanteessa, jossa transaktio on tehty vero-oikeuden ulkopuolisten säännösten edellyttämien muotojen mukaisesti, kuten esimerkiksi yhtiöoikeudellisia säännöksiä noudattaen.¹⁵¹

Myös tapauksessa *Topdanmark* oli kysymys eri rahoitus sopimuksia koskevasta kombinaatiosta.¹⁵² Tanskalainen konserni oli tehnyt pankin kanssa joukon ristikkäisiä valuuttajohdannaistransaktioita, minkä seurauksena joihin konserniyhtiöiden muodostui tappioita, toisiin taas lähes vastaavan suuruisia voittoja. Kun tappiot myöhemmin realisoitiin, veroviranomaiset kieltäytyivät hyväksymästä tappioita vähennyskelpoisiksi, vaikkakin ne teknisesti vastasivat sitä mitä verosäännökset tappioiden vähennys oikeudesta kertoivat. *Højesteret* katsoi, että todellisuudessa transaktioilla ei otettu riskejä eikä niillä ollut kokonaisuutena tarkastellen järkeviä

¹⁴⁶ Ks. tästä Schmidt 2020: 36–37.

¹⁴⁷ Ks. kritiikistä Pedersen 2002: 240 ja Rosander 2007: 49 viittauksineen.

¹⁴⁸ Pedersen 2002: 239–240. Ks. ja vrt. Rosander 2007: 49: ”Den som starkast fört fram argumenten för att det existerar en sådan metod i dansk rätt är Pedersen [...]” Ks. ja vrt. Madsen – Laursen 2018: 281: “[...] the Danish courts in some cases apply a substance over form approach, but no actual anti-avoidance doctrine exists in Danish jurisprudence.”

¹⁴⁹ Pedersen 2002: 241 ja Bundgaard – Schmidt 2010: 262.

¹⁵⁰ TfS 2005.933 H, *Newpond ApS*. Ks. tapauksesta Bundgaard – Ottosen 2008: 62–63.

¹⁵¹ Ks. TfS 2006.1062 H, *Finwill*. Tapauksessa *Finwill* oli tuomioistuimen näkemyksen mukaan kysymys asianmukaisella tavalla toteutetuista, lain selvään sanamuotoon nojautuvista transaktioista, joten se ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi. Ks. tapauksesta Bundgaard – Ottosen 2008: 59–62.

¹⁵² *Højesteret* 11.6.2014, SKM2014.422.HR (*Topdanmark*).

liiketoiminnallisia perusteita. Näin ollen päädyttiin siihen, että tappiot eivät olleet vähennyskelpoisia.¹⁵³

Tanskan perustuslain 43 §:ssä on ilmaistu legaliteettiperiaate: ”*Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.*”¹⁵⁴ Yleisesti katsotaan, että doktriini ei ole rikkonut perustuslaillisia vaatimuksia.¹⁵⁵ Tätä on perusteltu muun muassa sillä, että kyse ei ole siitä, että verolakien tulkintaa laajennettaisiin menemällä niiden sanamuodon ulkopuolelle, vaan siitä, että faktapuolta arvioidaan realistisella tavalla.¹⁵⁶

Tanskassakin on useissa vaiheissa ehdotettu kirjoitettua yleislauseketta säädettäväksi verolainsäädäntöön.¹⁵⁷ Pitkään elettiin kuitenkin ilman sitä. Sitä vastoin verojärjestelmään on säädetty suuri joukko erilaisia erityisiä veron kiertämistä koskevia tai siihen liittyviä säännöksiä, joista hyvin suuri osa kohdistuu erityisesti kansainvälisiin tilanteisiin.¹⁵⁸ Toisaalta veron kiertämiseen liittyvään lainsäädäntöön on tehty vuosien varrella lukuisia muutoksia, jotta säännökset olisivat yhteensopivia EU-oikeuden kanssa.¹⁵⁹

Tanska on EU-valtio, joten veron kiertämistä koskeva direktiivi on asettanut sille velvoitteita yleislausekkeen kodifiointiin ja yhdenmukaistamiseen EU-oikeuden kanssa. Vuonna 2015 verolainsäädäntöön lisättiin yleislauseke, jolla implementoitiin jo aikaisemmin voimassa olleiden yritysverotusta koskevien direktiivien¹⁶⁰ väärinkäyttöä koskevat artikkelit. Vuoden 2018 lopussa (lailla nro 1726) tätä aiempaa veron kiertämistä koskevasta lauseketa muutettiin edelleen siten, että se sisälsi laajemman yleisen väärinkäytön vastaisen kiellon ATA-direktiivin 6 artiklan implementoimiseksi.

Nykymuodossaan yleislausekkeen – *ligningslovens* 3 §¹⁶¹ – ensimmäisen kohdan (Stk.) mukaan

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Verotuksessa on siis tämän mukaan jätettävä huomioimatta toimet tai sarja toimia, joiden pääasiallisena tai yhtenä päätarkoituksena on saada veroetu, joka on vastoin verolain tarkoitusta ja joka ei ole todellinen, kun otetaan huomioon kaikki asiaankuuluvat tosiasiat ja olosuhteet. Kohdassa 2 todetaan edelleen, että toimia tai toimenpiteiden sarjaa ei pidetä todellisina siltä osin, kun niitä ei ole toteutettu taloudellista todellisuutta heijastavista perustelluista kaupallisista syistä.¹⁶²

¹⁵³ Ks. tapauksesta Schmidt 2020: 37–38.

¹⁵⁴ Grundlovens (GRL) § 43, 1. led.

¹⁵⁵ Pedersen 2002: 240. Ks. kuitenkin Rosander 2007: 49, jossa hän eri lähteisiin viitaten toteaa: ”Och även om metoden skulle kunna anses existera, anser kritikerna att den i så fall inte ger någon större vägledning för bedömningen och dessutom kan ifrågasättas ur legalitetssynpunkt.”

¹⁵⁶ Ks. Pedersen 2002: 240.

¹⁵⁷ Ks. tästä Pedersen 1989: 88–90. Ks. myös Rosander 2007: 45, alaviite 81.

¹⁵⁸ Ks. Bundgaard –Schmidt 2010: 261 ja 263.

¹⁵⁹ Bundgaard –Schmidt 2010: 262.

¹⁶⁰ Emo-tyrärtyhdirektiivi, korko-rojaltidirektiivi ja yritysjärjestelydirektiivi.

¹⁶¹ Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven) 3 §.

¹⁶² Pykälän kohta 5 koskee puolestaan verosopimustilanteita eli verosopimusten väärinkäyttöä.

Toisin kuin Norjassa, säädännäinen yleislause ei kodifioi oikeuskäytännössä kehittyntä normia tai doktriinia, vaan kysymys on nimenomaan EU-vero-oikeuden asettamista vaatimuksista eli direktiivien implementoimisesta. Yleislauseke on siis tavallaan rinnakkainen *substance over form* -tyyppisen lähestymistavan – *realitetsgrundsætningen* – kanssa.¹⁶³ Uuden säädännäisen yleislausekkeen soveltamisesta ei tietävästi ole vielä oikeuskäytäntöä.

8. Kokoava tarkastelu ja vertailua Suomeen

Edellä oleviin valtiokohtaisiin jaksoihin nojautuen analysoin kirjoitukseni lopuksi tilannetta veron kiertämisen ehkäisykeinojen ja erityisesti yleislausekkeiden kehityksestä yhteisesti tarkastellen, eräitä johtopäätöksiä vetäen, kuten myös kehitystä Suomen tilanteeseen verraten.

Lähtötilanne tarkasteltavan aikajanan alkupäässä vuonna 1972 oli varsin heterogeeninen. Kun verrataan ensinnäkin tarkastelussa mukana olevia suuria maita, niin vain Saksassa oli säädännäinen yleislauseke; Yhdysvallat ja Yhdistynyt kuningaskunta *common law* -valtioina olivat puolestaan muodostaneet keskenään varsin erilaisen perussuhtautumisen oikeuskäytännössään. Pohjoismaista vain Suomessa oli tuohon aikaan säädetty yleislauseke, mutta etenkin Norjassa tuomioistuimet olivat olleet Yhdysvaltojen tapaan aktiivisia veron kiertämiseen puuttumisessa.

Tänä päivänä jonkinlaiset yleislausekkeet tai kodifioidut doktriinit sisältyvät kaikkien tarkasteltujen valtioiden verojärjestelmiin, eli konvergenssi eli yhdenmukaistuminen on tältä osin selvästi havaittavissa. Kehitys on ollut samanlaista myös tarkastelun ulkopuolisissa valtioissa: esimerkiksi Kiina on vuonna 2008 ottanut yleislausekkeen käyttöön ja 2010-luvulla yleislausekkeitä on tullut moniin sellaisiin Euroopan unionin jäsenvaltioihin, joista se on puuttunut, kuten esimerkiksi Italiaan vuonna 2015 ja Puolaan vuonna 2016.

EU-valtioiden välistä harmonisointia on ollut varmistamassa veron kiertämistä koskeva direktiivi (ATAD), joka on tullut panna täytäntöön 1.1.2019 lukien. Hieman hämmennystä herättävä asia on kuitenkin se, kuinka erilaisia EU-jäsenvaltioiden väliset yleislausekkeet ovat muotoiluiltaan, vaikka niiden on kuitenkin katsottu implementoivan veronkiertodirektiivin 6 artiklan mukaisen yleinen veronkierron vastaisen säännön.¹⁶⁴ Tästä herää kysymys, onko yleislausekkeen sanamuodolla oikeastaan niin väliä, jos erilaisia yleislausekkeitä loppujen lopuksi tulkitaan yhdenmukaisella tavalla, kuten direktiivi edellyttää.

Vielä tätäkin hämmäntävämpi seikka on kuitenkin se, että kun kaikissa tarkastelluissa valtioissa on tehty yleislausekkeeseen tekstimuutoksia, tai lainsäätäjä on muutoin pyrkinyt säätämään yleislausekkeen (tai muun normin) ”tehoa” ja soveltamisalaa, niin Suomessa yleislauseke on pysynyt käytännöllisesti katsoen kuta kuinkin saman sisältöisenä 1940-luvulta lähtien!¹⁶⁵ Suomen yleislauseke on muotoilultaan avoin, eikä

¹⁶³ Schmidt 2020: 42.

¹⁶⁴ Monien muiden EU-valtioiden tapaan Suomessakin katsottiin, että voimassa ollut yleislauseke vastasi direktiivin vaatimuksia.

¹⁶⁵ Vuonna 1972 yleislauseke olisi verotuslain 56 §, nykyisin verotusmenettelylain 28 §. Yleislauseke sai nykyisen otsikkonsa ”veron kiertäminen” vuonna 1995 uuden verotusmenettelylain myötä.

siihen ole eräiden muiden valtioiden tapaan tehty soveltamisalan muutoksiin tähtäviä säätöjä.

Yksi mahdollinen ja todennäköinen osaselitys tähän on Kari S. Tikan väitöskirjan ja hänen muunkin toimintansa vaikutus. Tikan väitöskirjassaan esittämä tulkinta yleislausekkeesta on vero-oikeustieteessämme ja oikeuskäytännössämme ollut pitkään varsin yleisesti hyväksytty.¹⁶⁶ Realismipainotteinen linja on vaikuttanut vahvasti niin oikeuskäytännössä kuin tutkimuksessakin, avaten tietä veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen vapaalle soveltamiselle, reaalisille argumenteille ja jossakin määrin myös jopa arvovalinnoille.¹⁶⁷

Vallinnut linja on ollut varmasti osaltaan vaikuttamassa myös siihen, että Suomessa ei ole ollut niin suurta tarvetta turvautua yksityiskohtaiseen verolainsäädäntöön eikä myöskään veron kiertämisen estämiseksi laadittuun erityislainsäädäntöön kuten monissa muissa valtioissa. Kun jokin sääntelyongelma on voitu jättää lain tasolla ratkaisematta, niin epäkohdat ovat silloin saattaneet jäädä verotus- ja oikeuskäytännössä – viime kädessä korkeimmassa hallinto-oikeudessa – ratkaistaviksi.¹⁶⁸ Nyt viimeksi kuluneiden vuosikymmenten aikana erityissääntely on – monen muun valtion tapaan – meidänkin verojärjestelmässämme lisääntynyt, mistä esimerkkeinä voidaan mainita väliyhteisölaki ja elinkeinotuloverolain korkojen vähennysoikeutta koskeva rajoitus.¹⁶⁹

Tikan väitöskirja antoi siis legitimitetin KHO:n aktiiviselle ratkaisulinjalle veronkiertokysymyksissä, eikä tämän jälkeen oikeustieteellisessä keskustelussa myöskään KHO:n realistista linjaa pitkään aikaan kyseenalaistettu.¹⁷⁰ Jonkin verran kritiikki tulkinnan vapausasteita kohtaan vaikuttaa kuitenkin tämän vuosituhannen puolella lisääntyneen.¹⁷¹ Yleislauseketta on kritisoitu lähinnä legaliteettiperiaatteen ja oikeusvarmuuden näkökulmasta.

Onkin sitten katsojasta kiinni, onko Suomessa vallinnut linja ollut vain hyväksi. Yleislausekkeiden soveltamisen tilanteissa vaa'assa on nimittäin kaksi erilaista näkökulmaa punnittavana: yhtäältä verotuksen oikeudenmukaisuus ja yhdenvertaisuus, toisaalta verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus. Jos yleislauseke on avoimesti muotoiltu, eikä sen käytölle ole sellaisia menettelyllisiä rajoitteita, kuin vaikkapa Ruotsissa tai Britanniassa, voivat oikeusvarmuusnäkökohdat jäädä varjoon.

Tässä kirjoituksessa on tarkasteltu veron kiertämistä ehkäisemistä ja yleislausekkeitä kansallisissa järjestelmissä. Veron kiertämistä koskevaa GAAR-tasoista eli yleistä sääntelyä on sisällytetty lisääntyvässä määrin viime aikoina myös kansainväliseen vero-oikeuteen ja EU-vero-oikeuteen. Kansainvälisessä vero-oikeudessa tässä roolissa on

¹⁶⁶ Ks. Vapaavuori 1987: 317–318 ja Aer 2018: 11–12.

¹⁶⁷ Ks. Aer 2018: 70, jonka mukaan Tikan tutkimuksen teoreettiset sidonnaisuudet liittyivät 1970-luvun alun oikeusteoreettiseen keskusteluun, jossa nostettiin esille päätöksentekijän arvostusten merkitys ratkaisutoiminnassa.

¹⁶⁸ Ks. tästä Aer 2018: 71–72.

¹⁶⁹ Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (16.12.1994/1217); laki elinkeinotulon verotuksesta (24.6.1968/360) 18 a §, voimaan vuoden 2014 alusta. Erityissääntelyä näiden osalta on sittemmin ATA-direktiivin johdosta yhdenmukaistettu suhteessa muihin jäsenvaltioihin. Direktiivin myötä on tullut myös uutta erityissääntelyä, kuten laki eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta (1567/2019).

¹⁷⁰ Aer 2018: 70. Ks. myös Tikka 1992: 588, jossa hän katsoo, ettei edeltävinä vuosina juurikaan ollut kuulunut yleislausekkeeseen kohdistuvaa kritiikkiä.

¹⁷¹ Ks. Pikkujämsä 2001: 179–187. Erityisen kovasanaisesti ratkaisua on kritisoinut Juusela, jonka mukaan ratkaisun kaltainen erityissääntönsä laajentava soveltaminen on vastoin vakiintuneita lainopillisia tulkintasääntöjä ja ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen kanssa. Juusela 2018: 461.

etenkin monenkeskisen sopimuksen myötä verosopimuksiin istutettu PPT-määräys eli pääasiallisen tarkoituksen testi. EU-vero-oikeudessa vastaavaa sääntelyä on yritysverotusta koskevissa direktiiveissä, joihin ATA-direktiivikin lukeutuu, minkä lisäksi oikeuden väärinkäytön vastaista kieltoa pidetään myös yleisenä EU-oikeudellisena oikeusperiaatteena.

Voidaankin näin ollen puhua eräänlaisesta sääntelypluralismista, ja jää nähtäväksi, tapahtuuko tulevana vuosina yhdenmukaistumista vai onko tilanne jatkossa se, että veron kiertäminen tai oikeuden väärinkäyttö määritellään ja sitä tulkitaan oikeuden eri tasoilla eri tavoin. 50 vuoden päästä tätäkin asiaa on toki helpompi sitten taas jälkikäteen arvioida, mutta jonkinlaisia ennusmerkkejä yhdenmukaistumista koskevasta skenaariosta on olemassa. Kansalliset tuomioistuimet joutuvat jatkossa entistään laajemmin huomioimaan EU-oikeuden vaikutuksen kansallisia yleislausekkeita soveltaessaan, ja EU-tuomioistuin on puolestaan jo viitannut eräissä ratkaisuisaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin.

LÄHDELUETTELO

Aarbakke, Magnus (1970): Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelseproblem. Lov og Rett, s. 1–24.

Abed Ali, Haider – Larsén, Magnus (2018): Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: Sweden (Cahiers 103a). Sdu, s. 727–747.

Aer, Janne (2018): Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen”. Oikeustiede – Jurisprudentia, s. 5–82.

von Bahr, Stig (1992): Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn. Skattenytt, s. 602–607.

von Bahr, Stig (2007): Skatteflykt i EG-rättslig belysning. Skattenytt, s. 644–651.

Banoun, Bettina (2002): Form and substance in tax law (Cahiers LXXXVIIa): Norway. Kluwer, s. 499–505.

Banoun, Bettina (2003): Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis. Cappellan Akademisk Forlag.

Bergström, Sture (1992): Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt. Skattenytt, s. 597–601.

Birk, Dieter (2004): Steuerrecht (7., neu bearbeitete Auflage). C.F. Müller Verlag.

Bittker, Boris I. (1981): Federal Taxation of Income, Estates and Gifts (Volume 1–4). Warren, Gorham & Lamont.

Bowler, Tracey (2009): Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward? TLRC Discussion Paper No.7. The Institute for Fiscal Studies.

Bundgaard, Jakob – Ottosen, Arne Møllin (2008): Tax Avoidance and Capital Gains on Securities: Lessons from Recent Danish Supreme Court Cases. European Taxation, s. 59–69.

Bundgaard, Jakob – Schmidt, Peter Koerver (2010): Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions (Cahiers 95a): Denmark. Sdu Uitgevers, s. 261–279.

Chirelstein, Marvin A. (1968): Learned Hand’s Contribution to the Law of Tax Avoidance. The Yale Law Journal, s. 440–474.

Daly, Stephen (2021): The Implementation of ATAD by the UK. Intertax, s. 938–947.

Department of the Treasury (1999): The problem of Corporate Tax Shelters – Discussion, Analysis and Legislative Proposals.

Desloge, Summer (2019): Clarity or Confusion?: The Common Law Economic Substance Doctrine and Its Statutory Counterpart. Journal of Legislation, s. 326–345.

- Eden, Sandra (2017): United Kingdom. Teoksessa "Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context" (ed. Ana Paula Dourado). IBFD, s. 737–777.
- Freedman, Judith (2007): Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament. *Law Quarterly Review*, s. 53–90.
- Freedman, Judith (2014): Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, s. 167–173.
- Furuseth, Eivind (2010): Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions (Cahiers 95a): Norway. Sdu Uitgevers, s. 597–618.
- Gassner, Wolfgang (1972): Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts. *Wirtschaftsverlag Orac*.
- Gjems-Onstad, Ole (2003): "Banoun – part 4 – must be read." (Anmeldelse av Bettina Banoun: Omgåelse av skattereglene. En studie av høyesterettspraksis.) *Skatterett*, s. 279–289.
- Helmers, Dag (1956): Kringgående av skattelag. *Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*. Almqvist & Wiksell.
- Hey, Johanna (2002): Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem. *Verlag Dr. Otto Schmidt*.
- Hoffmann, Leonard (2005): Tax Avoidance. *British Tax Review*, s. 197–206.
- Hultqvist, Anders (1995): Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. *Juristförlaget*.
- Hultqvist, Anders (2003): Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? Teoksessa "Festskrift till Gustaf Lindencrona". *Norstedts juridik*, s. 193–209.
- Hultqvist, Anders (2005): Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. *Svensk Skattetidning*, s. 302–321.
- Hultqvist, Anders (2017): Sweden. Teoksessa "Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context" (ed. Ana Paula Dourado). IBFD, s. 669–693
- Inland Revenue (1998): A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document.
- Jensen, Erik – Tiley, John (1998): The Control of Avoidance: The United States Experience. *British Tax Review*, s. 161–185.
- Juusela, Janne (2018): Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor Legis*, s. 449–467.
- Keinana, Yoram (2007): Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification. *Akron Tax Journal*, s. 45–100.
- Knuutinen, Reijo (2009): Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. *Suomalainen Lakimiesyhdistys*.
- Kraft, Gerhard (2018): Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules (Cahiers 103a): Germany. Sdu, s. 339–358.
- Lindencrona, Gustav (1976): Generalrapport angående kringgående av skattelag. Teoksessa "Kringgående av skattelag". *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet*, s. 105–122.
- Madison, Allen D. (2003): The Tension between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law. *Santa Clara Law Review*, s. 699–750.
- Madsen, Liselotte – Laursen, Anders Nørgaard (2018): Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules (Cahiers 103a): Denmark. Sdu, s. 281–300.
- Masters, Colin (1994): Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom. *British Tax Review*, 647–673.
- Møller, Mogens Eggert (1965): The interpretation of tax laws with special reference to form and substance (Cahiers 50a): Denmark. *International Fiscal Association/Swets & Zeitlinger N.V.*, s. 85–108.
- NOU Norges offentlige utredninger 2016: 5. Omgåelsesregel i skatteretten: Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten (Utredning fra professor emeritus Frederik Zimmer).

- Osterloh-Konrad, Christine (2019): *Steuerumgehung: eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse*. Mohr Siebeck Tübingen.
- Osterloh-Konrad, Christine – Schön, Wolfgang (2020): *Germany*. Teoksessa “Comparative Income Taxation: A Structural Analysis” (Fourth Edition). Wolters Kluwer, s. 95–124.
- Panayi, Christiana HJI (2022): *Brexit and Corporate Taxation: New Perspectives*. *EC Tax Review*, s. 50–61.
- Pedersen, Jan (1989): *Skatteudnyttelse*. GEC Gads Forlag.
- Pedersen, Jan (2002): *Form and substance in tax law (Cahiers LXXXVIIa)*: Denmark. Kluwer, s. 233–247.
- Pikkujämsä, Mikko (2001): *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Lakimiesliiton kustannus.
- Reimer, Ekkehart (2017): *Germany*. Teoksessa “Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context” (ed. Ana Paula Dourado). *IBFD*, s. 343–384.
- Rosander, Ulrika (2007): *Generalklausul mot skatteflykt*. JIBS Dissertation Series.
- Rosenberg, Rebecca (2018): *Codification of the Economic Substance Doctrine: Agency Response and Certain Other Unforeseen Consequences*. *William and Mary Business Law Review*, s. 199–268.
- Rosenblatt, Paulo – Tron, Manuel E. (2018): *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules (Cahiers 103a)*: General Report. *Sdu*, s. 11–51.
- Schiessl, Martin (2002): *Form and substance in tax law: Germany (Cahiers LXXXVIIa)*. Kluwer, s. 287–311.
- Schmidt, Peter Koerver (2020): *Legal Pragmatism – A Useful and Adequate Explanatory Model for Danish Adjudication on Tax Avoidance?* *Nordic Tax Journal*, s. 29–44.
- Schön, Wolfgang (1998): *Interpretation of Tax Statutes in Germany*. Teoksessa “Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany” (ed. Klaus Vogel). Kluwer, s. 69–79.
- SOU 1963:52. *Om åtgärder mot skatteflykt: Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté*.
- SOU 1996:44. *Översyn av skatteflyktslagen: Reformrat förhandsbesked*.
- Thuronyi, Viktor (2003): *Comparative Tax Law*. Kluwer Law International.
- Tikka, Kari S. (1972): *Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää*. Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Tikka, Kari S. (1992): *Om kringgåendeproblemet och skatteflyktklausulen i den finska inkomstbeskattningen*. *Skattenytt*, s. 583–590.
- Tiley, John (2004): *Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law*. *British Tax Review*, s. 304–331.
- Tiley, John (2005): *Barclay and Scottish Provident: Avoidance and Highest Courts; Less Chaos but More Uncertainty*. *British Tax Review*, s. 273–280.
- Tipke, Klaus (1993): *Die Steuerrechtsordnung (Band III)*. Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Vapaavuori, Ahti (1987): *Aukollisen verolain tulkinnaista*. *Oikeustiede – Jurisprudentia*, s. 279–325.
- Walsh, Alexandra M. (2001): *Formally Legal, Probably Wrong: Corporate Tax Shelters, Practical Reason and the New Textualism*. *Stanford Law Review*, s. 1541–1579.
- Zimmer, Frederik (2002): *Form and substance in tax law (Cahiers LXXXVIIa)*: General Report. Kluwer, s. 19–67.

Itävallan ”Innentheorie” ja kansainvälisten yleislausekkeiden tulkintaa (referee)

OTT, MSc. (WU), apulaisprofessori Moritz Schreleitner (Aalto-yliopisto) & OTM, VT, veroasiantuntija Noora Mäki (Verohallinto)

1. Wolfgang Gassner ”Itävallan K.S. Tikka”¹

Tämän artikkelin tarkoituksena on tarkastella itävaltalaisia veronkierron tulkintaperiaatteita kansainvälisestä ja suomalaisesta näkökulmasta. Itävallan valikoituminen vertailtavaksi valtioksi oli luonnollista, koska artikkelin ensimmäinen kirjoittaja on kotoisin Itävallasta. Hän opiskeli vuosina 2010-2015 Wirtschaftsuniversität (WU) Wienissä erikoistuen vero-oikeuteen, jossa vero-oikeuden oppiaine on hyvin merkittävässä asemassa. Oppiaineella oli viime lukuvuonna yhdeksän professoria, viisi tutkijatohtoria, noin 50 tohtoriopiskelijaa sekä noin 80 vero-oikeuden kurssia, joissa oli yhteensä lähes 5000 opiskelijaa.² WU:n vero-oikeuden tutkimuslaitos on itävaltalaisista yliopistoista kansainvälisesti tunnetuin, vaikka Wienissä ja muualla Itävallassa on muitakin korkeakouluja, joissa harjoitetaan vero-oikeuden tutkimusta.

WU:n vero-oikeuden tutkimuslaitoksen menestystarinan takana on *Wolfgang Gassner*, jota voidaan kutsua ”Itävallan *Kari S. Tikaksi*”. Näillä kahdella professorilla on paljon yhteistä: molemmat syntyivät vuonna 1944, menehtyivät aivan liian aikaisin³ ja mullistivat vero-oikeuden tutkimuksen omissa maissaan erityisesti heidän vuonna 1972 julkaistuilla väitöskirjoillaan, jotka ovat *Tikan* ”Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää” sekä *Gassnerin* ”Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts.” Kaikkien näiden yhteneväisyyksien lisäksi heitä yhdistää myös ulkonäkö: heitä voisi nopealla silmäyksellä luulla jopa veljeksiksi.⁴

Gassnerin perustamaa veronkierron koulukuntaa kutsutaan *Innentheorieksi*.⁵ Tämän artikkelin tarkoituksena on pohtia, miten tämän teorian mukainen ajattelutapa voisi vaikuttaa uusien kansainvälisten yleislausekkeiden tulkintaan Suomessa ja kansainvälisesti. Tarkastelemiamme kansainvälisiä yleislausekkeitä ovat pääasiallisen tarkoituksen arviointia koskeva testi (*principal purpose test*, ”PPT-määräys”) ja Neuvoston direktii-

¹ Kiitämme Reijo Knuutista keskustelusta ja tuntematonta refereeä kommentista.

² Ks. lisätietoja [https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/ Institut the Institute/Activity Report/AR_2020.21.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institut_the_Institute/Activity_Report/AR_2020.21.pdf) (21.2.2022).

³ *Wolfgang Gassner* menehtyi vuonna 2004. Hänen ja *Michael Langin* kirjoittama nekrologi on saatavilla https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/media/Mitarbeiter_Files/nachrufenglishgassner.pdf (21.2.2022).

⁴ *Wolfgang Gassnerin* kuva on saatavilla esim. <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/professors/gassner> (21.2.2022), ja *Kari S. Tikan* kuva on saatavilla esim. https://en.wikipedia.org/wiki/Kari_S._Tikka (21.2.2022).

⁵ *Reijo Knuutinen* on jo aiemmin tehnyt *Innentheorien* suomalaiselle yleisölle tutuksi sivutessaan aihetta kirjoittaessaan Saksan yleislausekkeesta. Vaikka Saksan yleislauseke eroaa Itävallan yleislausekkeesta, Knuutisen kirjoittama *Innentheoriesta* ja *Außentheoriasta* pitää paikkansa myös Itävallan näkökulmasta. Ks. *Knuutinen, Reijo*: Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva oikeusvertaileva tarkastelu, *Lakimies* 7-8, luku 3. Ks. aiheesta laajemmin *Knuutinen, Reijo*: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat *Alma Talent* (jäljempänä *Knuutinen Verosuunnittelu*). *Innentheorieta* on lisäksi sivuttu artikkelissa *Knuutinen, Reijo*: Veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden historiallinen kehitys, soveltamisedellytykset ja soveltamisen pidäkkeet eräiden valtioiden kansallisessa vero-oikeudessa, *Lakimies* 1/2020, s. 28-54 (jäljempänä *Knuutinen Veron kiertäminen*).

vin (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 6 artikla ("ATAD 6 artikla").

Yllä mainituista kansainvälisistä yleislausekkeista käydään laajaa kansainvälistä keskustelua, johon WU:n tutkijat osallistuvat aktiivisesti. Erityisesti kansainvälisesti tunnetut WU:n professorit kuten *Michael Lang* ja *Claus Staringer* ovat vahvoja Innentheorien kannattajia ja tulkitsevat uusia kansainvälisiä yleislausekkeitä Innentheorien tradition mukaisesti.

Tämä artikkeli koostuu neljästä luvusta. Ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimuksen aihepiiri. Toisessa luvussa tiivistetään Innentheorien ydinidea ja esitellään lyhyesti teorian vastakohta, joka on niin kutsuttu *Außentheorie*. Itävallan yleislausekkeiden yksityiskohtien analysointi on rajattu tämän tutkimuksen ulkopuolelle.⁶ Tyydymme tältä osin vain lyhyesti kartoittamaan Itävallan oikeustilan, joka vallitsi Gassnerin kehittäessä itävaltalaisen version Innentheoriasta.⁷ Itävallan yleislausekkeen vertaaminen Suomen kansalliseen käytäntöön jää myös tähän tutkimuksen ulkopuolelle. Kolmannessa luvussa esitellään Innentheorien periaatteiden mukaista tapaa tulkita PPT-määräystä ja ATAD 6 artiklaa. Neljännessä luvussa käsitellään kansainvälisessä kirjallisuudessa esitettyä kritiikkiä Innentheoriasta, jonka pohjalta esitämme arviomme Innentheorien mukaisen ajattelun soveltuvuudesta Suomessa.

2. Saksan ja Itävallan teoriakiistely - Innentheorie vs. Außentheorie

Itävallan veronkiertonormisto voidaan jäljittää niinkin kauas kuin roomalaisen oikeuden *fraus legis* konseptiin.⁸ Tämä Itävallan veronkiertosääntely kehitettiin alun perin Saksassa vuonna 1919 säädetyssä *Reichsabgabenordnungin* (RAO) 5 §:ssä, joka sisälsi veronkiertoa koskevan yleislausekkeen ja määräyksen, että verolakia on tulkittava taloudellisen kasantotavan pohjalta.⁹ Vastaava säännös tuli nykyisen Itävallan alueella voimaan vuonna 1938.¹⁰ Vuonna 1961 säännös korvattiin yhä tänä päivänä voimassa olevalla *Bundesabgabenordnungilla* (BAO),¹¹ jonka 22 § on veronkierron yleislauseke. Yleislausekkeen sisältö on seuraava:¹²

⁶ Ks. aiheesta tarkemmin esim. *Leitner, Thomas*: Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (Lexis Nexis 2013).

⁷ Ks. lisää Saksan oikeustilan kehityksestä esim. *Knuutinen*, supra n. 4, luku 3. Tässä artikkelissa aiheen tarkempi analysointi on jätetty pois.

⁸ *Gassner, Wolfgang*: Tax Avoidance Concepts – Austria, European Taxation, 93, 94 (1999). Ks. tarkemmin *Leitner*, supra n. 7, s. 7 et seq. viitaten *Ulpian*: Digest, 1, 3, 30: *lpian D 1, 3, 30: "fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit"*.

⁹ Ks. tästä mm. *Knuutinen*, supra n. 4, luku 3; sekä laajemmin *Knuutinen*: Verosuunnittelu, supra n. 4 Ks. myös RAO:sta, esim. *Waldhoff, Christian*: Die Reichsabgabenordnung 1919 – Historischer Kontext, Entstehung, Vorbildfunkt, *StuW*, 147 (2020); *Seiler, Markus*: GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, *Linde* 201; *Leitner*, supra n. 7; *Staringer, Claus*: GAAR-dians of the Tax Galaxy. A 100-year GAAR Journey from Germany to Austria and Back to the EU, *Intertax* (2019).

¹⁰ *Staringer*, supra n. 10.

¹¹ Ks. Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), *Bundesgesetzblatt* 194.

¹² Ks. *Bergmann, Sebastian - Lehner, Martin*: Austria, in *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (IFA Cahiers vol. 103a, Sdu Netherlands 2018), jossa säännös käännettiin seuraavasti: 1. "The tax liability can neither be circumvented nor reduced through the abuse of forms and arrangements under civil law."

§ 22. (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Saksan esimerkin ohjaamana myös Itävallan lainsäädäntöön (BAO 21 §, *wirtschaftliche Betrachtungsweise*)¹³ sisällytettiin säännös taloudellisesta katsantotavasta. BAO 23 § sisältää säännöksen näennäisoikeustoimista (*Scheingeschäfte*)¹⁴ ja BAO 24 §:ssä säädetään luottamuksenvaraisista oikeustoimista.¹⁵ BAO 21, 23 ja 24 § ovat säilyneet muuttumattomina niiden säätämisestä lähtien, mutta BAO 22 §:n sisältämä yleislauseke muutettiin vuonna 2018 ATAD 6 artiklan myötä.¹⁶ Toisin kuin Saksassa,¹⁷ itävaltalaisen veronkiertoa koskevan tutkimuksen pohjalla on ollut lähes 60 vuoden ajan sama sääntely. Tämä sääntely oli voimassa jo silloin kun *Gassner* kirjoitti teoksensa Innentheoriasta.

Itävallassa veronkierron tulkinta perustuu käytännössä kahteen teoriaan, jotka ovat Innentheorie ja Außentheorie.¹⁸ Kumpikin teoria esittää oman ratkaisunsa veronkierron torjumiselle. Keskeinen ero näiden teorioiden välillä on yleislausekkeelle annettava merkitys.

Wolfgang Gassnerin katsotaan tuoneen Innentheorien itävaltalaiseen vero-oikeudelliseen keskusteluun. Vaikka *Gassneria* pidetään Itävallan vero-oikeudellisen In-

2. "In the event of an abuse (para. 1), taxes must be levied as they would be in cases involving an appropriate legal arrangement based on the economic transactions, facts and circumstances."

¹³ BAO 21 §:n 1 mom.: "Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend."

¹⁴ BAO 23 §:n 1 mom.: "Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend." Ks. BAO 23 §:n ja BAO 22 §:n eroista, esim. *Lang, Michael*: Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in *Die allgemeinen Bestimmungen der BAO im Spiegel des Verfassungs- und Verwaltungsrechts*, s. 187 et seq. (*M. Holoubek and Lang* (toim.), *Linde* 2012).

¹⁵ § 24. (1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften: [...].

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet. [...].

¹⁶ 15.8.2018 lähtien BAO 22 §:n sisältö on ollut seuraava: BAO § 22. (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

(3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

¹⁷ Mainittakoon, että Saksassa tilanne on ollut erilainen, sillä Saksan yleislauseke on muutettu useamman kerran. Ks. tästä *Knuutinen*, supra n. 4, luku 3.

¹⁸ On olemassa myös nk. *Zwischentheorie*, jota emme tässä artikkelissa käsittele. Ks. siitä *Bergman, Sebastian*: Umgehungs- und Missbrauchsverbot im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg): *Die allgemeinen Bestimmungen der BAO* (Wien 2012) s. 153–174.

heorien isänä, on korostettava Innentheorien juurien olevan itse asiassa Saksan siviili-oikeudellisessa oikeuskirjallisuudessa.¹⁹ *Gassner* hyödynsi tätä Saksan siviilioikeudellisessa kirjallisuudessa esiintynyttä yleistä lain tulkintapaa soveltaen sitä vero-oikeuteen. Innentheorien lähtökohtana on, ettei veronkiertoa koskevalla yleislausekkeella (BAO 22 §) ole itsenäistä merkitystä veronkierron torjunnassa. Veronkierto on Innentheorien maailmassa vain yksi oikeuden väärinkäytön muodoista, jota torjutaan pelkästään tulkintamalla kattaako normi, sen tarkoitus ja päämäärä huomioon ottaen, veronmaksajan toiminnan vai ei. Toisin sanoen kyse on lain tarkoitusta painottavasta teleologisen tulkinnan muodosta, jossa tulkinta ei rajoitu normin sanamuotoon. Verolakia ei sovelleta vain sen perusteella, että verovelvollinen on onnistunut täyttämään normin sanamuodon mukaisen tunnusmerkistön, vaan verolain tulkinnassa on otettava myös huomioon, onko verovelvollisen toiminta ollut normin tarkoituksen ja päämäärän mukaista.²⁰ Tämä on Innentheorien kannattajien mukaan yleinen lain tulkinnan periaate, jota BAO 22 §:n vain ilmentää. Innentheorien logiikkaa sovellettaessa veronkierron arviointi ei muuttuisi, vaikka BAO 22 § kumottaisiin. Itävallan oikeuskirjallisuudessa kannatetaan tällaista ajattelutapaa laajasti.²¹ Sen sijaan saksalaisessa oikeuskirjallisuudessa, jossa

¹⁹ Ks. tästä tarkemmin, *Leitner*, supra n. 7, luku 4.3.3., viitaten esim. *Siebert, Wolfgang*: Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung - ein rechtsvergleichender Beitrag zur Lehre von den Schranken der privaten Rechte und zur exceptio doli (§§ 226, 242, 826 BGB.), unter besonderer Berücksichtigung des gewerblichen Rechtsschutzes (§ 1 UWG.) (Elwert 1934); *Arndt Teichmann*: Die Gesetzesumgehung, Göttinger Rechtswissenschaftliche Studien, Band 46, 1961. *Teichmann* oli *Gassnerin* teoriassa tärkeä rooli.

²⁰ Ks. *Gassner, Wolfgang*: Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts, 88 (Orac 1972) (jäljempänä *Gassner Interpretation*); *Gassner, Wolfgang*: Austria, in Substance over Form, (Cahiers vol. 87a, Sdu Netherlands 2002); *Leitner*, supra n. 7, 124; Ks. vielä, esim. *Peyerl, Hermann*: Die Verlagerung von Einkünften – Einkünftezurechnung im nationalen und internationalen Steuerrecht, luku 5.2.5.2 (*Linde Verlag* 2015).

²¹ Ks. *Bergmann - Leitner*, supra n. 20, s. 164 viitaten esim. seuraaviin teoksiin: *Gassner, Wolfgang*: Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, s. 72 et seq. (Orac 1972); *Gassner, Wolfgang*: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, in Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, s. 79 (*F. Cagianut and K. Vallender* eds., Haupt 1995); *Gassner, Wolfgang*: Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 10 Abs 3 KStG), in Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, s. 345 (*W. Gassner, M. Lang and E. Lechner* (toim.), *Linde* 1995); *Gassner, Wolfgang*: Die Anerkennung der GmbH & Co KG im Steuerrecht, in Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht (second edition), s. 68 et seq. (*W. Kastner and G. Stoll* (toim.), Orac 1977); *Gassner, Wolfgang*: Die Aufhebung der Kredit- und Darlehensgebühren sowie des Auslandsbeurkundungserlasses durch den VfGH und die Notwendigkeit einer Gesetzesreform, Österreichische Steuerzeitung (1980), s. 156; *Gassner, Wolfgang*, supra n. 13, s. 263; *Gassner, Wolfgang*: Der Stand der Umgehungslehre des Steuerrechts, Wirtschaftsrechtliche Blätter (1987) s. 5; *Lang, Michael*: Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht, s. 47 et seq. (Orac 1991); *Lang, Michael*: Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG, in Forschung für die Wirtschaft – Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, s. 95 et seq. (*H. Rill* ed., Service Fachverlag 1995); *Lechner, Eduard*: Die Gewinnpoolung, s. 189 et seq. (Orac 1986); *Ruppe, Hans Georg*: Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in Handbuch der Familienverträge (second edition), a. 124 et seq. (*H.G. Ruppe* (toim.), Orac 1985); *Ruppe, Hans Georg*: Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital im Körperschaftsteuer und Bewertungsrecht, in Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft: Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, s. 311 (*W. Doralt et al.* (toim.), Orac 1986); *Stoll, Gerold*: Die (Publikums-) GmbH & Co KG als Abschreibungs-(verlust-) Gesellschaft, in Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht (second edition), s. 412 et seq. (*W. Kastner and G. Stoll* (toim.), Orac 1977); *Tanzer, Michael*: Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht, s. 84 et seq. (Orac 1983); *Wernld, Josef*: Der Geschäftsführervertrag im Abgabenrecht, Steuer- und Wirtschafts Kartei (1987); *Fischer, Peter*: Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Steuer & Wirtschaft International (1999), s. 81; ks. myös *Peyerl*, supra n. 21, luvussa 5.2.5.2.; ks. myös *Geringer, Stefanie*: Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Europäischen Ertragsteuerrecht und seine Implikationen für die Missbrauchstatbestände der Anti-BEPS-RL s. 379 et seq. (Dissertation Universität Wien 2021).

käydään samanlaista keskustelua Saksan yleislausekkeen kannalta, kannatus vaikuttaa vähäisemmältä.²²

Innentheorien vastakohta on niin kutsuttu Außentheorie, jolle löytyy kannatusta erityisesti Itävallan verohallinnosta ja periaatteessa myös oikeuskäytännöstä.²³ Toisin kuin Innentheoriassa, Außentheorien mukaan yleislausekkeella on itsenäinen merkityksensä veronkierron torjunnassa. Außentheoriassa BAO 22 §:n yleislauseketta tulee soveltaa kaikkien veronormien rinnalla ja transaktioita voidaan uudelleenluonnehtia BAO 22 §:n tunnusmerkkien täytyessä.²⁴ BAO 22 §:n nojalla ja sen mahdollistaman uudelleenluonnehdinnan myötä verovelvollisuus laajenee sovellettavan veronormin sanamuodon ylitse²⁵ tai, jos kyseessä on veroedun myöntävä normi, johon verovelvollinen pyrkii, asettaa yleislauseke siihen ulkoapäin rajan, jolloin veroetu jää saamatta.²⁶

Gassnerin Innentheorien maailmassa verovelvollisen verotaakkaa lisäävä analoginen tulkinta on sallittua²⁷ ja, vaikka asiasta kiistellään, enemmistö itävaltaisista vero-oikeuden tutkijoista on asettanut tälle kannalle.²⁸ Sama koskee niin kutsuttua teleologista reduktiota, koska silläkin voidaan poistaa normin sanamuodon ja tarkoituksen välinen aukko.²⁹ Vastaava kehityskulku on nähtävissä myös Saksassa, vaikka oikeuskirjallisuudessa on esiintynyt 1980-luvulta lähtien kriittisempiä näkemyksiä laajentamiskieltoa kohtaan.³⁰ Saksan *Bundesfinanzhof* ei ole ottanut *Joachim Englischin* mukaan kysymykseen yhtenäistä linjaa,³¹ mutta Saksan *Bundesverfassungsgericht* on sallinut verotaakkaa lisäävän analogisen tulkinnan.³² Normin laajentavan tulkinnan sallimisen keskeinen ehto on ollut normin aukon suunnittelemattomuus eli lainsäätäjän tarkoituksena ei ole ollut jättää lakiin aukkoa.³³

Ilman sanamuodosta poikkeavan tulkinnan sallittavuutta Innentheorieta ei voida soveltaa kunnolla, koska veronkiertotilanteissa tyypillisesti pyritään käyttämään hyväksi normin sanamuodon ja tarkoituksen välisiä aukkoja.³⁴ Außentheoriassa ei sen sijaan ole

²² Ks. keskustelusta *Osterloh-Konrad, Christine: Die Steuerumgehung* s. 75-76 (Mohr Siebeck 2019).

²³ Ks. tästä *Bergmann - Leitner*, supra n. 20, s. 164; *Staringer*, supra n. 10, 987.

²⁴ Außentheorien kannattajat ovat esimerkiksi *Loukota, Helmut: Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen*, *Steuer & Wirtschaft International* (1991), s. 166 ja *Ellinger, Wolfgang: Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Österreichische Steuerzeitung* (1975), s. 204.

²⁵ Ks. *Gassner*, supra n. 21, s. 143: „Bundesabgabenordnung wird nach der „Aussentheorie“ als ein unbestimmter Steuerrechtsatz angesehen. Er erlaube es, die Steuerpflicht unter den Voraussetzungen des Missbrauchs über die betreffenden Steuervorschriften hinaus auf Umgehungsversuche auszudehnen. Die Missbrauchsbestimmung könne deshalb gerade dann zur Anwendung kommen, wenn die Steuervorschrift an das Zivilrecht anknüpfe und die Interpretation versage und erlaube es der Finanzverwaltung, im Einzelfall die gewählte zivilrechtliche Gestaltung zu negieren.“

²⁶ *Leitner*, supra n. 7, at 126.

²⁷ id., s. 19-20, viitaten *Gassner Interpretation*, supra n. 21, s. 10 et seq.

²⁸ Ks. tästä erityisesti *Leitner*, supra n. 7, at s. 58 et seq.

²⁹ id.

³⁰ Ks. vittaauksineen *Englisch, Joachim: Rechtsanwendung im Steuerrecht*, in *Steuerrecht kappale 5.78 (Tipke - Lang, 24. painos, Otto Schmidt, 2021)*; *Osterloh-Konrad*: supra n. 23, s. 47 et seq.

³¹ id., mutta ks. myös BFH 20. 10. 1983, IV R 175/79, BFHE 139, 561, MN 35, 38: ”Ein Analogieverbot besteht im Steuerrecht ebenso wenig wie im übrigen Verwaltungsrecht. [...] Das Gebot der Rechtssicherheit [schließt] in Einzelfällen eine Lückenfüllung durch steuerverschärfende Analogie nicht aus.” ks. tästä myös *Seiler*, supra n. 10, luku 2.5. (2016); teleologinen reduktio hyväksyttiin myös tapauksessa BFH Urteil v. 30.03.2017 - IV R 11/15 BStBl 2019 II S. 29; ks. tästä ja laajasti Saksan keskustelusta *Osterloh-Konrad*, supra n. 23, s. 47 et seq.

³² BVerfG 16.2.2012 - 1 BvR 127/10.

³³ Ks. *Englisch*, supra n. 31, luvussa 5.81.

³⁴ Ks. tästä tarkemmin *Osterloh-Konrad*, supra n. 23, s. 6 et seq. (*Mohr Siebeck* 2019). Asiasta myös *Seiler*, supra n. 10, luku 2.5.

välttämätöntä sallia sanamuodosta poikkeavaa tulkintaa, sillä laajentava tulkinta perustuu yleislausekkeeseen.³⁵ Außentheorie voi kuitenkin toimia myös laajentavan tulkinnan ollessa sallittua,³⁶ koska yleislausekkeen tehtäväksi jää määrittää oikeuden väärinkäytön tunnusmerkkejä ja seurauksia veronkierron tunnusmerkkien täytyessä.³⁷

Teorioista on käyty Itävallassa hyvin aktiivista, jopa kiivaaksi luonnehdittavaa, keskustelua. Esimerkiksi *Michael Lang* ilmaisi pettymyksensä selostaessaan Itävallan *Verwaltungsgerichtshofin* antamaa Außentheorien pohjautuvaa tuomiota, arvostellen tuomioistuimen palanneen ratkaisussaan ”tulkintametodiselle kivikaudelle”.³⁸ Innentheorien ja Außentheorien kannattajat ottavat säännöllisesti yhteen artikkeleissaan ja puolustavat kiivaasti omaa kantaansa. Itävallan oikeuskirjallisuudessa tällaisia keskusteluja nähdään erityisesti *Langin* ja *Helmut Loukotan* välillä,³⁹ jotka ovat julkaisujensa ulkopuolella - ja veronkierron tulkintaperiaatteita koskevasta perustavanlaatuisista erimielisyyksistään huolimatta - ystäviä. Innentheorien ja Außentheorien kannattajien välinen kiista on pitkäaikainen ja poikkeuksellisen laaja.⁴⁰ Kuten seuraavassa luvussa havaitaan, uudet kansainväliset yleislausekkeet (kuten PPT-määräys ja ATAD 6 artikla) vaikuttavat kiihdyttäneen keskustelua entisestään laajentaen keskustelun kansainväliselle tasolle.

Toisin kuin joskus on argumentoitu, Innentheorien ja Außentheorien välinen kiista ei ole käytännön näkökulmasta turha.⁴¹ Päinvastoin, teorioiden välillä on merkittävä ero. Innentheoriassa oikeuden väärinkäytön estäminen tapahtuu vain verolain tulkinnalla ilman veronmaksajien subjektiivisille motiiveille annettavaa erityistä merkitystä. Innentheorien keskeisin kysymys tiivistyy seuraavasti: kattaako normin tarkoitus verovelvollisen toiminnan. Toisin sanoen mistään oikeuden väärinkäytön erillisen tunnusmerkistön täyttymisestä ei ole kysymys. Veronormisto itse ilmaisee mitä sen alle kuuluu ja mitä ei.⁴² Järjestelmä itse sisältä käsin (*von innen*) torjuu oikeuden väärinkäyttöä. Außentheoriassa sen sijaan yleislausekkeella on oma tarkoituksensa. Yleislauseke asettaa ulkopuolelta (*von außen*) veronkierrolle tunnusmerkkejä, joiden täytyessä seuraa yleislausekkeen määrittämä seuraamus.

³⁵ Ks. esim. id.; ja ks. myös *Knuutinen*, supra n. 4, luku 3.

³⁶ Ks. tästä vielä *Seiler*, supra n. 10, luku 2.5.

³⁷ Esim. *Loukota*, *Helmut*: Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften, *Steuern und Wirtschaft International*, luku 1.2. (2005). ”Liegt aber Rechtsmissbrauch vor, dann kann man die gesetzliche Anordnung des § 22 BAO, dass diesfalls die Abgaben so wie bei einer angemessenen Gestaltung zu erheben sind, nicht einfach ”wegradieren”, welcher Theorie man auch immer anhängen mag.” Ks. myös *Seiler*, supra n. 10, luvussa 2.5.6. viittauksineen saksalaiseen kirjallisuuteen.

³⁸ *Lang, Michael*: VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, *Steuern und Wirtschaft International*, s. 70 (2005): ”Dies hätte allerdings vorausgesetzt, dass der VwGH verstärkt Ziel und Zweck der von ihm zu interpretierenden Regelungen berücksichtigt und die – vordergründig einfacher zu handhabende – bloße Wortlautinterpretation in den Hintergrund rückt. Das nun vorliegende Erkenntnis bestätigt all jene, die schon länger befürchtet hatten, dass der VwGH wieder zu seiner früheren – aus der ”Steinzeit” der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre herrührenden – Auffassung zurückgekehrt ist. Dies ist umso enttäuschender, als der Bescheid der Behörde keineswegs ausschließlich von der ”Außentheorie” geprägt war.”

³⁹ *Helmut Loukota* on jo eläköitynyt, mutta hän on ehtinyt pitkään riidellä *Langin* kanssa aiheesta. Ks. tuoreempi esimerkki *Lang, Michael*: *Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD MA*, 25 *Steuern und Wirtschaft International* 4, s. 155 ja 160-163 (2015); *Loukota, Helmut*: *Neue DBA-Vorschrift zur Behandlung hybrider Personengesellschaften*, 25 *Steuern und Wirtschaft International* 3, s. 105 (2015). *Lang* on julkisesti kiittänyt *Loukotta* näistä keskusteluista. Ks. *Lang, Michael*: Vorwort, in *Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift Helmut Loukouta (Lang & H. Jirousek (toim.), Linde 2005)*.

⁴⁰ Ks. esimerkkejä supra n. 22-25.

⁴¹ Ks. viittauksineen *Seiler*, supra n. 10, luvussa 2.5.6.

⁴² Ks., viittauksineen, id., sekä *Lang*, supra n. 39.

3. ATAD 6 artiklan ja PPT-määräyksen Innentheorien mukainen tulkinta

Kuten alussa mainittiin, kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa on esitetty Innentheorien periaatteita muistuttavia tulkintoja ATAD 6 artiklasta ja PPT-määräyksestä. Eri-tyisesti *Michael Lang* on esittänyt tämän suuntaisia tulkintoja monissa eri tilanteissa⁴³ ja myös *Claus Staringer* on kannattanut Innentheorien mukaista argumentaatiota ainakin ATAD 6 artiklan osalta.⁴⁴ *Langin* argumentaation ydin voidaan tiivistää seuraavasti: juristille täytyy olla selvää, että normien tulkinnassa on aina otettava huomioon sääntöjen tarkoitus ja päämäärä.⁴⁵ Hänen mukaansa jopa niiden, jotka ”edelleen” uskovat normin sanamuodon asettavan tulkinnalle rajat, täytyisi hyväksyä, ettei sanamuodon mukainen tulkinta ole riittävää, vaan tulkinta edellyttää aina myös normin tarkoituksen huomioon ottamista.⁴⁶ Näin tulee *Langin* mukaan tehdä veronmaksajan tarkoituksesta riippumatta.⁴⁷ Tämän valossa *Lang* kyseenalaistaa veronkierron yleislausekkeen tarpeellisuuden. Tarkoittaako tämä, *argumentum a contrario*, että tulkinnan on tapahduttava sanamuodon ja ehkä historiallisten sekä systemaattisten argumenttien mukaisesti mikäli ATAD 6 artikla ei sovellu?⁴⁸ Tässä tapauksessa ATAD 6 artikla olisi positiivinen tulkintasäännös, joka *Langin* jälleen kerran⁴⁹ käyttämin sanoin, veisi meidät ”tulkintopin kivikaudelle”.⁵⁰ *Langin* mukaan ei ole todennäköistä, että ATAD 6 artikla olisi positiivinen tulkintasäännös, koska se tarkoittaisi ATAD 6 artiklan muuttavan verolain tulkinnan sen oman soveltamisalan ulkopuolella.⁵¹ Tätä vastaan puhuu *Langin* mukaan myös se, että tulkinnassa on kyse kokonaisuudesta, jota ei voi yksinkertaistaa jakamalla tulkintaa erilaisiin sallittuihin ja kiellettyihin tulkintatapoihin.⁵² *Langista* on ilmiselvää, ettei veronmaksaja voi saada lain tarkoituksen vastaista veroetua vain siitä syystä, ettei verohallinto pystynyt osoittamaan yleislausekkeen edellytysten täyttymistä.⁵³ *Lang* katsoo ATAD 6 artiklan tarkoituksena olevan korostaa sen arvioimista, onko verovelvolliselle annettu veroetu lain tarkoituksen ja päämäärän mukainen erityisesti silloin, jos veroedun saaminen on ollut yksi veronmaksajan pääasiallisista tarkoituksista.⁵⁴

Langin selostaessa PPT-määräyksen oikeaoppista tulkintaa, hänen argumentaationsa vastaa pitkälti ATAD 6 artiklasta esittämänsä.⁵⁵ *Lang* on katsonut PPT-määräystä tul-

⁴³ ATAD 6 artiklaa koskien, ks. *Lang, Michael*: Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, Österreichische Steuerzeitung 2019 (jäljempänä *Lang* Neuregelung); koskien PPT:tä esim *Lang, Michael*: Die Überlegungen der OECD zur Aufnahme einer Missbrauchsvorschrift in Doppelbesteuerungsabkommen, in *König/Wallentin/Wiesner* (Hrsg), Privatstiftung und Umgründungen – GS Franz Helbich (2014); *Lang, Michael*: Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im IStR in *Bertl et al* (Hrsg), Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 177 (185); *Lang, Michael*: BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 74 *Tax Notes Intl.* 7, s. 655 (2014); *Lang, Michael*: The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model – The ”Principal Purpose Test”, 74 *Bull. Intl. Taxn.* 4/5 (2020) (jäljempänä *Lang* Signalling Function).

⁴⁴ *Staringer*, supra n. 10.

⁴⁵ *Lang* Neuregelung, supra n. 44, s. 429.

⁴⁶ id.

⁴⁷ id

⁴⁸ id.

⁴⁹ Ks. supra n. 39,

⁵⁰ *Lang* Neuregelung, supra n. 44, s. 429.

⁵¹ id.

⁵² id.

⁵³ id.

⁵⁴ id.

⁵⁵ Ks. esim. *Lang* Signalling Function, supra n. 44, luku 2.

kitessaan, että myös Wienin yleissopimuksen perusteella tulkinnassa täytyy ottaa huomioon verosopimusnormien tarkoitus.⁵⁶ Onko asianlaita kuten *Lang* väittää on toinen asia ja *Langin* tulkintaa on myös kyseenalaistettu kirjallisuudessa.⁵⁷

4. Pohdintaa suomalaisesta näkökulmasta

Innentheorien maailmassa veronmaksajalle annettava veroetu määräytyy sen perusteella, onko veronmaksajan tavoitteleman veroedun antaminen lain tarkoituksena. Veroedun saaminen ei saa riippua vain siitä, onko veronmaksaja (tai hänen neuvonantajansa) osoittanut toiminnalle tarpeeksi hyvän taloudellisen perustelun tai siitä, kattaako lain sanamuoto veronmaksajan toiminnan. Innentheorien lukuisista hyvistä puolista huolimatta *Langin* argumentaatio ei täysin vakuuta artikkelin kirjoittajia.

Langin argumentaation toimivuuden selvittäminen Itävallan ja Saksan ulkopuolella edellyttää ensinnäkin sen kartoittamista, millainen valtion vero-oikeuden tulkintaoppi on. Innentheorien toimivuuden kannalta sanamuodon asettama raja on keskeinen. Innentheorie edellyttää, että normin sanamuodon asettamat rajat on mahdollista ylittää pelkästään normin tulkinnalla ilman yleislausekkeen tukea, jos veronmaksaja toimii veronkiertotilanteessa lain sanamuodon mukaisesti, mutta sen tarkoitusta vastaan. Itävallassa ja Saksassa niin kutsuttu *steuerverschärfende Analogie* eli veronmaksajan verotaakkaa lisäävä analoginen tulkinta on tietyissä määrin sallittu. Tällaisissa tilanteissa yleislauseketta ei tarvita, jotta tulkinnassa voidaan ylittää normin sanamuoto verovelvollisen vahingoksi.⁵⁸

Toisin kuin Itävallassa ja Saksassa, suomalaisessa vero-oikeudellisessa oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä suhtaudutaan periaatteessa kielteisesti mahdollisuuteen tulkita verolakeja niiden sanamuoto ylittäen. On esitetty, ettei lakitekstin rajojen ylittämiseen ole lupaa ilman erityisiä syitä,⁵⁹ eikä lain kirjaimesta olisi mahdollista joustaa

⁵⁶ *Lang* Signalling function, supra n. 44, luvussa 2: ”The interpretation of international law treaties as such is far from being dominated by the wording, as proven by a quick glance at the interpretation provisions of the Vienna Convention (1969). Though article 31(1) of the Vienna Convention (1969) emphasizes the ”ordinary meaning” of the terms used in a treaty, at the same time article 31(4) refers to the ”special meaning” that may be given to a term if it is established that the parties so intended. Evidently, interpretation can go beyond the ordinary meaning of a term. According to article 32 of the Vienna Convention (1969), the interpreters of a treaty must even resort to supplementary means if interpretation according to article 31 leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable. Especially with regard to treaty law, it would make little sense to focus on the wording and regard it as an insurmountable limitation in interpretation.”

⁵⁷ Ks. esim. *Schön, Wolfgang*: The Role of 'Commercial Reasons' and 'Economic Reality' in the 'Principle Purpose Test' under Art.29(9) OECD Model Tax Convention 2017 (February 8, 2022). Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2022-03, saatavilla SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4029573> s. 6, viitaten, esim. *Danon, Robert et al.*: The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases, 49 *Intertax* (2021) s. 488; *de Broe, Luc & Luts, Joris*: BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, 43 *Intertax* (2014) s.122 (s.144); *Elliffe, Craig*: The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All? 11 *World Tax Journal* (2019) s. 47 (73, 75); *Gomes, Marcus Livio*: The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument, s. 2.

⁵⁸ Ks. tästä erityisesti myös *Osterloh-Konrad*, supra n. 23, s. 712 et seq.

⁵⁹ *Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti*: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari. Helsinki 2015, s. 36.

esimerkiksi tapauskohtaisen oikeudenmukaisuuden tai verotuksen kohtuuden nimissä.⁶⁰ Keskustelua on käyty myös siitä, voidaanko verovelvolliselta edellyttää tietoisuutta muusta kuin suoraan laista ilmenevistä veron perusteista.⁶¹ On nähty ongelmallisena, että verotus perustuisi lakitekstin sijasta johonkin muuhun lähteeseen, kuten lakia alemman asteiseen asetukseen, lain esitöihin tai veroviranomaisen ohjeeseen. Verovelvollisen selonottovelvollisuuden on oikeuskirjallisuudessa usein katsottu rajoittuvan vain lain sanamuotoon. Tämän vuoksi on esitetty tulkintoja, joiden mukaan verovelvolliselta ei voida kohtuudella edellyttää lainsäätäjän tarkoituksen selvittämistä lain esitöitä tutkimalla, vaan veron perusteen tulisi aina ilmetä nimenomaisesti laista.⁶²

Suomalaisen tulkintatradition pohjalla on legaliteettiperiaate,⁶³ jolla on Suomessa vahva asema. Legaliteettiperiaatteen asemaa kuvaa hyvin esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2014:119, jossa transaktion uudelleenluonnehdintaa lainan sijasta oman pääomanehtoiseksi sijoitukseksi ei ollut sallittu, koska (aikaisemmin voimassa olleen) VML 31 §:n sanamuodon ei katsottu sisältävän valtuutusta uudelleenluonnehdintaan.⁶⁴ KHO:n kielteinen suhtautuminen uudelleenluonnehdintaan oli selvä ilmaus legaliteettiperiaatteen korostuneesta roolista, koska KHO:n ratkaisussaan tulkitseman OECD:n ohjeistus⁶⁵ olisi sallinut uudelleenluonnehdinnan. Uudelleenluonnehdintaa olisi pidetty mahdollisena vain siinä tapauksessa, että VML 31 § olisi sisältänyt nimenomaisen valtuutuksen uudelleenluonnehdintaan tai VML 28 §:n soveltamisedellytykset olisivat täyttyneet. OECD:n ohjeistuksen mukaiseen oikeustilaan pääseminen on siten edellyttänyt VML 31 §:n muutosta, joka on sittemmin tehty.⁶⁶

⁶⁰ *Knuutinen, Reijo*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015, s. 811–833, s. 821.

⁶¹ Ks. esim. *Äimä, Kristiina*: Veroproessiooikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Talentum Media. Helsinki 2014; *Haapaniemi, Ossi*: Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely. Edilex 2013.

⁶² *Ojanen, Tuomas*: KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem, Lakimies 2/2008, s. 302.

⁶³ PL 81 §:n mukaan valtion verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Lisähuomiona, että PL 80 §:n on katsottu täydentävän PL 81 §:n lailla säätämisen vaatimusta, koska PL 80 § edellyttää, että yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista tulee säätää lailla. Myös PL 15 §:n omaisuuden suoja on yhtymäkohtia legaliteettiperiaatteeseen.

⁶⁴ Tapauksessa oli kyse siitä, oliko veroviranomainen voinut sivuuttaa konsernin lainajärjestelyn ja käsitellä toimitetussa verotuksessa lainaa pääoman ehtoisena sijoituksena lainan sijasta. KHO katsoi, ettei veroviranomainen ollut voinut sivuuttaa konsernin käyttämää järjestelyä ja uudelleenluonnehtia transaktiota pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi. Ks. tästä esim. *Helminen, Marjaana*: Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyksilainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea? Defensor Legis 1 (2014); *Raunio, Merja*: Landmark Case on the Ability of Tax Authorities To Disregard and Recharacterize Transactions, 22 Intl. Transfer Pricing J. 1/2, luku. 4. (2015); ks. laajemmin *Isomaa-Myllymäki, Anita*: Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus (Alma Talent 2016). Ks. tarkemmin aiheesta myös *Raunio, Merja*: OECD:n BEPS-projektin vaikutukset kansainvälisen yrityksen verotukseen. Keskuskauppakamarin Suuri Veropäivä 2015, s. 99-122. Ks. myös *Pankakoski, Katriina*: Transfer Pricing of Trademark: The Legal Restrictions Regarding the Application and Interpretation of the Arm's Length Principle – The Finnish Approach – Part I. International Transfer Pricing Journal, 2021 (Volume 28), No. 6.

⁶⁵ Ks. OECD siirtohinnoitteluohteet (Transfer pricing guidelines) 2010, kohta 1.65.

⁶⁶ Ks. lainmuutoksesta tarkemmin esim. *Pankakoski, Katriina*: Siirtohinnoitteluoikeus koskeva sääntely: Lainsäädäntömuutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan, Edilex (2021).

Tikan esittämästä kritiikistä huolimatta⁶⁷ Suomessa vaikuttaa hallitsevan näkemys, ettei lain sanamuodon ylittävä tulkinta verovelvollisen vahingoksi ole mahdollista.⁶⁸ Tämän vuoksi *Innentheorie* ei sovellu kovinkaan hyvin suomalaiseen tapaan tulkita verolakeja. Suomi voidaan sen sijaan luonnehtia *AuBentheorien* maaksi. Suomalainen lainsäädäntö sisältää veronkiertoa koskevan yleislausekkeen, joka ei ole vain sivuroolissa arvioitaessa toiminnan veron kiertämisen luonnetta, vaan sillä on erityinen merkitys ja sisältö. VML 28 §:n tehtävänä on asettaa ne kriteerit, joiden tulee täytyä, jotta sanamuodon ylimevä tulkinta olisi mahdollista. Myöskään ATAD 6 artikla ja Suomen velvollisuus soveltaa VML 28 §:ä direktiivin mukaisesti ei ole muuttanut VML 28 §:n roolia verojärjestelmässä – vaikka ATAD 6 artikla, kuten tulemme lyhyesti toteamaan, vaikuttanee yleislausekkeen tulkintaan.⁶⁹

Merkitsekö VML 28 §:n tulkintaa koskeva traditio, että Suomi on jäänyt ”tulkintamethodiselle kaudelle”? Emme allekirjoita tällaista väitettä. Suomessakin lain tarkoitus otetaan huomioon verolain tulkinnassa, mutta lain tarkoituksen huomioon ottaminen ei oikeuta sanamuodon ylittämiseen. Yleislausekkeilla, jossa on motiivisesti, halutaan nimellisesti myös suojata verovelvollisten luottamusta sanamuotoon.⁷⁰ Vasta motiivitestin täytyttyä veroviranomaiset tai tuomarit voivat tulkita normia teleologisesti ilman, että sanamuoto rajoittaa tulkintaa. On täysin mahdollista päästä teleologisella tulkinnalla siihen johtopäätökseen, että lain tarkoituksena on verovelvollisen tavoitteleman veroedun antaminen. Subjektiiivisen testin läpäiseminen ei missään tapauksessa automaattisesti tarkoita veroedun hylkäämistä. Vain ”sanamuodon antama suoja” poistuu eli verovelvollinen ei voi enää perustella toimintaansa vain sanamuodon mukaisuudella. Veroetua ei anneta, jos toiminta on ollut vastoin normin tarkoitusta.⁷¹

Valtioissa, joissa verolakien analoginen tulkintaa ei sallita ja yleislausekkeen subjektiiivinen edellytys on korkea, yleislausekkeen soveltuminen ratkeaa pitkälti sen perusteella, onnistuuko veronmaksaja tai hänen neuvonantajansa osoittamaan toiminnalle riittävän hyviä taloudellisia syitä. Taloudellisia syitä on yleensä löydettävissä jokaisesta toimintavaihtoehdosta tai ne on ainakin mahdollista sisällyttää toimintaan riittävien taloudellisten syiden osoittamiseksi. Tätä voidaan pitää *Innentheorielaisten* painajaisena.⁷²

Kiinnitämme lopuksi huomion ATAD 6 artiklan ja VML 28 §:n suhteeseen. Vaikka juuri totesimme, ettei VML 28 §:n rooli verojärjestelmässä ole muuttunut ATAD 6 artiklan myötä, johtaa direktiivi tulkintamme mukaan siihen, että VML 28 §:n subjektiiivisen edellytyksen kynnys laskee merkittävästi verrattuna oikeustilaan ennen ATAD 6 artiklaa. ATAD 6 artiklan mukaan riittää, että verovelvollisen järjestely on keinotekoinen ja veroedun saaminen oli yksi pääasiallisista tarkoituksista. ATAD 6 artiklan vaikutuk-

⁶⁷ *Tikka* esitti säännönmukaisessa soveltamistavassa pitäytymisen johtavan siihen, että ”verotuksessa hyväksytään sellaisia verovelvollisen tutkintovaatimuksia, joita ehkä voidaan perustella lain sanamuodolla, muttei sen ratiolla ja joiden perustana olevat veronminimointitoimet saattavat vaikuttaa varsin keinotekoisilta. Lainsäätäjän tarkoitukselle vieraiden veronsäästämissämahdollisuuksien olemassaolo voi puolestaan loukata hallintoalomaisten yhdenvertaisuuteen ja verotuksen yhdenmukaisuuteen kohdistuvia odotuksia.” *Tikka* 1972, s. 154. *Tikka* viittasi tässä yhteydessä myös *Gerhard Thomaan*.

⁶⁸ Ks. esim. *Soikkeli, Lauri*: Luottamuksen suoja verotuksessa, WSOY lakitieto. Helsinki 2003, s. 77.

⁶⁹ Ks. tästä esim. *Scherleitner, Moritz*: The Application of the Finnish General Anti-Abuse Rule in Light of Article 6 of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) – Some Initial Thoughts, *European Taxation* (2019); *Lönblad, Siru*: Oikeuksien väärinkäytön kieltä ja veron kiertäminen. *Verotus-lehti* 3/2019; *Knuutinen, Reijo*: EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö. *Verotus-lehti* 5/2020.

⁷⁰ Ks. tästä tarkemmin *Schön*, supra n. 59, s. 6 et seq; ja erityisesti *Osterloh-Konrad*, supra n. 23, s. 593 et seq.

⁷¹ Ks. tarkemmin id.

⁷² Mitä *Langin* kannalta voi ainakin sanoa, ks. *Lang*, supra n. 39, (das in SWI).

sen myötä Suomessakin voidaan jatkossa siirtyä matalammalla kynnyksellä sanamuodon ylittävään tulkintaan. Tämä on lähellä inentheorielaisten tavoittelemaa lopputulosta, vaikka - ironista kyllä - siihen pääseminen edellytti heidän vastustamaansa yleislauseketta.

Principal Purpose Test – verosopimuksissa yleisesti vaikuttava väärinkäytön vastainen periaate? (referee)

KTT, yliopisto-opettaja Elisa Veikkola (Tampereen yliopisto)

1. Johdanto¹

Suomi oli mukana yhdessä yli 70 muun lainkäyttöalueen kanssa 7. kesäkuuta 2017 tekemässä verosopimushistoriaa: Pariisissa allekirjoitettiin monenvälinen yleissopimus, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, ”MLI”).² Monenvälinen yleissopimus on ensimmäinen multilateraalinen instrumentti, jolla voidaan muuttaa olemassa olevia verosopimuksia. Nimensä mukaisesti monenvälisellä yleissopimuksella implementoidaan OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (”BEPS”) -hankkeen verosopimuksia koskevat toimenpiteet. Monenvälisen yleissopimuksen ratifioineet lainkäyttöalueet ovat yhdellä allekirjoituksella ja yhdellä hyväksymismenettelyllä sisällyttäneet BEPS-projektissa laadittuja verosopimusmääräyksiä osaksi omaa verosopimusverkostoaan.³

Yksi keskeinen monenvälisen yleissopimuksen määräys on 7(1) artiklan niin kutsuttu *Principal Purpose Test* (”PPT”) -määräys.⁴ PPT on järjestelyn tarkoitukseen perustuva verosopimusten yleinen väärinkäytön vastainen määräys. Monenvälisen yleissopimuksen 7(1) artiklan sanamuoto on seuraava:

Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.

BEPS-projektissa nähtiin tarpeelliseksi muotoilla verosopimukseen väärinkäytön vastaisia sääntöjä, koska valtioiden keinoja puuttua verosopimusten väärinkäyttöön pidettiin puutteellisina tai riittämättöminä.⁵ Kahdenväliset verosopimukset eivät ole ennen BEPS-projektia tavallisesti sisältäneet yleisiä väärinkäytön vastaisia sääntöjä.⁶

¹ Tämä artikkeli on laadittu Tampereen yliopiston Johtamisen ja talouden tiedekunnassa Suomen Akatemian rahoituksella osana ”Kansainvälinen verojärjestelmä murroksessa” tutkimushanketta (rahoituspäätös numero 310747). Lisäksi Säästöpankkien Tutkimussäätiö on myöntänyt apurahan tutkimusta varten.

² OECD:n pääsihteeri *Angel Gurría* totesi tässä allekirjoitustilaisuudessa: ”We are about to make tax treaty history!” Ks. <https://www.oecd.org/tax/signing-ceremony-multilateral-convention-on-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (5.5.2022).

³ Monenvälisen yleissopimuksen ominaisuuksista ks. esim. HE 307/2018 vp: 3–5.

⁴ Kirjoittaja on tutkinut PPT-määräyksen soveltamista ja tulkintaa monenvälisen yleissopimuksen soveltamisalaan kuuluvissa verosopimuksissa väitöskirjassaan ”Monenvälisen yleissopimuksen Principal Purpose Test: Tutkimus verosopimusten väärinkäytön vastaisesta säännöstä erityisesti Suomen verosopimusten kannalta” (Veikkola 2021). Tässä artikkelissa PPT-määräystä tarkastellaan näkökulmasta, joka ei ole väitöskirjan keskiössä.

⁵ BEPS-projektissa verosopimusten väärinkäytön todettiin nimittäin olevan yksi tärkeimmistä monikansallisten yritysten verojen välttelyyn vaikuttavista tekijöistä. Ks. OECD 2015: 13 ja 18.

⁶ Kyseiset säännöt ovat olleet lähinnä poikkeus verosopimuksissa. Ks. van Weeghel 2010: 46. Suomen Sri Lankan, Tadžikistanin, Intian ja Singaporen kanssa solmittuihin verosopimuksiin on sisällytynyt yleiset

Kaikki monenväliseen yleissopimukseen sitoutuneet valtiot ovat valinneet sisällyttää PPT-määräyksen verosopimuksiinsa.⁷ Monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys on tullut sovellettavaksi yli puoleen Suomen verosopimuksista.⁸

Verohallinto katsoo verosopimuksia koskevassa ohjeessaan, että ”kaikkien Suomen tekemien verosopimusten tarkoituksena on, että verosopimuksen väärinkäytöstilanteisiin voidaan puuttua” riippumatta siitä, sisältyykö sovellettavaan verosopimukseen PPT-määräystä. Tämä vastaa Verohallinnon ohjeen mukaan OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) 1 artiklan kommentaarin tarkoitusta.⁹ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari (jatkossa ”OECD:n kommentaari”) vaikuttaisi sisältävän ajatuksen, että verosopimuksen väärinkäytön estämisen kannalta ei ole merkitystä sillä, sisältääkö verosopimus PPT-määräystä vai ei.¹⁰ Tätä perustellaan kommentaarissa muun ohessa sillä, että PPT-määräys ainoastaan vahvistaa OECD:n kommentaarin sisältämän niin kutsutun ohjaavan periaatteen, joka soveltuu itsenäisesti.¹¹

Tämän artikkelin tarkoituksena on tarkastella, onko verosopimusoikeudessa väärinkäytön vastainen tulkintaperiaate tai yleinen periaate, jonka PPT-määräys ainoastaan vahvistaa verosopimukseen. Tämän oikeusperiaatteen olemassaoloa ja merkitystä tarkastellaan ensinnäkin verosopimusten tulkinnan kannalta. Toiseksi arvioidaan, onko verosopimusoikeudessa oikeusperustaa yleiselle väärinkäytön vastaiselle periaatteelle, jonka perusteella verosopimukseen perustuva etu voidaan väärinkäytöstilanteessa evätä. Näihin kysymyksiin esitettyjen johtopäätösten valossa arvioidaan PPT-määräyksen merkitystä siltä kannalta, vahvistaako BEPS-projektissa laadittu PPT ainoastaan tämän periaatteen verosopimukseen.

Euroopan unionin (EU) oikeudessa oikeuksien väärinkäytön kieltö (*prohibition of abuse of rights*) on yleinen oikeusperiaate.¹² EU-oikeudessa oikeuksien väärinkäytön kieltö voi toimia tulkinta-apuna ja mahdollistaa *contra legem* tulkinnan. Oikeuksien väärinkäytön

väärinkäytön vastaiset säännöt. Ks. Sri Lankan verosopimuksen (SopS 28/2018) 22 artikla, Tadžikistanin verosopimuksen (SopS 73/2013) pöytäkirjan 2 kohta, Intian verosopimuksen (SopS 58/2010) 27 artikla ja Singaporen verosopimuksen (SopS 115/2002) 22 artikla.

⁷ Ks. OECD 2021: 15, 38 kohta. Monenvälisen yleissopimuksen määräyksistä osa on vapaaehtoisia ja osa niin sanottuja vähimmäisvaatimuksia, joihin valtioiden oletetaan sitoutuvan. Monenvälisen yleissopimuksen määräyksistä ja funktiosta Suomen verosopimusten kannalta ks. Ala-Lahti-Kataja ym. 2020: 201–211.

⁸ Monenvälinen yleissopimus on tullut voimaan seuraavissa Suomen sopimuksissa: Alankomaat, Arabiemiraattien liitto, Australia, Barbados, Belgia, Bosnia ja Hertsegovina, Egypti, Espanja, Georgia, Indonesia, Intia, Irlanti, Iso-Britannia, Israel, Itävalta, Japani, Kanada, Kazakstan, Korea, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malesia, Malta, Pakistan, Puola, Ranska, Serbia, Singapore, Slovakia, Slovenia, Tšekki, Ukraina, Unkari, Uruguay, Uusi Seelanti, Venäjä ja Viro (tilanne 28.2.2022). OECD:n ajantasainen luettelo monenvälisen yleissopimuksen allekirjoittaneista ja hyväksymisasiakirjan tallettaneista valtioista on saatavilla osoitteessa: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Lisäksi PPT-määräys on sisällytetty erillisin neuvotteluihin Hongkongin, Pohjoismaiden ja Saksan kanssa solmittuihin verosopimukseen. Ks. Hongkongin verosopimuksen (SopS 79/2018) 21 artikla, Pohjoismaiden verosopimuksen pöytäkirja (SopS 80/2019) ja Saksan verosopimuksen pöytäkirja (SopS 12/2021).

⁹ Tätä Verohallinto perustelee viittaamalla OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen 1 artiklan kommentaariin (”Improper use of the Convention”). Ks. Verohallinnon ohje 2020: 2.27 Artikla 29, Etuuksien rajoittaminen ja väärinkäytön estäminen.

¹⁰ Veikkola 2021: 92.

¹¹ Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 61 ja 77 kohta. Ks. myös OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 169 kohta.

¹² Ks. C-255/02, *Halifax*, 68 kohta, C-251/16, *Cussens ym.*, 27 kohta sekä yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxemburg ym.*, 122 kohta ja C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ja Y Denmark*, 95 kohta. Oikeuksien väärinkäytön kiellosta yleisenä unionioikeudellisena periaatteena ks. myös de la Feria 2020: 142–146 ja Lönnblad 2019: 290–292 ja 298–300. Tähän palataan jäljempänä luvussa 3.1.

kiellon soveltaminen ei edellytä tätä koskevaa kansallisen lain säännöstä tai tulkintadoktriinia.¹³ Unioninoikeudellinen oikeuksien väärinkäytön kielto koskee EU-oikeuteen perustuvia etuja.¹⁴ Toisaalta EU-jäsenvaltioiden on tullut implementoida kansalliseen lainsäädäntöön veronkiertodirektiivin¹⁵ 6 artiklan yleinen veronkierron vastainen säännös, joka heijastelee oikeuksien väärinkäytön kieltoa.¹⁶ Veronkiertodirektiivin 6 artikla soveltuu myös verosopimukseen perustuviin etuihin.¹⁷ Tämän artikkelin tarkoituksena on kuitenkin tarkastella väärinkäytön vastaista periaatetta verosopimusoikeudessa, joten EU-oikeudelliset näkökohdat on rajattu tarkastelun ulkopuolelle.¹⁸

Verosopimuksilla on niin sanottu kaksinaisuusluonne: verosopimukset ovat valtioiden välisiä sopimuksia, jotka sopimusvaltiot sisällyttävät myös kansalliseen lainsäädäntöönsä.¹⁹ Artikkelissa asetettuja tutkimuskysymyksiä tarkastellaan sopimusvaltioiden välisen suhteen ja kansainvälisen julkisoikeuden lähteiden kannalta. Valtiosopimuksina verosopimuksia koskee kansainvälisen oikeuden säännöt ja periaatteet.²⁰ Kansainvälisen tuomioistuimen (*International Court of Justice*, ”ICJ”) perussäännön 38(1) artiklan mukaan kansainvälisen julkisoikeuden pääasiallisia lähteitä ovat valtiosopimusten lisäksi kansainvälinen tapaoikeus sekä kansainvälisen oikeuden yleiset oikeusperiaatteet.²¹ Verosopimusten noudattamisen, soveltamisen ja tulkinnan kannalta erityisestä merkitystä on valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimukseen (*Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969*, ”Wienin yleissopimus”) 26–33 artikloilla. Kansainvälisenä tapaoikeutena Wienin yleissopimuksen 26–33 artiklan säännöt ovat myös niitä valtioita sitovia, jotka eivät ole sitoutuneet yleissopimukseen.²²

Artikkelissa esitetyillä tutkimuskysymyksillä on läheinen liityntä kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen soveltamiseen verosopimustilanteessa. Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten yhteensovittamisen tarkastelu

¹³ Tulkintaperiaatteen ja yleisen oikeusperiaatteen eroista EU-oikeudessa ks. de la Feria 2020: 143–145. Oikeusperiaateilla voidaan katsoa olevan erityistä merkitystä oikeuslähteinä EU-oikeudessa ja kansainvälisessä oikeudessa. Ks. Tuori 2007: 157–158. Ks. myös 150–151 oikeusperiaatteiden eri tehtävistä.

¹⁴ Ks. esim. yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg ym.*, 96–98 kohdat.

¹⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. EUVL L 193, 19.7.2016, s. 1.

¹⁶ Ks. Lönnblad 2019: 291.

¹⁷ Ks. Danon ym. 2021: 489 ja Veikkola 2021: 99–102.

¹⁸ Unioninoikeudellisesta oikeuksien väärinkäytön kiellosta ks. esim. *Danon, Robert – Gutmann, Daniel – Lukkien, Margriet – Maisto, Guglielmo – Martín Jiménez, Adolfo – Malek, Benjamin: The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases*. Intertax, Volume 49, 6–7/2021, s. 482–516, Lönnblad, Siru: Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen. Verotus-lehti 3/2019, s. 290–303 ja de la Feria, Rita – Vogenauer, Stefan: Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? Hart Publishing, 2011. Kaunisto, Siru (2022). Yleinen veronkiertosäännös ja paradigman muutokset. Teoksessa: Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta. (Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas). Aalto-yliopiston julkaisu.

¹⁹ Valtiosäännöstä riippuu, millä tavalla valtiosopimukset sisällytetään osaksi kansallista oikeusjärjestystä: valtiosopimus voi olla sellaisenaan myös osa kansallista oikeusjärjestystä (*monismi*) tai se sisällytetään kansalliseen oikeusjärjestykseen erillisellä kansallisella lainsäädäntötoimella (*dualismi*). Valtioiden menettelytavassa voi olla piirteitä myös molemmista. Ks. Vogel 2006: 4–6.

²⁰ Kansainvälinen tuomioistuin tyypillisesti tarkoittaa oikeuskäytännössään säännöillä ja periaateilla sovellettavaa kansainvälistä oikeutta riippumatta siitä, onko normi kodifioitu valtiosopimukseen, osa tavanomaista oikeutta vai yleinen oikeusperiaate. Ks. Dördeska 2020: 73.

²¹ Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artikla on yleisesti hyväksytty perusta kansainvälisen oikeuden lähteille. Ks. Shaw 2003: 65–67.

²² Ks. Schmalenbach 2012: 83, 6 kohta.

artikkelissa rajoittuu verosopimusoikeuden väärinkäytön vastaisen periaatteen käsittelyyn. Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten suhdetta on eri näkökulmista käsitelty kattavasti kirjallisuudessa.²³ Valtioiden sisäisen lainsäädännön näkökulma verosopimusten väärinkäytön estämiseen ei ole artikkelin keskiössä.²⁴ Verosopimusten väärinkäytön vastaisella periaatteella on luonnollisesti merkitystä myös valtion ja verovelvollisen välisissä suhteissa. Artikkelissa ei kuitenkaan käsitellä esimerkiksi verovelvollisen oikeusvarmuuteen liittyviä näkökohtia.

Verosopimusten kaksinaisluonteesta seuraa, että sekä verosopimuksessa osapuolena olevan valtion että verovelvollisen toimia voidaan tietyissä tilanteissa luonnehtia verosopimusten väärinkäytöksi (*tax treaty abuse*). Verosopimusten väärinkäytön käsitteellä voidaan ensinnäkin viitata verosopimusetujen väärinkäyttöön verovelvollisten toimesta.²⁵ Tässä artikkelissa verosopimusten väärinkäytöllä viitataan nimenomaan tähän verovelvollisen toimintaan, jossa verovelvollinen tavoittelee verosopimukseen perustuvaa etua epäasianmukaisissa olosuhteissa, joissa etua ei ole tarkoitettu myönnettäväksi.²⁶ Verosopimusten väärinkäytön käsitteellä voidaan lisäksi viitata tilanteeseen, jossa sopimusvaltio verosopimuksen solmimisen jälkeen muuttaa sopimiaan velvoitteitaan toista sopimusvaltiota kohtaan ja rikkoo valtioiden välisessä verosopimuksessa sovittua verotusvallan jakautumista.²⁷

Wienin yleissopimuksen 26 artiklaan on kodifioitu valtiosopimusoikeuden keskeinen periaate, jonka mukaan jokainen voimassa oleva valtiosopimus on sen osapuolia sitova, ja se on pantava täytäntöön vilpittömässä mielessä (*pacta sunt servanda*). Lisäksi Wienin yleissopimuksen 27 artiklan mukaan valtiosopimuksen osapuoli ei voi sopimuksen täyttämättä jättämisen perusteena vedota sisäisen oikeutensa säännöksiin. Verosopimusten väärinkäytön estämisen kannalta voi herätä kysymys siitä, pitääkö osapuolen myöntää verosopimukseen perustuvat edut myös silloin, kun verovelvollisen toteuttamassa järjestelyssä on kyse verosopimuksen määräysten väärinkäytöstä?²⁸

²³ Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten suhteesta ks. esim. *Arnold, Brian – van Weeghel, Stef*: The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures. Teoksessa: *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series, Vol. 2*, s. 81–120. IBFD, 2006; *Furuseth, Eivind*: The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs. Volume 43 in the Doctoral Series. IBFD, 2018; *Chand, Vikram*: The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties. Schulthess Verlag, 2018; *Chand, Vikram – Elliffe, Graig*: The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World. Bulletin for International Taxation, Volume 64, 4–5/2020, s. 303–320, *Veikkola, Elisa*: Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde. Verotus-lehden väitöskirja-artikkelit 2020. www.verotus-lehti.fi/vaitoskirja-artikkelit ja *Nissinen, Mika*: Verosopimusrikkomus osa II: rajapinta verosäännöksen väärinkäyttöön. Verotus-lehti 4/2021, s. 475–484. Kansallisten veron kiertämisen estämistä koskevien sääntöjen ja verosopimusten välistä suhdetta eri valtioissa on erityisesti käsitelty *International Fiscal Associationin* (IFA) raportissa ”Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions” (Volume 95a, 2010). IFA:n raporteista ks. myös ”Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules” (Volume 103a, 2018) ja ”Form and substance in tax law” (Volume 87a, 2002).

²⁴ Valtioissa on esimerkiksi eri lähestymistapoja siitä, kuinka kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimuksen määräysten mahdollinen ristiriita ratkaistaan. Ks. esim. *Furuseth* 2018: 7–9.

²⁵ Ks. *ibid*: 5–6.

²⁶ OECD 2015: 9.

²⁷ Verosopimuksen väärinkäyttö valtion toimesta voi olla seurausta sopimuksen solmimisen jälkeisistä muutoksista kansalliseen lainsäädäntöön tai verosopimuksen soveltamisesta verotus- ja oikeuskäytännössä. Ks. Yhdistyneet kansakunnat 2006: 7.

²⁸ OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 57 kohta. Verosopimuksen väärinkäytön ja verosopimusrikkomuksen rajapinnasta ks. *Nissinen* 2021b: 475–480.

2. PPT ja verosopimusten väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

2.1 Verosopimusten teleologinen tulkinta

Verosopimusten tulkinnassa lähtökohtana on Wienin yleissopimuksen 31 ja 32 artiklan tulkintaperiaatteet. Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan mukaan valtiosopimuksia on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla siinä käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa asiayhteydessä niiden tavanomainen merkitys, sekä valtiosopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen valossa. Wienin yleissopimuksen 32 artiklan täydentäviä tulkintakeinoja, kuten valtiosopimuksen valmistelutöitä ja valtiosopimusta tehtäessä vallinneita olosuhteita, voidaan käyttää apuna tulkinnassa. Täydentäviä tulkintakeinoja voidaan 32 artiklan mukaan käyttää apuna vahvistamaan 31 artiklan mukainen merkitys, tai määrittelemään merkitys, kun 31 artiklan mukainen tulkinta jättää merkityksen epäselväksi tai johtaa selvästi mahdottomaan tulokseen.²⁹

Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan perusteella voidaan argumentoida, että verosopimukseen perustuvaa etua ei tule myöntää silloin, kun – tulkittaessa verosopimusta vilpittömässä mielessä – edun myöntäminen olisi vastoin verosopimuksen tavoitetta ja tarkoitusta. Wienin yleissopimuksen 31 artiklaan perustuvana tulkintaperiaatteena väärinkäyttöä koskeva kysymys tiivistyy siis kysymykseksi siitä, kuuluuko väitetty väärinkäyttö verosopimusmääräyksen soveltamisalaan vai ei.³⁰ Toisin sanoen, vaikka kyseessä olevan järjestelyn tosiseikat ja verosopimusmääräysten ”normaali” merkitysisältö vastaavat toisiaan, kyseessä olevien verosopimusmääräysten tarkoitus vaatii, että niitä ei sovelleta.³¹ Wienin yleissopimuksen 31 artiklaan perustuvan tulkintaperiaatteen nojalla verosopimukseen perustuvaa etua ei sovelleta silloin, kun edun myöntäminen ei ole verosopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen mukaista.³²

Valtiosopimuksilla voi olla useampia tavoitteita ja kaikki valtiosopimuksessa ilmaistut tavoitteet tulee ottaa huomioon tulkinnassa. Maailmanlaajuisesti on yli 3 000 eri aikoihin solmittua verosopimusta, jotka eivät ole kaikki samanlaisia.³³ Tässä yhteydessä turvaudutaan siihen, mitä OECD:n kommentaarissa todetaan verosopimusten tavoitteesta ja tarkoituksesta. OECD:n kommentaarissa 2017 verosopimusten tarkoitusta kuvataan seuraavasti:

*The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. As confirmed in the preamble of the Convention, it is also a part of the purposes of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.*³⁴

²⁹ Verosopimusten tulkinnasta ks. esim. Veikkola 2021: 25–30 siinä mainittuine lähteineen ja Nissinen 2021a: 214.

³⁰ Väärinkäytön kiellosta tulkintaperiaatteena (EU-oikeuden näkökulmasta) ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-255/02, *Halifax*, 69 kohta. Ks. myös de la Feria 2020: 143–144.

³¹ Ks. Tikka 1972: 122–123 ratkaisutilanteista, joissa poiketaan normilauseen normaalista merkitysisällöstä (niin kutsutut poikkeavat subsumptioratkaisut).

³² Ks. De Broe 2008: 308 ja Danon ym. 2021: 488.

³³ Yksittäisen verosopimuksen tavoite ja tarkoitus on selvitettävä kyseisen verosopimuksen sopimustekstistä ottaen huomioon myös muut Wienin yleissopimuksen 31 ja 32 artiklan elementit. Käytännössä tulkinnan kohteena on aina yksittäinen verosopimusmääräys, jonka tarkoitus tulee ottaa huomioon koko verosopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen lisäksi. Ks. esim. Dörr 2012: 546, 55 ja 56 kohdat.

³⁴ OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 54 kohta. OECD:n kommentaarissa 1977 verosopimusten tarkoituksen todetaan olevan kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, mutta verosopimusten ei tulisi edesauttaa verovilppiä tai veron kiertämisestä. Vuoden 2003 kommentaarin versiossa veron kiertämisen ja

OECD:n kommentaarin mukaan veron kiertämisen ja verovilpin estäminen on yksi verosopimusten tarkoituksista.³⁵ Kansallisissa verojärjestelmissä verovilpin käsitteellä yleisesti viitataan lainvastaiseen toimintaan, jossa veronmaksuvelvollisuus piilotetaan tai sivuutetaan. Verovilpissä verovelvollinen peittelee tai vääristelee niin sanottuja ”oikeita” tosiseikkoja, kuten jonkin suorituksen maksamista.³⁶ Yleisesti on katsottu, että erilaisten valeoikeustoimien (*sham/simulated*) kohdalla ei ole periaatteellisia tulkinnallisia ongelmia.³⁷ Verotus toimitetaan tosiseikkojen perusteella, ja vastaavasti verosopimuksia sovelletaan tapauksen tosiseikkoihin.³⁸ Eräissä valtioissa käsitteellä *sham* on kuitenkin laajempi järjestelyn taloudelliseen sisältöön viittaava merkitys. Näissä valtioissa *sham* doktriini ei rajoitu pelkästään tosiseikkojen tunnistamiseen vaan muistuttaa veron kiertämisen estämistä koskevia sääntöjä ja tulkintadoktriineja.³⁹

Veron kiertämisen käsitteellä yleisesti tarkoitetaan järjestelyitä, jotka ovat jännitteessä lain tarkoituksen kanssa.⁴⁰ Väärinkäytön estämistä koskevan tulkintaperiaatteen kannalta tämä johtaa kehämäiseen päätelmään: verosopimusedun myöntäminen olisi verosopimuksen tarkoituksen vastaista, koska verosopimuksen tarkoituksena on veron kiertämisen estäminen.⁴¹ Koko verosopimuksen veron kiertämisen estämisen tarkoitusta voidaan pitää lisäksi liian epämääräisenä osoittamaan, että olisi verosopimusmääräysten tarkoituksen vastaista soveltaa määräyksiä kyseessä olevassa järjestelyssä.⁴² Lisäksi veron kiertämisen estäminen ei ole verosopimusten tai verosopimusmääräysten ainoa tarkoitus. Verosopimuksen ja sen määräysten muut tavoitteet tulee myös ottaa huomioon tulkinnassa.⁴³ Tulkintaprosessissa ratkaisee se valtiosopimuksen tavoite, joka parhaiten vastaa kyseessä olevan sanonnan sanamuotoon ja asiayhteyteen liittyviä näkökohtia.⁴⁴

Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklassa tavoite ja tarkoitus on ilmaistu yksikössä. Tämän voitaisiin katsoa viittaavan siihen, että valtiosopimuksella olisi yksi koko sopimuksen kattava *telos*.⁴⁵ OECD:n kommentaarin perusteella verosopimusten perimmäinen tarkoitus – *De Broe* kutsuu tätä nimityksellä “overarching economic objective”⁴⁶ – on kansainvälisen kaupan ja rajat ylittävien investointien edistäminen

verovilpin estäminen on mainittu yhtenä verosopimusten tavoitteena ja vuoden 2017 kommentaarissa se nostettiin kaksinkertaisen verotuksen poistamisen rinnalle verosopimusten tarkoitukseksi (“part of the purposes”). Ks. OECD 2019: C(1)-91, 54 kohta. OECD:n kommentaarin kehityksessä liittyen verosopimusten epäasianmukaiseen käyttöön ks. Nissinen 2021b: 476–479.

³⁵ Veron kiertämisen tavoitetta ei aina ole oikeuskirjallisuudessa hyväksytty. Esimerkiksi *Arnold* katsoo OECD:n luoneen veron kiertämisen estämistä koskevan tavoitteen “out of thin air”. Ks. *Arnold* 2004: 249. Verovilpin ja veron kiertämisen käsitteistä verosopimuksissa ks. Nissinen 2021c: 3.1–3.2.

³⁶ Ks. *Zornoza Pérez – Báez* 2010: 136.

³⁷ *Sham/simulated* käsitteiden sisältö ja merkitys vaihtelevat kuitenkin eri valtioissa. Ks. *Zimmer* 2002: 29.

³⁸ Ks. *Chand – Elliffe* 2020: 304–306, *Danon* 2020: 10–11 ja *Furuseth* 2018: 79–80. Ks. myös *Knuutinen* 2021: 1147.

³⁹ Ks. *Stewart* 2017: 48–49 ja 51 ja *Zimmer* 2002: 31. Kansallisten veron kiertämisen estämistä koskevien sääntöjen osalta herää kysymys niiden yhteensovittamisesta verosopimuksen määräysten kanssa. Ks. *Danon* 2020: 11. Myös OECD:n kommentaarissa *sham doctrine* rinnastetaan veron kiertämisen estämistä koskeviin tulkintadoktriineihin, kuten “business purpose”. Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 78 kohta.

⁴⁰ <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (4.5.2022). Verovilpin ja veron kiertämisen käsitteiden sisältö kuitenkin eroaa eri valtioiden välillä ja niiden välinen raja on epäselvä. Ks. esim. *Uckmar* 1983: 20–24, *Veikkola* 2021: 19 viitteinen ja *Rosenblatt – Tron* 2018: 29.

⁴¹ Ks. *Veikkola* 2018: 12 alaviitteinen ja *Arnold* 2004: 249.

⁴² Ks. *Alta Energy Luxembourg S.A.R.L v. The Queen*, 2018 TCC 152, 77 kohta ja *De Broe* 2008: 335.

⁴³ Ks. *van der Bruggen* 2003: 60 ja *De Broe* 2008: 329.

⁴⁴ Ks. *Dörr* 2012: 546, 55 kohta.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Ks. *De Broe* 2020: 165.

poistamalla verotuksellisia esteitä.⁴⁷ Mikäli verosopimusten perimmäinen tarkoitus hyväksytään verosopimuksen tarkoitukseksi, lienee helpompi argumentoida, että edun myöntäminen olisi vastoin verosopimuksen tavoitetta ja tarkoitusta.⁴⁸ Jos verosopimuksen tavoite ja tarkoitus on sopimusosapuolten välisen kaupan edistäminen, verosopimusmääräysten tarkoituksen vastaisesta edusta olisi siis kyse silloin, kun järjestelyssä ei ole kyse aidosta rajat ylittävästä investoinnista vaan esimerkiksi puhtaasti paperilla toteutetusta keinotekoisesta järjestelystä.⁴⁹

Verosopimuksen tavoitteeseen ja tarkoitukseen perustuvalla tulkinnalla on Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöjen perusteella rajansa. Verosopimuksen tavoite ja tarkoitus on vain yksi Wienin yleissopimuksen 31 artiklan mukaan tulkinnassa huomioon otettava elementti. Muita Wienin yleissopimuksen mukaisia huomioon otettavia elementtejä on sanonnan tavanomainen merkitys, vilpiton mieli, 31(2) artiklan mukainen asiayhteys käsittäen sopimustekstin sekä valtiosopimuksen tekemisen yhteydessä laaditut siihen liittyvät sopimukset ja asiakirjat, 31(3) artiklan mukaiset osapuolten välillä myöhemmin tehdyt sopimukset, osapuolten myöhempi valtiosopimusta sovellettaessa noudattama käytäntö ja osapuolten välisissä suhteissa sovellettavat kansainvälisen oikeuden säännöt sekä 31(4) artiklassa tarkoitettu sanonnan mahdollinen erityinen merkitys. Lisäksi tulkinnassa voidaan käyttää apuna 32 artiklan mukaisia tulkintakeinoja.⁵⁰

Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöjen mukaan osapuolten yhteisen tahdon selvittäminen on koko tulkintaprosessin päämäärä. Wienin yleissopimuksen tulkintasäännöissä on omaksuttu niin kutsuttu kielellinen tai sanamuodon mukainen lähestymistapa (*textual approach*). Tämän lähestymistavan mukaan sopimusteksti on lähtökohta verosopimuksen tulkinnassa.⁵¹ Osapuolilla oletetaan olevan se tarkoitus, joka ilmenee niiden käyttämien sanontojen tavanomaisesta merkityksestä. Vilpiton mieli tarkoittaa, että valtiosopimusta on tulkittava rehellisesti ja kohtuudella, jotta sopimuksen tavoite ja tarkoitus sekä osapuolten yhteinen tahto toteutuisi.⁵² Valtiosopimuksessa käytettyjen sanontojen tavanomaista merkitystä ei tule määrittää abstraktisti, vaan sopimuksen asiayhteydessä sekä sen tavoitteen ja tarkoituksen valossa.⁵³ Verosopimuksessa käytetylle sanonnalle tulee antaa se tavanomainen merkitys, joka parhaiten toteuttaa sopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen.⁵⁴

⁴⁷ Ks. OECD:n malli 2017, Introduction, 1 kohta ja 1 artiklan kommentaari, 54 kohta.

⁴⁸ Ks. Edwardes-Ker 1994: 170 mainittuine oikeustapauksineen. Ks. esim. *United States Court of Appeals, Fifth Circuit*, 2.9.1964, 336 F.2d 809, *Ingemar Johanson et al., Appellants, v. United States of America*, s. 814: "International trade will not be seriously encumbered by our refusal to grant special tax treatment to one only marginally, if at all, a Swiss resident and only technically, if at all, employed by a paper Swiss corporation."

⁴⁹ Ks. *Conseil d'État*, N° 396954, 25.10.2017, *Verdannot*: "Les Etats parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique." Ks. myös De Broe 2020: 170.

⁵⁰ Ks. Wienin yleissopimus 31 ja 32 artikla. Kaikki elementit eivät toki ole merkityksellisiä kaikissa tulkintapauksissa.

⁵¹ Sanamuodon mukaisen tulkinnan voidaan katsoa painottavan oikeudellista muotoa, teleologisen tulkinnan taloudellista sisältöä. Ks. esim. Wikström 1997: 335. *Tikka* luonnehtii väitöskirjassaan verolakien erilaisia soveltamistapoja käsitteillä formalistinen ja realistinen. Formalistisessa soveltamistavassa korostetaan sanamuotoa tulkinnassa, kun taas teleologinen tulkinta yhdistetään usein realistiseen soveltamistapaan. Ks. *Tikka* 1972: 125–130.

⁵² Ks. esim. De Broe 2008: 308.

⁵³ Ks. Wienin sopimusluonnoksen kommentaari 1966: 221, 11 ja 12 kohdat.

⁵⁴ Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan mukaan valtiosopimuksessa käytetylle sanonnalle annetaan ("to be given") tavanomainen merkitys sille kuuluvassa asiayhteydessä ja valtiosopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen

Wienin yleissopimuksen tulkintasäännöt eivät kuitenkaan tue sitä, että verosopimuksen tavoitteeseen ja tarkoitukseen vedoten sopimuksen voitaisiin tulkita sisältävän sellaisia soveltamisedellytyksiä, joita verosopimuksen sopimustekstistä ei seuraa.⁵⁵ Esimerkiksi Kanadassa verosopimuskeinottelua koskevassa *Alta Energy*⁵⁶ tapauksessa korkeimman oikeuden enemmistö suhtautui torjuvasti siihen, että verosopimuksen soveltamisalaan kuuluisivat ainoastaan yhtiöt, joilla on merkittävä taloudellinen yhteys asuinvaltioonsa. Näin on, koska verosopimuksen tekstistä ei seuraa, että osapuolet olisivat tarkoittaneet tällä tavalla rajoittaa verosopimusetujen myöntämistä:

The object, spirit, and purpose of the business property exemption provided for in art. 13(4) and (5) of the Treaty are to foster international investment. The object, spirit, and purpose of arts. 1 and 4, which make residence central to the application of the Treaty, are to allow all persons who are residents under the laws of one or both of the contracting states to claim benefits under the Treaty, so long as their resident status could expose them to full tax liability. --- If the drafters had truly intended to include only corporations with sufficient substantive economic connections to their country of residence within the scope of the Treaty, they would have clearly signalled their intention to depart from a well-established criterion like the "place of incorporation" or "legal seat".⁵⁷

Vaikka Wienin yleissopimuksen 31 artiklan yleinen tulkintasääntö ei edellytä verosopimusten täysin kirjaimellista tulkintaa, sen asettamia rajoituksia tulkinnalle tulee noudattaa. Verosopimuksen teleologinen tulkinta, jota ei voida yhteensovittaa verosopimuksessa käytettyjen sanontojen tavanomaisen merkityksen ja asiayhteyden kanssa, ei ole Wienin yleissopimuksen 31 artiklan mukainen.⁵⁸ Vallitseva kanta tutkijoiden keskuudessa vaikuttaisi olevan, että 31 artiklan vaatimus tulkita valtiosopimusta vilpittömässä mielessä sekä sopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen valossa tukee verosopimusetujen myöntämättä jättämistä räikeissä väärinkäytötapauksissa, jotka ovat selvästi vastoin verosopimusten perimmäistä tarkoitusta.⁵⁹ Esimerkiksi edestakaisessa järjestyksessä, jossa sopimusvaltiossa kertynyt tulo keinotekoisesti siirretään toisessa valtiossa asuvalle yhtiölle ja välittömästi siirretään takaisin sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, ei tosiasiaa edes ole kyse rajat ylittävästä investoinnista.⁶⁰

2.2 Verosopimuksen tavoite ja tarkoitus PPT-määräyksessä

Langin mukaan PPT-määräyksellä ei olisi itsenäistä oikeudellista merkitystä vaan se ainoastaan korostaa ilmeistä vaatimusta sovellettavan normin tavoitteen ja tarkoituksen huomioonottamisesta tulkinnassa. Verosopimusedut voidaan myöntää vain, jos edun myöntäminen on verosopimuksen tavoitteen ja tarkoituksen mukaista. Vaikka PPT-määräys sisältää vaatimuksen verosopimusedun saamisen yhdestä pääasiallisesta tarkoituksesta, *Langin* mukaan PPT ei poissulje sitä, että myös kaikissa muissa tapauksissa verosopimusetu myönnetään vain, jos se on verosopimuksen asiaa koskevien määräysten tavoitteen ja tarkoituksen mukaista. *Lang* toteaa, että tätä taustaa vasten PPT-määräyksen subjektiivinen tekijä on merkityksetön. Verovelvollisen

valossa. Verosopimuksessa käytetyillä sanannoilla voi siis olla useampia tavanomaisia merkityksiä. Ks. Villiger 2009: 428, 14 kohta.

⁵⁵ Ks. *Iran-United States Claims Tribunal*, No A 28, 19.12.2000, *United States, Federal Reserve Bank of New York v Iran, Bank Markazi*, 58 kohta. Ks. myös Dörr 2012: 547, 58 kohta.

⁵⁶ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49.

⁵⁷ Ks. enemmistön kanta tuomiossa *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49.

⁵⁸ Ks. Danon ym. 2021: 488–489.

⁵⁹ Ks. Danon 2020: 13 ja Danon ym. 2021: 489 ja 499. Ks. myös De Broe 2020: 170.

⁶⁰ Ks. Danon ym. 2021: 499.

toiminnan taustalla olevilla motiiveilla ei ole merkitystä verosopimusetujen myöntämisen kannalta.⁶¹

Edellä on katsottu, että verosopimuksen teleologisella tulkinnalla on Wienin yleissopimuksen 31 artiklan perusteella rajansa. Verosopimuksen väärinkäytön vastaisena sääntönä PPT-määräys mahdollistaa verosopimusedun myöntämättä jättämisen, vaikka asiaa koskevien verosopimusmääräysten mukaan etu tulisi myöntää. PPT:n voidaan katsoa määrittävän oikeuden verosopimusetuihin: jos järjestelyn yksi pääasiallisista tarkoituksista oli verosopimusedun saaminen (*subjektiivinen tekijä*), verosopimusetua ei myönnetä, ellei selvitetä, että edun myöntäminen näissä olosuhteissa olisi asiaa koskevien verosopimusmääräysten tavoitteen ja tarkoituksen mukaista (*objektiivinen tekijä*).⁶² PPT-määräys mahdollistaa siis sopimustekstin sanamuodon ulkopuolelle menevän tulkinnan silloin, kun määräyksen yhtä pääasiallista tarkoitusta koskeva subjektiivinen tekijä täyttyy.⁶³ PPT-määräys tulee sovellettavaksi sen jälkeen, kun verosopimuksen tulkinnan keinot on käytetty loppuun.

Monenvälisellä yleissopimuksella sen soveltamisalaan kuuluviin verosopimuksiin on PPT-määräyksen lisäksi lisätty uusi johdantokappale. Monenvälisen yleissopimuksen 6(1) artiklan (”Purpose of a Covered Tax Agreement”) mukaan verosopimusten tarkoitus on kahdenkertaisen verotuksen poistaminen luomatta tilaisuuksia vajaanverotukseen verovilpin tai veron kiertämisen, erityisesti verosopimuskeinottelun, avulla.⁶⁴ OECD:n mukaan uuden johdantokappaleen tarkoitus on olla merkityksellinen verosopimuksen tulkinnassa Wienin yleissopimuksen 31 artiklan mukaisena verosopimuksen tavoitteena ja tarkoituksena sekä olla selkeä ilmaus kahdenvälisen verosopimuksen osapuolten tahdosta.⁶⁵ Edellisessä luvussa esitetyn valossa pelkästään sillä, että verosopimusten johdantokappaleessa ilmaistaan veron kiertämisen estämisen olevan verosopimusten tarkoitus, ei kuitenkaan ole huomattavaa merkitystä verosopimusmääräysten tulkinnassa. Johdantokappaleen merkitys verosopimusten tulkinnassa konkretisoituu PPT-määräyksen kautta.⁶⁶ OECD:n kommentaarin mukaan PPT-määräystä on luettava johdantokappaleen asiayhteydessä, mikä on erityisen tärkeää määrittettäessä verosopimuksen asiaa koskevien määräysten tavoitetta ja tarkoitusta.⁶⁷

OECD:n kommentaarin 2017 mukaan PPT-määräyksen tarkoitus on varmistaa, että verosopimuksia sovelletaan niiden tarkoituksen mukaisesti: verosopimusedut

⁶¹ Ks. Lang 2014: 661. *Langin* argumentointi heijastaa Itävallassa yleislausekkeen (§22 *Bundesabgabenordnung*) ympärillä käytyä keskustelua. Vallitseva näkemys oikeustieteilijöiden parissa on, että yleislausekkeella ei ole itsenäistä merkitystä, vaan se pelkästään ilmaisee taloudellisen lähestymistavan verotukseen. Lähestymistavan keskiössä on teleologinen ja systemaattinen tulkinta (niin kutsuttu *Innentheorie*). Itävallassa veroviranomaiset pitävät kiinni päinvastaisesta näkemyksestä, jonka mukaan yleislauseke on nähtävä erillisenä normina, jota on sovellettava muiden verolainsäädännön aineellisten säännösten lisäksi. Yleislausekkeen soveltaminen riippuu siitä, täyttyvätkö sen – muun muassa verovelvollisen motiivia koskevat – soveltamisedellytykset (niin kutsuttu *Aussentheorie*). Ks. Obermair – Weninger 2005: 467–468 ja Kofler 2007: 87. Ks. myös Lang 2005: 80.

⁶² PPT on sisällytetty OECD:n malliverosopimuksen 29 artiklaan, joka on otsikoitu ”Entitlement to Benefits”.

⁶³ Monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys soveltuu sanamuotonsa mukaan ”[n]otwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement”. Ks. monenvälisen yleissopimuksen 7(1) artikla.

⁶⁴ Ks. Monenvälisen yleissopimuksen 6(1) artikla: ”Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions).” Kyseessä on monenvälisen yleissopimuksen vähimmäisvaatimus. Ks. MLI Explanatory Statement: 20, 75 kohta.

⁶⁵ Ks. OECD 2015: 92, 73 kohta.

⁶⁶ Ks. myös De Broe 2020: 171.

⁶⁷ Ks. OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 1 ja 173 kohta.

myönnetään tavaroiden ja palveluiden *bona fide* vaihdannalle sekä pääomien ja henkilöiden liikkumiselle, mutta evätään järjestelyiltä, joiden pääasiallisena tarkoituksena on varmistaa edullisempi verokohtelu.⁶⁸ OECD:n kommentaari 2017 – jolle tulee antaa erityinen merkitys PPT-määräyksen tulkinnassa⁶⁹ – vahvistaa siten verosopimusten perimmäisen tarkoituksen merkityksen PPT-määräyksen sisältävien verosopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa. PPT-määräyksen objektiivisen tekijän täyttymisen kannalta merkitystä on siis sillä, onko kyseessä aito rajat ylittävä transaktio vai keinotekoinen järjestely, jolla ei ole taloudellista todellisuutta.⁷⁰

PPT-määräyksen yhtä pääasiallista tarkoitusta koskevan vaatimuksen täytyessä verosopimusetua ei määräyksen nojalla myönnetä, *ellei selvitetä*, että edun myöntäminen näissä olosuhteissa olisi asiaa koskevien verosopimusmääräysten tavoitteen ja tarkoituksen mukaista. Tämän PPT-määräyksen muotoilun sekä OECD:n kommentaarin perusteella todistustaakka PPT-määräyksen objektiivisesta tekijästä on asetettu verovelvolliselle. Asettamalla näyttövelvollisuuden verovelvolliselle OECD on siis ratkaissut sen hankaluuden, joka verosopimuksen väärinkäyttöön puuttumisessa liittyy sen näyttämiseen, että edun myöntäminen olisi verosopimuksen asiaa koskevien määräysten tavoitteen ja tarkoituksen vastaista. Tätä voidaan kritisoida, koska järjestelyssä ei voida katsoa olevan kyse verosopimuksen väärinkäytöstä, jos edun saaminen olisi tapauksessa verosopimusmääräysten tavoitteen ja tarkoituksen mukaista.⁷¹

3. PPT ja verosopimusten yleinen väärinkäytön vastainen periaate

3.1 Verosopimusoikeuden kirjoittamaton väärinkäytön vastaisen periaate

Valtiosopimukset voivat kodifioida olemassa olevaa kansainvälistä oikeutta,⁷² jolloin olisi mahdollista, että monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys ainoastaan määrittelee tai vahvistaa verosopimusoikeudessa jo voimassa olevan kansainvälisen oikeuden säännön. Eräät tutkijat ovat argumentoineet sen puolesta, että verosopimukset sisältäisivät luontaisen väärinkäytön vastaisen periaatteen (*inherent anti-abuse principle*).⁷³ Näkemys on saanut kannatusta myös eräissä kansallisissa tuomioistuimissa.⁷⁴ Tähän väitettyyn verosopimusoikeuden väärinkäytön vastaiseen periaatteeseen tai väärinkäytön kieltoon on kirjallisuudessa viitattu muun ohessa nimityksillä implisiittinen, luontainen tai kirjoittamaton yleinen väärinkäytön vastainen

⁶⁸ OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 174 kohta.

⁶⁹ Ks. MLI Explanatory Statement: 2, 12 kohta. OECD:n kommentaarin 2017, johon on sisällytetty BEPS-raporteissa sovittu kommentaari, merkityksestä PPT-määräyksen tulkinnassa ks. Veikkola 2021: 56–61.

⁷⁰ Ks. *ibid*: 74–77.

⁷¹ Veroviranomaisen tulisikin PPT:n soveltumista arvioidessaan ottaa huomioon asiaa koskevien verosopimusmääräysten tavoite ja tarkoitus. Ks. Kuźniacki 2018: 261–262 ja Veikkola 2018: 7–9.

⁷² Ks. Kansainvälinen tuomioistuin, *Continental Shelf case (Libyan Arab Jamahiriya v. Malta)*, Judgment, 3 June 1985, ICJ Reports 1985, s. 29–30, 27 kohta.

⁷³ Verosopimusoikeuden luontaisen tai kirjoittamattoman väärinkäytön vastaisen periaatteen tunnetuimmat puolestapuhujat ovat *Klaus Vogel* ja *David Ward*. Ks. De Broe 2008: 306–308, Maisto 2012: 327 ja Duff 2018: 634–635. He eivät luonnollisesti kuitenkaan ole ainoat tutkijat, jotka ovat periaatteen puolesta argumentoineet. Ks. Danon ym. 2021: 487, alaviite 71.

⁷⁴ Sveitsin liittovaltion korkein oikeus on antanut ratkaisussa *A Holding ApS* merkitystä väitettylle kansainvälisen oikeuden periaatteelle, jonka mukaan oikeuksien väärinkäyttö on kielletty. Ks. *Bundesgericht*, 28.11.2005, *A Holdings ApS v. Federal Tax Administration*, 2A.239/2005. Toisaalta esimerkiksi Kanadassa verotuomioistuin on tuomiossaan *MIL (Investments) SA* katsonut, että Luxemburgin ja Kanadan välisen verosopimuksen ei voida tulkita sisältävän kirjoittamatonta yleistä väärinkäytön vastaista sääntöä. Ks. *MIL (Investments) SA v. The Queen*, 2006 TCC 460, 87 kohta.

periaate tai doktriini sekä kirjoittamattoman väärinkäytön kielto (*prohibition of treaty abuse*).⁷⁵

Verosopimusoikeuden väärinkäytön vastaisen periaatteen idealla vaikuttaa olevan käsitteellisiä yhtäläisyyksiä siihen, että Euroopan unionissa direktiiviin perustuviin veroetuihin sovelletaan oikeuksien väärinkäytön kieltoa.⁷⁶ Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on linjannut oikeuskäytännössään, että oikeuksien väärinkäytön kielto on Euroopan unionin oikeuden yleinen periaate ja sellaisena osa unionin primaarioikeutta.⁷⁷ EUT totesi esimerkiksi niin kutsutuissa Tanskan ”beneficial owner”-tapauksissa, että jäsenvaltioiden on evättävä emo-tytäryhtiö⁷⁸ ja korkorojaltidirektiiveihin⁷⁹ perustuvat edut väärinkäytön kieltoa koskevan yleisen periaatteen mukaisesti, jonka mukaan unionin oikeuden soveltamista ei voida ulottaa väärinkäytöksiin.⁸⁰ Verosopimusoikeudessa oikeuksien väärinkäytön kieltoa ei kuitenkaan voida vastaavasti perustaa mihinkään verosopimuksia koskevaan ”primaarioikeuteen” ja sitä koskevaan ylikansallisen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.⁸¹

Vogelin mukaan oikeuksien väärinkäytön kieltoa koskeva yleinen periaate voidaan verosopimuksissa perustaa valtiosopimusoikeuden *pacta sunt servanda* -periaatteeseen. Wienin yleissopimuksen 26 artiklaan kodifioidun periaatteen mukaan sopimukset on pantava täytäntöön vilpittömässä mielessä (*in good faith*).⁸² Myös *Ward* on esittänyt, että verosopimuksia koskee yleinen väärinkäytön vastainen doktriini. *Ward* on vedonnut kantansa tueksi (1) Wienin yleissopimuksen 26 artiklan vilpittömän mielen periaatteeseen, (2) oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteeseen, jonka Kansainvälinen tuomioistuin on oikeuskäytännössään tunnustanut valtiosopimusten tulkinnassa ja joka on sisällytetty eräisiin kansainvälisiin sopimuksiin, sekä (3) siihen, että monissa valtioissa on tulkintadoktriineja tai kansallisen lain sääntöjä, joilla verotuksessa voidaan puuttua väärinkäytöksiin.⁸³

Kansainvälisessä julkisoikeudessa oikeuksien väärinkäytöllä tarkoitetaan sitä, että valtio toisen valtion vahingoittamiseksi käyttää sille kuuluvia oikeuksia joko tavalla, joka estää muita valtioita käyttämästä omia oikeuksiaan, tai valtio käyttää oikeuksiaan muuhun tarkoitukseen kuin siihen tarkoitukseen, mitä varten oikeus on luotu.⁸⁴ Oikeuksien väärinkäytön kielto on mainittu eräissä kansainvälisissä sopimuksissa⁸⁵ ja (epäsuorasti)

⁷⁵ Ks. Duff 2018: 634. Kirjallisuudessa käytetään vastaavaa teemaa kuvaamaan myös nimitystä ”implied anti-abuse rule” ja ”general anti-abuse doctrine”. Ks. De Broe 2008: 302 ja van Weeghel – Gunn 2012: 306.

⁷⁶ Näin myös Danon ym. 2021: 487.

⁷⁷ Yleiset periaatteet kuuluvat Euroopan unionin primaarioikeuteen. Ks. C-101/08, *Audiolux ym.*, 63 kohta ja C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S v Skatteministeriet*, 42 kohta.

⁷⁸ Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä. EUVL L 354, 29.12.2011, s. 8.

⁷⁹ Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä. EUVL L 157, 26.6.2003, s. 49.

⁸⁰ Ks. yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxemburg ym.*, 122 kohta ja C-116/16 and C-117/16, *T Danmark ja Y Denmark*, 95 kohta. Oikeuksien väärinkäytön kiellosta yleisenä unionioikeudellisenä periaatteena ks. myös C-255/02, *Halifax*, 68 kohta ja C-251/16, *Cussens ym.*, 27 kohta. Ks. myös de la Feria 2020: 142–146 ja Lönnblad 2019: 290–292 ja 298–300.

⁸¹ Ks. Danon ym. 2021: 488.

⁸² Ks. Vogel 1991: Introduction, 121 kohta.

⁸³ Ks. Ward 1995: 180.

⁸⁴ Ks. Kiss 2006: 1 kohta.

⁸⁵ Ks. Yhdistyneiden kansakuntien merioikeusyleissopimus (*United Nations Convention on the Law of the Sea*, 1982) 300 artikla.

tunnustettu kansainvälisten tuomioistuinten oikeuskäytännössä⁸⁶. Oikeuksien väärinkäytön kieltä kansainvälisen oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena on kuitenkin merkityksellinen ainoastaan valtioiden välisissä suhteissa.⁸⁷ Vastaavasti Wienin yleissopimuksen 26 artiklan vaatimus valtiosopimuksen noudattamisesta vilpittömässä mielessä velvoittaa valtiosopimuksessa osapuolena olevia valtioita suhteissaan toisiin sopimusvaltioihin.⁸⁸

Verovelvolliset eivät ole osapuolena verosopimuksissa; verosopimukset luovat oikeuksia ja velvollisuuksia siinä osapuolena oleville valtioille. Verosopimus sisällytetään kansalliseen lakiin, jolloin verovelvollisen oikeudet perustuvat tähän kansalliseen lakiin. Esimerkiksi Suomessa dualistisen järjestelmän mukaisesti verosopimukset saatetaan valtiosisäisesti erikseen voimaan.⁸⁹ Verosopimusten väärinkäytössä on kyse siis siitä, että verovelvollinen tosiasiallisesti väärinkäyttää kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä veroetuja, ei verosopimukseen perustuvia oikeuksia. Näin ollen ei vaikuta perustellulta, että kansainvälisen julkisoikeuden yleinen oikeuksien väärinkäytön kiellon periaate tai valtiosopimusten noudattamista koskeva Wienin yleissopimuksen 26 artikla voisivat toimia oikeusperustana verosopimuksen implisiittiselle väärinkäytön vastaiselle periaatteelle.⁹⁰

Kansainvälinen tuomioistuin on todennut Wienin yleissopimuksen vilpittömän mielen periaatteen velvoittavan, että osapuolet soveltavat valtiosopimusta kohtuudenmukaisella ja sen tarkoituksen toteuttavalla tavalla.⁹¹ *Michel* katsoo *pacta sunt servanda* -periaatteen nojalla, että sopimusvaltiot olisivat jossain määrin velvoitettuja estämään verosopimusten väärinkäyttöä, jos veron kiertämisen estäminen hyväksytään yhdeksi verosopimusten pääasiallisista tarkoituksista.⁹² Voidaan kuitenkin pitää varsin laajana *pacta sunt servanda* -periaatetta koskevana tulkintana, että verosopimusten tarkoitus velvoittaisi estämään veron kiertämistä.⁹³ Näin on varsinkin, kun otetaan huomioon, että Wienin yleissopimuksen 26 artiklan vilpittömän mielen periaate viittaa erityisesti toisen sopimusvaltion suojelemiseen.⁹⁴ Valtiot käytännössä tyypillisesti suojelevat omaa verotusoikeuttaan ja veropohjaansa silloin, kun ne jättävät verosopimukseen perustuvan edun myöntämättä väärinkäyttöä koskevan väitteen

⁸⁶ Ks. Pysyvä kansainvälinen tuomioistuin (*Permanent Court of International Justice*, ”PCIJ”), *German Interests in Polish Upper Silesia (Germ. v. Pol.)*, 25 May 1926, Serie A, No. 7 ja Kansainvälinen tuomioistuin, *Fisheries case*, Judgment, 18 December 1951, ICJ Reports 1951: 141–142, 26 kohta.

⁸⁷ Näin voidaan katsoa olevan siitä huolimatta, että Euroopan Ihmisoikeussopimuksen (yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi) 17 artiklassa oikeuksien väärinkäytön kieltä ulottuu myös yksilöihin. Kielto koskee vain kyseistä sopimusta eikä 17 artikla sellaisenaan tunnusta kansainvälisen oikeuden yleisen oikeusperiaatteen olemassaoloa. Ks. Maisto 2012: 331.

⁸⁸ Näin myös van der Bruggen 2003: 59–60, van Weeghel – Gunn 2012: 311, Maisto 2012: 327 ja Danon ym. 2021: 488.

⁸⁹ Verosopimusten voimaansaattamisesta Suomessa tarkemmin ks. Frände 2011: 516–517. Myös joissain monistisen järjestelmän valtioissa lainsäätäjän tulee hyväksyä laki kansainvälisen sopimuksen hyväksymiseksi ennen kuin se voi luoda yksilöille oikeuksia. Ks. De Broe 2008: 307.

⁹⁰ Näin myös De Broe 2008: 307, van Weeghel – Gunn 2012: 311 ja Morri – Guorino 2018: 43. Ks. myös Danon ym. 2021: 488.

⁹¹ Kansainvälinen tuomioistuin, *GabCikovo-Nagyvaros Project (Hungary/Slovakia)*, Judgment, 25 September 1997, ICJ Reports 1997: 79, 142 kohta.

⁹² *Michel* katsoo, että *pacta sunt servanda* -periaate ei estä sopimusosapuolta ohittamasta verosopimusmääräyksiä silloin, kun se toteuttaa verosopimuksen veron kiertämisen estämistä koskevaa tavoitetta ja tarkoitusta. Hän toteaa kuitenkin, että tulkinta on ristiriidassa Wienin yleissopimuksen 31 artiklan kanssa, joka korostaa sopimustekstiä ensisijaisena lähteenä osapuolten velvoitteille. Ks. *Michel* 2013: 418.

⁹³ Ks. *ibid.*

⁹⁴ Ks. Maisto 2012: 332.

perusteella.⁹⁵ Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että verosopimusten tarkoituksena olisi nimenomaisesti sallia veron kiertäminen.⁹⁶

Ward perusteli yleisen väärinkäytön vastaisen doktriinin olemassaoloa lisäksi sillä, että monissa valtioissa on tulkintadoktriineja tai kansallisen lain sääntöjä, joilla verotuksessa voidaan puuttua väärinkäytöksiin. On totta, että yhä useammassa valtioissa on yleisiä veron kiertämisen estämistä koskevia kansallisen lain sääntöjä tai tuomioistuimissa kehitettyjä tulkintadoktriineja.⁹⁷ Yleisen väärinkäytön vastaisen periaatteen kannalta tällä on katsottu olevan merkitystä silloin, kun valtioiden veron kiertämisen estämistä koskevien lähestymistapojen voidaan katsoa johtavan joko kansainväliseen tapaoikeuteen tai yleiseen oikeusperiaatteeseen.⁹⁸ Kansainvälinen tapaoikeus ja kansainvälisen oikeuden yleiset oikeusperiaatteet ovat kansainvälisen oikeuden pääasiallisia lähteitä Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artiklan mukaisesti.

Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1)(b) artiklassa kansainvälisen tapaoikeuden todetaan olevan “velvoittavaksi oikeudeksi tunnustettua yleistä käytäntöä”. Kansainvälisen tapaoikeuden olemassaolo edellyttää kahden elementin osoittamista: valtiokäytäntöä (*state practise*) ja yleistä näkemystä siitä voimassa olevana oikeutena (*opinio juris*).⁹⁹ Muun ohessa kansallinen lainsäädäntö ja kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytäntö voivat toimia osoituksena valtiokäytännöstä.¹⁰⁰ Käytännön tulisi kuitenkin olla riittävän laajaa, edustavaa ja johdonmukaista, jotta kyse olisi yleisestä valtiokäytännöstä.¹⁰¹ Osassa valtioista ei ole epäilystäkään siitä, etteikö verosopimusten väärinkäyttöön voitaisi puuttua kansallisilla toimenpiteillä, kun taas toisissa valtioissa kansallinen lainsäädäntö ei mahdollista verosopimusten väärinkäytön estämistä.¹⁰²

Kansainvälisen tapaoikeuden olemassaolo edellyttää säännön riittävän yhtenäistä soveltamista.¹⁰³ Jotta kyse olisi kansainvälisestä tapaoikeudesta, valtioiden tulisi lisäksi katsoa toimintansa olevan kansainvälisen tapaoikeuden edellyttämää tai hyväksymää. Kansainvälisen tapaoikeuden olemassaolon edellyttämä *opinio juris* tarkoittaa oikeudellista mielipidettä siitä, että käytäntöä noudatetaan “voimassa olevana oikeutena”.¹⁰⁴ Tätä taustaa vasten kansainvälisen tapaoikeuden edellytykset eivät täyty kevyesti. Valtioiden kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen soveltamisessa on huomattavia eroja,¹⁰⁵ joten kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ei voitane

⁹⁵ Näin on esimerkiksi silloin, kun sopimusvaltio jättää verosopimuskeinotellutilanteessa verosopimukseen perustuvan edun kansallisen väärinkäytön vastaisen säännön nojalla myöntämättä toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle.

⁹⁶ Ks. Nissinen 2021b: 479.

⁹⁷ Ks. Rosenblatt – Tron 2018: 13–14.

⁹⁸ Ks. van Weeghel – Gunn 2012: 315.

⁹⁹ Ks. Kansainvälinen tuomioistuin, *Continental Shelf case (Libyan Arab Jamahiriya v. Malta)*, Judgment, 3 June 1985, ICJ Reports 1985: 29–30, 27 kohta ja *North Sea Continental Shelf case (Germany v. Denmark and Germany v. the Netherlands)*, Judgment, 20 February 1969, ICJ Reports 1969: 29, 37 kohta. Ks. myös esim. International Law Commission 2018: 125, Grant 2010: 16, Klabbers 2013: 26 ja Mosquera Valderrama 2020: 748.

¹⁰⁰ Ks. esim. Klabbers 2013: 28.

¹⁰¹ Ks. International Law Commission 2018: 135 valtiokäytännön osoittamisesta.

¹⁰² Ks. van Weeghel 2010: 25 ja OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 169 kohta.

¹⁰³ Hongler 2021: 148.

¹⁰⁴ Ks. *North Sea Continental Shelf case (Germany v. Denmark and Germany v. the Netherlands)*, Judgment, 20 February 1969, ICJ Reports 1969: 44, 76–77 kohdat. Ks. myös International Law Commission 2018: 138.

¹⁰⁵ Ks. van Weeghel 2010: 25–28.

katsoa muodostavan kansainvälistä tapaoikeutta.¹⁰⁶ Lisäksi valtiot tyypillisesti omaksuvat kansainvälisen vero-oikeuteen kuuluvia normeja oman etunsa takia – ei sen vuoksi, että valtiot katsoisivat toimintansa olevan kansainvälisen tapaoikeuden edellyttämää tai hyväksymää.¹⁰⁷ Kansainvälisellä tapaoikeudella ei ole ollut suurta merkitystä kansainvälisen vero-oikeuden lähteenä.¹⁰⁸

Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1)(c) artiklan mukaan ”the general principles of law recognised by civilised nations” muodostavat kansainvälisen oikeuden kolmannen pääasiallisen lähteen.¹⁰⁹ Yleiset oikeusperiaatteet täydentävät kansainvälisen oikeuden ”aukkokohtia”, ja soveltuvat silloin, kun kansainvälinen tapaoikeus tai valtiosopimukset eivät tarjoa ratkaisua.¹¹⁰ Kansainvälisen oikeuden yleisten periaatteiden tunnistamisesta, soveltamisalasta tai vaikutuksista ei ole yksimielisyyttä.¹¹¹ On kuitenkin laajasti hyväksytty, että kansainvälisen oikeuden yleiset oikeusperiaatteet ovat niitä periaatteita, jotka muodostavat osan useimpia kansallisia oikeusjärjestelmiä.¹¹² Yleisen oikeusperiaatteen tunnistamisen ensinnäkin edellyttää, että periaate on laajasti ja edustavasti tunnustettu kansallisissa oikeusjärjestelmissä. Lisäksi tästä yleisesti tunnustetusta periaatteesta tulee olla erotettavissa näille oikeusjärjestelmille yhteinen periaate.¹¹³ Toiseksi, jotta tämä yhteinen periaate voisi nousta Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1)(c) artiklan mukaiseksi yleiseksi oikeusperiaatteeksi, tämän periaatteen tulisi olla siirrettävissä kansainväliseen oikeuteen.¹¹⁴

Monien valtioiden kansallisessa verojärjestelmässä on oikeuksien väärinkäytön kieltoa koskeva periaate, väärinkäytön vastaisia sääntöjä tai tulkintadoktriineja, joten lienee mahdollista, että väärinkäytön estäminen on kansallisissa verojärjestelmissä yleisesti tunnustettu periaate. Kansallisista väärinkäyttöä koskevista säännöistä ja periaatteista tulisi tällöin kiteyttää valtioissa yhteisesti jaettu periaate. Tämä tarkoittanee melko korkeaa soveltamiskynnystä väärinkäytön vastaiselle periaatteelle yhteisen tekijän löytämiseksi.¹¹⁵ Lisäksi periaatteen tulisi olla siirrettävissä kansainväliseen oikeuteen eli olla sovellettavissa valtioiden välisissä suhteissa.¹¹⁶ Kansallisissa verojärjestelmissä

¹⁰⁶ Näin myös Maisto 2012: 329–330 ja van Weeghel – Gunn 2012: 317.

¹⁰⁷ Ks. Broekhuijsen – Mosquera Valderrama 2021: 90.

¹⁰⁸ Ks. Hongler 2021: 148 ja Broekhuijsen – Mosquera Valderrama 2021: 88–91. Vrt. Avi-Yonah 2019: 10, joka katsoo, että kansainväliseen vero-oikeuteen voidaan katsoa muodostuneen joitain kansainvälisen tapaoikeuden sääntöjä.

¹⁰⁹ Esimerkiksi edellä mainittu vilpittömän mielen periaate on kansainvälisen oikeuden yleinen oikeusperiaate. Ks. esim. Wienin yleissopimuksen kommentaari 1966: 211, 1 ja 2 kohdat ja *Nuclear Tests (Australia v. France)*, Judgement, 20 December 1974, ICJ Reports 174: 268, 46 kohta.

¹¹⁰ Ks. Shaw 2003: 95–98. Kansainvälinen tuomioistuin ei ole oikeuskäytännössään turvautunut yleiseen oikeusperiaatteeseen, joka olisi ollut ristiriidassa valtiosopimuksen tai tapaoikeuden kanssa; yleisten oikeusperiaatteiden tarkoitus on nimenomaan täydentää valtiosopimusten ja tapaoikeuden aukkokohtia. Ks. Dordesk 2020: 167. Tulkinnan ja aukkokohtien täydentämisen välille ei kuitenkaan (aina) ole vedettävissä yksiselitteistä rajaa.

¹¹¹ Ks. Shaw 2003: 93–94. Käytännössä Kansainvälinen tuomioistuin (tai sen edeltäjä) eivät ole perustaneet päätöksistään yksinomaan yleisille oikeusperiaatteille. Ks. Klabbers 2013: 35. Yleisiä oikeusperiaatteita koskeva aihe on sisällytetty vuonna 2018 Kansainvälisen oikeuden toimikunnan (*International Law Commission*) työohjelmaan. Työtä ei vielä saatu päätökseen. Ks. International Law Commission 2020: 2, 1 kohta.

¹¹² Ks. International Law Commission 2020: 5, 16 kohta siinä mainittuine lähteineen.

¹¹³ Ks. International Law Commission 2020: 15, 56 kohta: ”one has to compare rules existing in national legal systems and extract the principle that is common to them, or distill the principle underlying those rules.”

¹¹⁴ Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1)(c) artiklan mukaisen yleisen oikeusperiaatteen tunnistamisesta ks. Special Rapporteur *Vázquez-Bermúdezin* laaja tutkimus; International Law Commission 2020: 6–35.

¹¹⁵ Näin myös De Broe 2008: 315.

¹¹⁶ Ks. International Law Commission 2020: 27–31.

yleisesti tunnustettu väärinkäytön vastainen periaate olisi kansainvälisen oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena merkityksellinen ainoastaan verosopimuksen osapuolten velvoitteiden suhteen.¹¹⁷ Voitaneen katsoa, että periaatteella olisi merkitystä sopimusosapuolten velvoitteiden tulkinta-apuna siten, että sopimusosapuolten ei voida katsoa olevan velvoitettuja myöntämään verosopimusetua silloin, kun järjestelyssä on verojärjestelmille yhteisen periaatteen mukaan kysymys edun väärinkäytöstä.¹¹⁸

3.2 OECD:n kommentaarin ohjaavan periaatteen merkityksestä

Duff katsoo OECD:n antaneen vuonna 2003 tukensa sille, että verosopimukset sisältävät implisiittisen väärinkäytön vastaisen periaatteen.¹¹⁹ OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2003 päivityksessä 1 artiklan kommentaariin (”Improper use of the Convention”) nimittäin lisättiin verosopimusten väärinkäyttöä koskeva niin kutsuttu ohjaava periaate (*guiding principle*). Periaatteen sanamuoto on seuraava:¹²⁰

*A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.*¹²¹

Oletettavasti OECD on päätenyt sisällyttämään verosopimusten väärinkäyttöä koskevan periaatteen vuonna 2003 vain kommentaariin, koska sen sisällyttäminen malliverosopimukseen olisi vaatinut olemassa olevien verosopimusten muuttamista. Mallimääräyksen sisällyttäminen OECD:n malliverosopimukseen sisältää nimittäin riskin siitä, että olemassa olevia verosopimuksia tulkitaan niin, että periaate ei päde niihin.¹²² BEPS-projektin yhteydessä yleinen väärinkäytön vastainen määräys lisättiin OECD:n malliverosopimukseen: PPT-määräys lisättiin vuoden 2017 malliverosopimuksen uuden 29 artiklan (”Entitlement to Benefits”) 9 kohtaan. OECD:n kommentaarissa pyritään osoittamaan, että PPT-määräyksen sisällyttäminen OECD:n malliverosopimukseen ei muuta 1 artiklan kommentaarissa jo esitettyjä päätelmiä verosopimusten väärinkäytön estämisestä.¹²³ OECD:n kommentaarin 2017 mukaan (1) PPT ainoastaan heijastaa ohjaavaa periaatetta ja sisällyttää sen verosopimukseen¹²⁴ ja (2) ohjaava periaate soveltuu itsenäisesti suhteessa PPT-määräykseen, joka vain vahvistaa periaatteen.¹²⁵

PPT-määräys ja ohjaava periaate molemmat edellyttävät kahden elementin olemassaoloa verosopimusten väärinkäytön osoittamiseksi: järjestelyn tarkoitukseen perustuvaa subjektiivista tekijää sekä objektiivista tekijää, jonka mukaan veroedun

¹¹⁷ Ks. myös Obermair – Weninger 2005: 472.

¹¹⁸ Van Weeghel ja Gunn katsovat, että väärinkäytön vastaista periaatetta, jota ei ole nimenomaisesti sisällytetty verosopimukseen, olisi perusteltua soveltaa joissain tilanteissa. Näin on silloin, kun voidaan yksiselitteisesti todeta, että *molemmat* sopimuspuolet katsoisivat tietyn verovelvollisen järjestelyn verosopimuksen väärinkäytöksi. Tästä voidaan päätellä, että sopimusosapuolet eivät ole tarkoittaneet verosopimusetuja myönnettäväksi kyseisessä tapauksessa. Ks. van Weeghel ja Gunn 2012: 323. Tällöin implisiittisen väärinkäytön vastainen periaatteen mahdollinen olemassaolo ja ulottuvuus on määritettävä verosopimuskohtaisesti.

¹¹⁹ Duff 2018: 639.

¹²⁰ Suomenkielistä ilmaisua ”ohjaava periaate” on käyttänyt esimerkiksi Knuutinen. Ks. Knuutinen 2012: 84.

¹²¹ Ks. OECD:n malli 2003, 1 artiklan kommentaari, 9,5 kohta; OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 61 kohta.

¹²² Näin myös De Broe 2008: 318 ja van Weeghel 2019: 5.

¹²³ Ks. myös OECD 2015: 79, 58 kohta.

¹²⁴ Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 77 kohta ja 29 artiklan kommentaari, 169 kohta.

¹²⁵ Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 69 kohta.

myöntäminen on verosopimusmääräysten tarkoituksen ja tavoitteen vastaista. PPT:n ja ohjaavan periaatteen muotoilut eroavat kuitenkin toisissaan. Tärkein ero niiden välillä on, että PPT muuttaa todistustaakkaa verosopimusten väärinkäytön toteamisesta verrattuna ohjaavaan periaatteeseen. Kommentaarin ohjaavan periaatteen perusteella veroviranomaisen tulee osoittaa molempien, subjektiivisen ja objektiivisen, tekijän olemassaolo, kun taas PPT-määräyksessä todistustaakka objektiivisesta tekijästä on asetettu verovelvolliselle.¹²⁶ Lisäksi OECD:n kommentaari sisältää yli 10 sivua PPT-määräyksen tulkintaa ja soveltamista koskevia kannanottoja.¹²⁷ Siten on vaikea nähdä, että PPT-määräys olisi ainoastaan jo olemassa olevan periaatteen kodifiointi verosopimuksiin.¹²⁸

OECD:n kommentaarin 2017 mukaan PPT on sisällytetty verosopimuksiin sen takia, että valtiot, joiden kansallinen lainsäädäntö ei ole sitä mahdollistanut, voisivat puuttua verosopimuksen väärinkäyttöön. Kommentaarin mukaan niiden valtioiden osalta, joissa verosopimusten väärinkäyttöön voidaan puuttua kansallisen väärinkäytön vastaisen säännön tai tulkintadoktriinin nojalla, PPT vahvistaa ohjaavan periaatteen sekä 76–80 kohtien, joissa selostetaan verosopimusten suhdetta kansallisiin yleisiin väärinkäytön vastaisiin sääntöihin ja tulkintadoktriineihin, taustalla olevat periaatteet.¹²⁹ OECD:n mukaan 1 artiklan kommentaarissa ennen vuoden 2017 päivitystä esitetyt johtopäätökset soveltuvat edelleen erityisesti verosopimuksissa, joihin ei sisällytetä PPT-määräystä.¹³⁰ Johtopäätös siitä, että yleisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten välillä ei yleensä ole ristiriitaa, ei ole muuttunut kommentaarin vuoden 2017 päivytyksessä.¹³¹ Osa asiaa koskevista perusteluista on kuitenkin sellaisia, joita edellinen kommentaarin versio ei ole sisältänyt.¹³²

Yksi uusista perusteluista on OECD:n malliverosopimuksen 1 artiklan kommentaarin 77 kohta, jonka mukaan on selvää, että kansallisen yleisen väärinkäytön vastaisen säännön ja verosopimuksen määräysten välillä ei ole ristiriitaa silloin, kun säännön pääkohdat ovat yhdenmukaisia ohjaavan periaatteen – ja siten myös PPT-määräyksen – kanssa. Tätä perustellaan kommentaarissa sillä, että tällöin kansallinen yleinen väärinkäytön vastainen sääntö soveltuu samoissa olosuhteissa, joissa verosopimusedut evättäisiin PPT-määräyksen, ja niissä verosopimuksissa, jotka eivät sisällä PPT-määräystä,

¹²⁶ Ks. edellä luku 2.2. Ohjaavassa periaatteessa subjektiivisen ja objektiivisen tekijän välillä on sana ”and”. PPT-määräyksessä subjektiivisen ja objektiivisen tekijän erottaa fraasi ”unless it is established”. Ks. OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 170 kohta.

¹²⁷ Ks. OECD:n malli 2017: 587–604.

¹²⁸ Saman suuntaisesti ks. Pinetz 2016: 115. Ks. myös Scherleitner 2018: 148.

¹²⁹ OECD:n malli 2017, 29 artiklan kommentaari, 169 kohta sekä viittaus 1 artiklan kommentaarin, 61 kohtaan (sisältää ohjaavan periaatteen) ja 76–80 kohtiin (verosopimusten suhde kansallisen lain yleisiin väärinkäytön vastaisiin sääntöihin ja tulkintadoktriineihin).

¹³⁰ Ks. OECD 2015: 79. BEPS-raportin mukaan PPT sisällyttää periaatteet, jotka on jo huomioitu OECD:n vuoden 2014 malliverosopimuksen 1 artiklan kommentaarin 9.5 kohdassa (ohjaava periaate) sekä 22, 22.1 ja 22.2 kohdassa. Ks. OECD 2015: 19. Vuoden 2017 kommentaarissa ei kuitenkaan ole esimerkiksi 22.1 kohdan vastaavaa kannanottoa, jonka mukaan kansalliset väärinkäytön vastaiset säännöt ”-- are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them.” Ks. *ibid*: 79. Tätä OECD:n kommentaarin lähestymistapaa (*factual approach*) koskevasta kritiikistä ks. Zornoza Pérez – Báez 2010: 132–138.

¹³¹ Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 58 kohta ja OECD:n malli 2014, 1 artiklan kommentaari, 9.2 kohta.

¹³² OECD:n kommentaarissa 2014 ei esimerkiksi ole vastaavia perusteluita kuin OECD:n 1 artiklan kommentaarin 72 kohdassa. Kyseisen kohdan mukaan verosopimusmääräysten ja kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen välinen ristiriita on vältettävissä silloin, kun verosopimuksessa on kansalliset väärinkäytön vastaiset säännöt nimenomaisesti sallivia määräyksiä. OECD:n kommentaarin 2017 kannanotoista kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten määräysten suhteesta tarkemmin ks. Veikkola 2020: 10–18.

ohjaavan periaatteen nojalla.¹³³ OECD:n kommentaarissa ohjaava periaate ja verosopimusten sisältämä väärinkäytön vastainen sääntö rinnastetaan siis toisiinsa. Ohjaava periaate ilmenee kuitenkin ainoastaan OECD:n kommentaarista, johon se on lisätty vuoden 2003 päivityksessä.

OECD:n neuvosto on antanut suosituksen jäsenvaltioilleen, että niiden veroviranomaiset seuraisivat kommentaaria muutoksineen soveltaessaan ja tulkitessaan OECD:n malliverosopimukseen perustuvia verosopimuksia.¹³⁴ OECD:n mukaan verosopimusten tulkinnassa tulisi antaa merkitystä myös kommentaariin myöhemmin tehdyille muutoksille. Ohjaavan periaatteen lisäys kommentaariin vuonna 2003 ei liittynyt minkään yksittäisen verosopimusmääräyksen asialliseen muuttamiseen,¹³⁵ joten OECD katsonee kommentaarin ohjaava periaatteen olevan merkityksellinen myös niiden verosopimusten tulkinnassa, jotka on solmittu ennen sen lisäämistä kommentaariin vuonna 2003. OECD:n mukaan myöhempi kommentaari on merkityksellinen myös ennen sitä solmittujen verosopimusten tulkinnassa silloin, kun kommentaariin tehty muutos tai lisäys ei ole suora seuraus malliverosopimuksen määräykseen tehdystä asiallisesta muutoksesta. Näin on, koska muutokset ja lisäykset heijastavat ”OECD:n jäsenvaltioiden yksimielisyyttä olemassa olevien määräysten oikeasta tulkinnasta”.¹³⁶

OECD:n kommentaari on OECD:n verokomitean asiantuntijoiden laatima. Suosituksena kommentaari ei ole OECD:n jäsenvaltioita oikeudellisesti sitova.¹³⁷ Käytännössä verovelvolliset, veroviranomaiset ja kansalliset tuomioistuimet kuitenkin antavat OECD:n kommentaarille huomattavan painoarvon.¹³⁸ OECD:n kommentaari – ja erityisesti ohjaava periaate, joka ei varsinaisesti kohdistu suoraan yksittäisen verosopimusmääräyksen tai verosopimuksessa käytetyn sanonnan tulkintaan – ei ole ongelmitta sovitettavissa Wienin yleissopimuksen 31 ja 32 artiklan tulkintasääntöihin.¹³⁹ Vielä haasteellisempaa on Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöjen perusteella antaa merkitystä OECD:n kommentaariin

¹³³ Ks. OECD:n malli 2017, 1 artiklan kommentaari, 77 kohta. OECD:n kommentaarissa ei käsitellä PPT:n tai ohjaavan periaatteen merkitystä tuomioistuinten kehittämien tulkintadoktriinien soveltamiseen.

¹³⁴ ”Recommendation of the OECD Council Concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital”, liite OECD:n malliverosopimukseen. Ks. OECD:n malli 2017: 653.

¹³⁵ OECD:n malliverosopimuksen 1 artiklan kommentaariin sisältyvänä kannanottona ohjaava periaate liittyy 1 artiklan määräykseen, jonka mukaan ”sopimusta sovelletaan henkilöihin, jotka asuvat sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa.” Tätä määräystä ei ole muutettu vuoden 1963 jälkeen. Vuoden 2017 päivityksessä 1 artiklaan lisättiin BEPS-projektin seurauksena 2 ja 3 kohdat. Ks. OECD 2019: M-7.

¹³⁶ Ks. OECD:n malli 2017, Introduction, 35 ja 36 kohdat.

¹³⁷ Ks. tästä Pijl 2006: 217–219. Ks. myös OECD:n malli 2017, Introduction, 29 kohta.

¹³⁸ Ks. OECD:n malli 2017, Introduction, 29.1–29.3 kohdat. Näin on esimerkiksi Suomessa, jossa korkein hallinto-oikeus on käyttänyt tulkinta-apuna OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria, joka on julkaistu verosopimuksen solmimisen jälkeen (ks. KHO 2002:26, KHO 2011:101 ja KHO 2020:96) ja jopa ratkaistavana olevan tapauksen ajankohdan jälkeen (ks. KHO 2013:93 ja KHO 2016:71). OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin roolista Suomessa ks. Veikkola 2021: 30–31.

¹³⁹ OECD:n malliverosopimukseen pohjautuvien verosopimusten tulkinnassa on laajasti keskusteltu tutkijoiden keskuudessa. Esimerkiksi *Reimerin* mukaan OECD:n kommentaari määrittää malliverosopimuksessa käytettyjen sanontojen ”tavanomaisen merkityksen”, joka valtiosopimuksessa käytetyille sanoille tulee antaa Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan mukaan. Ks. Reimer 1999: 268. *Wattel* ja *Marres* katsovat, että OECD:n kommentaari on osa verosopimuksen Wienin yleissopimuksen 31(2) artiklan mukaista asiayhteyttä. Ks. *Wattel – Marres* 2003: 234. *Ward ym.* argumentoivat, että OECD:n kommentaarilla voi olla merkitystä sanonnan Wienin yleissopimuksen 31(4) artiklassa tarkoitetun ”erityisen merkityksen” selvittämisessä. Ks. *Ward ym.* 2005: 30. Wienin yleissopimuksen tulkintasääntöjen näkökulmasta suuri osa tutkijoista kuitenkin katsoo, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria voidaan pitää 32 artiklan mukaisena muuna täydentävänä tulkintakeinona. Ks. Nieminen 2014: 112–114.

verosopimuksen solmimisen jälkeen tehdyille muutoksille kyseisen verosopimuksen tulkintaprosessissa.

Verosopimusten tulkintaa koskevien Wienin tulkintasääntöjen näkökulmasta on kyseenalaista, että kansallisen väärinkäytön vastaisen säännön ja verosopimusmääräysten välinen ristiriita voidaan ratkaista kansallisen säännön hyväksi ainoastaan kommentaarista ilmenevään periaatteeseen vedoten. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että kansallisia väärinkäytön vastaisia sääntöjä ei voisi missään tilanteessa soveltaa verosopimusetuihin vaikuttavasti.¹⁴⁰ Kansallisen väärinkäytön vastainen säännön soveltaminen ei automaattisesti tarkoita, että se olisi ristiriidassa verosopimusmääräyksen kanssa. Lisäksi mahdollinen ristiriita on usein vältettävissä verosopimusta tulkitsemalla. Monissa valtioissa on katsottu, että yleisiä väärinkäytön vastaisia sääntöjä voidaan soveltaa verosopimustilanteessa.¹⁴¹ *Chandin* mukaan kansalliset tuomioistuimet eivät kuitenkaan ole antaneet kommentaarin ohjaavalle periaatteelle merkitystä väärinkäytöstapauksissa – vaikka ne ovat viitanneet OECD:n vuoden 2003 malliverosopimuksen kommentaariin.¹⁴²

Perusteluna sen puolesta, että OECD:n kommentaarin ohjaava periaate sisältyisi implisiittisesti verosopimukseen, on esitetty Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklan vaatimus siitä, että valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä sekä sen tarkoituksen ja tavoitteen valossa.¹⁴³ Verosopimuksen ei voida kuitenkaan tulkita sisältävän sellaisia soveltamisedellytyksiä, joita verosopimuksen sopimustekstistä ei seuraa. Näin ollen vakuuttavampi argumentti on, että verosopimusetu voidaan evätä sen nojalla, että tulkittaessa verosopimusta vilpittömässä mielessä edun myöntäminen olisi vastoin verosopimuksen tavoitetta ja tarkoitusta. Tällöin ohjaava periaate olisi Wienin yleissopimuksen 31 artiklaan perustuva tulkintaperiaate.¹⁴⁴ Tästä seuraa, että ohjaavan periaatteen pääasiallista tarkoitusta koskevalla subjektiivisella tekijällä ei ole merkitystä: järjestelyn motiiveilla ei ole merkitystä sen tulkinna, onko verosopimusmääräyksen soveltaminen vastoin sen tavoitetta ja tarkoitusta.¹⁴⁵ Lisäksi verosopimuksen tulkintaperiaatteella on edellä luvussa 2.1 esitetyllä tavalla Wienin yleissopimuksen 31 artiklan perusteella rajansa.

4. Lopuksi

Lähtökohtana verosopimusten tulkinna on valtiosopimusosoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen tulkintaperiaatteet. Tämä lähtökohta on tunnustettu myös BEPS-projektissa.¹⁴⁶ Wienin yleissopimuksen 31 artiklan vaatimus valtiosopimusten tulkittamisesta vilpittömässä mielessä sekä niiden tavoitteen ja tarkoituksen valossa mahdollistaa joissain tapauksissa sen, että verosopimuksia ja niiden määräyksiä voidaan itsessään tulkita siten, että veroetua ei myönnetä väärinkäytöksissä. Tulkinna tulee kuitenkin olla yhteensovitettavissa verosopimuksen sopimustekstin kanssa. Valtiosopimusosoikeuden vakiintunut periaate on, että sopimusvaltioiden yhteinen tahto

¹⁴⁰ Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja verosopimusten suhteesta ks. alaviitteessä 23 mainitut lähteet.

¹⁴¹ IFA:n 2010 raportin “Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions” mukaan useammassa valtiossa katsotaan, että yleisten väärinkäytön vastaisen sääntöjen soveltaminen on yhteensovitettavissa verosopimusten määräysten kanssa. Ks. van Weeghel 2010: 26–27.

¹⁴² Ks. Chand 2018: 20.

¹⁴³ Ks. Furuseth 2018: 65–66.

¹⁴⁴ Näin myös Danon ym. 2021: 488.

¹⁴⁵ Ks. *ibid.* Ks. myös de la Feria 2020: 143–144.

¹⁴⁶ Ks. esim. MLI Explanatory Statement: 2 ja OECD 2015: 92.

on ennen kaikkea osoitettava sopimustekstin perusteella.¹⁴⁷ *Urpilainen* toteaa, että ”kytkös Wienin yleissopimukseen on ollut omiaan eriyttämään verosopimusten tulkintakäytäntöjä niistä lähtökohdista, joista verolainsäädäntöä yleisesti ottaen tulkitaan.” Näin on, koska Wienin yleissopimuksen tulkintasäännöt eivät pahemmin jätä tilaa muille tulkintaperiaatteille kuin kahdenvälisen verosopimuksen sopimustekstille, sen asiayhteydelle sekä verosopimuksen tavoitteelle ja tarkoitukselle.¹⁴⁸

PPT-määräys merkitsee sen sisältävissä verosopimuksissa Wienin yleissopimuksen 31 ja 32 artiklan tulkintaperiaatteiden ylittämistä. Lisäksi PPT-määräyksen myötä verosopimusetujen soveltamisessa kiinnitetään huomiota järjestelyn tarkoitukseen liittyviin näkökohtiin. Vaikka verosopimuksen määräysten mukaan etu tulisi myöntää, verosopimusetu voidaan jättää PPT:n nojalla myöntämättä silloin, kun PPT:n soveltamisedellytykset täyttyvät.¹⁴⁹ Tämä ei tarkoiteta, että verosopimuksissa, jotka eivät sisällä PPT-määräystä tai muuta yleistä väärinkäytön vastaista sääntöä, ei voitaisi ollenkaan puuttua verosopimusten väärinkäyttöön. Verosopimukset eivät myöskään kategorisesti estä esimerkiksi kansallisen veron kiertämisen estämistä koskevan säännöksen soveltamista verosopimustilanteessa.¹⁵⁰ PPT-määräys kuitenkin yhdenmukaistaa tulkintaa valtioiden välillä ja ilmaisee sopimusapuolten yhteisen tahdon siitä, mitä pidetään verosopimuksen väärinkäyttönä.¹⁵¹

Valtiosopimukset voivat kodifioida olemassa olevaa kansainvälistä oikeutta, jolloin monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys voisi ainoastaan määritellä tai vahvistaa verosopimusoikeudessa jo voimassa olevan kansainvälisen oikeuden säännön. Verosopimusoikeuden niin sanottu luontainen yleinen väärinkäytön vastainen periaate on osittain saanut kannatusta kansallisissa tuomioistuimissa ja oikeuskirjallisuudessa. Myös OECD:n voidaan katsoa antaneen tukensa tällaisen periaatteelle olemassaololle lisäämällä ohjaavaan periaatteen malliverosopimuksen kommentaariin vuonna 2003. OECD:n kommentaari – vaikka sillä käytännössä on huomattava merkitys verosopimusten tulkinnassa – ei kuitenkaan voi yksiselitteisesti osoittaa, että ohjaava periaate olisi kaikissa verosopimuksissa vaikuttava yleinen väärinkäytön vastainen periaate. Lisäksi kansainvälisen julkisoikeuden lähteistä ei ole löydettävissä kiistatonta tukea sille, että verosopimusoikeudessa olisi kirjoittamaton yleinen väärinkäytön vastainen periaate. Näin ollen ei vaikuta perustellulta, että monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys ainoastaan kodifioisi verosopimukseen verosopimusoikeudessa olemassa olevan periaatteen.¹⁵²

Sen lisäksi, että valtiosopimukset voivat kodifioida olemassa olevaa kansainvälistä oikeutta, niiden sisältämät määräykset voivat myös luoda perustan uuden kansainvälisen tapaoikeuden kehittymiselle.¹⁵³ Monenvälisen yleissopimuksen PPT-määräys voisi siis luoda perustan verosopimusoikeuden yleiselle väärinkäytön vastaiselle periaatteelle. *Mosquera Valderraman* mukaan on merkkejä siitä, että PPT

¹⁴⁷ Ks. van der Bruggen 2003: 61.

¹⁴⁸ *Urpilainen* 2021: 1318.

¹⁴⁹ Ks. myös Danon ym. 2021: 498: “--- the effect of the PPT is to permit a purposive interpretation beyond the treaty wording when its subjective element (one of the principal purposes) is satisfied.”

¹⁵⁰ Ks. Nissinen 2021b: 479. EU-jäsenvaltioiden verosopimuksissa tulee lisäksi huomioida EU-oikeuden etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen. Ks. tästä Danon ym. 2021: 489 ja Veikkola 2021: 100–102.

¹⁵¹ Ks. Veikkola 2021: 132. Ks. myös Nissinen 2021b: 478.

¹⁵² *Knuutinen* katsoo, että jos tällainen väärinkäytön vastainen oikeusperiaate olisi tehokkaalla tavalla olemassa, tämä herättäisi kysymyksen PPT-määräyksen tarpeellisuudesta. Ks. *Knuutinen* 2022: 98.

¹⁵³ Ks. Kansainvälinen tuomioistuin, *Continental Shelf case (Libyan Arab Jamahiriya v. Malta)*, Judgment, 3 June 1985, ICJ Reports 1985, s. 29–30, 27 kohta.

voisi nousta kansainvälisen tapaoikeuden säännöksi.¹⁵⁴ PPT-määräys tulee potentiaalisesti sisältymään yli 1 700 verosopimukseen kaikkien monenvälisen yleissopimuksen allekirjoittaneiden lainkäyttöalueiden ratifioitua sen. Lisäksi osaan olemassa olevia verosopimuksia PPT-määräys on sisällytetty tai se ollaan sisällyttämässä kahdenvälisillä neuvotteluilla.¹⁵⁵ BEPS-projektissa muotoiltuja mallimääräyksiä on sisällytetty moneen kahdenväliseen verosopimukseen, jotka on solmittu BEPS-raporttien julkaisun jälkeen.¹⁵⁶ Koska PPT-määräys on lisätty OECD:n malliverosopimukseen, on todennäköistä, että se laajasti sisältyy myös jatkossa OECD:n malliverosopimuksen pohjalta neuvoteltuihin verosopimuksiin.¹⁵⁷

Haasteellisempaa on osoittaa, että PPT-määräys olisi velvoittavaksi oikeudeksi tunnustettua (kansainvälisen tapaoikeuden edellyttämä *opinio juris*). Valtiot ovat laajasti sisällyttäneet PPT:n verosopimuksiinsa, mutta tekevätkö valtiot niin, koska ne pitävät sitä kansainvälisen oikeuden edellyttämänä? *Hongler* suhtautuu epäilevästi siihen, että PPT:n voitaisiin katsoa olevan kansainvälistä tapaoikeutta. Hän katsoo osan valtioista sitoutuneen BEPS-projektiin ainoastaan, koska ne pelkäsivät poisjättäytymisen negatiivisia seurauksia.¹⁵⁸ *Broekhuijsenin* ja *Mosquera Valderraman* mukaan valtiot eivät osallistu kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjen päivittämiseen ainoastaan oman etunsa tai poliittisen paineen takia vaan, koska sen katsotaan yleisesti olevan oikea tapa toimia. Tästä syystä *Broekhuijsen* ja *Mosquera Valderrama* pitävät mahdollisena, että kansainväliseen vero-oikeuteen muodostuisi kansainväliseksi tapaoikeudeksi katsottavia sääntöjä.¹⁵⁹

LÄHDELUETTELO

Ala-Lahti-Kataja, Anette – Laaki, Eveliina – Mattila, Jannika – Lindström, Sofia (2020): Monenvälisen yleissopimuksen vaikutukset Suomen verosopimuksiin. *Verotus-lehti* 2/2020, s. 201–211.

Arnold, Brian (2004). Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model. *Bulletin for International Taxation*, Volume 58, 6/2004, s. 244–260.

Avi-Yonah, Reuven S. (2019). "Does Customary International Tax Law Exist?" *Law & Economics Working Papers*. 161. https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/161 (5.5.2022).

De Broe, Luc (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Volume 14 in the Doctoral Series. IBFD.

De Broe, Luc (2020). Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse. *Bulletin for International Taxation*, Volume 74, 4–5/2020, s. 163–173.

¹⁵⁴ Ks. *Mosquera Valderrama* 2020: 745. Ks. myös *Avi-Yonah* 2019: 12: "It will certainly be possible to argue in a few years that the PPT is CIL [kansainvälistä tapaoikeutta], since most of the world accepts it, and it certainly has good US roots in the business purpose/ economic substance line of cases (see, e.g., *Aiken Industries*). Thus, it may be possible for the IRS one day to argue that a transaction that passes technical muster under the LOB of a treaty should nevertheless be rejected under the PPT even though the treaty does not contain the PPT language."

¹⁵⁵ Ks. *OECD* 2022: 13–15.

¹⁵⁶ Näin on IFA:n vuoden 2020 yleisen raportin mukaan "Reconstructing the treaty network". Ks. *Duff – Gutmann* 2020: 48.

¹⁵⁷ PPT:n laajaan soveltamiseen verosopimusten väärinkäytön vastaisena sääntönä on yksi merkittävä poikkeus; Yhdysvallat ei aio sisällyttää PPT-määräystä verosopimuksiinsa. Ks. *OECD* 2022: 14, 33 kohta.

¹⁵⁸ *Honglerin* mukaan "mustalle listalle" joutumisen pelko oli merkittävä tekijä, miksi valtiot ovat sitoutuneet BEPS-projektiin. Ks. *Hongler* 2021: 152–153.

¹⁵⁹ Ks. *Broekhuijsen – Mosquera Valderrama* 2021: 100–103.

- Broekhuijsen, Dirk – Mosquera Valderrama, Irma Johanna (2021). Revisiting the Case of Customary International Tax Law. *International Community Law Review*, Volume 23, 1/2021, s. 79–103.
- van der Bruggen (2003). "Good faith" in the application and interpretation of double taxation conventions. *British Tax Review*, 1/2003, s. 25–68.
- Chand, Vikram (2018). The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis. *Intertax*, Volume 46, 1/2018, s. 18–44.
- Chand, Vikram – Elliffe, Graig (2020). The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World. *Bulletin for International Taxation*, Volume 64, 4–5/2020, s. 303–320.
- Danon, Robert (2020). The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! *Bulletin for International Taxation*, Volume 74, 4–5/2020, s. 1–25.
- Danon, Robert – Gutmann, Daniel – Lukkien, Margriet – Maisto, Guglielmo – Martín Jiménez, Adolfo – Malek, Benjamin (2021). The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases. *Intertax*, Volume 49, 6–7/2021, s. 482–516.
- Dordeska, Marija (2020). *General Principles of Law Recognized by Civilized Nations (1922-2018): The Evolution of the Third Source of International Law Through the Jurisprudence of the Permanent Court of International Justice and the International Court of Justice*. BRILL.
- Duff, David G. (2018). Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose test – Part 1. *Canadian Tax Journal*, Volume 66, 3/2018, s. 619–677.
- Duff, David G. – Gutmann, Daniel (2020). General Report. *Teoksessa: Cahiers de droit fiscal international*, Volume 105a, Reconstructing the treaty network, s. 11–50. International Fiscal Association.
- Dörr, Oliver (2012). Section 3: Interpretation of Treaties. *Teoksessa: Vienna Convention on the Law of Treaties*, s. 520–603. Springer.
- Edwardes-Ker, Michael (1994). *Tax treaty interpretation*. University of London.
- de la Feria, Rita (2020). On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law. *EC Tax Review*, Volume 29, 4/2020, s. 142–146.
- Frände, Joakim (2011). Miten verosopimukset syntyvät? *Verotus-lehti* 5/2011, s. 511–519.
- Furusest, Eivind (2018). *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs*. Volume 43 in the Doctoral Series. IBFD.
- Grant, John (2010). *International Law Essentials*. Edinburgh University Press.
- HE 307/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi.
- International Law Commission (2018). Draft conclusions on identification of customary international law, with commentaries. International Law Commission, Seventieth session 2018. Yhdistyneet kansakunnat: A/73/10.
- International Law Commission (2020). Second report on general principles of law by Marcelo Vázquez-Bermúdez, Special Rapporteur. International Law Commission, Seventy-second session 2020. Yhdistyneet kansakunnat: A/CN.4/741.
- Hongler, Peter (2021). *International Law of Taxation*. Oxford University Press.
- Kiss, Alexandre (2006). Abuse of Rights. *Teoksessa: Max Planck Encyclopedias of International Law, Oxford Public International Law* (online edition).
- Klabbers, Jan (2013). *International Law*. Cambridge University Press.
- Knuutinen, Reijo (2012). Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. *Sanoma Pro*.
- Knuutinen, Reijo (2021). Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva oikeusvertaileva tarkastelu. *Lakimies* 7–8/2021, s. 1136–1164.

- Knuutinen, Reijo (2022). Verosopimusten väärinkäytön vastaista PPT-määräystä koskeva väitös: arviointia ja pohdintoja. *Liikejuridiikka* 1/2022, s. 90–105.
- Kofler, Georg (2007). Branch Report Austria. Teoksessa: *Cahiers de droit fiscal interna-tional*, Volume 92b, *Conflicts in the attribution of income to a person*, s. 339–348. International Fiscal Association.
- Kuźniacki, Błażej (2018). The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application. *World Tax Journal*, Volume 10, 2/2018, s. 233–294.
- Lang, Michael (2005). VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften (Austrian Supreme Administrative Court Applies the Anti-Abuse-Provision to Irish IFSC Companies), SWI. Saatavilla: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langswi2005heft2s67ff.pdf> (27.1.2022).
- Lang, Michael (2014). BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax Notes International*, May 2014, s. 655–664.
- Lönnblad, Siru (2019). Oikeuksien väärinkäytön kieltö ja veron kiertäminen. *Verotus-lehti* 3/2019, s. 290–303.
- Maisto, Guglielmo (2012). Domestic anti-abuse rules and bilateral tax conventions in the light of public international law. Teoksessa: *Essays on tax treaties: a tribute to David A. Ward*, s. 325–341. IBFD.
- MLI Explanatory Statement. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. www.oecd.org.
- Mosquera Valderrama, Irma Johanna (2020). BEPS principal purpose test and customary international law. *Leiden Journal of International Law*, Volume 33, 3/2020, s. 745–766.
- Nieminen, Martti (2014). OECD Commentaries under the Vienna Rules. Omakustanne.
- Nissinen, Mika (2021a). Verosopimusrikkomus osa I: verosopimusoikeuden tulkintaperiaatteet ja verojärjestelmän väärinkäyttö. *Verotus-lehti* 2/2021, s. 214–224.
- Nissinen, Mika (2021b). Verosopimusrikkomus osa II: verosopimusoikeuden tulkintaperiaatteet ja verojärjestelmän väärinkäyttö. *Verotus-lehti* 4/2021, s. 475–484.
- Nissinen, Mika (2021c). From Evasion to Avoidance: The Historical Evolution of the OECD Model in Addressing Tax Abuse. *Bulletin for International Taxation*, Volume 75, 10/2021.
- Obermair, Christine – Weninger, Patric (2005). Treaty Shopping and Domestic GAARs in the Light of a Recent Austrian Decision on Irish IFS Companies, Volume 33, *Intertax* 10/2005, s. 466–478.
- OECD (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- OECD (2019). OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- OECD (2021). Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/d6cecb8-en>.
- OECD (2022). Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/3dco5e6a-en>.
- Pijl, Hans (2006). The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary. *European Taxation*, Volume 46, 5/2006, s. 216–224.
- Pinetz, Erik (2016). Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse. *Bulletin for International Taxation*, Volume 70, 1–2/2016, s. 113–120.
- Reimer, Ekkehard (1999). Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Volume 39, 12/1999, s. 458–474.

- Rosenblatt, Paulo – Tron, Manuel E. (2018). General Report. Teoksessa: Cahiers de droit fiscal international, Volume 103a, Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules, s. 11–51. International Fiscal Association.
- Scherleitner, Moritz (2018). The “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting” – An analysis of the Principal Purpose Test from the perspective of Finnish tax treaty practice. *JFT* 2/2018, s. 123–172.
- Schmalenbach, Kirsten (2012). Part I: Introduction. Teoksessa: Vienna Convention on the Law of Treaties, s. 18–99. Springer.
- Shaw, Malcolm N. (2003). International Law. 5th ed. Cambridge University Press.
- Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165.
- Tuori, Kaarlo (2007). Oikeuden ratio ja voluntas. Alma Talent Oy.
- Uckmar, Victor (1983). General Report. Teoksessa: Cahiers de droit fiscal international, Volume 68a, Tax avoidance/tax evasion, s. 15–53. International Fiscal Association.
- Urpilainen, Matti (2021). Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä. *Lakimies* 7–8/2021, s. 1312–1332.
- Veikkola, Elisa (2018). Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test -määräyksen tulkinnasta, osa II. *Edilex-sarja* 2018/39. www.edilex.fi/artikkelit/19184.
- Veikkola, Elisa (2020). Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde. Verotus-lehden väitöskirja-artikkelit. www.verotus-lehti.fi.
- Veikkola, Elisa (2021). Monenvälisen yleissopimuksen Principal Purpose Test: Tutkimus verosopimusten väärinkäytön vastaisesta säännöstä erityisesti Suomen verosopimusten kannalta. Tampereen yliopiston väitöskirjat 535, PunaMusta Oy – Yliopistopaino. Saatavilla: <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-2244-1>.
- Verohallinnon ohje (2020). Verosopimusten artiklat. Diaarinumero: VH/2831/00.01.00/2020.
- Villiger, Mark E. (2009): Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Martinus Nijhoff Publishers.
- Vogel, Klaus (1991). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice. Kluwer Law and Taxation.
- Vogel, Klaus (2006). The domestic law perspective. Teoksessa: Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series, Volume 2, s. 3–12. IBFD.
- Ward, David A. (1995). Abuse of Tax Treaties. *Intertax*, Volume 23, 4/1995, s. 176–186.
- Ward, David A. – Avery Jones, John F. – De Broe, Luc – Ellis, J. Maarten – Goldberg, H. Sanford – Killius, Juergen – Le Gall, Jean Pierre – Maisto, Guglielmo – Miyatake, Toshio – Torrione, Henri – van Raad, Kees – Wiman, Bertil (2005). The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model. International Fiscal Association & IBFD.
- Wattel, Peter J. – Marres, Otto (2003). The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European Taxation*, Volume 43, 7/2003, s. 222–235.
- van Weeghel, Stef (2010). General Report. Teoksessa: Cahiers de droit fiscal international, Volume 95a, Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, s. 17–55. International Fiscal Association.
- van Weeghel, Stef (2019). A Deconstruction of the Principal Purposes Test. *World Tax Journal*, Volume 11, 1/2019, s. 3–45.
- van Weeghel, Stef – Gunn, Anna (2012): A General Anti-Abuse Principle of International Law: Can It Be Applied in Tax Cases? Teoksessa: Essays on tax treaties: a tribute to David A. Ward, s. 305–323. IBFD.

Wickström, Kauko (1997). Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. Teoksessa: Minun metodini, s. 330–338. Werner Söderström Lakitieto Oy.

Wienin sopimusluonnoksen kommentaari (1966). Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries, Reports of the Commission to the General Assembly. Yearbook of the International Law Commission, Vol. II.

Yhdistyneet kansakunnat (2006). Treaty Abuse and Treaty Shopping. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Second session 2006. E/C.18/2006/2.

Zimmer, Frederik (2002). General Report. Teoksessa: Cahiers de droit fiscal international, Volume 87a, Form and Substance in Tax Law, s. 19–67. International Fiscal Association.

Zornoza Pérez, Juan José – Báez, Andrés (2010). The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point. Teoksessa: Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, s. 129–158. IBFD.

Veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa

OTT, asianajaja Eero Männistö (Roschier Asianajotoimisto Oy)

"Veroviranomaiset eivät rakastu helposti. Tähän sääntöön on (kiistatta ainakin) yksi merkittävä poikkeus: vuonna 2006 annettu tuomio *Halifax ym.* (C-255/02) jossa unionin tuomioistuim vahvisti, että väärinkäytön kieltä sovelletaan arvonlisäveron alalla. Kaikkien jäsenvaltioiden veroviranomaiset vaikuttavat ottaneen mainitun tuomion avosylin vastaan."¹

1. Johdanto

Oheinen julkisasiamiehen vuonna 2017 laatiman ratkaisuehdotuksen sitaatti kuvastaa osaltaan hyvin nykyistä kehityssuuntaa, jossa veron kiertämiseen arvonlisäverotuksessa liittyvien kysymysten merkitys on kasvanut yhä suuremmaksi. Sitaatti tuo myös hyvin esille EU-tasolla harmonisoituun arvonlisäverotukseen liittyvän jännitteen EU-tason ja jäsenvaltioiden tason välillä lainsäädäntö- ja soveltamiskysymysten osalta. Voidaankin sanoa, että EU-oikeus vaikuttaa arvonlisäveron kiertämisen lainsäädäntöön ja erityisesti toimenpiteisiin määritelmien ja seurausten hyväksyttävyyden osalta.

Tuomio asiassa *Halifax ym.* annettiin helmikuussa 2006, joten tuomio ehdittiin antamaan ennen professori *Kari S. Tikkan* poismenoa toukokuussa 2006. Tuossa vaiheessa tuskin oli kuitenkaan vielä selvää, kuinka merkittäväksi ilmiöksi väärinkäytön ja siten myös veron kiertämisen estäminen ovat sittemmin muodostuneet muissakin verolajeissa kuin arvonlisäverotuksessa. *Tikka* oli joka tapauksessa tietoinen arvonlisäveron kiertämisen kysymyksistä, koska vuonna 1994 voimaan tullut arvonlisäverolaki sisälsi veron kiertämiseen liittyvän yleisen säännöksen ja *Tikka* oli mukana lain valmistelutyössä.²

On myös syytä kiinnittää huomiota *Tikan* 50 vuotta sitten valmistuneeseen väitöskirjatutkimukseen.³ Vaikka tuolloin ei vielä ollut voimassa saman mittaluokan harmonisoitua arvonlisäverolainsäädäntöä ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa ei ollut hänen tutkimuksensa keskiössä, hänen väitöskirjansa sisältää edelleen relevantteja seikkoja arvonlisäveron kiertämiseen liittyen. Tällaisia ovat esimerkiksi veron kiertämisen terminologiset pohdinnat sekä veron kiertämisen muodollisiin ja aineellisiin osatekijöihin liittyvät seikat.

Tikan tutkimus kohdistui tuloverotuksen kysymyksiin. Arvonlisäverotus perustuu kuitenkin erilaisiin lähtökohtiin kuin tuloverotus, joten *Tikan* tutkimuksen hyödynnettävyyteen arvonlisäveron kiertämisen tutkimisessa vaikuttaa ajallisten seikkojen ohella myös eri verolajien perustavanlaatuiset erot. Sama koskee luonnollisesti muutakin tuloverotuksen aineistoa.⁴ Tuloveron ja arvonlisäveron

¹ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 1.

² Rother, Eila (2007). Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä. Jyväskylä. Teoksessa: In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja, C-sarja N:o 38, s. 381.

³ Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja; 165.

⁴ Esimerkiksi Verohallinnon ohjeen "Veron kiertämissäännöksen soveltaminen" (annettu 2.8.2016) Johdanto-kohdan mukaan arvonlisäveron veronkiertosäännöstä **sovelletaan erityislakina ensisijaisesti**

keskeinen ero käy ilmi selkeimmin siinä, miten tuloveron kiertämisen tavoitteena on useimmiten maksettavaksi tulevan veron minimointi. Arvonlisäverotuksessa puolestaan veron välillisestä luonteesta johtuen hyödykkeen myyjällä ei usein ole suoranaista intressiä edes yrittää minimoida myynnistä suoritettavaksi tulevaa arvonlisäveroa, koska samalla myös hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoinen osuus voi pienentyä. Lopputuloksena voikin olla tilanne, jossa arvonlisäveron kiertämisestä huolimatta myyjän järjestelystä saama todellinen nettohyöty on nolla.⁵ Arvonlisäveron luonne välillisenä verona onkin nähty keskeisenä syynä kiertämisen merkityksen vähäisyyteen, koska järjestelmä estää jo rakenteellisesti keinotekoisia järjestelyjä.⁶ Tuloveron ja arvonlisäveron välillä on muitakin eroja, joiden vuoksi veron kiertäminen ei ole yhtä houkuttelevaa arvonlisäverotuksessa kuin tuloverotuksessa. Arvonlisäverojärjestelmässä esimerkiksi yhtiömuodolla ei ole merkitystä verokohtelun kannalta. Arvonlisäverojärjestelmä voi siis jo rakenteellisesti rajoittaa halukkuutta veron kiertämiseen.

Arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen välisistä perustavanlaatuisista eroista huolimatta arvonlisäverojärjestelmän tietoinen hyväksikäyttö on ollut, ja on edelleen varsin suuren mittaluokan ongelma varsinkin EU-tasolla. Ongelman taloudellinen merkitys käy ilmi komission viimeisimmästä syyskuussa 2021 julkaisemasta raportista, jonka mukaan arvonlisäveron kokonaisvaje oli väärinkäytösten takia vuonna 2019 EU-tasolla arvioituna yhteensä noin 134 miljardia euroa, joka muodosti noin 10.3 prosentin vajeen jäsenvaltioiden arvonlisäverotuotoista.⁷ Lukujen perusteella on selvää, että kyse on taloudellisesti merkittävistä asioista.⁸ Ilmiön taloudellisen merkityksen korostumisesta huolimatta väärinkäytöksiin ja arvonlisäveron kiertämiseen liittyy edelleen myös paljon perustavanlaatuisia käytännön ja teorian kysymyksiä, jotka eivät ole juurikaan muuttuneet *Tikan* väitöskirjatutkimuksen valmistumisen ajoista.

Seuraavassa selvitetään veron kiertämisen oikeudellista ilmiötä nimenomaisesti arvonlisäverotuksen erityispiirteiden valossa. Kirjoituksen keskiössä on terminologisten erojen selvittäminen ja täsmentäminen, koska lainsäädännöstä ja oikeuskäytännöstä ei ole löydetävissä arvonlisäveron kiertämisen käsitteen tarkkaa sisältöä. Kirjoituksessa käsitellään myös arvonlisäverotuksen ja sen läheisen EU-oikeudellisen kytkennän merkitystä sekä kansallisen että EU-oikeudellisen lainsäädännön ja käytäntöjen tasolla. EU-oikeudellisen kytkennän merkittävyyden takia artikkelissa käsitellään ja analysoidaan pääasiallisesti unionin tuomioistuimen ("EUT") arvonlisäveron kiertämistä koskevaa oikeuskäytäntöä, koska suomalaista julkaistua oikeuskäytäntöä on erittäin vähän. Kirjoituksessa käsitellään nimenomaisesti veron kiertämistä, joten kriminalisoituja veropetoksia ja niihin liittyviä ns. karusellipetostilanteita ei käsitellä

suhteessa tuloveron yleislakiin eli verotusmenettelylain 28 §:än, joten tuloverolainsäädännön hyödynnettävyyttä arvonlisäveron tilanteissa pitää arvioida tapauskohtaisesti. Eli verotusmenettelylakia ei voida soveltaa arvonlisäverotuksessa.

⁵ Tilanne voi luonnollisesti olla eri, jos kyse on kriminalisoidusta arvonlisäveropetoksesta, jossa esimerkiksi tosiseikat kerrotaan tietoisesti väärin tai myynnin arvonlisävero jätetään raportoimatta.

⁶ Pikkujämsä, Mikko (2001). Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Jyväskylä. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus, s. 197, sekä Nieminen, Auvo et al. Arvonlisäverotus. Alma Talent Oy (jatkuvatäydenteinen): 18. Verotusmenettely/Veron määrääminen ja maksuunpano/Veron kiertäminen/, jossa todetaan, että järjestelmän kontrollin ja veron luonteen takia verovelvollisella ei ole tarvetta eikä mahdollisuuksia verosuunnitteluun veron minimointia varten.

⁷ Komission syyskuussa 2021 julkaisema raportti VAT Gap in the EU, s. 24. Raportin sivun 57 mukaan Suomen arvioitu vastaava vaje vuonna 2019 oli 646 miljoonaa euroa eli noin 2.9 prosenttia arvonlisäverotuotoista.

⁸ Komission raportin sivun 10 mukaan luvut sisältävät veropetosten ja arvonlisäveron kiertämisen lisäksi myös konkurssit ja hallinnolliset virheet jne., joten raportin perusteella ei voine tehdä kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätöksiä pelkän arvonlisäveron kiertämisen taloudellisesta merkityksestä.

kuin soveltuvin osin. EU-oikeudellinen väärinkäytön estämisen periaate liittyy läheisesti arvonlisäveron kiertämiseen, koska molemmissa tavoitteena on estää toimijoiden väärinkäytöksiä ja suojata oikein toimivia väärinkäytöksistä aiheutuvilta kilpailun vääristymisiltä. Tämän vuoksi kirjoituksessa keskitytään myös väärinkäytön ja veron kiertämisen väliseen problematiikkaan.

2. Arvonlisäveron kiertämisen terminologia

EUT viittaa veron kiertämistä koskevissa ratkaisuisaan siihen, miten mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä⁹ tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. EUT:n viittaukset eivät kuitenkaan selitä sitä, mikä ero käsitteiden välillä on. Lisäksi EUT on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin.¹⁰

Lainsäädännössä ei ole määritelty tyhjentävästi arvonlisäveron kiertämisen tarkkaa sisältöä, joten asiaan liittyvien käsitteiden sisältö muodostuu muiden lähteiden ja yleislausekkeiden soveltamisen avulla. Sen sijaan arvonlisäveropetoksen määritelmä löytyy EU:n taloudellisten etujen suojaamisesta tehdyn yleissopimuksen¹¹ 1 artiklan 1 kohdan b alakohdasta, jonka mukaan unionin varoihin kohdistuvalla petoksella tarkoitetaan tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa tietojen ilmoittamatta jättämistä tai väärien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä.

Jaottelu veron kiertämisen ja veropetosten välillä perustuu EUT:n varhaisessa tuomiossa *Direct Cosmetics*¹² omaksumaan luokitteluun, jonka mukaan veron kiertämiseen arvonlisäverotuksessa käsitteenä liittyy useimmiten objektiivisuuden elementti, kun taas veropetokseen käsitteenä voi liittyä tahallisuuden tunnusmerkki. Terminologinen erottelu arvonlisäveron kiertämisen ja veropetosten välillä voidaankin selkeimmissä tapauksissa tehdä siten, että kiertämisessä järjestely on tulkinnallisesti lainmukainen, mutta vastoin arvonlisäverolainsäädännön tarkoitusta, kun taas veropetoksessa on kyse laittomasta järjestelystä, jossa tietoja esimerkiksi salataan tahallisesti Verohallinnolta.¹³ Suomen lainsäädännön osalta tämä tarkoittaa sitä, että veropetos rinnastuu käsitteenä rikoslaissa kriminalisoitujen veropetosten tunnusmerkistöön.

Arvonlisäveron kiertämisen taustalla on ajatus siitä, että EU-lainsäädäntöön perustuvaa kansallista arvonlisäveroa yritetään kiertää tai EU-lainsäädäntöön vedotaan tahallaan väärin, jotta arvonlisäveron suoritusvelvollisuus voitaisiin siirtää esimerkiksi toiseen EU:n jäsenvaltioon.¹⁴ Yleisesti voidaan lähteä liikkeelle jaottelusta, jonka mukaan arvonlisäveron tilanteet voidaan jakaa kolmeen kokonaisuuteen: 1) sinänsä

⁹ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä ("arvonlisäverodirektiivi").

¹⁰ Ks. esimerkiksi veropetoksia koskeva tuomio asiassa C-582/20, *SC Cridar Cons SRL*, k. 33.

¹¹ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K. 3 artiklan perusteella tehty yleissopimus yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta (EYVL 1995, C 316; allekirjoitettu Brysselissä 26.7.1995).

¹² Yhdistetyt asiat C-138/86 ja C-139/86, *Direct Cosmetics Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, k. 21).

¹³ OECD:n vuodelta 2017 olevassa ohjeessa (International VAT/GTS Guidelines, kohta 4.25) on yleisesti määritelty, mitä arvonlisäverotuksessa voidaan tarkoittaa käsitteillä "evasion" ja "avoidance".

¹⁴ Terra, Ben – Kajus, Julie (2021). A Guide to the European VAT Directives. Volume 1: Introduction to European VAT. IBFD, s. 60.

hyväksyttävään verosuunnitteluun, jossa pyritään hyödyntämään arvonlisäverolainsäädännön tulkinnanvaraisuuksia; 2) arvonlisäveron kiertämiseen, jota ei voida pitää hyväksyttävänä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen verolainsäädännön näkökulmasta¹⁵ sekä 3) veropetoksiin, joissa on kyse kriminalisoiduista tilanteista.¹⁶

Kahden viimeksi mainitun väliset rajanvetotilanteet voivat käytännössä olla ongelmallisia, jos tilanteessa esimerkiksi annetaan sinänsä oikeat tiedot ja ilmoitukset, mutta järjestely ei vastaa asian oikeaa luonnetta tai järjestelyä käytetään arvonlisäveron välttämiseksi. Tähän on ensinnäkin syynä terminologian vakiintumattomuus¹⁷, joka aiheutuu EUT:n osittain epäjohdonmukaisesta käsitteiden käyttämisestä ja tilanteiden erottelusta.¹⁸ Toiseksi syynä ovat tilanteiden samankaltaisuudet, koska arvonlisäveropetoksen voidaan katsoa rinnastuvan kiellettyyn väärinkäyttöön ja arvonlisäveron kiertämiseen, kun taas väärinkäyttö ja sitä kautta arvonlisäveron kiertäminen ei automaattisesti tarkoita sitä, että asiassa olisi tapahtunut kriminalisoitu arvonlisäveropetos.¹⁹ Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivi ja EU:n perussopimukset eivät sisällä arvonlisäveron kiertämisen tarkkaa määritelmää. Neljänneksi EU-oikeudessa vakiintunut väärinkäytön kiellon periaate voi vaikuttaa arvonlisäveron kiertämisen arviointiin, jolloin käytännön tilanteissa pitää ottaa huomioon molemmat periaatteet.

Rajankäyntitilanteiden osalta terminologinen jaottelu voidaan yrittää rakentaa toimijan motiivien kohteen ja tarkoituksen varaan, jolloin väärinkäytössä voidaan katsoa hyödynnettävän EU- ja kansallista lainsäädäntöä, vaikka mitään sääntöjä ei ole rikottu, kun taas petostilanteisiin voi liittyä keinotekoinen olosuhde.²⁰ Konkreettisesti jaottelun mukainen ero voi ilmetä siten, että väärinkäytön tilanteessa tosiseikat kuvataan oikein, kun taas veropetostilanteissa tosiseikat kuvataan väärin.

¹⁵ Ks. esimerkiksi Lappi-Seppälä, Tapio et al. Rikosoikeus. Alma Talent Oy (jatkuvatäydenteinen): II Rikoslajit/16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan/yleistä verorikoksista/Verorikollisuus ja verokontrolli/Verosuunnittelu, veron kiertäminen ja verovilppi/, jossa esimerkkinä tällaisista tilanteista mainintaan järjestelyt, joissa ei rikota ilmoitusvelvollisuutta, anneta vääriä tietoja tai salata veron määräämisen kannalta tarpeellisia tietoja, mutta silti pyritään lievään verokohteluun.

¹⁶ Ks. tältä osin esimerkiksi Knuutinen, Reijo (2014). Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus-lehti 2/2014, s. 172, jossa samankaltainen jaottelu tehdään erityisesti tuloverotuksen osalta.

¹⁷ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 27 ja 31, mukaan EUT käyttää oikeuskäytännössään monia erilaisia ilmaisuja samankaltaisista tai samoista ilmiöistä ja tämä osaltaan johtaa terminologian vakiintumattomuuteen.

¹⁸ EUT viittaa usein vakiintuneeseen oikeuskäytäntönsä, jota voidaan soveltaa sekä arvonlisäveropetoksiin että väärinkäyttöön ja sitä kautta myös arvonlisäveron kiertämiseen. Ks. tältä osin esimerkiksi tuomio asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 34.

¹⁹ Van Doesum, Ad et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law*. Croydon. Kluwer Law International B.V, s. 44. Ks. myös sivu 45, jonka mukaan EUT peilaa eroja seuraamusten kautta, koska arvonlisäveron kiertämisen osalta EUT hyväksyy liiketoimien uudelleen määrittelyn, kun taas veropetoksissa EUT hyväksyy menettelyn, jossa kieltäydytään hyväksymästä toimintaa verottomaksi tai vaadittu vähennysoikeus evätään.

²⁰ Pistone, Pasquale (2011). *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)*. Teoksessa de la Feria, Rita – Vogenauer, Stefan (eds.): *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford. Hart Publishing, s. 389.

3. Arvonlisäveron kiertäminen oikeusperiaatteiden ja lainsäädännön valossa

Arvonlisäveron kiertämisen problematiikka kiinnittyy edellä mainitun perusteella erityisesti arvonlisäverotuksen harmonisoituun luonteeseen välillisenä verona. Harmonisointi tarkoittaa tässä yhteydessä sitä, että kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö perustuu EU-tason asetuksiin ja arvonlisäverodirektiiviin. Jäsenvaltiot ovat täten sidottuja EU-oikeudellisiin seikkoihin, kuten esimerkiksi EUT:n oikeuskäytäntöön. EU-oikeuden keskeinen merkitys ilmenee arvonlisäveron kiertämisen osalta siinä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota EU:n oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin.²¹ Tämä periaate liittyy veron kiertämisen kiinteästi väärinkäytön kieltoon, joka myöskin on EU-oikeudellisesti vahvistettu periaate. Väärinkäytön kielto puolestaan perustuu esimerkiksi EU:n perussopimuksiin, joissa väärinkäytösten estämisen tavoite on vahvistettu.²² Sama tavoite mainitaan myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa²³ sekä esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

Arvonlisäveron kiertämisen lainsäädännöllinen pohja rakentuu arvonlisäverodirektiiviin ja EU:n perussopimuksiin.²⁴ Niiden mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus estää arvonlisäveron kiertämistä. Arvonlisäverodirektiivi ei kuitenkaan sisällä kiertämisen käsitteen eikä sen toimintaympäristön tarkkaa määritelmää²⁵, joten nämä ovat muotoutuneet ja kehittyneet erityisesti EUT:n oikeuskäytännön perusteella.²⁶

Arvonlisäveron kiertämisen estämisen tavoite oikeuttaa jäsenvaltiot toteuttamaan toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on varmistaa arvonlisäveron oikea kantaminen ja estää väärinkäytöksiä.²⁷ Samalla edellytetään, että rajoituksia voidaan ainoastaan tehdä, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti EU:n tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita.²⁸ Näin ollen arvonlisäveron kiertämisen arvioinnissa ja

²¹ Tämä keskeinen periaate ja lähtökohta on vahvistettu EUT:n oikeuskäytännössä esimerkiksi tuomiossa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 68.

²² Ks. esimerkiksi sopimus EU:sta ("SEU") 4 artiklan 3 kohdan 2 ja 3 alakohta, ja Sopimus EU:n toiminnasta ("SEUT") 325 artikla.

²³ Johdanto-osan k. 59 mukaan jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava ottaa käyttöön tai soveltaa edelleen tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi taikka tietäntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.

²⁴ Myös EU:n perusoikeuskirjan artikla 54 sisältää väärinkäytön kiellon. Perusoikeuskirjan määräykset on osoitettu ensisijaisesti EU:n toimielimille sekä jäsenvaltioiden viranomaisille silloin, kun ne soveltavat EU-oikeutta perusoikeuskirjan 51 artiklan mukaisesti. Oikeuskirjallisuuden mukaan perusoikeuskirjan määräysten ja sovellettavuuden häilyvyyttä voidaan pitää osasyynä siihen, ettei perusoikeuskirjan artikloja ole juurikaan nostettu esiin arvonlisäveron kiertämisen yhteydessä. Ks. tältä osin esim. Arnall, Anthony (2011). *What is a General Principle of EU Law?* Oxford. Teoksessa de la Feria, Rita – Vogenauer, Stefan (eds.): *Prohibition of Abuse of Law*. Hart Publishing 2011, s. 22. EU:n perusoikeuskirja pitää kuitenkin ottaa huomioon erityisesti harmonisoidussa verotuksessa. Ks. EU:n perusoikeuskirjan merkittävydestä ja sovellettavuudesta erityisesti harmonisoidun kulutusverotuksen osalta laajemmin Männistö, Eero (2018). *Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyden*. Helsingin Kamari Oy, s. 221–231.

²⁵ Arvonlisäverodirektiivi sisältää kuitenkin monia veron kiertämisen ja veropetosten estämiseen viittaavia artikloita. Myös Neuvoston arvonlisäverodirektiiviin liittyvän täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) johdanto-osan kohta 23 sisältää maininnan väärinkäytön estämisestä.

²⁶ Terra – Kajus 2021: 58.

²⁷ EUT on vahvistanut tämän esimerkiksi tuomiossa C-662/13, *Surgicare*, k. 20 ja 26.

²⁸ EU:n perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohta.

torjunnassa pitää ottaa huomioon suhteellisuusperiaate, jonka mukaisesti toimenpiteiden pitää olla välttämättömiä ja oikeassa suhteessa niillä tavoiteltavien päämäärien kanssa.

Tavoite estää arvonlisäveron kiertämistä on Suomessa toteutettu säätämällä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin ("OVML") veron kiertämistä koskeva yleissäännös.²⁹ OVML 10 §:n 1 momentin mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, vero on määrättävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. OVML 10 §:n 2 momentin mukaan veron kiertämisen arvioinnissa on tutkittava tarkasti kaikki asiaan vaikuttavat olosuhteet ja annettava toimijalle mahdollisuus esittää selvitys tutkimuksessa havaituista seikoista.

Säännöksen sanamuodosta käy ilmi, ettei siinä suoranaisesti määritetä arvonlisäveron kiertämistä, koska säännös on rakennettu joustavasti ns. sisältö ennen muotoa periaatteelle. Jos viranomaiset säännöstä sovellettaessa katsovat toimenpiteen muodon ja sisällön olevan ristiriidassa, mahdollinen uudelleenluonnehdinta tehdään periaatteen mukaisesti toimenpiteen tosiasiallisen sisällön mukaisesti.³⁰ Säännöstä voidaankin luonnehtia yleiseksi kompetenssinormiksi, koska sitä voidaan soveltaa joustavasti erilaisiin tilanteisiin.³¹

Arvonlisäveron kiertäminen määrittyy ja tarkentuu tapauskohtaisesti. Jos arvonlisäveron kiertäminen olisi määritelty liian yksityiskohtaisesti tai sitovasti lainsäädännössä, määrittely voisi estää arvonlisäveron kiertämisen tehokkaan estämisen ja ilmiöön puuttumisen.³² Yksityiskohtainen sääntely johtaisi myös tapauskohtaiseen sääntelyyn, joka voisi monimutkaistaa verolainsäädäntöä entisestään.³³ Näin ollen valittu lainsäädäntötekniikka on perusteltu. Säännös myös osaltaan heijastaa arvonlisäverotuksessa noudatettavaa käytäntöä, jonka mukaan arvonlisäveron kiertämiseen pyritään ensisijaisesti puuttumaan aineellista lainsäädäntöä tulkitsemalla ja vasta toissijaisesti arvonlisäveron kiertämistä koskevalla säännöksellä.³⁴

Jäsenvaltioiden on arvonlisäveron kiertämisen estämisen lisäksi tilitettävä osa kerätystä arvonlisäverosta EU:lle.³⁵ Jos keinotekoisiiin järjestelyihin tai erityisesti veropetoksiin ei puututa kansallisella tasolla riittävän tehokkaasti, puuttumattomuuden seurauksena

²⁹ Samankaltainen säännös sisältyi aikaisemmin arvonlisäverolain 181 §:än ja sitä ennen liikevaihtoverolakiin. Ks. sääntelyn historiasta tarkemmin esimerkiksi Aer, Janne (2018). Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. Oikeustiede – Jurisprudentia. LI:2018, s. 14–15.

³⁰ Ks. samankaltaisesta sääntelystä tarkemmin erityisesti tuloverotuksen osalta esimerkiksi Weckström, Jouni (2015). Veron kiertämisen tunnistaminen, osa I. Verotus-lehti 4/2015, s. 385 ja alaviite 2.

³¹ Pikkujämsä 2001: 181.

³² Ks. vastaavan kaltaisesta argumentaatiosta tuloverotuksen osalta esimerkiksi Weckström 2015: 398.

³³ Rabinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne (2017). Verotusmenettelyn perusteet. Liittua. Alma Talent Oy, s. 87.

³⁴ Menettelyyn viitataan epäsuorasti myös Verohallinnon ohjeessa "Veron kiertämissäännöksen soveltaminen" (annettu 2.8.2016). Ohjeen mukaan erityislain veron kiertämissäännöksen soveltamiskynnys on yleensä korkeampi kuin tuloverotuksessa siksi, että näihin liittyvien oikeustoimien taustalla on yleensä tarkempi yksityisoikeudellinen normisto. Suomen arvonlisäverolaki sisältää yli 200 pykälää ja arvonlisäverodirektiivi yli 400 artiklaa, joten sääntely on hyvinkin teknistä ja tarkkaa. Sääntelyn paljous mahdollistaakin usein arvonlisäveron kiertämiseen puuttumisen jo aineellista sääntelyä tulkitsemalla, jolloin OVML 10 §:än joudutaan turvautumaan harvemmin.

³⁵ Valtiovarainministeriön sivujen mukaan yleinen maksuosuus on vuodesta 2007 lähtien ollut 0,3 prosenttia harmonisoidusta arvonlisäveropohjasta.

myös EU:n omat taloudelliset intressit voivat häiriintyä.³⁶ Näin ollen tilitysvelvollisuus korostaa osaltaan EU:n omaakin taloudellista intressiä arvonlisäveron kiertämisen estämisessä.

EUT:n ratkaisuilla on merkittävä vaikutus kansallisiin tilanteisiin, koska EUT:lla on keskeinen rooli EU-oikeuden tulkinnassa SEUT 267 artiklassa vahvistetun yhteistyömallin kautta.³⁷ On kuitenkin keskeistä ottaa huomioon, että EUT tulkitsee³⁸ arvonlisäverodirektiiviä, kun taas kansallinen tuomioistuin soveltaa EUT:n tulkintaa käsillä oleviin tosiseikkoihin.³⁹ Tämän vuoksi EUT enemmänkin tukee kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa kansallisia säännöksiä ja tosiseikkoja.⁴⁰ EUT:n rooli pitää ottaa huomioon sen oikeuskäytäntöä tulkittaessa. Samoin oikeuskäytännön välittömään soveltamiseen ilman tapauskohtaista harkintaa kansallisissa tilanteissa tulee suhtautua tietyllä varovaisuudella, vaikka arvonlisäveron kiertämisen käsitteen tarkempi sisältö muotoutuu vasta kansallisissa käytännöissä.

EU-oikeuden keskeinen merkitys ilmenee kuitenkin jo EUT:n arvonlisäverotusta koskevasta varhaisesta oikeuskäytännöstä. EUT:n mukaan arvonlisäveron kiertämisen käsite on EU-oikeuden oma käsite, joten sen määrittelyä ei jätetä jäsenvaltioiden harkintaan.⁴¹ Jäsenvaltioilla on kuitenkin menettelyllinen ja institutionaalinen itsemääräämisoikeus verotusmenettelyn osalta, joten arvonlisäveron kiertämisen tutkiminen voi aiheuttaa ristiriitaa ja jännitettä EU:n ja kansallisen tason välille, vaikka tasojen välillä ei pitäisi olla eroja.⁴²

EUT vaikuttaa keskittyvän oikeuskäytännössään enemmän väärinkäytön ja sitä kautta myös arvonlisäveron kiertämisen todellisten käytäntöjen arvioimiseen kuin itse käsitteisiin, koska EUT on toimivaltakysymysten takia haluton puuttumaan kansallisten tuomioistuinten toimivaltaan.⁴³ Oikeuskirjallisuuden mukaan tietyissä tilanteissa voi olla ongelmallista, että EUT viittaa eri asioihin riippuen siitä, onko kyse EU-tason vai kansallisen tason asiasta.⁴⁴ EUT voi esimerkiksi viitata subjektiivisiin ja objektiivisiin seikkoihin, jos kyse on EU-tason asiasta. Kansallisen tason asioissa EUT voi puolestaan viitata enemmänkin yleiseen tarkoitukseen estää väärinkäyttöä ja torjua veronkiertoa. EUT vaikuttaa tasapainoilevan kansallisen tuomioistuimen toimivallan ja EU:n omien oikeussääntöjen täyden oikeusvaikutuksen sekä yhtenäisen soveltamisen varmistamisen välillä.⁴⁵ Tasapainoilu voi kuitenkin käytännön tilanteissa heikentää EUT:n oikeuskäytännön tarjoamaa tulkinta-apua.

³⁶ Ks. esimerkiksi tuomio asiassa C-574/15, *Scialdone*, k. 27, sekä tuomio asiassa C-524/15, *Menci*, k. 20.

³⁷ EUT on todennut esimerkiksi veropetosta koskevassa tuomiossa C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó*, k. 70, että SEUT 267 artiklassa vahvistettu menettely on EUT:n ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön väline, jonka avulla EUT esittää kansallisille tuomioistuimille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joita ne tarvitsevat ratkaistakseen niiden käsiteltäviksi saatetut asiat.

³⁸ EUT:n viimeaikaisen oikeuskäytännön perusteella EUT on ryhtynyt ottamaan yhä aktiivisemmin kantaa myös tosiseikkoihin.

³⁹ Tuomio asiassa C-242/18, *Unicredit Leasing*, k. 47.

⁴⁰ Tuomio asiassa C-425/06, *Part Service*, k. 54–56.

⁴¹ Tuomio yhdistetyissä asioissa C-138/86 ja C-139/86, *Direct Cosmetics Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, k. 20.

⁴² Weber, Dennis (2011). *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why we need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments*. Teoksessa de la Feria, Rita – Vogenauer, Stefan (eds.): *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford. Hart Publishing, s. 400.

⁴³ Pistone 2011: 384.

⁴⁴ Weber 2011: 401.

⁴⁵ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 65.

4. Veron kiertäminen välillisessä verotuksessa

Arvonlisäveron kiertämiseen liittyy keskeisesti arvonlisäveron luonne ja rakenne sekä sen eroavaisuudet esimerkiksi tuloveroon nähden. Eri verolajit eroavat toisistaan, joten niiden lainsäädäntö, perusperiaatteet ja oikeuskäytäntö pitäisi lähtökohtaisesti pitää erillään. Eri verolajien terminologiat ja periaatteet vaikuttavat kuitenkin laajasti eri verolajien oikeuskäytäntöön ja tulkintaan, koska eroista huolimatta EUT näyttää viittaavan tuloverotusta koskevissa tuomioissaan arvonlisäverotusta koskeviin tuomioihin erityisesti väärinkäytön periaatteen osalta.⁴⁶ Toisinaan EUT myös käyttää arvonlisäverotuomioissaan tulkinta-apuna aikaisempia tuloverotuomioitaan.⁴⁷

Arvonlisävero on luonteeltaan välillinen vero. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että järjestelmän tarkoituksena on vyöryttää vero lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Arvonlisävero tulee siten välittömästi hyödykkeen ostavan kuluttajan maksettavaksi. Välillisuus tarkoittaa puolestaan sitä, että arvonlisäveron kerääjinä valtion puolesta toimivat hyödykkeiden myyjät, jotka lisäävät arvonlisäveron hyödykkeiden myyntihintoihin ja tilittävät tätä kautta saadun veron valtiolle. Arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on myös estää tilanne, jossa useamman tuotanto- ja jakeluportaan kautta kulkeneeseen hyödykkeeseen kohdistuva vero kertaantuu. Kyseinen veron kertaantuminen pyritään estämään myyjän vähennysoikeudella, jonka mukaan myyjällä on laaja vähennysoikeus hyödykkeiden tuottamiseen kohdistuvien hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta. Arvonlisäverojärjestelmän erityispiirteisiin kuuluu myös se, että hyödykkeiden myyntimaana pidetään lähtökohtaisesti sen kulutusmaata, joten arvonlisävero ei välttämättä kerry myyjän kotivaltioon.

Arvonlisäverotuksessa myyjä kerää veron ostajalta osana hyödykkeen hintaa ja tilittää keräämänsä veron veronsaajalle. Menettelyn vuoksi esimerkiksi perusteettoman vähennysoikeuden saaminen voi edellyttää myyjän ja ostajan välistä yhteistyötä, vaikka arvonlisäveron kiertämistä voi esiintyä myös täysin riippumattomien osapuolten välillä.⁴⁸ Arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta johtuen arvonlisäveroa voidaan kuitenkin yrittää kiertää myös muilla tavoilla esimerkiksi siten, että alun perin arvonlisäverosta vapautettu toiminta yritetään muuttaa keinotekoisesti verolliseksi perusteettoman arvonlisäveron vähennysoikeuden saavuttamiseksi.⁴⁹ Tarkoituksena voi myös olla määrittää palvelujen myyntimaa siten, että myyntiin voitaisiin soveltaa jonkin tietyn jäsenvaltion alempaa verokantaa tai siirtää jäsenvaltion sisäiseen myyntiin sovellettava liiketoiminta alemman arvonlisäverokannan piiriin.⁵⁰ On myös mahdollista, että arvonlisäveron kiertämisestä koitua hyötyä kanavoitetaan myyjän asiakkaisiin.⁵¹

⁴⁶ Ks. esimerkiksi tuloverotusta koskeva tuomio yhdistetyissä asioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N. Luxembourg 1*, k. 96–97 ja 101–102.

⁴⁷ Esimerkiksi palvelun tosiasiallista suorituspaikkaa koskevassa tuomiossa asiassa C-419/14, *WebMindLicenses*, EUT viittaa k. 44 analogisesti tuloverotusta koskevaan tuomioon asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas*.

⁴⁸ Esimerkiksi EUT:n arvonlisäveron kiertämistä koskevassa tuomiossa C-227/09, *RBS Deutschland Holding*, todetaan nimenomaisesti kohdassa 50, että kyseiset liiketoimet oli toteutettu kahden sellaisen osapuolen välillä, joilla ei ollut oikeudellisia sidoksia keskenään.

⁴⁹ Lamensch, Marie et al. (2021). *European Tax Law. Terra/Wattel. Vol 2 – Indirect Taxation*. Deventer. Wolters Kluwer. Deventer, s. 184–185.

⁵⁰ Tällaisesta tilanteesta ei liene julkaistua oikeuskäytäntöä.

⁵¹ Swinkels, Joep (2011). *Abuse of EU Vat Law. International VAT Monitor July/August 2011*, s. 225.

Arvonlisäveron soveltamisessa eroa voi myös olla sen suhteen, onko kyse tavarann myynnistä tai palvelun suorittamisesta.⁵² Arvonlisäveron kiertäminen voi olla vaikeampaa myydessä tavaraa, koska tavaroiden siirtymistä voidaan konkreettisesti seurata, kun taas palvelujen suoritukset toteutetaan nykyään usein sähköisesti.⁵³ Toisaalta kyse voi olla myös yhdistelmätilanteista, joissa mahdolliseen arvonlisäveron kiertämiseen voi liittyä sekä tavarann että palvelun myyntiä.

Arvonlisäveron luonteeseen välillisenä verona liittyy korostuneesti myös se, että verotuksen pitää olla ennustettavaa, koska arvonlisävero on tarkoitettu vyörytettäväksi lopulliselle kuluttajalle. Jos tämä menettely häiriintyy esimerkiksi perusteettoman tiukkojen arvonlisäveron kiertosäännösten tulkinalla, tilanne voi johtaa kohtuuttomuuksiin veron kerääjänä toimineen myyjän osalta. Samalla menettely voi loukata harmisoituun arvonlisäverotukseen keskeisesti liittyvää oikeusvarmuuden periaatetta.⁵⁴ Toisaalta yksityiset eivät voi vedota EU-lainsäädäntöön väärinkäyttöön rinnastettavalla tavalla, joten väärinkäytön kiellon ja sitä kautta myös arvonlisäveron kiertämisen sekä oikeusvarmuuden välillä vallitsee jännite.⁵⁵ Kyseisen jännitteen havaitseminen ja sen haittavaikutuksien minimoiminen edellyttävät, että arvonlisäveron kiertämisen estämisen edellytykset ja käytettävät keinot ovat mahdollisimman selkeitä ja ennustettavia.⁵⁶ Samalla edellytetään sitä, että arvonlisäverotukseen liittyviä keskeisiä EU-oikeudellisia periaatteita sovelletaan johdonmukaisesti.⁵⁷

5. Arvonlisäveron kiertäminen osana väärinkäytön kiellon periaatetta

EUT rakentaa arvonlisäveron kiertämisen estämisen oikeuskäytännössään johdonmukaisesti väärinkäytön kiellon periaatteen kautta. Tämä menettely johtaa arvonlisäveron kiertämisen ja väärinkäytön osittaiseen päällekkäisyyteen.⁵⁸ Edellä käsitellyn perusteella arvonlisäveron kiertämisen ja yleisen väärinkäytön kiellon periaatteen välillä on erilaisia vaikutussuhteita, jotka perustuvat sekä terminologisiin seikkoihin että soveltamiskäytäntöihin. Yleisenä lähtökohtana on se, että väärinkäytön kieltö on vahvistettu yleiseksi EU-oikeuden periaatteeksi ja sen soveltamisala on laaja.⁵⁹ Väärinkäytön kiellon pitäisi siis olla ensisijainen muihin EU-oikeudellisiin yleisiin periaatteisiin nähden.⁶⁰ Ensisijaisuus ei kuitenkaan saa tarkoittaa sitä, että kiellon soveltaminen tapahtuu automaattisesti ilman tapauskohtaista harkintaa tai johtaa

⁵² Ks. esimerkiksi EUT:n arvonlisäveron kiertämistä koskeva tuomio asiassa C-273/18, *Kuršu zeme*, joka koskee tavaroiden myyntiä.

⁵³ Tavaroiden ja palveluiden väliset erot heijastuvat selkeimmin veropetosten osalta, koska esimerkiksi rajat ylittävien tilanteiden osalta voi olla haasteellisempaa todeta myyntimaa ja mahdollinen arvonlisäveron kiertäminen sähköisesti tuotettujen palvelujen kuin konkreettisesti siirrettävien tavaroiden osalta.

⁵⁴ Oikeusvarmuuden periaatteen mukaan EU-lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja sen soveltamisen pitää olla ennakoitavaa. EUT:n oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuutta on noudettava erityisen tiukasti silloin, kun sovellettava sääntely voi saada aikaan taloudellisia rasitteita.

⁵⁵ Jännite on ollut olemassa jo pidemmän aikaa, sillä esimerkiksi *Tikka* (ks. *Tikka* 1972: 82) havaitsi tämän saman jännitteen jo 50 vuotta sitten toteamalla: "Erityisen korostettuna ennustettavuuden tarve esiintyy liikevaihtoverotuksessa. Tämä johtuu siitä, että liikevaihtovero säännönmukaisesti vyörytettävänä verona otetaan hinnoittelussa huomioon."

⁵⁶ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 80.

⁵⁷ Pistone 2011: 383.

⁵⁸ Weber 2011: 397.

⁵⁹ Tuomio asiassa C-321/05, *Kofoed* (ei arvonlisäveroa koskeva asia), k. 38

⁶⁰ EUT on vahvistanut tämän tuomiossaan asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 43.

rehellisesti ja huolellisesti toimivien verovelvollisten kannalta kohtuuttomaan lopputulokseen.

Sisällöllisesti väärinkäytön kieltä tarkoittaa sitä, että oikeussubjektit eivät saa käyttää tai vedota EU-oikeuteen vilpillisesti. EUT:n oikeuskäytännön mukaan oikeuden väärinkäytön toteamiseksi tutkitaan kahta edellytystä.⁶¹ Ensinnäkin liiketoimien seurauksena on oltava veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteen vastaista. Toiseksi objektiivisista seikoista on käytävä ilmi, että kyseisillä liiketoimilla pyritään ainoastaan tai olennaisesti kyseisen veroedun saamiseen. EUT on määritellyt periaatteen soveltamistilanteen siten, että EU-lainsäädännön suomia etuja tai oikeuksia ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin, jotka toteutetaan yksinomaan joidenkin EU-lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.⁶² Arvonlisäverotuksessa voi esimerkiksi olla tilanne, jossa väärinkäytön avulla saatu arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä, vaikka kansallisessa verolainsäädännössä ei edes ole nimenomaista veronkiertosäännöstä.⁶³

EUT otti kantaa väärinkäytön kieltöön ensimmäisen kerran verotuksen osalta tuomiossa *Emsland-Stärke*.⁶⁴ Tuomiossa yhtiö vei tavaraa ensin Sveitsiin, jonka jälkeen tavara tuotiin takaisin Saksaan tai Italiaan. Tämä kaikki oli täysin laillista, mutta vientipalautukset⁶⁵ olivat määrältään ilmeisesti huomattavasti suurempia kuin vientikustannukset.⁶⁶ EUT vahvisti tuomiossa myös, että väärinkäytön kieltöä voidaan arvioida jaotteleamalla toiminta objektiivisiin ja subjektiivisiin elementteihin.⁶⁷ Nämä elementit ovat sittemmin vakiintuneet väärinkäytön tilanteiden arviointiperusteiksi.

Tuomion mukaan subjektiivisen elementin osalta tulee arvioida sitä, luodaanko tapauksessa keinotekoinen tilanne vastaamaan EU-oikeudellisia kriteerejä edun saamiseksi, vaikka etu ei tosiasiallisesti kuuluisi toimijalle. Subjektiivisen edellytyksen osalta arvioidaan siis suoritettujen liiketoimien käytännön tarkoitusta.⁶⁸ Objektiivisen elementin osalta pitää puolestaan arvioida sitä, voidaanko järjestely hyväksyä, jos muodolliset edellytykset täyttyvät, mutta järjestely ei vastaa EU-oikeudellisia tavoitteita ja tarkoitusta. Arvioissa pitää siis tulkita aineellisia säännöksiä erityisesti niiden tarkoituksen ja sen saavuttamisen osalta.⁶⁹ Edellytyksiä on sittemmin arvonlisäverotuksessa tarkennettu esimerkiksi tuomiossa *Webmindlicences*.⁷⁰ Tuomion mukaan kyseessä on väärinkäyttö, jos säännösten muodollisesta noudattamisesta huolimatta seuraa veroetu, jonka myöntäminen olisi säännösten vastaista (muodolliset seikat) ja objektiivisista seikoista käy ilmi, että toimijan keskeinen tavoite on tällainen veroetu (aineelliset seikat). EUT on myös tarkentanut kiellon tavoitteita toteamalla, että tarkoituksena on estää sellaiset vailla taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi.⁷¹

⁶¹ Julkisasiameiehen ratkaisuehdotus asiassa C-227/21, *HA.EN.*, k. 39.

⁶² Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 69.

⁶³ Tuomio asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 33.

⁶⁴ Tuomio asiassa C-110/99, *Emsland-Stärke*.

⁶⁵ Tuomio koski vientitukia, joten siinä ei ollut kyse arvonlisäverotuksesta.

⁶⁶ Ks. tuomion tosiseikoista tarkemmin esimerkiksi Weckström, Jouni (2016). Veron kiertämisen tunnistaminen osa III: EU-oikeus. Verotus-lehti 2/2016, s. 180.

⁶⁷ Terra – Kajus 2021: 59.

⁶⁸ Julkisasiameiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 60.

⁶⁹ *Ibid.* k. 60 ja 65.

⁷⁰ Tuomio asiassa C-419/14, *WebMindLicenses*, k. 35.

⁷¹ Tuomio asiassa C-504/10, *Tanoarch*, k. 51.

EUT viittasi arvonlisäverotusta koskevassa tuomiossa *Direct-Cosmetics*⁷² ensimmäistä kertaa arvonlisäveron kiertämiseen ja kriminalisoituihin veropetoksiin. EUT ei kuitenkaan mainitse tuomiossa käsitettä väärinkäyttö. Arvonlisäverotuksen osalta tämä tapahtui vasta vuonna 2006.⁷³ Koska väärinkäyttö vero-oikeuden piirissä viittaa kuitenkin väärin saatuihin tai käytettäviin etuihin, väärinkäyttö rinnastetaan usein arvonlisäveron kiertämiseen ja veropetoksiin. Näin ollen EU-oikeudessa ei sallita väärinkäyttöä verotuksen osalta, jos menettely johtaa arvonlisäveron kiertämiseen tai veropetoksiin.⁷⁴

Tuomiossa *Direct-Cosmetics* ei määritellä tarkemmin, mitä arvonlisäveron kiertämisellä ja veropetoksilla tarkoitetaan, kun taas tuomiossa *Emsland-Stärke* määritteli ainoastaan väärinkäyttö. Tuomiot jättävät tältä osin epäselväksi, mikä väärinkäytön suhde on arvonlisäveron kiertämiseen ja veropetoksiin, vaikka ne viittaavat samaan ilmiöön eli lainmukaisiin toimiin, joissa tavoiteltava veroetus kuitenkin hylätään jollakin perusteella.⁷⁵

Myöhemmässä tuomiossaan *Halifax ym.*⁷⁶ EUT joka tapauksessa vahvisti, että väärinkäytön kiellon periaatetta sovelletaan myös arvonlisäverotuksessa. Tuomion jälkeen periaatteen ja sen myötä myös arvonlisäveron kiertäminen ilmiönä vahvistui oikeuskäytännössä merkittävästi, vaikka arvonlisäverojärjestelmän väärinkäytön kiellon periaatetta ei ole sisällytetty mihinkään tiettyyn EU-oikeuden säännökseen, vaan se perustuu edelleen EUT:n vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön.⁷⁷ Tämän takia periaatteiden väliset erot ja yhtäläisyydet ovat edelleen hieman epämääräisiä. Oikeuskirjallisuuden perusteella eräs ratkaisu voisi olla jaottelu, jossa väärinkäyttö viittaisi käsitteenä nimenomaan EU-lainsäädännön väärinkäyttöön, kun taas veron kiertäminen käsitteenä viittaisi enemmän kansallisen verolainsäädännön kiellettyyn kiertämiseen.⁷⁸ Jaottelu ei kuitenkaan välttämättä ole kovinkaan hyödyllinen käytännön tilanteiden ratkaisemisessa, jos kyse on esimerkiksi arvonlisäverotuksesta, joka perustuu pitkälti EU-lainsäädäntöön ja jonka soveltamisessa pitää joka tapauksessa noudattaa EU-lainsäädäntöä.

EUT toteaaakin tuomiossa *Halifax ym.*, että väärinkäytön olemassaolon toteaminen arvonlisäverotuksessa edellyttää sekä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön edellytysten huomioon ottamista.⁷⁹ EUT:n mukaan väärinkäytön ja arvonlisäveron kiertämisen tilanteiden arvioinnin pitää siis perustua molempien tasojen sääntelyyn.⁸⁰ EU-oikeuden väärinkäyttö perustuu aina siis relevantin EU-lainsäädännön ja kansallisen tilanteen tulkintaan ja siihen, mikä on sovellettavien EU-

⁷² Tuomio yhdistetyissä asioissa C-138/86 ja C-139/86, *Direct Cosmetics Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*.

⁷³ Swinkels 2011: 223.

⁷⁴ Pistone 2011: 384.

⁷⁵ Knuutinen, Reijo (2020a). Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent Oy. 2020, s. 302.

⁷⁶ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*

⁷⁷ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-98/21, *Finanzamt R*, k. 67.

⁷⁸ Knuutinen, Reijo (2020b) EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö. Verotuslehti 5/2020, s. 632.

⁷⁹ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 74.

⁸⁰ Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 63, jossa julkisasiamies erottelee tilanteet siten, että väärinkäyttö voi käsitteellisesti sisältää kahdenlaisia tilanteita: 1) EU-lainsäädännön sääntöihin vedotaan väärinkäytöstarkoituksessa kansallisen lainsäädännön kiertämiseksi ja 2) EU:n oikeussääntöön nojaututaan väärinkäytöstarkoituksessa etujen saamiseksi tavalla, joka on ristiriidassa kyseisten oikeussääntöjen tarkoituksen ja päämäärien kanssa.

oikeudellisten normien tarkoitus. Koska normien tarkoitus voi useimmiten olla tulkinnanvaraista ja toimivalta EU-oikeuden tulkinnan osalta on yksinomaan EUT:lla, jäsenvaltioilla voi olla velvollisuus esittää tältä osin ennakkoratkaisupyyntö EUT:lle.⁸¹

EU-oikeudellinen väärinkäytön kiellon periaate auttaa hahmottamaan arvonlisäveron kiertämisen estämisen EU-oikeudellisia rajoja.⁸² Kiertämiseen puuttumisen tarkemmat rajat määritetään kuitenkin kansallisella tasolla. EU-oikeus asettaa täten kansallisille säännöksille tiettyjä rajoja esimerkiksi oikeusvarmuuden ja suhteellisuusperiaatteen osalta, koska jäsenvaltioilla on toimivalta verotusmenettelyn osalta.⁸³

6. Arvonlisäveron kiertämistilanteet

EUT:n oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron kiertämisellä tarkoitetaan yleisesti väärinkäytön kieltoa lähellä olevaa tilannetta, jossa toiminta voi sinänsä olla hyväksyttävää, mutta kyse on ilman taloudellista todellisuuspohjaa⁸⁴ ainoastaan veroedun saamiseksi⁸⁵ luodusta täysin keinotekoisesta järjestelystä⁸⁶. Näiden edellytysten perusteella on selvää, että ratkaisevaa on itse toiminta objektiivisesti arvioituna. EUT:n oikeuskäytännön mukaan ei kuitenkaan ole lainvastaista hyödyntää verolainsäädännön mahdollista aukkoa, jos menettelyssä ei syöllistyä väärinkäytöksiin.⁸⁷ EUT on myös korostanut sitä, että väärinkäytön ja sitä kautta arvonlisäveron kiertäminen ei seuraa elinkeinonharjoittajan tavallisesti harjoittaman liiketoiminnan luonteesta, vaan kyseessä olevien liiketoimien kohteesta, tarkoituksesta ja seurauksista.⁸⁸

Erottelu tavanomaisen liiketoiminnan ja arvonlisäveron kiertämiseksi katsottavan liiketoiminnan välillä voi kuitenkin olla erittäin haastavaa, koska toimijoilla on oikeus järjestää toimintansa haluamallaan tavalla ja verorasitusta pienentäen.⁸⁹ Toimijoilla ei esimerkiksi ole velvollisuutta maksaa suurinta mahdollista määrää arvonlisäveroja.⁹⁰ Lisäksi EUT on korostanut, että toimijoilla on yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoiminnan kannalta parhaimmaksi katsomansa yhtiörakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot.⁹¹ Näin ollen kansallinen tuomioistuin joutuu tasapainottelemaan toimijoiden toimintavapauden ja kielletyksi katsottavan arvonlisäveron kiertämisen välillä.

Edellä mainitun mukaisesti väärinkäytön toteaminen edellyttää kokonaisharkintaa, jossa pitää ottaa huomioon subjektiiviset ja objektiiviset edellytykset.⁹² *Tikka* tunnisti

⁸¹ Weber 2011: 396.

⁸² Erottelu voi selkeytyä, jos väärinkäytön kiello nähdään yleisempänä ja abstraktina tavoitteena, jonka kohteena olevia järjestelyjä ei pidetä hyväksyttävänä, kun taas arvonlisäveron kiertämisen arvioinnin tarve syntyy konkreettisemmassa käytännön tilanteessa.

⁸³ Ks. esimerkiksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 77, jonka mukaan ei ole olemassa mitään syytä sille, miksi arvonlisäverosääntöjä ei voitaisi tulkita EU-oikeuden väärinkäytön kieltämistä koskevan yleisen oikeusperiaatteen mukaisesti.

⁸⁴ Tuomio asiassa C-419/14, *WebMindLicenses*, k. 35.

⁸⁵ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 75.

⁸⁶ Tuomio asiassa C-162/07, *Ampliscientifica ja Amplifin*, k. 28.

⁸⁷ Tuomio yhdistetyissä asioissa C-487/01 ja C-7/02, *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, k. 79.

⁸⁸ Tuomio asiassa C-103/09, *Weald Leasing*, k. 44.

⁸⁹ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 73.

⁹⁰ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 64.

⁹¹ Tuomio asiassa C-419/14, *WebMindLicenses*, k. 42.

⁹² Tuomio asiassa C-110/99, *Emsland-Stärke*, k. 52–54.

saman ilmiön jo väitöskirjassaan toteamalla, että jos veron kierron käsitteen käyttöedellytysten arvioinnissa tyydytään ainoastaan objektiivisiin tunnusmerkkeihin, käsite voi jäädä varsin abstraktille tasolle ja samalla sen käyttökelpoisuus voi vähentyä.⁹³

Edellytysten ja käsitteistön yleisluonteisuus ja tulkinnanvaraisuus sekä kansallisten tuomioistuimien viimekätinen ratkaisuvastuu heijastuvat käytännön tilanteiden ratkaisemiseen siten, että EUT ja julkisasiamiehet ovat osaltaan pyrkineet selventämään edellytysten sisältöä. Selvää kuitenkin on se, että oikeuskäytännössä tuskin pystytään täysin tyhjentävästi selventämään esimerkiksi sitä, mitä ilmaisulla tavanomainen liiketoiminta tarkoitetaan väärinkäytön ja arvonlisäveron kiertämisen arvioimisen yhteydessä. Selventäminen on tehtävä varovaisesti, koska se voi johtaa ennakoimattomiin lopputuloksiin. Selventämisen ei pitäisi myöskään johtaa arvonlisäverotuksessa keskeisessä roolissa olevan ennustettavuuden vaatimuksen ja verotuksessa yleisestikin keskeisessä asemassa olevan laillisuusperiaatteen vastaiseen tilanteeseen.⁹⁴

EUT:n oikeuskäytännön mukaan taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys.⁹⁵ Näin ollen arvonlisäveron kiertämisen arvioinnin lähtökohtana pitää olla sekä sovellettava lainsäädäntö että asian tosiseikat. Nämä seikat voivat kuitenkin olla osittain päällekkäisiä, koska käytännön tilanteessa pitää erottaa kaupallisesti normaalit liiketoimet sellaisista, joiden seurauksena on säännösten tavoitteiden vastainen etu.⁹⁶ Seurauksena voikin olla monimutkainen tilanne, jossa pitää ottaa huomioon mm. tavoiteltavat verotukselliset edut, säännösten tavoitteet⁹⁷ ja toiminnan päämäärät⁹⁸. Kansallinen tuomioistuin on varsin haasteellisen tehtävän edessä, koska sen tehtävänä on viimekädessä selvittää ja arvioida liiketoimien todellista sisältöä ja merkitystä.⁹⁹

EUT on pyrkinyt selventämään, että kansallinen tuomioistuin voi ottaa arvioinnissaan huomioon järjestelyyn osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja henkilölliset siteet.¹⁰⁰ Lisäksi kansallisen tuomioistuimen pitää ottaa huomioon liiketoimien kohde, tarkoitus ja seuraukset ja yrittää löytää näiden osalta raja hyväksyttävän ja kielletyn toiminnan välillä.¹⁰¹ Luontevin lähtökohta kansallisen tuomioistuimen tekemälle arvioinnille on sen selvittäminen, vastaavatko sopimusehdot oikeaa tilannetta.¹⁰² EUT pyrki selventämään sopimusehtojen merkitystä tuomiossa *Newey*.¹⁰³ Tuomion mukaan kyse voi olla väärinkäytöstä ja siten arvonlisäveron

⁹³ Tikka 1972: 14–15.

⁹⁴ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-103/09, *Weald Leasing*, k. 32.

⁹⁵ Tuomio asiassa C-653/11, *Newey*, k. 42. Ks. myös korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2022:40.

⁹⁶ Terra – Kajus 2021: 67.

⁹⁷ Nämä tavoitteet voivat usein olla epäselviä EU-oikeudessa.

⁹⁸ Ks. Terra – Kajus 2021: 69, jonka mukaan EUT on tältä osin todennut, että kyse ei automaattisesti ole arvonlisäveron kiertämisestä, jos realisoitunut veroetu on liiketoimen pääasiallinen tavoite. Ks. tältä EUT:n tuomiot asioissa C-425/06, *Part Service*, k. 45, ja C-251/16, *Cussens ym.*, k. 53.

⁹⁹ Julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-98/21, *Finanzamt R*, k. 82, että kansallisen tuomioistuimen pitäisi pyrkiä arvioimaan liiketoimien taustalla olevia taloudellisia syitä sen selvittämiseksi, ovatko ne liiketoimintakäytännön perusteella objektiivisesti perusteltuja vai onko niissä taloudellisen päätävänomaisuuden piirteitä.

¹⁰⁰ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 76 ja 81.

¹⁰¹ Tuomio asiassa C-103/09, *Weald Leasing*, k. 44.

¹⁰² Tällainen tilanne oli kyseessä Helsingin hallinto-oikeuden 27.9.2013 tekemässä päätöksessä nro. 13/1404/4, jossa oli kyse sopimusjärjestelyjen keinotekoisuuden arvioinnista ja arvonlisäveron kiertämisestä.

¹⁰³ Tuomio asiassa C-653/11, *Newey*.

kiertämisestä, jos sopimusmääräykset eivät heijasta liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta.¹⁰⁴

Suomessa arvonlisäveron kiertämisen epäilytilanteissa tutkitaan ensin aineellisia säännöksiä¹⁰⁵ ja vasta tämän jälkeen arvioidaan arvonlisäveron kiertämisen mahdollisuutta.¹⁰⁶ Toisin sanoen tilanteet pyritään ensisijaisesti ratkaisemaan aineellisia säännöksiä tulkitsemalla ja vasta toissijaisesti turvaudutaan arvonlisäveron kiertämissäännökseen.¹⁰⁷

7. Toimenpiteet veron kiertämisen tunnistamisen jälkeen

Jos toiminta tunnistetaan kielletyksi väärinkäytöksi ja siten arvonlisäveron kiertämiseksi, kansallisten viranomaisten pitää ottaa huomioon EU-oikeudelliset rajoitukset. Syynä tähän on se, että arvonlisäveron kiertämisen ennakkollisen torjunnan ja soveltamistilanteissa suoritettavien viranomaistoimenpiteiden pitää olla hyväksyttäviä kansallisesti ja EU-oikeudenkin kannalta.¹⁰⁸ EUT on lisäksi linjannut, että väärinkäytön kieltö ja sitä kautta arvonlisäveron kiertämisen torjunta ei ole ajallisesti sidottua. Näin ollen toimenpiteitä voidaan soveltaa takautuvasti sellaisiin arvonlisäverotusta koskeviin tilanteisiin, jotka on toteutettu jo ennen *Halifax ym.* tuomion julkistamista.¹⁰⁹ EUT:n mukaan EU-oikeudelliset oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet eivät ole esteenä takautuville toimenpiteille, jos olosuhteet on luotu väärinkäytöksellä tai petollisella menettelyllä.¹¹⁰

Kansalliset toimenpiteet voidaan jaotella lainsäädäntövaiheen ja soveltamisvaiheen toimenpiteisiin. Jaottelun osalta voidaan puhua myös yleisistä (lainsäädännöllisistä) ja erityisistä (soveltamisvaiheen) keinoista, jotka voivat perustua joko lainsäädäntöön tai verotuskäytäntöön. Molempien vaiheiden soveltamiseen voi liittyä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan kannalta ongelmallisia kysymyksiä, joten niiden soveltamisen tulisi olla poikkeuksellista ja viimekätistä.¹¹¹

EUT:n oikeuskäytännöstä on löydettävissä tuomioita, joissa takautuvasti voimaantulevaa kansallista lainsäädäntöä tai sen poistamista on perusteltu yleisen edun turvaamiseen liittyvällä tavoitteella estää järjestelmän väärinkäyttöä, torjua arvonlisäveron kiertämistä tai estää etukäteen vahingollisten verojärjestelyjen laajaa

¹⁰⁴ Tuomio asiassa C-653/11, *Newey*, k. 44–45.

¹⁰⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2022:40 kuvastaa hyvin tätä menettelyä, koska päätöksessä arvioitiin osapuolten tekemän sopimuksen oikeudellista muotoa ja sen tarkoitusta. Korkein hallinto-oikeus myös viittaa päätöksessään EUT:n tuomioon asiassa C-653/11, *Newey*, vaikka päätöksessä ei edes ollut kyse arvonlisäveron kiertämisen arvioinnista.

¹⁰⁶ Ks. tällaisesta menettelystä esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2019:73, jossa viitataan arvonlisäveron kiertämiseen. Korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan joutunut ottamaan arvonlisäveron kiertämisen kantaa, koska asia ratkesi aineellista lainsäädäntöä tulkitsemalla. Myös julkisasiamies on viitannut kaksivaiheiseen tutkimiseen esimerkiksi ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, k. 30–31.

¹⁰⁷ Ks. esimerkiksi vähennysoikeuden menettämistä käsittelevä tuomio asiassa C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, k. 70, jonka mukaan vähennysoikeuden menettäminen vaikuttaa suhteettomalta silloin, kun ei ole todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle.

¹⁰⁸ Samoja periaatteita pitää luonnollisesti noudattaa myös tunnistamista edeltävien aineellisten säännösten tulkinnan osalta.

¹⁰⁹ Tuomio asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 44.

¹¹⁰ Tuomio asiassa C-251/16, *Cussens ym.*, k. 43.

¹¹¹ Ks. lainsäädäntötoimien osalta esimerkiksi Pikkujämsä 2001: 180, jonka mukaan lainsäädäntötoimet purevat huonosti arvonlisäveron kiertämiseen.

käyttöä.¹¹² Näissäkin tilanteissa takautuvan vaikutuksen pitää kuitenkin olla yhteen sovitettavissa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Lisäksi toimijoille pitää jättää riittävän pitkä sopeutumisaika.¹¹³

Arvonlisäveron kiertämisen konkreettisissa soveltamistilanteissa viranomaiset voivat puolestaan luokitella arvonlisäveron kiertämisen kohteena olevat oikeustoimet vero-oikeudellisesti uudelleen siten, että ne muutetaan vastaamaan asian todellista tilannetta.¹¹⁴ Uudelleenluonnehdinta voi tapahtua esimerkiksi sopimusmääräysten uudelleen määrittelyllä. Tilanne siis palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos väärinkäytön ja arvonlisäveron kiertämisen muodostavia toimia ei olisi ollut. Palauttaminen voi konkreettisesti johtaa tilanteeseen, jossa arvonlisävero on suoritettava siten kuin se olisi pitänyt alun perin suorittaa, jos arvonlisäveron kiertämisestä ei olisi tapahtunut.¹¹⁵ EUT on painottanut näissä tilanteissa, että velvollisuus palauttaa saatu etu ei loukkaa laillisuusperiaatetta, koska palautus on vain seuraus väärinkäytön toteamisesta.¹¹⁶

Suomessa OVML 10 §:n 2 momentti ja suhteellisuusperiaate edellyttävät, että toimijalle annetaan mahdollisuus tulla kuulluksi ennen kuin uudelleenluonnehdinta tehdään ja sen perusteella määrätään seuraamuksia. Toimijalle pitää siis antaa todellinen mahdollisuus esittää riittävää selvitystä siitä, että liiketoimille tai olosuhteille on ollut riittäviä liiketaloudellisia syitä.

Uudelleenluonnehdinta ei joka tapauksessa saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen.¹¹⁷ Edelleen on kuitenkin hieman epäselvää, miten tämä käytännössä tehdään, esimerkiksi pitääkö tietyt elementit ohittaa vai pitääkö ehdot määrittellä uudestaan.¹¹⁸ Seurauksena voikin olla tilanne, jossa pitää ottaa huomioon ja toisaalta erottaa toisistaan uudelleenluonnehdinta ja itse seuraamusten määrittäminen. Uudelleenluonnehdinta ei esimerkiksi saa johtaa tilanteeseen, joka ei olisi realistinen tapauskohtaisten yksityisoikeudellisten, vero-oikeudellisten ja liiketaloudellisten seikkojen perusteella.¹¹⁹ Näin ollen, vaikka tehty liiketoimi sivuutetaan arvonlisäveron kiertämistä koskevalla säännöksellä, itse liiketointa ei lähtökohtaisesti pitäisi purkaa tai kumota.¹²⁰

EUT on todennut seuraamusten osalta tuomiossa *Halifax ym.*, että uudelleenluonnehdinta ja siitä aiheutuvat seuraamukset eivät arvonlisäveron

¹¹² Ks. esimerkiksi tuomio asiassa C-376/02, *Goed Wonen*, k. 126–129, ja yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, k. 79–82, sekä tuomioista tarkemmin Männistö (2018): 112–113 ja 126–129.

¹¹³ Tuomio asiassa C-332/14, *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, k. 58–59.

¹¹⁴ Tuomiot asioissa C-103/09, *Weald Leasing*, k. 53, ja C-653/11, *Newey*, k. 50.

¹¹⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden rahoituspalvelujen arvonlisävero kohtelua koskevassa päätöksessä KHO 2014: 121 todetaan uudelleenluonnehdinnasta, että kahden samaan konserniin kuuluvan yhtiön palvelujen suoritukset voidaan katsoa yhdeksi taloudelliseksi kokonaisuudeksi, jos nämä suoritukset on keinotekoisesti jaettu osiin ja jos kysymyksessä on oikeuden väärinkäyttö.

¹¹⁶ Tuomio yhdistetyissä asioissa C-487/01 ja C-7/02, *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, k. 78.

¹¹⁷ Tuomio asiassa C-103/09, *Weald Leasing*, k. 52. Ks. kuitenkin Lamensch et al. (2021): 187, jossa viitataan tältä osin EUT:n polkumyynitejä koskevaan tuomioon asiassa C-158/08, *Pometon*, k. 29, jonka mukaan väärinkäytöksiin syyllistynyt toimija joutuu suorittamaan tullit, mutta tämä ei rajoita kansallisessa lainsäädännössä säädettyjen hallinnollisten, yksityisoikeudellisten tai rikosoikeudellisten seuraamusten soveltumista. Toisin sanoen veron kiertäminen tai väärinkäytös voi tullilainsäädännön osalta johtaa ankarampiin seuraamuksiin kuin arvonlisäverotuksen osalta on mahdollista.

¹¹⁸ Van Doesum 2020: 47.

¹¹⁹ Weckström 2015: 396–397.

¹²⁰ Torkkel, Timo (2021). Yksityisoikeudellisesti sivuutettavien oikeustoimien verokohtelusta. Verotus-lehti 5/2021, s. 557.

kiertämisen osalta saa johtaa rangaistukseen.¹²¹ Uudelleenluonnehdinnan ainoa seuraus on oltava esimerkiksi jo tehtyjen ostovähennyksien palauttamisvelvollisuus, jos vähennykset ovat osittain tai kokonaan perusteettomia arvonlisäveron kiertämisen takia. Näin ollen OVML 10 §:än perustuvan uudelleenluonnehdinnan nojalla määrättävien seuraamusten pitää olla suhteellisuusperiaatteen mukaisia eli ne eivät saa mennä pidemmälle kuin niiden kohteena olevan päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.¹²²

8. Esimerkkitalanteita oikeuskäytännöstä

Julkaistusta oikeuskäytännöstä voi yleisesti todeta, että EUT:n oikeuskäytäntöä väärinkäytön kiellosta ja siten arvonlisäveron kiertämisestä on löydettävissä jonkin verran, kun taas julkaistua kansallista oikeuskäytäntöä ei käytännössä ole viime vuosilta.¹²³ Korkein hallinto-oikeus on ratkaissut muutamia tapauksia arvonlisäverolakia edeltäneen liikevaihtoverotuksen aikana. Päätökset ovat varsin vanhoja ja ne koskevat liikevaihtoverotusta, joten niiden prejudikaattiarvoon tulee suhtautua tietyllä varauksella nykyisen EU:n arvonlisäverojärjestelmään pohjautuvan arvonlisäverolain aikana.¹²⁴ Sen sijaan arvonlisäveropetoksia koskevaa EUT:n oikeuskäytäntöä on löydettävissä varsin runsaasti.¹²⁵

EUT:n oikeuskäytäntöä

EUT:n arvonlisäveron kiertämisestä koskevasta oikeuskäytännöstä on löydettävissä tiettyjä yhteisiä piirteitä.¹²⁶ Ensinnäkin suurin osa tuomioista käsittelee arvonlisäverojärjestelmän keskeisiin osiin kuuluvaa vähennysoikeusjärjestelmää ja sen väärinkäyttämisen yrittämistä.¹²⁷ Näissä tilanteissa keskeistä on sen arvioiminen, voiko toimija ylipäätään vaatia vähennystä. Tämä seikka tuo kokonaisarvioinnin lähemmäksi vähennysoikeuden muodollisia ja aineellisia edellytyksiä.¹²⁸ Jos vähennysoikeuden käyttö on mahdollista, kansallisen tuomioistuimen pitää arvioida, onko kyse väärinkäytöstä.

¹²¹ Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 93.

¹²² EUT on korostanut näitä seikkoja monessa tuomiossa. Ks. esimerkiksi tuomio asiassa C-4/20, *Alti*, k. 33.

¹²³ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2019:73 viitataan arvonlisäveron kiertämiseen, mutta korkein hallinto-oikeus ei joutunut ottamaan kiertämiseen kantaa, koska asia ratkesi aineellista lainsäädäntöä tulkitsemalla. Lisäksi kansallisesta oikeuskäytännöstä löytyy muutamia julkaistuja Helsingin hallinto-oikeuden päätöksiä, kuten esimerkiksi tavaroiden myyntiä Ahvenanmaan kautta Suomeen käsittelevä päätös 18.5.2018, nro 18/0392/1, johon korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa (korkein hallinto-oikeus 7.10.2019, 4517/19). Helsingin hallinto-oikeus on myös antanut muutamia julkaisemattomia päätöksiä, kuten esimerkiksi Suomen ja Norjan välillä siirrettyjen lehtien verokohtelua koskeva päätös 8.8.2019, nro 19/0362/4, johon korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa (korkein hallinto-oikeus 6.7.2020, taltio 3030, diaarinro. 3084/2/19).

¹²⁴ Liikevaihtoverotuksen ajalta löytyy noin kymmenkunta julkaistua korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä. Esimerkiksi päätöksissä KHO 1971 II 624 ja KHO 20.1.1981/247 tehty toimi sivuutettiin veronkiertosäännöksen nojalla.

¹²⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden julkaistusta oikeuskäytännöstä viime vuosilta löytyy yksi ratkaisu KHO 2016:24, joka käsittelee veropetoksia

¹²⁶ Koska päätökset ovat nykyään helposti saatavilla sähköisesti, oikeuskäytännön tarkempaa sisältöä ei käsitellä kuin soveltuvin osin.

¹²⁷ Esimerkiksi tuomiot asioissa C-255/02, *Halifax ym.*, C-425/06, *Part Service*, C-162/07, *Amplificientifica ja Amplifin*, ja C-103/09, *Weald Leasing*.

¹²⁸ Näiden edellytysten arvioinnista oli kyse EUT:n tuomiossa asiassa C-273/18, *Kuršu zeme*. Ks. edellytyksistä tarkemmin esimerkiksi Männistö, Eero (2018). Muodollisten ja aineellisten edellytysten merkitys arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Verotus-lehti 4/2018, s. 468–479.

Vähennysoikeuden hyödyntämiseen liittyy keskeisesti myös kysymys toiminnan verollisuudesta. Näissä tilanteissa arvonlisäveron kiertämistä voi esiintyä järjestelyssä, jossa verosta vapautettu toiminta yritetään saada verolliseksi vähennysoikeuksien hyödyntämistä varten.¹²⁹ Myyjä voi myös pyrkiä jakamaan kuluttajilta perittyä vastiketta osiin arvonlisäveron perusteen pienentämiseksi.¹³⁰

Harmonisoituun arvonlisäverotukseen liittyy luonnollisesti paljon rajat ylittäviä tilanteita sekä EU:n alueen että EU:n ulkopuolisten alueiden osalta.¹³¹ EUT onkin ratkaissut arvonlisäveron kiertämiseen liittyviä kansainvälisiä tilanteita erityisesti palvelukaupan osalta.¹³² Niissä on ollut kyse siitä, voiko toimija hyödyntää palvelujen myyntimaasäännöksiin sisältyvää poikkeusta tai ristiriitaisuutta eri jäsenvaltioiden välillä.¹³³ Näissä tilanteissa palvelujen tuottaminen voidaan esimerkiksi yrittää siirtää edullisemman verokohtelun omaavaan jäsenvaltioon tai EU:n ulkopuolelle.

EUT:n oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että tavaran myyntiä koskevia päätöksiä on hieman enemmän kuin palvelukauppaa koskevia. Tämä voi johtua siitä, että tavaramyyntiin voi liittyä selkeämmin arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, jolloin esimerkiksi verottomien kiinteistöjen osalta tarkoituksena on yrittää kiertää niihin liittyvää hankintojen arvonlisäveron vähennyskieltoa. Tavarakauppa on myös selkeämmin havaittavissa kuin palvelukauppa, joten tavarakaupan viranomaisvalvonta voi olla helpompaa ja sitä kautta myös väärinkäytösten yritykset havaitaan useammin. On myös mahdollista, että palvelukaupan aikaisemmat myyntimaasäännökset vähensivät kiertämismahdollisuuksia, koska palvelujen myyjällä oli nykyistä vähemmän rekisteröintivelvollisuuksia.¹³⁴

Kansalliset tilanteet

Kansallisen oikeuskäytännön vähäisyydelle lienee useita syitä. Yhtenä luontevana syynä voi olla se, että korkeimmasta hallinto-oikeudesta on haluttu luoda enemmän aito ennakkoratkaisutuomioistuimien¹³⁵, jolloin valituslupa myönnetään yhä valikoidummin.¹³⁶ Arvonlisäveron kiertämistapauksissa on kuitenkin usein kysymys tulkinnasta ja näytön arvioinnista. Tällöin asiat ratkaistaan jo ennen korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyvaihetta tai niihin ei myönnetä valituslupaa näyttöseikkojen takia. Tulkinnat ja

¹²⁹ Esimerkiksi tuomiot asioissa C-653/11, *Newey*, ja C-662/13, *Surgicare*, käsittelevät tällaista tilannetta.

¹³⁰ Tuomio asiassa C-425/06, *Part Service*. Ks. myös Swinkels 2011: 225, jonka mukaan EUT antoi asiassa kansalliselle tuomioistuimelle niin paljon ohjeita, että kansallinen tuomioistuin hyvin todennäköisesti päätyi pitämään toimintaa väärinkäyttönä ja siten arvonlisäveron kiertämisenä.

¹³¹ Kansainvälistyminen käy ilmi esimerkiksi kriminalisoitujen veropetosten osalta siten, että suurimmassa osassa niistä on kyse kansainvälisistä tilanteista.

¹³² Esimerkiksi tuomio asiassa C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, käsitteli rajat ylittävää leasingpalvelua.

¹³³ Tuomio asiassa C-419/14, *WebMindLicenses*. Ks. myös vireillä oleva asia C-596/20, *DuoDecad* ja sitä koskeva julkisasiamiehen ratkaisuehdotus.

¹³⁴ EU-palvelukaupan myyntimaasäännökset muutettiin 1.1.2010 voimaan tulleella direktiivillä 2008/8/EY, jonka mukaan palvelujen verotuspaikan pitäisi olla niiden tosiasiallinen kulutuspaikka. Sääntöjä yhdenmukaistettiin myöhemmin Neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 282/2011.

¹³⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisutoiminnan tarkoitusta tarkennettiin vuonna 2020, jolloin uusi laki hallintoasioiden oikeudenkäynnistä tuli voimaan. Siinä yhteydessä lain esitöissä (hallituksen esitys HE 29/2018 vp, s. 47–49) korostettiin korkeimman hallinto-oikeuden roolia ennakkoratkaisutuomioistuimena. Tarkennus kuitenkin tapahtui vasta muutama vuosi sitten, joten se ei selitä tarkennusta edeltävien vuosien oikeuskäytännön vähäisyyttä.

¹³⁶ Tämän ei kuitenkaan pitäisi tarkoittaa sitä, että valituslupan myöntämiskynnys nousee liian korkeaksi tai ennakkoratkaisupyynnöitä ei käytännössä lähetetä EUT:lle.

arviointi tehdään siis ensisijaisesti aineellisen verolainsäädännön¹³⁷ perusteella ilman varsinaisen arvonlisäveron kiertämissäännöksen soveltamista, jolloin kiertämisen arviointi tehdään vasta toissijaisesti.¹³⁸ *Tikka* esitti tältä osin jo väitöskirjassaan, että eräänä syynä voisi olla muodollisen tulkinnan korostunut merkitys kulutusverotuksessa keskeisessä asemassa olevan ennustettavuusvaatimuksen takia.¹³⁹ Tällöin arvonlisäveron kiertämiseen suhtaudutaan pidättyväisesti ja tämä voi heijastua myös tuomioistuimiin.

Myös edellä mainitut arvonlisäverojärjestelmän rakenteelliset ominaisuudet voivat vaikuttaa siihen, että veron kiertäminen ei ole kovinkaan houkuttelevaa arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäveropetosten tilanteet voivat kuitenkin olla erilaisia kuin arvonlisäveron kiertämistilanteet, koska kriminalisoiduissa petostilanteissa pyritään nimenomaisesti hyödyntämään arvonlisäverojärjestelmän rakennetta ja vähennysoikeuteen sekä laskutukseen liittyviä seikkoja.¹⁴⁰ Rakenteelliset seikat eivät kuitenkaan ole vaikuttaneet EUT:n oikeuskäytäntöön arvonlisäveron kiertämisen osalta, koska ilmiötä koskevaa oikeuskäytäntöä on löydettävissä.¹⁴¹

Arvonlisäverotuksessa yleisesti noudatettavan jakamisperiaatteen mukaan jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä itsenäisenä ja erillisenä, kun taas vastakkaisen liittymisperiaatteen mukaan suorituksia voidaan tietyn edellytyksin pitää yhtenä jakamattomana kokonaisuutena.¹⁴² Kyseiset periaatteet voivat osaltaan vaikeuttaa arvonlisäveron kiertämistä, koska niillä pyritään varmistamaan arvonlisäverojärjestelmän toimivuus. Periaatteiden avulla veroviranomaiset ja tuomioistuimet voivat tulkita aineellista arvonlisäverolainsäädäntöä siten, että ne estävät tehokkaasti suoritekokonaisuuksien keinotekoisia jaotteluja.¹⁴³ Tulkinnan avulla arvonlisäverotuksen tilanteet voidaan ratkaista jo aineellisen sääntelyn perusteella ja siksi tilanteet eivät tule tuomioistuinten arvioitavaksi veron kiertämisenä.

Kansallisen oikeuskäytännön vähäisyys voidaan myös nähdä positiivisena asiana, koska se vahvistaa käsitystä siitä, että aineellisten säännösten ensisijainen tulkinta vaikuttaa toimivan varsin hyvin. Samalla tulkintakäytäntöjä mahdollisesti monimutkaistavilta oikeustapauksilta on vältytty. Lisäksi arvonlisäveron kiertämisen ja oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan välinen ristiriita korostaa sitä, että soveltamiskynnyksen pitää olla korkealla nyt ja jatkossakin.¹⁴⁴ Myös OVML 10 §:n 1 ja 2 momenttien sisältämä ilmeisyyden vaatimus voi nostaa säännöksen soveltamiskynnystä.¹⁴⁵

¹³⁷ Yksityiskohtaista arvonlisäverolainsäädäntöä on paljon, koska esimerkiksi arvonlisäverodirektiivissä on yli 400 artiklaa, joten arvonlisäveron kiertämiseen pystytään puuttumaan varsin kattavasti jo aineellista verolainsäädäntöä tulkitsemalla.

¹³⁸ Toissijaisuus ei kuitenkaan täysin selitä sitä, miksi liikevaihtoverotuksen ajalta on löydettävissä julkaistuja päätöksiä, joista tosin suurin osa liittyy veropetosten luonteisiin tilanteisiin.

¹³⁹ *Tikka* 1972: 132, alaviite nro 217.

¹⁴⁰ Ks. tältä osin esimerkiksi Sainio, Nina – Kuusala, Juha (2016). Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. Verotus-lehti 1/2016, s. 498, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmä voi kuitenkin olla altis veromenetyksille, koska ensinnäkin arvonlisävero on mahdollista välttää jättämällä verovelvoitteet osin tai kokonaan ilmoittamatta tai maksamatta. Toiseksi pääasiassa kuukausitasolla tapahtuva nopeampoinen ilmoitus- ja maksumenettely mahdollistaa erilaisten perusteettomien vähennysten tai palautusten hyödyntämisen.

¹⁴¹ EUT:n oikeuskäytäntö on painottunut veropetosten arviointiin, jolloin ns. puhtaasti arvonlisäveron kiertämistä koskevia ratkaisuja on suhteellisen vähän.

¹⁴² Ks. esimerkiksi tuomio asiassa C-349/96, *CPP*, k. 29.

¹⁴³ Esimerkiksi tuomiossa asiassa C-425/06, *Part Service*, k. 48–55, oli kyse tällaisesta tulkintatilanteesta.

¹⁴⁴ Weber 2011: 405.

¹⁴⁵ Ks. vastaavasti tuloverotuksen osalta esimerkiksi Weckström 2015: 386.

9. Johtopäätökset

Tämän kirjoituksen alussa siteeratun julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen asiassa *Cussens ym.* mukaan arvonlisäveron kiertäminen ilmiönä ja siihen puuttuminen on merkittävästi laajentunut *Halifax ym.* tuomion antamisen jälkeen. Ainakaan toistaiseksi ei ole ilmennyt, että tämä olisi heijastunut Suomeen, koska ilmiötä koskevaa julkaistua oikeuskäytäntöä ja verotuskäytäntöä on edelleen varsin vähän. Heijastusvaikutuksia ei myöskään näyttäisi tapahtuneen kansallisen lainsäädännön¹⁴⁶ osalta, koska arvonlisäveron kiertämisen säännökset ovat pysyneet samoina. Tiettyihin aineellisiin säännöksiin on kuitenkin tullut muutoksia, joiden taustalla voidaan nähdä tarve estää väärinkäytöksiä.¹⁴⁷

Arvonlisäveron kiertämiseen liittyy kuitenkin edelleen epäselvyyksiä. Suurimpana syynä epäselvyyksiin on se, ettei veron kiertämisen käsitettä ole määritelty. Määritelmän puuttumisen takia tulkinta-apua joudutaan edelleen hakemaan väärinkäytön kiellon periaatteesta. Tämä voi kuitenkin johtaa tulkinnanvaraisiin tilanteisiin, koska arvonlisäveron kiertämisen estäminen ja väärinkäytön kieltäminen eivät ole käsitteellisesti täysin samoja.

Lisäksi arvonlisäveron luonne välillisenä verona pitää ottaa huomioon. Näin ollen esimerkiksi tuloverotusta koskeva oikeuskäytäntö¹⁴⁸ ei välttämättä ole täysin yhteensovittavissa arvonlisäverotusta koskeviin tapauksiin. Verolajien väliltä löytyy kuitenkin yhtäläisyyksiä, koska esimerkiksi arvonlisäveron kiertämistä koskevan OVML 10 §:n esitöissä viitataan tuloverotuksen vastaaviin säännöksiin.¹⁴⁹ Arvonlisäverojärjestelmään kuuluu myös se erityispiirre, että verovelvolliset toimivat veronkerääjinä veronsaajien puolesta.¹⁵⁰ Verovelvollisten roolin takia on tärkeää varmistaa, että käytetyistä keinoista ja menettelyistä ei saa aiheutua heille kohtuutonta haittaa, varsinkin jos mitään väärinkäyttöä tai arvonlisäveron kiertämistä ei ole pystytty osoittamaan.¹⁵¹ Lisäksi verovelvollisilla tulee olla mahdollisuus järjestää liiketoimintansa haluamallaan tavalla ja verorasitusta pienentäen.¹⁵²

Aineellisten säännösten ensisijainen tulkinta edellyttää kokonaisvaltaista ja tapauskohtaista arviointia. Arvonlisäveron kiertäminen ja sen torjuminen eivät myöskään toimi tyhjiössä, koska niitä pitää arvioida kohteena olevien säännösten

¹⁴⁶ EUT on todennut tältä osin tuomiossaan yhdistetyissä asioissa C-177/99 ja C-181/99, *Ampafrance ja Sanofi*, k. 62, että EUT:n tehtävänä ei ole lausua siitä, kuinka asianmukaisia veropetosten ja arvonlisäveron kiertämisen estämisen kannalta käytettävät kansalliset keinot ovat.

¹⁴⁷ Eräs tällainen on vähäarvoisten tavaroiden maahantuontiin kohdistunut uudistus. Ks. uudistuksesta tarkemmin esimerkiksi Anttila, Suví (2021). Etämyynnin arvonlisäverotusta koskeva uudistus. Verotus-lehti 3/2021, s. 330–332, sekä uudistusta koskevan hallituksen esityksen HE 18/2021 vp, s. 52, jonka mukaan uudistus voi vähentää veropetosten määrää.

¹⁴⁸ Pistonen 2011: 388, mukaan väärinkäytön periaatteen osalta *Halifax ym.*, oli ensimmäisiä verotusta koskevia tuomioita, joten on luontevaa, että arvonlisäveroterminologia on vaikuttanut tuloverotuksenkin puolella.

¹⁴⁹ Hallituksen esitys HE 29/2016 vp, s. 127.

¹⁵⁰ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen asiassa C-596/20, *DuoDecad*, k. 58, mukaan verovelvollisten voidaan katsoa olevan "valtion pakotettuja apulaisia", koska he eivät kerää arvonlisäveroja vapaaehtoisesti, vaan lainsäädännön velvoittamina.

¹⁵¹ Ks. esimerkiksi tuomio asiassa C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, k. 70, jonka mukaan, kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, vähennysoikeuden menettäminen vaikuttaa suhteettomalta silloin, kun ei ole todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle.

¹⁵² Tuomio asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 73.

päämäärien ja tavoitteiden näkökulmasta.¹⁵³ Arviointi voi kuitenkin olla vaikeaa, koska huomioon otettavaa lainsäädäntöä on erittäin paljon. Lisäksi arvonlisäverotuksen EU-oikeudellinen yhteys voi osaltaan vaikeuttaa käytännön tilanteiden ratkaisemista.¹⁵⁴

Arvonlisäveron kiertämisen soveltamiskynnys on ollut korkealla ja sen soveltamiseen tulee jatkossakin suhtautua pidättyvästi erilaisten oikeusturvaongelmien ja -riskien välttämiseksi. Nämä ongelmat ovat luonnollisesti muuttuneet *Tikan* väitöskirjan valmistumisen ajoista merkittävästi, mutta perustavanlaatuiset kysymykset ovat pysyneet samoina. Yhä monimutkaisemmiksi käyvät kansalliset ja kansainväliset tilanteet sekä oikeuskäytännön lisääntyminen takaavat sen, että arvonlisäveron kiertäminen ilmiönä ja sen ongelmakohdat eivät jatkossakaan ole ainakaan vähenemässä.

¹⁵³ Julkisasiاميةhen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax ym.*, k. 88.

¹⁵⁴ Ks. esimerkiksi Weckström 2016: 185, jonka mukaan EU-oikeuden ja veron kiertämisen välinen yhteys on oikeudellisesti erittäin haasteellinen ja vaikeasti kiinni otettava kokonaisuus eli veron kiertämisen tunnistaminen on hyvin vaativaa.

Veron kiertämisen ja veropetosten väliset rajanvetokysymykset

OTT, VT, oikeustieteen professori (emeritus) Asko Lehtonen (Vaasan yliopisto)

1. Johdanto

Veron kiertämistä on käsitelty Suomessa todella runsaasti tuloverotuksen osalta. Veron kiertämisestä on laadittu kolme hyväksyttyä väitöskirjaa, minkä lisäksi Vaasan yliopistossa on myönnetty väittelylupa KTM Siru Kauniston väitöskirjalle "Veron kiertämisen tunnistaminen - Oikeuden väärinkäytön kielto VML 28 §:n tulkinnassa". Sen lisäksi veron kiertämisestä on laadittu kolme monografiaa ja lukuisia artikkeleita. Mo-niin oppikirjoihin ja yleisesityksiin sisältyy laajoja jaksoja veron kiertämisestä. Vas-taavaa kiinnostuksen kohdetta ei löydy suomalaisesta tuloverotusta koskevista tutki-muksista.

Tutkimusaineiston laajuudesta ja lukuisuudesta huolimatta veron kiertämisen ja veropetoksen välinen rajanveto on jäänyt melko niukkojen lausumien varaan. Tämä on osittain yllättävä, vaikka veron torjunnan systematiikassa puhutaan sekä legaalisesta, legitimiistä tai laillisesta että illegaalisesta, illegitiimistä tai laittomasta veron torjunnasta.

Veron kiertämisen ja veropetoksen välisen rajanvedon vähäinen käsittely on johtanut jopa virheelliseen systematiikkaan vero-oikeudessa. Aiheellista on siten selvittää, milloin siirrytään veron kiertämisestä kriminalisoituun käyttäytymiseen.

Asioita tarkastellaan erityisesti Kari S. Tikan väitöskirjan ja muun kirjallisen tuotannon näkökulmasta, koska kysymys on hänen kunniakseen julkaistavasta kirjasta. Tämä näkökulma vaikuttaa myös ajalliseen perspektiiviin. Rajallisen palstatilan johdosta keskityn yleisten veronkiertosäännösten ja veropetoksen välisiin rajanveto-ongelmiin. Tikan väitöskirjan tuoman muutoksen havainnollistamiseksi on syytä käsitellä myös Tikan väitöskirjaa edeltävää aikaa. Yleisten veronkiertosäännösten ja veropetoksen väliseen rajanvetoon vaikuttavien seikkojen ymmärtämiseksi on aiheellista selvittää myös Tikan luomaa vero-oikeudellista systematiikkaa, joka liittyy veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen lähikäsitteisiin.¹

Voipio aloitti väitöskirjassaan verotuslain 56 §:n yleistä veronkiertosäännöstä koskevan lainsäädäntöhistorian kertomalla ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain 16 §:n 2 momentin (21.12.1923/277) säännöksestä.² Kysymys ei ollut yleinen vaan erityinen verokiertosäännös, joka liittyi lähinnä metsänmyyntituloihin.

¹ Käsittelyn ulkopuolelle jätetään aggressiivinen verosuunnittelu, koska se ei ole vero-oikeudellisessa eikä rikosoikeudellisessa sääntelyssä käytetty käsite. Käsitettä on tosin käytetty oikeuskirjallisuudessa, lainsäädäntöaineistossa, EU-asiakirjoissa ja OECD:n raporteissa. Ks. Knuutinen, Reijo (2020). Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Helsinki: Alma Talent Oy, s. 26, 38-41 ja 274-300.

² Ks. Voipio, Jaakko (1968). Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutuksen syntymisestä. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö, s. 97-98.

Luontevamman lähtökohdan veron kiertoa koskevan yleissäännökselle muodostaa tulo- ja omaisuusverolain säätäminen (1943/888), niin kuin Wikström on todennut.³

2. Aika ennen Tikan väitöskirjaa

Ensimmäinen varsinainen veron kiertämistä koskeva yleissäännös sisältyi vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momenttiin.⁴ Tämä säännös siirtyi muotoilultaan samanlaisena ensinnä verotuslain (1958/482) 56 §:ään ja sittemmin verotusmenettelystä annetun lain (1995/558) 28 §:ään.⁵ Säännösten sanalliset erot ovat niin vähäisiä, etteivät ne aiheuta vertailuongelmia veron kiertämisen ja veropetoksen välisessä rajanvedossa.

2.1. Rekolan ja Voipion kannanotot

Aarne Rekola oli vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolakia valmistelleen komitean puheenjohtaja. Hän kirjoitti tätä lakia koskevan kommentaariteoksen Tulo- ja omaisuusverolaki, joka oli johtava oppikirja 1960-luvulle asti.⁶ Rekola toimi Helsingin yliopiston finanssioikeuden professorina vuodesta 1947 alkaen. Hänen omaksumallaan kannalla oli siten huomattava vaikutus Suomen vero-oikeudessa. Kari S. Tikka on luettellut väitöskirjassaan tutkijat, jotka olivat omaksuneet Aarne Rekolan esittämän kannan.⁷

Pelkistetysti voidaan todeta, että Aarne Rekolan kannan mukaan tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momentissa tarkoitettua yleistä veron kiertämistä koskevaa säännöstä voitiin soveltaa lähinnä näennäisoikeustoimiin.⁸ Näennäisoikeustoimilla hän tarkoitti valeoikeustoimia ja peiteltyjä oikeustoimia. Valeoikeustoimen osalta oikeustoimen osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että oikeustoimi on tehty näön vuoksi. Rekolan mukaan verotuksessa tuli menetellä valeoikeustoimen osalta niin kuin oikeustointa ei olisi tehtykään. Peitellyssä oikeustoimessa oikeustoimen näennäinen ulkonainen ilmaisu peittää toisen, vakaasti tahdotun oikeustoimen. Peiteltujen oikeustoimien suhteen tuli Rekolan mukaan verotuksessa menetellä sen mukaisesti, mitä todellisuudessa tarkoitettu oikeustoimi sisältää. Rekolan kannan perusteena oli yksityisoikeudellinen pätemättömyssoppi.⁹

Jaakko Voipio noudatti väitöskirjassaan Aarne Rekolan luomaa linjaa. Voipio käsitteli väitöskirjassaan verotuslain 56 §:n yleistä veronkiertosäännöstä ensisijaisesti luovutus toimien, lähinnä näennäisluovutusten näkökulmasta.¹⁰ Voipio keskittyi väitöskirjassaan

³ Ks. Wikström, Kauko (2007). Perusoikeudet ja veron kiertäminen, s. 450. Teoksessa: In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

⁴ Ks. Aer, Janne (2018). Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen, s. 13. Teoksessa: Oikeustiede-Jurisprudentia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen vuosikirja LI:2018. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys ja Knuutinen, Reijo (2009). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 369.

⁵ Ks. Knuutinen, Reijo (2021). Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva vertaileva tarkastelu. Lakimies 7-8/2021 s. 1145.

⁶ Rekola, Aarne (1947). Tulo- ja omaisuusverolaki. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

⁷ Ks. Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisiongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 219-226.

⁸ Ks. Rekola 1947: 485-486 ja Rekola, Aarne (1953). Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. Lakimies 1953 s. 209-212.

⁹ Ks. Aer 2018: 1-18, Knuutinen 2021: 1146 ja Wikström 2007: 451-452.

¹⁰ Ks. Voipio 1968: 101-252.

varallisuus oikeudellisiin näennäisoikeustoimiin. Hän tukeutui verotuksen kiertämisen tarkastelussa analyttiseen siviilioikeuteen.¹¹

2.2. Näennäisoikeustoimet

Näennäisoikeustoimet muodostivat vero-oikeudessa ennen Kari S. Tikan väitöskirjaa epäselvän alueen veron kiertämisen ja veropetoksen rajoilla.¹² Tikan väitöskirjan jälkeen voidaan katsoa systematiikan vakiintuneen. Käytännön soveltamistilanteissa ongelmat esiintyvät edelleen faktojen tasolla ja niiden oikeellisuuden arvioinnissa.¹³

Näennäisoikeustoimet jaetaan vakiintuneesti kahteen ryhmään: a) valeoikeustoimiin (simuloituihin oikeustoimiin) ja b) peiteltyihin oikeustoimiin (dissimuloituihin oikeustoimiin). Näennäisoikeustoimien yhteinen piirre on oikeustoimen ulkoista ilmaisua koskevan oikeustoimitahdon tietoinen puuttuminen, mistä osapuolet ovat olleet yksimielisiä.¹⁴

Näennäisoikeustoimien sisällöstä, systematiikasta ja oikeusvaikutuksista on sopimus-oikeudellisessa kirjallisuudessa esitetty yleensä hyvin yhdenmukaisia käsityksiä. Näitä asioita on käsitelty myös konkurssi- ja ulosotto-oikeudessa sekä rikosoikeudessa soveltuvien osin samalla tavalla kuin sopimusoikeudessa.¹⁵ Sopimusoikeudellisella oikeustilalla on vaikutusta myös vero-oikeudelliseen systematiikkaan ja tulkintaan. Vero-oikeudellista verotuslain 56 §:n kompetenssinormia ei tarvita sellaisia oikeustoimia varten, jotka ovat jo sopimusoikeudellisesti pätemättömiä näennäisoikeustoimina.¹⁶ Tämän vuoksi on tarpeellista selvittää, mitkä ovat näennäisoikeustoimia, joiden vero-oikeudelliseen käsittelyyn ei tarvita verotuslain 56 §:ssä tarkoitettua kompetenssinormia, vaan jotka järjestäytyvät pelkästään siviilioikeudellisten normien perusteella.

Valeoikeustoimet ovat oikeustoimia, joiden ulkoinen muoto (esim. sopimusasiakirjan teksti) ei vastaa sopijapuolten todellista tarkoitusta (oikeustoimitahtoa), mistä osapuolet ovat yksimielisiä. Osapuolten kesken vallitsee yhteisymmärrys siitä, ettei heidän tarkoituksenaan ole tehdä todellista oikeustointa eli etteivät he ole todellisuudessa tehneet sopimusasiakirjaan merkittyä oikeustointa, joka on vain näennäinen.¹⁷ Valeoikeustoimella ei pyritä erehdyttämään sopimuskumppania vaan ulkopuolisia

¹¹ Ks. Aer 2018: 39-42, Knuutinen 2021: 1147 ja Wikström 2007: 452-455.

¹² Ks. Lehtonen, Asko (1986). Veropetoksesta. RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy, s. 253-254.

¹³ Ks. Lehtonen, Asko (2000). Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa, s. 88. Teoksessa: Pohjois-Suomen tuomarikoulu. Julkaisuja 4/2000. Rovaniemi: Rovaniemen hovioikeus ja Lapin yliopisto.

¹⁴ Ks. Lehtonen 1986 s. 254 ja Lehtonen 2000 s. 88 sekä niissä mainitut lähteet.

¹⁵ Ks. Heinonen, Olavi (1966). Velallisen konkurssirikoksista. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy, s. 178-179 ja 197, Lehtonen 1986 s. 253-259, Lindfors, Heidi (2008). Sivullisen asema ulosotossa: erityisesti omistusolettaman ja keinotekoisien järjestelyjen näkökulmasta. Helsinki: Edita Publishing Oy, s. 308-312, Saarnilehto, Ari & Vesa Annola (2018). Sopimusoikeuden perusteet. Helsinki: Alma Talent Oy, s. 129-132, Salminen, Markku (1998). Velallisen rikos: tutkimus velallisen rikosten selvittämisestä erityisesti osakeyhtiöihin kohdistuneiden tekotapojen ja osakeyhtiöitä koskevan oikeuskäytännön valossa. Helsinki: Werner Söderström lakitieto Oy, s. 84 ja Telaranta, K.A. (1990). Sopimusoikeus. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, s. 287-294.

¹⁶ Ks. Andersson, Edward (1996). Verotusmenettelylain kommentaari. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, s. 42, Lehtonen 1986 s. 253-254, Puronen, Pertti (1999). Omaisuuden siirtoverot. Helsinki: Kauppakaari Oyj, s. 314-315 ja 549, Puronen, Pertti (2015). Perintö- ja lahjaverotus. Helsinki: Talentum Media Oy, s. 40-41 ja 456-480 sekä Tikka 1981 s. 72.

¹⁷ Ks. Aho, Matti (1968). Varallisuus oikeudellisen oikeustoimen tulkinnasta. Helsinki: WSOY, s. 66-72, Aurejärvi, Erkki (1980). Valeoikeustoimen tunnusmerkistöstä. Lakimies 3/1980 s. 205-206, Hemmo, Mika (1997).

henkilöitä, kuten viranomaisia tai velkojia. Tyyppitilanne on valekauppa, jota koskevan kauppakirjan mukaan kaupan kohde on myyty ostajalle, mitä ei ole todellisuudessa tarkoitettu. Kauppakirja tehdään vain näön vuoksi esimerkiksi velkojen erehdyttämiseksi luulemaan, ettei myyjä enää omista kaupan kohdetta. Todellinen tarkoitus on säilyttää omistusoikeus myyjällä, jonka lukuun ostaja näennäisesti hallitsee kaupan kohdetta siksi, kunnes se voidaan palauttaa myyjälle esim. ulosotto- tai konkurssivaaran lakkaamisen jälkeen.¹⁸

Valeoikeustoimi on kokonaisuudessaan pätemätön sitä kohtaan, joka on ollut tietoinen siitä, että oikeustoimi on simuloitu. Tämä koskee sekä sopimuksen osapuolia että sivullista.¹⁹ Sopimusosapuolten todellinen tarkoitus on vahvempi kuin näennäissopimuksen ulkonainen muoto. Pätemättömyys johtuu juuri todellisen oikeustoimitahdon puuttumisesta.

Peitellyt oikeustoimet tarkoittavat oikeustoimia, joissa vakaasti tahdottu oikeustoimi kätketään (peitetään) toisella oikeustoimella. Sopimusosapuolet ovat yksimielisiä siitä, ettei heidän tarkoituksenaan ole tehdä esim. sopimusasiakirjan mukaista oikeustointa, vaan että todellinen tarkoitus on saada aikaan jokin muu oikeustoimi. Tyyppillisenä esimerkkinä voidaan mainita vakuuden luovutuksen tai lahjoituksen kutsumista kaupaksi. Kaupaksi puetulla oikeustoimella voidaan peittää todellinen esim. vastikkeeton luovutus eli lahjoitus. Tällöin sopimusosapuolet ovat yksimielisiä siitä, ettei heidän tarkoituksenaan ole tehdä kaupaa ja että omaisuus luovutetaan vastikkeetta. Kaupaksi kutsuttu oikeustoimi on pätemätön osapuolten välisessä relaatiassa. Sitä vastaavaa oikeustoimitahtoa ei ole olemassa. Sen sijaan lahjoitus on pätevä oikeustoimi, koska se vastaa osapuolten, erityisesti lahjoittajan oikeustoimitahtoa.²⁰

Peitellyn oikeustoimen kategoriaan kuuluu myös mustan kauppahinnan tapaus. Kauppakirjaan merkitty kauppahinta on dissimuloitu. Sillä peitetään todellinen kauppahinta. Kauppakirjassa oleva hinta ei vastaa sopimusosapuolten todellista oikeustoimitahtoa kauppahinnasta.²¹ Luovutusvoitosta maksettavan veron välttämiseksi saatetaan kaupassa käyttää mustaa kauppahintaa merkitsemällä kauppakirjaan todellista pienempi kauppahinta, mistä sopimusosapuolet ovat yksimielisiä. Verotuksessa voidaan käyttää myyjän saamaa todellista kauppahintaa, kunhan se on selvitetty. Kauppahinnan oikaisemiseksi todellisuutta vastaavaksi ei siten tarvita veron kiertämisen ehkäisevän yleislausekkeen soveltamista.²²

Näennäisoikeustointa ei ole tarkoitettu ulkonaista ilmaisuaan vastaavaksi, koska oikeustoimen ulkonainen ilmaisu ei vastaa sopimusosapuolten oikeustoimitahtoa.

Sopimusoikeus I. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, s. 266 ja 293, Laatikainen, Eeva (1989). Lain kiertämiseksi tehdyt oikeustoimet, s. 160. Teoksessa: Oikeustiede - Jurisprudentia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen vuosikirja XXII:1989. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, Lehtonen 1986 s. 254, Saarnilehto & Annola 2018 s. 130-132, Telaranta 1990 s. 287, Tikka 1972 s. 16 ja Ämmälä, Tuula (1993). Sopimuksen pätemättömyyden korjaantumisesta: oikeustoimilain pätemättömyysperusteita koskeva tutkimus. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus, s. 81.

¹⁸ Ks. Aurejärvi 1980 s. 215-216.

¹⁹ Ks. Hemmo 1997 s. 266 ja 296, Telaranta 1990 s. 288 ja Ämmälä 1993 s. 80-82.

²⁰ Ks. Aurejärvi 1980 s. 206-207, Hemmo 1997 s. 295-596, Laatikainen 1989 s. 161-162, Telaranta 1990 s. 293 ja Ämmälä 1993 s. 83.

²¹ Ks. esim. Soisalo, Ari (1979). Maakaaren 1:2:n muodossa laadittuun kauppakirjaan merkitsemättä jätetyn kauppahinnan merkityksestä asianosaissuhteessa, s. 239-271. Teoksessa: Oikeustiede – Jurisprudentia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen vuosikirja XII:1979.

²² Ks. Tikka 1972 s. 304 ja Tikka, Kari S. (1981). Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi, s. 72. Teoksessa: Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 32. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy.

Näennäis oikeustoimissa ei ole kysymys verotuslain 56 §:ssä tarkoitettujen kompetenssinormien sanamuodon mukaisista soveltamistilanteista. Sen sijaan näennäis oikeustoimeen tukeutuminen verotuksessa voi olla rikoslais sa tarkoitettun veropetos rikoksen tunnusmerkistön edellyttämää väärän tiedon antamista tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.²³

Yhteen vetona voidaan todeta, että näennäis oikeustoimen pätemättömyyteen voi vedota jokainen, jonka oikeutta se välittömästi koskee, niin sopimusosapuoli kuin kolmas henkilö, kuten velkoja ja veronsaaja.²⁴ Näennäis oikeustoimien osalta ei tarvita vero oikeudellisten kompetenssinormien (kuten verotuslain 56 §:n ja VML 28 §:n) soveltamista.²⁵ Oikeustoimen näennäisyys tulee vain näyttää toteen.²⁶ Näennäis oikeustoimet ja vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamisala on siten pidettävä erillään toisistaan.

Verotuskäytännössä saatetaan näytön esittämisen sijasta pyrkiä käsittelemään näennäis oikeustointa veron kiertämistä koskevana tapauksena.²⁷ Menettelytapa ei ole korrek ti, koska se merkitsee viranomaiselle kuuluvan selvitysvelvollisuuden syrjäyttämistä turvautumalla kompetenssinormiin.

2.3. Verotuksen kiertäminen rikoslain näkökulmasta

Voipio toteaa väitöskirjansa alkupuolella ensinnä, etteivät verotuksen kiertäminen ja veropetos (veronkavallus) yleensä tarkoita samaa asiaa. Vähän myöhemmin hän lausuu kuitenkin, että nimenomaan näennäis oikeustoimet voidaan usein lukea veronkiertämiseksi.²⁸ Voipio käsitte li erikseen luovutustoimen vastikkeen ilmaisemista totuudesta poikkeavasti, mikä teko voi hänen mukaansa täyttää myös veropetoksen tunnusmerkistön. Tässä yhteydessä hän pohtii, voidaanko samaan luovutustoimeen soveltaa verotuslain 56 §:ssä tarkoitettua yleistä veronkiertosäännöstä ja veropetosta koskevaa rikoslain 38 luvun 11 §:ää. Voipio päätyy ymmärrettävästi positiiviseen vastaukseen, jos molempien säännösten soveltamisedellytykset täyttyvät.²⁹

Tietoiset näennäis oikeustoimet täyttävät säännönmukaisesti veropetoksen tunnusmerkistön, koska näennäis oikeustoimeen tukeutuminen veroilmoituksessa oli rikoslain 38 luvun 11 §:ssä tarkoitettua veron pidättämistä väärällä ilmoituksella. Veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen soveltamisalan rajoittaminen näennäis oikeustoimiin merkitsee tosiasiallisesti sitä, että nämä oikeustoimet ovat yleensä myös veropetoksia. Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa käsiteltiin siten tosiasiallisesti rikoksiksi luonnehdittavia oikeustoimia. Tämän seikan olisi pitänyt herättää tarvetta tarkastella omaksutun vero-oikeudellisen systematiikan onnistuneisuutta.

Paavo Kekomäki käsitte li laajassa artikkelissaan (50 sivua) myös veropetoksen ja veronkiertämisen välistä suhdetta.³⁰ Kekomäki katsoi, että kansalaisilla on oikeus suunnitella

²³ Ks. Lehtonen 1986 s. 254 ss., Lehtonen, Asko (2007). Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, s. 142. Teoksessa: In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, Tikka 1972 s. 320 ja Tikka 1981 s. 72.

²⁴ Ks. esim. Aurejärvi 1980 s. 207 ja Telaranta 1990 s. 288.

²⁵ Ks. Puro nen 1999 s. 314-315 ja 549, Tikka 1972 s. 304 sekä Tikka 1981 s. 72.

²⁶ Valeoikeustoimen todistamisesta ja siihen liittyvästä päättelystä ks. tarkemmin Aurejärvi 1980 s. 210-224.

²⁷ Ks. Lehtonen 2007 s. 142, Puro nen, Pertti (2000). Perintö- ja lahjaverotus. 7. painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus s. 67-68 ja 380 sekä Virtanen, Reijo (1978). Eräitä piirteitä veropetoksista. Verotus 1978 s. 17.

²⁸ Ks. Voipio 1968 s. 3.

²⁹ Ks. Voipio 1968 s. 196-197.

³⁰ Ks. Kekomäki, Paavo (1969). Veropetoksesta Suomen oikeuden mukaan. Lakimies 1/1969 s. 22-24.

ja järjestää taloudellinen toimintansa nimenomaan myös verotukselliset näkökohdat huomioon ottaen tavalla, mitä he pitävät itselleen edullisimpana. Kekomäki totesi, että välttämättömänä edellytyksenä on kuitenkin, että tällainen mahdollisimman vähäisiin veroihin tähtäävä toiminta on perusteiltaan laillista, rehellistä ja kunniallista. Jos nämä edellytykset eivät täyty, kysymys saattaa olla veron kiertämisestä ja sen lisäksi veropetoksestakin. Kekomäki katsoi Rekolaan ja Anderssoniin tukeutuen, että veron kiertämisestä voidaan puhua lähinnä silloin, kun oikeustoimi on luonteeltaan vain näennäinen, simuloitu eli valeoikeustoimi taikka peitelty, dissimiloitu eli jotakin muuta kuin oikeustoimesta itsestään ilmenevää tarkoittava. Veron kiertämisessä oli kysymys oikeustoimesta, jolla pyritään estämään verovelvollisuuden syntyminen tai rajoittamaan sitä. Kekomäen mukaan veron kiertämiseen sisältyy aina tietty määrä epärehellisyyttä. Tämä paljastuu siitä, että verovelvollinen näennäisen tai peitelty oikeustoimen varjolla antaa tai ainakin pyrkii antamaan veroviranomaiselle jostakin verotuksen kannalta merkityksellisestä tosiasiasta totuudesta poikkeavan, erehdyttävän kuvan ja samalla salaamaan menettelynsä valheellisuuden. Kokemäki katsoi lisäksi, että verotuslain 56 §:ssä veroviranomaisille on suotu tällaisissa tapauksissa valta määrätä vero ikään kuin peiteltyä asiantilaa ei olisi olemassa.³¹ Kekomäki kuvaa veron kiertämistä ilmaisuilla, jotka viittaavat rikolliseen menettelyyn eli veropetokseen. Kekomäki päätyy Voipioon tukeutuen toteamaan, että veronkiertäjä on henkilö, jonka edellä kuvattu menettely on päässyt vaikuttamaan hänen veroilmoituksensa sisältöön. Tällöin soveltuvat useassa tapauksessa veropetosta koskevat säännökset.³²

Yhteenvedona voidaan todeta, että Rekola ja Voipion luonnehtima veron kiertäminen vastaa rikosoikeudellisesta näkökulmasta veropetosta, jos kysymys on tietoisesta näennäisoikeustoimesta.³³

2.4. Oikeuskäytännön muutos

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö muuttui 1960-luvulla. Kännekohtana on pidetty Korkeimman hallinto-oikeuden täysistuntoratkaisua KHO 1961 I 18 (ään. 16-4).³⁴ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 1961 I 18 vuosikirjan otsikko oli seuraava:

”Osakkeiden lahjoittamiseen katsottu ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin (TOL 95 § 2 mom).”

Siteeratusta otsikon tekstistä on pääteltävistä, että lahjoituksen sivuuttaminen ei edellyttänyt sitä, että lahjoitus oli valeoikeustoimi. Tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momentissa tarkoitettua yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen riitti se, että lahjoitukseen oli ryhdytty verosta vapautumisen tarkoituksessa. Ratkaisu KHO 1961 I 18 koski tapausta, jossa isä A oli lahjoittanut alle viisi vuotta omistamansa osakkeet pojalleen B:lle. B oli vajaan 10 kuukauden kuluttua myynyt osakkeet korkeasta hinnasta. Silloisen tuloverolain (TOL) mukaan alle viisi vuotta omistetun irtaimen omaisuuden myynnistä saatu voitto oli veronalaista tuloa satunnaisena myyntivoittona. Lahjana saadut osakkeet B pystyi myymään ilman myyntivoittoverotusta. Lahjoitus ja myynti olivat siviilioikeudellisesti moitteettomia oikeustoimia.³⁵

³¹ Ks. Kekomäki 1969 s. 22-23.

³² Ks. Kekomäki 1969 s. 24.

³³ Ks. Knuutinen 2021 s. 1148 ja Lehtonen 2007 s. 142.

³⁴ Ks. Wikström 2007 s. 457 ja Wikström, Kauko, Jaakko Ossa & Matti Urpilainen (2015). Vero-oikeuden yleiset opit. Helsinki: Helsingin Kamari Oy, s. 94.

³⁵ Ks. Wikström 2007 s. 457-458.

Voipio käsitteli ratkaisua KHO 1961 I 18 väitöskirjassaan, mutta hän ei oikein pystynyt asettamaan ratkaisua systematiikkaansa. Hän käsitteli ratkaisua luvussa ”Dissimuloitu oikeustoimi”. Voipio totesi kuitenkin, että ratkaisu KHO 1961 I 18 voi olla selvässä ristiriidassa hänen väitöskirjassaan esitetyn kannan kanssa, ja hän piti ratkaisua vaikeasti selitettävänä tapauksena.³⁶ Aarne Rekola ei hyväksynyt Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO 1961 I 18, vaan hän piti kiinni omasta aikaisemmasta kannastaan. Janne Aer on erittäin hyvin kuvannut Rekolan kritiikin keskeiset seikat, mihin Aerin kuvaukseen on syytä viitata toiston välttämiseksi.³⁷

Yhteenvedona voidaan todeta, että Korkein hallinto-oikeus ei ollut enää 1960-luvulla omaksunut Aarne Rekolan ja Jaakko Voipion kantaa, jonka mukaan veron kiertämistä koskevaa yleissäännöstä sovellettiin vain näennäisoikeustoimiin eli valeoikeustoimiin ja peiteltyihin oikeustoimiin. Tämä asiantila antoi vahvan perustan Kari S. Tikan väitöskirjalle.

3. Veron torjunta Tikan systematiikassa

Kari S. Tikan eräs suurista saavutuksista oli oikeusjärjestelmän systematisointi, joka koski veron kiertämisen yleissäännöksen suhdetta lähikäsitteisiinsä ja sijoittamista oikeudelliseen ympäristöönsä. Tikka konstruoi laajan lukeneisuutensa ja ulkomaisten järjestelmien syvällisen tuntemuksen perusteella kokonaissystematiikan, jonka yläkäsitteeksi valikoitui termi *veron torjunta*.³⁸

Veron torjunnan käsitteen on suomalaisessa oikeustieteessä vakiinnuttanut Kari S. Tikka.³⁹ Kysymys on systemaattisesta yläkäsitteestä, jolla katetaan suuri joukko erilaisia ilmiöitä. Toiset niistä ovat hyväksytyjä oikeusjärjestelmässä ja toiset kuuluvat moitittavan käyttäytymisen alaan. Veron torjunta on onnistunut nimike siinä merkityksessä, että se kuvaa sisällöllisesti hyvin termin alaan kuuluvia asioita.

Tikan luomassa systematiikassa **veron torjunnaksi** kutsutaan niitä verovelvollisen reaktioita, joilla *pyritään vapautumaan verosta* taloudellisena rasiituksena. Moitearvostelua ei sinänsä kohdisteta sitä seikkaa kohtaan, että verovelvollisella on pyrkimys vapautua verosta. Toiminnan hyväksyttävyyden ratkaistaan omilla kriteereillä. Veron torjunta jaetaan menettelyn hyväksyttävyyden suhteen kahteen pääryhmään: 1) **legaaliseen** eli lailliseen veron torjuntaan ja 2) **illegaaliseen** eli laittomaan veron torjuntaan.⁴⁰

³⁶ Ks. Voipio 1968 s. 179-181 ja 290.

³⁷ Ks. Aer 2018 s. 25-26.

³⁸ Ks. Tikka 1972 s. 24-27 ja Tikka 1981 s. 58-78. Saman peruskäsitteistön ja systematiikan omaksumisesta ks. esim. Knuutinen 2009 s. 186-191, Lehtonen 2000 s. 42-69, Lehtonen 2007 s. 140-143, Lönnblad, Siru (2019). Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 2019 s. 64-65, Myrsky, Matti & Timo Rabinä (2015). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum Media Oy, s. 339-348, Pikkujämsä, Mikko (2001). Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Helsinki: Kauppakaari Oyj s. 180-181, Tuominen, Esko & Esko Linnakangas (1995). Verosuunnittelu ja yritysverotus. Helsinki: Weilin+Göös s. 21-22, Urpilainen Matti (2012). Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Helsinki: Helsingin Kamari Oy s. 150-151 ja Weckström, Jouni (2015). Veron kiertämisen tunnistaminen, Osa I. Verotus 4/2915 s. 390-391.

³⁹ Ks. Tikka 1972 s. 24 ss ja Tikka 1981 s. 58-78. Ks. lisäksi Knuutinen 2009 s. 186, Lehtonen 1986 s. 214, Lehtonen 2007 s. 140, Lönnblad 2019 s. 64, Tuominen & Linnakangas 1995 s. 21-22 ja Urpilainen 2012 s. 150.

⁴⁰ Ks. Tikka 1972 s. 24 ja Tikka 1981 s. 59-61. Ks. samoin Lehtonen 2000 s. 42-43. Reijo Knuutinen on suhtautunut kriittisesti termeihin legaalinen ja illegaalinen veron torjunta. Hän suosittaa termejä legitimi ja illegitimi. Ks. Knuutinen 2009 s. 189.

Edellisellä eli legaalisen veron torjunnan pääryhmällä on tarkoitettu tapauksia, joissa verolaki mahdollistaa verosta vapautumisen tai lievän verokohtelun. Jälkimmäiseen ryhmään kuuluvat ne tilanteet, a) joissa tavoiteltu etu voidaan evätä lain nojalla ja b) joissa verovelvollisen menettelyyn eräissä tapauksissa voidaan lisäksi liittää negatiivinen sanktioseuraamus. Legaalinen veron torjunta muodostuu oikeusjärjestyksen sallimasta alueesta, kun taas illegaalinen veron torjunta edustaa moitittavaa käyttäytymistä, jota lainsäädännön näkökulmasta ei pidetä hyväksyttävänä.

3.1. Legaalinen veron torjunta

Lailliseen eli legaaliseen veron torjuntaan kuuluvat tapaukset voidaan ryhmitellä kolmeen ryhmään: 1) Verotukien hyväksikäyttö, 2) aineellinen veron välttäminen ja 3) muodollinen veron välttäminen. Nämä ryhmät edustavat tapauksia, joissa on lainsäädännön mukaan sallittua pyrkiä lievään verokohteluun eli vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena. Eräissä tapauksissa verolaki jopa ohjaa verovelvollista tällaiseen menettelyyn.⁴¹

Verolainsäädännön keskeisin tavoite on fiskaalinen. Veroilla hankitaan veronsaajille tarpeellisia varoja julkisen sektorin toiminnan ylläpitämiseen. Verolainsäädännöllä on muitakin yhteiskuntapoliittisia tavoitteita, jotka voivat olla esim. alue-, asunto-, elinkeino, sosiaali- ja ympäristöpoliittisia.⁴² Näiden tavoitteiden edistämiseksi saatetaan verovelvollisille myöntää verovapauksia ja veronhuojennuksia. Näiden verotukien hyväksikäyttö ei ole moitittavaa veron torjuntaa, vaan se on lainsäätäjän tarkoittama etu asianomaisen yhteiskuntapoliittisen tavoitteen toteuttamiseksi. Verotuki on lainsäädännössä tarkoitettu lievä verokohtelu. Niiden asianmukaisessa hyväksikäytössä liikutaan aina legaalisen veron torjunnan alueella.⁴³

Aineellisella veron välttämällä tarkoitetaan verovelvollisen menettelyä, jossa verovelvollinen jättää toteuttamatta verolainsäädännön sellaisen tosiseikaston, johon verovelvollisuus liittyy. Muodolliseen veron välttämiseen on luettu esim. verolainsäädännön aitojen aukkojen sekä veronalaisuuden ja vähennyskelpoisuuden asymmetrisyyden hyväksikäyttö.⁴⁴

3.2. Illegaalinen veron torjunta

Illegaalinen veron torjunta voidaan jakaa kahteen pääryhmään: a) veron kiertäminen ja b) verovilppi.⁴⁵

Tässä jaottelussa veron kiertäminen voidaan ottaa huomioon joko suppeassa tai laajassa merkityksessä. Kysymys on tällöin vero-oikeudellisista kompetenssinormeista ja niiden soveltamistilanteista. Näillä normeilla on lisätty lain soveltajan toimivaltaa. Laajassa merkityksessä veron kiertämiseen voidaan lukea nykyisen verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitettu veron kiertäminen, 29 §:ssä tarkoitettu peitelty osinko ja 31 §:ssä tarkoitettu

⁴¹ Ks. Tikka 1972 s. 24 ja Tikka 1981 s. 59-60. Ks. samoin Lehtonen 2000 s. 43-44.

⁴² Veropolitiikan tavoitteista ks. tarkemmin Tikka, Kari S. (1990). Veropolitiikka. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus s. 21 ss. ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 25-29.

⁴³ Ks. Tikka 1972 s. 24 ja Tikka 1981 s. 59. Ks. samoin Lehtonen 2000 s. 44-45.

⁴⁴ Ks. tarkemmin Tikka 1972 s. 24 ja Tikka 1981 s. 59-60 sekä Lehtonen 2000 s. 45-49.

⁴⁵ Ks. Tikka 1972: 24 ja Tikka 1981: 60-62. Ks. lisäksi Andersson 1996: 42, Knutinen 2009: 186, Lehtonen 2000: 55 ja Myrsky & Rabinä 2015: 339-347.

siirtohinnoitteluoikaisu.⁴⁶ Jäljempänä käsittelen veron kiertämistä vain veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden (esim. verotuslain 56 § ja verotusmenettelylain 28 §) näkökulmasta.

Illegaaliseen veron torjuntaan kuuluvat ensinnäkin ne tilanteet, joissa tavoiteltu etu voidaan evätä lain nojalla. Verovelvollisen tavoittelemaa veroetua ei pidetä lainsäädännön näkökulmasta hyväksyttävänä. Osa näistä toimista voidaan torjua verolain normaalin tulkinnan avulla. Veronlain tarkoitukselle vieraiden veroetujen saavuttaminen saatetaan joutua estämään veron kiertämistä ehkäisevien säännösten avulla. Veron kiertämistä koskevilla kompetenssinormeilla kyetään puuttumaan myös siviilioikeudellisesti päteviin oikeustoimiin.

Verovilppi muodostaa laittoman veron torjunnan toisen alueen. Näissä tapauksissa verovelvollisen menettelyyn voidaan lisäksi liittää negatiivinen sanktioseuraamus.⁴⁷ Verovilppi edustaa sellaista illegaalista veron torjuntaa, jota pidetään moitittavana käyttäytymisenä. Kysymys ei ole enää pelkästään hyväksyttävistä ja ei-hyväksyttävistä veroetuista koskevasta rajanvedosta. Verovilpin paheksuttavuudesta johtuen on ymmärrettävää se, että niihin yleensä liitetään negatiivinen sanktio. Toiset niistä ovat verotusseuraamuksia ja toiset rikosoikeudellisia.

3.3. Veron minimointi

Veron minimoinnilla on tarkoitettu niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joiden *ainoana tai hallitsevana motiivina* on veroedun saavuttaminen.⁴⁸ Erottelukriteeri on subjektiivinen. Verovelvollinen pyrkii tietoisesti saavuttamaan veroedun eli vapautumaan jostakin veroerästä. Tämä on hänen ensisijainen päämääränsä. Verovelvollinen tavoittelee sitä, että verotuksen toimittaja hyväksyisi veroilmoituksessa tarjotun ratkaisun, joka on edullinen verovelvolliselle.

Veron minimointi voi sijoittua joko legaalisen tai illegaalisen verontorjunnan alueelle. Legaalista veron minimointia kutsutaan veron säästämiseksi, kun taas illegaalinen on veron kiertämistä. Verovelvollisen toimenpiteen luonnehtiminen veron minimoinniksi ei vielä indikoi sitä, miten siihen tullaan suhtautumaan verotuksessa.

Veron säästämiseksi kutsutaan niitä verovelvollisen disponointeja, joilla hän on saavuttanut tavoittelemansa veroedun sen johdosta, että hänen esittämänsä verolain tulkinta hyväksytään verotuksessa verotuksen toimittajan taholta.⁴⁹ Tilannetta voidaan kutsua onnistuneeksi veron minimoinniksi, koska verovelvollinen saa tavoittelemansa veroedun ja koska sitä pidetään hyväksyttävänä.⁵⁰

Ei-hyväksyttävien veroetujen tavoittelu voidaan estää soveltamalla vero-oikeudellista kompetenssinormia, kuten veron kiertämistä koskevaa yleissäännöstä. Tällöin on

⁴⁶ Veron kiertämisestä laajassa merkityksessä ks. Tikka 1972 s. 61 ja Tikka 1981 s. 20-21 sekä Lehtonen 2000 s. 57-58.

⁴⁷ Ks. Lehtonen 2000 s. 56-57, Myrsky & Räbinä 2015 s. 347, Tikka 1972 s. 24 ja Tikka 1981 s. 61-62.

⁴⁸ Ks. Tikka 1972 s. 26, Knuutinen 2009 s. 186, Lehtonen 1986 s. 240, Lehtonen 2007 s. 140, Myrsky & Räbinä 2015 s. 341, Tuominen & Linnakangas 1995 s. 21 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 92.

⁴⁹ Ks. Tikka 1972 s. 21 ja 28, Knuutinen 2009 s. 186, Lehtonen 1986 s. 240, Lehtonen 2000 s. 50, Myrsky & Räbinä 2015 s. 341 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 92.

⁵⁰ Ks. Tikka 1972: 28, Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 92 ja Lehtonen 2007:141.

kysymys epäonnistuneesta veron minimointiyrityksestä, joka sijoittuu illegaalisen veron torjunnan alueelle.⁵¹

Veron kiertämisellä voidaan ymmärtää tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia verovelvollisen dispoiteja, 1) joilla pyritään saavuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja 2) joiden osalta liikutaan usein säännöksen sanamuodon tavanomaisen tulkinnan raja-alueilla.⁵²

Veron kiertämistapauksissa verovelvollinen yrittää järjestää asiansa siten, että epäedulliseen verotuskohteluun johtavan säännöksen tunnusmerkistö ei täytyisi tai että veroedun tuottavaa säännöstä sovellettaisiin. Veron kiertämisessä *käydään rajaa* hyväksyttävien ja ei-hyväksyttävien veroetujen välillä, mutta se tapahtuu arvostamis- tai tulkintaproblematiikan alueella. Jos verovelvollisen esittämää arvostusta tai tulkintaa ei hyväksytä, häntä estetään saamasta tavoittelemansa veroetua veron kiertämistä koskevien kompetenssinormeja soveltamalla. Verotusmenettelylain (VML) 28 §:n 1 momentin 1 virkkeen soveltamistilanteissa on kysymys verolain normin tulkintaerimielisyydestä verovelvollisen ja verotuksen toimittajan tai veronsaajan edustajan välillä. VML 28 §:n 1 momentin 2 virkkeen tarkoittamissa tapauksissa heidän välillään vallitsee arvostuserimielisyys käyvän tai hyväksyttävän vastikkeen määrästä.⁵³

VML 28 §:ssä tarkoitetuille veron kiertämistä ehkäiseville lausekkeille on yhteistä muun muassa se seikka, että niiden nojalla veroviranomaiset voivat verotusta toimitettaessa puuttua siviilioikeudellisesti päteviin oikeustoimiin. Kysymys on kompetenssinormeista, jotka antavat veroviranomaisille verolain normaalin tulkinnan ulkopuolelle menevän toimivallan.⁵⁴

Säännösten soveltamisen edellytyksenä ei ole ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Tämän velvollisuuden laiminlyönti ei käsitteellisesti liity veron kiertämiseen.⁵⁵ Ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen siirtää verovelvollisen menettelyn verovilpin kategoriaan. Aito veron minimointi merkitsee ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen pohjalta tapahtuvaa rajanvetoa veron säästämisen (hyväksyttävien veroetujen) ja veron kiertämisen (ei-hyväksyttävien veroetujen) välillä. Veron kiertämistä koskevien säännösten soveltaminen ei siten mitenkään indikoi veropetoksen tai muun verorikoksen tunnusmerkistön täyttymistä. Verorikosten tunnusmerkistön toteutuminen ratkaistaan itsenäisesti tunnusmerkistössä asetettujen edellytysten pohjalta.⁵⁶

Veron kiertämisessä verovelvollinen ottaa verolain soveltamista koskevan riskin, mikä yleensä tapahtunee tietoisesti. Epävarmuusalueelle siirtyminen johtuu ensinnäkin siitä, että verovelvollinen tavoittelee lainsäätäjän tarkoitukselle vieraita veroetuja, ja toisaalta siitä, että tällöin verolain säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja säännöksen

⁵¹ Ks. Tikka 1972 s. 28 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015 s. 92-93.

⁵² Ks. Tikka 1972: 26-28 ja 147, Tikka 1981: 61 sekä Lehtonen 2000: 52 ja Lehtonen 2007: 141.

⁵³ Ks. Lehtonen 2000: 53.

⁵⁴ Veron kiertämistä ehkäisevästä yleissäännöksestä kompetenssinormina ks. Tikka 1972: 189, 218, 310 ja 316.

⁵⁵ Ks. Tikka 1981: 62, Lehtonen 1986: 244, Lehtonen 2000: 53 Lehtonen 2007: 141.

⁵⁶ Ks. Aer 2018: 65, Knuutinen, Reijo (2012). Verosuunnittelua vain vero kiertämistä. Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Helsinki: Sanoma Pro Oy, s. 7, Knuutinen, Reijo (2014). Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Helsinki: Helsingin Kamari Oy, s. 174 ja 182, Knuutinen 2020: 27-30, Lehtonen 1986: 240-259, Lehtonen 2000: 54 ja Lehtonen 2007: 141.

ration välille syntyy jännitystilä, koska liikutaan tavanomaisen tulkinnan raja-alueella,⁵⁷ taikka siitä, että käytetyn vastikkeen määrän hyväksyttävyyden on ongelmallinen. Verouikeudelliset kompetenssinormien soveltamismahdollisuudet luovat epävarmuusalueen. Tällä alueella liikkuaan verovelvollinen ei voi olla varma siitä, että hänen tulkintansa tai arvostuksensa hyväksytään verotuksessa. Asianmukaisessa verosuunnittelussa tämä epävarmuusalue selvitetään ja sitä pyritään välttämään. Tarvittaessa haetaan ennakkoratkaisu verohallinnolta tai keskusverolautakunnalta, jos se on käytettävissä olevan ajan ja varojen puitteissa mahdollista.

4. Veron kiertämistä koskevat yleissäännökset

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/95) 28 §:n 1 momenttiin⁵⁸ sisältyy kotimainen veron kiertämistä koskeva yleislauseke. Tämän säännöksen molemmat virkkeet omaavat Tikan mukaan itsenäisen merkityksen.⁵⁹

VML 28 §:n 1 momentin keskeiset soveltamisedellytykset ovat seuraavat:⁶⁰

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, verotusta toimitettaessa käytetään oikeaa muotoa (1. virke).

Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika kauppa- ja muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida (2. virke).

Kumpikin virke voi muodostaa veron kiertämistä ehkäisevän normin soveltamista koskevan oman perustilanteen. Ensimmäisessä virkkeessä on kysymys oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön välisestä ristiriidasta ja jälkimmäisen virkkeen ominaispiirteet muodostuvat veronkiertotarkoituksessa tehdyt järjestelyt.⁶¹ Ensimmäisen virkkeen soveltamistilanteissa on kysymys verotuksen toimittajan ja verovelvollisen välisestä tulkintaerimielisyydestä, joka koskee verolain normin soveltamista, kun taas toisen virkkeen soveltaminen liittyy usein heidän väliseensä arvostuserimielisyyteen käytetyn vastikkeen hyväksyttävyydestä tai muun toimenpiteen tarkoituksesta. Tällainen erimielisyys verovelvollisen ja verotuksen toimittajan välillä ei ole sellaisenaan verovilppiä.⁶² Veronlain säännökset ovat hyvin usein tulkinnanvaraisia ja niiden osalta syntyy helposti tulkintaerimielisyyksiä hallintotuomioistuimissakin.

Veron kiertämiseen ei käsitteellisesti liity ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Veron kiertämisessä käydään rajaa hyväksyttävien ja ei-hyväksyttävien veroetujen välillä,

⁵⁷ Ks. Tikka 1972: 26.

⁵⁸ Vastaava säännös sisältyi aikaisemmin verotuslain 56 §:n 1 momenttiin. Tätä tulo- ja varallisuusverotusta koskevaa veron kiertämistä ehkäisevää yleislauseketta on Suomessa tutkittu poikkeuksellisen laajasti. Aiheesta on kaksi väitöskirjaa: Voipio (1968). Verotuksen kiertämisestä ja Tikka (1972). Veron minimoinnista.

⁵⁹ Ks. Tikka 1972: 309-311. Ks. lisäksi Knuutinen 2009: 370.

⁶⁰ Verotuslain 28 §:n säännöksestä on kirjoitettu väitöskirja (Knuutinen 2009) ja kolme monografiaa: Knuutinen 2012, Knuutinen 2014 ja Knuutinen 2020.

⁶¹ Ks. Knuutinen 2009: 370-371 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 96.

⁶² Ks. Lehtonen 1986: 244, Lehtonen 2000: 62, Tikka 1972: 319-320 ja Tikka 1981: 77.

mutta se tapahtuu tulkinta- ja arvostusproblematiikan alueella.⁶³ Veron kiertämisestä ei ole määrittelysäännöstä Suomen verolainsäädännössä.⁶⁴

Euroopan unionin lainsäädännön myötä on saatu toinen yleinen veronkiertosäännös, mikä sisältyy veronkiertodirektiivin (EU) 2016/1164 6 artiklaan, jonka otsikko on ”Yleinen veronkierron vastainen sääntö”. 6 artiklassa on kolme momenttia, jotka ovat seuraavan sisältöisiä:

1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.
2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.
3. Kun järjestelyt tai niiden sarja jätetään huomioon ottamatta 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Siteeratun 6 artiklan sanamuodon mukaan säännöksen soveltaminen ei edellytä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista. 6 artiklan soveltaminen pysyy siten Kari S. Tikan luonnehtiman veron kiertämisen kategoriassa. Ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen siirtäisi asian verovilpin ja mahdollisesti rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetun veropetoksen kategoriaan.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että säännös koskee vain yhteisöverovelvollisia. Sama rajoitus ilmenee myös direktiivin soveltamisalaa koskevan 1 artiklan 1 kohdasta.⁶⁵

Valiovarainministeriössä laadittiin veronkiertodirektiivin (EU) 2016/1164 johdosta 29.6.2018 päiväty luonnos hallituksen esitykseksi. Luonnoksesta pyydettiin 6.8.2018 päivätyllä kirjeellä tavanomaiset lausunnot eri tahoilta.⁶⁶ Luonnokseen sisältyi veronkiertodirektiivin 6 artiklan osalta erillinen ehdotus. Tämän ehdotuksen mukaan Suomen kansallinen säännös eli VML 28 § sisältää vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin 6 artiklan säännös. Luonnoksessa lausuttiin, että säännösten muotoilu ei ole identtinen eikä sisältö täysin vastaava, mutta kansallinen säännös ei ole direktiiviä lievempi. Luonnoksessa katsottiin, että direktiivin 6 artiklan säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella VML 28 §:n säännöksellä ja ettei VML 28 §:n säännöksen muuttamista direktiivin johdosta pidetä välttämättömänä.⁶⁷ Luonnoksessa todettiin, että VML 28 §:n säännöksen muutos aiheuttaisi myös oikeudellista epävarmuutta pitkäksi aikaa, kun

⁶³ Ks. Lehtonen 2000: 62 ja Lehtonen 2007: 141.

⁶⁴ Ks. Tikka 1972: 10 ja Weckström 2015: 398.

⁶⁵ Ks. Helminen, Marjaana (2018). EU-vero-oikeus. Helsinki: Alma Talent Oy, s. 235, Knuutinen 2020: 196 ja 335, Knuutinen, Reijo (2020a). EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö. Verotus 5/2020 s. 641, Knuutinen 2021: 1160 ja 1163 sekä Knuutinen, Reijo (2021a). Veron kiertäminen yritysten tuloverotusta koskevilla direktiiveissä. Verotus 1/2021 s. 68.

⁶⁶ Valtiovarainministeriön lausuntopyyntö VM/1432/03.01.00/2018, mihin lausuntopyyntöön on liitetty 29.6.2018 päiväty luonnos hallituksen esitykseksi.

⁶⁷ Ks. Knuutinen 2020: 344 ja Knuutinen 2021a: 67.

vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon.⁶⁸ Tästäkin syystä luonnoksessa katsottiin lisäksi, että VML 28 §:n säännöksen muuttaminen ei ole perusteltua.

Ruotsin oikeudessa on päädytty samalle kannalle kuin Suomessa veronkiertodirektiivin 6 artiklan ja kansallisen veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen välisestä suhteesta. Suomen valtiovarainministeriötä vastaavan finansdepartementin vero- ja tulliosaston mietinnössä katsottiin yhteenvetona, että Ruotsin veronkiertolaki (skatteflyktslagen) käsittää verokiertodirektiivin 6 artiklan säännökset. Mietinnön mukaan Ruotsissa ei tarvittu mitään lainmuutoksia veronkiertodirektiivin 6 artiklan johdosta. Veronkiertodirektiivin yleistä veronkiertoa koskeva 6 artiklan säännös oli mietinnön mukaan jo toteutettu Ruotsin veronkiertolailla.⁶⁹ Ruotsin lagrådet, mikä vastaa Suomen entistä laintarkastuskuntaa, päätyi lausunnossaan samalle kannalle kuin finansdepartementet.⁷⁰ Hallituksen lakiesityksessä valtiopäiville omaksuttiin myös sama kanta.⁷¹ Ruotsin valtiopäivien verovaliokunta hyväksyi hallituksen lakiesityksessä esitetyn kannan siitä, että Ruotsin veronkiertolaki kattaa veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännöksen.⁷²

Yhteenvetona voidaan todeta, että EU:n verokiertodirektiivin 6 artiklan yleisen veronkierron vastainen säännös ei aiheuttanut muutoksia verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitettuun yleiseen veronkiertosäännökseen, koska veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös katsottiin kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella VML 28 §:n säännöksellä. Samalle kannalle päädyttiin myös Ruotsissa.⁷³ Johtopäätöksenä voidaan todeta, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös ei aiheuta muutoksia verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitettun yleisen veronkiertosäännöksen ja rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitettun veropetossäännöksen välisessä suhteessa ja rajanvedossa.

5. Verosuunnittelu

5.1. Verosuunnittelun tarkoitus

Kari S. Tikan luonnehdinnan mukaan *verosuunnittelun* tarkoituksena on

- 1) selvittää ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle erilaisissa valintatilanteissa avoimena oleviin toimintavaihtoehtoihin, ja
- 2) huolehtia siitä, että veroseuraamukset tulevat otetuiksi huomioon arvosteltaessa vaihtoehtojen edullisuutta verovelvollisen tavoitteeseen perustuvien kriteerien pohjalta.⁷⁴

⁶⁸ Ks. Knuutinen 2021: 68.

⁶⁹ Ks. Finansdepartementet (2018). Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 73-74.

⁷⁰ Ks. Lagrådsremiss (2018). Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 89-91.

⁷¹ Ks. Regeringens proposition 2017/18:296. Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 91-92.

⁷² Ks. Skatteutskottets betänkande 2018/19:SkU4, s. 1 ja 12.

⁷³ Valtiovarainministeriössä laadittuun 29.6.2018 päivättyyn luonnokseen hallituksen esitykseksi sisältyi katsaus ulkomaiden lainsäädäntöön.

⁷⁴ Ks. Tikka 1972: 28-29 ja Tikka 1981: 65. Ks. samoin Aer 2018: 60, Knuutinen 2009: 187, Lehtonen 1986: 241, Lehtonen 2007: 142, Lönnblad 2019: 64, Myrsky & Räbinä 2015: 340, Penttilä, Seppo (1997). Yrityksen omistajan tuloverotus. Helsinki: Kauppakaari Oy, s. 297, Tuominen & Linnakangas 1995: 21 ja Wikström, Ossa

Käytännön tasolla tämä merkitsee sitä, että verovelvollinen selvittää hänen käytettävissään oleviin vaihtoehtoihin liittyvät verot yhtenä eränä muiden kustannusten joukossa ja että näistä vaihtoehtoista valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin vaihtoehto, jonka valinnassa verot on otettu huomioon maksettavina kustannuksina. Verosuunnittelussa ennakoidaan veroseuraamukset ja varaudutaan siten myös verojen maksamiseen. Verotekijälle ei anneta laskelmiin perustuvassa edullisuuden arvioinnissa ratkaisevaa merkitystä, vaan päinvastoin verot voivat olla esim. prestiisistä tärkeä kuluosuus.⁷⁵

Sanotulle verosuunnittelun luonnehdinnalle on systemaattisesti olennaista se, ettei siihen sisälly veron torjuntaa ja veron kiertämistä koskevia elementtejä. Verosuunnittelu on liiketaloustieteellisessä ja vero-oikeudellisessa merkityksessä luonnollinen ja välttämätön osa yrityksen taloussuunnittelua. Suunnittelun avulla osoitetaan yrityksen päätöksentekijöille eri vaihtoehtoihin liittyvien verojen vaikutus yrityksen toiminnalle ja pyritään samalla estämään sekä verohaittojen että hallitsemattomien veronmaksutilanteiden syntyminen. Verosuunnitteluun ei kuulu verotuksellisesti vaan *kokonaistaloudellisesti* edullisimman vaihtoehdon valinta, missä valinnassa verot ovat yksi maksettava kuluerä muiden joukossa.⁷⁶ Aidosta verosuunnittelusta puuttuu se subjektiivinen kriteeri, joka on ominaista veron torjunnalle ja kiertämiselle. Yritystoiminnassa ei verotekijällä ole useinkaan ratkaisevaa merkitystä vaihtoehdon valinnassa. Esimerkiksi yrityksen osingonjakopolitiikka voi edellyttää voiton näyttämistä ja siihen liittyvien verojen maksamista, vaikka yritys pystyisi kuluvarastonsa avulla neutralisoimaan veronmaksun. Talous- ja verosuunnitteluun kuuluu tällöin selvittää valittuun vaihtoehtoon liittyvät veroseuraamukset niiden ennakoimiseksi ja hallitsemattoman veronmaksutilanteen välttämiseksi.⁷⁷

Jos verosuunnittelun puitteissa pyritään vain vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena tai hallitsevaksi motiiviksi tulee veroedun saavuttaminen, tällöin onkin siirrytty normaaliin taloussuunnitteluun kuuluvasta verosuunnittelusta veron torjuntaan tai veron kiertämisen alueelle.⁷⁸

Yhteenvetona voidaan todeta, että verosuunnittelussa valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin vaihtoehto, vaikka siihen liittyisi muita vaihtoehtoja raskaampi vero. Vero on vain yksi kulu muiden kulujen joukossa, mistä johtuen se otetaan huomioon samalla tavalla kuin muutkin kulut. Verojen maksamiseen varaudutaan tällöin yhtäläisesti muiden kustannusten suorittamisen mukana. Tavoitteena on estää myös hallitsemattoman verotustilanteen syntyminen. Verosuunnittelu ei kuulu veron torjunnan alaan. Verovelvollisen aito verosuunnittelu liikkuu aivan eri dimensiossa kuin veron torjunta tai veron kiertäminen. Verosuunnittelu voi merkitä verotuksellisesti edul-

& Urpilainen 2015: 89. Ks. lisäksi Leppiniemi, Jarmo & Risto Walden (2014). Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Helsinki: Talentum Media Oy, s. 19. Ks. myös Knuutinen 2012: 4 ja Knuutinen 2014: 175. Knuutinen on nyttemmin käsitellyt verosuunnittelua kahdessa eri merkityksessä. Hän puhuu ensinnäkin verosuunnittelusta ”laajassa yleisessä merkityksessä”. Tämä vastaa käytännössä Tikan esittämää luonnehdintaa verosuunnittelusta. Tämän lisäksi Knuutinen erottaa verosuunnittelun ”yksittäisten toimenpiteiden hyväksyttävyyttä arvioitaessa”, mikä on eräänlainen vastinpari veron kiertämiselle. Tämä vastaa lähinnä Tikan tarkoittamaa veron säästämistä. Knuutinen 2020: 34-36.

⁷⁵ Ks. Lehtonen 2007: 142.

⁷⁶ Ks. Tikka 1972: 32 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 89.

⁷⁷ Ks. Lehtonen 2000: 97.

⁷⁸ Ks. Lehtonen 2000: 98-99.

lisimman vaihtoehdon valintaa vain silloin, kun muut tekijät ovat vakioita tai kun hyödynnetään verolaissa tarkoitettua veroetua, joka johtaa myös kokonaistaloudellisesti edulliseen lopputulokseen.⁷⁹

5.2. Verosuunnittelun tasot

Verosuunnittelussa on tapana erottaa kolme tasoa: 1) strateginen, 2) taktinen ja 3) operatiivinen verosuunnittelu.⁸⁰

Verosuunnittelun tason nimekkeet on lainattu yrityksen johtamisjärjestelmän systematisoinnista. Ylemmän tason suunnitelmat vaikuttavat alemmalle tasolle. Eri tasoille kuuluvat toimenpiteet lomittuvat toisiinsa.⁸¹ Verosuunnittelun tasojen luokittelulla on vero-oikeudessa lähinnä esitystekniikkaa systematisoiva merkitys.

Yleiskuvan saamiseksi yrityksen verosuunnittelusta seuraavassa esitellään esimerkinomaisesti eri verosuunnittelun tasoja. Kysymys on elinkeinotoiminnassa esiintyvistä eräistä tavanomaisista tyyppitilanteista, joiden yhteydessä verovelvollisella on mahdollisuus suorittaa valintoja.

Strateginen verosuunnittelu on pitkän aikavälin suunnittelua. Niitä koskevia toteutettuja valintoja ei ole helppo muuttaa. Kysymys on veronäkökulman huomioon ottamisesta yrityksen puitteita muodostettaessa.

Verostrategisista suunnittelutilanteista voidaan mainita seuraavat tyyppitilanteet:⁸²

- 1) Yritysmuodon valinta (yksityisliike, henkilöyhtiö tai osakeyhtiö),
- 2) yritysrakenteen valinta (toimitaanko esim. konsernina vai yhtenä yhtiönä),
- 3) yritysjärjestelyt (mm. yhtiömuodon muutos, diffuusio, fuusio, liiketoimintasiirto),
- 4) yrityskauppa (yrityksen osto ja myynti) sekä yrityksen lopettaminen ynnä
- 5) sukupolvenvaihdos.

Taktisen verosuunnittelun tarkoituksena on osoittaa ne keinot, joiden avulla suunnittelukauden tavoitteet voidaan saavuttaa. Kysymys on yleensä useampaan tilikauteen kohdistuvasta suunnittelusta. Tavoitteena on muun muassa mahdollistaa operatiivisen tason ratkaisuja, kuten tiettyä tilikautta koskevan kirjanpidon ja verotuksen tavoitetuloksen saavuttaminen.

Esimerkkeinä taktisesta verosuunnittelusta esitetään seuraavat tyyppitilanteet:⁸³

- 1) Tilinpäätösajankohdan valinta ja tilikauden pituuden muuttaminen,
- 2) investointikohteen ja sen ajankohdan valinta,
- 3) rahoitusmuodon valinta ja
- 4) yrityksen kompensatiopolitiikka.

Operatiiviseen verosuunnitteluun kuuluu kirjanpidon pitämiseen ja dokumentointiin, tilinpäätöksen laatimiseen sekä veroasioiden hoitoon liittyvistä asianmukaisista

⁷⁹ Valitettavasti käytännön verokonsultoinnissa saatavat verosuunnittelun ja veron minimoinnin käsitteet toisinaan sekaantua. Tällöin saatetaan verosuunnittelu määritellä sellaiseksi lailliseksi ja hyväksyttäväksi toiminnaksi, jonka avulla verovelvollinen voi eri vaihtoehtoista valita hänelle verotuksellisesti edullisimman. Ks. Manninen (2000). Sijoittajan verosuunnittelu. Helsinki: WSOY, s. 22-24.

⁸⁰ Ks. Leppiniemi & Walden 2014: 147 ja Penttilä 1997: 298 sekä Lehtonen 2000: 99-106.

⁸¹ Ks. Leppiniemi & Walden 2014: 147 ja Penttilä 1997: 298-299.

⁸² Ks. Leppiniemi & Walden 2014: 148, Penttilä 1997: 298 ja Tikka 1972: 30.

⁸³ Ks. Leppiniemi & Walden 2014: 148-149 ja Penttilä 1997: 298 sekä Lehtonen 2000: 102-105.

ohjeista ja menettelytavoista huolehtiminen. Edelleen siihen luetaan uusimman lainsäädännön ja oikeuskäytännön seuraaminen sekä tilikauden aikaista toimintaa että tilinpäätöstä varten.⁸⁴ Tämän tason verosuunnittelun toteuttamiseen sisältyy siten tilikauden aikaisen toiminnan pohjalta oikean ja tavoitteiden mukaisen tilinpäätöksen ja veroilmoituksen laatiminen.

Tulossuunnittelussa ja siihen kuuluvassa *verosuunnittelussa* on keskeisimpinä tehtävinä tulokseen vaikuttamiskeinojen eli kuluvaraston ylläpitäminen kriittisen tilinpäätöksen välttämiseksi. Pk-yrityksissä on kysymys myös yrityksen omistajien yksityistalouteen tapahtuvien siirtojen verokustannusten huomioon ottamisesta.

Tulossuunnittelussa kartoitetaan käytettävissä olevat tulosvaikutteiset keinot eli kuluvaraston (tulosreservin) sisältö.⁸⁵ Viime kädessä on kysymys tilinpäätössuunnittelusta, jossa hyödynnetään sallittuja tuloksenjärjestelykeinoja eli lainsäädännön verovelvolliselle antamaa valinnanvapautta.⁸⁶

Aito verosuunnittelu on osa yrityksen **talous- ja tulossuunnittelua**, jossa verotekijän merkitys eli verojen vaikutus otetaan etukäteen huomioon taloudellisessa päätöksenteossa eri toimenpiteitä suunniteltaessa.

6. Verovilppi

Tikka on luonnehtinut **verovilpiksi** niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joilla tämä pyrkii abstraktisen verovelan synnyttäneiden tosiseikkojen toteuduttua vapautumaan verosta lainvastaisin keinoin.⁸⁷ Toisin sanoen verovelvollinen pyrkii vapautumaan sellaisesta veronmaksuvelvollisuudesta, joka verolain nojalla on riidattomasti olemassa tai odotettavissa. Tilanne realisoituu tyypillisesti silloin, kun verovelvollisella ei ole käytettävissään veronmaksua neutralisoivaa keinoa, kuten riittävää kuluvarastoa tuloverotuksessa. Verovilpissä käytetty keino on laiton, mikä ilmenee käytännössä yleensä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisena taikka väärän tiedon antamisena veroviranomaiselle tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamisena verotuksessa.⁸⁸

Paljastunut verovilppi voi johtaa sekä vero-oikeudellisiin että rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Vero-oikeudellisina tosiasiallisina seuraamuksina on syytä ottaa huomioon verovilpin aiheuttamat ankarat verotusmuodot: a) arvioverotus ja b) selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotus. Kokonaistilanne huomioon ottaen on syytä puhua verotusseuraamuksista eikä vain veroseuraamuksista. Rikosoikeudelliset seuraamukset liittyvät puolestaan verorikoksiin.⁸⁹

6.1. Verotusseuraamukset

Verovilppiin liittyviä verotusseuraamuksia ovat 1) veronkorotus, 2) arvioverotus, 3) selvittämättömän omaisuuden lisäys ja 4) verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Näistä vain veronkorotus on traditionaalinen negatiivinen sanktio.⁹⁰ Verovilppiin

⁸⁴ Ks. Leppiniemi & Walden 2014: 149 ja Penttilä 1997: 298-299 sekä Lehtonen 2000: 105-106.

⁸⁵ Kuluvarastosta ks. tarkemmin Leppiniemi & Walden 2014: 335-378 ja Tikka 1972: 31-32.

⁸⁶ Ks. Lehtonen 2000: 107.

⁸⁷ Ks. Tikka 1981: 61-62. Vilpin käsitteestä ks. esim. Lehtonen 1986: 211-214.

⁸⁸ Ks. Lehtonen 1986: 214, Tikka 1981: 61-62 ja Tuominen & Linnakangas 1995: 22.

⁸⁹ Ks. Lehtonen 2000: 69-70.

⁹⁰ Ks. Lehtonen 2000: 70-71.

liittyvät verotusseuraamukset käsitellään tässä yhteydessä vain luettelonomaisesti, koska käytettävissä oleva palstatila ei anna mahdollisuutta laajaan esitykseen.

Veronkorotusta on vakiintuneesti sekä vero-oikeudessa että rikosoikeudessa pidetty rangaistuksen luonteisena hallinnollisena maksuseuraamuksena (negatiivisena sanktiona). Veronkorotuksen rangaistuksenluonteisuus ilmenee erityisesti oikeusjärjestyksen systematiikassa. Rikosoikeudellista toimenpiteistä luopuminen on mahdollista silloin, kun veronkorotusta on pidettävä yksinään riittävänä seuraamuksena RL 29 luvun 11 §:n mukaisesti. Veronkorotuksen määräämisen edellytyksistä säädetään tuloverotuksen osalta VML 32-32c §:ssä.⁹¹

Arvioverotuksessa pyritään siihen, että arvioverotuksen vahvistettu määrä vastaisia todellisiin tuloihin perustuvaa veroa. Tästä huolimatta arvioverotus voidaan edelleen nähdä verotusseuraamuksena verovelvollisen verovilpistä varsinkin, kun otetaan huomioon verovelvollisen oikeusaseman heikkous arvioverotuksen perusteiden täyttymisen jälkeen.

Tuloverotusta koskevan arvioverotuksen toimittamistilanteet voidaan VML 27 §:n säännöksen perusteella jakaa kolmeen pääryhmään: a) ilmoittamisvelvollisuuden laininlyönti, b) veroilmoituksen epäluotettavuus (epäluotettavuusarvio) ja c) vertailuarvioverotus.⁹²

Selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotuksen edellytyksenä on verovelvollisen varallisuuden kasvun ja hänen käytettävissään olleiden tulojen välinen epäsuhte, jota verovelvollinen ei pysty luotettavasti selvittämään.⁹³

Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi kuin hänen tulojensa ja menojensa väliseen suhteeseen nähden olisi ollut mahdollista, voidaan tätä lisäystä pitää VML 30 §:ssä säädettyin edellytyksin verovelvollisen verovuodelta verotettavana tulona.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on veroviranomaiselle annettu keino, jonka avulla voidaan oikaista aikaisempaa verotusta tai suorittaa toimittamatta jätetty verotus, jos jotakin on konkreettisesti jäänyt verottamatta. Tämä jälkikäteinen oikaisu on toimitettava VML 56-56c §:ssä säädettyinä veronoikaisuajankana. Verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi voidaan pitää tosiasiallisena verotusseuraamuksena verovelvollisen verovilpistä.

6.2. Veropetosrikokset

Verovelvollisen toimenpiteiden luonnehtiminen veron torjunnaksi tai veron kiertämiseksi ei indikoi vielä mitään sen suhteen, onko kysymyksessä verorikos. Rikosoikeudellinen arviointi suoritetaan aina asianomaisten rikostunnusmerkistöjen perusteella sekä ottamalla huomioon rikosoikeudelliset tulkintaperiaatteet ja menettelytavat.⁹⁴

Verotuksessa todetut seikat voidaan tällöin ottaa huomioon asianmukaisella tavalla. Verotuspäätöksen merkitys ei ole välttämättä olennainen. Verotus on ensisijaisesti asia-

⁹¹ Ks. Lehtonen 2000: 72-73.

⁹² Ks. Lehtonen 1986: 107-110, Lehtonen 2000: 74-78 ja Myrsky & Rabinä 2015: 329-336.

⁹³ Ks. Andersson 1996: 40, Lehtonen 1986: 107 ja 110, Lehtonen 2000: 78-80 ja Myrsky & Rabinä 2015: 336-339.

⁹⁴ Ks. Lehtonen 1986: 244, Lehtonen 2000: 83 ja Tikka 1981: 82.

kirjoihin perustuvaa menettelyä, jossa yleensä ei ole mahdollisuutta kaikkien todistelu-keinojen käyttöön. Puutteet koskevat lähinnä todistajien, asianosaisten ja asian-tuntijoiden suullista kuulemistä sekä katselmuksen suorittamista. Suulliset käsittelyt ovat hallinto-oikeuksissa vielä nykyäänkin valitettavan harvinaisia. Verotuksen näyt-töarvo rikosprosessissa voi olla vähäinen.

Rikoslaisissa kriminalisoidut keskeiset verorikokset ovat 1) veropetosrikokset (RL 29:1-3) ja 2) verorikkomus (RL 29:4).⁹⁵

Verovilpin näkökulmasta on olennaisin merkitys veropetosrikoksilla. Niiden perustun-nusmerkistö on rikoslain 29 luvun 1 §:ssä. Tämän veropetossäännöksen tekotapa- ja seuraustunnusmerkit ovat seuraavat:⁹⁶

- 1) Väärän tiedon antaminen viranomaiselle verotusta varten veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,
- 2) veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen verotusta varten annettavas-sa ilmoituksessa,
- 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyöty verotusta varten säädetty velvollisuus, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai
- 4) muu petollisuus, jolla aiheutetaan tai yritetään aiheuttaa
 - a) veron määräämättä jättäminen, b) veron määrääminen liian alhaiseksi tai
 - c) veron aiheeton palauttaminen.

Veropetoksen kaksi ensimmäistä tekotapaa 1) väärän tiedon antaminen ja 2) salaaminen ovat sisällöllisesti pysyneet muuttumattomina vuodesta 1972 alkaen. Passiivista veropetosta koskevat tekotapatunnusmerkit ovat nykyisin kolmantena tekotapana. Neljäs tekotapatunnusmerkistö ”muu petollisuus” muodostaa muita tekotapoja täyden-tävän tunnusmerkistön, mutta sen soveltamisala on nykyisin todella vähäinen.⁹⁷ Rangaistavuuden edellytykseksi on asetettu tahallisuusvaatimus. Passiivisen veropetoksen osalta on tahallisuusvaatimusta korotettu seuraustahallisuuden suhteen. Tällöin edellytetään tarkoitustahallisuutta (veron välttämistarkoitusta). Tekotapatunnusmerkin toteuttavalla käyttäytymisellä tulee myös saada aikaan seuraustunnusmerkin täyt-tyminen, esim. veron määrääminen liian alhaiseksi. Rangaistavaksi on säädetty sekä täytetty veropetos että veropetoksen yritys. Veropetoksen yrityksen osalta tulevat sovellettavaksi RL 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettut tehokasta katumista koskevat säännökset, mikä voi johtaa rangaistuksesta vapautumiseen.⁹⁸ Veropetoksen kvalifioitu tekomuoto on törkeä veropetos (RL 29:2) ja privilegioitu muoto lievä veropetos (RL 29:3).

Yhteenvetona voidaan todeta, että verovilpissä siirrytään veropetoksen kategoriaan, kun laiminlyödään ilmoittamisvelvollisuus tai muu verotusta varten säädetty velvollisuus

⁹⁵ Verorikkomuksesta ks. tarkemmin Lehtonen, Asko (1991). Verorikkomus. Lakimies 1991: 929-945 ja Niemi, Kari (1994). Verorikkomus (RL 29:4). Turku: Turun yliopisto.

⁹⁶ Veropetosrikoksesta ks. Lehtonen 1986: 132-458, Lehtonen (2011). Veropetoksen tunnusmerkistöistä. Tam-pere: Poliisiammattikorkeakoulu, s. 43-238, Nuutila, Ari-Matti & Kaarlo Hakamies (2009). RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan, s. 776-794. Teoksessa: Rikosoikeus. Oikeuden perusteokset. Helsinki: WSOY, Saha-virta, Ritva (2007). Verorikokset, s. 185-223. Teoksessa: Talousrikokset. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyh-distys ja Tapani, Jussi (2018). Veropetos, s. 663-684. Teoksessa: Keskeiset rikokset. Helsinki: Edita Publishing Oy.

⁹⁷ Ks. ”muuten petollisesti” tekotapatunnusmerkistä tarkemmin Lehtonen 2007: 144-150, Nuutila & Hakamies 2009: 782 ja Sahavirta 2007: 212-216.

⁹⁸ Ks. Lehtonen 2000: 87, Lehtonen 2011: 186-193, Nuutila & Hakamies 2009: 791-792 ja Sahavirta 2007: 193-194.

(passiivinen veropetos) tai kun verotusta varten annetaan väärä tieto tai salataan veron määräämiseen vaikuttava seikka (aktiivinen veropetos). Jos näitä elementtejä ei sisälly verovelvollisen sellaiseen toimintaan, mikä luokitellaan veron kiertämiseksi VML 28 §:n nojalla, verovelvollisen käyttäytymistä ei voida rangaista veropetoksena.⁹⁹

7. Johtopäätöksiä

Ennen Kari S. Tikan väitöskirjan julkaisemista oli vallitsevana Aarne Rekolan ja Jaakko Voipion omaksuma kanta siitä, että tuloverotusta koskevaa veronkiertämissäännöstä sovellettiin vain näennäisoikeustoimiin. Oikeuskäytännössä luovuttiin tästä kannasta ratkaisulla KHO 1961 I 18 (ään. 16-4). Näennäisoikeustoimeen tukeutuminen verotuksessa on veropetossäännöksessä tarkoitetun väärän ilmoituksen antamista. Systematiikka ei ollut luonteva.

Tikka loi veron kiertämiselle ja sen lähikäsitteille kokonaisvaltaisen systematiikan, jonka yläkäsite on veron torjunta. Veron minimointi sijoittuu legaalisen ja illegaalisen veron torjunnan välimaastoon. Veron kiertäminen kuuluu jälkimmäiseen ryhmään. VML 28 §:ssä tarkoitettu yleinen veronkiertosäännös on kompetenssinormi, jolla veroviranomainen voi estää verovelvollista saavuttamasta tavoittelemansa veroetua, mikä on verolain tarkoitukselle vieras veroetu. Veron kiertämistä koskevien yleis-säännösten soveltaminen ei edellytä sitä, että verovelvollinen olisi syyllistynyt ilmoittamisvelvollisuuden rikkomiseen. Verovelvollisen veron kiertämiseksi luokiteltava toiminta jää RL 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetun veropetossäännöksen soveltamisalan ulkopuolelle, jos verovelvollinen ei ole rikkonut verolaissa säädettyä ilmoittamisvelvollisuutta tai laiminlyönyt muuta verotusta varten säädettyä velvollisuutta taikka jos verovelvollinen ei ole antanut verotusta varten väärää tietoa tai salannut veroilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavaa seikkaa. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös ei tuonut muutosta yleisen veronkiertosäännöksen ja veropetosrikoksen väliseen rajanvetoon.¹⁰⁰

Tikan systematiikassa verosuunnittelu ei sijoitu veron minimoinnin alaan, vaan verosuunnittelu on yrityksen tavanomaista talous- ja tulossuunnittelua, jossa valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin vaihtoehto. Vero on yksi kuluerä muiden kulujen joukossa verosuunnittelussa, jossa verot on otettava huomioon ja jossa on varauduttava verojen maksuun.

⁹⁹ Ks. Knuutinen 2012: 7, Knuutinen 2014: 174, Knuutinen 2020: 27-30, Lehtonen 1986: 243-244, Lehtonen 2011: 171-172, Nuutila & Hakamies 2009: 772, Sahavirta 2007: 216-217, Tikka 1972: 319-320 ja Tikka 1981: 72.

¹⁰⁰ EU-oikeus on tuonut mukaan myös EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuvan oikeusperiaatteen oikeuden väärinkäytön kiellosta. Kiellosta säädetään tosin myös EU:n perusoikeuskirjan 54 artiklassa. Kiellon merkitystä ei ole tässä yhteydessä mahdollista käsitellä. Ks. kiellosta tarkemmin Knuutinen 2020: 302-321, 343-344 ja 348-349, Knuutinen 2020a: 632-641, Knuutinen 2021: 1160, Lönnblad, Siru (2019). Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen. Verotus 2019 s. 62-65, Urpilainen 2012: 153-163 ja Weckström, Jouni (2016). Veron kiertämisen tunnistaminen osa III: EU-oikeus. Verotus 2016 s. 175-185.



ISBN 978-952-64-0841-5 (painettu)
ISBN 978-952-64-0842-2 (pdf)
ISSN 1799-4799 (painettu)
ISSN 1799-4802 (pdf)

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Department of Accounting
www.aalto.fi

**KAUPPA +
TALOUS**

**TAIDE +
MUOTOILU +
ARKKITEHTUURI**

**TIEDE +
TEKNOLOGIA**

CROSSOVER

**DOCTORAL
THESES**