



**UNIVERSITY
OF TURKU**

This is a self-archived – parallel-published version of an original article. This version may differ from the original in pagination and typographic details. When using please cite the original.

AUTHOR	Hannu Itälä
TITLE	Yhdenmukaisuutta veron kiertämistä koskevan sääntelyn soveltamiseen
YEAR	2023
DOI	-
VERSION	Kustantajan PDF
CITATION	Itälä Hannu: Yhdenmukaisuutta veron kiertämistä koskevan sääntelyn soveltamiseen 2023 https://www.edilex.fi/uutiset/83623
LICENSE	-

Avoin

Tätä uutista voi jakaa vapaasti. Muistathan mainita lähteen edilex.fi.

Uutinen kuuluu aihealueisiin

Verotus <<https://www.edilex.fi/aihealueet/Verotus/uutiset>>

18.4.2023 11.55

Vierashuoneessa OTM Hannu Itälä: Yhdenmukaisuutta veron kiertämistä koskevan sääntelyn soveltamiseen



Suomen verojärjestelmä sisältää useita veron kiertämisen estämiseksi säädettyjä yleislausekkeita. Osalla näistä on EU-oikeudellinen tausta, jonka johdosta niitä sovelletaan säännönmukaisesti tiettyjen kriteerien täytyessä. Valitettavasti osaa yleislausekkeista sovelletaan hyvin epäjohdonmukaisesti, vaikka systemaattisempi tulkintamalli olisi sinänsä mahdollinen. Tämä koskee erityisesti verotusmenettelylain 28 §:ää, jolla on veronkiertodirektiivin voimaantulon myötä EU-oikeudellinen kytkös. Tämä ei ole kuitenkaan toistaiseksi näkynyt lainkohdan soveltamiskäytännössä.

Verotusmenettelylain (1558/1995 <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558>>, ”VML”) 28 § <<http://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>> mahdollistaa siviilioikeudellisten seikkojen uudelleenluonnehdinnan verotusta toimitettaessa. Käytännössä lainkohdan nojalla tehtyjä oikeustoimia voidaan joko luonnehtia toisenlaisiksi tai sivuuttaa kokonaan, mikäli pyrkimyksenä on ollut ilmeisesti vapautua muutoin suoritettavasta verosta. Oikeuskirjallisuudessa **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:ää on perinteisesti pidetty kompetenssinormina, jonka tarkoituksena on antaa lainsoveltajalle poikkeustilanteissa tavanomaisesti lainsäätäjälle kuuluvaa valtaa.

Epäilemättä avoimesta ja epäselvästä sanamuodostaan johtuen

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamiskäytäntö on eri aikakausina ollut monenkirjavaa ja vaihtelevaa. Toisinaan

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamisedellytyksiä on tulkittu hyvin tiukasti, kun taas välillä **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamiseen on suhtauduttu lievemmin. Rajanveto eri aikakausien välillä on hyvin hankalaa,

sillä **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamisen ympärille ei ole kehittynyt yhdenmukaista tulkintamallia, toisin kuin esimerkiksi yritysjärjestelyitä koskevan kohdennetun veronkiertosäännöksen,

elinkeinotuloverolain <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360>> (**360/1968** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360>>, ”**EVL** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360>>”)

52 h §:n <<http://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>> osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden (”KHO”) oikeuskäytännössä jalostuneen selkeän tulkintamallin myötä sekä lainsoveltaja, Verohallinto että verovelvollinen ovat useimmissa tapauksissa samalla viivalla sen suhteen, millä tavoin **EVL 52 h §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>>:ää tulisi tulkita. Luonnollisesti soveltamisen tai soveltamatta jättämisen lopputuloksesta voi esiintyä erimielisyyttä, mutta varsinainen tulkintamalli päättyi vain harvoin riidan kohteeksi.

Valitettavasti soveltamisalaltaan huomattavasti laajemman

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n suhteen oikeustila ei ole näin kehittynyt, vaikka kysymys on saman ilmiön – veron kiertämisen – määrittelystä. Koska vakiintunutta tulkintamallia ei **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n osalta ole olemassa, ajautuu valittu **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n tulkintamalli itsessään usein riidan kohteeksi. Voisi sanoa, että

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n suhteen lopputulos aiheuttaa itse asiassa monesti vähemmän hämmennystä kuin se tapa, jolla lopputulokseen on päädytty. Tässä suhteessa **EVL 52 h §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>>:n soveltamista koskeva oikeustila on tavallaan päinvastainen.

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n osalta epäselvyyttä esiintyy etenkin sen suhteen, mikä merkitys lainkohdan soveltamisedellytysten arvioinnissa on annettava saavutetun veroedun taikka vältetyn verohaitan luonteelle ja miten pitkälle veroedun tai -haitan luonnetta tulisi arvioida. On tavallista, että tällaista arviointia ei

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamisratkaisujen perusteluissa tuoda tarkemmin esille. Sen sijaan näyttää usein siltä, että

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamista ohjaa etupäässä niin sanottujen verotuksesta riippumattomien liiketaloudellisten syiden arviointi, jonka pohjalta tehdään päätelmä siitä, onko asialle annettu oikeudellinen muoto vastannut sen varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Toisinaan oikeudellisen muodon arviointi on kytketty kuitenkin saavutettujen veroetujen luonteen arviointiin. (ks. esim.

KHO 2016:219 <<https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/201605583>>). Sekaan mahtuu myös tapauksia, joissa **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamista koskeva ratkaisu on perustunut yksinomaan siihen, onko tiettyyn toimeen ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin (ks. esim.

KHO 2017:20 <<https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/201700456>>).

EVL 52 h § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>>:n soveltamisen suhteen tulkintamalli on ollut selkeä KHO:n vuosikirjaratkaisusta

KHO 2017:78 <<https://www.edilex.fi/kho/vuosikirjat/201702227>> lähtien.

EVL 52 h § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>> edellyttää EU-oikeudellisen direktiivitaustansa vuoksi kahden edellytyksen täyttymistä. Ensinnäkin verovelvollisen tulee saavuttaa sovellettavan verolain tarkoituksen ja/tai tavoitteen vastainen *vieras veroetu*. Jos näin on, arvioidaan sitä, onko kyseisen veroedun saaminen ollut järjestelyn pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tarkoituksista. Käytännössä tämä arviointi tapahtuu punnitsemalla saavutettujen veroetujen tuottamaa hyötyä muihin verotuksesta riippumattomiin liiketaloudellisiin perusteisiin.

Myös **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:llä on nykyisin hieman vastaava EU-oikeudellinen kytkös, sillä

vuonna 2016 voimaan tullessa veronkiertodirektiivissä (2016/1164) <<https://www.edilex.fi/eu-lainsaadanto/32016L1164>>

määrätään veron kiertämisen vastaisesta yleislausekkeesta yritysverotuksen alalla. Suomessa direktiivi ei johtanut **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n muutoksiin,

mutta tämä ei vielä sulje pois direktiivin mahdollista tulkintavaikutusta. Mikäli veronkiertodirektiiville annetaan tulkintavaikutus

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:ää sovellettaessa, olisi tulkintamalli vastaava kuin **EVL 52 h §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19680360#P52h>>:ää sovellettaessa. Toisaalta tulkintavaikutus ei lähtökohtaisesti ulotu direktiivin välittömän soveltamisalan ulkopuolelle, jollei jäsenvaltio ole nimenomaisesti kansallisessa lainsäädännössä laajentanut direktiivin soveltamisalaa. Käytännössä tilanne näyttäisikin olevan se, että ainakin yritysverotuksen alalla direktiiville voitaisiin antaa tulkintavaikutus

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:ää sovellettaessa.

Edellä todetusta huolimatta tulkintavaikutus ei ole ainakaan toistaiseksi näkynyt

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamisessa millään tavoin edes yritysverotuksen alalla (ks. esim.

KHO 364/2023, julkaisematon <<https://www.edilex.fi/uutiset/82271>>). Jääkin nähtäväksi, onko lainsoveltajilla rohkeutta muuttaa **VML 28 §** <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n tulkintakäytäntöä jälleen kerran, joskin tällä erää selkeyttävämpään suuntaan. Lainsäätäjälle tämä mahdollisuus annettiin jo kertaalleen veronkiertodirektiivin implementoinnin yhteydessä, mutta tämän mahdollisuuden käyttämättä jättämistä perusteltiin

VML 28 § <<https://www.edilex.fi/lainsaadanto/19951558#P28>>:n soveltamisen ympärille kehittyneen ”vakiintuneen oikeustilan” perusteella.

Hannu Itälä

OTM, yliopisto-opettaja, Turun kauppakorkeakoulu

Väitöskirjatutkija, Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta

Veroasiantuntija, KPMG Oy Ab

Artikkeli Edilexissä 18.4.2023

- **Itälä, Hannu: Rinnakkaiset tulkintamallit verotusmenettelylain 28 §:n tulkinna ssa** <<https://www.edilex.fi/artikkelit/30188>>

Vierashuonekirjoitukset eivät ole Edilex-toimituksen kannanottoja asioihin.

Kirjoita Edilexiin <<https://www.edilex.fi/kirjoita>>

- Mikäli Sinulla on ajankohtainen juridinen aihe josta haluaisit kirjoittaa vaikkapa lyhyen kolumnin **Vierashuoneeseen** <<http://www.edilex.fi/uutiset/vierashuone>>, ota yhteyttä **Edilex-toimitukseen**.
Lue lisää <<http://www.edilex.fi/kirjoita>>...

Toimittaja: Jani Surakka, Edilex-toimitus (jani.surakka@edita.fi)