

Siru Kaunisto

# **Veron kiertämisen tunnistaminen**

Oikeuden väärinkäytön kieltä VML 28 §:n tulkinnassa



ACTA WASAENSIA 488



**Vaasan yliopisto**  
UNIVERSITY OF VAASA

Copyright © Vaasan yliopisto.

ISBN 978-952-395-026-9 (painettu)  
978-952-395-027-6 (verkkoaineisto)

ISSN 0355-2667 (Acta Wasaensia 488, painettu)  
2323-9123 (Acta Wasaensia 488, verkkoaineisto)

URN <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-395-027-6>

Hansaprint Oy, Turenki, 2022.

## VÄITÖSKIRJA

*joka Vaasan yliopiston laskentatoimen ja rahoituksen akateemisen yksikön suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi Tervahovin Kurtén-auditoriossa (C203) perjantaina 26. elokuuta 2022, kello 12.*

Monografiaväitöskirja  
Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö  
Talousoikeuden oppiaine

Tekijä	Siru Kaunisto
Ohjaajat	KTT, professori Juha Lindgren Vaasan yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö, talousoikeus.  KTT, dosentti Timo Torkkel Vaasan yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö, talousoikeus.  OTT, KTT, professori Vesa Annola Vaasan yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö, talousoikeus.
Kustos	KTT, professori Juha Lindgren
Esitarkastajat	OTT, KTM, professori Reijo Knuutinen Turun yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos.  OTT, dosentti Matti Urpilainen Tampereen yliopisto. Johtamisen ja talouden tiedekunta.
Vastaväittäjä	OTT, KTM, professori Reijo Knuutinen Turun yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos.

## Tiivistelmä

Vero-oikeudessa on pohdittu vuosikymmenten ajan, missä menee raja veron minimoinnin ja veron kiertämisen välillä. Vähälle huomiolle on jäänyt kysymys siitä, mitkä tunnusmerkit määrittävät sen, onko oikeustoimessa kyse veron kiertämisestä. Jälkimmäinen kysymys muodostaa tämän väitöskirjan tutkimusongelman. Tutkimusongelman ratkaiseminen edellyttää vastaamista kolmeen kysymyskokonaisuuteen: 1) millaisin keinoin veron kiertämistä voidaan estää ja miten veron kiertämisen estämisen keinoja voidaan jäsentää; 2) miten EU-oikeus ja EU-oikeuden tulkintavaikutus on otettava huomioon verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 28 §:n tulkinnassa sekä 3) mitkä ovat veron kiertämisen tunnusmerkit ja mikä on näiden tunnusmerkkien sisältö VML 28 §:n tulkinnassa.

Tässä oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tunnistetaan ja systematisoidaan veron kiertämisen toteamisen edellytykset sekä analysoidaan edellytysten sisältöä. Tutkimuksessa havaitaan, että veron kiertämistä voidaan estää primaaristen ja sekundaaristen keinojen avulla, eivätkä keinot ole toisiaan poissulkevia. Tutkimuksen tärkeä havainto on, että VML 28 §:stä on tullut direktiivitaustaista sääntelyä veronkiertodirektiivin (EU 2016/1164) 6 artiklan kansallisen toimeenpanon eli implementoinnin myötä. Tutkimuksen keskeinen tutkimustulos on, että veronkiertodirektiivin 6 artiklalla on laaja tulkintavaikutus VML 28 §:ää tulkittaessa. Tämän seurauksena VML 28 §:n tulkinnassa on jatkossa otettava huomioon EU-oikeuden asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle riippumatta siitä, sovelletaanko säännöstä yhteisöjen vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa. Tutkimuksen perusteella tämä merkitsee sitä, että VML 28 § voi tulla sovellettavaksi vain, kun oikeustoimessa on kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitetusta oikeuden väärinkäytöstä. Oikeuden väärinkäytön kiellon yleisen oikeusperiaatteen osalta veron kiertämisen toteaminen edellyttää, että oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen etu (objektiivinen edellytys) ja että tällaisen veroedun muodostavalta oikeustoimelta puuttuvat riittävät verotuksesta riippumattomat syyt (subjektiivinen edellytys). Mikäli toinen edellytyksistä jää täyttymättä, oikeustoimessa ei ole kyse oikeuden väärinkäytöstä eikä näin ollen myöskään veron kiertämisestä.

Asiasanat: Veron kiertäminen, yleinen veronkiertosäännös, veronkiertodirektiivi, oikeuden väärinkäytön kieltö, EU-vero-oikeus, tulkintavaikutus

## Abstract

The line between the minimization of taxes and tax avoidance has been debated in tax law for decades. Little attention has been paid to the question on the characteristics that determine whether a transaction can be regarded as tax avoidance. The latter question poses the research problem in this dissertation. Solving the research problem requires answering three sets of questions: 1) what means can be used to prevent tax avoidance and how can the means of preventing tax avoidance be classified; 2) how the EU law and the effect of the interpretation of EU law shall be taken into account in the interpretation of section 28 of the Act on Assessment Procedure (1558/1995, VML) and 3) what are the prerequisites for identifying tax avoidance, and what is the content of these prerequisites in the interpretation of section 28 of the VML.

This legal study identifies and systematizes the prerequisites for identifying tax avoidance and analyses the content of these prerequisites. The study finds that tax avoidance can be prevented by primary and secondary means, and that these means are not mutually exclusive. An important finding of the study is that section 28 of the VML has become a provision of a regulatory background with the national implementation of Article 6 of the Anti-Tax Avoidance Directive (EU 2016/1164, ATAD). The main result of the study is that Article 6 of the ATAD has a wide interpretative effect on the interpretation of section 28 of the VML. As a result, the preconditions laid down by EU law for the identification of tax avoidance shall be considered in the future, regardless of whether the provision applies to the taxation of the income of entities or natural persons. According to the study, this means that section 28 of the VML can only be applied in case of abuse of law within the meaning of the case law of the European Court of Justice. As regards the general principle of the prohibition of abuse of law, the identification of tax avoidance requires that the transaction creates an advantage contrary to the purpose of the law (objective element) and that the transaction constituting such a tax advantage lacks sufficient non-fiscal justification (subjective element). If one of the conditions is not met, the transaction does not constitute an abuse of law, and therefore, it is not tax avoidance.

Keywords: Tax avoidance, general anti-avoidance rule, Anti-Tax Avoidance Directive, abuse of law, EU tax law, indirect effect

## ESIPUHE

Esipuheet ovat väitöskirjojen mielenkiintoisinta antia, koska ne kätkevät sisälleen pienen palan tutkimuksen tekijästä itsestään. Uskon, että asia on näin myös käsillä olevan väitöskirjan kohdalla. Mikäli sinulle, arvoisa lukija, muodostuu tämän esipuheen perusteella kuva väsyneestä, mutta kiitollisesta tutkijasta, se pitää todennäköisesti paikkansa. Esipuheen kirjoittamisen hetkellä tutkimuksen aloittamisesta on kulunut kuusi vuotta, neljä kuukautta, kolme viikkoa, yksi päivä ja joitakin tunteja. Nyt on tullut aika laittaa tutkimukseen viimeinen piste ja kiittää kaikkia Teitä, jotka olette olleet mukana tällä pitkällä, mutta antoisalla matkalla.

Olen erittäin kiitollinen vastuuohjaajalleni professori Juha Lindgrenille, joka on ohjannut tutkimustani pitkäjänteisesti ja aikaa säästämättä. Juha, vahva ohjauspanoksesi, luottamuksesi ja sitoutumisesi ovat mahdollistaneet tutkimustyöni etenemisen ja lopulta sen valmistumisen. Kiitos, että verstaasi ovi on ollut aina avoinna. Kiitos, että olet myös tarjonnut parhaat mahdolliset edellytykset väitöskirjan kirjoittamiseen ja edistänyt integroitumistani tiedeyhteisöön. Olen erittäin kiitollinen myös toiselle ohjaajalleni dosentti Timo Torkkelille. Timo, tämän matkan aikana olet auttanut minua näkemään metsän puilta. Moni asia olisi jäänyt oivaltamatta ilman käymiämme keskusteluja ja viestinvaihtoja. Perusteelliset huomiosi erityisesti tutkimustyön loppuvaiheessa ovat kehittäneet väitöskirjaani olenmaisesti. Olen ollut onnekseni asemassa, koska tutkimustyötäni on ohjannut kolme ohjaajaa. Esitän sydämelliset kiitokset ohjaajalleni professori Vesa Annolalle. Vesa, olet rohkaissut ja innostanut minua tutkijanuralle sekä nähnyt vahvuuteni tutkijana, vaikka en ole niitä itse tiedostanut. Olen syvästi kiitollinen kannustuksestasi ja tuestasi kirjoitustyön eri vaiheissa.

Väitöskirjani esitarkastajina ovat toimineet professori Reijo Knuutinen ja dosentti Matti Urpilainen. Haluan kiittää teitä kommentteista ja huomioista, joita olette antaneet tutkimustyöni loppuunsaattamiseksi. Kommenttinne ja huomionne ovat auttaneet terävöittämään tutkimustani. Kiitän professori Reijo Knuutista myös siitä, että hän on ystävällisesti lupautunut vastaväittäjän tehtävään.

Olen ollut etuoikeutettu, kun olen päässyt osaksi Vaasan yliopiston talousoikeuden tutkijayhteisöä ja tutkimusryhmää. Esitän kiitokset tutkijayhteisön sekä tutkimusryhmän jäsenille tohtoriopiskelija Jenna Anderssonille, tutkijatohtori Jaana Boëliukselle, tohtori Milva Finneganille, emeritaprofessori Brita Gyllenbögelle, tohtori Sari Hakapäälle, tohtoriopiskelija Minna Kaasalaiselle, tohtoriopiskelija Visa Kananojalle, lehtori Mika Kärkkäiselle, apurahatutkija Vertteri Lehtimäelle, tohtori Petra Lylylle, professori Kalle Määtälle, tutkijatohtori Marika Salo-

Lahdelle, emeritusprofessori Juha Toloselle, tohtoriopiskelija Matti Vaattovaa-  
ralle ja lehtori Pekka Vainiolle. Erityiskiitokset esitän emeritusprofessori Asko  
Lehtoselle, joka on lukenut ja kommentoinut käsikirjoitustani tutkimustyön vii-  
meistelyvaiheessa.

Väitöskirjan kirjoittaminen edellyttää huumorin ja henkisten resurssien lisäksi ta-  
loudellisia resursseja. Kiitän tutkimustyöni rahoittamisesta Erkki Paasikiven sää-  
tiötä, Nordic Tax Research Councilia, Pohjoismaiden hallinnollisen liiton Suomen  
osasto Ry:tä, Suomen Kulttuurirahaston Etelä-Pohjanmaan rahastoa, Säästöpank-  
kien Tutkimussäätiötä ja Vaasan yliopistoa.

Haluan kiittää lämpimästi myös Heini Toivasta, joka on ystävällisesti oikolukenu-  
t käsikirjoitukseni tutkimustyön viimeistelyvaiheessa.

Sydämelliset kiitokset esitän sukulaisilleni, ystävilleni ja perheelleni, jotka ovat  
kulkeneet matkaa kanssani ja kuunnelleet valittamatta tutkimukseeni liittyviä  
pohdintoja. Ensimmäiseksi kiitän äitiäni Eijaa kaikesta saamastani tuesta ja kan-  
nustuksesta. Kiitän myös veljeäni Niklasta, tatiäni Riittaa ja vaariani Väinöä, että  
olette olleet elämässäni näinä vuosina. Rosa ja Jyrki, sydämelliset kiitokset, että  
olette hoitaneet Leo ja mahdollistaneet tutkimustyöni viimeistelyn. Ystäväistäni  
tahdon kiittää erityisesti kolmea upeaa äitiä ja tohtoria eli Katriina Pankakoskea,  
Marika Salo-Lahtea ja Petra Sippolaa. Suuri kiitos kuuluu myös ystävilleni Elisa  
Aukeelalle, Emma Sihdolle sekä yksinäisille äideille eli Johanna Haviselle, Pau-  
liina Rintala-Dimicille ja Susanna Tuohiniemelle. Kiitos, että olette auttaneet mi-  
nua irtautumaan tutkimuselämästä ja säilyttämään järkeni tämän matkan aikana.

Tutkimustyö oli monta vuotta elämäni keskipiste. Aviopuolisoni Tommin tapaa-  
minen on ollut monelta osin elämäni suurin käännekohta ja olen kiitollinen, että  
se on tapahtunut tämän matkan aikana. Rakas Tommi, tapaamisemme ei ole no-  
peuttanut väitöskirjani valmistumista, mutta ilman sinua tämä matka olisi ollut  
vailla järkeä. Kärsivällisyytesi, huumorisi ja pyyteetön kannustuksesi ovat osaltaan  
varmistaneet, että väitöskirjani valmistui. Tommi, sanat eivät riitä kertomaan,  
kuinka kiitollinen olen tuestasi tällä täysmatkalla. Rakas Leo, tämän matkan ai-  
kana olet tehnyt minusta äidin ja paremman ihmisen. Olet opettanut minulle het-  
kessä elämistä ja kärsivällisyyttä. Edes väitöskirjan loppuun saattaminen ei riitä  
täyttämään sellaista tyhjiötä, jonka olet olemassaolollasi täyttänyt.

Omistan väitöskirjani Tommille ja Leolle.

Vaasassa 23. toukokuuta 2022

*Siru Kaunisto* (os. Lönnblad)



# Sisältö

ESIPUHE .....	VII
1 JOHDANTO .....	1
1.1 Tutkimuskohteen kuvaus.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja kysymyksenasettelu.....	4
1.3 Metodiset lähtökohdat.....	7
1.4 Tutkimuksen rajaukset .....	12
1.5 Käytetty lähdeaineisto .....	17
1.6 Tutkimuksen rakenne .....	22
2 TUTKIMUKSEN KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS.....	24
2.1 Verosuunnittelusta aggressiiviseen verosuunnitteluun .....	24
2.1.1 Verosuunnittelu osana taloudellista suunnittelua ....	24
2.1.2 Verosuunnittelun tavoitteista ja merkityksestä .....	27
2.1.3 Verosuunnittelu ja verovelvollisen valinnanvapaus ..	29
2.1.4 Aggressiivinen verosuunnittelu muuttuvassa toimintaympäristössä.....	31
2.1.5 Tavoitteena aggressiivisen verosuunnittelun estäminen .....	33
2.1.6 Aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittelystä ilmiön tunnusmerkkeihin .....	35
2.2 Verosta vapautumisen käsitesystematiikka ja veron torjunnan ulottuvuudet.....	42
2.2.1 Verosta vapautumisen käsitesystematiikasta .....	42
2.2.2 Legaalin ja illegaalisen veron torjunta .....	43
2.2.3 Veron minimointi - veron säästämistä vai veron kiertämistä? .....	48
2.3 Veron kiertämisen käsite EU-oikeudessa .....	50
2.4 Veron kiertämisen käsite kansallisessa vero-oikeudessa .....	58
3 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS .....	63
3.1 Oikeuslähdeoppi ja veron kiertämisen tunnistaminen .....	63
3.2 Oikeusperiaatteet veron kiertämisen tunnistamisessa .....	70
3.2.1 Oikeusperiaatteiden merkitys veron kiertämisen tunnistamisessa.....	70
3.2.2 Oikeusvarmuuden ja verokohtelun ennustettavuuden turvaaminen.....	75
3.3 Vero-oikeudellinen lakisidonnaisuuden vaatimus .....	79
3.3.1 Verotuksen lakisidonnaisuus - ei veroa ilman lakia..	79
3.3.2 Lakisidonnaisuus yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa .....	85
3.3.3 Yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välinen jännite .....	89
3.4 Verolain tulkinta yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa.....	94
3.4.1 EU-oikeuden tulkinnasta ja tulkintamenetelmistä.....	94

3.4.2	EU-oikeuden tulkintavaikutus ja tulkintavaikutuksen rajat.....	99
3.4.3	Kansalliset verolain tulkintastandardit – formalistinen ja realistinen laintulkinta.....	103
3.4.4	EU-oikeuden ja kansallisen verolainsäädännön tulkinnan yhteensovittaminen .....	110
4	VERON KIERTÄMISEN ESTÄMINEN .....	115
4.1	Lähtökohdat .....	115
4.2	Veron kiertämisen estämisen keinot ja tavoitteet.....	116
4.3	Verolain normaalitulkinnan suhde yleiseen veronkiertosääntöön.....	125
4.4	Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä .....	130
4.5	Veron kiertämistä estävien säännösten dynaamisuus ja keinojen kerroksisuus .....	133
4.6	Yleinen veronkiertosääntös veron kiertämisen estämisessä. 136	
4.6.1	Yleisen veronkiertosääntöksen kansalliset juuret..	136
4.6.2	Yleisen veronkiertosääntöksen sisällyttäminen kansalliseen tuloverojärjestelmään.....	141
4.6.3	Yleinen veronkiertosääntös kansallisessa tuloverojärjestelmässä .....	148
4.6.4	Paradigman muutokset yleisen veronkiertosääntöksen tulkinnassa .....	151
4.7	Yleinen veronkiertosääntös EU-oikeudessa.....	156
4.8	Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointi kansalliseen lainsäädäntöön .....	165
4.9	Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnista seuraavat tulkintahaasteet.....	177
5	EU-OIKEUDEN REUNA-EHDOT VERON KIERTÄMISEN TUNNISTAMISELLE .....	184
5.1	Oikeuden väärinkäytön kieltö .....	184
5.1.1	Oikeuden väärinkäytön kieltö EU-vero-oikeudessa .	184
5.1.2	Oikeuden väärinkäytön objektiivinen ja subjektiivinen edellytys .....	188
5.2	Subjektiivisen edellytyksen täyttymisen todentamisen haasteet .....	199
5.3	Oikeuden väärinkäytön kieltö tulkintaperiaatteena.....	200
5.4	Oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuus .....	203
5.5	Eriyiskysymyksiä .....	207
5.5.1	Todistustaakka oikeuden väärinkäytön toteamisessa.....	207
5.5.2	Oikeuden väärinkäytön toteamisen käytännön vaikutukset .....	210
6	VERON KIERTÄMISEN TUNNISTAMINEN .....	213
6.1	Lähtökohdat .....	213
6.2	Oikeuden väärinkäytön kiellon huomioon ottaminen direktiivitaustaisen veronkiertosääntöksen tulkinnassa .....	214

6.3	Veroedun muodostumisen vaatimus .....	219
6.3.1	Konkreettinen veroetu ja veroedun ilmenemismuodot .....	219
6.3.2	Lain tarkoituksen vastainen veroetu .....	221
6.4	Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen .....	223
6.4.1	Tunnistamisen tulkintamateriaali .....	223
6.4.2	Kokonaisharkintaan pohjautuva tarkastelu .....	224
6.4.3	Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisväylät.....	234
6.5	Oikeustoimen tarkoitus ja sen todentaminen .....	245
6.6	Verotuksesta riippumattomien syiden systematisointi.....	253
6.7	Kenen verotuksesta riippumaton syy? .....	258
6.8	Verotuksesta riippumattomien syiden painoarvo ja punninta	266
7	KESKEISET TUTKIMUSTULOKSET .....	270
7.1	Yhteenveto tutkimuskysymyksistä .....	270
7.2	Veron kiertämisen estäminen .....	270
7.3	EU-oikeus ja EU-oikeuden tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa.....	273
7.4	Veron kiertämisen tunnusmerkit.....	278
	LÄHDELUETTELO.....	283
	OIKEUSTAPAUSLUETTELO .....	307

## Kuviot

<b>Kuvio 1.</b>	Veron torjunnan ulottuvuudet .....	47
<b>Kuvio 2.</b>	Veron minimoinnin asemoituminen .....	49
<b>Kuvio 3.</b>	Veron kiertämisen EU-oikeudelliseen määritelmään vaikuttavat tekijät.....	51
<b>Kuvio 4.</b>	Esiymmärryksen vahvistaminen ja veroedun luonne .....	234

## Keskeiset lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EPL	ennakkoperintälaki (20.12.1996/1118)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
GAAR	general anti-avoidance rule
HaO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (6.6.2003/434)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
Ilmoitus- velvL	laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten (43/1919, kumottu)
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	keskusverolautakunta
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768)
OYL	osakeyhtiölaki (21.7.2006/624)
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
SEU	Euroopan unionista tehty sopimus
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
SAAR	special anti-avoidance rule

TAAR	targeted anti-avoidance rule
TOL	tulo- ja omaisuusverolaki (888/1943, kumottu)
TVL	tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VerL	verotuslaki (482/1958, kumottu)
VM	valtiovarainministeriö
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
vp	valtiopäivät
VYL	laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (16.12.1994/1217)
YHL	laki yhteisöveron hyvityksestä (1232/1988, kumottu)



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

*Kun mikään ei ole varmaa, kaikki on mahdollista.*

- Margaret Drabble

Tässä maailmassa mitään ei voi sanoa varmaksi, paitsi kuolemaa ja veroja. Näin lausui amerikkalainen tiedemies ja diplomaatti *Benjamin Franklin* ranskalaiselle fyysikolle *Jean-Baptiste Leroylle* lähettämässään kirjeessä vuonna 1789.<sup>1</sup> Frankliniin viitaten verotuksen voidaan sanoa olevan ikuista, mutta tästä huolimatta verotukseen liittyy myös epävarmuutta.<sup>2</sup> Epävarmuutta aiheuttavat tekijät voivat liittyä esimerkiksi oikeustoimeen sovellettavaan verolainsäädäntöön, lainsäädännön tulkintaan tai oikeustoimesta aiheutuviin veroseuraamuksiin. Selvää on, että verovelvollisten pyrkimyksenä on minimoida verotukseen liittyvää epävarmuutta. Epävarmuutta voidaan hallita esimerkiksi riskiarvioilla ja tunnistamalla niiden pohjalta potentiaalisia veroriskejä ennen kuin ne nousevat esille joko verovalvon-  
nassa tai jälkikäteen suoritettavassa verotarkastuksessa<sup>3</sup>.

Veroriskien tunnistamisessa on pohjimmiltaan kyse verosuunnittelusta. *Kari S. Tikan* esittämän määritelmän mukaisesti verosuunnittelu on taloudellisen toiminnan kokonaisvaltaista suunnittelua, jossa tavoitteena on selvittää erilaisten toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset ja tunnistaa avoinna oleviin toimintavaihtoehtoihin liittyvät verotukselliset riskit<sup>4</sup>. Verosuunnittelun avulla pyritään usein tunnistamaan kokonaistaloudellisesti kannattavin toimintavaihtoehto eikä suunnittelun ensisijaisena päämääränä ole tällöin verojen minimointi<sup>5</sup>. Toisinaan verosuunnittelu voi kuitenkin johtaa tilanteeseen, jossa oikeustoimen veroseuraamukset alkavat ohjata päätöksentekoa ja valittu toimintavaihtoehto minimoi veroseuraamukset<sup>6</sup>.

Verojen minimointi on luonnollinen seuraus siitä, että verot ovat taloudelliselta luonteeltaan kustannuksia. Kustannusluonteensa takia verojen minimointia esiintyy käytännössä jokaisessa verojärjestelmässä riippumatta siitä, millaisia muotoja veroille annetaan. Kannuste verojen minimoinnille muodostuu esimerkiksi silloin,

---

<sup>1</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-660/16, *Kollroß*, 1 kohta sekä Lin-  
nakangas & Juanto 2016: 5.

<sup>2</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-660/16, *Kollroß*, 1 ja 38 kohdat.

<sup>3</sup> Urpilainen 2019: 151.

<sup>4</sup> Tikka 1972: 28–29.

<sup>5</sup> Lehtonen 2007: 142–143 ja Knuutinen 2020a: 34.

<sup>6</sup> Tikka 1972: 32–33.

kun samaan taloudelliseen lopputulokseen johtavia toimintavaihtoehtoja kohdellaan verotuksessa eri tavoin.<sup>7</sup> Verojen minimointiin ohjaa toisaalta myös jatkuvasti muuttuva toimintaympäristö. Esimerkiksi pääomien vapaa liikkuvuus ja yritystoiminnan kansainvälistyminen ovat osaltaan mahdollistaneet eri verojärjestelmien yhteensovittamattomuuksien hyödyntämisen<sup>8</sup>.

Lähtökohtaisesti verovelvollisella on vapaus järjestää toimintansa verorasitusta keventävällä tavalla<sup>9</sup>. Samalla on kuitenkin todettava, että valinnanvapaudella on rajansa. Valinnanvapautta suojataan nimittäin vain tilanteissa, joissa sitä on käytetty verolainsäädännön tarjoamien mahdollisuuksien puitteissa. Näin ollen veron kiertämiseksi katsottavat oikeustoimet eivät ole valinnanvapauden suojan piirissä. Rajanveto sallitun toiminnan ja kielletyn toiminnan välillä ei ole kuitenkaan yksinkertaista. Rajanvedon määrittämistä vaikeuttaa osaltaan se, että päätöksentekijän on ymmärrettävä, millaisten tunnusmerkkien tai kriteerien on täytyttävä, jotta oikeustoimea voidaan pitää veron kiertämisenä<sup>10</sup>. Selvää on, että jokaiselle veroetuja muodostavalle oikeustoimelle ei voida antaa veron kiertämisen leimaa<sup>11</sup>.

Vero-oikeudellisesti mielenkiintoinen kysymys vaikuttaisi olevan, missä menee oikeudellinen raja sallitun veron minimoinnin ja kielletyn veron kiertämisen välillä. Tämä on yksi tuloverotuksen perimmäisistä kysymyksistä, johon on etsitty vastausta vuosikymmenten ajan<sup>12</sup>. Yksiselitteistä vastausta ei ole kuitenkaan pystytty esittämään. Tämä kertoo siitä, että yksiselitteisen oikeudellisen rajan määrittäminen on sekä teoriassa että käytännössä yksi vero-oikeuden haastavimmista osaluista<sup>13</sup>.

Vero-oikeudellisen rajan määräytymiseen vaikuttavat useat tekijät. *Ensinnäkin* rajan määräytymiseen vaikuttaa olennaisesti se, millaisessa oikeudellisessa toimintaympäristössä veroetuja muodostavia toimia tarkastellaan. Vero-oikeus on dynaaminen oikeudenala, jossa sääntely ja sääntelyn kohteet muuttuvat toisinaan hyvin nopeasti<sup>14</sup>. Sallitun ja kielletyn toiminnan rajan asettavat kulloinkin

<sup>7</sup> Lönnblad 2019a: 62.

<sup>8</sup> Ks. myös OECD 2013: 25.

<sup>9</sup> EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä verovelvollisen valinnanvapauden suoja on todettu ainakin tuomioissa C-255/02, *Halifax*, 73 kohta ja C-103/09, *Weald Leasing*, 27 kohta. Kotimaisessa oikeuskäytännössä verovelvollisen valinnanvapauden suojaan on viitattu puolestaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 2014:66 ja KHO 2018:40.

<sup>10</sup> Weckström 2015a: 398.

<sup>11</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-115/16, *N Luxembourg 1*, 4 kohta ja Lönnblad 2019a: 65.

<sup>12</sup> Ks. esim. Knuutisen vuonna 2012 julkaistu teos ”Verosuunnittelua vai veron kiertämistä – verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa”, jonka otsikointi ilmentää rajan sijaintiin kohdistuva kysymyksenasettelua. Knuutinen 2012.

<sup>13</sup> Knuutinen 2012: 3 ja Knuutinen 2020a: 76.

<sup>14</sup> Järvenoja 2015: 97.



voimassa olevat oikeusnormit. Näihin normeihin kuuluvat myös veron kiertämistä estävät säännökset. Voimassa oleva sääntely määrittää olennaisesti sen, milloin tavoiteltava veroetu on myönnettävä ja milloin veroetu on puolestaan evättävä. Verojärjestelmän sisältö vaikuttaa näin ollen keskeisesti rajan määräytymiseen sekä siihen, että rajan sijainti voi elää oikeudellisen toimintaympäristön muuttuessa.

*Toiseksi* rajan määräytymiseen vaikuttaa se, millaisessa taloudellisessa toimintaympäristössä oikeustoimea tarkastellaan. Vero-oikeudellisen toimintaympäristön tavoin myös taloudellinen toimintaympäristö muuttuu ajan myötä. Toisinaan muutokset ovat nopeita ja yllättäviä eikä niitä ole mahdollista ennakoida verolainsäädännössä. Viime vuosikymmeninä vero-oikeudellisia haasteita ovat aiheuttaneet esimerkiksi rahoitusinstrumenttien ja teknologian nopea kehitys, talouden digitalisoituminen, uudet vaihdannan muodot sekä taloudellisen toiminnan kansainvälistyminen<sup>15</sup>. Edellä mainituille taloudellisen toimintaympäristön muutoksille on yhteistä, että ne synnyttävät uusia ja monimutkaisia taloudellisia ilmiöitä. Samalla ne haastavat verojärjestelmien rakenteita ja tarjoavat mahdollisuuksia uudenlaisten veroetujen tavoitteluun.

*Kolmanneksi* rajan määräytymiseen vaikuttavat veroetuja muodostavien toimien yksilölliset piirteet. Jokaisen oikeustoimen taustalla ovat yksilölliset tosiseikat, jotka vaikuttavat verolainsäädännön soveltamisharkinnassa johonkin suuntaan<sup>16</sup>. Oikeuskäytäntöä tarkastelemalla ja sitä analysoimalla on mahdollista hahmottaa jonkinlainen, joskin häilyvä raja oikeudellisesti hyväksytyjen ja ei-hyväksytyjen oikeustoimien välille. Tästä huolimatta veron kiertämiseen liittyvät tilanteet ovat aina tapauskohtaisia, minkä takia oikeuskäytännön perusteella on vaikea osoittaa aukottomasti, mihin raja sijoittuu yksittäisen oikeustoimen kohdalla<sup>17</sup>.

Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen on aiheellista pohtia, kuinka tarkoituksenmukainen on kysymys, missä menee oikeudellinen raja sallitun veron minimoinnin ja kielletyn veron kiertämisen välillä. Kysymys ei vaikuta kovinkaan tarkoituksenmukaiselta, kun otetaan huomioon oikeudellisen rajan määräytymiseen vaikuttavat tekijät. Sen sijaan tarkoituksenmukaiselta vaikuttaisi kysymys, *mitkä tunnusmerkit* määrittävät, onko oikeustoimessa kyse veron kiertämisestä. Tarkastelu ei kohdistu enää yksittäisten oikeustoimien verokohtelun arviointiin, kun kysymys muotoillaan veron kiertämisen tunnusmerkkien näkökulmasta. Sen sijaan tarkastelu laajentuu tavalla, jossa mielenkiinto suuntautuu veron kiertämisen tunnusmerkkeihin ja tunnusmerkkien sisältöön. Kun veron kiertämisen tunnusmerkit tunnistetaan ja systematisoidaan johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi, tämä

<sup>15</sup> Ks. myös OECD 2013: 25.

<sup>16</sup> Ks. myös Thuronyi, Brooks & Kolozs 2016: 116.

<sup>17</sup> Knuutinen 2020a: 76.

parantaa päätöksentekijöiden edellytyksiä arvioida oikeustoimien luonnetta joko oikeudellisesti hyväksyttävänä veron minimointina tai oikeudellisesti ei-hyväksyttynä veron kiertämisenä. Tässä tutkimuksessa veron kiertämisen teemaa lähestytäänkin veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistamisen ja systematisoinnin näkökulmasta. Samalla otetaan huomioon sellaiset reunaehdot, jotka EU-oikeus asettaa veron kiertämisen tunnistamiselle.

## 1.2 Tutkimuksen tavoite ja kysymyksenasettelu

Käsillä olevan tutkimuksen kohteena on *veron kiertämisen tunnistaminen*. Tässä tutkimuksessa tunnistetaan ja systematisoidaan veron kiertämisen tunnusmerkit sekä analysoidaan tunnusmerkkien sisältöä. Tunnusmerkkejä ja niiden sisältöä tarkastellaan erityisesti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittyneen *oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen* näkökulmasta. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on tärkeä merkitys veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistamisessa ja sisällön analysoinnissa. Tämä on seurausta siitä, että vuonna 2016 annetun veronkiertodirektiivin (EU 2016/1164, jäljempänä myös direktiivi) 6 artiklan yleisen veronkiertosäännöksen on katsottu ilmentävän oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta<sup>18</sup>. Veronkiertodirektiivin myötä oikeuden väärinkäytön kieltä on tullut tärkeäksi osaksi myös verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa.

Tutkimuksen keskeisenä tarkoituksena on tuottaa välineitä veron kiertämisen tunnistamiseen. Tavoitteena tässä tutkimuksessa on vastata kysymyksiin, mitkä ovat veron kiertämisen tunnusmerkit, mikä on tunnusmerkkien sisältö ja kuinka tunnusmerkkien täyttymistä pitää arvioida EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö, veronkiertodirektiivin 6 artikla ja VML 28 § huomioon ottaen. Tämä kokonaisuus muodostaa käsillä olevan väitöskirjan tutkimusongelman. Tutkimusongelmaa lähestytään *päätöksentekijöiden* näkökulmasta, joihin kuuluvat lainsäätäjät, lainsoveltajat ja verovelvolliset.

Tutkimusongelman ratkaiseminen edellyttää vastausten etsimistä seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Millaisin keinoin veron kiertämistä voidaan estää ja miten veron kiertämisen estämisen keinoja voidaan jäsentää?

---

<sup>18</sup> Lönnblad 2019b: 291.

Hyvän verojärjestelmän perusominaisuuksiin kuuluu, että veron kiertäminen ei ole helppoa<sup>19</sup>. Yksikään verojärjestelmä ei ole kuitenkaan immuuni veron kiertämiselle. Tästä syystä modernit verojärjestelmät tarvitsevat keinoja, joiden avulla on mahdollista estää perusteettomien veroetujen myöntäminen. Keinovalikoiman ytimessä ovat yleiset, erityiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset sekä tuomioistuinten kehittämät tulkintadoktriinit. Veron kiertämisen estämisen keinovalikoima ei rajoitu kuitenkaan edellä mainittuihin<sup>20</sup>. Keinovalikoiman monipuolisuus mahdollistaa sen, että veron kiertämisen estämisen keinoja voidaan systematisoida monin tavoin<sup>21</sup>. Tässä tutkimuksessa veron kiertämisen estämisen keinot jaetaan kahteen ryhmään: *primaarisiin* ja *sekundaarisiin*. Jaottelun tarkoituksena on auttaa hahmottamaan veron kiertämisen estämisen lähestymistapoja ja sääntelyrakenteita. Tämän lisäksi jaottelun tarkoituksena on auttaa ymmärtämään veron kiertämisen ilmiön moniulotteisuutta jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä.

Veronkiertosäännökset ja tuomioistuinten kehittämät tulkintadoktriinit määrittelevät käytännössä sen, mitä veron kiertämisellä oikeudellisesti tarkoitetaan ja millä edellytyksillä oikeustoimessa voi olla kyse veron kiertämisestä. Tästä syystä veron kiertämistä estävillä säännöksillä ja tulkintadoktriineilla on tärkeä merkitys, kun tutkimuksen kohteena ovat veron kiertämisen tunnusmerkit. Tämä selittää myös sen, miksi tutkimusongelmaa lähestytään ensivaiheessa veron kiertämistä estävän sääntelyn näkökulmasta ja vasta tämän jälkeen tarkastellaan veron kiertämisen tunnistamista. Tässä tutkimuksessa sääntelyn tarkastelu ankkuroidaan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittyneeseen oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevaan oikeusperiaatteeseen, veronkiertodirektiivin 6 artiklaan ja näiden myötä myös VML 28 §:ään<sup>22</sup>.

## 2. Miten EU-oikeus ja EU-oikeuden tulkintavaikutus on otettava huomioon VML 28 §:n tulkinnessa?

Suomi liittyi Euroopan unioniin vuonna 1995. Tämän seurauksena kansallisen vero-oikeuden ja verosopimusoikeuden rinnalle muodostui kolmas vero-oikeuden lohko, EU-vero-oikeus. EU-oikeudella on oma systematiikkansa sekä omat periaatteensa, käsitteensä ja säännöksensä<sup>23</sup>. Tästä huolimatta EU-oikeus vaikuttaa

<sup>19</sup> Penttilä 2007: 324. Ks. hyvän verojärjestelmän kriteereistä ja kriteerien systematisoinnista esim. Nissinen 2019: 62–130.

<sup>20</sup> Thuronyi, Brooks & Kolozs 2016: 131.

<sup>21</sup> Ks. esim. Rosander (2007: 31–56), joka jakaa keinot preventiivisiin ja repressiivisiin. Ks. myös Knuutinen (2020a: 48), joka hyödyntää Rosanderin jaottelua tutkimuksessaan.

<sup>22</sup> Tuloveron kiertämisen estämisestä säännellään EU-oikeudessa myös yritysjärjestelydirektiivin (2009/133/EY) 15(1)(a) artiklassa, emo-tytäryhtiödirektiivin (EU 2015/121) 1(2) artiklassa sekä korko- ja rojaltidirektiivin (2003/49/EY) 5(2) artiklassa.

<sup>23</sup> Helminen 2018a: 26–27.

erottamattomasti kansalliseen vero-oikeuteen ja verosopimusoikeuteen. Erottamaton vaikutus ilmenee esimerkiksi tavassa, jolla EU-vero-oikeus heijastuu kansallisen verolainsäädännön sisältöön ja tulkintaan. Tutkimuskohteen kannalta tärkeä havainto on, että VML 28 § ei ole jäänyt EU-oikeudellisten heijasteiden ulkopuolelle. Syy löytyy vuonna 2016 hyväksytystä veronkiertodirektiivistä ja erityisesti direktiivin 6 artiklan yleisestä veronkiertosäännöksestä. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan myötä VML 28 §:n oikeudellinen toimintaympäristö on muuttunut olennaisesti siitä, mihin VML 28 §:n soveltamisharkinnassa on totuttu. Direktiivin 6 artiklan implementoinnin myötä veron kiertämisen tunnistamisen lähtökohdat eivät ole enää samat kuin ne olivat ennen direktiiviä. Tämän voidaan arvioida vaikuttavan myös VML 28 §:n tulkintaan.

3. Mitkä ovat veron kiertämisen tunnusmerkit, ja mikä on näiden tunnusmerkkien sisältö VML 28 §:n tulkinnassa?

Veron kiertämisen tunnistaminen edellyttää niiden tunnusmerkkien tai kriteereiden tunnistamista, jotka määrittelevät oikeustoimen luonteen veron kiertämisenä. Veron kiertämisen tunnistaminen edellyttää toisaalta myös näiden tunnusmerkkien yksityiskohtaisen sisällön ymmärtämistä. Tunnusmerkkien tunnistamisen ja niiden sisällön ymmärtämisen keskeinen haaste liittyy siihen, että yleiset veronkiertosäännökset ovat muotoilultaan avoimia. Tällöin säännösten soveltamisedellytykset eivät välttämättä ilmene suoraan säännösten muotoiluista. Näin on asia esimerkiksi veronkiertodirektiivin 6 artiklan ja VML 28 §:n kohdalla. Mainituissa säännöksissä ei ilmaista yksiselitteisesti, milloin oikeustoimessa on kyse veron kiertämisestä.

*Tikka* on ryhmitellyt vuonna 1972 julkaistussa väitöskirjassaan ”Veron minimoinnista” verotuslain (482/1958, VerL, kumottu) 56 §:n eli nykyisen VML 28 §:n soveltamistilanteet neljään tyyppitapaukseen korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön avulla. Tyyppitapauksiin kuuluvat oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön ristiriitatilanteet, vaiheittaiset transaktiot eli sarjatoimet, intressinpuutetilanteet sekä tavallisuudesta poikkeava hinnoittelu intressiyhteystilanteissa. Ryhmittely perustuu tosiseikoiltaan samankaltaisten tapausten vertailulle, ja se kuvastaa oman aikansa verojärjestelmässä esiintyneitä veron kiertämisen tilanteita. Kiistatonta on, että verojärjestelmän muuttuessa muuttuvat myös tyyppilliset veron kiertämisen tilanteet<sup>24</sup>. Tästä huolimatta Tikan systematiikka ja hänen esittämänsä käsitykset veron kiertämisestä ovat kestäneet aikaa poikkeuksellisen hyvin.

---

<sup>24</sup> Knuutinen 2020a: 77.

Tikan käsitykset ovat jäsentäneet pitkälti veron kiertämisestä ja sen lähikäsitteistä käytävää keskustelua kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Samalla on todettava, että Tikan käsitykset ovat muotoutuneet kauan ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin.<sup>25</sup> Nykyisessä toimintaympäristössä käsitykset näyttäisivät vaativan päivittämistä. Päivitystarpeen taustalla on kaksi toisiinsa kytköksissä olevaa syytä. *Ensimmäinen* näistä liittyy EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön asioissa, jotka koskevat oikeuden väärinkäytön kieltoa ja veron kiertämistä. *Toinen* syy liittyy vuonna 2016 hyväksytyyn veronkiertodirektiiviin ja sen 6 artiklan yleiseen veronkiertosääntöön sekä säännöksen kansalliseen implementointiin. Toimintaympäristön muutosten myötä VML 28 §:n kansallisen soveltamisalan rinnalle on muodostunut merkittäviä tulovero-oikeudellisia osa-alueita, joissa veron kiertämisen estämistä ja tunnistamista on arvioitava EU-oikeuden asettamat reunaehdot huomioon ottaen<sup>26</sup>. Näin ollen ajat ovat muuttuneet merkittäväällä tavalla Tikan väitöskirjan julkaisemisen jälkeen.

### 1.3 Metodiset lähtökohdat

*Välimäki* on kuvaillut tutkimuksen metodologiaa poluksi, jota pitkin tutkimus etenee<sup>27</sup>. Vero-oikeudellisen tutkimuksen metodologinen polku on usein *oikeusdogmaattinen* eli lainopillinen, vaikka oikeustieteen tutkimusmenetelmille on tyypillistä metodinen pluralismi<sup>28</sup>. Oikeusdogmaattisen tutkimusmenetelmän korostunutta asemaa voidaan selittää metodin pitkällä perinteillä. Painavampi selitys löytyy silti oikeusdogmaattisen tutkimuksen kohteesta.<sup>29</sup> Oikeusdogmaattisen tutkimuksen keskeisenä tutkimuskohteena ovat normit eli oikeussäännöt ja -periaatteet<sup>30</sup>. Oikeusdogmatiikka tutkii voimassa olevaa oikeutta ja sen avulla tuotetaan tietoa voimassa olevan oikeuden sisällöstä<sup>31</sup>. Oikeusdogmaattista tutkimusta voidaan luonnehtia soveltavaksi, käytännölliseksi ja ennen kaikkea yhteiskunnan tarpeita tyydyttäväksi tutkimukseksi<sup>32</sup>. Oikeusdogmaattinen lähestymistapa

<sup>25</sup> Wikström & Kontkanen 2010: 374.

<sup>26</sup> Torckel 2020b: 346.

<sup>27</sup> Välimäki 2014: 69. Ks. myös Aarnio (1997: 35–36), jonka mukaan oikeustieteen metodi on ennemminkin näkökulma oikeuteen kuin laskusääntö, joka takaa tuloksen, kun systeemiin syötetään asianmukaiset tosiseikat.

<sup>28</sup> Ks. esim. Pikkujämsä 2001: 1, Myrsky 2009: 60, Myrsky 2011: 181, Knuutinen 2014d: 95–96, Pankakoski 2018: 11 ja Männistö 2018: 26. Ks. myös Hirvonen (2011: 7), joka korostaa, että oikeustieteessä ei ole yleispätevää ja standardisoitua metodisäännöstöä, vaan tutkimusmenetelmät ovat riippuvaisia oikeustieteen osa-alueesta. Ks. metodologisesta pluralismista myös Äimä 2009: 14–16.

<sup>29</sup> Ks. myös Myrsky 2009: 65 ja Myrsky 2011: 183.

<sup>30</sup> Tolonen 1997: 304.

<sup>31</sup> Aarnio 1988: 48.

<sup>32</sup> Ks. myös Knuutinen 2009: 7 ja Pankakoski 2018: 11.

palvelee parhaiten sen selvittämistä, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta tiettyyn vero-oikeudelliseen tulkintaongelmaan.

Oikeusdogmaattisen tutkimuksen ydin muodostuu voimassa olevan oikeuden sisällön selvittämisestä ja systematisoinnista<sup>33</sup>. *Sisällön selvittämisessä* on kyse oikeusnormien tulkinnasta, kun taas *systematisoinnissa* pyritään jäsentämään voimassa olevaa oikeutta mahdollisimman riidattomaksi ja johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi. Tulkinnan ja systematisoinnin keskinäinen painoarvo ei ole vakio, vaan se voi vaihdella tutkimuksen sisällä. Tästä huolimatta tulkinta ja systematisointi ovat erottamattomassa vuorovaikutuksessa toisiinsa. Vuorovaikutus ilmenee esimerkiksi siinä, kuinka systeemin kehittyminen edesauttaa tulkintaa ja kuinka sen pitäisi vaikuttaa myös tulkintasuositusten sisältöön.<sup>34</sup>

Tässä tutkimuksessa tutkimustehtävää toteutetaan tutkimuskohteen systematisoinnin ja tulkinnan avulla. Näin ollen tutkimus on metodiltaan oikeusdogmaattinen. Tutkimuskohteena on veron kiertämisen tunnistaminen. Tutkimuksen päämääränä on selvittää, mitkä ovat veron kiertämisen tunnusmerkit EU-tuomioistuimen kehittämän oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ja veronkiertodirektiivin 6 artiklan näkökulmasta. Kyse on käytännössä veron kiertämisen tunnistamisen reunaehtoisten määrittelystä ja veron kiertämisen tunnusmerkkien systematisoinnista. Veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistaminen ja systematisointi eivät anna sellaisenaan riittävää kuvaa voimassa olevan oikeuden sisällöstä, minkä takia tutkimuksessa esitetään myös tulkintakannanottoja tunnusmerkkien sisällöstä. EU-oikeudellisten reunaehtoisten analyysin jälkeen tutkimuksen tavoitteena on tarkastella, miltä veron kiertämisen tunnistamisen EU-oikeudelliset reunaehdot näyttävät VML 28 §:n tulkinnan kannalta.

Tavoitteenasettelu huomioon ottaen voidaan todeta, että tutkimuksessa korostuu oikeustieteellinen systematisointitehtävä. Tämän vuoksi tutkimusta voidaan pitää myös teoreettisena lainoppina<sup>35</sup>. On kuitenkin huomattava, että tulkintaa ja systematisointia ei voida harjoittaa toisistaan erillään, koska ne ovat erottamattomassa vuorovaikutuksessa toisiinsa<sup>36</sup>. Veron kiertämisen tunnusmerkkien systematisointi ei ole tutkimuksen itseisarvo. Sen sijaan systematisoinnin tavoitteet liittyvät veron kiertämisen tunnusmerkkien määrittämiseen, koska tällä voidaan katsoa olevan merkittävää käyttöarvoa VML 28 §:n soveltamisharkinnassa.

---

<sup>33</sup> Ks. tarkemmin oikeusdogmatiikasta esim. Aarnio 1978: 52, Aarnio 1988: 47–48, Siltala 2003: 108–110 ja 328–329 sekä Torkkel 2011: 16–17.

<sup>34</sup> Annola 2005: 35.

<sup>35</sup> Ks. teoreettisesta lainopista esim. Aarnio 1988: 302–303.

<sup>36</sup> Annola (2005: 35) huomauttaa, että systematisointi ja tulkinta ovat erottamattomassa vuorovaikutuksessa keskenään. Ks. myös Hakapää 2008: 8.

Käsillä olevassa tutkimuksessa systematisointia harjoitetaan eri tasoilla. Tasot ovat havaittavissa tutkimuksen sisällysluettelosta ja rakenteesta. *Ensimmäisellä* tasolla systematisointi kohdistuu veron kiertämisen ja sen lähikäsitteiden jäsentämiseen. Ensimmäinen taso konkretisoituu tutkimuksen pääluvuissa kaksi ja kolme, joissa systematisoinnin perustana on Tikan vuonna 1972 esittämät näemykset käsitteiden keskinäisistä suhteista<sup>37</sup>. Systematisoinnin *toinen* taso konkretisoituu puolestaan tutkimuksen neljännessä pääluvussa, jossa tarkastellaan veron kiertämisen estämistä. Tässä yhteydessä tutkimuksessa pyritään jäsentämään veron kiertämisen estämisen keinot kahteen ryhmään.

Tutkimuksen viides pääluke ilmentää systematisoinnin *kolmatta* tasoa. Kolmas taso muodostuu veron kiertämisen toteamisen kannalta välttämättömien tunnusmerkkien tunnistamisesta ja niiden jäsentämisestä. Systematisointi tehdään EU-oikeudellisten reunaehtojen näkökulmasta. Tätä voidaan pitää irtiottona aiemmasta veron kiertämisestä tarkastelevasta kansallisesta tutkimuksesta. Systematisoinnin *neljäs* taso asemoituu kuudenteen päälukeeseen, jossa veron kiertämisen tunnistamista tarkastellaan VML 28 §:n tulkinnan ja soveltamisen näkökulmasta. Tässä tarkastelussa huomioon otetaan veron kiertämisen tunnistamisen EU-oikeudelliset reunaehdot. Systematisoinnin neljännellä tasolla tarkastellaan VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevaa oikeuskäytäntöä, jonka avulla myös jäsennetään lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisväylät ja ryhmitellään verotuksesta riippumattomat syyt.

Systematisointia ei voida harjoittaa ilman voimassa olevan oikeuden tulkintaa. *Annolaa* mukaillen systematisointi edellyttää normien esitulkintaa eli systematisointia varten on oltava alustava käsitys normien sisällöstä. Näin on siitä huolimatta, että tulkinnan merkittävin vaihe kohdistuu systematisoinnin jälkeiseen oikeusnormien sisällön määrittämiseen.<sup>38</sup> Tämä huomioon ottaen oikeussääntöjen ja -periaatteiden tulkinnalla on tutkimuksessa olennainen asema, vaikka tutkimuksessa korostuukin oikeusdogmatiikan systematisointitehtävä. Merkillepantavaa on, että oikeussääntöjä ja -periaatteita voidaan tulkita erilaisista näkökulmista. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi oikeuskäytäntöä tai lain esitöitä painottaen<sup>39</sup>. Tässä tutkimuksessa VML 28 §:ää tulkitaan EU-oikeudellisesta näkökulmasta, jolloin tulkintavaihtoehtoja etsittäessä pidetään silmällä EU-oikeutta noudattelevia tulkintaratkaisuja.

Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa ei tarvitse tyytyä metodiseen monismiin, vaan tutkimusta voidaan rikastaa myös muilla oikeustieteen metodisilla

---

<sup>37</sup> Ks. Tikka 1972: 26–33.

<sup>38</sup> Annola 2005: 36.

<sup>39</sup> Pikkujämsä 2001: 4.

lähestymistavoilla<sup>40</sup>. Metodinen pluralismi on tyypillistä varsinkin väitöskirjatutkimuksissa, joissa tutkimusta voidaan syventää esimerkiksi oikeusvertailevan, oikeushistoriallisen tai oikeuspoliittisen metodin avulla<sup>41</sup>. Metodista pluralismia ei pidä kuitenkaan nähdä tutkimuksen itsetarkoituksena, vaan käytetyillä metodeilla on pyrittävä tieteellisen tiedon lisäämiseen<sup>42</sup>.

*Oikeusvertailussa* on kyse erilaisten oikeusjärjestelmien rinnakkaistarkastelusta, jossa tavoitteena on löytää tarkasteltavien oikeusjärjestelmien väliltä eroja ja yhtäläisyyksiä sekä arvioida, mitkä syyt ovat erojen ja yhtäläisyyksien taustalla<sup>43</sup>. Oikeusvertailun avulla saavutettavia tuloksia voidaan hyödyntää monin tavoin oikeudellisessa teorianmuodostuksessa, oikeudellisessa argumentaatiossa tai arviointaessa kansallisen lainsäädännön muutostarpeita. Käyttötavasta riippumatta oikeusvertailun tehtävänä on toimia tietoperustan laajentajana<sup>44</sup>. Lisäksi sen on palveltava tutkimuksen tarkoitusta ja edesautettava tutkimustehtävän selvittämistä. Jos oikeusvertailun rooli on lähinnä tutkimusta koristeleva tai sitä täydentävä, voidaan pohtia, onko kyse ylipäänsä oikeusvertailusta<sup>45</sup>.

Tämän tutkimuksen tarkoituksen ja tutkimustehtävän osalta voidaan todeta, että oikeusdogmatiikka ja oikeusvertailu eivät nivelly toisiinsa luontevalla tavalla. Oikeusvertailu ei nimittäin palvele parhaalla mahdollisella tavalla oikeusdogmaattisen tutkimustehtävän selvittämistä. Edellä todettua voidaan perustella sillä, että kysymyksenasettelun takia tarkastelu kohdentuu ensisijaisesti siihen, kuinka EU-oikeus ja sen periaatteet ovat tulleet osaksi VML 28 §:n tulkintaa ja kuinka tämä kehitys vaikuttaa veron kiertämisen tunnistamiseen jatkossa. Oikeusvertailu voisi kiistatta rikastaa tutkimusta, mutta se ei auttaisi vastaamaan tutkimuksessa asetettuihin kysymyksiin. Tämän tutkimuksen yhteydessä oikeusvertailu toimisi ennemminkin tutkimusta koristavana metodina, minkä takia metodin käyttöä ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena<sup>46</sup>. Tutkimuksessa on silti käytetty tukena kansainvälistä oikeuskirjallisuutta kysymyksenasettelun mahdollistamalla tavalla. Kyse ei ole kuitenkaan oikeusvertailusta, vaikka *Husan* mukaan tällöin ollaan praktisen oikeusvertailun rajamailla<sup>47</sup>.

---

<sup>40</sup> Myrsky 2011: 184.

<sup>41</sup> Myrsky 2003: 279. Ks. eri tutkimusmenetelmiä hyödyntävistä tutkimuksista esim. Malmgrén 2008: 25–29, Äimä 2009: 14–21, Torkkel 2011: 16–26, Isomaa-Myllymäki 2016: 17–18 ja Pankakoski 2018: 11–14.

<sup>42</sup> Hautamäki 2003: 107.

<sup>43</sup> Esim. Malmgrén 2008: 27, Torkkel 2011: 20 sekä Husa 2013: 27, 30 ja 43.

<sup>44</sup> Husa 2013: 33–34.

<sup>45</sup> Hautamäki 2003: 108. Ks. myös Husa 2013: 93.

<sup>46</sup> Hautamäki (2003: 107) huomauttaa, että mikäli oikeusvertailulla ei katsota saavutettavan tutkimuksellisesti sen päämäärää tai tuloksia, ei vertailun käyttäminen tutkimusmenetelmänä ole järkevää. Ks. myös Husa 2013: 93.

<sup>47</sup> Husa 2013: 93.



Käsillä olevassa tutkimuksessa hyödynnetään *oikeushistoriallista* tutkimusotetta. Oikeushistoriassa on kyse oikeudellisen muutoksen analysoinnista<sup>48</sup>. Tarkastelun kohteena voivat olla esimerkiksi säännökset, jotka eivät ole enää voimassa. Oikeushistoriallisen tutkimuksen kohteena voi olla myös kehitys, joka on johtanut voimassa olevien säännösten syntyyn<sup>49</sup>. Tutkimuksen neljännessä pääluvussa tarkastellaan veron kiertämisen estämistä. Pääluvussa perehdytään VML 28 §:n säännöshistoriaan, mikä on ominaista oikeushistorialliselle tutkimukselle. Tarkastelua ei voida kuitenkaan luonnehtia puhtaasti oikeushistorialliseksi, koska se tehdään pääpiirteisesti eivätkä tarkastelun päämäärät vastaa oikeushistorialliselle tutkimukselle ominaisia päämääriä, kuten muutoksen selittämistä. Yleisen veronkiertosäännöksen historiallisen tarkastelun tehtävänä on ainoastaan auttaa lukijaa ymmärtämään, miksi VML 28 § on tänä päivänä sanamuodoltaan ja sisällöltään sellainen kuin se on. Tarkastelu auttaa myös havainnoimaan, miten VML 28 § on säilyttänyt elinvoimansa jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä<sup>50</sup>. Näin ollen tutkimusta ei voida kuvata oikeushistorialliseksi tutkimukseksi, koska oikeusdogmaattista tutkimusta on vain rikastettu oikeushistoriallisella otteella.

Tutkimuksessa tarkastellaan veron kiertämisen estämisen keinoja. Veron kiertämisen teema ja erityisesti veron kiertämisen estämisen tarkastelu ovat kiistatta sidoksissa veropoliittisiin pohdintoihin. Tästä huolimatta käsillä oleva tutkimus ei ole veropoliittinen tutkimus. Tutkimuksessa saavutettuja tuloksia on mahdollista hyödyntää veropoliittisiin tarkoituksiin. Tämä ei kuitenkaan riitä siihen, että tutkimusta voitaisiin kuvata veropoliittiseksi tutkimukseksi.<sup>51</sup>

*Veropolitiikka* on verojärjestelmän arviointiin ja kehittämiseen kohdistuvaa toimintaa, jonka keskeisenä tavoitteena on yhteiskuntapolitiikan tavoitteiden kanalta tarkoituksenmukaisen verojärjestelmän luominen ja sen ylläpito<sup>52</sup>. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veropoliittinen tutkimus on jaoteltu normatiiviseen ja positiiviseen tutkimussuuntaukseen. *Normatiivisessa* veropoliittisessa tutkimuksessa kysymyksenasettelut liittyvät siihen, millainen veropoliittinen vaihtoehto pitäisi omaksua tai minkälainen verotuksen painopisteen pitäisi veropolitiikassa olla.<sup>53</sup> *Positiivisessa* veropoliittisessa tutkimuksessa kysymyksenasettelut liittyvät puolestaan siihen, minkälaisia vaikutuksia on säädetyillä tai säädettäviksi aiotuilla

<sup>48</sup> Kekkonen 1997: 131. Ks. myös Torkkel 2011: 18 ja Hellberg 2013: 14.

<sup>49</sup> Aarnio 1988: 50.

<sup>50</sup> Ks. Urpilainen (2013: 197–214), joka pohtii artikkelissaan, onko VML 28 menettämässä tehonsa.

<sup>51</sup> Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veropolitiikkaa ovat tarkastelleet kattavasti esim. Tikka 1990, Niskakangas 2011, Määttä 2007 ja Myrsky 2013a.

<sup>52</sup> Tikka 1990: 2. Ks. myös Niskakangas 2011: 16.

<sup>53</sup> Määttä 2007: 7.

verovaihtoehtoilta tai mitkä tekijät vaikuttavat käytännössä omaksuttuihin veropoliittisiin vaihtoehtoihin.<sup>54</sup>

Veropoliittisissa tutkimuksissa voidaan analysoida esimerkiksi voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön vertaaminen toisiinsa mahdollistaa osaltaan perusteltujen lainsäädännön kehittämisehdotusten esittämisen.<sup>55</sup> Veropoliittinen tutkimus voidaankin nähdä tutkimuksena, jolla pyritään vaikuttamaan veropoliittiseen päätöksentekoon ja lainvalmisteluun. Tämän tutkimuksen päämäärät eivät ole veropoliittiselle tutkimukselle ominaisia päämääriä.

## 1.4 Tutkimuksen rajaukset

Veron kiertäminen on siinä mielessä omintakeinen oikeudellinen ilmiö, että se tunnetaan useimmissa verolajeissa. Veron kiertämisen estämisestä säännellään tuloverotuksen lisäksi ainakin arvonlisäverotuksessa<sup>56</sup>, varainsiirtoverotuksessa<sup>57</sup> sekä perintö- ja lahjaverotuksessa<sup>58</sup>. Tästä huolimatta veron kiertämisen estämisessä ja erityisesti sääntelyrakenteissa on verolajikohtaisia eroja<sup>59</sup>. Käsillä olevassa tutkimuksessa veron kiertämisen tunnistamista tarkastellaan tuloverotuksen näkökulmasta. Rajausta voidaan perustella tulovero-oikeudellisessa sääntely-ympäristössä hiljattain tapahtuneilla muutoksilla, jotka paikantuvat EU-oikeuteen. Rajausta voidaan perustella myös sillä, että veron kiertäminen vaikuttaisi olevan nimenomaan tuloverotukseen liittyvä ongelma. Muissa verolajeissa arvioidaan ainakin huomattavasti harvemmin veronkiertosäännösten soveltamisedellytysten täyttymistä<sup>60</sup>.

Tuloverotuksen puolelta voidaan tunnistaa erityyppisiä veron kiertämisen estämiseen tähtäviä säännöksiä. Säännökset voidaan jakaa kolmeen ryhmään: 1) yleisiin

---

<sup>54</sup> Määttä 2007: 7.

<sup>55</sup> Myrsky 2015: 1094.

<sup>56</sup> Ks. oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (9.9.2016/768, OVML) 10 §. Huomionarvoista on, että OVML 10 §:ää voidaan soveltaa niiden Verohallinnon tehtävälleen kuuluvien verojen ja maksujen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun, joista säädetään OVML 1 §:ssä. OVML 1 §:n mukaisesti sääntelyä sovelletaan arvonlisäveron lisäksi esimerkiksi valmisteveroihin.

<sup>57</sup> Ks. varainsiirtoverolain (29.11.1996/931, VSVL) 37 §.

<sup>58</sup> Ks. perintö- ja lahjaverolain (12.7.1940/378, PerVL) 33 a §.

<sup>59</sup> Ks. esim. Torkkel 2020b: 336–346.

<sup>60</sup> Ks. Torkkel (2020b: 386), jonka mukaan julkaistua oikeuskäytäntöä tapauksista, joissa korkein hallinto-oikeus on nimenomaisesti viitannut VSVL 37 §:ään, on vähän.

veronkiertosäännöksiin<sup>61</sup>, 2) erityisiin veronkiertosäännöksiin<sup>62</sup> ja 3) kohdennettuihin veronkiertosäännöksiin<sup>63</sup>. *Yleisillä veronkiertosäännöksillä* tarkoitetaan sanamuodoltaan avoimia ja tulkinnaltaan joustavia säännöksiä, joiden nimenomaisena tarkoituksena on ehkäistä veron kiertämistä. Sanamuotonsa avoimuuden takia säännökset soveltuvat hyvin erilaisiin tilanteisiin<sup>64</sup>. Tämän kaltaisia säännöksiä ovat esimerkiksi veronkiertodirektiivin 6 artikla ja VML 28 §.

*Erityiset veronkiertosäännökset* ovat puolestaan soveltamisalaltaan suppeampia ja sanamuodoiltaan tarkkarajaisempia kuin yleiset veronkiertosäännökset. Sanamuotojensa puolesta ne voivat näyttää tavanomaisilta aineellisilta verolain säännöksiltä eikä niiden sanamuodoista voida välttämättä päätellä, että niiden yhtenä tarkoituksena on veron kiertämisen estäminen. Tällainen tarkoitus voi kuitenkin ilmetä säännöksen esitöistä.<sup>65</sup> Esimerkkeinä voidaan mainita työpanososingon verotusta sääntelevä TVL 33 b §:n 3 momentti ja eräiden sijoitussidonnaisten vakuutusotteiden sivuuttamista koskeva TVL 35 b §.

*Kohdennetut veronkiertosäännökset* ovat puolestaan veron kiertämisen estämiseen nimenomaisesti tähtääviä säännöksiä. Kohdennetut veronkiertosäännökset muistuttavat sanamuodoiltaan yleisiä veronkiertosäännöksiä, mutta niiden soveltamisalat ovat tyypillisesti huomattavasti rajatumpia kuin yleisten veronkiertosäännösten<sup>66</sup>. Kohdennettuja veronkiertosäännöksiä ovat esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artikla, EVL 52 h § ja EVL 6a §:n 9–10 momentit. Edellä mainittuja säännöksiä kutsutaan oikeuskirjallisuudessa tyypillisesti erityisiksi veronkiertosäännöksiksi. Tämä johtuu siitä, että oikeuskirjallisuudessa ei usein erotella erityisiä ja kohdennettuja veronkiertosäännöksiä, vaan näistä käytetään laveaa ilmausta erityiset veronkiertosäännökset<sup>67</sup>. Veronkiertosäännösten erottelulla yleisiin, erityisiin ja kohdennettuihin säännöksiin on tämän tutkimuksen kannalta merkitystä, koska säännökset systematisoidaan myöhemmin primaariin ja sekundaariin veron kiertämisen estämisen keinoihin. Tästä syystä erityisiä ja kohdennettuja veronkiertosäännöksiä ei samaisteta terminologisesti toisiinsa.

<sup>61</sup> Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa yleisistä veronkiertosäännöksistä käytetään lyhennettä GAAR (general anti-avoidance rule).

<sup>62</sup> Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa erityisistä veronkiertosäännöksistä käytetään lyhennettä SAAR (special anti-avoidance rule).

<sup>63</sup> Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa kohdennetuista veronkiertosäännöksistä käytetään lyhennettä TAAR (targeted anti-avoidance rule).

<sup>64</sup> Knuutinen 2020a: 55 ja Knuutinen 2021a: 67.

<sup>65</sup> Knuutinen 2020a: 54 ja Knuutinen 2021a: 68.

<sup>66</sup> Furuseth 2018: 3–4 ja Knuutinen 2020a: 53–54.

<sup>67</sup> Ks. myös Itälä 2020: 76 ja alaviite 8. Ks. myös Knuutinen (2020a: 216), jonka mukaan veron kiertämistä koskevat säännökset jaetaan systematiikassa usein kahteen ryhmään, yleislausekkeisiin ja erityissäännöksiin.

Erityiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset on rajattu pääosin tutkimuksen ulkopuolelle. Rajaus on perusteltu lähinnä tutkimusekonomisten syiden takia, koska kansalliseen verolainsäädäntöön sisältyy useita veron kiertämisen estämiseen tähtäviä säännöksiä, joiden tulkinnassa ja soveltamisessa on verolajikohtaisia eroja. Rajauksesta huolimatta veronkiertodirektiivin 6 artiklaa ja VML 28 §:ää peilataan joiltain osin yritysjärjestelydirektiivin 15 (1)(a) artiklaan ja EVL 52 h §:n soveltamisedellytyksiin. Tämä selittyy sillä, että veron kiertämisen tunnistamisen EU-oikeudelliset reunaehdot on otettava huomioon sekä yritysjärjestelydirektiivin 15 (1)(a) artiklan että EVL 52 h §:n tulkinnassa. Näin on asian laita myös veronkiertodirektiivin 6 artikla ja VML 28 §:n kohdalla.

EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön lisäksi veron kiertämisen estämistä sääntelevät OECD:n malliverosopimus ja valtioiden välisiin verosopimuksiin sisällytetyt sopimusmääräykset veron kiertämisen estämisestä<sup>68</sup>. VML 28 §:n suhde verosopimukseen ja erityisesti niiden sisältämiin veronkiertosäännöksiin on mielenkiintoinen ja samalla ajankohtainen tutkimuskohde. Tästä huolimatta verosopimusoikeudellinen tarkastelu on jouduttu rajaamaan tutkimuksen ulkopuolelle, koska teeman tarkastelu tekisi tutkimuskohdeesta nykyistä huomattavasti laajemmän. Rajauksesta huolimatta on pidettävä mielessä, että veron kiertäminen ei ole verosopimusoikeudesta irrallaan oleva teema. Teemaa ovat tarkastelleet ansiokkaasti esimerkiksi *Furuseth* ja *Veikkola*. *Furuseth* on tutkinut väitöskirjaansa pohjautuvassa teoksessaan ”The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs” kansallisten yleisten veronkiertosäännösten suhdetta verosopimukseen ja kysymystä siitä, rajoittavatko verosopimukset yleisten veronkiertosäännösten soveltamista<sup>69</sup>. *Veikkola* on puolestaan tutkinut väitöskirjassaan<sup>70</sup> ja väitöskirja-artikkeleissaan<sup>71</sup> monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test -määräyksen tulkintaa sekä kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja Principal Purpose Test -määräyksen suhdetta.<sup>72</sup>

Oikeusdogmaattisessa vero-oikeudellisessa tutkimuksessa on usein järkevää keskittyä joko henkilö- tai yhteisöverotusta koskeviin kysymyksiin<sup>73</sup>. Tässä tutkimuksessa jakoa ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena. Näin on siitä huolimatta, että veron kiertämiseen kytkeytyvästä oikeuskäytännöstä olisi ollut poimittavissa vähällä vaivalla joko henkilö- tai yhteisöverotusta koskevia päätöksiä. Tämän tutkimuksen yhteydessä rajaus ei ole perusteltu, koska VML 28 §:n

---

<sup>68</sup> Knuutinen 2021a: 68.

<sup>69</sup> *Furuseth* 2018.

<sup>70</sup> *Veikkola* 2022.

<sup>71</sup> *Veikkola* 2018a, *Veikkola* 2018b ja *Veikkola* 2020.

<sup>72</sup> Verosopimusmääräysten ja yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa sekä soveltamista ovat tarkastelleet myös *Matteotti* 2005: 336–350, *Chand* 2018: 115–123 ja *Scherleitner* 2018: 123–172.

<sup>73</sup> *Knuutinen* 2009: 13.

soveltamisedellytykset ovat riippumattomia verovelvollisen statuksesta. Toisin sanoen veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistamisessa merkitystä ei ole sillä, onko kyseessä luonnollisen henkilön vai yhteisön tuloverotusta koskeva asia.

Tutkimuksen eräs keskeisimmistä rajauksista liittyy siihen, mistä lähtökohdista veron kiertämistä tarkastellaan. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veron kiertämistä on perinteisesti tarkasteltu kansallisista lähtökohdista. Vähemmälle tarkastelulle on sen sijaan jäänyt sen tutkiminen, kuinka EU-oikeus ja EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet ovat tulleet osaksi VML 28 §:n tulkintaa. Käsillä olevassa tutkimuksessa on omaksuttu jälkimmäinen lähestymistapa, jossa veron kiertämistä ja sen tunnistamista tarkastellaan EU-oikeuden asettamista reunaehdoista käsin.

Veron kiertämisellä voidaan katsoa olevan EU-oikeudessa kaksi ulottuvuutta tai päähaaraa. *Ensinnäkin* EU-tuomioistuin on arvioinut veron kiertämistä oikeuttamisperusteena jäsenvaltioiden toimesta tapahtuvaan perusvapauksien rajoittamiseen.<sup>74</sup> Perusvapauksien rajoittaminen on lähtökohtaisesti kiellettyä, mutta vapauksien rajoittaminen voi olla perusteltua eräiden EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä muodostuneiden edellytysten täytyessä. Erään edellytyksen mukaan perusvapauksien rajoittamiselle on oltava oikeuttamisperuste. Oikeuttamisperuste tarkoittaa käytännössä yleisen edun mukaisen pakottavan syyn olemassaoloa<sup>75</sup>. EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan yleisen edun mukainen pakottava syy voi olla esimerkiksi pyrkimys estää veron kiertämistä<sup>76,77</sup>. Veron kiertämisen *toinen* ulottuvuus liittyy veron kiertämisen tunnistamiseen ja erityisesti EU-oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuden normeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. EU-oikeudessa veron kiertämisessä on pohjimmiltaan kyse oikeuden väärinkäytöstä. Tämä ilmenee EU-tuomioistuimen vakiintuneesta ratkaisukäytännöstä, jossa veron kiertämistä on tarkasteltu yhtenä oikeuden väärinkäytön kiellon ilmenemismuotona<sup>78</sup>.

Tässä tutkimuksessa veron kiertämistä ei tarkastella EU:n perusvapauksien ja niiden rajoittamisen näkökulmasta. Sen sijaan tarkastelu painottuu veron kiertämisen tunnistamisen ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen välisen suhteen tarkasteluun. Rajaus on perusteltu jo yksinomaan tutkimusekonomisista syistä. Painavin peruste on kuitenkin havainto siitä, että tulovero-oikeuteen on

<sup>74</sup> Knuutinen 2021a: 60.

<sup>75</sup> Ks. esim. C-371/10, *National Grid Indus*, 42 kohta ja C-14/16, *Euro Park Service*, 63 kohta.

<sup>76</sup> Ks. esim. C-318/10, *SIAT*, 36–37 kohdat ja C-14/16, *Euro Park Service*, 65 kohta. Ks. syrjinnän tai rajoituksen oikeuttavista perusteista myös Helminen 2018a: 132–134.

<sup>77</sup> Ks. veron kiertämisestä perusvapauksia rajoittavana oikeuttamisperusteena Knuutinen 2020a: 304–307 ja Karimeri 2011: 305–308.

<sup>78</sup> Ks. esim. C-255/02, *Halifax*.

muodostunut osa-alueita, joissa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen merkitys on korostunut veron kiertämisen tunnistamisessa. Rajaukseen on vaikuttanut myös se, että veron kiertämisestä ja perusvapauksien rajoittamisesta ovat kirjoittaneet esimerkiksi *Urpilainen* vuonna 2012 ilmestyneessä väitöskirjassaan ”Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla”<sup>79</sup> sekä *Knuutinen* vuonna 2020 ilmestyneessä teoksessaan ”Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat”<sup>80</sup>.

Tutkimuksessa ei käsitellä siirtohinnoittelun uudelleenluonnehdintakysymystä, koska teema ei kuulu tutkimuksen ydinalueeseen. Tästä huolimatta uudelleenluonnehdinnan käsite sijoittuu VML 28 §:n ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevan VML 31 §:n soveltamisalojen rajalle, vaikka mainituilla säännöksillä on hyvin erilaiset soveltamisedellytykset<sup>81</sup>. Tarkasteltaessa yksinomaan VML 28 §:ää ja säännöksen soveltamisedellytyksiä on suositeltavaa välttää uudelleenluonnehdinnan käsitettä. Suositus perustuu siihen, että VML 28 §:n soveltamisessa on kyse oikeustoimen oikean muodon mukaisesta verottamisesta. *Knuutinen* muotoilee asian niin, että VML 28 §:n soveltaminen tarkoittaa sitä, että taloutta käytetään peiluspintana, jonka perusteella valitaan sellainen oikeudellinen muoto, joka vastaa verovelvollisen suorittaman oikeustoimen varsinaista luonnetta ja tarkoitusta<sup>82</sup>. Oikeustoimen oikean muodon mukaisen verottamisen taustalla on oikeustoimen yksityisoikeudellisen muodon ja sen taloudellisen sisällön vastaavuuden arviointi.

VML 31 §:ää on uudistettu 1.1.2022 voimaan tulleella lakimuutoksella. Lakimuutoksen yhteydessä VML 31 §:n 3 momenttiin on lisätty säännökset etuyhteysliiketoimen poikkeuksellisesta sivuuttamisesta ja tarvittaessa sen korvaamisesta toisella markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella.<sup>83</sup> VML 31.3 §:ssä tarkoitettu liiketoimen sivuuttaminen ja VML 28 §:ssä tarkoitettu veron kiertäminen ovat käsitteellisesti eri asioita<sup>84</sup>. Tässä tutkimuksessa ei käsitellä VML 31.3 §:ää eikä myöskään säännöksen suhdetta VML 28 §:ään<sup>85</sup>.

---

<sup>79</sup> *Urpilainen 2012*.

<sup>80</sup> *Knuutinen 2020a*.

<sup>81</sup> *Isomaa-Myllymäki 2016: 241*. Ks. myös *Knuutinen 2015b: 1059*.

<sup>82</sup> *Knuutinen 2015b: 1059*.

<sup>83</sup> Ks. 1.1.2022 voimaan tulleesta VML 31 §:ää koskevasta lakimuutoksesta esim. HE 188/2021 vp, VaVM 28/2021 vp, Pankakoski 2021: 1–17 ja Otto I.K. Kreml 2022: 59.

<sup>84</sup> Ks. esim. HE 188/2021 vp: 47.

<sup>85</sup> Ks. VML 31.3 §:n suhteesta VML 28 §:ään HE 188/2021 vp: 47.

## 1.5 Käytetty lähdeaineisto

Oikeusdogmaattisen tutkimuksen harjoittaja on sidottu samoihin oikeuslähteisiin kuin lainsoveltaja, koska vain tällöin oikeusdogmaattinen tutkimus voi tarjota oikeusyhteisölle sen odottamaa informaatiota oikeusjärjestyksen sisällöstä<sup>86</sup>. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen sisäänrakennettuna tavoitteena on esittää perusteltuja tulkintakannanottoja lain merkityssisällöstä. Nämä tulkintakannanotot tukeutuvat aina tutkimuskohteen kannalta relevantteihin oikeuslähteisiin, kuten lainsäädäntöön, lain esitöihin, oikeuskäytäntöön ja oikeustieteeseen. Tämän tutkimuksen pääasiallista lähdeaineistoa ovat veron kiertämisen estämistä koskeva EU-oikeudellinen sääntely ja kansallinen verolainsäädäntö, oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevat EU-tuomioistuimen ratkaisut, lainvalmisteluaineistot, VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset sekä kotimainen ja ulkomainen oikeuskirjallisuus.

Tutkimuksen tavoitteet vaikuttavat oikeuslähteiden käyttötapaan ja siihen, kuinka eri lähteet painottuvat tutkimuksessa<sup>87</sup>. EU-oikeuden veron kiertämistä sääntelevä normisto eli oikeussäännöt ja yleiset oikeusperiaatteet sekä kirjoitettu kotimainen lainsäädäntö ovat tutkimuksen kannalta ensisijaisia oikeuslähteitä niiden oikeuslähdeopillisen velvoittavuuden takia. EU-jäsenyyden myötä Suomessa sovellettava oikeus muodostuu kansallisen oikeuden lisäksi myös EU-oikeudesta. Tämä koskee myös vero-oikeutta, jossa kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on otettava huomioon asian kannalta relevantti EU-oikeudellinen normisto ja sovellettava normistoa asianmukaisella tavalla.<sup>88</sup>

Verotuksen lakisidonnaisuuden takia kirjoitetulla lailla on tärkeä merkitys vero-oikeudessa. Veron kiertämisen estämisen sääntelyssä merkillepantavaa on, että yleiset veronkiertosäännökset ovat usein sanamuodoiltaan hyvin avoimia. Avoimuutensa takia ne eivät tarjoa yksiselitteistä oikeusohjetta esimerkiksi siitä, milloin oikeustoimessa on kyse veron kiertämisestä. Näin on asian laita myös veronkiertodirektiivin 6 artiklan ja VML 28 §:n kohdalla. Sanamuotojen avoimuuden ja siitä aiheutuvien tulkinnanvaraisuuksien takia säännösten sisältö täsmentyy viime kädessä tuomioistuinten ratkaisukäytännössä<sup>89</sup>. Tästä syystä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä ja kotimaisella oikeuskäytännöllä on tärkeä merkitys veronkiertodirektiivin 6 artiklan ja VML 28 §:n sisällön selvittämisessä. Samasta syystä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä ja kotimaisella oikeuskäytännöllä on huomattava merkitys veron kiertämisen tunnistamista tarkastelevassa tutkimuksessa.

<sup>86</sup> Aarnio 1988: 57.

<sup>87</sup> Annola 2005: 39.

<sup>88</sup> Myrsky 2004: 41–42.

<sup>89</sup> Ks. myös Aer 2018: 69.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä on keskeinen merkitys tarkasteltaessa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sisältöä. Tutkimuksessa hyödynnetään eri EU-vero-oikeuden lohkoja edustavia oikeuden väärinkäytön kiellon ratkaisuja. Ratkaisuun on päädytty, vaikka tutkimusteemaa tarkastellaan vain tulovero-oikeudellisesta näkökulmasta. Tutkimuksen lähtökohdat huomioon ottaen valintaa voidaan kritisoida. Samalla on kuitenkin korostettava, että oikeuden väärinkäytön kieltäminen on EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate, jota sovelletaan läpi EU-oikeuden. Periaate voi saada oikeudenalakohtaisia vivahteita, mutta periaatteen ydin on tästä huolimatta oikeudenalasta riippumaton. Tästä syystä on vaikea nähdä, että oikeuden väärinkäytön kiellolla olisi erilainen merkityssisältö esimerkiksi tulo- ja arvonlisäverotuksessa<sup>90</sup>.

Kotimaisista tuomioistuinratkaisuksista tärkeässä asemassa ovat sellaiset korkeimman hallinto-oikeuden päätökset, joissa on otettu kantaa VML 28 §:n soveltamiseen. Tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan 1990-luvun lopulla ja sen jälkeen annettuja päätöksiä. Rajausta on tehty, koska oikeudenalalan dynaamisuus vaikuttaa vanhemman oikeuskäytännön vaikuttavuuteen ja hyödynnettävyyteen. Aineellisessa lainsäädännössä tapahtuneet muutokset ovat heikentäneet vanhempien tuomioistuinpäätösten oikeuslähdearvoa esimerkiksi niiden päätösten kohdalla, joissa on ollut kyse taseyhtiöjärjestelyistä<sup>91</sup>. Vastaavasti verolainsäädännön tulkintatraditiossa tapahtuneet muutokset ovat heikentäneet miniosakeyhtiöiden<sup>92</sup> sivuuttamista koskevan oikeuskäytännön oikeuslähdearvoa<sup>93</sup>.

Veron kiertämisen teemaa on tarkasteltu kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa varsin runsaasti. Aiheesta on kirjoitettu kolme väitöskirjaa, joista ensimmäinen on *Jaakko Voipion* vuonna 1968 julkaistu tutkimus ”Verotuksen kiertämisestä – Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten

<sup>90</sup> Ks. myös Äimä (2009: 10), jonka mukaan tulo- ja arvonlisäverotukseen voidaan soveltaa EU-oikeudessa pitkälti samoja periaatteita

<sup>91</sup> Taseyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, jolla on ainoastaan rahavaroja ja saamisia. Taseyhtiöiden vero-ongelmat paikantuvat yhtiöveron hyvityslain (29.12.1232/1988, YHL) aikaan, jolloin laki salli osingonsaajan saada yhtiöveron hyvityksen rahassa myös tilanteissa, joissa osinkoa jakanut yhtiö ei maksanut täydennysveroa. Epäkohtaan puututtiin vuonna 1993, kun yhtiöveron hyvityslakiin otettiin niin sanotut sulkusäännökset, joiden myötä osakeyhtiömuotoinen osingonsaaja ei enää voinut saada hyvitystä rahana. Kukkonen & Walden 2020: 407. Ks. taseyhtiöjärjestelyistä myös Tikka 1994: 136–143 ja Tikka 1998a: 4–15.

<sup>92</sup> Yhden tai muutaman henkilön omistamien miniosakeyhtiöiden vero-ongelmat ovat liittyneet siihen, että työn suorittaneen henkilön henkilökohtaiseksi tuloksi katsottavaa tuloa on pyritty kanavoimaan osakeyhtiön tuloksi. Aiemmin osakeyhtiö on voitu sivuuttaa verotuksessa VerL 56 §:ään (nyk. VML 28 §) tukeutuen, mutta nykyisin tämä on harvinaista ja poikkeuksellista. Verohallinto 2016: 7.2 Osakeyhtiön sivuuttaminen. Ks. oikeuskäytännöstä esim. KHO 1982 T 4277 ja KHO 2010 T 103 (ei julk.).

<sup>93</sup> Knuutinen 2020a: 84.



syntymisestä”<sup>94</sup>. Toinen teemaa tarkasteleva väitöskirja on *Kari S. Tikan* vuonna 1972 julkaistu tutkimus ”Veron minimoinnista – Tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää”<sup>95</sup>. Tikan väitöskirjassaan esittämät näkemykset veron kiertämisestä ja sen lähi-ilmioista ovat jäsentäneet merkittäväällä tavalla kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa myöhemmin käytyä keskustelua<sup>96</sup>. Tämä on havaittavissa myös kolmannesta veron kiertämistä tarkastelevasta väitöstutkimuksesta eli *Reijo Knuutisen* vuonna 2009 ilmestyneestä teoksesta ”Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – Erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit”. Knuutisen käyttämä veron torjunnan käsitteistö pohjautuu Tikan rakentamaan käsitesystematiikkaan, jossa veron torjunta muodostaa eräänlaisen yläkäsitteen kaikille verovelvollisen toimille, joilla pyritään vapautumaan verosta taloudellisena rasitteena<sup>97</sup>.

Vero-oikeuden dynaamisen luonteen takia vero-oikeudelliset tutkimukset voivat menettää merkitystään muuttuvassa toimintaympäristössä. Veron kiertämistä tarkastelevien kotimaisten väitöskirjatutkimusten kohdalla voidaan todeta, että Voipion tutkimusta lukuun ottamatta näin ei ole käynyt. Tästä kertoo osaltaan se, että käsillä olevan tutkimuksen käsitteellinen viitekehys rakentuu olennaisilta osin Tikan väitöskirjassaan esittämälle käsitesystematiikalle, jota myös Knuutinen on hyödyntänyt omassa väitöskirjatutkimuksessaan.

Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veron kiertämisen EU-oikeudellisia ulottuvuuksia ovat tarkastelleet muun muassa *Jouni Weckström* ja *Reijo Knuutinen*. Weckström on tarkastellut teemaa artikkelissaan ”Veron kiertämisen tunnistaminen, osa III: EU-oikeus”<sup>98</sup>, joka julkaistiin Verotus-lehden 2/2016 numerossa. *Knuutinen* on puolestaan perehtynyt teemaan vuonna 2020 ilmestyneessä teoksessaan ”Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat”<sup>99</sup> sekä teokseen perustuvassa artikkelissaan ”EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö”<sup>100</sup>, joka julkaistiin Verotus-lehden 5/2020 numerossa. Veron kiertämisen EU-oikeudellisiin puitteisiin on perehtynyt niin ikään *Matti*

---

<sup>94</sup> Voipio 1968.

<sup>95</sup> Tikka 1972.

<sup>96</sup> Wikström & Kontkanen 2010: 374.

<sup>97</sup> Ks. esim. Knuutinen 2009: 186–191.

<sup>98</sup> Artikkelin on osa kolmiosaisesta veron kiertämisen tunnistamista tarkastelevaa artikkelisarjaa. Artikkelisarjan ensimmäinen osa käsittelee yleisesti veron kiertämisen tunnistamista. Toinen osa käsittelee puolestaan veron kiertämisen tunnistamista verosopimusten merkityksessä. Artikkelisarjan kolmannessa osassa tarkastelu kohdistuu veron kiertämisen tunnistamiseen EU-oikeudessa. Ks. Weckström 2015a: 385–400, Weckström 2015b: 507–517 ja Weckström 2016: 175–185.

<sup>99</sup> Knuutinen 2020a.

<sup>100</sup> Knuutinen 2020b: 631–642.

*Urpilainen* artikkelissaan ”Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppavero-oikeudessa”<sup>101</sup>, joka julkaistiin *Verotus-lehden* 5/2008 numerossa.

Oikeuden väärinkäyttöä ja veron kiertämistä koskevaa kotimaista oikeuskirjallisuutta on niukasti. Teemaa käsittelevinä artikkeleina voidaan mainita *Samu Lassilan* *Verotus-lehden* 4/2010 numerossa julkaistu artikkeli ”Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa”<sup>102</sup>, allekirjoittaneen *Verotus-lehden* 3/2019 numerossa julkaistu artikkeli ”Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen”<sup>103</sup> sekä *Alfred Strengin* *JFT:n* 1/2019 numerossa julkaistu artikkeli ”Om kringgåenden av mervärdeeskatt”<sup>104</sup>. *Knuutisen* artikkeli ”EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö”<sup>105</sup> on jatkoa oikeuden väärinkäytön kieltoa tarkastelevalle kotimaiselle tutkimukselle. Oikeuden väärinkäytön kieltoa ja veron kiertämistä on tarkastellut edellä mainittujen lisäksi myös *Timo Torkkel* artikkelissaan ”Varainsiirtoveron kiertämisestä”<sup>106</sup>, joka julkaistiin *Verotus-lehden* 1/2020 numerossa. *Torkkel* on tarkastellut oikeuden väärinkäytön kiellon teemaa myös samana vuonna ilmestyneessä teoksessaan ”Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus”<sup>107</sup>. Mainituissa julkaisuissa *Torkkel* on tarkastellut veron kiertämistä varainsiirtoverotuksen näkökulmasta ja kytkenyt veron kiertämisen kansallisessa oikeudessa tunnettuun oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen. Oikeuden väärinkäytön kiellon teemaa sivuavana artikkelina voidaan mainita *Juha Lindgrenin* muutoksenhakuoikeuden väärinkäyttöä tarkasteleva artikkeli ”Toisin kuin tosiasiat osoittavat”<sup>108</sup>. Artikkeli on julkaistu *Verotus-lehden* 5/2021 numerossa.

Vero-oikeudessa on jäänyt vähälle huomiolle kysymys yksityisoikeudellisesti sivuutettavien oikeustoimien verokohtelusta. *Torkkel* on tarkastellut kyseistä teemaa *Verotus-lehden* 5/2021 numerossa julkaistussa artikkelissaan ”Yksityisoikeudellisesti sivuutettavien oikeustoimien verokohtelusta”<sup>109</sup>. *Torkkel* on perehtynyt artikkelissaan veron kiertämistä vastaavaan yksityisoikeudelliseen ilmiöön eli yksityisoikeuden kiertämiseen ja siihen liittyviin verovaikutuksiin. Artikkeli lukeutuu oikeuden väärinkäytön kieltoa tarkasteleviin kotimaisiin tutkimuksiin, sillä *Torkkel* tuo artikkelissaan esille tilanteita, joissa yksityisoikeus sellaisenaan nojaa oikeuden väärinkäytön kieltoon tai yksityisoikeudessa on oikeuden väärinkäytön kiellon kodifioiva säännös.

---

<sup>101</sup> *Urpilainen* 2008: 536–549.

<sup>102</sup> *Lassila* 2010:409–421.

<sup>103</sup> *Lönnblad* 2019b: 290–303.

<sup>104</sup> *Streng* 2019: 42–60.

<sup>105</sup> *Knuutinen* 2020b: 631–642.

<sup>106</sup> *Torkkel* 2020a: 16–30.

<sup>107</sup> *Torkkel* 2020b.

<sup>108</sup> *Lindgren* 2021: 590–599.

<sup>109</sup> *Torkkel* 2021: 546–558.

Veron kiertämisen teema on tarkasteltu kattavasti myös ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa. *Ulrika Rosanderin* vuonna 2007 julkaistu väitöskirja ”Generalklausul mot skatteflykt”<sup>110</sup> käsittelee veron kiertämisen estämiseksi säädettyjä yleislausekkeita oikeusvarmuuden ja tehokkuuden näkökulmasta. Tarkastelun painopiste on ensisijaisesti Ruotsin lainsäädännössä. Veron kiertämisen estämisen ja oikeusvarmuuden teemat ovat vahvasti esillä myös *Rachel Anne Tooman* vuonna 2008 julkaistussa väitöskirjassa ”Legislating Against Tax Avoidance”<sup>111</sup>, jossa perehdytään veron kiertämisen estämiseen sekä yleisten veronkiertosäännösten etuihin ja haittoihin. *Markus Seilerin* vuonna 2016 julkaistussa väitöskirjassa ”GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU”<sup>112</sup> tarkastellaan puolestaan veron kiertämisen estämisen sääntelyä Saksassa, Isossa-Britanniassa ja EU:ssa. Tutkimuksessa analysoidaan ja verrataan tarkastelukohteiden yleisten veronkiertosäännösten eroja ja yhtäläisyyksiä säännösten tulkinnassa.

EU-oikeudellista veron kiertämisen käsitettä ovat tutkineet ansiokkaasti esimerkiksi *Frans Vanistendael* artikkelissaan ”Can EU Tax Law Accommodate a Uniform Anti-Avoidance Concept?”<sup>113</sup> ja *Rami Karimeri* artikkelissaan ”A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice”<sup>114</sup>. Oikeuden väärinkäytön kieltoa vero-oikeuden alalla ovat puolestaan tutkineet useat nimekkäät kansainvälisen vero-oikeuden tutkijat, kuten *Judith Freedman* artikkelissaan ”The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level”<sup>115</sup>, *Michael Lang* artikkelissaan ”Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member State’ Perspective”<sup>116</sup> sekä *Dennis Weber* artikkelissaan ”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”<sup>117</sup>. Tuoreinta tutkimusta oikeuden väärinkäytöstä EU-vero-oikeudessa edustavat *Wolfgang Schönin* artikkeli ”The Concept of Abuse of Law in European Taxation: a Methodological and Constitutional Perspective”<sup>118</sup> ja *Roland Ismerin* artikkeli ”Abuse of Law as a General Principle of European Union (Tax) Law”<sup>119</sup>.

Tutkimuksen lähdemateriaalia on seurattu toukokuuhun 2022 saakka.

---

<sup>110</sup> Rosander 2007.

<sup>111</sup> Tooma 2008.

<sup>112</sup> Seiler 2016.

<sup>113</sup> Vanistendael 2016: 543–566.

<sup>114</sup> Karimeri 2011: 296–316.

<sup>115</sup> Freedman 2011: 365–380.

<sup>116</sup> Lang 2011: 435–458.

<sup>117</sup> Weber 2011: 395–406.

<sup>118</sup> Schön 2020: 185–208.

<sup>119</sup> Ismer 2020: 66–85.

## 1.6 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus muodostuu seitsemästä pääluvusta, jotka seuraavat alaluvussa 1.2 esitettyjä tutkimuskysymyksiä. Tutkimuksen jokainen pääluke muodostaa oman kokonaisuutensa. Tästä kertoo osaltaan se, että neljännen pääluvun teemoja on käsitelty allekirjoittaneen laatimassa artikkelissa ”Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä<sup>120</sup>”, joka julkaistiin Verotus-lehden 1/2019 numerossa. Vastaavasti viidennen pääluvun teemoja on käsitelty allekirjoittaneen laatimassa artikkelissa ”Oikeuksien väärinkäytön kieltäminen ja veron kiertäminen<sup>121</sup>”, joka julkaistiin Verotus-lehden 3/2019 numerossa.

Tutkimuksen *ensimmäinen* pääluke muodostuu johdannosta. Johdannossa kuvataan tutkimuksen tieteellinen tarina ja perehdytetään lukija tutkimusteeman taustoihin. Tämän lisäksi johdannossa määritetään tutkimustehtävä ja sitä palvelevat tutkimuskysymykset. Johdannossa kuvataan myös tutkimuksen metodi, esitetään tutkimuksen keskeiset rajaukset ja luodaan katsaus tutkimuksen keskeiseen lähdemateriaaliin.

Tutkimuksen kahdessa seuraavassa pääluvussa muodostetaan tutkimuksen viitekehukset. *Toisessa* pääluvussa muodostetaan käsitteellinen viitekehys, jossa täsmennetään tutkimuksen kannalta relevanttien käsitteiden käyttöedellytykset ja pyritään hahmottamaan, kuinka käsitteet ja niiden taustalla olevat ilmiöt ovat keskinäisessä vuorovaikutuksessa toisiinsa. Tarkastelun ytimessä ovat verosuunnittelun, aggressiivisen verosuunnittelun, veron minimoinnin ja veron kiertämisen käsitteet. Tutkimuksen käsitteellinen viitekehys esitetään ennen teoreettista viitekehystä, koska tämän on arvioitu palvelevan parhaiten lukijan tiedontarpeita. Käsitteiden merkityssisällön ymmärtämisen voidaan nimittäin katsoa olevan keskeinen edellytys teoreettisen viitekehysten ymmärtämiselle. Käsitteellinen viitekehys on ollut myös edellytyksenä teoreettisen viitekehysten rakentamiselle.

*Kolmannessa* pääluvussa muodostetaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Teoreettinen viitekehys muodostaa tutkimukselle näkökulman, josta veron kiertämisen ilmiötä tarkastellaan. Pääluvussa perehdytään muun muassa oikeuslähdeopin asemaan ja sen muodostamiin rajoituksiin yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa. Lisäksi pääluvussa tarkastellaan veron kiertämisen estämisen kannalta keskeisiä oikeusperiaatteita, kuten verotuksen lakisidonnaisuuden vaatimusta. Pääluvussa perehdytään myös verolain tulkintaan ja sitä koskeviin rajoituksiin erityisesti yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa.

---

<sup>120</sup> Lönnblad 2019a: 62–74.

<sup>121</sup> Lönnblad 2019b: 290–303.

Tutkimuksen *neljäs* pääluke käsittelee veron kiertämisen estämisen sääntelyä. Tarkastelun kohteena ovat veron kiertämisen estämisen keinot ja tavoitteet. Lisäksi pääluvussa perehdytään veron kiertämisen tehokkaaseen estämiseen jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Pääluvussa käsitellään myös veronkiertosäännösten dynaamisuutta ja veron kiertämistä estävien keinojen kerroksisuutta. Neljännessä pääluvussa syvennytään niin ikään lähemmin yleisen veronkiertosäännöksen merkitykseen veron kiertämisen estämisessä ja havainnollistetaan merkittävää oikeudellisen sääntely- ja tulkintaympäristön muutosta, joka välittyy jatkossa myös VML 28 §:n tulkintaan.

*Viidennessä* pääluvussa määritellään EU-oikeudelliset reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Kyseisessä pääluvussa vastataan kysymykseen, miten EU-oikeus ja sen tulkintavaikutus on otettava huomioon VML 28 §:n tulkinnassa. Pääluvussa tarkastellaan lähemmin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ja tutkitaan periaatteen soveltamisedellytyksiä veron kiertämisen tunnistamisen näkökulmasta. Pääluvun teemaa koskevana erityiskysymyksenä tarkasteluun tulevat todistustaakkaan liittyvät kysymykset ja oikeuden väärinkäytön toteamisen käytännön vaikutukset.

Tutkimuksen *kuudennessa* pääluvussa syvennytään yksityiskohtaisemmin veron kiertämisen tunnusmerkkeihin VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Tunnusmerkkien tarkastelu tapahtuu EU-oikeuden asettamien reunaehtojen näkökulmasta. Pääluvussa systematisoidaan veron kiertämisen tunnusmerkit ja perehdytään tarkemmin tunnusmerkkien sisältöön. Tämän lisäksi kuudennessa pääluvussa tarkastellaan lähemmin VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevaa oikeuskäytäntöä ja analysoidaan sitä EU-oikeuden asettamien reunaehtojen näkökulmasta. Pääluvussa otetaan kantaa siihen, missä määrin nykyinen VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskeva oikeuskäytäntö täyttää oikeuden väärinkäytön kiellon edellyttämät reunaehdot.

Tutkimuksen viimeisessä eli *seitsemännessä* pääluvussa kootaan yhteen aiempien päälukujen keskeiset tutkimustulokset.

## 2 TUTKIMUKSEN KÄSITTEELLINEN VIITEKEHYS

### 2.1 Verosuunnittelusta aggressiiviseen verosuunnitteluun

#### 2.1.1 Verosuunnittelu osana taloudellista suunnittelua

Verot ovat taloudelliselta luonteeltaan kustannuksia. Tästä syystä on perusteltua, että oikeustoimien verovaikutukset otetaan huomioon taloudellisen toiminnan suunnittelussa ja taloudellisessa päätöksenteossa. Verovaikutusten huomioon ottaminen tapahtuu *verosuunnittelun* avulla. Verosuunnittelu on tarpeellinen ja välttämätön osa taloudellisen toiminnan suunnittelua, koska verosuunnittelussa on kyse ensisijaisesti veroriskien hallinnasta. Verosuunnitteluun sisältyy veroriskien systemaattista yksilöintiä, riskien arviointia, veroseuraamusten määrittelyä ja tunnistettuihin riskeihin reagointia.

Riskienhallinnan näkökulmasta verosuunnittelu voidaan määritellä toiminnaksi, jossa verovelvolliset pyrkivät selvittämään avoimna olevien toimintavaihtoehtojensa verovaikutukset ja ottamaan nämä huomioon päätöksentekoprosessiensa eri vaiheissa<sup>122</sup>. Suunnittelun ensisijaisena tavoitteena on tällöin verovaikutusten ennakointi ja kokonaistaloudellisesti optimaalisten toimintavaihtoehtojen tunnistaminen. Näin ollen verosuunnittelu ei edellytä sellaisen toimintavaihtoehdon valintaa, joka minimoi oikeustoimen veroseuraamukset. Tästä huolimatta suunnittelu saattaa toisinaan johtaa verotuksellisten näkökohtien korostamiseen ja veroseuraamusten minimointiin.<sup>123</sup>

Verosuunnittelu ei ole oikeudellinen käsite<sup>124</sup>. Käsitteelle ei ole myöskään muodostunut sellaista yleisesti hyväksyttyä määritelmää, jonka voitaisiin katsoa vaikiintuneen käsitteen merkityssisällöksi<sup>125</sup>. Tällaisen määritelmän puuttuessa on ymmärrettävää, että käsitteelle muodostuu sisällöllisesti epämääräisiä, jäsenyttömäisiä ja asiayhteyksiin sidottuja merkityssisältöjä. Merkityssisältöjen erot tulevat näkyviksi, kun käsitteen käyttöä tarkastellaan erilaisissa asiayhteyksissä.

*Politiikassa ja tiedotusvälineissä* verosuunnittelun käsitettä käytetään tyypillisesti tavalla, jossa käsite saa vähintäänkin negatiivisen sivumerkityksen<sup>126</sup>. Negatiivisen merkityksen saadessaan verosuunnittelu liitetään toimintaan, jonka päämääränä

---

<sup>122</sup> Tikka 1972: 28–29.

<sup>123</sup> Tikka 1972: 32–33.

<sup>124</sup> Knuutinen 2020a: 34.

<sup>125</sup> Ks. esim. Lönnblad 2019a: 64. Ks. myös Knuutinen 2020a: 34.

<sup>126</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 36.

on veroseuraamusten minimointi. Negatiivisen merkityssisällön muotoutumiseen vaikuttaa se, että verosuunnittelun käsitettä ja siihen kytkeytyvää toimintaa lähestytään toiminnan yhteiskunnallisen hyväksyttävyyden näkökulmasta. Huomiota voidaan kiinnittää esimerkiksi erilaisten toimintavaihtoehtojen veroseuraamusten vertailuun. Samassa yhteydessä voidaan esittää laskelmia tai toteamuksia siitä, kuinka paljon tarkasteltavalla oikeustoimella saavutetaan veroetuja suhteessa muihin vaihtoehtoisiin oikeustoimiin. Tarkastelussa saattaa tällöin unohtua, että veroseuraamuksiltaan alhaisin toimintavaihtoehto voi olla vero-oikeudellisesti moitteeton.

*Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa* verosuunnittelun käsite määritellään lähtökohtaisesti neutraalisti. Käsitteen merkityssisällön määrittelyyn ei vaikuta tällöin oikeustoimen yhteiskunnallinen hyväksyttävyys tai sen arviointi. Sen sijaan käsittemäärittelyn lähtökohtana on katsantotapa, jossa veroja tarkastellaan yhdenvertaisina kustannuksina muiden kustannusten joukossa<sup>127</sup>. Verosuunnittelun käsittemääritelmän ytimeen kuuluu tällöin taloudellinen toiminta, jossa veroseuraamukset otetaan huomioon yhtenä kustannustekijänä arvioitaessa erilaisten toimintavaihtoehtojen kokonaistaloudellista kannattavuutta<sup>128</sup>. Suunnittelun tärkeänä tavoitteena on tällöin vero-oikeudellisten säännösten tulkintaan ja soveltamiseen liittyvän epävarmuuden minimointi eli käytännössä myös veroriskien minimointi.

*Ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa* verosuunnittelun käsittemäärittelyn lähtökohdat poikkeavat tyypillisesti niistä asetelmista, joista käsitettä lähestytään kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa verosuunnittelun motiivit liittyvät usein veroetujen tavoitteluun ja käsite rinnastetaan verojen minimointiin. Esimerkiksi yleisiä veronkiertosäännöksiä tutkinut *Seiler* katsoo, että veron minimoinnilla ja verosuunnittelulla on yhteinen merkityssisältö ja että käsitteet ovat toistensa synonyymeja<sup>129</sup>. Veron kiertämisen estämisen keinoja tarkastelleet *Ogazón Juárez* ja *Hamzaoui* katsovat *Seilerin* tavoin, että verosuunnittelu liittyy läheisesti oikeustoimiin, joiden tavoitteena on verorasituksen pienentäminen<sup>130</sup>. Aggressiivisen verosuunnittelun käsitteeseen perehtyneet *Carrero* ja *Seara* katsovat niin ikään, että verosuunnitteluun liittyy olennaisesti veroetujen tavoittelu<sup>131</sup>.

Ulkomaista oikeuskirjallisuutta tarkasteltaessa käy selväksi, että verosuunnittelu nähdään *veron torjunnan* muotona<sup>132</sup>. Toisin sanoen verosuunnittelu mielletään

<sup>127</sup> Lehtonen 2000: 95–96.

<sup>128</sup> Tikka 1972: 28–29.

<sup>129</sup> Ks. Seiler 2016: 3.

<sup>130</sup> Ogazón Juárez & Hamzaoui 2015: 6.

<sup>131</sup> Carrero & Seara 2016: 217.

<sup>132</sup> Ks. veron torjunnan muodoista Tikka 1972: 24–25.

toiminnaksi, jossa verovelvolliset pyrkivät vapautumaan verosta taloudellisena ratkaisena. Tältä osin verosuunnittelun käsitelmäärityksen lähtökohdat poikkeavat olennaisesti niistä asetelmista, joista käsitettä on totuttu tarkastelemaan kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa verosuunnitteluun ei liity lähtökohtaisesti verojen minimoinnin tai niiden välttämisen ulottuvuutta. Sen sijaan kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa verosuunnittelu nähdään ensisijaisesti tulossuunnitteluna ja riskienhallinnan keinona.<sup>133</sup> Veron torjuntaan pohjautuvaa käsitelmääritystä lähestymistapaa voidaan pitää siinä mielessä puutteellisena, että se ei tee eroa niiden tilanteiden välille, joissa oikeustoimen verovaikutukset ohjaavat päätöksentekoa (*veron minimointi*) tai joissa vero on ensisijaisesti yksi kustannus muiden kustannusten joukossa (*verosuunnittelu*). Tämän takia käsillä olevassa tutkimuksessa verosuunnittelun käsite ymmärretään kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa perinteisesti omaksutulla tavalla<sup>134</sup>.

Verosuunnittelulla tai perinteisellä verosuunnittelulla tarkoitetaan tämän tutkimuksen kontekstissa sellaisia suunnittelu- ja päätöksentekotilanteita, joissa erilaisten toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset selvitetään ennakolta ja ne otetaan huomioon arvioitaessa toimintavaihtoehtojen kokonaistaloudellista kannattavuutta. Veroseuraamuksilla ei ole tällöin päätöksenteon kannalta ratkaisevaa merkitystä, vaikka ne vaikuttavat kiistatta toimintavaihtoehtojen valintaan. Tämä tarkoittaa osaltaan myös sitä, että verosuunnittelu ei johda automaattisesti veron minimoivan vaihtoehdon valintaan<sup>135</sup>. Näin ollen verotekijän merkitys taloudellisessa päätöksenteossa erottaa verosuunnittelun ja veron minimoinnin käsitteet toisistaan.

Verosuunnittelun käsitteellä ei ole oikeudellista merkitystä verolakien tulkinnassa ja soveltamisessa, koska kyseessä ei ole oikeudellinen käsite<sup>136</sup>. Verosuunnittelun käsitteen juuret paikantuvat ulkomaiseen oikeuskirjallisuuteen, jossa käsitteen merkityssisältö on muotoutunut ja myöhemmin kehittynyt<sup>137</sup>. Vaikka kyseessä on puhtaasti taloudellinen käsite, sillä voidaan katsoa olevan käyttöarvoa veron kiertämistä tarkastelevissa tutkimuksissa. Käsite ja sen määritelmä toimivat systematisoinnin apuvälineenä sekä auttavat hahmottamaan veron kiertämiseen

<sup>133</sup> Lehtonen 2000: 96.

<sup>134</sup> Ks. verosuunnittelun käsitelmääritystä esim. Tikka 1972: 28–33.

<sup>135</sup> Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa vallitsee laaja yksimielisyys siitä, että verosuunnittelun käsitteeseen ei liity vaatimusta verotuksellisesti edullisimman toimintavaihtoehdon valinnasta. Ks. esim. Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 89; Lehtonen 2007: 142–143; Knuutinen 2009: 187; Weckström 2015a: 390 sekä Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2021: 25. Veron kiertäminen > Veron minimointi ja veron kiertäminen.

<sup>136</sup> Ks. myös Knuutinen 2014a: 63, Järvenoja 2015: 85 ja Knuutinen 2020a: 34.

<sup>137</sup> Ks. esim. (Tikka 1972: 28–33), joka toi käsitteen kotimaiseen oikeuskirjallisuuteen ulkomaista oikeuskirjallisuutta hyödyntäen.



kytkeytyviä ilmiöitä ja niiden keskinäisiä suhteita<sup>138</sup>. Osa vero-oikeuden tutkijoista on jopa sitä mieltä, että käsite sisältää rajanvedon suhteessa vero-oikeudellisesti hyväksytyyn ja ei-hyväksytyyn toimintaan<sup>139</sup>. Näin voidaan kuitenkin katsoa olevan vain silloin, kun verosuunnittelu nähdään vastinparina veron kiertämiselle. Tällöin kyse on käytännössä yksittäisen oikeustoimen vero-oikeudellisen sallittavuuden arvioinnista ja erityisesti tilanteista, joissa verosuunnittelun käsitettä käytetään oikeustoimien vero-oikeudellisen sallittavuuden osoittajana oikeustoimien jälkikäteisessä arvioinnissa<sup>140</sup>.

### 2.1.2 Verosuunnittelun tavoitteista ja merkityksestä

Verosuunnittelu saatetaan mieltää vastuuttomaksi veroetujen tavoitteluksi. Mielikuvaa voi esiintyä erityisesti tilanteissa, joissa verosuunnittelu rinnastetaan verojen minimointiin. Verojen minimoinnin ja verosuunnittelun rinnastaminen ei ole kuitenkaan suositeltavaa, koska verosuunnittelussa on kyse riskien hallinnasta ja epävarmuuden minimoinnista. Erilaiset riskit ja niiden aiheuttamat epävarmuustekijät ovat olennainen osa taloudellista toimintaa. Verosuunnittelu mahdollistaa sen, että veroriskien taso voidaan pyrkiä pitämään siedettävänä.

Verosuunnittelun keskeisenä tavoitteena on ehkäistä veroriskien muodostuminen ja realisoituminen. Tavoitetta silmällä pitäen verosuunnittelussa pyritään tunnistamaan kattavasti erilaisten toimintavaihtoehtojen verovaikutuksia sekä arvioimaan, millaisia verolainsäädännön tulkinta- ja soveltamisriskejä avoimna oleviin toimintavaihtoehtoihin liittyy. Verosuunnittelun ytimessä on osaltaan myös havaittujen riskien merkittävyyden ja realisoitumisen todennäköisyyden arviointi sekä sellaisten keinojen tunnistaminen, joilla riskien realisoitumisen todennäköisyyttä voidaan pienentää jo suunnitteluvaiheessa.<sup>141</sup> Tästä näkökulmasta tarkasteltuna verosuunnittelu on kiistatta tärkeä ja välttämätön osa taloudellista päätöksentekoa<sup>142</sup>.

Osakeyhtiömuodossa harjoitettavan yritystoiminnan näkökulmasta verosuunnittelun välttämättömyyttä voidaan perustella ainakin osakeyhtiölain (624/2006, OYL) ja erityisesti osakeyhtiön toiminnan kannalta keskeisten periaatteiden avulla. Verosuunnittelun näkökulmasta keskeisiä periaatteita ovat tällöin

<sup>138</sup> Lehtosen (2000: 39–40) ja Aarnion (1978: 27) mukaan käsitteet ovat eräänlaisia työkaluja, joiden avulla jäsenämme tiedollista maailmaa sekä järjestämme ja yhdistelemme havaintoja.

<sup>139</sup> Ks. esim. Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 82–83, Järvenoja 2015: 85–86 sekä Knuutinen 2020a: 34.

<sup>140</sup> Knuutinen 2020a: 36.

<sup>141</sup> Ks. riskienhallinnasta tarkemmin esim. Pellinen 2017: 145–149.

<sup>142</sup> Ks. myös Lönnblad 2019a: 64 ja Lehtonen 2007: 142–143.

*yhtiöoikeudellinen voitontuottamistarkoitus ja johdon huolellisuusvelvollisuus.* Voiton tuottamisen tarkoituksesta säädetään OYL 1:5:ssä<sup>143</sup>. Lainkohdan mukaan osakeyhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen yhtiön osakkeenomistajille, jos yhtiöjärjestyksessä ei määrätä toisin. Lain esitöissä todetaan, että OYL 1:5 ei velvoita yhtiötä tuottamaan mahdollisimman suurta määrää voitonjakokelpoisia varoja lyhyellä aikavälillä, vaan voiton tuottamista on tarkasteltava pidemmällä aikajänteellä. Samalla lain esitöissä huomautetaan, että tämä ei kuitenkaan tarkoita, että voitontuottamiskyvyn kohentaminen olisi merkityksetöntä lyhyellä aikavälillä.<sup>144</sup> Päinvastoin, voiton tuottamisen tarkoitus on otettava huomioon kaikissa liiketoimintapäätöksissä. Tämä koskee myös sellaisia päätöksiä, joilla on vaikutus yhtiön veronmaksuvelvoitteisiin<sup>145</sup>.

Osakeyhtiölain voiton tuottamisen tarkoituksen näkökulmasta verosuunnittelun laiminlyönti voi heikentää osakeyhtiön kannattavuutta, maksuvalmiutta ja näin ollen myös osakkeenomistajien mahdollisuuksia yhtiön jakokelpoisiin varoihin<sup>146</sup>. Tilanne voi konkretisoitua esimerkiksi silloin, kun yhtiössä ei ole perehdytty toimintavaihtoehtojen veroriskeihin tai -seuraamuksiin ja riskit tai ennakoimattomat veroseuraamuksen realisoituvat. Tilanne voi konkretisoitua myös silloin, kun verolainsäädännön tai oikeuskäytännön säännöllinen seuraaminen on laiminlyöty ja oikeustoimen verovaikutukset osoittautuvat tämän seurauksena arvioitua suuremmiksi.

Voiton tuottamisen tarkoituksen ohella verosuunnittelun välttämättömyyttä voidaan tarkastella OYL 1:8:ssä säädetyn johdon huolellisuusvelvollisuuden näkökulmasta. OYL 1:8:n mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Yhtiön edun edistämisen voidaan katsoa edellyttävän verosuunnittelua, koska johdon velvollisuutena on pyrkiä päätöksenteossa kokonaistaloudellisesti parhaaseen mahdolliseen lopputulokseen<sup>147</sup>. Näkemys saa tukea myös lain esitöistä, joiden mukaan huolellisuusvelvollisuuden vastaista on esimerkiksi se, että jokin toimi jätetään kokonaan tekemättä.<sup>148</sup> Verosuunnittelua voidaan pitää

---

<sup>143</sup> Ks. voiton tuottamisen tarkoituksesta myös Mähönen & Villa 2015: 349–353.

<sup>144</sup> HE 109/2005 vp: 38.

<sup>145</sup> Ks. myös Freedman 2004: 238.

<sup>146</sup> Vastaavasti *aggressiivisen verosuunnittelun* voidaan katsoa olevan ristiriidassa voiton tuottamisen tarkoituksen kanssa, koska aggressiivinen verosuunnittelu lisää merkittävästi veroriskien realisoitumisen todennäköisyyttä. Lisäksi aggressiivinen verosuunnittelu voi johtaa epäsuoriin taloudellisiin vaikutuksiin, jotka ilmenevät muun muassa maineen vahingoittumisena. Ks. lisää aggressiivisesta verosuunnittelusta ja maineriskistä Knuutinen 2020a: 396–397.

<sup>147</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 36. Knuutinen huomauttaa, että yritysjohton voi katsoa olevan jopa velvoitettu sellaiseen verosuunnitteluun, joka tarkoittaa veroasioiden hoitamista asianmukaisella ja huolellisella tavalla, sillä osakeyhtiölain 1:8 mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.

<sup>148</sup> HE 109/2005 vp: 40.

ainakin teoriassa toimenä, jonka laiminlyönti voi johtaa yhtiön johdon huolellisuusvelvoitteen rikkomiseen. Samalla on kuitenkin todettava, että tämä edellyttäisi merkittävien veroriskien realisoitumista ja että riskit olisivat olleet ennakoitavissa suunnitteluhetkellä.

Verosuunnittelun merkitystä korostetaan myös OECD:n monikansallisille yrityksille kohdennetussa ohjeistuksessa ”OECD Guidelines for Multinational Enterprises”<sup>149</sup>. Ohjeistuksessa todetaan varsin yksiselitteisesti, että yhteisöverovelvollisten tulisi pitää *veroasioiden hallinnointia* ja verosäännösten noudattamista tärkeänä osana laajempia riskienhallintajärjestelmiä ja valvontaa<sup>150</sup>. Ohjeistuksessa todetaan myös, että yhteisöverovelvollisten *pitäisi pyrkiä tunnistamaan* etukäteen verotuksen taloudelliset, lainsäädännölliset ja maineriskit. Samalla ohjeistuksessa painotetaan, että nämä riskit *pitäisi myös ottaa huomioon* taloudellisessa päätöksenteossa.<sup>151</sup> Ohjeistuksessa ei tosin mainita verosuunnittelun käsitettä, mutta tästä seikasta huolimatta on selvää, että verosuunnittelu on keskeisessä roolissa edellä esitettyjen seikkojen toteuttamisessa.

### 2.1.3 Verosuunnittelu ja verovelvollisen valinnanvapaus

Verosuunnittelu on olennainen ja välttämätön osa taloussuunnittelua, mutta samalla se on keskeinen osa verovelvollisten valinnanvapautta<sup>152</sup>. Erityisesti kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa valinnanvapaus kytketään perustuslain (731/1999, PL) 15.1 §:n omaisuuden suojaa koskevaan sääntelyyn, jonka mukaan jokaisen omaisuus on turvattu<sup>153</sup>. Omaisuuden suojasta säännellään myös EU:n perusoikeuskirjan 17(1) artiklassa. Perusoikeuskirjan 17(1) artiklan mukaan jokaisella on oikeus nauttia laillisesti hankkimastaan omaisuudesta ja oikeuden käyttämiseen voidaan puuttua vain laissa erikseen säädetyissä tapauksissa. Valinnanvapauden kytkeminen omaisuuden suojaa koskevaan sääntelyyn on selitettävissä sillä, että verotuksella puututaan yksityisten varallisuusasemaan<sup>154</sup>.

Perusoikeuskirjan 17(1) artiklan ja PL 15.1 §:n omaisuuden suojaa koskevaa sääntelyä voidaan tarkastella eri oikeudenaloilla erilaisista näkökulmista<sup>155</sup>. Näkökulmasta riippumatta omaisuuden suoja on perusoikeus, joka antaa ja turvaa omistajalle oikeuden luovuttaa omaisuuttaan sekä vapauden käyttää sitä. Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa tätä oikeutta on tulkittu niin, että verovelvollisella on

<sup>149</sup> OECD:n ohjeistus ei ole oikeudellisesti sitova, vaan kyseessä on suositus.

<sup>150</sup> OECD 2011: 60.

<sup>151</sup> OECD 2011: 60–61.

<sup>152</sup> Lehtonen 2000: 96 ja Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 91.

<sup>153</sup> Ossa 2020: 25–26.

<sup>154</sup> Knuutinen 2015a: 816.

<sup>155</sup> Knuutinen 2009: 167–168.

vapaus valita taloudellisesti edullisin toimintavaihtoehto<sup>156</sup>. Tulkinta tukeutuu osaltaan siihen, että EU-oikeuden normit tai kansallinen verolainsäädäntö eivät sisällä määräyksiä, jotka velvoittaisivat valitsemaan verotuksellisesti epäedullisen vaihtoehdon.

Verovelvollisen valinnanvapauden suoja on todettu sekä EU-tuomioistuimen että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä. EU-tuomioistuimen tuomiossa C-255/02, *Halifax*, tuomioistuin huomautti, että:

– – oikeuskäytännön mukaan elinkeinonharjoittajan valinta verottomien liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat – –. Kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, *kuudes direktiivi ei edellytä, että tämän on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista*. Kuten julkisasiamies muistutti ratkaisuehdotuksensa 85 kohdassa, *verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla*.<sup>157</sup>

Tuomiossa C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, EU-tuomioistuin puolestaan täsmensi valinnanvapauden suojan rajoja toteamalla, että verovelvollisella on yleensä vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot<sup>158</sup>. Perustelut kertovat tältä osin siitä, että valinnanvapauden suoja ei ole rajaton. Tämä tuodaan esille myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä, jossa on todettu vakiintuneesti, että verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus valita erilaisista toimintavaihtoehdoista verotuksellisesti edullisin menettely<sup>159</sup>. Valinnanvapauden käyttäminen ei ole itsessään oikeudellisesti moitittavaa menettelyä, joskin vapaudella on rajansa. Valinnanvapautta suojataan nimittäin vain silloin, kun sitä on käytetty verolainsäädännön mahdollistamissa rajoissa. Näin ei ole asian laita, kun oikeustoimessa on kyse veron kiertämisestä<sup>160</sup>.

---

<sup>156</sup> Ks. esim. Järvenoja 2015: 82, Juusela 2018: 453–454 ja Ossa 2020: 25.

<sup>157</sup> C-255/02, *Halifax*, 73 kohta. Korostus lisätty. Ks. vastaavasti myös tuomiot C-425/06, *Part Service*, 47 kohta ja C-103/09, *Weald Leasing*, 27 kohta.

<sup>158</sup> C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, 53 kohta.

<sup>159</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden päätökset KHO 2014:66 ja KHO 2018:40.

<sup>160</sup> Ks. myös Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 93.

#### 2.1.4 Aggressiivinen verosuunnittelu muuttuvassa toimintaympäristössä

*Aggressiivinen verosuunnittelu* ja erityisesti sen estäminen ovat nousseet EU:ssa veropolitiikkaa ohjaavaksi teemaksi kuluvalla vuosikymmenellä<sup>161</sup>. Samanaikaisesti aggressiivisesta verosuunnittelusta on muodostunut lähes huomaamatta yksi EU-vero-oikeuden ydinkäsitteistä, johon viitataan suositusten lisäksi myös jäsenvaltioita velvoittavissa direktiiveissä. Tästä huolimatta käsitettä ei ole määritelty vero-oikeudellisesti relevantilla tavalla eikä tähän ole edes pyritty<sup>162</sup>.

Viime vuosina aggressiivisen verosuunnittelun käsite on saanut vahvan jalansijan erityisesti direktiivisääntelyssä<sup>163</sup>. Kehitys on johtanut siihen, että aggressiivisen verosuunnittelun käsite on löytänyt vähitellen tiensä myös kansallisiin lainvalmisteluasiakirjoihin<sup>164</sup>. Kehitys on johtanut vääjäämättä myös siihen, että aggressiivisen verosuunnittelun käsite on saanut yhä enemmän jalansijaa sekä ulkomaisessa että kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa<sup>165</sup>. Käsitettä on käytetty myös EU-tuomioistuimen hiljattain antamassa tuomiossa C-484/19, *Lexel*, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmaisi kansallisten korkovähennysrajoitusten yleiseksi tavoitteeksi aggressiivinen verosuunnittelun estäminen<sup>166</sup>. EU-tuomioistuin ei kuitenkaan käyttänyt aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä tuomionsa perusteluissa. Tätä on mahdollista tulkita siten, että aggressiivinen verosuunnittelu ei ole ainakaan vielä oikeudellisesti relevantti käsite EU-oikeudessa<sup>167</sup>.

Aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä on käytetty oikeuskirjallisuudessa ensimmäisen kerran tiedettävästi jo 1980–1990 luvuilla, joten kyseessä ei ole uusi käsite<sup>168</sup>. Tästä huolimatta aggressiivisen verosuunnittelun käsite on noussut

<sup>161</sup> Esim. vuonna 2016 hyväksytyä veronkiertodirektiiviä perusteltiin tarpeella vahvistaa säännöt, joilla lujitetaan keskimääräistä suojaa EU:n sisämarkkinoilla aggressiivista verosuunnittelua vastaan. Ks. direktiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale.

<sup>162</sup> Ks. esim. Euroopan komissio (2017: 17), jonka mukaan aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja monimutkaistuvat edelleen veroviranomaisten vastatoimien seurauksena. Tästä syystä komissio katsoo, että aggressiivisen verosuunnittelun käsitteen määrittäminen ei ole tarkoituksenmukaista, vaan tarkoituksenmukaisempaa on määritellä aggressiivisen verosuunnittelun tunnusmerkit.

<sup>163</sup> Aggressiivisen verosuunnittelun käsite mainitaan esim. veronkiertodirektiivissä ja sitä käytetään huomattavasti laajemmin eräiden rajat ylittävien järjestelyjen raportointivelvoitetta koskevassa direktiivissä (EU 2018/822).

<sup>164</sup> Esim. HE 16/2018 vp, VaVM 21/2018 vp, HE 150/2018 vp ja HE 69/2019 vp.

<sup>165</sup> Ks. esim. Dourado 2015, Baker 2015, Carrero & Seara 2016, Knuutinen 2015c, Pistone 2017, Cachia 2017, Knuutinen 2020a: 38–41 ja Laaksonen 2021.

<sup>166</sup> C-484/19, *Lexel*, 27 ja 52 kohdat

<sup>167</sup> Ks. myös Laaksonen (2021: 204), jonka mukaan EU-tuomioistuin ei antanut aggressiivisen verosuunnittelun käsitteelle painoarvoa.

<sup>168</sup> Ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä ovat käyttäneet tiedettävästi ensimmäisten joukossa Roth artikkelissaan ”New Penalty Provisions and Their Effect on Aggressive Tax Planning” (1983) ja Schizer artikkelissaan ”Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning” (2000). Kotimaisessa

vahvemmin yleiseen käyttöön viime vuosikymmenellä<sup>169</sup>. Käsitteen käytön yleistyessä aggressiivisen verosuunnittelun merkityssisältö on alkanut hämärtyä, vaikka käsitteen merkityssisältö on ollut vakiintumaton ja epätarkka jo aiemmin. Tarkemmin ilmaistuna aggressiivisen verosuunnittelun käsite on saanut yhä enemmän asiayhteyksiin sidottuja merkityssisältöjä, mikä on puolestaan ollut omiaan hämärtämään käsitteen merkityssisältöä entisestään<sup>170, 171</sup>.

Käsitteen käytön yleistymistä selittää osaltaan vuonna 2007 Yhdysvaltojen asuntomarkkinoilta alkanut finanssikriisi, joka levisi nopeasti Euroopan markkinoille muuttuen jäsenvaltioiden talouksia koskeneeksi velkakriisiksi. Kriisit vaikuttivat jäsenvaltioiden julkisten talouksien rahoitukseen verotulojen vähenemisen kautta. Tämän seurauksena verotulojen kertymiseen ja veropohjien suojaamiseen alettiin kiinnittää aiempaa enemmän huomiota.<sup>172</sup> Veropohjien turvaamista koskeva huoli ei koskenut yksinomaan EU-jäsenvaltioita, vaan huoli kohdistui laajasti eri valtioihin. Tästä syystä veropohjien suojaamiseksi alettiin tehdä tiivistä ja nopeatahdistista kansainvälistä yhteistyötä.

Kansainvälisestä yhteistyöstä päästään toiseen tekijään, jolla voidaan selittää käsitteen yleistymistä. Tämä tekijä on taloudellisessa toimintaympäristössä tapahtuneet ja tapahtuvat muutokset. Muutokset näkyvät esimerkiksi pääomien ja henkilöiden lisääntyneenä liikkuvuutena EU:n sisämarkkinoilla, rahoitusinstrumenttien jatkuvana kehityksenä, uusina vaihdannan muotoina, teknologian kehityksenä, digitalouden kasvuna ja yritystoiminnan voimakkaana kansainvälistymisenä<sup>173</sup>. Edellä mainitut toimintaympäristön muutokset tarjoavat mahdollisuuksia uusille ja monimutkaisille ilmiöille, jotka haastavat valtioiden verojärjestelmien rakenteita<sup>174</sup>. Verojärjestelmien rakenteet ovat koetuksella varsinkin silloin, kun tuloja verotetaan sellaisten kansallisten säännösten mukaan, jotka eivät vastaa

---

oikeuskirjallisuudessa aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä on käyttänyt 1990-luvulla ainakin Tikka artikkelissaan ”Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa” (1998).

<sup>169</sup> Knuutinen 2020a: 38.

<sup>170</sup> Ks. tarkemmin, millaisissa asiayhteyksissä käsitettä käytetään ja millaisia sisältöjä käsite saa erilaisissa käyttöyhteyksissä Knuutinen 2020a: 40–41.

<sup>171</sup> Ks. myös Järvenoja 2015: 87.

<sup>172</sup> Finanssikriisin jälkeisestä ajasta ja yhteiskunnallisesta verokeskustelusta ks. myös Knuutinen 2020a: 361–363.

<sup>173</sup> Ks. myös OECD 2013: 25.

<sup>174</sup> Talouden toimintaympäristön avautuminen on vaikuttanut myönteisesti talouden ja yritysten liiketoiminnan kasvuun. Verotuksellisesta näkökulmasta talouden kansainvälistymiskehitys ei näyttäydä yhtä myönteisenä, koska aiempaa kansainvälisempi toimintaympäristö mahdollistaa eri verojärjestelmien tarjoamien etujen hyväksikäytön. Aggressiivisen verosuunnittelun käsite heijastelee osaltaan tätä muutosta. Ks. esim. Euroopan komissio 2015: 8–9 ja Euroopan komissio 2016b: 2.

nykyaikaa tai kun säännökset eivät ole yhdenmukaisia muiden valtioiden verojärjestelmien kanssa<sup>175</sup>.

Verojärjestelmien yhteensovittamattomuudet mahdollistavat osaltaan sen, että rajat ylittävistä järjestelyistä kertyviä tuloja ei veroteta välttämättä yhdessäkään valtiossa. Tällaisille järjestelyille on tyypillistä, että ne heikentävät valtioiden verosääntöjen vaikutusta ja kaventavat veropohjia. Tällaisten järjestelyiden katsotaan loukkaavan verotuksen oikeudenmukaisuuden periaatetta, vaikka järjestelyt olisivat kansallisen verolainsäädännön mukaan hyväksyttäviä. Edellä kuvattua ilmiötä, jossa verovelvolliset hyödyntävät verojärjestelmien eroja, kutsutaan tyypillisesti aggressiiviseksi verosuunnitteluksi<sup>176</sup>.

### 2.1.5 Tavoitteena aggressiivisen verosuunnittelun estäminen

Taloudellinen toiminta on monesti kansainvälistä, mutta verojärjestelmät ovat kansallisia. Kansallisten verojärjestelmien yhteensovittamattomuudesta aiheutuvat ongelmat ovat olleet keskeinen veropoliittinen huolenaihe jo useiden vuosikymmenten ajan. Merkittävää on, että verojärjestelmien yhteensovittamattomuudesta muodostuvat ongelmat ovat saaneet erilaisia veropoliittisia painoarvoja taloudellisen toimintaympäristön muuttuessa. Vielä 2000-luvulla merkittävä huolenaihe oli *kansainvälinen kaksinkertainen verotus*, koska sen katsottiin haittaavan taloudellista toimintaa esimerkiksi EU:n sisämarkkinoilla<sup>177</sup>. Vuosikymmenen vaihtuessa ja taloudellisen toimintaympäristön edelleen avautuessa keskeisiksi huolenaiheiksi muodostuivat *kansainvälinen vajaaverotus* ja *nollaverotus*<sup>178</sup>. Kansainvälisen vaja- ja nollaverotuksen tiedettiin rapauttavan valtioiden veropohjia, minkä takia myös veropoliittinen huomio alkoi kohdistua yhä voimakkaammin aggressiivisen verosuunnittelun estämiseen kaksinkertaisen verotuksen estämisen sijaan.<sup>179</sup> Kehityssuunnasta antaa viitteitä esimerkiksi Euroopan

<sup>175</sup> EU:n jäsenvaltioilla on laaja suvereniteetti järjestää välitön verotus sisäpoliittisten tavoitteidensa ja vaatimustensa mukaisiksi. Ks. esim. C-279/93, *Schumacker*, 21 kohta; C-264/96, *ICI*, 19 kohta ja C-319/02, *Manninen*, 19 kohta. Verojärjestelmien yhteensovittamattomuuden ongelmista ks. myös Euroopan komissio 2016b: 2.

<sup>176</sup> Euroopan komission (2012b: 2) määritelmän mukaan aggressiivisessa verosuunnittelussa pyritään verovelvollisuuden pienentämiseen hyödyntämällä verojärjestelmän muutoseikkoja tai kahden tai useamman verojärjestelmän keskinäisiä eroja.

<sup>177</sup> Ks. esim. Euroopan komissio 2006: 6 ja Euroopan komissio 2011b. Ks. myös OECD 2013: 5.

<sup>178</sup> Vajaaverotuksessa eri valtioiden verosäännöksiä käytetään hyväksi siten, että veroseuraamukset ovat erittäin vähäiset, kun taas nollaverotuksessa verotus suunnitellaan siten, että veroja ei makseta yhdessäkään valtiossa, joihin vero-objektilla on liittymä. Malmgrén & Myrsky 2017: 29. Ks. myös Helminen 2016a: 112–113 ja Äimä 2017: 6.

<sup>179</sup> de Charette 2019: 179.

komission vuonna 2012 julkaisema suositus aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi<sup>180</sup>.

OECD:n vuonna 2013 käynnistämä *Base Erosion and Profit Shifting* -hanke eli BEPS on ollut kansainvälisesti tarkasteltuna yksi merkittävimmistä toimista aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi. Hankkeen tavoitteeksi asetettiin valtioiden yhteisöveropohjien rapautumisen ja yhtiöiden harjoittaman keinotekoisen voitonsiirron estäminen. OECD:lta puuttuvan lainsäädäntövallan takia kunnianhimoiseen tavoitteeseen pyrittiin erilaisten suositusten avulla. Suositukset koskivat muun muassa kansallisten verosäännösten kehittämistä ja niiden yhdenmukaistamista<sup>181</sup>.

Vuonna 2013 OECD julkaisi laajan BEPS-hankkeeseen liittyvän selvityksen ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, jota seurasi 15 kohdan toimintasuunnitelma ”Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”. Toimintasuunnitelmassa esitettiin koordinoituja veropohjaa suojaavia toimenpiteitä vajaa- ja nol-laverotuksen ehkäisemiseksi sekä verotuksen kohdistamiseksi siten, että se vastaisi aiempaa paremmin taloudellisia aktiviteetteja. Toimintasuunnitelman loppuraportit julkaistiin vuonna 2015<sup>182</sup>.

BEPS-toimintasuunnitelmassa esitetyt suositukset eivät olleet velvoittavaa lainsäädäntöä, mutta ne ovat osoittautuneet veropoliittisesti erittäin merkittäviksi. Toimenpidesuositukset ovat nimittäin olleet lähtökohtana useille EU:ssa viime vuosina toteutetuille lainsäädäntöuudistuksille, joiden nimenomaisena tavoitteena on ollut aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen estäminen. Näihin uudistuksiin kuuluvat esimerkiksi vuonna 2016 hyväksytty veronkiertodirektiivi ja vuonna 2018 hyväksytty direktiivi rajat ylittävien verosuunnittelujärjestelyjen raportoinnista (EU 2018/822, jäljempänä myös raportointidirektiivi)<sup>183</sup>. Voidaankin todeta, että BEPS-hanke on tuonut uuden sysäyksen EU:n veropoliitiikkaan ja erityisesti EU-vero-oikeuteen sekä tämän myötä myös jäsenvaltioiden verojärjestelmien harmonisointiin. BEPS-hanke ja sitä heijastelevat EU:n lainsäädäntötoimet kertovat yhteisestä tahtotilasta estää verojärjestelmien yhteensovittamattomuudesta kumpuavia haasteita. Tästä huolimatta epävarmuutta liittyy yhä edelleen siihen, mitä aggressiivisella verosuunnittelulla loppujen lopuksi tarkoitetaan EU-oikeudessa.<sup>184</sup>

---

<sup>180</sup> Euroopan komissio 2012a.

<sup>181</sup> Ks. OECD 2014: 4–5. Ks. myös Malmgrén 2015: 40 ja Valtiovarainministeriö 2017: 37–38.

<sup>182</sup> Ks. yleisesti loppuraporttiin sisällytetyistä toimenpiteistä OECD 2015: 13–18.

<sup>183</sup> Ks. veronkiertodirektiivin johdanto-osan toinen perustelukappale ja raportointidirektiivin johdanto-osan neljäs perustelukappale.

<sup>184</sup> Kansainvälisen verotuksen tulevaisuutta on tarkastellut esim. Viherkenttä 2020: 567–577.



### 2.1.6 Aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittelystä ilmiön tunnusmerkkeihin

Aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittely on kehittynyt viime vuosikymmenen aikana annetuissa kansainvälisissä toimintasuosituksissa, vaikka käsitteen juuret ovat paikannettavissa ulkomaiseen oikeuskirjallisuuteen. Aggressiivisen verosuunnittelun käsitteen keskeisinä merkityssisällön kehittäjinä ovat toimineet OECD ja EU:n toimielimet<sup>185</sup>. OECD on viitannut aggressiiviseen verosuunnitteluun tiedettävästi ensimmäisen kerran vuonna 2006 antamassaan *Soulin julistuksessa*. Aggressiivisen verosuunnittelun ilmiö mainittiin julistuksen toimenpidealoitteita koskevassa osiossa, mutta aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä ei kuitenkaan määritelty vielä tällöin<sup>186</sup>. Julistuksessa tunnistettiin aggressiiviseksi verosuunnitteluksi myöhemmin kutsutun ilmiön aiheuttamat ongelmat. Ongelmat olivat peräisin kansallisten verojärjestelmien koordinoimattomuudesta ja siitä, että kansalliset säännökset eivät vastanneet nykyajan vaatimuksia.<sup>187</sup>

Soulin julistus muodosti lopulta keskeisen viitekehyksen aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittelylle. Julistuksessa esitettyjen aloitteiden ja tehtyjen linjausten perusteella kävi selväksi, että käsitettä oli tarpeen selkeyttää. Kaksi vuotta Soulin julistuksen jälkeen OECD julkaisi veroalan välittäjien roolia käsittelevän raportin ”Study into the Role of Tax Intermediaries”, joka oli yksi Soulin julistuksessa esitetyistä aloitteista. Raportin tarkoituksena oli syventyä tarkemmin aggressiiviseksi verosuunnitteluksi kutsuttuun ilmiöön.<sup>188</sup> Veroalan välittäjien roolia koskevan raportin yhteydessä OECD määritteli ensimmäisen kerran aggressiivisen verosuunnittelun käsitteen. OECD lähestyi käsitelmäärittelyä eri valtioiden veroviranomaisten esittämien huolien pohjalta. Veroviranomaisten esittämät huolet koskivat *verosäännösten väärinkäyttöä ja avoimuuden puutetta*. Tätä taustaa vasten aggressiivinen verosuunnittelu määriteltiin raportissa seuraavasti:

Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences.

Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law.<sup>189</sup>

<sup>185</sup> Ks. myös Carrero & Seara 2016: 209 ja Jiménez 2017: 27.

<sup>186</sup> Ks. OECD 2006: 4.

<sup>187</sup> Ks. esim. OECD 2006: 3.

<sup>188</sup> Ks. aloitteista tarkemmin OECD 2006: 4–5 ja OECD 2008: 10–11.

<sup>189</sup> OECD 2008: 10–11 ja 87.

Määritelmän *ensimmäisen* osan perusteella aggressiiviselle verosuunnittelulle on ominaista, että verovelvollinen pyrkii toimillaan muodollisesti hyväksyttävään<sup>190</sup> tai puolustettavissa olevaan verotusasemaan. Määritelmän mukaan aggressiiviseksi verosuunnitteluksi kutsuttavista järjestelyistä muodostuu kuitenkin veroetuja, joita lainsäätäjät ei ole tarkoittanut tai joita lainsäätäjät ei ole osannut ennakoida<sup>191</sup>. Tämänkaltaisille järjestelyille on tyypillistä, että veroetujen oikeudellista hyväksyttävyyttä arvioidaan erityisesti veron kiertämistä koskevien säännösten suhteen<sup>192</sup>. Tämänkaltaisiin järjestelyihin sisältyy myös merkittävä riski siitä, että oikeustoimella tavoiteltu veroetu evätään veron kiertämiseen liittyvällä perusteella. Tämänkaltaiset järjestelyt voivat niin ikään johtaa lainsäädäntömuutoksiin, mikäli lainsäätäjät katsoo järjestelyistä muodostuvan ei-toivottuja veroetuja.

Määritelmän *toisen* osan perusteella aggressiivinen verosuunnittelu on toimintaa, jossa verovelvollinen on tietoinen järjestelyn verotehokkuudesta, mutta ei halua tuoda esille veroedun lainmukaisuuteen mahdollisesti liittyviä epävarmuuksia. Syynä on, että verotehokasta järjestelyä ei haluta saattaa lähemmän tarkastelun kohteeksi. Tämä voisi nimittäin vaarantaa veroedun myöntämisen tai ainakin hidastaa järjestelyn toteuttamista. Konkreettinen tilanne voi olla sellainen, jossa veroetu muodostuu vaiheittaisten transaktioiden avulla. Tällöin verovelvollisella saattaa olla intressi peitellä järjestelyn yksittäisiä osia, jotta järjestelyä ei arvioitaisi kokonaisuutena.<sup>193</sup> Tämänkaltaisille järjestelyille on tyypillistä, että niiden lainmukaisuutta arvioidaan veron kiertämistä koskevien säännösten suhteen. Tämänkaltaisille järjestelyille on niin ikään ominaista, että niihin liittyy aineellisen verolain säännöksen tulkintaepävarmuutta.

OECD:n vuonna 2008 julkaisema raportti ja raportissa esitetty käsitelmäärittely osoittavat, että aggressiivisen verosuunnittelun käsitteelle on mahdotonta antaa yksiselitteistä ja tyhjentävää määritelmää. Lisäksi on todettava, että OECD:n määrittelyyn liittyy kaksi merkittävää ongelmaa. *Ensimmäkin* aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittely sidotaan epävarmuuden olemassaoloon. *Toiseksi* aggressiivisen verosuunnittelun käsite vaikuttaisi muodostuvan synonyymiksi veron kiertämiselle.

*Epävarmuuden* tunnusmerkki on ongelmallinen lähtökohta aggressiivisen verosuunnittelun käsitelmäärittelylle ja erityisesti aggressiivisen verosuunnittelun tunnistamiselle, koska vero-oikeudellisten normien soveltamiseen liittyy tyypillisesti

---

<sup>190</sup> Raportissa ei käytetä ilmaisuja *acceptable* tai *legal*, mutta englanninkielinen ilmaisu *tenable* (paikkansapitävä, vakuuttava) voidaan rinnastaa tässä asiayhteydessä myös ilmauksiin *hyväksyttävä* tai *lainmukainen*.

<sup>191</sup> Ks. OECD 2008: 10. Ks. myös OECD 2010: 13.

<sup>192</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 38–39.

<sup>193</sup> Ks. vaiheittaista transaktioista Tikka 1972: 231 ja 271–285.

jonkinasteista epävarmuutta. Epävarmuus voi liittyä esimerkiksi sanamuodoltaan avointen säännösten tulkintaan. Epävarmuutta aiheuttaa lisäksi se, että vero-oikeudellisten säännösten soveltaminen liittyy aina taloudellisten tapahtumien tai olosuhteiden oikeudelliseen arviointiin vero-oikeudellisessa soveltamisympäristössä<sup>194</sup>. Tilanne voi olla esimerkiksi se, että uudesta taloudellisesta ilmiöstä ei ole nimenomaisia verolain säännöksiä. Tällöin oikeustoimen verokohtelu on väistämättä epävarmaa. Toisinaan vero-oikeudellinen sääntely voi olla siinä määrin avointa ja oikeuskäytäntö siinä määrin ennakoimatonta, että oikeustoimen veroseuraamuksia on mahdotonta ennakoida täsmällisesti. Epävarmuutta aiheuttaa myös se, että verovelvollisen ja veroviranomaisen käsitykset oikeustoimen toiseikoista voivat poikkeavat merkittävästi toisistaan.

Useissa tapauksissa epävarmuutta voidaan vähentää perinteisellä verosuunnittelulla tai veroviranomaiselta haettavalta ennakkoratkaisulla<sup>195</sup>. Tästä huolimatta epävarmuutta ei voida eliminoida täysin. Tämän takia verovelvollisen on arvioitava veroriskeihin sisältyviä mahdollisuuksia ja uhkia. Kysymys on lopulta siitä, kuinka suuren tulkinta- ja soveltamisriskin verovelvollinen on valmis ottamaan saavuttaakseen tavoittelemansa lopputuloksen. Aggressiivisessa verosuunnittelussa riskinottohalukkuus ja epävarmuuden sietokyky ovat tyypillisesti korkeampia kuin sellaisten oikeustoimien kohdalla, joissa ei ole kyse aggressiivisesta verosuunnittelusta. Näin ollen aggressiivisen verosuunnittelun kohdalla pitäisi tarkastella ennemminkin *epävarmuuden luonnetta* eli sitä, millaisesta epävarmuudesta aggressiivisessa verosuunnittelussa on kyse. Aggressiivisessa verosuunnittelussa epävarmuus on suurimmaksi osaksi tietoista epävarmuutta. Verovelvollinen on nimittäin todennäköisesti tietoinen järjestelyn verotehokkuudesta ja veroedun lainmukaisuuteen mahdollisesti liittyvistä epäkohdista. Epävarmuus on tietoista myös siinä mielessä, että veroviranomaisen tehtäviin ei kuulu arvioida oikeustoimen aggressiivisuutta<sup>196</sup>. Tästä syystä veroviranomainen ei myöskään tarjoa tällaisille järjestelyille ennustettavuutta ennakkoratkaisujen muodossa<sup>197</sup>.

*Toinen* käsitelmäärittelystä aiheutuva ongelma vaikuttaisi olevan aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen käsitelmäärittelöllisen rajanvedon puuttuminen. OECD:n määrittelyssä aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä käytetään lähes samassa merkityksessä kuin veron kiertämisen käsitettä on tyypillisesti käytetty. Näin ollen määrittely ohjaa kysymään, mikä on aggressiivisen verosuunnittelun suhde veron kiertämisen käsitteeseen ja mikä erottaa käsitteet toisistaan. OECD:n määritelmän mukaan aggressiivisessa verosuunnittelussa noudatetaan

<sup>194</sup> Järvenoja 2015: 79.

<sup>195</sup> Ks. ennakkoratkaisumenettelystä esim. Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 93–96.

<sup>196</sup> Knuutinen 2020a: 38.

<sup>197</sup> Ruuhonen 2017.

lain kirjainta, mutta ei sen tarkoitusta. Muotoilu voidaan ymmärtää niin, että verovelvollinen tavoittelee sellaisia veroetuja, jotka ovat lain tarkoitukselle vieraita tai ainakin lain sanamuodon vastaisia. Vastaava tunnusmerkki on tyypillinen monille yleisille veronkiertosäännöksille, jotka puolestaan luovat oikeudelliset raamit veron kiertämisen käsitteelle<sup>198</sup>. OECD:n määrittelyn perusteella vaikuttaisikin siltä, että lain tarkoituksen vastainen veroetu muodostaa eräänlaisen leikkauspisteen aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen välille.

Aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä ei pitäisi kuitenkaan käyttää samassa merkityksessä kuin veron kiertämisen käsitettä. Näkemystä voidaan perustella sillä, että aggressiivinen verosuunnittelu ei määrittele oikeudellisen maailman rajoja eli kyseessä ei ole oikeudellinen käsite.<sup>199</sup> Oikeustoimen luonnehtiminen aggressiiviseksi verosuunnitteluksi ei siis määrittele verovelvollisen oikeuksia ja velvollisuuksia tai sitä, millaisia veroseuraamuksia oikeustoimelle on määrättävä<sup>200</sup>. OECD ei ole kuitenkaan ainut taho, jonka käsitelmäärittely ei muodosta selkeää rajaa aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen välille. Vastaava ongelma on tunnistettavissa ainakin eräistä EU-toimielinten suosituksista ja EU:n direktiivisääntelystä<sup>201</sup>.

EU-oikeudessa aggressiivisen verosuunnittelun käsite ja käsitelmääritelmän juuret ulottuvat vuoteen 2007, jolloin Euroopan komissio julkaisi tiedonannon väärinkäytösten vastaisten toimenpiteiden soveltamisesta välittömässä verotuksessa<sup>202</sup>. Tiedonannon tavoitteena oli koordinoitujen ratkaisujen etsiminen väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltamiseen<sup>203</sup>. Komissio katsoi tarpeelliseksi selkeyttää väärinkäytön ja veron kiertämisen käsitteitä. Samalla komissio piti tarkoituksenmukaisena puitteiden esittämistä *täysin keinotekoisien järjestelyjen* tunnistamiselle. Tiedonannossa ei mainittu aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä, mutta siinä kuvattiin ilmiön taustalla olevia ongelmia ja ilmiön esiintymistä seuraavasti:

*Jäsenvaltioiden verojärjestelmien välinen koordinoinnin puute voi johtaa tahattomaan verottamatta jättämiseen ja mahdollistaa väärinkäytön, mikä heikentää järjestelmien oikeudenmukaisuutta ja tasapainoa. Tällöin saattaa esiintyä epäjäohdonmukaisuuksia esimerkiksi oman ja vieraan pääoman määrittelyssä. Yksi jäsenvaltio voi pitää liiketoimea oman pääoman*

<sup>198</sup> Ks. Pistone 2017: 75.

<sup>199</sup> Ks. oikeuskielestä Letto-Vanamo 2008: 1129–1133.

<sup>200</sup> Jiménez (2017: 27 ja 32) huomauttaa, että aggressiivisen verosuunnittelun käsitteellä ei ole sellaisenaan arvoa, koska se ei anna sisältöä esim. oikeudellisesti relevantille veron kiertämisen käsitteelle.

<sup>201</sup> Ks. esim. Euroopan komissio 2012a ja raportointidirektiivi.

<sup>202</sup> Euroopan komissio 2007.

<sup>203</sup> Ks. Euroopan komissio 2007: 2.

lisäyksenä ja vapauttaa sen perusteella liiketoimesta saadut tulot verosta (osingonjakona), kun taas toinen jäsenvaltio voi pitää samaa liiketoimea lainana ja myöntää verovähennyksen lainan jälkeisiä maksuja (korvoja) varten. Tämä voi johtaa yhdessä jäsenvaltiossa verovähennykseen ilman vastaavaa verotusta toisessa jäsenvaltiossa. – –. *Tällaiset erot jäsenvaltioiden käyttämissä määritelmässä voivat johtaa kaksinkertaisiin verovapautuksiin tai vähennyksiin.*<sup>204</sup>

Käytännössä komissio ilmaisi huolensa siitä, että taloudellisen toimintaympäristön avoimuus ja jäsenvaltioiden verojärjestelmien koordinoimattomuus mahdollistavat sellaiset rajat ylittävät järjestelyt, jotka heikentävät valtioiden veropohjia<sup>205</sup>. Taustalla oli huoli siitä, että verojärjestelmien yhteensovittamattomuus aiheuttaisi kahdenkertaista verottamattomuutta tai kahdenkertaisia vähennyksiä. Oikeudenmukaisuuden periaatteen näkökulmasta komissio ei pitänyt tätä hyväksyttävänä<sup>206</sup>.

Euroopan komissio julkaisi ensimmäisen varsinaisen määritelmän aggressiiviselle verosuunnittelulle vuonna 2012, kun se julkaisi tiedonannon konkreettisista tavoista tehostaa veropetosten ja veron kiertämisen torjuntaa<sup>207</sup>. Tiedonannossa komissio määritteli aggressiivisen verosuunnittelun *keinotekoisien toimintojen tai rakenteiden käytöksi ja verojärjestelmien erojen hyväksikäytöksi*<sup>208</sup>. Olennaista määrittelyssä oli, että komissio määritteli aggressiivisen verosuunnittelun keinotekoisuuden edellytyksen avulla. Keinotekoisuuden tunnusmerkki oli yhdistetty EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä veron kiertämisen tunnistamiseen. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä keinotekoisuuden käsitteellä oli viitattu sellaisiin järjestelyihin, joilla ei ollut taloudellista todellisuuspohjaa<sup>209</sup>. Olennaista oli myös, että komissio ei täsmentänyt määrittelynsä yhteydessä, mitä keinotekoisuudella tarkoitettiin aggressiivisen verosuunnittelun yhteydessä. Tämän takia aggressiivisen verosuunnittelun ydinmerkitys näytti sijoittuvan hyvin lähelle sitä merkitystä, jonka EU-tuomioistuin oli antanut veron kiertämiselle.

Euroopan komissio täsmensi käsitelmäänsä loppuvuonna 2012 antamassaan suosituksessa<sup>210</sup>, jonka aiheena oli aggressiivisen verosuunnittelun

<sup>204</sup> Euroopan komissio 2007: 6. Korostus lisätty.

<sup>205</sup> OECD oli ilmaissut vastaavan huolenaiheen vuotta aiemmin antamassaan Soulin julistuksessa. Ks. OECD 2006: 3.

<sup>206</sup> Ks. Euroopan komissio 2007: 6.

<sup>207</sup> Euroopan komissio 2012b.

<sup>208</sup> Euroopan komissio 2012b: 3.

<sup>209</sup> Ks. esim. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 51 ja 55 kohdat ja C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, 77 kohta. Ks. myös vuonna 2017 annettu tuomio C-6/16, *Egiom ja Enka*, 30 kohta.

<sup>210</sup> Euroopan komissio 2012a.

estäminen. Suosituksen mukaan aggressiiviselle verosuunnittelulle oli tyypillistä *verovelvollisuuden pienentämisen pyrkimys*. Komission mukaan pyrkimystä voitiin edesauttaa sekä kansallisilla että kansainvälisillä järjestelyillä. Tämä ilmeni komission esittämästä huomiosta, jonka mukaan verovelvollisuuden pienentämisessä voitiin hyödyntää *verojärjestelmän muutoseikkoja* tai *kahden tai useamman verojärjestelmän keskinäisiä eroja*<sup>211</sup>. Suosituksen mukaan aggressiiviselle verosuunnittelulle oli ominaista myös dynaamisuus eli ilmiön katsottiin kehittyvän ja muuttuvan ajassa<sup>212</sup>.

Mielenkiintoista on, että komissio rinnasti aggressiivinen verosuunnittelu aiempaa selvemmin veron kiertämisen ilmiöön. Tämä on nähtävissä niistä keinoista, joita komissio suositteli aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi. Keinovalikoimaan kuului muun muassa *yleinen väärinkäytösten vastainen sääntö* eli yleinen veronkiertosäännös. Komissio perusteli väärinkäytösten vastaisen säännön tarpeellisuutta sillä, että erityiset väärinkäytösten vastaiset toimenpiteet ovat olleet usein riittämättömiä eikä niillä ole voitu puuttua tehokkaasti aggressiivisen verosuunnittelun uusiin ja kehittyviin rakenteisiin<sup>213</sup>.

Komission suosittama yleinen väärinkäytösten vastainen sääntö aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi vastasi erehdyttävästi yleistä veronkiertosäännöstä. Suosituksen mukaan säännöstä oli tarkoitus soveltaa sellaisiin keinotekoisiiin järjestelyihin tai järjestelyjen sarjaan, *jotka on otettu käyttöön ennen kaikkea verotuksen välttämiseksi ja jotka johtavat veroetuun*<sup>214</sup>. Komissio täsmensi keinotekoisuuden määritelmää toteamalla, että *järjestely tai järjestelyjen sarja on keinotekoinen, jos sillä ei ole kaupallista merkitystä*<sup>215</sup>. Komissio ei kuitenkaan täsmenytänyt, mitä se tarkoitti kaupallisen merkityksen puuttumisella.

Komission suosituksessaan esittämä luettelo keinotekoisuuden tunnusmerkeistä antaa viitteitä siitä, että aggressiivinen verosuunnittelu ja veron kiertäminen nähtiin käytännössä samana ilmiönä. Suosituksen mukaan keinotekoisuuteen voivat viitata seuraavat seikat:

- a. järjestelyn muodostavien yksittäisten vaiheiden *oikeudellinen luonnehdinta on ristiriidassa koko järjestelyn oikeudellisen sisällön kanssa*;
- b. järjestely tai järjestelyjen sarja toteutetaan tavalla, jota *ei yleensä voida käyttää hyväksyttävässä liiketoiminnassa*;

<sup>211</sup> Euroopan komissio 2012a: 2, johdanto-osan toinen kohta. Ks. myös Pistone 2017: 91.

<sup>212</sup> Ks. Euroopan komissio 2012a: 3, johdanto-osan kahdeksas kohta.

<sup>213</sup> Euroopan komissio 2012a: 3.

<sup>214</sup> Euroopan komissio 2012a: 4, suosituksen 4.2 kohta.

<sup>215</sup> Euroopan komissio 2012a: 5, suosituksen 4.4 kohta.

- c. järjestelyyn tai järjestelyjen sarjaan sisältyy seikkoja, joilla on *toistensa korvaava tai peruuttava vaikutus*;
- d. toteutetut liiketoimet ovat luonteeltaan kehämäiset;
- e. järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta johtuu *merkittävä veroetu*, mutta sillä ei ole vaikutusta verovelvollisen ottamiin liiketoimintariskeihin eikä verovelvollisen rahavirtoihin; ja
- f. odotettu voitto ennen veroja on vähäinen verrattuna odotetun veroedun määrään.<sup>216</sup>

Luettelo tarkastelemalla voidaan havaita, että a-kohdassa ilmaistu muodon ja sisällön ristiriitatilanne on eräs veron kiertämiseen tyypillisesti yhdistetyistä tunnusmerkeistä<sup>217</sup>. Komission suosituksessa tämä tunnusmerkki on kuitenkin yhdistetty aggressiiviseen verosuunnitteluun. Luettelon b-kohdassa mainittua oikeustoimen epätavanomaisuutta on myös pidetty sellaisena ulkoisesti havaittavissa olevana tekijänä, jonka on katsottu liittyvän veron kiertämiseksi luonnehdittaviin järjestelyihin<sup>218</sup>. Veron kiertämisen tunnusmerkkeihin on yhdistetty niin ikään luettelon c-kohdassa mainittu järjestelyn edestakaisuus tai ja d-kohdassa mainittu liiketoimen kehämäisyys<sup>219</sup>. Luettelon e-kohdassa mainittu veroetu on vastaavasti yksi veron kiertämiseen läheisesti liittyvistä tunnusmerkeistä<sup>220</sup>.

Edellä mainitut tunnusmerkit sisältyvät usein sellaisiin säännöksiin, joilla puututaan veron kiertämiseen. Tämän takia vastaavien tunnusmerkkien yhdistäminen aggressiiviseen verosuunnitteluun on ongelmallista. Ongelman olemassaolon merkitystä lieventää kuitenkin se, että komission suosituksessa on kyse *pehmeästä sääntelystä*<sup>221</sup> eikä lainsäädäntötasoisesta asiakirjasta. Tästä syystä komission suositus ei anna vero-oikeudellista sisältöä aggressiivisen verosuunnittelun käsitteelle. Merkillepantava yksityiskohta tosin on, että viime vuosina komissio on pidättäytynyt antamasta aggressiivisen verosuunnittelun käsitteelle oikeudellista merkitystä. Komissio on perustellut kantaansa sillä, että aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat muuttuneet vuosien aikana yhä monimutkaisemmiksi ja ne muuttuvat edelleen veroviranomaisten vastatoimien seurauksen<sup>222</sup>.

<sup>216</sup> Euroopan komissio 2012a: 5, suosituksen 4.4. kohta. Korostukset lisätty.

<sup>217</sup> Weckström katsoo (2015a: 391–393), että muodon ja sisällön ristiriita on veron kiertämisen tunnistamisen lähtökohta. Ks. myös Euroopan komissio 2007: 4.

<sup>218</sup> Ks. esim. Tikka 1972: 313 ja Weckström 2015a: 395.

<sup>219</sup> Tämän tapaisina järjestelyinä voidaan mainita edestakaiset osakekaupat, joihin korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa antamissaan päätöksissä KHO 2004:8, KHO 2009:53 ja KHO 2012:56.

<sup>220</sup> Lönnblad 2019a: 66 ja Tikka 1972: 26.

<sup>221</sup> Ks. pehmeästä sääntelystä esim. Isomaa-Myllymäki 2016: 32–35.

<sup>222</sup> Euroopan komissio 2017: 13 ja 17.

Aggressiivisen verosuunnittelun ilmiön dynaamisuuden takia EU-oikeudessa on omaksuttu hiljattain *tunnusmerkkeihin* perustuva lähestymistapaa, jossa tunnusmerkkien tehtävänä on kuvata aggressiivisen verosuunnittelun luonnetta määrittelemättä käsitettä tarkemmin<sup>223</sup>. Tunnusmerkkeihin perustuva lähestymistapa on dynaaminen ja toimintaympäristön muutokset huomioon ottava keino lähestyä aggressiivisen verosuunnittelun ilmiötä. Tunnusmerkkeihin perustuvassa lähestymistavassa ilmiö paikannetaan toimintaympäristöön, jossa liiketoiminta on kansainvälistä ja verojärjestelmät kansallisia<sup>224</sup>. Tämä kuvastaa hyvin kehitystä, jossa kaksinkertaisen verotuksen estämisestä on siirrytty painokkaammin kansainvälisen vajaaverotuksen ja nollaverotuksen estämiseen. Tämä ei tosin tarkoita, että aggressiivinen verosuunnittelu olisi ainoastaan kansainvälisen verotuksen ongelma.

## 2.2 Verosta vapautumisen käsitesystematiikka ja veron torjunnan ulottuvuudet

### 2.2.1 Verosta vapautumisen käsitesystematiikasta

*Veron torjunta* on kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa käytetty yläkäsite sellaisille järjestelyille, joiden avulla verovelvollinen pyrkii vapautumaan verosta taloudellisenä rasitteena<sup>225</sup>. *Lehtonen* korostaa, että oikeustoimen nimeäminen veron torjunnaksi ei sisällä kannanottoa siitä, onko verosta vapautumisen tarkoitus vero-oikeudellisesti hyväksyttävää vai ei-hyväksyttävää<sup>226</sup>. Veron torjunnan käsitteen alle sijoittuvat nimittäin vero-oikeudellisesti sallitut ja kielletyt veroetujen tavoittelun keinot. Käsitteen alle ei kuitenkaan lukeudu verosuunnittelu, koska suunnittelulla ei pyritä ainakaan lähtökohtaisesti verosta vapautumiseen<sup>227</sup>.

*Tikka* jaottelee verontorjuntareaktiot kahteen pääryhmään niiden vero-oikeudellisen luonteen perusteella. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat *legaaliset* eli vero-oikeudellisesti sallitut verontorjuntareaktiot. Tällaisten toimien kohdalla

<sup>223</sup> Raportointidirektiivi on ensimmäinen EU-oikeuden säädöstason instrumentti, jonka sääntelykohteena on aggressiivinen verosuunnittelu. Raportointidirektiivissä ei kuitenkaan määritellä aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä, vaan siinä luetteloidaan aggressiivisen verosuunnittelun tunnusmerkkejä. Tunnusmerkkien tehtävänä on antaa viitteitä siitä, millaisesta ilmiöstä on loppujen lopuksi kyse.

<sup>224</sup> Ks. raportointidirektiivin johdanto-osan toinen ja kolmas perustelukappale.

<sup>225</sup> Ks. Tikka 1972: 24. Ks. myös Tikka 1981: 58; Lehtonen 1986: 214, alaviite 17; Lehtonen 2000: 42; Pikkujämsä 2001: 180; Myrsky & Rabinä 2015: 347; Järvenoja 2015: 82–90; Weckström 2015a: 390–391 sekä Knuutinen 2009: 186–191.

<sup>226</sup> Lehtonen 2000: 42.

<sup>227</sup> Tikka 1981: 65. Ks. myös Tikka 1972: 32–33 ja Lehtonen 2007: 142.



verolainsäädäntö mahdollistaa verosta vapautumisen tai lievemmän verokohtelun<sup>228</sup>. Toiseen ryhmään kuuluvat puolestaan sellaiset toimet, jotka ovat vero-oikeudellisesti tarkasteltuna moitittavia. Tikka kutsuu tällaisia toimia *illegaaleiksi* veron torjunnan muodoiksi. Tällaisten toimien kohdalla oikeusseuraamuksena on aina veroedun epääminen ja järjestelyn oikeudellisesta luonteesta riippuen myös rikosoikeudellinen seuraamus.<sup>229</sup>

### 2.2.2 Legaalinen ja illegaalinen veron torjunta

Verotuksen ensisijainen tehtävä on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen. Tästä korostuneesta fiskaalisesta tavoitteesta huolimatta verotuksella on myös muita tavoitteita, jotka liittyvät esimerkiksi käyttäytymisen ohjaamiseen, taloudellisen kasvun edistämiseen ja kilpailukyvyyn turvaamiseen.<sup>230</sup> Tällaisiin tavoitteisiin pyrittäessä verojärjestelmään voidaan sisällyttää erilaisia kannustimia, jotka ilmevät veroetujen muodossa. Kannustimia voivat olla esimerkiksi oman asunnon luovutusvoiton verovapaus, ensiasunnon varainsiirtoverovapaus, käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verovapaus ja verotuksen lykkääntyminen tietyissä yritysjärjestelytilanteissa.

Tilanteissa, joissa verovelvollinen hyödyntää verojärjestelmän tarjoamia veroetuja, kuten verosta vapautumista, lievempää verokohtelua tai verotuksen lykkäämistä, kyse on *legaalisesta* veron torjunnasta<sup>231</sup>. *Tikan* mukaan legaaliset veron torjunnan muodot voidaan jakaa kolmeen ryhmään. *Ensimmäiseen* ryhmään kuuluvat järjestelyt, joissa verovelvollinen hyödyntää verojärjestelmään kuuluvia verotukia. *Toiseen* ryhmään kuuluvat puolestaan järjestelyt, joissa verovelvollinen käyttää hyväkseen verojärjestelmän rakenteellisia ongelmakohtia, kuten lain sanamuotojen avoimuutta tai verojärjestelmien yhteensovittamattomuutta. *Tikan* systematiikan mukaisesti tällaisissa toimissa on kyse muodollisen veron välttämisestä. *Kolmannen* ryhmän muodostavat puolestaan toimet, joissa verovelvollinen välttää verovelvollisuuden realisoitumisen. Tikka kutsuu tällaisia toimia aineellisen veron välttämiseksi.<sup>232</sup> Edellä mainitut ryhmät kuvaavat niitä tapauksia, joissa verolainsäädäntö mahdollistaa lievemman veroseuraamuksen<sup>233</sup>.

<sup>228</sup> Lehtonen 2000: 43.

<sup>229</sup> Tikka 1972: 24.

<sup>230</sup> Ks. Niskakangas 2011: 24.

<sup>231</sup> Tikka 1972: 24 ja Lehtonen 2000: 43.

<sup>232</sup> Ks. tarkemmin legaalisista veron torjunnan muodoista Tikka 1972: 24–25 tai Tikka 1981: 59–60. Ks. myös Lehtonen 2000: 43.

<sup>233</sup> Lehtonen 2000: 43–44.

*Verotuet* ovat eri verovelvollisryhmiä suosivia, tukemistarkoituksessa säädettyjä poikkeuksia verotuksen normaalista perusrakenteesta<sup>234</sup>. Verotukien ilmenemis- muodot vaihtelevat ja tuet voivat kanavoitua verovelvollisille esimerkiksi tietyn- tyypisten tulomuotojen osittaisena tai täydellisenä verovapautena sekä alemman veroasteikon soveltamisena<sup>235</sup>. Verotukien eli käytännössä verojärjestelmän kautta kanavoituvien epäsuorien tukien hyväksikäyttö on merkittävä legaalisen veron torjunnan muoto. Tästä kertoo se, että vuoden 2022 talousarvioesityksen mukaan Suomessa myönnettävien verotukien kokonaismäärä on arviolta noin 30 miljardia euroa vuonna 2022<sup>236</sup>. Verotukien käyttöön ei liity lähtökohtaisesti vero- oikeudellisesti moitittavaa menettelyä. Verotukien kohdalla lainsäätäjät tarjoaa ni- menomaisen kannustimen legaalille verontorjuntareaktioille<sup>237</sup>. Kannustimen taustalla voi olla esimerkiksi pyrkimys edistää tärkeitä yhteiskunnallisia päämääriä, kuten työllisyyttä tai investointeja<sup>238, 239</sup>.

*Muodolliselle veron välttämislle* on puolestaan ominaista verosäännösten muo- toiluun liittyvien heikkouksien tai verojärjestelmän rakenteellisten ongelmakoh- tien hyväksikäyttö. Verovelvollinen voi käyttää hyväkseen esimerkiksi vero-oikeu- dellisten säännösten epätäsmällisyyttä tai verojärjestelmien yhteensovittamatto- muutta<sup>240</sup>. Verovelvollinen voi myös pyrkiä hyödyntämään verojärjestelmän sisäi- siä epäsymmetrioita. Mikäli epäsymmetria on osa verojärjestelmää, kyseessä ei ole sellainen seikka, jonka nojalla velvollisen tavoittelema veroetu voitaisiin evätä<sup>241</sup>. Toisaalta on selvää, että tällaisia järjestelyjä ja niistä muodostuvia veroetuja voi- daan tarkastella veron kiertämistä koskevien säännösten puitteissa. *Wikström* on- kin todennut, että veroetuja tavoittelevien järjestelyjen on sellaisenaan mahdut- tava lainsäädännön aukosta, jotta ne ovat oikeudellisesti sallittuja<sup>242</sup>. Asia voidaan muotoilla myös niin, että muodollisella veron torjunnalla on rajansa ja veron kier- tämistä koskevat säännökset ovat tärkein rajan muodostaja.

*Aineellinen veron välttäminen* kytkeytyy verovelvollisuuden realisoitumiseen ja erityisesti verovelvollisuuden realisoitumisen välttämiseen. Vero-oikeudellisten säännösten seuraamukset liitetään taloudellisiin tapahtumiin eli transaktioihin. Näin ollen verotettavaa tuloa ei muodostu itsestään, vaan tulo realisoituu

<sup>234</sup> Valtiovarainministeriö 1988: 13 ja Rauhanen 2017: 11. Ks. verotuen määritelmästä myös Lyly 2021: 5–7.

<sup>235</sup> Vuoden 2019–2021 verotuista ks. Valtiovarainministeriö 2020: 5–13.

<sup>236</sup> Valtiovarainministeriö 2021: Osasto 11 > Verotuet 2021 ja 2022.

<sup>237</sup> Tikka 1972: 24 ja Tikka 1981: 59.

<sup>238</sup> Rauhanen 2017: 79.

<sup>239</sup> Ks. kattavampi esitys verotuista esim. Niskakangas 2011: 56–59.

<sup>240</sup> Ks. myös Tikka 1972: 24.

<sup>241</sup> Ossa 2002: 85–86.

<sup>242</sup> Wikström 2007: 455.

transaktioiden seurauksena.<sup>243</sup> *Knuutinen* kutsuu tätä ominaispiirrettä vero-oikeuden *ektooppiseksi luonteeksi*. *Knuutinen* tarkoittaa tällä sitä, että vero-oikeus ei sääntele hallinnollisia ja menettelyllisiä säännöksiä lukuun ottamatta sitä, mitä tai millaisia päätöksiä verovelvollisen on tehtävä.<sup>244</sup> Aineellisten säännösten avulla säädetään vain siitä, millaisia veroseuraamuksia on tietyillä taloudellisilla toimilla<sup>245</sup>. Tämä vero-oikeuden ektooppinen luonne mahdollistaa aineellisen veron välttämisen.

Aineellisessa veron välttämässä verovelvollinen kieltäytyy toteuttamasta sellaista taloudellista toimea, jolla olisi toteutuessaan veroseuraamuksia. Käytännössä verovelvollinen jättää toteuttamatta sellaisen tosiseikaston, johon verovelvollisuus on liitetty lainsäädännössä. Näin toimiessaan verovelvollinen välttää oikeustoimesta muutoin aiheutuvat veroseuraamukset<sup>246</sup>. *Lehtosen* mukaan kyse on verovelvollisen suorittamasta valinnasta, joka tapahtuu verolainsäädännön sallimissa rajoissa<sup>247</sup>. Tällainen valinta voi olla esimerkiksi osakeyhtiön purkamatta jättäminen, koska yhtiön purkamisen seurauksena voi realisoitua veronalaista tuloa. Yhtä lailla valinta voi kohdistua oman vakituisen asunnon luovutuksesta pidättäytymiseen ennen kahden vuoden yhtäjaksoisen omistus- ja asumisajan täyttymistä, jotta luovutus on mahdollista tehdä TVL 48 §:ssä säädetyllä tavalla verovapaasti.

Oikeustoimen ollessa legaalista veron torjuntaa oikeustositseikasto asetetaan sellaisenaan verotuksen perusteeksi ja verovelvollinen saavuttaa tavoittelemansa veroedun. Merkitystä ei ole tällöin oikeustoimesta muodostuvan veroedun suuruudella. Edun myöntämiseen ei vaikuta tällöin myöskään se, onko saavutettava etu yhteiskunnallisesti tai veropoliittisesti toivottava. Toisin on asian laita, kun kyse on illegaalisesta veron torjunnasta.

*Illegaaliset*<sup>248</sup> eli vero-oikeudellisesti tarkasteltuna kielletyt veron torjunnan muodot ovat oikeusjärjestelmää tai verosäännösten tarkoitusta loukkaavia verosta vapautumisen muotoja. Oikeustoimen illegaalisuus ei sellaisenaan tarkoita, että

<sup>243</sup> *Knuutinen* 2006: 803.

<sup>244</sup> *Knuutinen* 2009: 62. Ks. vero-oikeuden ektooppisesta luonteesta *Knuutinen* 2009: 61–64.

<sup>245</sup> Ks. myös *Hultqvist* 2005: 304.

<sup>246</sup> *Tikka* 1972: 24 ja *Tikka* 1981: 60.

<sup>247</sup> *Lehtonen* 2000: 45.

<sup>248</sup> *Illegaalinen* on jossain määrin harhaanjohtava termi, koska sillä voidaan tarkoittaa käyttöyhteydestä riippuen joko rikosoikeudellista laittomuutta tai rikosoikeudellisesti sanktioimattomia, mutta vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttäviä toimenpiteitä. *Knuutisen* (2012: 8) mukaan tämän takia verovetoisten toimenpiteiden vero-oikeudellisen hyväksyttävyyden rajanvedossa olisi perusteltua käyttää käsitteitä *legitiimi* ja *illegitiimi*. Illegaalinen on kuitenkin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa vakiintunut termi, jota käytetään myös tässä tutkimuksessa kuvaamaan vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttäviä veron torjunnan muotoja.

veroedun muodostava järjestely olisi yksityis- tai rikosoikeudellisesti lainvastainen<sup>249</sup>. Oikeustoimi voi olla yksityisoikeudellisesti moitteeton, vaikka se olisikin vero-oikeudellisesti arvioituna illegaali. Oikeustoimen illegaalisuus viittaakin ainostaan siihen, että veroedun muodostava järjestely ei ole vero-oikeudessa hyväksyttävä.

Legaalisten verontorjuntareaktioiden tavoin Tikka ryhmittelee illegaaliset verontorjunnan muodot kolmeen ryhmään. *Ensimmäiseen* ryhmään kuuluvat järjestelyt, joissa veroetu perustuu verovelvollisen virheelliseen käsitykseen verolain normaalista sisällöstä. Tikan systematiikassa kyseessä on tällöin puhdas soveltamiserehdys. *Toiseen* ryhmään kuuluvat puolestaan sellaiset veroetuja muodostavat järjestelyt, joissa on kyse veron kiertämisestä. *Kolmanteen* ryhmään kuuluvat järjestelyt, joissa veroetuja tavoitellaan rikosoikeudellisesti laittomin keinoin. Tällaisissa tilanteissa kyse on verovilpistä.

*Puhdas soveltamiserehdys* on yksinkertaisin illegaalisen veron torjunnan muoto. Puhtaassa soveltamiserehdyksessä veroetu perustuu verovelvollisen virheelliseen käsitykseen verolain normaalista sisällöstä.<sup>250</sup> Tällaisessa tilanteessa veroviranomainen hylkää verovelvollisen tavoitteleman veroedun, vaikka verovelvollinen olisi esittänyt vaatimuksensa luottamuksensuojaa sääntelevässä VML 26.2 §:ssä tarkoitettulla tavalla vilpittömässä mielessä<sup>251</sup>. Veroedun epääminen ei edellytä yleisen veronkiertosäännöksen tai kohdennettujen veronkiertosäännösten soveltamisharkintaa eikä näin ollen myöskään niiden soveltamista.

Veron torjunnan illegaaleihin muotoihin kuuluu myös *veron kiertäminen*. Veron kiertämiselle on tyypillistä verolain säännöksen sanamuodon tulkinnan ja lain tarkoituksen väliset jännitteet<sup>252</sup>. Veron kiertämiselle on ominaista myös, että toimilla tavoitellaan konkreettisia verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Tällaisten järjestelyiden kohdalla veroviranomainen voi evätä lain tarkoituksen kannalta vieraan veroedun kahdella tapaa. Ensimmäinen näistä liittyy aineellisten säännösten *normaalitulkintaan*<sup>253</sup>, jossa säännöksiä tulkitaan niiden tarkoituksiperistä käsin<sup>254</sup>. Toinen vaihtoehto liittyy puolestaan veron kiertämisen estämiseksi nimenomaisesti säädettyjen veronkiertosäännöksen soveltamiseen<sup>255</sup>.

<sup>249</sup> Esim. Pikkujämsä 2001: 180, Wikström 2007: 451 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 202.

<sup>250</sup> Tikka 1981: 60–61. Ks. erehdyksestä Lehtonen 1986: 380–388.

<sup>251</sup> Ks. vilpittömän mielen käsitteestä Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 59.

<sup>252</sup> Tikka 1972: 26 sekä Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 84–85.

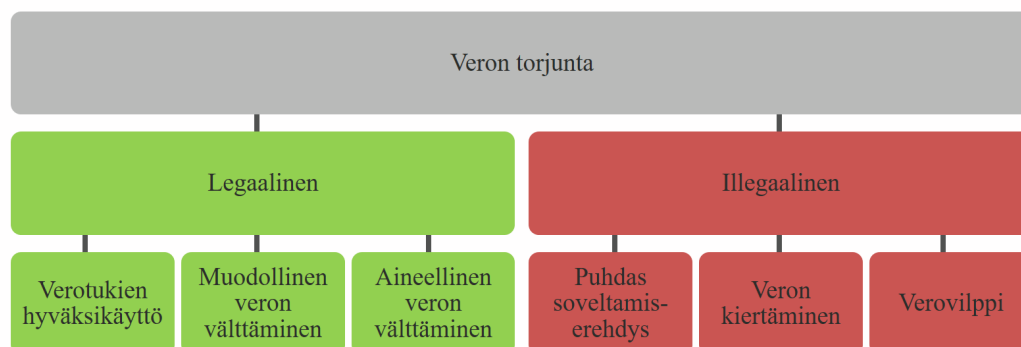
<sup>253</sup> Normaalitulkinnasta voidaan käyttää myös termiä tavanomainen tulkinta. Terminologisen yhtenäisyyden vuoksi tutkimuksessa käytetään normaalitulkinnan termiä. Ks. verolain normaalitulkinnan suhteesta VML 28 §:ään tämän tutkimuksen alaluvusta 4.3.

<sup>254</sup> Myrsky & Rabinä 2015: 344.

<sup>255</sup> Thuronyi, Brooks & Kolozs 2016: 129.

Illegaalisen veron torjunnan kolmanteen ryhmään kuuluvat *verovilpiksi* luokiteltavat oikeustoimet. Verovilpiksi luokiteltavat toimet ovat rikosoikeudellisesti sanktioituja vero torjunnan muotoja, joiden avulla verovelvollinen pyrkii vapautumaan verosta abstraktisen verovelan synnyttäneiden tosiseikkojen toteutumisen jälkeen.<sup>256</sup> Tällaisissa tilanteissa veronmaksuvelvollisuuteen liittyvät tosiseikat ovat täyttyneet, ja ne ovat myös todennettavissa<sup>257</sup>. Verovilpiksi luokiteltaviin veron torjunnan muotoihin kuuluvat veropetos ja muu ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti.

Verovilpille on tunnusomaista, että verovelvollinen salaa tai antaa väärää tietoa veroviranomaiselle<sup>258</sup>. Oikeustoimen salaaminen tai väärän tiedon antaminen eivät kuulu veron kiertämiseksi katsottavien oikeustoimien tyypillisiin piirteisiin. Veron kiertämiseksi katsottavien oikeustoimien kohdalla verovelvollinen pyrkii suunnittelemaan toimensa siten, että verotuksellisesti epäedullisen aineellisen säännöksen tosiseikasto ei toteudu ja tämän takia järjestelyyn ei voida soveltaa veronkiertosäännöstä<sup>259</sup>. Vaihtoehtoisesti verovelvollinen voi pyrkiä suunnittelemaan toimensa siten, että verotuksellisesti edullisen säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät. Veron kiertämisessä ei näin ollen rikota ilmoittamisvelvollisuutta, vaan erimielisyydet lainsoveltajan kanssa kohdistuvat ennemminkin järjestelyjen todelliseen luonteeseen ja tarkoitukseen.<sup>260</sup>



**Kuvio 1.** Veron torjunnan ulottuvuudet

<sup>256</sup> Tikka 1981: 61–62 sekä Myrsky & Rabinä 2015: 347.

<sup>257</sup> Komiteanmietintö 1973: 31 ja Lehtonen 2000: 68.

<sup>258</sup> Tikka 1981: 62.

<sup>259</sup> Ks. Tikka 1972: 18–19. Tikka (1972: 319–320) huomauttaa, että veron kiertämiseksi luonnehdittavissa järjestelyissä esitetyt faktat ovat oikeita. Faktoihin perustuvat verovelvollisen ratkaisuvaatimukset eivät ole kuitenkaan hyväksyttäviä lain tarkoituksen näkökulmasta.

<sup>260</sup> Lehtonen 1986: 243.

### 2.2.3 Veron minimointi – veron säästämistä vai veron kiertämistä?

Tilanteessa, jossa oikeustoimi muodostaa veroedun, lainsoveltaja voi joutua arvioimaan veroedun luonnetta joko vero-oikeudellisesti hyväksyttävänä tai ei-hyväksyttävänä veroetuna. Käytännössä lainsoveltaja voi joutua ottamaan kantaa kysymykseen, onko oikeustoimesta muodostuva veroetu lainsäätäjän tarkoittama tai hiljaisesti hyväksymä vai onko kyseessä perusteeton eli verolain tarkoituksen vastainen etu. Toimintaympäristössä, jossa veropoliittinen paine kohdistuu erityisesti veron kiertämisen estämiseen, rajanveto vero-oikeudellisesti sallitun ja kielletyn veroedun välillä ei ole suoraviivaista. Tästä huolimatta kaikille veroedun muodostaville oikeustoimille ei voida antaa veron kiertämisen leimaa<sup>261</sup>.

Veroedun lainmukaisuuden arviointi on haastavaa erityisesti tilanteissa, joissa oikeustoimi vaikuttaisi virittävän jännitystilan verolain säännöksen sanamuodon tulkinnan ja lain tarkoituksen välille. Tämänkaltaiset oikeustoimet sijoittuvat tyypillisesti veron torjunnan harmaalle alueelle eli legaalisen ja illegaalisen veron torjunnan leikkauspisteeseen. Tällaisten tilanteiden kohdalla lainsoveltajan on ratkaistava, onko veroedun muodostavassa oikeustoimessa kyse legaalisesta vai illegaalista veron torjunnasta.

Veron torjunnan harmaalle alueelle sijoittuviin oikeustoimiin ei liity tyypillisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä, väärin tietojen antamista tai verotukseen vaikuttavien tietojen salaamista<sup>262</sup>. Sen sijaan harmaalle alueelle sijoittuvien oikeustoimien kohdalla rajankäynti tapahtuu tulkintaongelmien alueella<sup>263</sup>. Tulkintaongelmien ratkaiseminen edellyttää veroedun muodostavien oikeustoimien muodon ja sisällön yksityiskohtaisempaa tarkastelua. Tulkintaongelmien ratkaiseminen voi edellyttää myös oikeustoimien tarkoituksen selvittämistä. Tätä veron torjunnan harmaata aluetta voidaan kutsua *veron minimoinnin*<sup>264</sup> alueeksi.

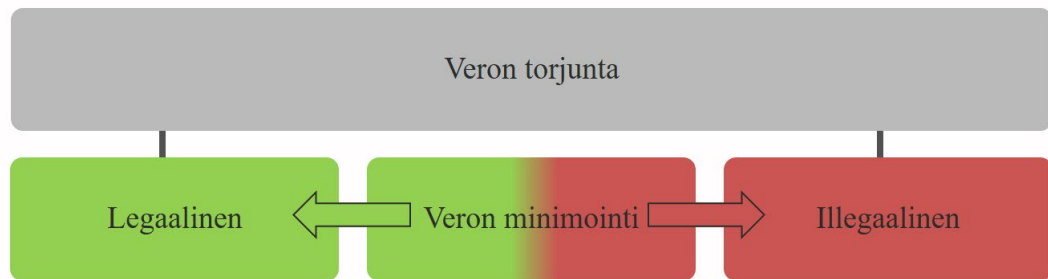
---

<sup>261</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-115/16, *N Luxembourg 1*, 4 kohta ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-118/16, *X Danmark*, 3 kohta.

<sup>262</sup> Knuutinen 2020a: 28–29. Ks. myös Tikka 1972: 18.

<sup>263</sup> Urpilainen (2012: 150) huomauttaa, että veron kiertäminen on leimallisesti laintulkintaa koskeva ongelma.

<sup>264</sup> Ks. veron minimoinnin käsitteestä Tikka 1972: 26.



**Kuvio 2.** Veron minimoinnin asemoituminen

Veron minimointi on eräs veron torjunnan alakäsitteistä, joka kattaa osan legaalista ja illegaalista veron torjunnasta. Veron minimoinnilla tarkoitetaan sellaisia oikeustoimia, joiden ainoana tai hallitsevana motiivina on veroedun saavuttaminen<sup>265</sup>. Veron minimoinnissa pyritään tietoisesti vapautumaan veroseuraamuksista joko kokonaan tai osittain<sup>266</sup>. Veroseuraamusten tavoitteellinen minimointi onkin veron minimointiin olennaisesti liittyvä päämäärä. Oikeustoimen nimeäminen veron minimoinniksi ei kuitenkaan sisällä sellaisenaan kannanottoa siitä, kuinka oikeustoimeen on suhtauduttava vero-oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa<sup>267</sup>.

Veroja minimoiva oikeustoimi voi olla vero-oikeudellisesti sallittu, jolloin verovelvollinen saavuttaa tavoittelemansa edun. *Tikka* luonnehtii vero-oikeudellisesti sallittua veron minimointia *veron säästämiseksi*.<sup>268</sup> Toisinaan veroetu voi osoittautua perusteettomaksi eli verolain tarkoituksen vastaiseksi. Tällaisissa tilanteissa oikeustoimi voi olla yksityisoikeudellisesti moitteeton, mutta se ei ole esteenä veroedun epäämiselle yleisen veronkiertosäännöksen tuella.<sup>269</sup> Tämä tosin edellyttää kaikkien yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täyttymistä.<sup>270</sup> Mikäli säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät, lainsoveltajan toiminta johtaa veroedun epäämiseen ja veron minimointi epäonnistuu tältä osin. Tikan luonnehdinnan mukaisesti epäonnistuneessa veron minimoinnissa on kyse *veron kiertämisestä*<sup>271</sup>.

<sup>265</sup> Tikka 1972: 26.

<sup>266</sup> Lehtonen 2000: 49–50.

<sup>267</sup> Tikka 1972: 21.

<sup>268</sup> Tikka 1972: 21 ja 28. Ks. myös Knuutinen (2009: 190), jonka mukaan veron säästämisen käsite on jossain määrin ongelmallinen, koska verovelvollisuutta ei ole tosiasiallisesti syntynyt. Toisin sanoen verosäästöä ei voida osoittaa, jos asiaa tarkastellaan ainoastaan lainsäädäntöön perustuvan verotettavan tulon kautta. Sen sijaan, jos verosäästöä tarkastellaan suhteessa taloudelliseen tai eräänlaiseen hypoteettisesti veronalaiseen tuloon, veron säästäminen saa käsitteellisen mielekkyyden.

<sup>269</sup> Wikström 2007: 451.

<sup>270</sup> Verohallinto 2016: > 1 Johdanto sekä Myrsky & Rabinä 2015: 344.

<sup>271</sup> Ks. Tikka 1972: 28.

## 2.3 Veron kiertämisen käsite EU-oikeudessa

*You know it when you see it.*

-Malcolm Gammie<sup>272</sup>

Olellainen osa veron kiertämisen problematiikasta liittyy veron kiertämisen käsitteeseen ja sen merkityssisältöön. Yhden määritelmän mukaisesti veron kiertäminen on jotain sellaista, mitä ei pystytä määrittelemään tai rajaamaan tarkasti, mutta jonka tunnistaa sen nähdessään<sup>273</sup>. Tämä kertoo siitä, että veron kiertämisen määritelmät ovat jossain määrin yleisluonteisia ja epätarkkoja.<sup>274</sup> Käsitelmä-ritelmien yleisluonteisuudesta ja epätarkkuudesta huolimatta käsitteellä on vero-oikeudellinen ydin, jonka merkitys avautuu oikeustieteellisellä tutkimuksella.

EU:n oikeusjärjestys on itsenäinen suhteessa jäsenvaltioiden kansallisiin oikeusjärjestyksiin. Oikeusjärjestyksen itsenäisyys vaikuttaa EU-oikeuden tulkintaan ja soveltamiseen muun muassa siten, että EU-oikeuden käsitteet ovat riippumattomia jäsenvaltioiden lainsäädännöstä ja oikeustraditiosta. Tämän seurauksena EU-oikeuden käsitteet määritellään EU:n oikeusjärjestyksessä itsenäisesti. Huomionarvoista on, että EU-oikeudellisten käsitteiden tulkinnassa on otettava huomioon EU-oikeuden tavoitteet ja käsitteiden syntyhistoria sekä lainsäädäntökehikko, johon yksittäinen normi kuuluu<sup>275</sup>. Tästä syystä jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä käytetyt käsitteet ja erityisesti niiden määritelmät voivat poiketa olennaisesti EU-oikeuden käsitteistä ja niiden määritelmistä.<sup>276</sup>

Veron kiertämisen käsitelmärittelyn EU-oikeudelliset lähtökohdat ovat jokseenkin haastavat. Haasteita aiheuttaa *ensinnäkin* se, että EU-oikeuden normit eivät suoranaisesti määrittele veron kiertämisen käsitettä, vaikka käsite mainitaan useissa yritysverotusta koskevissa direktiiveissä ja niiden veron kiertämistä käsittelevissä artikloissa<sup>277</sup>. Käsitelmärittely onkin rakentunut pitkälti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kautta. *Toiseksi* haasteita aiheuttaa se, että veron kiertämisen EU-oikeudellista määritelmää on lähestyttävä kolmesta suunnasta: 1) oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asettamista lähtökohdista, 2) verotusta sääntelevien direktiivien väärinkäyttöä estävien säännösten eli

<sup>272</sup> Gammie 2020: 135.

<sup>273</sup> Gammie 2020: 135.

<sup>274</sup> Knuutinen 2020a: 33.

<sup>275</sup> Ks. EU-oikeuden tulkinnasta esim. Penttinen & Talus 2017: 27–36.

<sup>276</sup> Ks. Mäenpää 2011: 129 ja Vogenauer 2011: 525. Ks. myös tuomio 283/81, *CILFIT*, 19 kohta.

<sup>277</sup> Ks. Knuutinen (2020b: 631), joka tosin toteaa samassa yhteydessä, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleistä veronkierron vastaista sääntöä voitaisiin ehkä kuitenkin pitää jonkinlaisena kirjattuna veron kiertämistä koskevana määritelmänä. Vrt. myös Knuutinen (2021: 61), jonka mukaan veronkiertodirektiivin 6 artikla sisältää veron kiertämisen legaaliteknisen määritelmän.



veronkiertosäännösten legaalis-teknisten määritelmien pohjalta ja 3) EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön näkökulmasta.



**Kuvio 3.** Veron kiertämisen EU-oikeudelliseen määritelmään vaikuttavat tekijät

*Oikeuden väärinkäytön kieltö* on EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä<sup>278</sup> kehittynyt yleinen oikeusperiaate, jota sovelletaan muiden oikeudenalojen tavoin vero-oikeuden alalla<sup>279</sup>. Periaatteen ydin on estää oikeussubjekteja vetoamasta EU-oikeuden säännöksiin vilpillisesti tai käyttämästä niitä väärin<sup>280</sup>. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaisesti EU-lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa oikeustoimiin, jotka toteutetaan EU-lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi<sup>281</sup>. Väärinkäytön kieltö ulottuu näin ollen myös tilanteisiin, joissa on kyse veroetujen tavoittelusta.

Veron kiertäminen on yksi oikeuden väärinkäytön ilmenemismuodoista, joten veron kiertämisen EU-oikeudellinen määritelmä voidaan johtaa kyseisestä periaatteesta<sup>282</sup>. Oikeuden väärinkäytön kieltö ei ole kuitenkaan täysin

<sup>278</sup> Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että oikeuden väärinkäytön kiellon juuret ulottuvat yhteisöjen tuomioistuimen vuonna 1974 antamaan tuomioon asiassa 33/74, *van Binsbergen*. Ks. esim. Arnulf 2011: 19, Poulsen 2013: 236, Lenaerts 2015: 331 ja de la Feria 2020: 155. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 48 kohta.

<sup>279</sup> Lönnblad 2019b: 290.

<sup>280</sup> Esim. C-367/96, *Kefalas*, 20 kohta; C-110/99, *Emsland-Stärke*, 51 kohta; C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 35 kohta ja C-251/16, *Cussens*, 27 kohta.

<sup>281</sup> Esim. 125/76, *Cremer*, 21 kohta; C-110/99, *Emsland-Stärke*, 51 kohta ja C-255/02, *Hallifax*, 69 kohta.

<sup>282</sup> Ks. myös Karimeri (2011: 296), jonka mukaan veron kiertäminen on oikeuden väärinkäytön erityinen ilmentymä.

samamerkityksinen ilmaus veron kiertämiselle. Väärinkäytön kiellon määritelmä on lähtökohtaisesti laajempi kuin veron kiertämisen määritelmä, koska väärinkäytön kiellon muotoihin kuuluvat myös verovilpiksi katsottavat toimet.<sup>283</sup> Oikeuden väärinkäytön kielto muodostaa kuitenkin EU-oikeudellisen yläkäsitteen veron kiertämiselle. Tämän takia veron kiertämisen määritelmä on osa oikeuden väärinkäytön kiellon määritelmää EU-oikeudessa. Käsitystä tukee oikeuskirjallisuudessa esitetty näkemys, jonka mukaan väärinkäytön kielto muodostaa EU-oikeudessa reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle<sup>284</sup>.

Oikeuden väärinkäytön kiellon merkityssisältö on muotoutunut ja täsmentynyt EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä useiden vuosikymmenten ajan<sup>285</sup>. Tämän takia periaatteen merkityssisältö avautuu parhaiten, kun tarkastelun kohteeksi otetaan oikeuden väärinkäytön kieltoa ja sen soveltamisedellytyksiä koskeva EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö. EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan oikeuden väärinkäytöksi katsottavan menettelyn toteaminen edellyttää vero-oikeuden alalla seuraavaa:

- – sellaista objektiivisten olosuhteiden kokonaisuutta, josta ilmenee, että vaikka unionin säännöstössä vahvistettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, säännöstöllä tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu, ja toisaalta sellaista subjektiivista osatekijää, joka koskee tahtoa saada unionin säännöstöstä johtuva etu toteuttamalla keinotekoisesti edellytykset tämän edun saamiseksi<sup>286</sup>.

Oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää lain tarkoitusta painottavan objektiivisen edellytyksen olemassaoloa, mutta myös verovelvollisen tarkoitusta painottavan subjektiivisen edellytyksen olemassaoloa. Kyseiset edellytykset muodostavat veron kiertämisen EU-oikeudellisen määritelmän ytimen. Oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytysten kannalta veron kiertämisessä on nimittäin kyse oikeustoi-  
mesta, joka loukkaa verolainsäädännöllä tavoiteltuja päämääriä. Verolainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien loukkaaminen ilmenee sellaisten konkreettisten veroetujen tavoitteluna, jotka ovat ristiriidassa säännösten tavoitteiden tai tarkoitusten kanssa <sup>287</sup>. Tämä ilmenee EU-tuomioistuimen hiljattain antamasta

<sup>283</sup> Vrt. Knuutinen 2020a: 312. Pistonen (2017: 79) mukaan veron kiertämisestä on tullut synonyymi väärinkäytölle veroasioissa.

<sup>284</sup> Lönnblad 2019b: 291.

<sup>285</sup> Ks. tarkemmin esim. Ismer 2020: 66–85.

<sup>286</sup> C-115/16, C-118/16, C119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 124 kohta. Ks. vastaavasti myös maatalouden vientitukien väärinkäyttöä koskeva tuomio C-110/99 *Emsland-Stärke*, 52–53 kohdat.

<sup>287</sup> Ks. myös EU-tuomioistuimen antama tuomio asiassa C-364/01, *Barbier*, 71 kohta. EU-tuomioistuin tuo tuomiossaan esille, että verovelvolliselta ei voida evätä sellaisia etuja, jotka perustuvat voimassa olevaan lainsäädäntöön.

tuomiosta yhdistetyissä asioissa C-115/16, C-118/16, C119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, jonka mukaan:

Keinotekoisena järjestelyinä voidaan pitää konsernia, jota ei ole perustettu taloudellista todellisuuspohjaa ilmentävistä syistä, jonka rakenne on täysin muodollinen ja jonka päätarkoituksena tai yhtenä sen päätarkoituksista on saada veroetuus, joka on sovellettavan verolainsäädännön tavoitteen tai tarkoituksen vastainen<sup>288</sup>.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavissa oikeustoimissa ei ole automaattisesti kyse veron kiertämisestä. Lain tarkoituksen vastainen etu vaatii nimittäin rinnalleen myös tahtoedellytyksen täyttymisen. Tarkemmin muotoiltuna lain tarkoitusta loukkaavan toimen päämääränä on oltava verotuksellisen edun saaminen<sup>289</sup>. Mikäli oikeustoimelta puuttuu tällainen motiivi, oikeustoimessa ei voi olla kyse oikeuden väärinkäytön alaan kuuluvasta veron kiertämisestä.

EU-tuomioistuin ei ole ollut johdonmukainen oikeuden väärinkäytön subjektiivisen edellytyksen tulkinnassa. Epäjohdonmukaisuus vaikeuttaa osaltaan veron kiertämisen käsitteen määrittelyä. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä väärinkäytön toteaminen on edellyttänyt toisinaan, että oikeustoimen *keskeisenä* päämääränä on ollut veroetujen tavoittelu, kun taas toisinaan väärinkäytön toteaminen on edellyttänyt *yksinomaista* tai *pääasiallista* tarkoitusta. Arvonlisäverotusta koskevassa tuomiossa C-255/02, *Halifax*, väärinkäytön olemassaolon toteamisen edellytti EU-tuomioistuimen mukaan *keskeistä*<sup>290</sup> eli merkittävää tai tärkeää päämäärää. Ristiriitaista on, että tuomionsa perusteluissa EU-tuomioistuin kuitenkin katsoi, että väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä, jos veroetuja muodostaville oikeustoimille on *jokin muu peruste* kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen.<sup>291</sup> Mikäli tuomiossa ilmaistua tulkittaisiin sanamuodon mukaisesti, yksikin verotuksesta riippumaton syy olisi esteenä periaatteen soveltamiselle eikä oikeustoimessa voisi tällöin olla kyse veron kiertämisestä<sup>292</sup>. Tämä johtaisi siihen, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamisala muodostuisi hyvin kapeaksi<sup>293</sup>. EU-tuomioistuimen myöhempi ratkaisukäytäntö osoittaa, että

<sup>288</sup> C-115/16, C-118/16, C119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 127 kohta. Ks. vastaavasti tuomio yhdistetyissä asioissa C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 100 kohta.

<sup>289</sup> Ks. esim. C-255/02, *Halifax*, 75 kohta ja C-425/06, *Part Service*, 45 kohta.

<sup>290</sup> EU-tuomioistuin käytti englanninkielisessä tuomiossaan ilmaisua ”the essential aim of the transactions”.

<sup>291</sup> C-255/02, *Halifax*, 75 kohta. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 70 kohta.

<sup>292</sup> Ks. myös Vanistendael 2011: 419.

<sup>293</sup> Ks. vastaavasti Karimeri 2011: 305.

subjektiivista edellytystä ei pidä tulkita yhtä kapeasti kuin Halifax-tuomion muotoilu antaa ymmärtää.<sup>294</sup>

EU-tuomioistuin on täsmentänyt oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytyksiä arvonlisäverotusta koskevassa tuomiossa C-425/06, *Part Service*. Kyseisessä tuomiossa EU-tuomioistuin painotti, että se ei pyrkinyt samaistamaan, kaksi vuotta aiemmin antamassaan Halifax-tuomiossa, oikeustoimen keskeistä ja ainoaa tarkoitusta. Sen sijaan se täsmensi, että oikeustoimi voi olla oikeuden väärinkäyttöä, vaikka toimen toteuttamiselle olisi verotuksesta riippumaton syy.<sup>295</sup> *Part Service* -tuomion voidaankin katsoa selventäneen oikeustilaa siltä osin, että verotuksesta riippumattomat taloudelliset tavoitteet eivät välttämättä estä periaatteen soveltamista<sup>296</sup>.

EU-tuomioistuimen vuonna 2006 antama tuomio tuloverotusta koskevassa asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, toi oman lisänsä subjektiivisen edellytyksen tulkintaan. *Cadbury Schweppes* -tuomionsa perusteluissa EU-tuomioistuin nimitäin linjasi, että periaatteen soveltaminen edellytti *puhtaasti keinotekoisien järjestelyjen olemassaoloa*<sup>297</sup>. EU-tuomioistuimen mukaan puhtaasti keinotekoisessa järjestelyssä oli kyse ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevasta oikeustoimesta, jonka toteuttamisen *pääasiallisena tavoitteena tai yhtenä pääasiallisista tavoitteista*<sup>298</sup> olivat verotukselliset syyt<sup>299</sup>. EU-tuomioistuin tarkoitti tällä sitä, että veroetujen tavoittelun ei tarvinnut olla järjestelyn ainoa tai keskeinen tarkoitus, jotta oikeustoimi voitiin katsoa oikeuden väärinkäytöksi<sup>300</sup>. Huomionarvoista on, että EU-tuomioistuin ei kuitenkaan ottanut perusteluissaan kantaa pääasiallisuuden arviointiin.

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty eriäviä näkemyksiä siitä, kuinka *Cadbury Schweppes* -tuomiota pitäisi tulkita EU-tuomioistuimen aiemman

<sup>294</sup> Ks. myös Lyal 2011: 429–430.

<sup>295</sup> Ks. C-425/06, *Part Service*, 42–45 kohdat ja 58 kohta. EU-tuomioistuin viittasi keskeiseen päämäärään englanninkielisellä ilmaisulla ”the *principal aim*”, kun taas ainoasta tarkoituksesta se käytti ilmaisua ”the *sole purpose*”. Ks. myös tuomiot C-251/16, *Cussens*, 52–53 kohdat sekä korko- ja rojaltidirektiivin tulkintaa koskevassa tuomiossa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 135 kohta, joissa tuomioistuin on käyttänyt ilmaisua ”keskeinen päämäärä”.

<sup>296</sup> Ks. esim. tuomion C-425/06, *Part Service*, 62 kohta.

<sup>297</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 51 kohta. *Cadbury Schweppes* -tuomion jälkeen EU-tuomioistuin on viitannut puhtaasti keinotekoiisiin, ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleviin järjestelyihin muun muassa tuomioissa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*; C-162/07, *Ampliscientifica ja Amplifin*; C-277/09, *RBS Deutschland Holding* sekä C-6/16, *Egiom ja Enka*.

<sup>298</sup> EU-tuomioistuin käytti englanninkielisessä tuomiossa ilmauksia ”the *main purpose or one of the main purposes*” ja ”the *main reason, or one of the main reasons*”.

<sup>299</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 62 kohta.

<sup>300</sup> Vrt. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 118 kohta.

ratkaisukäytännön valossa. *Vanistendael* on katsonut, että EU-tuomioistuimien muotoili subjektiivisen soveltamisedellytyksen kriteerit tiukemmin Cadbury Schweppes -tuomiossa kuin se muotoili ne aiemmin annetuissa tuomioissa Halifax ja Part Service. Vanistendaelin mukaan Cadbury Schweppes -tuomion perusteella on selvää, että minkä tahansa verotuksesta riippumattoman syyn pitäisi estää oikeuden väärinkäytön ja veron kiertämisen toteaminen.<sup>301</sup> *Dourado* on puolestaan tulkinnut päätöksiä siten, että EU-tuomioistuimen Cadbury Schweppes -tuomiossa käyttämä ilmaus ”pääasiallisena motiivina tai yhtenä pääasiallisista motiiveista” on soveltamisalaltaan laajempi kuin EU-tuomioistuimen Halifax-tuomiossa käyttämät ilmaukset ”keskeinen tarkoitus” ja ”ainoa tarkoitus”<sup>302</sup>. Tämän huomioon ottaen *Dourado* on katsonut, että Cadbury Schweppes -tuomio laajensi subjektiivisen edellytyksen tulkintaa Halifax- ja Part Service -tuomioihin verrattuna.

Hämmennystä lisää se, että Cadbury Schweppes -tuomion antamisen jälkeen EU-tuomioistuin totesi yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoartiklan tulkintaa koskevissa tuomioissa C-321/05, *Kofoed*; C-126/10, *Foggia*; ja C-14/16, *Euro Park Service*, että EU-oikeuden soveltamista ei voida laajentaa toimiin, jotka toteutetaan yksinomaan EU-oikeudessa säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi<sup>303</sup>. Mielenkiintoista on, että tulkinnan kohteena olleen yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoartiklan sanamuodon mukaan säännöstä voidaan soveltaa, jos oikeustoimen *ainoana* tai *yhtenä pääasiallisena tarkoituksena* on veron kiertäminen. EU-tuomioistuin tulkitsi veronkiertoartiklaa oikeuden väärinkäytön kiellon huomioon ottaen ja totesi tähän viitaten, että yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoartikla heijastelee väärinkäytön kiellon periaatetta<sup>304</sup>. Tuomioiden muotoilu antaa vaikutelman siitä, että oikeuden väärinkäytön kiellolla ei olisi merkitystä, jos veroetuja muodostaville toimille on *mikä tahansa muu peruste* kuin verotuksellisten etujen tavoittelu. Tuomioiden sanamuodon mukainen tulkinta ei ole kuitenkaan linjassa Part Service -tuomiossa todetun kanssa, jonka mukaan oikeustoimi voi olla oikeuden väärinkäyttöä, vaikka sen toteuttamiselle olisi verotuksesta riippumaton syy<sup>305</sup>. Hämmennystä lisää se, että EU-tuomioistuin tukeutui *Kofoed*- ja *Foggia*-tuomioidensa perusteluissa Halifax- ja Cadbury Schweppes -tuomioiden tulkintalinjauksiin, joiden mukaisesti oikeustoimen toteaminen veron kiertämiseksi on mahdollista, vaikka oikeustoimen yksinomaisena tarkoituksena ei olisi veron kiertäminen<sup>306</sup>.

<sup>301</sup> Vanistendael 2011: 422–423. Ks. myös Lenaerts 2015: 342.

<sup>302</sup> Ks. esim. *Dourado* 2015: 56. Ks. myös Freedman 2011: 375.

<sup>303</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta; C-126/10, *Foggia*, 50 kohta ja C-14/16, *Euro Park Service*, 53 kohta.

<sup>304</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta ja C-126/10, *Foggia*, 50 kohta.

<sup>305</sup> C-425/06, *Part Service*, 42–45 ja 58 kohdat.

<sup>306</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta ja C-126/10, *Foggia*, 50 kohta

EU-tuomioistuin on viitannut veroedun tavoittelun yksinomaisuuteen myös arvonnisäverotusta koskevissa tuomioissa C-103/09, *Weald Leasing* ja C-419/14, *WebMindLicenses*. Ensin mainitussa tuomiossa EU-tuomioistuin katsoi, että väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä, kun lain tarkoituksen vastaisia etuja muodostaville toimille voi olla *jokin muu peruste* kuin pelkkä veroetujen saaminen<sup>307</sup>. Jälkimmäisessä tuomiossa EU-tuomioistuin puolestaan katsoi, että kiellettyjä ovat sellaiset *täysin keinotekoiset järjestelyt*, jotka on toteutettu *ainoastaan* veroedun saamiseksi<sup>308</sup>. Arvonnisäverotusta koskevassa tuomiossa C-251/16, *Cussens*, EU-tuomioistuin puolestaan katsoi, että oikeuden väärinkäytön kieltä voi tulla sovellettavaksi, kun liiketoimien *keskeisenä päämääränä* on verotuksellisen edun saaminen<sup>309</sup>. EU-tuomioistuin muotoili asian samoin myös tuloverotusta koskevassa tuomiossa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, jossa se katsoi periaatteen soveltuvan, jos veroedun tavoittelu on oikeustoimen *pääasiallinen syy*<sup>310</sup>.

Oikeuden väärinkäytön kiellon subjektiivisen edellytyksen epäjohdonmukainen tulkinta tai ennemminkin edellytyksen muotoilu voi olla heijaste väärinkäytön kiellon periaateluonteesta. Yleisenä oikeusperiaatteena väärinkäytön kieltä koskevä käytännössä kaikenlaisia tilanteita, joskin periaate voi saada oikeudenalakohtaisia vivahteita. Lisäksi on pidettävä mielessä, että oikeusperiaatteet mahdollistavat joustavamman tulkinnan muuttuvassa toimintaympäristössä kuin varsinaiset oikeussäännöt<sup>311</sup>. Oikeuden väärinkäytön kiellon kohdalla vaikuttaisi siltä, että *yksinomaisuuden* käsitettä ei ole tulkittu sanamuodon mukaisesti. Sen sijaan yksinomaisuuden käsite on ollut tapa ilmaista, että oikeustoimen toteaminen veron kiertämiseksi edellyttää subjektiivisen edellytyksen täyttymistä ja että verotuksesta riippumattomat taloudelliset tavoitteet eivät välttämättä estä edellytyksen täyttymistä. Toisaalta on mahdollista, että EU-tuomioistuin on katsonut erilaisten oikeustoimien edellyttävän erilaista motiiviaseteikkoa<sup>312</sup>. Tällaista tulkintaa voidaan pitää varsin epätodennäköisenä, koska EU-tuomioistuin ei ole esittänyt kyseistä tulkintaa tukevia argumentteja tuomioidensa perusteluissa.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella on selvää, että oikeuden väärinkäytön kiellon subjektiivisen edellytyksen tarkoituksena on loppujen lopuksi erottaa aitoihin taloudellisiin seikkoihin pohjautuvat järjestelyt oikeustoimista, jotka on toteutettu veroedun saamiseksi.<sup>313</sup> Tämä seikka huomioon ottaen EU-

---

<sup>307</sup> C-103/09, *Welad Leasing*, 30 kohta.

<sup>308</sup> C-419/14, *WebMindLicenses*, 35 kohta.

<sup>309</sup> C-251/16, *Cussens*, 53 kohta.

<sup>310</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 116 kohta.

<sup>311</sup> de la Feria 2008: 434–435 ja Karimeri 2011: 303.

<sup>312</sup> Ks. Karimeri 2011: 307.

<sup>313</sup> Poulsen 2013: 243.

tuomioistuimen käyttämien muotoilujen ”yksinomainen”, ”ainoa”, ”pääasiallinen”, ”keskeinen” tai ”yksi pääasiallisista” välille ei pitäisi tehdä ratkaisevia merkityseroja. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö huomioon ottaen veron kiertämisen käsite voidaan määritellä EU-oikeuden näkökulmasta seuraavasti:

Veron kiertämisessä on kyse oikeustoimista, jotka loukkaavat lainsäädännön tarkoitusta. Lainsäädännön tarkoituksen loukkaaminen ilmenee lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisena. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisen lisäksi veron kiertämiseksi katsottavan oikeustoimen päämääränä on oltava tällaisen veroedun tavoittelu.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleinen veronkierron vastainen sääntö heijastelee oikeuden väärinkäytön kiellosta ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä johdettua veron kiertämisen määritelmää. Tämä voidaan päätellä direktiivin 6(1) artiklan muotoilusta, jonka 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.

Veronkiertodirektiivin 6(1) artiklan mukaan veron kiertämisellä tarkoitetaan sellaisia veron kiertämisen tarkoituksessa tehtyjä oikeustoimia, joiden avulla verovelvollinen kiertää jäsenvaltion kansallisen verolainsäädännön tavoitetta tai tarkoitusta. Veronkiertodirektiivin 6(2) artiklassa täsmennetään, että oikeustoimen toteaminen veron kiertämiseksi edellyttää, että toimelle ei ole osoitettavissa päteviä ja riittäviä taloudellisia syitä. Direktiivin 6(1) artiklan sanamuodosta voidaan havaita, että se asettaa subjektiivisen edellytyksen todentamisen kriteerin täsmällisemmin kuin oikeuden väärinkäytön kiellon periaate. Tästä huolimatta edellytyksen tulkinna tavoite on yhteinen väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa. Toisin sanoen edellytyksen tarkoituksena on erottaa aitoihin taloudellisiin seikkoihin pohjautuvat järjestelyt oikeustoimista, jotka on tehty veroedun saamiseksi. Veron kiertämisen määritelmä ja käsitteen merkityssisältö ovat näin ollen yhdenmukaisia riippumatta siitä, määritelläänkö käsite oikeuden väärinkäytön kiellon, EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön vai veronkiertodirektiivin 6 artiklan kannalta.

## 2.4 Veron kiertämisen käsite kansallisessa vero-oikeudessa

Kansallisessa vero-oikeudessa veron kiertämisen käsitettä voidaan lähestyä suppeasta tai laajasta näkökulmasta. *Suppeassa* merkityksessä veron kiertämisen käsite sisältyy kansallisessa normistossa VML 28 §:n yleiseen veronkiertosääntöseen ja sen rinnalle säädettyihin kohdennettuihin veronkiertosääntöksiin. Tällaisia sääntöksiä ovat muun muassa EVL 52 h § ja EVL 6a §:n 9–10 momentit sekä VSVL 37 §, PerVL 33a § ja OVML 10 §.

*Laajassa* merkityksessä veron kiertämisen käsitteen voidaan katsoa sisältyvän myös sellaisiin erityisiin sääntöksiin tai säädöksiin, jotka eivät ole varsinaisia veronkiertosääntöksiä, mutta joiden yhtenä tarkoituksena on estää verolainsäädännön väärinkäyttöä. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että tällaisia sääntöksiä ovat esimerkiksi peiteltyä osinkoa sääntelevä VML 29 § ja siirtohinnoitteluoikaisua sääntelevä VML 31 §<sup>314</sup>. Väliyhteisölaki (1217/1994, VYL) on puolestaan luokiteltu veron kiertämistä estäväksi säädökseksi<sup>315, 316</sup>. Tällaisiksi säädöksiksi voidaan katsoa myös eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annettu laki (1567/2019, hybridilaki) ja raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annettu laki (1559/2019).

Käsillä olevassa tutkimuksessa veron kiertämisen käsitelmää tarkastellaan suppeassa merkityksessä. Keskeinen havainto tämän tarkastelunäkökulman kannalta on, että kansallisen verolainsäädäntö ei sisällä seikkaperäistä veron kiertämisen määritelmää. Näin on siitä huolimatta, että VML 28 §:n otsikko on ”*Veron kiertäminen*” ja VML 28.1 §:n tunnusmerkistö määrittelee epäsuorasti veron kiertämisen legaalisen-tekniikan merkityssisällön<sup>317</sup>. VML 28.1 §:n mukaan:

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 suoritusaike on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on

<sup>314</sup> 1.1.2022 voimaan tulleen VML 31 §:ää koskevan lakimuutoksen myötä kannanotto koskee erityisesti VML 31.3 §:ää, joka mahdollistaa poikkeuksellisissa olosuhteissa liiketoimen sivuuttamisen ja tarvittaessa myös liiketoimen korvaamisen toisella markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Toisaalta kannanotto koskee yleisesti myös VML 31.1–2 §:iä, jotka eivät kuitenkaan sääntele liiketoimen sivuuttamisesta.

<sup>315</sup> Väliyhteisölain tavoitteena on ennaltaehkäistä Suomen verotuksen kiertämistä tilanteissa, joissa hyödynnetään alhaisen verorasituksen valtioihin perustettuja väliyhteisöjä. Ks. HE 218/2018 vp: 38.

<sup>316</sup> Ks. esim. Urpilainen 2012: 151. Ks. myös Veikkola 2020: 3 ja Veikkola 2022: 88.

<sup>317</sup> Knuutinen 2020a: 32.



*ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.*

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että VML 28.1 §:n ensimmäinen virke viittaa muodon ja sisällön välisiin jännitteisiin, koska tällaisten jännitteiden syntyessä verotus on toimitettava niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa<sup>318</sup>. VML 28.1 §:n ensimmäinen virkkeen on myös katsottu heijastelevan niin sanottua *sisältö ennen muotoa* -periaatetta, joka liittyy oikeustoimen oikeudellisen muodon ja sen sisällön eli oikeustoimen varsinaisen tarkoituksen vastaavuusarviointiin.<sup>319</sup> Sisältö ennen muotoa -periaatteen mukaan verotus on toimitettava oikeustoimen tosiasioiden pohjalta oikeustoimen muodosta riippumatta. Periaatteen taustalla onkin ajatus oikeustoimen muodon ja sisällön välisten jännitteiden laukaisemisesta.

Oikeustoimen oikeudellisen muodon ja sen taloudellisen sisällön välinen jännite voi syntyä esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollinen pyrkii torjumaan epäsuotuisia veroseuraamuksia sisältävän verolain säännöksen soveltamisen. Jännite syntyy, kun oikeustoimi saa verollisen toimen seurauksena sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei ole kielellisesti sisällytettävissä verorasitusta implikoivan säännöksen soveltamisalaan. Tällaisissa tilanteissa oikeustoimelle annettu muoto vastaa kuitenkin tosiasiallisesti niitä taloudellisia tekijöitä, joihin veroseuraamus on ollut tapana yhdistää. Oikeustoimen oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön välinen jännite voi syntyä myös tilanteissa, joissa verovelvollinen tavoittelee veroseuraamuksiltaan edullisen säännöksen soveltamista. Jännite syntyy, kun oikeustoimelle annetaan sellainen oikeudellinen muoto, joka on kielellisesti sisällytettävissä veroetuja sisältävän säännöksen soveltamisalaan, mutta oikeustoimen taloudellinen sisältö ei edusta tosiasiallisesti niitä taloudellisia tekijöitä, joihin säännöksen oikeusseuraamusten liittäminen on perusteltua.<sup>320</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on korostettu, että VML 28.1 §:n soveltamisalaan kuuluvat oikeustoimet voivat olla yksityisoikeudellisesti asianmukaisia, vaikka ne täyttäisivät VML 28 §:n soveltamisedellytykset<sup>321</sup>. Oikeuskirjallisuudessa esitetty näkemys saa vahvan tuen oikeuskäytännöstä, jossa VML 28 §:ää on sovellettu yksityisoikeudellisesti moitteettomiin toimiin<sup>322</sup>.

<sup>318</sup> Knuutinen 2009: 203 ja 370.

<sup>319</sup> Knuutinen 2006: 790, Weckström 2015a: 385 sekä Shumskaya & Tuominen 2017: 85.

<sup>320</sup> Tikka 1972: 230, Weckström 2015a: 393 ja Knuutinen 2020a: 29–30.

<sup>321</sup> Ks. esim. Wickström 2007: 451, Myrsky & Rabinä 2015: 342 sekä Isomaa-Myllymäki 2016: 202.

<sup>322</sup> Näin oli esim. korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2004:8, jossa tarkastelun kohteena oli verovelvollisen toteuttama edestakainen osakekauppa. Kauppa oli toteutettu yksityisoikeudellisesti moitteettomasti, mutta tämä ei ollut esteenä VML 28 §:n soveltamiselle.

Oikeuskäytännön perusteella on selvää, että VML 28.1 §:n ensimmäisessä virkkeessä ilmaistu muodon ja sisällön välinen jännite ei kerro sellaisenaan kovinkaan paljon veron kiertämisen käsitteestä eikä sen määritelmästä. Oikeuskäytäntö huomioon ottaen voidaan todeta, että VML 28.1 §:n ensimmäinen virke jättää ulkopuolelleen kaksi keskeisintä oikeustoimen luonnetta määrittävää tunnusmerkkiä. EU-oikeudelliseen määritelmään peilaten nämä tunnusmerkit ovat oikeustoimesta muodostuva veroetu ja oikeustoimen tarkoitus. EU-oikeudesta tutut tunnusmerkit tuodaan kuitenkin esille VML 28.1 §:n toisessa virkkeessä, jonka mukaisesti verotettava tulo ja omaisuus voidaan arvioida, jos toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa (subjektiivinen edellytys), että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin (objektiivinen edellytys).

VML 28 §:n muotoilua tarkasteltaessa vaikuttaisi siltä, että VML 28.1 §:n toinen virke muodostaa itsenäisen tunnusmerkistön säännöksen soveltamiselle suhteessa VML 28.1 §:n ensimmäiseen virkkeeseen<sup>323</sup>. Voipio on katsonut, että yleisen veronkiertosäännöksen jälkimmäisellä virkkeellä ei ole itsenäistä merkitystä säännöksen soveltamisharkinnassa, vaan oikeustoimen verokohtelu ratkaistaan ensimmäistä virkettä silmällä pitäen<sup>324</sup>. Voipion käsitys on sittemmin torjuttu ja vallitsevaksi kannaksi on muodostunut *Tikan* näkemys siitä, että yleisen veronkiertosäännöksen ensimmäinen ja toinen virke muodostavat kaksi itsenäisen tunnusmerkistön omaavaa normia. Tikka on kuitenkin korostanut, että virkkeiden keskinäinen rajanveto on epäolennainen ongelma eikä oikeuskäytäntö anna tukea tulokinnalle, jonka mukaan virkkeitä sovellettaisiin itsenäisesti.<sup>325</sup>

Oikeuskäytännön perusteella vaikuttaisi yhä siltä, että VML 28 §:ää sovelletaan kokonaisuutena eikä VML 28.1 §:n ensimmäisessä tai toisessa virkkeessä kuvata yleislausekkeeseen nähden itsenäisiä veron kiertämisen muotoja<sup>326</sup>. Oikeuskäytännön perusteella vaikuttaisi myös siltä, että oikeustoimesta muodostuva veroetu ja oikeustoimen tarkoitus määrittelevät oikeustoimen kuvausta myös niiden oikeustoimien kohdalla, joissa toimen oikeudellinen muoto ei vastaa taloudellista

---

<sup>323</sup> Ks. myös Tikka 1972: 215.

<sup>324</sup> Voipio 1968: 285–286.

<sup>325</sup> Tikka 1972: 215 ja 228.

<sup>326</sup> Ks. esim. KHO 2018:40. Ks. myös Knuutinen (2009: 370), jonka mukaan yleistä veronkiertosäännöstä on sovellettu käytännössä yhtenä kokonaisuutena säännöksen muotoilusta huolimatta. Vrt. kuitenkin Valtiovarainministeriö 2018: 53. Valtiovarainministeriö huomauttaa, että VML 28 §:n soveltamisedellytykseksi on asetettu *sekä* muodon ja sisällön välinen ristiriita *että* ilmeinen veroedun tavoittelu. Valtiovarainministeriön esitystä on mahdollista tulkita siten, että VML 28 §:n soveltaminen edellyttäisi kummankin soveltamisedellytyksen täyttymistä. Oikeuskäytäntö ei kuitenkaan anna tukea tällaiselle tulkinnalle eikä tällaista tulkintaa ole luultavasti tehty myöskään valtiovarainministeriön esityksessä.

sisältöä<sup>327</sup>. VML 28.1 §:n tulkinta ja soveltaminen yhtenä kokonaisuutena saa tukea myös säännöksen tavoitteesta estää sellaisten oikeustoimien muodostuminen, joilla tavoitellaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja ilman veroeduista riippumattomia taloudellisia motiiveja<sup>328</sup>.

VML 28.1 §:n sanamuoto, säännöksen tarkoitus ja säännöksen soveltamisharkintaa koskeva oikeuskäytäntö huomioon ottaen veron kiertämisen käsite voidaan määritellä seuraavasti:

Veron kiertämisen käsitteellä tarkoitetaan Suomen tulovero-oikeudessa sellaisia *veronkiertämistarkoituksessa* tehtyjä oikeustoimia, joiden avulla kiertetään Suomessa voimassa olevan aineellisen verolain säännöksen oletettua tarkoitusta eli *ratio*<sup>329</sup>. Tällaiset järjestelyt muodostavat perusteettomia eli *verolain tarkoituksen vastaisia* veroetuja eikä verovelvollinen kykene esittämään etujen tavoittelulle tai niiden muodostumiselle *riittäviä taloudellisia perusteita*.<sup>330</sup> Tällaiset järjestelyt ovat näin ollen kokonaisuudessaan tarkasteltuna ilmeisen tarkoituksettomia ilman veroedun saavuttamista<sup>331</sup>.

Verrattaessa EU-oikeudellista veron kiertämisen käsitelmää VML 28 §:n otsikossa tarkoitettuun veron kiertämisen määritelmään voidaan todeta, että määritelmässä ei ole merkittäviä eroja. EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden näkökulmasta tarkasteltuna veron kiertämisen määritelmä sisältää *kolme* keskeistä kriteeriä:

1. verolain muodollisten soveltamisedellytysten täyttymisen,
2. verolain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisen ja
3. veronkiertotarkoituksen olemassaolon<sup>332</sup>.

<sup>327</sup> Ks. esim. KHO 2018:40, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että oikeustoimesta muodostui lain tarkoituksen vastainen etu ja että asiassa esillä ollut toimintamalli oli liiketaloudellisilta perusteiltaan suhteellisen ohut ja osin keinotekoinen (VML 28.1 §:n toinen virke). Tähän vedoten korkein hallinto-oikeus katsoi, että toimintamalli ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta (VML 28.1 §:n ensimmäinen virke).

<sup>328</sup> Ks. myös Valtiovarainministeriö 2018: 40.

<sup>329</sup> Ks. esim. Helsingin HaO 18.5.2016 T 16/0592/4 (lainvoimainen, ei julk.).

<sup>330</sup> Ks. esim. päätökset KHO 2014:66, KHO 2016:72 ja KHO 2018:40, joissa korkein hallinto-oikeus katsoi VML 28 §:n soveltamisedellytysten täytyneen. Ks. myös EVL 6a §:n 9 mom. soveltamisharkintaa koskenut päätös KHO 16.5.2019 T2231 (ei julk.), jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei järjestelystä muodostunut lain tarkoituksen vastaisia etuja. Vrt. tapaukset KHO 4.7.2001 T 1564, KHO 2016:115, KHO 2016:219, KHO 2017:5 ja KHO 2017:20, joissa VML 28 §:n soveltamisedellytykset eivät puolestaan täytyneet.

<sup>331</sup> Ks. myös Juusela 2018: 454.

<sup>332</sup> Ks. vastaavasti Karimeri 2011: 302.

Huolimatta siitä, että veron kiertämisen määritelmälliset kriteerit ovat yhtenevät EU-oikeudessa ja kansallisessa oikeudessa, kriteerit on muotoiltu eri tavoin. Tästä huolimatta veron kiertämisen ydinmerkityksen voidaan katsoa olevan yhtenevä, kun käsitteen määritelmää tarkastellaan EU-oikeudessa ja kotimaisessa tulovero-oikeudessa siltä osin kuin tarkastelun kohteena on VML 28 §.

### 3 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

#### 3.1 Oikeuslähdeoppi ja veron kiertämisen tunnistaminen

Oikeuslähdeoppi on yleinen oppirakennelma tai teoria, jonka avulla lainsoveltaja voi ottaa kantaa eri normilähteiden keskinäisiin suhteisiin ja painoarvoihin konkreettisisissa lain soveltamis- ja tulkintatilanteissa<sup>333</sup>. Oikeuslähdeoppi kertoo osaltaan, mihin oikeuslähteisiin lainsoveltajan on vedottava ja mihin tämä voi vedota asiaa ratkaistessaan<sup>334</sup>. Oikeuslähdeoppi voidaankin nähdä yhdenlaisena käsityksenä siitä, mitkä aineistot muodostavat oikeudellisen ratkaisuperusteen kulloinkin tarkasteltavana olevassa tapauksessa<sup>335</sup>. Oikeuslähdeoppi kertoo toisaalta myös siitä, millainen on eri oikeuslähteiden keskinäinen hierarkia eli etusija- tai tärkeysjärjestys oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa<sup>336</sup>.

Oikeudellisen ratkaisun on perustuttava oikeuslähteisiin ja ratkaisu on perusteltava oikeuslähteistä johdetuilla argumenteilla. Muutoin kyse ei ole oikeudellisesta ratkaisusta.<sup>337</sup> *Aarniota* mukaillen oikeuslähdeopin keskeisenä tehtävänä on erottaa oikeudellinen ja ei-oikeudellinen toisistaan<sup>338</sup>. Oikeuslähdeopin tehtävänä on myös osoittaa, mitä oikeuslähteitä oikeudellisessa argumentoinnissa käytetään<sup>339</sup>. Näin ollen oikeuslähdeoppia voidaan luonnehtia varsin perustellusti oikeudellisen argumentaation kulmakiveksi<sup>340</sup>.

Oikeuslähteen käsitteellä kuvataan oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa sellaisia hyväksyttäviä päätöspäätteitä, joiden pohjalta oikeusohje muodostetaan tai joiden pohjalta se on muodostettavissa<sup>341</sup>. Oikeuslähteen käsite voidaan ymmärtää joko suppeassa tai laajassa merkityksessä. *Suppeassa* merkityksessä oikeuslähteillä tarkoitetaan vain virallislähteitä eli lainsäädäntöä, tapaoikeutta, lainsäätäjän tarkoitusta ja tuomioistuinratkaisuja. *Laajan* määritelmän mukaan oikeuslähteitä ovat kaikki juridiset perusteet, joista oikeus muotoutuu. Oikeuslähteisiin kuuluvat

<sup>333</sup> Nuotio 2004: 1268. Ks. myös Aarnio 2006: 287 ja Myrsky 2004: 39.

<sup>334</sup> Knuutinen 2014d: 85.

<sup>335</sup> Karhu 2003: 791 ja 800. Ks. myös Aarnio 1988: 219.

<sup>336</sup> Knuutinen 2014d: 85 ja Nuotio 2004: 1268. Ks. myös Myrsky (2004: 40), joka huomauttaa, että oikeuslähdeoppi sisältää oikeuslähteiden luettelon lisäksi myös oikeuslähteiden käyttösäännöt. Nämä säännöt kertovat siitä, millä tavalla ja missä järjestyksessä oikeuslähteitä on käytettävä.

<sup>337</sup> Ks. Aarnio 2006: 307, Siltala 2003: 192 ja Pankakoski 2018: 46.

<sup>338</sup> Aarnio 2006: 283. Ks. myös Karhu (2003: 791), jonka mukaan oikeuslähdeoppi määrittää tietyn ratkaisutoiminnan oikeudelliseksi.

<sup>339</sup> Virtanen 2004: 1053.

<sup>340</sup> Aarnio 2006: 283.

<sup>341</sup> Laakso 2012: 257 ja 260. Ks. myös Myrsky (2011: 18), jonka mukaan oikeuslähteellä tarkoitetaan tavanomaisesti aineistoa, josta lainkäyttäjät ratkaisuja muodostaessaan saa kulloinkin vaadittavan tuomionormin.

tällöin esimerkiksi edellä mainitut virallislähteet sekä oikeustiede, oikeusvertailvat ja oikeushistorialliset argumentit, arvot, arvostukset ja reaaliset argumentit.<sup>342</sup> Suomessa on vakiintunut laaja käsitys oikeuslähteiden merkityssisällöstä, jolloin oikeuslähteeksi katsotaan kaikki ne argumentit, joiden nojalla ratkaisu löydetään tai oikeudellinen kannanotto oikeutetaan juridisena kannanottona<sup>343</sup>.

Oikeuslähteitä voidaan ryhmitellä eri tavoin ja erilaisista lähtökohdista<sup>344</sup>. Suomessa yleisesti hyväksytty oikeuslähdeoppi nojaa *Aarnion* omaksumaan käsitykseen oikeuslähdeopista ja oikeuslähteiden käyttöjärjestyksestä<sup>345</sup>. Tämän aarniolaiseksikin luonnehditun oikeuslähdeopin perusta muodostuu laajasta oikeuslähdeluettelosta, jossa oikeuslähteet jakautuvat etusijaperiaatteen mukaisesti kolmeen ryhmään: 1) vahvasti velvoittaviin, 2) heikosti velvoittaviin ja 3) sallittuihin oikeuslähteisiin. Kolmijaon taustalla on oikeuslähteiden muodollinen syntytyapa ja niiden normatiivinen velvoittavuus<sup>346</sup>. Kolmijako itsessään ilmentää, kuinka tiukasti lainsoveltajan on suhtauduttava oikeuslähteisiin.<sup>347</sup>

*Vahvasti velvoittavat* oikeuslähteet velvoittavat lainsoveltajana toimivaa tuomaria virkavastuun uhalla. Näin ollen oikeuslähde on vahvasti velvoittava, jos sen sivuuttamisesta seuraa virkavastuu<sup>348</sup>. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet voidaan jakaa oikeuslähteiden tavoin kolmeen ryhmään: 1) kansallisen oikeuden ulkopuoliseen normistoon, 2) kansallisen oikeuden normistoon ja 3) tavanomaiseen oikeuteen eli tapaoikeuteen. *Kansallisen oikeuden ulkopuoliseen normistoon* kuuluvat muun muassa EU-oikeuden primaari- ja sekundaarilainsäädäntö, EU-oikeuden oikeusperiaatteet sekä EU-tuomioistuimen tuomiot. *Kansallisen oikeuden normistoon* kuuluvat puolestaan Suomen perustuslain perusoikeudet, kansallinen lainsäädäntö ja kansallisen oikeuden osaksi saatetut kansainväliset sopimukset, kuten verosopimukset.<sup>349</sup>

*Tapaoikeus* on vahvasti velvoittava oikeuslähde, mutta lainsäädäntöön nähden sen asema on toissijainen. Toissijaisuus tarkoittaa sitä, että tapaoikeus voi tulla sovellettavaksi vain kirjoitetun lainsäädännön puuttuessa<sup>350</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että tapaoikeus asemoituu ensisijaisesti yksityisoikeuden oikeuslähteeksi ja sen merkitys julkisoikeuden alalla on vähäinen tai jopa

<sup>342</sup> Aarnio 1988: 218–219 ja Virolainen 2012: 3.

<sup>343</sup> Aarnio 2006: 287. Ks. myös Myrsky 2004: 40.

<sup>344</sup> Ks. esim. Aarnio 1988, Timonen 1989 ja Siltala 2003.

<sup>345</sup> Virolainen 2012: 4 ja Tolonen 2003: 27. Vrt. kuitenkin Timonen (1989: 666–667) ja Siltala (2003: 201–204), jotka ovat kritisoineet Aarnion lähestymistapaa.

<sup>346</sup> Siltala 2003: 200.

<sup>347</sup> Aarnio 1988: 220.

<sup>348</sup> Aarnio 1988: 220. Ks. myös Tolonen 2003: 23 ja Siltala 2003: 200.

<sup>349</sup> Aarnio 2006: 292. Ks. myös Aarnio 1988: 220.

<sup>350</sup> Aarnio 1988: 224.

olematon<sup>351</sup>. Näin on ainakin vero-oikeudessa, jossa verotuksen lakisidonnaisuuden vaatimus edellyttää, että verosta säädetään lailla<sup>352</sup>. Tapaoikeudelle ei vaikuttaisi olevan sijaa vero-oikeudessa myöskään siitä syystä, että kyseessä on dynaaminen oikeudenala<sup>353</sup>. Tapaoikeuden muodostuminen edellyttäisi jopa vuosikymmenten aikaperspektiiviä, mutta vero-oikeudessa säännökset voivat muuttua hyvinkin nopeasti<sup>354</sup>.

*Heikosti velvoittavat* oikeuslähteet eivät velvoita tuomaria virkavastuun uhalla. Tästä huolimatta heikosti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttaminen edellyttää painavaa syytä ja sivuuttaminen on perusteltava.<sup>355</sup> Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lainsäätäjän tarkoitus, jota ilmentävät lain esityöt sekä kotimaiset tuomioistuinratkaisut<sup>356</sup>. Lain esityöt ja oikeuskäytäntö ovat oikeuslähdeopillisesti alisteisia lainsäädännölle, mutta niiden oikeuslähdeopillista asemaa voidaan perustella niiden nauttimalla institutionaalisella tuella.

Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden keskeisenä tehtävänä on lisätä juridisen ratkaisun oikeudellista vakuuttavuutta<sup>357</sup>. Näin on kuitenkin lähtökohtaisesti vain kansallisessa oikeudessa, koska lain esitöillä ei ole EU-oikeudessa samanlaista asemaa kuin kansallisessa oikeudessa. *Siltalan* mukaan EU-säädösten johdantoteksteillä on saman suuntainen tehtävä kuin lain esitöillä, mutta tästä huolimatta EU-oikeuden säädökset ovat kokonaisuudessaan vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä<sup>358</sup>. Vastaavasti vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat myös EU-tuomioistuimen ratkaisut, kun taas kotimaiset tuomioistuinratkaisut ovat heikosti velvoittavia oikeuslähteitä.

*Sallittuihin oikeuslähteisiin* kuuluvat puolestaan sellaiset päätösperusteet, joita lainsoveltaja voi käyttää, mutta joiden käyttöön ei liity velvoittavuutta. Tällaisten oikeuslähteiden sivuuttamista ei tarvitse myöskään perustella. Sallittuihin

---

<sup>351</sup> Laakso 2012: 300.

<sup>352</sup> Ks. Knuutinen 2009: 161–162. Pankakosken (2018: 47) mukaan tavanomaisella oikeudella ei ole sijaa vero-oikeudessa lakisidonnaisuuden vaatimuksen takia. Vrt. kuitenkin Myrsky (2011: 46, 49), jonka mukaan maantapa ei ole täysin merkityksetön vero-oikeuden alalla, mutta sen merkitys oikeuslähteenä on jäänyt vähäiseksi.

<sup>353</sup> Vrt. Kilpi (1987: 217), joka on osoittanut, että vero-oikeuteen on aikaisemmin sisältynyt tapaoikeutta tai tapaoikeuteen viittaavia tilanteita. Ks. myös tavanomaisesta oikeudesta oikeuslähteenä Myrsky 2004: 46–48 ja korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännöstä tapaoikeuden muodostajana Aer 2018: 19–23.

<sup>354</sup> Ks. Myrsky 2011: 47 sekä Järvenoja 2015: 97 ja 114.

<sup>355</sup> Aarnio 1988: 220 ja Laakso 1990: 67.

<sup>356</sup> Aarnio 1988: 221 ja Aarnio 2006: 292. Aarnio (1988: 230) huomauttaa, että oikeuslähteeksi voidaan kasta *jokainen* sellainen lainkäyttöviranomaisen päätös, jolla on merkitystä *tulkinnan perusteluna*. Näin ollen oikeuslähteitä voivat olla kaikkien oikeusasteiden ratkaisut.

<sup>357</sup> Aarnio 1988: 221 ja Karhu 2003: 792.

<sup>358</sup> Siltala 2003: 259.

oikeuslähteisiin kuuluvat esimerkiksi oikeustiede; sellaiset yleiset oikeusperiaatteet, joista ei säädetä lainsäädännössä; käytännölliset argumentit<sup>359</sup>; arvot ja arvostukset sekä reaaliset argumentit<sup>360</sup>. Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat myös Verohallinnon ohjeet, jotka on tarkoitettu yhtenäistämään verotuskäytäntöä ja ohjaamaan veroviranomaisen toimintaa<sup>361</sup>.

Oikeudellista ratkaisua ei voida rakentaa pelkkien sallittujen oikeuslähteiden varaan, joten sallittujen oikeuslähteiden tärkein tehtävä on oikeudellisen argumentoinnin vahvistaminen. Sallituille oikeuslähteille on tyypillistä tilannesidonnaisuus. Tästä huolimatta sallittujen oikeuslähteiden avulla ei voida perustella ratkaisuja, jotka ovat vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden vastaisia<sup>362</sup>.

Oikeuslähdeopin ydin on lähtökohtaisesti sama eri oikeudenaloilla ja oikeuslähdeopin katsotaankin muodostavan ainakin jossain määrin yhteisen lähtökohdan eri oikeudenalojen normistoihin tukeutuvalle oikeudelliselle ratkaisutoiminnalle<sup>363</sup>. Tämä ilmenee vero-oikeudellisessa kontekstissa muun muassa siten, että oikeuslähteet ovat yleisesti ottaen samoja kuin muillakin oikeudenaloilla. Vero-oikeuden oikeuslähdeopissa on silti eräitä erityispiirteitä. Eräs keskeinen piirre liittyy EU-oikeuden huomioon ottamiseen. Tulovero-oikeudellista sääntelyä on yhdenmukaistettu joiltakin osin EU:ssa. Tämän seurauksena joidenkin kansallista tuloverotusta sääntelevien normien taustalla vaikuttavat EU-oikeudelliset normit<sup>364</sup>. Kansallisten säännösten EU-oikeudelliset kytkennät heijastuvat oikeuslähdeoppiin siten, että tällaisten säännösten soveltamisharkinnassa on otettava huomioon EU-oikeuden oikeuslähteet, joihin kuuluvat primaarioikeuden, sekundaari- eli johdetun oikeuden ja täydentävän oikeuden oikeuslähteet<sup>365,366</sup>.

Toinen vero-oikeuden oikeuslähdeopin erityispiirre liittyy puolestaan verotuksen lakisidonnaisuuden asettamiin vaatimuksiin. Vero-oikeuden oikeuslähdeoppia ohjaa PL 81.1 §:stä ja PL 121.3 §:stä ilmenevä *verotuksen lakisidonnaisuuden vaatimus*. Lakisidonnaisuuden vaatimus edellyttää, että veron jokaiselle elementille löytyy tuki voimassa olevasta lainsäädännöstä. Näin ollen lakisidonnaisuuden vaatimus asettaa lainsäädännön oikeudellisen päätöksenteon lähtöpisteeksi, tai kuten *Knuutinen* asian ilmaisee, sellaiseksi oikeuslähteeksi, johon verotuspäätöksissä ja

<sup>359</sup> Käytännöllisiä argumentteja ovat taloudelliset, historialliset ja yhteiskunnalliset argumentit. Ks. Aarnio 2006: 293 ja Laakso 2012: 262.

<sup>360</sup> Aarnio 1988: 221.

<sup>361</sup> Myrsky 2011: 52–53.

<sup>362</sup> Myrsky 2011: 22.

<sup>363</sup> Knuutinen 2009: 159 ja Määttä 2005: 341.

<sup>364</sup> Esimerkkeinä voidaan mainita yritysrajatiedon direktiiviin (2009/133/EY) ja emon-tytär-yhtiödirektiiviin (2011/96/EU) perustuvat EVL:n säännökset sekä veronkiertodirektiiviin (EU 2016/1164) väliyhteisötulon sääntelyyn perustuvat väliyhteisölain säännökset.

<sup>365</sup> Ks. EU-oikeuden oikeuslähteiden jaottelusta Penttinen & Talus 2017: 13–14.

<sup>366</sup> Ks. Suomen oikeuden eurooppalaistumisesta Jääskinen 2008: 39–56.



-ratkaisuissa tulee aina nojautua<sup>367</sup>. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että vero-oikeudessa ei voitaisi tukeutua myös muihin oikeuslähteisiin. Yksinomaan lainsäädäntöön tukeutuva oikeuslähteoppi on usein riittämätön ja siksi lainsäädännön rinnalle tarvitaan myös muita oikeuslähteitä. Muut oikeuslähteet täsmentävät lainsäädännön sisältöä ja yksittäisten säännösten soveltamisalojen rajoja.<sup>368</sup>

Vero-oikeus kuuluu niihin oikeudenaloihin, joissa lain esitöillä on tärkeä merkitys oikeuslähteenä<sup>369</sup>. Vero-oikeuden dynaamisuuden takia vero-oikeudellisille säännöksille on tyypillistä sanamuotojen avoimuus ja sisällöllinen aukollisuus. Sanamuotojen avoimuuden ja sisällöllisen aukollisuuden takia yksittäinen säännös ei välttämättä tarjoa vastausta kysymykseen, millaisen oikeusnormin säännösteksti sisältää. VML 28 § on esimerkki sanamuodoltaan avoimesta ja soveltamisedellytyksiltään epätarkasta säännöksestä. VML 28 §:n avoimen muotoilun takia säännöksen sanamuoto ei tarjoa sellaisenaan vastausta kysymykseen, milloin oikeustoimessa on kyse veron kiertämisestä. Tämä seikka on omiaan korostamaan lain esitöiden merkitystä. Toisaalta tämä ei ole ainoa syy lain esitöiden korostuneeseen merkitykseen. Syy löytyy myös säännöksen soveltamisedellytyksistä ja tavasta, jolla VML 28 §:ää sovelletaan.

VML 28 §:n sanamuoto ei ilmaise tunnusmerkistöä, joka sisältäisi konkreettisen veroseuraamuksen. Konkreettinen veroseuraamus ilmenee aina aineellisesta säännöksestä, jonka soveltamista arvioidaan yhdessä VML 28 §:n kanssa.<sup>370</sup> Näin ollen VML 28 §:n soveltamisharkinnassa on otettava huomioon myös asian kannalta merkityksellisen aineellisen säännöksen sisältö ja tarkoitus. Lisäksi on huomattava, että VML 28 §:n soveltaminen edellyttää lain tarkoituksen vastaisen veroodun muodostumista. Lain tarkoitus on harvoin pääteltävissä lain sanamuodosta, minkä takia lainsoveltajan on tukeuduttava lain esitöihin. Lain esitöistä haetaan tällöin vastausta kysymykseen, mitä lainsäätäjän on lakia säädettäessä tarkoittanut. Tällöin on pidettävä mielessä, että lainsäätäjän tarkoitusta on tarkasteltava olemassa olevan lainsäädännön valossa eikä lainsäätäjän tarkoituksesta voida muotoilla oikeusnormia. Lain esityöt ovatkin aina alisteisia verolainsäädännölle.

Lain esitöistä on todettava, että ne ratkaisevat hyvin harvoin, jos koskaan, VML 28 §:n soveltamista koskevan oikeudellisen ongelman. Syy on siinä, että lain esityöt eivät useinkaan määrittele lain tarkoitusta kovinkaan yksiselitteisesti, ja ne voivat jopa vaieta lain tavoitteista. Lisäksi on huomattava, että lain tarkoitus ja tavoitteet

<sup>367</sup> Knuutinen 2020a: 187.

<sup>368</sup> Wikström 2005: 274–275, Laakso 2012: 257 ja Knuutinen 2014d: 85.

<sup>369</sup> Tikka 1972: 99 ja 105–106 sekä Määttä 2014: 163.

<sup>370</sup> Tikka 1972: 215.

voivat käytännössä elää myös ajassa, jolloin säännöksen tosiasialliset tavoitteet eivät välttämättä vastaa enää lain esitöissä ilmaistuja tavoitteita.<sup>371</sup>

VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevia oikeustapauksia tarkastelemalla voitaneen todeta, että lain sanamuoto ja lain esityöt muodostavat yhdessä käyttökelpoisen ja tärkeän oikeuslähdekompleksin, mutta mainitut oikeuslähteet riittävät harvoin perustellun oikeudellisen ratkaisun tekemiseen. Tästä syystä myös tuomioistuinten ratkaisukäytännöllä, erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksillä, on tärkeä merkitys vero-oikeudellisten säännösten tulkinnassa<sup>372</sup>. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätösten merkitys on erityisen korostunut sanamuodoltaan avoimen VML 28 §:n tulkinnassa<sup>373</sup>. Avoin sanamuoto tekee VML 28 §:stä dynaamisen, ajassa elävän säännöksen, jonka tulkinta ja soveltamisedellytykset täsmentyvät käytännössä vasta oikeuskäytännössä<sup>374</sup>. Tästä huolimatta oikeuskäytäntöön tukeutumiseen liittyy ongelmia, jotka pitää ottaa huomioon VML 28 §:ää tulkittaessa.

Eräs oikeuskäytäntöön tukeutumisen ongelmista on siinä, että VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevat tapaukset ovat tosiseikoiltaan erilaisia eikä tuomioistuinten päätösten perusteella voida välttämättä tehdä pitkälle meneviä yleistyksiä VML 28 §:n soveltamisedellytyksistä. Esimerkkinä voidaan mainita päätökset, joiden perusteluissa käytetään ilmaisuja ”*tilannetta kokonaisuutena arvioiden*”<sup>375</sup>, ”*tässä kokonaisuudessa*”<sup>376</sup>, ”*näissä olosuhteissa*”<sup>377</sup> tai ”*vallinneissa olosuhteissa*”<sup>378</sup>. Tällaisten ratkaisujen prejudikatiivinen vaikutus on todennäköisesti varsin rajoitettu.<sup>379</sup> Myrsky kuitenkin huomauttaa, että päätöksissä käytetyille sanamuodoille ei pitäisi antaa yhtä korostettua merkitystä kuin verolain säännöksille, sillä ratkaisevaa on kokonaisuus eivätkä yksittäiset sanat. Myrsky korostaa, että oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa otetaan aina kantaa yksittäiseen tapaukseen ja ratkaistaan yksittäinen asia eikä tarkoituksena ole antaa yleistä oikeusohjetta, kuten lainsäädännön kohdalla on asian laita.<sup>380</sup>

---

<sup>371</sup> Määttä 2014: 165.

<sup>372</sup> Myrsky 2004: 48; Myrsky 2007: 850 ja 855 sekä Määttä 2014: 15 ja 234. Ks. myös Hellberg (2013: 318), joka huomauttaa, ettei kaikkia vero-oikeudellisia kysymyksiä ole mahdollista säännellä yksityiskohtaisesti ja tämän takia keskeisessä asemassa ovat lain säännösten lisäksi myös prejudikaatit.

<sup>373</sup> Ks. myös Myrsky 2004: 49.

<sup>374</sup> Tikka 1972: 107.

<sup>375</sup> Ks. esim. KHO 2017:20.

<sup>376</sup> Ks. esim. KHO 2014:66.

<sup>377</sup> Ks. varainsiirtoveron kiertämistä koskeva päätös KHO 2019:156.

<sup>378</sup> Ks. esim. KHO 4.7.2001 T 1564.

<sup>379</sup> Myrsky (2012: 257) huomauttaa, että ratkaisujen prejudikatiivista vaikutusta rajoittavat ilmaisut saattavat tulla esille juuri veron kiertämistä koskevien tapauksien yhteydessä, koska nämä tapaukset ovat tyypillisesti hyvin yksilöllisiä.

<sup>380</sup> Myrsky 2012: 257.

Verotuksessa monet tulkintakysymykset voivat olla sellaisia, joita ei ole osattu ennakoida lainsäädäntövaiheessa eikä niihin ole otettu kantaa oikeuskäytännössä. Tällaisissa tilanteissa oikeuskirjallisuudella ja erityisesti oikeuskirjallisuudessa esitetyillä kannanotoilla ja systematiikalla on merkitystä oikeuslähteenä.<sup>381</sup> Oikeuskirjallisuuden asema ei ole luonnollisestikaan yhtä vahva kuin velvoittavilla oikeuslähteillä, koska oikeustiede ei säädä kuten lainsäädäntö eikä se myöskään ratkaise, kuten tuomari. Oikeuskirjallisuuden tehtävänä ei siis ole konkreettisten ratkaisuohjeiden laatiminen yksittäistapauksissa<sup>382</sup>. *Tolosta* mukailleen oikeustiede tulkitsee ja systematisoi. Oikeustiede muotoilee ja jäsentää normeja systemaattisten näkökohtien, oikeuskäytännön ja lain esitöiden avulla.<sup>383</sup> Oikeustieteen asema oikeuslähteenä perustuu siihen, että sen tehtävänä on nimenomaisesti oikeusjärjestyksen sisällön tutkiminen<sup>384</sup>.

VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevia korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksiä tarkastelemalla voidaan havaita, että korkein hallinto-oikeus ei viittaa päätöksissään oikeuskirjallisuuteen. Pelkästään oikeuskäytäntöä tarkastelemalla voi saada virheellisen kuvan, että oikeuskirjallisuudella ei ole merkitystä VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Asia on kuitenkin toisin, sillä historia osoittaa, että oikeuskirjallisuudella on merkitystä VML 28 §:n tulkintakannanottojen muodostajana. Tämä voidaan todeta muun muassa VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevan vuosikirjapäätöksen KHO 2017:20 äänestyslausunnosta, jossa asiassa eri mieltä ollut oikeusneuvos viittasi yksilöidysti oikeuskirjallisuuteen<sup>385</sup>. On varsin ilmeistä, että oikeuskirjallisuuden merkitys jää pääsääntöisesti piiloon, koska se rajoittuu usein vain tuomioistuimen sisäiseen päätösharkintaan.<sup>386</sup> Oikeuskirjallisuus tarjoaa parhaimmillaan informaatiota argumenteista, joita voidaan käyttää erilaisten ratkaisuvaihtoehtojen tukena. *Myrsky* kuitenkin muistuttaa, että oikeuskirjallisuudessa esitetty kannanotto vaikuttaa oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa sitä vähemmän, mitä selvempi on lainsäädäntö<sup>387</sup>. Joka tapauksessa on aiheellista muistaa, että oikeuskirjallisuudessa esitetty kannanotto ei ole sama asia kuin tulkinnan lopputulos. Sen sijaan kannanotto on yksi lähestymistapa oikeudelliselle tulkinnalle.<sup>388</sup>

<sup>381</sup> Hellberg 2013: 315.

<sup>382</sup> Tolonen 2003: 63.

<sup>383</sup> Tolonen 2003: 133–134.

<sup>384</sup> Myrsky 2011: 49.

<sup>385</sup> Ks. myös varainsiirtoveron kiertämistä koskeva vuosikirjapäätös KHO 2012:13, jossa korkein hallinto-oikeus haki tulkinta-apua lainsäädännöstä, lain esitöistä, oikeuskäytännöstä ja oikeuskirjallisuudesta.

<sup>386</sup> Ks. yksityiskohtaisemmin oikeuskirjallisuudesta oikeuslähteenä esim. Virolainen 2012: 4–8.

<sup>387</sup> Myrsky 2011: 50.

<sup>388</sup> Ks. myös Virolainen (2012: 28–29), jonka mukaan oikeuskirjallisuudessa esitetty kannanotto on lähtökohta ainoastaan tuomarin omalle oikeudelliselle päättelylle ja tulkinnalle.

## 3.2 Oikeusperiaatteet veron kiertämisen tunnistamisessa

### 3.2.1 Oikeusperiaatteiden merkitys veron kiertämisen tunnistamisessa

Voimassa oleva oikeus muodostuu institutionaalisiin päätöksiin perustuvista oikeussäännöistä ja yhteisöllisiin käytäntöihin perustuvista oikeusperiaatteista<sup>389</sup>. Oikeusperiaatteet ovat tyypillisesti enemmän tai vähemmän velvoittavia, kun taas oikeussäännöt ovat joko–tai -tyyppisiä eli niitä joko sovelletaan tai ei sovelleta<sup>390</sup>. Oikeusperiaatteille on tunnusomaista, että ne ohjaavat oikeudellista ratkaisua vain yleisesti ja määrittävät ratkaisun lopputuloksen ainoastaan suuntaa antavasti<sup>391</sup>. Lisäksi oikeusperiaatteille on ominaista eräänlainen tilannesidonnaisuus ja niiden ratkaisuarvon vakioimattomuus<sup>392</sup>. Oikeussäännöt ovat puolestaan ehdottomia arvoperusteista irtautuneita tulkinta- ja ratkaisuperusteita, jotka omaavat vahvan oikeudellisen ratkaisuarvon.

Vero-oikeudessa lakien tulkinta on sääntölähtöistä. Tästä huolimatta myös oikeusperiaatteilla on sijansa oikeudellisessa punninnassa.<sup>393</sup> Varsinkin VML 28 §:n kaltainen sanamuodoltaan avoin yleislauseke antaa tilaa oikeusperiaatteiden tilannekohtaiselle punninnalle. Perinteisessä aarniolaisessa oikeuslähdeopissa oikeusperiaatteet kuuluvat sallittujen oikeuslähteiden ryhmään, jolloin niiden käytännön tehtävänä on vahvistaa argumentointia. *Laakso* katsoo, että oikeusperiaatteet eivät kuitenkaan sedimentoidu pelkästään sallittujen oikeuslähteiden ryhmään, vaan niiden asema oikeuslähteenä vaihtelee. Laakson mukaan oikeusperiaatteiden oikeuslähdeopillista asemaa määrittää muun muassa se, onko periaate olemassa lainsäädännön tasolla vai onko periaate johdettu esimerkiksi lain esitöistä tai oikeuskäytännöstä. Jälkimmäisissä tilanteissa oikeusperiaatteilla on vain heikosti velvoittavan oikeuslähteen asema. Mikäli periaate ei saa tukea lainsäädännöstä, lain esitöistä tai oikeuskäytännöstä, periaatteen asema oikeuslähteenä on sama kuin asia-argumenteilla eli kyseessä on sallittu oikeuslähde.<sup>394</sup> Näin ollen oikeusperiaatteen painoarvoon vaikuttaa ratkaisevasti se, mistä periaate saa institutionaalisen tukensa.

Vero-oikeudessa vahvasti velvoittavan oikeuslähteen asema on periaatteilla, jotka on kuvainnollisesti ilmaistuna kovetettu oikeussäännöiksi. Tällaisia periaatteita ovat esimerkiksi PL 81.1 §:n verotuksen lakisidonnaisuuden vaatimus ja VML 26.2

<sup>389</sup> Siltala 2004: 490.

<sup>390</sup> Ks. esim. Pikkujämsä 2001: 76.

<sup>391</sup> Ks. Tolonen 2003: 43.

<sup>392</sup> Siltala 2004: 50, 491 ja 493.

<sup>393</sup> Toivonen 2014: 357–358.

<sup>394</sup> Laakso 1990: 122–123.

§:n luottamuksensuojan periaate. Tärkeää on havaita, että vahvasti velvoittavan oikeuslähteen asema on myös EU-oikeudessa tunnustetuilla oikeusperiaatteilla. Oikeusperiaate on tunnustettu EU-oikeudessa esimerkiksi silloin, kun periaate sisältyy EU:n perussopimukseen tai kun kyseessä on EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate<sup>395</sup>. Tällaisia periaatteita ovat esimerkiksi suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate. Huomionarvoista on, että kansallisessa vero-oikeudessa lainsäädäntöön kirjoittamattomat oikeusperiaatteet kuuluvat sallittuihin oikeuslähteisiin. Sen sijaan EU-oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden velvoittavuus on vahvaa. Tämä merkitsee sitä, että EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön pohjautuvat periaatteet ovat oikeuslähdeopilliselta asemaltaan yhtä sitovia kuin perussopimukseen tai EU:n perusoikeuskirjaan kirjatut periaatteet. Näin ollen jäsenvaltioiden viranomaiset ovat velvoitettuja noudattamaan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä vakiintuneita yleisiä oikeusperiaatteita.

Veron kiertämisen tunnistamisessa tärkeä havainto on, että oikeuden väärinkäytön kiellon oikeuslähdeopillinen asema yleisenä oikeusperiaatteena on tunnustettu EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä. Näin ollen periaate asemoituu osaksi EU:n primaarioikeutta. Primaarioikeuteen rinnastuvasta asemastaan huolimatta oikeuden väärinkäytön kieltä ei voi kuitenkaan syrjäyttää EU:n perustamissopimuksen määräyksiä. Sen sijaan periaate voi vaikuttaa muiden normien tulokinnan kautta välitöntä oikeusvaikutusta saavana oikeussääntönä.<sup>396</sup> Kansallisen oikeusjärjestelmän näkökulmasta tarkasteltuna Suomen lainsäädännöstä ei löydy esimerkiksi perustuslain tasoista oikeuden väärinkäytön kieltävää säännöstä<sup>397</sup>. Tästä huolimatta oikeuden väärinkäytön kieltä on pidetty yleisenä ja vakiintuneena periaatteena, joskin näin on ollut lähinnä vain yksityisoikeudessa<sup>398</sup>. Nykyisin väärinkäytön kiellon periaate heijastuu yhä voimakkaammin EU-oikeudellisen sääntelyn kautta kansalliseen tulovero-oikeuteen, jossa sillä on tärkeä merkitys veron kiertämisen estämisessä ja tunnistamisessa.

Veron kiertämisen estämisen kannalta keskeinen periaate on niin ikään *suhteellisuusperiaate*<sup>399</sup>. Suhteellisuusperiaate ankkuroituu EU-oikeuteen, mutta sen voidaan katsoa sisältyvän yhtä lailla myös hallintolain (434/2004, HL) 6 §:n toiseen virkkeeseen, jonka mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden<sup>400</sup>. EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena suhteellisuusperiaatteen voidaan katsoa määrittävän EU-vero-oikeuden rajoja

<sup>395</sup> EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet ovat perussopimusten taseisia, mikä ilmenee muun muassa EU-tuomioistuimen tuomiosta C-101/08, *Audiolux*, 63 kohta.

<sup>396</sup> Lassila 2010: 414.

<sup>397</sup> Torkkel 2020b: 327.

<sup>398</sup> Torkkel 2020b: 327–331.

<sup>399</sup> Helminen 2018a: 138.

<sup>400</sup> Ks. Kulla (2018: 113), jonka mukaan suhteellisuusperiaate on luonteeltaan *kaikkea julkisen vallan toimintaa* rajoittava oikeusperiaate. Ks. myös Pikkujämsä 2001: 118.

ainakin kolmella tavalla. *Ensinnäkin* se rajaa EU:n lainsäädäntötoiminnan laajuutta ja sen toimielinten vallankäyttöä. Tätä heijastelee SEU 5(4) artiklan määräys, jonka mukaan unionin toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi. *Toiseksi* se asettaa rajoja lainsoveltajille. Suhteellisuusperiaate nimittäin edellyttää, että viranomaisten käyttämät keinot tai rajoitukset ovat oikeassa suhteessa siihen päämäärään nähden, jota toimenpiteellä pyritään turvaamaan<sup>401</sup>. Tämä voidaan muotoilla myös siten, että viranomaisen toimenpiteistä aiheutuvat haitat eivät saa olla liian suuria asetettuun tavoitteeseen nähden. *Kolmanneksi* suhteellisuusperiaatteesta on muodostunut vakiintunut osa EU-tuomioistuimen soveltamaa EU-oikeudellista tulkintadoktriinia, jota vasten EU-tuomioistuin arvioi EU:n lainsäädännön vastaisen rajoituksen olemassaolon oikeuttamista. Tulkintadoktriinin mukaisesti oikeuttamisperusteen on täytettävä suhteellisuusperiaate<sup>402</sup>.

Kun suhteellisuusperiaatetta tarkastellaan veron kiertämisen estämisen näkökulmasta, sen ydin tiivistyy siihen, ettei lainsoveltaja saa mennä verovelvollisen vallanvapautta rajoittavalla toimella pidemmälle kuin on tarpeen tehokkaan veronkannon varmistamiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi. Tämä tarkoittaa, että veron kiertämisen estämisessä puututaan vain sellaisiin oikeustoimiin, joissa on kyse veron kiertämisestä. Tämä edellyttää puolestaan veron kiertämiseksi katsottavien oikeustoimien tunnistamista. Suhteellisuusperiaatetta sovellettaessa verovelvolliselta pitäisi evätä vain sellaiset veroedut, jotka ovat lain tarkoituksen vastaisia ja joiden olemassaoloa ei voida oikeuttaa verotuksesta riippumattomilla syillä<sup>403</sup>. Muilta osin veroedut tulisi hyväksyä verovelvollisen vaatimusten mukaisesti. Muunlainen menettely ylittäisi nimittäin sen, mikä on tarpeen veron kiertämisen estämiseksi. Suhteellisuusperiaate tuodaan esiin esimerkiksi veronkiertodirektiivin 6(2) artiklassa, jossa todetaan, että järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin.

Veron kiertämisen estämiseen kannalta keskeisiä EU-oikeudellisia periaatteita ovat myös EU-oikeuden etusijaperiaate, välittömän oikeusvaikutuksen periaate ja EU-oikeuden tulkintavaikutuksen periaate. Mainitut periaatteet ovat ominaisia vain EU-oikeudelle, sillä ne määrittelevät EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön välistä suhdetta tilanteessa, jossa EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön suhteesta ei ole nimenomaisia säännöksiä<sup>404</sup>. EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön suhdetta määrittelevä *etusijaperiaate* muotoiltiin ensimmäisen kerran

---

<sup>401</sup> Ks. esim. C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

<sup>402</sup> Malmgrén 2008: 156.

<sup>403</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, 67 kohta sekä C-251/16, *Cussens*, 57 kohta.

<sup>404</sup> Helminen 2018a: 27 ja Äimä 2011: 21.

EU-tuomioistuimen vuonna 1964 antamassa tuomiossa 6/64, *Costa v. ENEL*<sup>405</sup>. Tämän jälkeen periaatteen sisältöä on täsmennetty useissa EU-tuomioistuimen tuomioissa<sup>406</sup>.

Etusijaperiaatteen mukaan EU-oikeus on asetettava etusijalle tilanteessa, jossa EU-oikeuden ja jäsenvaltion oikeuden välillä on ristiriita. Tämä koskee sekä perussopimuksia että direktiivejä<sup>407</sup>. Vero-oikeudellisesti tarkasteltuna vaatimus merkitsee ensinnäkin, että kansallinen verolainsäädäntö ei saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Toiseksi tämä tarkoittaa, että EU-oikeus syrjäyttää kansallisen verolainsäädännön silloin, kun EU-oikeus johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen.<sup>408</sup> Kolmanneksi etusijaperiaate edellyttää, että verolainsäädäntöä on sovellettava ja tulkittava EU-oikeuden asettamien vaatimusten mukaisesti<sup>409</sup>.

Etusijaperiaatteella ja EU-oikeuden välittömällä oikeusvaikutuksella on kiinteä yhteys toisiinsa, koska *välitön oikeusvaikutus* on eräs keino toteuttaa EU-oikeuden etusijaa käytännössä<sup>410</sup>. EU-tuomioistuin on vahvistanut välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen vuonna 1963 antamassaan tuomiossa C-26/62, *Van Gend en Loos*. Välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen ydin on siinä, että oikeussubjektit voivat vedota EU-oikeuden säännöksiin kansallisessa tuomioistuinprosessissa, vaikka vastaavaa säännöstä ei olisi sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön tai se olisi otettu puutteellisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä. Välitön oikeusvaikutus ulottuu sekä primaari- että sekundaarioikeuteen, ja se voi tulla kyseeseen yksityisen ja julkisen vallan välisissä suhteissa sekä yksityisten välisissä suhteissa. On kuitenkin huomattava, että välitön vaikutus ulottuu vain yksityisen ja julkisen vallan väliseen suhteeseen niissä tilanteissa, joissa on kyse direktiivimääräysten soveltamisesta<sup>411, 412</sup>.

EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön perusteella välitön oikeusvaikutus voi muodostua vain tietyin edellytyksin. *Ensinnäkin* EU-oikeudellisen säännöksen on oltava sisällöltään riittävän selvä ja täsmällinen, jotta siihen voidaan vedota ja jotta sitä voidaan soveltaa kansallisessa tuomioistuimessa. *Toiseksi* säännöksen on oltava sillä tavoin ehdoton, että sen soveltamiselle ja

<sup>405</sup> Asia 6/64, *Costa v. ENEL*, suomenkielisen tuomion s. 217–218.

<sup>406</sup> Ks. esim. asia 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, 3 kohta; asia 106/77, *Simmenthal*, 17 ja 21–22 kohdat; tuomio 152/84, *Marshall*; C-314/08, *Filipiak*, 81–82 kohdat sekä C-409/06, *Winner Wetten*. Ks. yksityiskohtaisemmin etusijaperiaatteen historiasta ja eurooppaoikeudellisesta kehityksestä esim. Pohjalainen 2012.

<sup>407</sup> Helminen 2018a: 27.

<sup>408</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 33.

<sup>409</sup> Helminen 2018a: 28.

<sup>410</sup> Ojanen 1998: 89 ja Salminen 2007: 878.

<sup>411</sup> Ks. C-152/84, *Marshall*, 48 kohta.

<sup>412</sup> Ojanen 1999b: 1072.

täytäntöönpanolle ei ole asetettu erityisiä ehtoja.<sup>413</sup> Mikäli kyse on direktiivistä, jäsenvaltion on lisäksi pitänyt laiminlyödä direktiivin implementointi määräajassa tai direktiivin täytäntöönpanon on pitänyt olla puutteellista<sup>414</sup>. *Kolmanneksi* on huomattava, että oikeussubjekti voi vedota direktiivin välittömään vaikutukseen ainoastaan suhteessa viranomaisiin (vertikaalinen vaikutus) eikä toista oikeussubjektia vastaan (horisontaalinen vaikutus)<sup>415</sup>. Verotuksen kannalta merkitystä on kuitenkin lähtökohtaisesti vain vertikaalisella välittömällä vaikutuksella<sup>416</sup>.

Verotuksen osalta EU-oikeuden välitön vaikutus koskee muun muassa SEUT:n syrjäntäkieltoartikkelia ja perusvapaudet takaavia artikloita. Välitön vaikutus koskee myös yritysjärjestelydirektiivin, emo-tytäryhtiödirektiivin, korko-rojaltidirektiivin ja veronkiertodirektiivin riittävän yksityiskohtaisia säännöksiä<sup>417</sup>. Veronkiertodirektiivin 6 artikla huomioon ottaen on kuitenkin vaikea kuvitella tilannetta, jossa verovelvollinen vetoaisi yleisen veronkiertosäännöksen välittömään vaikutukseen. Tämä on seurausta siitä, että veronkiertodirektiivin 6 artikla ei tarjoa veroetuja tai vastaavia oikeuksia kuin yritysjärjestelydirektiivin, emo-tytäryhtiödirektiivin ja korko-rojaltidirektiivin aineelliset säännökset.

EU-oikeuden *tulkintavaikutus* kytkeytyy EU-oikeuden huomioon ottamiseen normien soveltamistilanteissa. Tulkintavaikutuksen EU-oikeudellinen perusta on SEU 4(3) artiklaan sisältyvässä lojaliteettivelvoitteessa. Tämän lisäksi periaate voidaan kytkeä EU-tuomioistuimen vuonna 1984 antamaan tuomioon asiassa 14/83, *von Colson ja Kamann*<sup>418</sup>. Tulkintavaikutuksessa on kyse siitä, että kansallisen oikeuden säännöksiä on pyrittävä tulkitsemaan ja soveltamaan yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa. Tulkintavaikutus koskee kaikkia EU-oikeuden normeja, mutta periaatteella on korostunut merkitys erityisesti direktiivien ja niiden implementointisäännösten tulkinnassa.<sup>419</sup>

Tulkintavaikutus johtaa siihen, että EU-oikeuden vaikutus välittyy kansalliseen oikeuteen juuri kansallisen oikeuden tulkinnan kautta. Näin on esimerkiksi silloin, kun direktiiviartiklan implementoivaa kansallista säännöstä tulkitaan direktiivin valossa. Tällaisissa tilanteissa tulkintavaikutuksen huomioon ottaminen voi johtaa oikeussubjektin kannalta joko edulliseen tai epäedulliseen lopputulokseen<sup>420</sup>.

<sup>413</sup> Ks. esim. tuomio 26/62, *Van Gend en Loos*, suomenkielisen tuomion s. 167–168 ja tuomio 8/81, *Becker*, 25 kohta.

<sup>414</sup> Ks. esim. C-62/00, *Marks & Spencer*, 25 kohta; C-226/07, *Flughafen Köln v. Bonn*, 23 kohta; C-402/14, *Viamar*, 25 kohta; C-434/17, *Human Operator*, 38 kohta.

<sup>415</sup> Tuomio 152/84, *Marshall*, 48 kohta. Ks. oikeuskirjallisuudesta esim. Raitio 2016: 236–237.

<sup>416</sup> Helminen 2018a: 30.

<sup>417</sup> Helminen 2018a: 29–30 ja Penttilä 2012: 30.

<sup>418</sup> Ojanen 2016: 90–91.

<sup>419</sup> Raitio 2016: 239.

<sup>420</sup> Penttilä 2012: 32.



EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan tulkintavaikutuksella on rajansa. Kansallisen viranomaisen on tulkittava ja sovellettava kansallisia säännöksiä mahdollisimman pitkälle EU-oikeuden mukaisesti<sup>421</sup>. Lisäksi tulkinnan on pysyttävä lainsäädännön ja yleisten oikeusperiaatteiden<sup>422</sup> asettamissa rajoissa. Näin ollen tulkintavaikutus ei edellytä sellaista tulkintaa, joka olisi selvästi vastoin asiassa sovellettavaa kansallista oikeussäännöstä<sup>423</sup>. Tulkintavaikutus ei edellytä myöskään, että viranomaisen pitäisi tulkita kansallista säännöstä laajasti oikeussubjektin vahingoksi.<sup>424</sup> Huomionarvoista on sekin, että tulkintavaikutuksen merkitys on korostunut yhä voimakkaammin veron kiertämisen tunnistamisessa. Tämä selittyy sillä, että EU:n direktiivisäätelyyn on sisällytetty viime vuosien aikana useita veron kiertämisen estämistä harmonisoivia veronkiertosäännöksiä, jotka jäsenvaltiot ovat olleet velvoitettuja implementoimaan kansalliseen lainsäädäntöön.

### 3.2.2 Oikeusvarmuuden ja verokohtelun ennustettavuuden turvaaminen

Oikeusvarmuuden periaate on yksi hyvän verojärjestelmän perusominaisuuksista<sup>425</sup>. Samalla se on yksi EU-oikeuden johtavista, kaikille jäsenvaltioille yhteisistä yleisistä oikeusperiaatteista, jonka keskeisenä tehtävänä on turvata lainkäytön ennakoitavuutta<sup>426</sup>. Vero-oikeudessa lainkäytön ennakoitavuus tarkoittaa muun ohella sitä, että verovelvolliset voivat ennakoida riittävällä varmuudella taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset<sup>427</sup>. Ennakoitavuus ilmentää näin ollen oikeusvarmuuden ideaa.<sup>428</sup> Oikeusvarmuuteen liittyy tyypillisesti myös vaatimus siitä, että verovelvolliset voivat luottaa veroratkaisujen lainmukaisuuteen ja että lainsoveltaja tulkitsee ja soveltaa vero-oikeudellisia säännöksiä yhdenmukaisesti samanlaisissa tapauksissa<sup>429</sup>. Oikeusvarmuuteen kuuluu osaltaan myös verolainsäädännön tietynasteinen muuttumattomuus ja oikeuskäytännön vakaus.

<sup>421</sup> C-106/89 *Marleasing*, 8 kohta; C-365/98, *Brinkmann*, 40 kohta; C-397/01, *Pfeiffer*, 113 kohta; julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 77 alaviite; C-18/13, *Maks Pen*, 36 ja 39 kohdat sekä C-40/15, *Aspiro*, 18 kohta.

<sup>422</sup> Keskeisiä tulkintavaikutusta rajoittavia yleisiä oikeusperiaatteita ovat esim. oikeusvarmuuden, lakisidonnaisuuden ja luottamuksensuojan periaate sekä suhteellisuusperiaate.

<sup>423</sup> Raitio 2016: 244.

<sup>424</sup> Mäenpää 2011: 121–122.

<sup>425</sup> Haapaniemi 2013: 24. Ks. oikeusvarmuudesta ja ennustettavuudesta hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina esim. Valtiovarainministeriö 2002: 20.

<sup>426</sup> Laakso 2012: 146 ja Sääski Keskitalo 2012: 195. Ks. myös C-110/03, *Belgia v. komissio*, 30 kohta ja C-308/06, *Intertanko*, 69 kohta.

<sup>427</sup> Äimä 2011: 101.

<sup>428</sup> Valtiovarainministeriö 2006:17 ja Järvenoja 2015: 80.

<sup>429</sup> Esim. Sääski Keskitalo 2012: 195, Tikka 1972: 83 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 37. Ks. oikeusvarmuudesta ja ennustettavuudesta hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina Valtiovarainministeriö 2002: 20.

Verolainsäädännön tietynasteinen muuttumattomuus tai lainsäädännön jatkuvuus voidaan ymmärtää laajasti muutosten tekoon, niiden toteuttamistapaan ja toteuttamisaikatauluun liittyvänä jatkuvuutena<sup>430</sup>. Jatkuvuus turvaa osaltaan sen, että verovelvollisilla on edellytykset arvioida taloudellisen käyttäytymisen verovaihtuksia pitkällä ajanjaksolla<sup>431</sup>. Tämän takia verolainsäädännön muutosten pitäisi olla perusteltuja ja huolellisesti arvioituja<sup>432</sup>. Oikeuskäytännön vakaus viittaa puolestaan siihen, että tuomioistuimen ei tulisi poiketa antamistaan ennakkoratkaisuista ilman perusteltua syytä<sup>433</sup>. Lisäksi oikeudellisten ratkaisujen pitäisi säilyä sisällöllisesti ennallaan, vaikka yhteiskunnallinen ja taloudellinen toimintaympäristö muuttuisivat<sup>434</sup>. Toimintaympäristön muuttuminen luo kuitenkin epävarmuustekijöitä varsinkin verosäännösten tulkintaan ja soveltamiseen, koska sääntelyn kohteena ovat nimenomaisesti taloudelliset tapahtumat.

EU-tuomioistuin on täsmentänyt oikeusvarmuuden merkityssisältöä ratkaisukäytännössään. EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä<sup>435</sup>. Tämä tarkoittaa, että verolain säännöksissä on määriteltävä riittävän yksiselitteisesti niiden soveltamisedellytykset ja oikeudelliset seuraukset. Verovelvollisten pitäisi esimerkiksi voida päätellä säännösten merkityssisältö lain normaalitytulkinnan perusteella<sup>436</sup>. Oikeussäännösten selvyys ja täsmällisyys eivät kuitenkaan yksinään riitä takaamaan oikeusvarmuutta. EU-tuomioistuimen mukaan säännösten on nimittäin oltava myös vaikutuksiltaan ennakoitavia<sup>437</sup>. Toisin sanoen verovelvollisten pitäisi voida ennakoida riittävällä varmuudella, kuinka säännöksiä tulkitaan ja sovelletaan sekä mitkä ovat erilaisten taloudellisten toimenpiteiden veroseuraamukset<sup>438</sup>.

Oikeusvarmuuden edellytysten toteutuminen on tärkeää erityisesti tilanteissa, joissa säännöksen soveltaminen on omiaan aiheuttamaan oikeussubjektille epäedullisia seurauksia.<sup>439</sup> EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön perusteella oikeusvarmuuden periaatteelle on annettava erityinen painoarvo

---

<sup>430</sup> Sääski Keskitalo 2012: 197.

<sup>431</sup> Valtiovarainministeriö 2002: 20.

<sup>432</sup> Valtiovarainministeriön (2002: 20) tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa painotetaan, että: ”Verolainsäädännön muutoksia tulisi toteuttaa ainoastaan silloin, kun muutoksen puolesta puhuvat tekijät ovat selkeästi painavampia kuin vanhan sääntelyn säilyttämisen puolesta puhuvat tekijä”.

<sup>433</sup> Äimä 2011: 101. Ks. myös Raitio 2012: 63.

<sup>434</sup> Ks. Järvenoja 2015: 133.

<sup>435</sup> Ks. C-110/03, *Belgia v. komissio*, 30 kohta ja C-308/06, *Intertanko*, 69 kohta.

<sup>436</sup> Järvenoja 2015: 142–143.

<sup>437</sup> Ks. C-72/10, *Costa ja Cifone*, 74 kohta sekä C-459/17, *SGL*, 42 kohta.

<sup>438</sup> Näin esim. Tikka 1972: 81, Sääski Keskitalo 2012: 195 ja Järvenoja 2015: 133.

<sup>439</sup> Ks. C-110/03, *Belgia v. komissio*, 30 kohta; C-308/06, *Intertanko*, 69 kohta; C-72/10, *Costa ja Cifone*, 74 kohta sekä C-459/17, *SGL*, 42 kohta.

varsinkin tilanteissa, joissa soveltamisharkinnan kohteena oleva sääntely voi aiheuttaa oikeussubjektille taloudellisia rasitteita<sup>440</sup>. Kuvatun kaltainen tilanne on kyseessä juuri silloin, kun lainsoveltaja arvioi oikeustoimen lainmukaisuutta yleisen veronkiertosäännöksen valossa. Veronkiertosäännöksen soveltaminen nimitään johtaa veroedun epäämiseen ja usein myös veronmaksuvelvollisuuden realisoitumiseen.

Oikeusvarmuus kytkeytyy olennaisesti lainsäädäntötekniikkaan ja erityisesti lainsäädännön yksityiskohtaisuuteen<sup>441</sup>. Yksityiskohtainen lainsäädäntötekniikka lisää lähtökohtaisesti oikeusvarmuutta, koska se kaventaa säännösten tulkintamarginaalia. Verolainsäädännön ominaispiirteisiin kuuluu, että sääntely kohdistuu nopeasti muuttuviin taloudellisiin ilmiöihin ja erilaisiin taloudellisiin tilanteisiin, jotka eivät ole välttämättä tiedossa lainsäädäntöhetkellä. Siinä, missä taloudelliset ilmiöt voivat muuttua nopeasti, verolainsäädännön muutokset tapahtuvat tyypillisesti hitaammin. Tästä syystä verolain säännökset ovat usein yleisluonteisia ja sääntely jättää lainsoveltajalle enemmän tulkintamarginaalia taloudellisen toimintaympäristön muuttuessa kuin yksityiskohtainen sääntely. Yleisluonteisiin säännöksiin perustuva lainsäädäntötekniikka on kuitenkin omiaan heikentämään oikeusvarmuutta.<sup>442</sup> Tästä huolimatta yksityiskohtaisen ja tarkkarajaisen lain säätäminen on vero-oikeudessa monessa tapauksessa haastavaa sääntelykohteisiin liittyvien erityispiirteiden tai niiden dynaamisuuden takia<sup>443</sup>. Yleisluonteisten säännösten kohdalla oikeusvarmuutta voidaan kuitenkin edistää mahdollisimman selkeillä ja yksiselitteisillä lain sanamuodoilla, sillä ne kaventavat lainsoveltajan liikkumavaraa säännösten tulkinnassa<sup>444</sup>.

Sääntelyn yleisluonteisuuden ja sanamuotojen avoimuuden takia korkeimman hallinto-oikeuden päätökset vaikuttavat olennaisesti siihen, millaiseksi verolain tulkinta ja soveltaminen muodostuvat kansallisessa vero-oikeudessa. Tämä koskee myös VML 28 §:ää, jonka muotoilu ei ilmaise kovinkaan selvästi säännöksen soveltamisedellytyksiä tai kuinka säännöstä pitäisi tulkita. VML 28 §:n soveltamisedellytysten hahmottaminen edellyttää näin ollen hyvää oikeuskäytännön tuntemusta ja kykyä analysoida säännöksen soveltamisharkintaa koskevia päätöksiä. Tämän takia on selvää, että VML 28 §:n muotoiluun liittyy verotuksen oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen kytkeytyviä haasteita<sup>445</sup>.

<sup>440</sup> C-255/02, *Halifax*, 72 kohta; C-288/07, *Isle of Wight Council*, 47 kohta sekä julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, 106 kohta.

<sup>441</sup> Järvenoja 2015: 80.

<sup>442</sup> Knuutinen (2009: 48) huomauttaa, että myös yksityiskohtainen lainsäädäntötekniikka saattaa heikentää oikeusvarmuutta, koska se voi johtaa sääntelyn vaikeaan hallittavuuteen.

<sup>443</sup> Ks. verolain epätäydellisyydestä tarkemmin esim. Määttä 2014: 37–44.

<sup>444</sup> Tikka 1983a: 9 ja Valtiovarainministeriö 2002: 20.

<sup>445</sup> Ks. myös Valtiovarainministeriö 2017: 142.

Pelkästään VML 28 §:n muotoilua tarkastelemalla vaikuttaa siltä, että säännös ei täytä sellaisenaan oikeusvarmuuteen kuuluvia sääntelyn selvyiden ja täsmällisyyden vaatimuksia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että VML 28 § olisi esteenä oikeusvarmuuden toteutumiseksi. Oikeusvarmuuden toteutumista voidaan nimittäin edistää esimerkiksi prosessuaalisilla vaatimuksilla, joihin kuuluu muun muassa tuomioiden perusteluvaatimus. Mitä systemaattisemmin, yksityiskohtaisemmin ja läpinäkyvämmiin tuomioistuin perustelee VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevan päätöksensä, sitä helpommin verovelvollinen voi erottaa esimerkiksi tilanteet, jotka ovat identtisiä merkityksellisen taustan suhteen<sup>446</sup>.

Lisäksi on huomattava, että VML 28 §:n sanamuoto on säilynyt lähes muuttumattomana vuodesta 1943 lähtien<sup>447</sup>. Tänä aikana säännöksen soveltamisesta on kertynyt runsaasti oikeuskäytäntöä, joka osaltaan poistaa epävarmuutta, jota säännöksen avoin muotoilu aiheuttaa. Oikeuskäytäntö antaa näin ollen täsmällisemmän kuvan VML 28 §:n soveltamisedellytyksiä ja soveltamisalan rajoista kuin säännöksen sanamuoto itsessään. Pitkällä aikavälillä tämä luo oikeusvarmuutta. Näin on erityisesti silloin, kun oikeudellisessa toimintaympäristössä ei tapahdu merkittäviä muutoksia. Toisaalta toimintaympäristön muutokset voivat johtaa uudentyypisiin tulkintaongelmiin, jotka eivät välttämättä ratkea vakiintuneen oikeuskäytännön avulla. Näin on esimerkiksi silloin, kun voimassa olevan kansallisen säännöksen katsotaan vastaavan sellaisenaan EU-oikeudellisen direktiiviar tiklan tavoitetta eikä kansallista säännöstä muuteta tämän takia direktiivin sanamuotoa vastaavaksi. Edellä kuvatun kaltainen tilanne liittyy läheisesti VML 28 §:n tulkintaan<sup>448</sup>.

---

<sup>446</sup> Ks. myös Raitio & Tuominen 2020: 295.

<sup>447</sup> Pikkujämsä 2001: 180–181.

<sup>448</sup> Ks. tutkimuksen alaluku 4.8 Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointi kansalliseen tuloverojärjestelmään.

### 3.3 Vero-oikeudellinen lakisidonnaisuuden vaatimus

#### 3.3.1 Verotuksen lakisidonnaisuus – ei veroa ilman lakia

Verotuksen lakisidonnaisuus<sup>449</sup> edellyttää, että verosta säädetään lailla<sup>450</sup>. Verotuksen lakisidonnaisuus saa Suomen kansallisessa lainsäädännössä muodollisen voimassaolonsa PL 81.1 §:stä<sup>451</sup>. PL 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. PL 81.1 § muodostaa yksiselitteisen ja ehdottoman normiauktorin verotuksen lakisidonnaisuudelle. Säännös on siinä määrin ehdoton, että se ei sisällä joustoa tai harkintavaltaa sen ydinalueella<sup>452</sup>.

Lakisidonnaisuus on siinä mielessä monitasoinen oikeudellinen ilmiö, että sen voidaan katsoa vaikuttavan vero-oikeudessa kolmella tasolla: 1) lainsäädännön, 2) lain tulkinna ja 3) lain soveltamisen tasoilla. *Lainsäädännön tasolla* lakisidonnaisuudelle on ominaista ehdottomuus<sup>453</sup>. Lakisidonnaisuus edellyttää, että verotuksesta säädetään eduskunnan hyväksymällä lailla. Lailla säätämisen vaatimus tarkoittaa lakisidonnaisuuden näkökulmasta, että verolainsäädäntöön on sisällytettävä säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Nämä seikat muodostavat yhdessä verolain säännösten minimivaatimukset, joita ei voida täyttää lakia alemman asteisilla säännöksillä tai hallintopäätöksillä.<sup>454</sup> Asia voidaan ilmaista myös niin, että lakisidonnaisuus pitää sisällään verolainsäädännön *delegointikiellon*.

Lakisidonnaisuus ilmenee lainsäädännön tasolla myös verolain säännösten *täsmällisyysvaatimuksena*<sup>455</sup>. Täsmällisyysvaatimuksen mukaan verolain säännösten pitäisi olla sillä tavoin täsmällisiä, että verovelvolliset voisivat noudattaa säännöksiä ja ennakoida verotustaan<sup>456</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että epätäsmälliset ja veroseuraamuksiltaan avoimet säännökset eivät ole ainoastaan lakisidonnaisuuden vastaisia, vaan ne ovat myös vastoin PL 15 §:n turvaamaa

---

<sup>449</sup> Verotuksen lakisidonnaisuudesta käytetään myös ilmaisuja vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate, legalismi, korostetun laillisuuden periaate, lakisidonnaisuuden periaate sekä verotuksen laillisuusperiaate. Tässä tutkimuksessa ilmiöstä käytetään nimitystä (*verotuksen*) lakisidonnaisuus. Tutkimuksessa on pidättäytytty käyttämästä ilmaisua *legaliteettiperiaate*, koska tämä on omiaan antamaan virheellisen kuvan siitä, että kyseessä olisi yksinomaan oikeusperiaate. Lakisidonnaisuus ilmaisee terminä myös suoremmin sen, että verotus on vahvasti lainsäädäntöön sidottua.

<sup>450</sup> Malmgrén 2018b: 282 ja Knuutinen 2015a: 813.

<sup>451</sup> Kunnallisverotuksessa verotuksen lakisidonnaisuuden normiperusta on PL 121.3 §:ssä.

<sup>452</sup> Pankakoski 2018: 35.

<sup>453</sup> Knuutinen 2020a: 185 ja Knuutinen 2009: 173.

<sup>454</sup> Wikström 1993: 336 sekä Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 35.

<sup>455</sup> Ks. verosäännösten täsmällisyysvaatimuksesta esim. Soikkeli 2003: 83–86.

<sup>456</sup> Knuutinen 2015a: 814 ja Helminen 2014b: 24. Ks. myös Raz 2009: 213.

omaisuudensuojaa<sup>457</sup>. Tämä huomioon ottaen verolain säännösten pitäisi olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta olisi veroa määrättäessä sidottua harkintaa<sup>458</sup>. Käytännössä lainsäädännön pitäisi siis ilmaista täsmällisesti, kuinka oikeudellinen ongelma lopulta ratkaistaan ja ratkaisu pitäisi tehdä lainsäädäntöön tukeutuen<sup>459</sup>.

Vero-oikeudessa on kuitenkin tarkoituksenmukaista tukeutua abstraktiin lainsäädäntötekniikkaan, jotta säännökset mukautuisivat paremmin taloudellisen toimintaympäristön muutoksiin<sup>460</sup>. Abstrakti lainsäädäntötekniikka johtaa siihen, että verolainsäädäntö muodostuu lähtökohtaisesti aukolliseksi, tulkinnanvaraiseksi ja harkintamarginaalia sisältäväksi. Abstrakti lainsäädäntötekniikka johtaa väistämättä siihen, että sanamuodoltaan avoimien säännösten sisältö täsmenyy viimekädessä tuomioistuinten ratkaisukäytännössä. Vakiintunut oikeuskäytäntö luo ennustettavuutta, mutta tästä huolimatta tuomioistuimen tulkintoihin nojaavaa lain sisällön täsmenymistä voidaan pitää eräänlaisena lainsäädäntövalan delegointina.<sup>461</sup> Tästä huolimatta lakisidonnaisuus ei ole esteenä VML 28 §:n kaltaisen harkintamarginaalia sisältävän yleislausekkeen olemassaololle<sup>462</sup>. Lakisidonnaisuus kuitenkin edellyttää, että yleislauseketta tulkitaan ja sovelletaan johdonmukaisesti ja että säännöksen soveltamisharkintaa koskevat päätökset perustellaan erityisen huolellisesti.

*Lainsäädännön ja lain soveltamisen tasoilla* lakisidonnaisuus ilmenee *taannehtivuuskieltona*<sup>463</sup>. Taannehtivuuskielto edellyttää, että veroja ei voida säätää voimaan takautuvasti eikä uutta lainsäädäntöä voida soveltaa tosiseikastoon, joka on toteutunut vanhan lainsäädännön aikana<sup>464</sup>. Perustuslakiin tai verolainsäädäntöön ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa<sup>465</sup>. Lakisidonnaisuuden vaatimus huomioon ottaen voidaan kuitenkin todeta, että taannehtivaa verolainsäädäntöä on lähtökohtaisesti vältettävä. Taannehtivan verolainsäädännön

<sup>457</sup> Helminen 2014a: 94.

<sup>458</sup> HE 1/1998 vp: 134. Sidotun harkinnan tai niin sanotun laillisuusharkinnan vastakohta on vapaa harkinta eli niin kutsuttu tarkoituksenmukaisuusharkinta. Tarkoituksenmukaisuusharkinnassa lainsäädäntö ei ohjaa oikeudellisia ratkaisuja yhtä tiukasti, vaan se jättää ratkaisun sisällön lainsoveltajan harkinnan varaan. Ks. sidotusta ja vapaasta harkinnasta esim. Laakso 1990: 188–202 sekä Husa & Pohjolainen 2014: 231.

<sup>459</sup> Husa & Pohjolainen 2014: 231.

<sup>460</sup> Soikkeli 2003: 84.

<sup>461</sup> Soikkeli 2003: 86.

<sup>462</sup> Ks. myös Laakso 1990: 197–200.

<sup>463</sup> Ks. takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyydestä kattavammin esim. Männistö 2018.

<sup>464</sup> Määttä 2014: 144. Ks. myös Soikkeli 2003: 100–105.

<sup>465</sup> Esim. Männistö 2018: 4–5. Vrt. rikosoikeudellinen laillisuusperiaate, josta säädetään PL 8 §:ssä seuraavasti: ”Ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen eikä tuomita rangaistukseen sellaisen teon perusteella, jota ei tekohetkellä ole laissa säädetty rangaistavaksi. Rikoksesta ei saa tuomita ankarampaa rangaistusta kuin tekohetkellä on laissa säädetty”.

välttämistä voidaan perustella sillä, että lakisidonnaisuus on oikeusvarmuuden periaatteen erityinen ja samalla vahvin ilmentymä<sup>466</sup>. Oikeusvarmuuden periaate huomioon ottaen verovelvollisten pitäisi pystyä tekemään taloudelliset päätöksensä niiden verovaikutukset tiedostaen<sup>467</sup>. Taannehtiva verolainsäädäntö vaikeuttaa verovaikutusten huomioon ottamista, minkä takia taannehtivuuden voidaan katsoa olevan lakisidonnaisuuden perusajatuksen ja oikeusvarmuuden periaatteen vastaista.<sup>468</sup> Tästä huolimatta yksittäistapauksiin saattaa liittyä erityispiirteitä, jotka puoltavat taannehtivan verolainsäädännön sallimista<sup>469</sup>. Näin on kuitenkin vain silloin, kun taannehtivuuden vaikutus on verovelvolliselle myönteinen<sup>470</sup>. Tällöinkin on pidettävä mielessä, että taannehtiva lainsäädäntö loukkaa vähintäänkin oikeusvarmuutta.

Lain tulkinnan tasolla lakisidonnaisuus toimii argumenttina verolain sanamuodon mukaisen laintulkintamenetelmän puolesta<sup>471</sup>. *Wikström* luonnehtii verolain sanamuotoa painottavaa tulkintatapaa lakisidonnaisuuden suoranaiseksi jatkeeksi<sup>472</sup>. Luonnehdinta on osuva ottaen huomioon, että sanamuotoa painottavassa tulkinnassa säännöksille annetaan merkityssisältö niiden sanamuotojen puitteissa eikä säännöksen sanamuotoa ylitetä ilman erityisiä syitä<sup>473</sup>. Lakisidonnaisuuden takia vero-oikeus on siinä mielessä erityinen oikeudenala, ettei lain sanamuodosta voida aina joustaa esimerkiksi lainsäädäntötasolla syntyneiden jännitteiden poistamiseksi<sup>474</sup>.

Lain tulkinnan tasolla on kuitenkin huomattava, että lakisidonnaisuuden toteutumiseen vaikuttaa olennaisesti verojärjestelmässä omaksuttu lainsäädäntötekniikka. Tilanteissa, joissa verojärjestelmä sisältää sanamuodoltaan avoimia yleislausekkeita, lainsoveltajan on käytännössä mahdotonta pitäytyä yksinomaan säännösten sanamuodon mukaisessa tulkinnassa. Sanamuodoltaan avointen säännösten kohdalla lainsoveltaja voi päätellä säännöksestä vain sen ydinalueen, mutta reuna-alueilla lainsoveltaja joutuu tekemään ratkaisunsa muiden kriteerien

<sup>466</sup> C-308/06, *Intertanko*, 70 kohta.

<sup>467</sup> Vanistendael 1996: 24.

<sup>468</sup> Ks. myös Knuutinen 2015a: 824.

<sup>469</sup> Ks. PeVL 1/2009 vp: 2.

<sup>470</sup> Ks. esim. kotitalousvähennyksen perustetta sääntelevän TVL 127 b §:n 2 kohdan lisääminen tuloverolakiin. Muutoksen myötä verovelvollinen saattoi saada kotitalousvähennyksen myös silloin, kun työ oli tehty muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa kuin Suomessa. Lakimuutos tuli voimaan 1.1.2013, mutta lakia sovellettiin takautuvasti verovelvollisen eduksi kuitenkin jo verovuodesta 2007. Lainsäätäjä katsoi, että lain takautuva soveltaminen ei ollut tässä tapauksessa perustuslaillinen ongelma, koska muutos kohdistui verovelvollisen eduksi. Ks. HE 87/2012 vp: 6.

<sup>471</sup> Wikström 1997: 333, Soikkeli 2003: 80 ja Pankakoski 2018: 36.

<sup>472</sup> Wikström 1997: 335.

<sup>473</sup> Knuutinen 2015a: 821 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 25.

<sup>474</sup> Knuutinen 2009: 171.

kuin kielenkäyttösääntöjen avulla<sup>475</sup>. Yleislausekkeiden varaan rakentuva lainsäädäntötekniikka onkin omiaan väljentämään verolain säännösten tulkintarajoja ja antamaan lainsoveltajalle enemmän vapausasteita<sup>476</sup>. Yleislausekkeiden varaan rakentuva sääntely johtaa käytännössä siihen, että verolain sanamuodon mukainen tulkinta on harvoin riittävää tai edes mahdollista. Verotuksen lakisidonnaisuus edellyttää kuitenkin tällöin, että lainsoveltaja ottaa säännösten tulkinnassa huomioon oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden periaatteet.

Lain tulkinnan tasolla lakisidonnaisuus toimii vahvana argumenttina *analogia-kiellon* puolesta. Analogia perustuu säännöksen sanamuodossa mainittujen ja siinä mainitsemattomien oikeudellisten ilmiöiden vertailuun. Analogiaan perustuvassa laintulkinnassa lainsoveltaja soveltaa tulkittavaa säännöstä sen sanamuodossa nimenomaisesti mainitsemattomaan, mutta säännöksen ilmaisemaan oikeudelliseen ilmiöön<sup>477</sup>. Oikeustoimen tosiseikkoihin liitetään ikään kuin samat oikeusvaikutukset kuin soveltamisharkinnan kohteena oleva säännös liittyy olennaisesti samankaltaisiin tosiseikkoihin<sup>478</sup>. *Rekola* mukailleen analogia käsittää säännöksen soveltamisen sellaiseen tapaukseen, johon sitä ei voida soveltaa lain sanamuodon perusteella, mutta johon lain tarkoitus kuitenkin vaatisi sitä sovellettavaksi<sup>479</sup>. Tähän viitaten *Knuutinen* on todennut osuvasti, että analogisessa laintulkinnassa liikutaan lain sanamuodon ulkopuolisella alueella, mutta kuitenkin sen tarkoituksen rajaamalla alueella<sup>480</sup>.

Analogian käyttö vähentää tarvetta säännellä veron kiertämisen estämisestä VML 28 §:n kaltaisilla yleislausekkeilla. *Rosanderin* mukaan tämä johtuu siitä, että veron kiertämiseksi katsottavat toimet ovat käytännössä mahdollista ratkaista analogisella laintulkinnalla<sup>481</sup>. Suomen kansallisessa lainsäädännössä ei ole sellaisia erityisiä säännöksiä, jotka nimenomaisesti kieltäisivät analogian käytön verolain tulkinnassa tai niiden soveltamisessa. *Hultqvistin* mukaan analoginen laintulkinta sopii kuitenkin huonosti yhteen verotuksen lakisidonnaisuuden kanssa. *Hultqvist* katsoo, että juuri verotuksen lakisidonnaisuus estää analogian käytön vero-oikeudessa, koska lakisidonnaisuus korostaa ehdotonta lailla säätämisen vaatimusta<sup>482</sup>. *Juuselan* mukaan ehdotonta analogiakieltoa on perusteltua pitää vero-oikeudessa lähtökohtana verotuksen lakisidonnaisuuden takia<sup>483</sup>.

---

<sup>475</sup> Tikka 1972: 91–93.

<sup>476</sup> Knuutinen 2015a: 820.

<sup>477</sup> Soikkeli 2003: 87–88.

<sup>478</sup> Tikka 1972: 122 ja Knuutinen 2009: 179.

<sup>479</sup> Rekola 1953: 215.

<sup>480</sup> Knuutinen 2009: 179. Ks. myös Soikkeli 2003: 89.

<sup>481</sup> Rosander 2007: 75.

<sup>482</sup> Hultqvist 1995: 74. Ks. myös Hultqvist 2013: 15.

<sup>483</sup> Juusela 2018: 450 sekä alaviitteet 12 ja 46.



Ehdottomaan analogiakieltoon pitäisi suhtautua pidättyväisesti, koska kiellon olemassaolo edellyttäisi analogian rajojen tunnistamista<sup>484</sup>. Rajanveto kielletyn analogian ja sallitun laintulkinnan välillä on kuitenkin kaikkea muuta kuin yksiselitteistä. *Pikkujämsän* mukaan tällaisten rajojen määrittäminen ei ole mahdollista, koska verolain säännöksen tulkinta voi vastata säännöksen sanamuotoa joko paremmin tai huonommin<sup>485</sup>. Tästä syystä on usein mahdotonta todeta, milloin verolainsäädäntöä tulkitaan analogisesti ja milloin lain sanamuotoa tulkitaan laajasti<sup>486</sup>. *Pikkujämsän* tavoin myös *Knuutinen* katsoo, että analogian rajoja on mahdotonta kuvata yksiselitteisesti. Tästä huolimatta *Knuutinen* huomauttaa, että verotuksen lakisidonnaisuus asettaa analogialle kiistatta tiettyjä rajoja.<sup>487</sup>

Tietyissä tilanteissa analogiaa on aiheellista välttää, vaikka analogiaan suhtauduttaisiin sallivasti. Näin on esimerkiksi tilanteissa, joissa verolain säännöksen sanamuoto sisältää lainsäätäjän tiedostaman aukon<sup>488</sup>. Lainsäädäntöön sisältyvien aukkojen ja muiden puutteiden paikkaaminen ei kuulu lainsoveltajan toimivaltaan, vaan ne on paikattava lainsäädännöllisin keinoin. Analogiaa pitäisi välttää myös tilanteissa, joissa tulkinnan kohteena olevasta säännöksestä ei ole muodostunut tulkinta- ja soveltamiskäytäntöä. Analogiaa pitäisi välttää niin ikään tilanteissa, joissa soveltamisharkinnan kohteena on poikkeussäännös, koska poikkeussäännöksiä on tulkittava lähtökohtaisesti suppeasti.<sup>489</sup>

*Rekolan* mukaan analogista laintulkintaa on mahdotonta välttää millään oikeudenalalla. Vero-oikeuden alalla *Rekola* ei kannata ehdotonta analogiakieltoa, mutta hänen mukaansa analogiaan tulisi suhtautua varovaisesti. *Rekolan* mukaan analogiaan voidaan turvautua, kun tapaus eroaa ainoastaan epäolennaisilta osin lain sanamuodon ilmaisemasta. *Rekola* painottaakin, että lähtökohtaisesti vero-oikeuden säännöksiä ei tulisi ulottaa laajemmalle kuin niistä itsestään voidaan johtaa.<sup>490</sup> *Rekolan* tavoin myös *Rosander* vaikuttaisi suhtautuvan sallivasti analogian käyttöön. *Rosanderin* mukaan analogiasta on kuitenkin pidättäytyttävä, kun tulkinta johtaa verovelvollisen kannalta epäedulliseen lopputulokseen<sup>491</sup>. *Tikan* mukaan tällainen katsantotapa on epäjohdonmukainen, koska se tekee analogiakiellosta ainoastaan verovelvollisten etuja suojaavan tulkintakeinon. *Tikan* mukaan loogisinta olisi, että analogiakieltoa sovellettaisiin myös veronsaajan

---

<sup>484</sup> *Pikkujämsä* 2001: 106.

<sup>485</sup> *Pikkujämsä* 2001: 106.

<sup>486</sup> Ks. myös *Tikka* 1972: 140 ja *Laakso* 2012: 349.

<sup>487</sup> *Knuutinen* 2015a: 824.

<sup>488</sup> *Rekola* 1953: 216.

<sup>489</sup> *Aarnio* 1988: 247.

<sup>490</sup> *Rekola* 1953: 214.

<sup>491</sup> *Rosander* 2007: 76.

eduksi.<sup>492</sup> Pikkujämsä kuitenkin huomauttaa, että veronsaaja ei tarvitse korostuttaa lakisidonnaisuuden suojaa toisin kuin verovelvolliset<sup>493</sup>.

*Tikka* suhtautuu analogian käyttöön verrattain sallivasti ja perustelee tätä sillä, ettei lainsäädäntö muodosta periaatteellisia esteitä analogian käytölle<sup>494</sup>. *Tikka* myös katsoo, että analogian sallivuutta voidaan perustella jatkuvasti muuttuvan taloudellisen toimintaympäristön asettamilla vaatimuksilla. Tältä osin *Tikka* huomauttaa, että vero-oikeus on usein ensimmäinen oikeudenala, jossa joudutaan ottamaan kantaa uusiin taloudellisiin ilmiöihin. Verolainsäädäntö ei välttämättä tunne tällaisia ilmiöitä, vaikka ne olisivatkin lähellä verolaissa jo säänneltyjä ilmiöitä. Näin ollen ehdoton analogiakielto voi olla joissakin tilanteissa verovelvollisen tai veronsaajan edun vastaista eikä analogiakieltoon pitäisi tämänkään takia suhtautua ehdottomasti.<sup>495</sup>

*Lain soveltamisen tasolla* lakisidonnaisuus näyttäytyy lähtökohtaisesti verovelvollista suojaavana periaatteena, jonka tehtävänä on vaalia oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta<sup>496</sup>. Lain soveltamisen tasolla lakisidonnaisuudesta seuraa, että lainsoveltajan on noudatettava verolainsäädäntöä sitovana oikeuslähteenä vero-oikeudellisia ratkaisuja tehdessään. Lainsäädännön rinnalla voidaan käyttää myös muita oikeuslähteitä, mutta lakisidonnaisuuden takia ne ovat toissijaisia lainsäädäntöön nähden.<sup>497</sup> Lakisidonnaisuuden takia myöskään muiden oikeuslähteiden sisältö ei saa olla ristiriidassa eduskunnan säätämän lain kanssa.<sup>498</sup> Muista oikeuslähteistä huolimatta veroa ei voida määrätä maksuun, jos tälle ei löydy tukea voimassa olevasta verolainsäädännöstä<sup>499</sup>. Toisin sanoen lakisidonnaisuus estää lain soveltamisen tasolla uusien verotusmuotojen syntymisen oikeudellisen ratkaisuharkinnan lopputuloksena<sup>500</sup>.

*Aarnio* katsoo, että oikeussäännökset voivat muuttua lainsäädäntöteitse tai tuomioistuimen soveltamiskäytännön lopputuloksena<sup>501</sup>. Vero-oikeus on lakisidonnaisuutensa takia erityisasemassa, koska lainsoveltaja ei voi ottaa vastuulleen lainsäätäjälle kuuluvaa tehtävää tai paikata lainsäädäntöön jääneitä aukkoja. Näin on siitä huolimatta, että ratkaisun lopputulos olisi tällöin ei-toivottu.<sup>502</sup> Lakisidonnaisuuden voidaan myös katsoa edellyttävän oikeuskäytännöltä eräänlaista ajallista

---

<sup>492</sup> *Tikka* 1998b: 73–74.

<sup>493</sup> *Pikkujämsä* 2001: 108.

<sup>494</sup> *Tikka* 1972: 139.

<sup>495</sup> *Tikka* 1998b: 73–74.

<sup>496</sup> *Knuutinen* 2009: 171.

<sup>497</sup> *Knuutinen* 2015a: 823. Ks. myös *Juusela* 2018: 450.

<sup>498</sup> *Iivonen* 2011: 267.

<sup>499</sup> *Wikström* 1997: 333.

<sup>500</sup> Ks. esim. *Soikkeli* 2003: 76.

<sup>501</sup> *Aarnio* 2006: 108.

<sup>502</sup> *Wikström* 1997: 334.

yhtenäisyyttä eli johdonmukaisuutta. Toisin sanoen tuomioistuinten ratkaisujen tulisi olla johdonmukaisia ja säilyä sisällöllisesti ennallaan, vaikka taloudellisessa toimintaympäristössä tapahtuisi muutoksia<sup>503</sup>. Tällaisiin muutoksiin reagoiminen on ensisijaisesti lainsäätäjän vastuulla<sup>504</sup>. Väärinymmärrysten välttämiseksi on todettava, että lakisidonnaisuus ei silti estä verolain säännösten asteittaista selkeyttämistä tuomioistuinten tulkintoilla. Tulkintojen pitäisi olla kuitenkin kohtuullisesti ennakoitavissa.<sup>505</sup>

### 3.3.2 Lakisidonnaisuus yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa

Verolakien soveltaminen perustuu säännösten tulkintaan, jonka avulla pyritään määrittämään säännösten kielellisten ilmaisuun merkityssisältö. Merkityssisällön määrittäminen voi perustua erilaisiin tulkintamenetelmiin, kuten lainsäädännön kielelliseen ilmaisuun eli sanamuotoon, oikeudenalakohtaiseen systematiikkaan, lainsäädännön historialliseen tarkoitukseen ja oikeuskäytännössä vakiintuneeseen tulkintaan<sup>506</sup>. Näin ollen verolakien tulkinta ei poikkea lähtökohdiltaan muiden oikeudenalajien säännösten tulkinnasta. Muiden oikeudenalajien tavoin vero-oikeudellisten säännösten tulkinta riippuu suurimmissa määrin siitä, kuinka lainsoveltajat tulkitsevat tyypillisesti lakeja<sup>507</sup>. Verotuksen lakisidonnaisuuden takia verosäännösten tulkintaan liittyy kuitenkin erityispiirteitä.

Verotuksen lakisidonnaisuutta pidetään oikeuskirjallisuudessa vero-oikeuden tärkeimpänä laintulkintaohjeena<sup>508</sup>. Verotuksen lakisidonnaisuuden sisältämä PL 81.1 § ja sen sanamuoto eivät sellaisenaan ilmaise, millainen merkitys lakisidonnaisuudelle pitäisi antaa verolakien tulkinnassa. Tästä huolimatta lakisidonnaisuuden voidaan katsoa rajoittavan lainsoveltajan subjektiiviseen tahtoon perustuvia päätöksiä ja suojaavan verovelvollisen oikeusturvaa. Näin ollen on perusteltua argumentoida, että lakisidonnaisuus rajoittaa osaltaan verosäännösten tulkintaa. Olennainen kysymys on, missä määrin lakisidonnaisuus rajoittaa VML 28 §:n tulkintaa ja erityisesti tulkinnan vapausasteita.

Lakisidonnaisuuteen liittyvien tulkintarajoitteiden tunnistaminen on tärkeää veron kiertämistä tarkastelevissa esityksissä, koska veronkiertosäännökset

<sup>503</sup> Ks. Järvenoja 2015: 133.

<sup>504</sup> Pankakoski (2018: 36) huomauttaa, että reaali maailman ja taloudellisen toimintaympäristön muutokset voivat johtaa merkittävien jännitteiden syntymiseen lain soveltamisen tasolla, mikäli lainsäätäjä ei reagoi lainsäädännön muutostarpeisiin riittävän nopeasti.

<sup>505</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-574/15, *Mauro Scialdone*, 147 kohta.

<sup>506</sup> Ks. säästöjen tulkintaperusteista Siltala 2003: 333–334.

<sup>507</sup> Vanistendael 1996: 33–34.

<sup>508</sup> Malmgrén 2018b: 282.

oikeuttavat muuttamaan olosuhteiden tai toimenpiteiden oikeudellista kuvausta säännöksen soveltamisedellytysten täyttyessä. Tulkintarajoitteiden tunnistamisen tärkeyttä korostaa se, että oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että VML 28 § muuttaa lainsäätäjän ja lainsoveltajan välistä toimivaltajakoa siirtämällä toimivaltaa lainsoveltajalle<sup>509</sup>. Tätä voidaan kuitenkin pitää liioiteltuna, koska VML 28 § ei siirrä toimivaltaa lainsäätäjältä lainsoveltajalle. Sen sijaan säännös lisää lainsoveltajan harkintavaltaa. VML 28 § ei myöskään sellaisenaan oikeuta lainsoveltajaa käyttämään *normaalin toimivallan* ylittävää harkintavaltaa säännöksen soveltamisharkinnassa<sup>510</sup>. Lainsoveltaja ei voi esimerkiksi muuttaa VML 28 §:n soveltamisedellytyksiä päätöksillään. Tämän sijaan lainsoveltaja voi tulkita säännöksen sisältöä ja täsmentää säännöksen soveltamisalan rajoja.

Pohdittaessa lakisidonnaisuuden toteutumista ja lainsoveltajan harkintavallan rajoja vero-oikeuden keskeiset periaatteet on asetettava etusijajärjestykseen<sup>511</sup>. Etusijalla on tällöin oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden turvaaminen. Lakisidonnaisuuden taustalla olevien tavoitteiden ja periaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden periaatteiden, suojeleminen edellyttää lähtökohtaisesti säännösten sanamuodon mukaista tulkintaa. Tämä tarkoittaa, että verolakien tulkinnassa lain sanamuoto on keskeisessä asemassa ja että säännöstekstin asettamia rajoja ei pitäisi ylittää ilman erityistä syytä<sup>512</sup>. Lakisidonnaisuuden vaatimusta silmällä pitäen tulkintakannanottojen lähtökohtana pitäisi olla säännöstekstin sanamuoto sellaisenaan eikä esimerkiksi lainvalmisteluaineistossa esitetty tulkintakannanotto<sup>513</sup>.

Verolait sääntelevät nopeasti muuttuvia taloudellisia olosuhteita ja vaikeita taloudellisia ilmiöitä. Lainsäädäntö ei kuitenkaan muutu yhtä nopeasti taloudellisen toimintaympäristön muuttuessa. Lakisidonnaisuutta horjuttavan laintulkinnan jouston tarve syntyy juuri niissä tilanteissa, joissa lainsäätjä ei reagoi riittävän nopeasti taloudellisen toimintaympäristön muutoksiin. Tällaisissa tilanteissa taloudellisen todellisuuden ja verolain säännösten välinen jännite siirtyy lain tulkinnan ja soveltamisen tasolle.<sup>514</sup> Joustamaton sanamuotoon takertuva tulkinta voi mahdollistaa tällaisissa tilanteissa perusteettomien veroetujen tavoittelun, minkä takia lainsoveltajalla voi olla painava peruste joustaa sanamuodon mukaisesta

---

<sup>509</sup> Tikka 1972: 188–189, Lehtonen 2007: 142, Knuutinen 2014c: 817, Knuutinen 2016: 810 sekä Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 87–88. Vrt. kuitenkin Pikkujämsä 2001: 185–186.

<sup>510</sup> Vrt. Tikka 1972: 218 ja Knuutinen (2012: 45), jonka mukaan VML 28 § antaa selvästi lainsoveltajille poikkeuksellista harkintavaltaa verotusprosessissa.

<sup>511</sup> Shumskaya & Tuominen 2017: 88.

<sup>512</sup> Wikström 1997: 335 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 25.

<sup>513</sup> Soikkeli 2004: 164.

<sup>514</sup> Wikström 1997: 335.

tulkinnasta<sup>515</sup>. Näin ollen lain sanamuodon mukaisessa tulkinnassa pitäytyminen ei ole lakisidonnaisuudesta huolimatta aina perusteltua.

Verojärjestelmässä omaksuttu lainsäädäntötekniikka vaikuttaa olennaisesti siihen, kuinka laajasti verotuksen lakisidonnaisuus voi toteutua lain tulkinnan tasolla. Verojärjestelmä voidaan rakentaa VML 28 §:n kaltaisten laajojen yleislausekkeiden varaan, joiden soveltamisala ei ole yksiselitteinen ja jotka sisältävät merkitykseltään avoimia ilmaisuja<sup>516</sup>. Tällaisille säännöksille ja niissä käytettävillä avoimille ilmaisuille on mahdotonta antaa merkityssisältöä pelkästään lain sanamuodon mukaisella tulkinnalla. Näin ollen avoimiin yleislausekkeisiin perustuva lainsäädäntötekniikka on omiaan väljentämään säännösten tulkintarajoja tarjoamalla lainsoveltajalle enemmän vapausasteita kuin yksityiskohtainen sääntely<sup>517</sup>.

Yleislausekkeiden sisällyttäminen verolainsäädäntöön johtaa käytännössä siihen, että verolain sanamuodon mukainen tulkinta on harvoin riittävää tai edes mahdollista<sup>518</sup>. Epätasomallisten ja avoimien ilmaisujen takia lainsoveltaja joutuu usein joustamaan sanamuodon mukaisesta tulkinnasta ja antamaan painoarvoa myös muille tulkintamenetelmille. Tästä huolimatta on selvää, että lain sanamuodon on oltava tulkinnan lähtökohta riippumatta siitä, kuinka avoimesta säännöksestä on kyse. Toisaalta lain sanamuodon mukainen tulkinta on kuitenkin ymmärrettävä eräänlaiseksi optimitavoitteeksi, josta on voitava joustaa erityisistä syistä. Erityinen syy on käsillä esimerkiksi silloin, kun sanamuodon mukainen tulkinta johtaa lain tarkoituksen vastaiseen tai sille vieraaseen lopputulokseen.

Verotuksen lakisidonnaisuuden voidaan katsoa rajoittavan lain tarkoituksen huomioon ottamista VML 28 §:n soveltamisharkinnassa erityisesti silloin, kun aineellisen säännöksen tarkoitus ei ilmene lainsäädännöstä tai lainvalmisteluaineistosta. Verolakien valmisteluaineistot ovat tyypillisesti aukollisia eikä niissä yleensä puututa yksittäisiin tulkintaongelmiin<sup>519</sup>. Tämä johtaa lain soveltamistoiminnassa siihen, että lainsoveltaja joutuu turvautumaan tulkinnassaan lain oletettuun tarkoitukseen. Oletettuun tarkoitukseen turvautumista voidaan pitää

---

<sup>515</sup> Äimän mukaan (2009: 41) kaikissa tulkintatilanteissa ei ole mahdollista pitää tiukasti kiinni verotuksen lakisidonnaisuudesta, koska lain sanamuotoon tukeutuva verolain tulkinta voi luoda aggressiivisia verosuunnittelumahdollisuuksia ja heikentää verotuksen tehokkuusperiaatteen toteutumista.

<sup>516</sup> Ks. Tikka 1972: 91.

<sup>517</sup> Knuutinen 2015a: 820.

<sup>518</sup> Tikka (1972: 93) ilmaisee asian siten, että normilauseessa olevien kielellisten ilmausten tulkinnanvaraisuudesta johtuu, että ratkaisija voi normilauseesta usein päätellä vain normin soveltamisen 'ydinalueen', mutta 'reuna-alueilla' hän joutuu tekemään ratkaisunsa muiden kriteerien kuin kielenkäytösääntöjen nojalla.

<sup>519</sup> Aarnio 1988: 226–227.

lakisidonnaisuuden kannalta jokseenkin pulmallisena.<sup>520</sup> Lisäksi on huomattava, että lain esitöille on tyypillistä samanlainen tulkinnanvaraisuus kuin varsinaisille säännöksille, koska lain esityöt muodostuvat varsinaisen lainsäädännön tavoin kielellisistä ilmaisuista<sup>521</sup>.

Lakisidonnaisuuden voidaan katsoa rajoittavan lain tarkoituksen huomioon ottamista myös siksi, että taloudellinen toimintaympäristö muuttuu nopeammin kuin verolainsäädäntö. Käytännössä lainsoveltaja voi joutua tulkitsemaan kymmeniä vuosia vanhoja säännöksiä ja lainvalmisteluaineistoja muuttuneessa toimintaympäristössä. Tällöin on todennäköistä, että lainsäädäntöhetkellä ei ole osattu pohtia vastaisuudessa esille nousevia tulkintaongelmia ja sitä, millaisessa toimintaympäristössä säännöksiä sovelletaan<sup>522</sup>. Tämä heijastuu väistämättä myös lain tarkoituksen selvittämiseen, koska lain esityöt ja erityisesti niiden tulkinnat voivat jumiutua aikoinaan vallinneen toimintaympäristön mukaiseen tilaan. Näin voidaan katsoa käyneen esimerkiksi EVL 52 h §:n kohdalla, jota implementoitaessa ei ole kyetty ennakoimaan EU-oikeudesta tulevia heijasteita, kuten oikeuden väärinkäytön kiellon ohjaavaa merkitystä säännöksen tulkinnassa<sup>523</sup>.

Oikeuslähdeopillisesti tarkasteltuna on myös huomattava, että lain tarkoitus ei ole vahvasti velvoittava oikeuslähde, kuten verolainsäädäntö<sup>524</sup>. Lakisidonnaisuus edellyttää, että veron jokaiselle elementille löytyy välitön tuki juuri verolainsäädännöstä<sup>525</sup>. Näin ollen lainsoveltajalla on vahva lojaliteetti verolainsäädäntöä kohtaan, mutta ei lain tarkoitusta kohtaan. Toisaalta, jos lain tarkoitus voidaan riidattomasti todentaa, sillä on lakisidonnaisuudesta riippumatta oikeuslähteen asema.

Edellä esitetyt argumentit huomioon ottaen voi ensi alkuun vaikuttaa siltä, ettei lakisidonnaisuuden vaatimus mahdollista lain tarkoituksen huomioon ottavaa tulkintaa. Tästä huolimatta lakisidonnaisuuden vaatimus ei estä lain tarkoituksen huomioon ottamista laintulkinnassa, päinvastoin. Verolainsäädäntö ja erityisesti

<sup>520</sup> Aarnio (1988: 228) kritisoi lainsäätäjän hypoteettiseen tarkoitukseen pohjautuvaa tulkintatapaa, jossa säännökselle annetaan sellainen tarkoitus, joka lainsäätäjällä olisi oletettavasti ollut, jos tarkasteltava asia olisi tullut esille lainsäädäntövaiheessa. Aarnion korostaa, että tällaista lainsäätäjän rekonstruoitua tarkoitusta ei ole julkilausuttu missään vaiheessa lainsäädäntöprosessia, ja koska kyseessä on jälkikäteinen rekonstruktio, hypoteettinen tarkoitus ei sellaisenaan sovi laintulkinnan perusteluksi.

<sup>521</sup> Aarnio 1988: 227.

<sup>522</sup> Näin on käynyt esimerkiksi virtuaalivaluuttojen ja vertaislainatoiminnan tuloverokohdella. Ks. myös Aarnio 1988: 227.

<sup>523</sup> Ks. esim. HE 177/1995 vp: 7–8, 10 ja 15; VaVM 49/1995 vp: 2–3; HE 193/2005: 8 sekä VaVM 41/2005 vp: 2. Vrt. kuitenkin korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös KHO 2017:78, jossa korkein hallinto-oikeus argumentoi EVL 52 h §:n soveltamatta jättämistä toimintaympäristön edellyttämällä tavalla EU-oikeudellisiin näkökohtiin vedoten.

<sup>524</sup> Aarnio 1988: 225–226.

<sup>525</sup> Wikström 1993: 337–338 ja Wikström 1997: 333.

yksittäiset säännökset eivät nimittäin muodostu yksinomaan niiden sanamuodoista. Säännösten voidaan katsoa rakentuvan kahdesta osasta eli lain sanamuodosta ja tarkoituksesta. Säännöksiä ei anneta koskaan niiden itsensä vuoksi, vaan ne ovat keino muiden asiantilojen toteuttamiseksi. Tästä syystä vero-oikeuden voidaan sanoa olevan teleologista eli päämäärähakuista ja vero-oikeudellisia säännöksiä on voitava tulkita myös niiden tarkoitus huomioon ottaen. VML 28 §:n soveltamisharkinnan kannalta merkillepantavaa on, että lain tarkoitus on vähintään yhtä tärkeä osa säännöstä ja sen soveltamisharkintaa kuin säännöksen sanamuoto. Näin on ensinnäkin siksi, että kyseessä on sanamuodoltaan avoin säännös. Toiseksi VML 28 §:n soveltaminen edellyttää aina lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen edellyttää puolestaan teleologiseen tulkintaan tukeutumista. Yksistään tämä on esteenä sille, että VML 28 §:n soveltamisharkinnassa ei voida sivuuttaa lain tarkoituksen huomioon ottavaa tulkintaa.<sup>526</sup>

### 3.3.3 Yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välinen jännite

Verotuksen lakisidonnaisuuteen sisältyy vaatimus verolainsäädännön täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Täsmällisyys ja tarkkarajaisuus eivät kuitenkaan kuvaa parhaalla mahdollisella tavalla yleistä veronkiertosäännöstä, jonka ominaispiirteisiin kuuluvat sanamuodon avoimuus ja soveltamisedellytysten epätasällinen määrittely.<sup>527</sup> On selvää, että sanamuodon avoimuus ja soveltamisedellytysten epätasällisyys tekevät yleisestä veronkiertosäännöksestä dynaamisen ja turvaavat säännöksen tehokkuutta muuttuvassa toimintaympäristössä. Samanaikaisesti nämä ominaisuudet merkitsevät myös sitä, että lakisidonnaisuuden turvaamat oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden periaatteet eivät välttämättä toteudu täysimääräisesti yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa ja soveltamisessa<sup>528</sup>. Tästä syystä yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välillä on väistämättä jännite<sup>529</sup>.

<sup>526</sup> Ks. kuitenkin Tikka (1972: 91), joka muistuttaa, että lain tarkoitusta painottava tulkintamenetelmä on aina lähtökohtaisesti toissijainen suhteessa lain sanamuodon mukaiseen tulkintaan ja että säännöstekstillä on etuoikeutettu ja hallitseva asema vero-oikeudellisia säännöksiä tulkittaessa.

<sup>527</sup> Ks. myös Malmgrén 2018b: 284–285, Penttilä 2016: 19 ja Knuutinen 2020a: 189.

<sup>528</sup> Malmgrén 2018b: 284. Atkinson (2012: 11, 14) huomauttaa, että mikäli yleisten veronkiertosäännösten soveltamisen rajat olisivat täsmällisesti verovelvollisten tiedossa, tämä heikentäisi osaltaan näiden säännösten tehokkuutta. Kilpi (1970: 301) puolestaan korostaa, että yleisen veronkiertosäännöksen aiheuttama oikeusepävarmuus on välttämätöntä, jotta verovelvolliset eivät ryhtyisi veronkierto-yrityksiin.

<sup>529</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 80 kohta.

Tarkasteltaessa yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välistä jännitettä on huomattava, että VML 28 §:n päämääränä ei ole oikeusvarmuuden tai ennustettavuuden turvaaminen. VML 28 §:n tehtävänä on ennemminkin turvata verojärjestelmän tehokkuutta ja varmistaa, että verot maksetaan lainsäädännön edellyttämällä tavalla<sup>530</sup>. Todetun perusteella ei voida kuitenkaan aukottomasti väittää, että verotuksen lakisidonnaisuus olisi esteenä yleisen veronkiertosäännöksen olemassaololle tai sen soveltamiselle. Lakisidonnaisuuteen nimittäin kuuluu lainsäätäjän oikeus säätää veroista, kuten myös niiden maksuunpanon turvaamisesta<sup>531</sup>. Lisäksi on muistettava, että jo yleisen veronkiertosäännöksen olemassaolo viestii harmaasta alueesta, jossa verovelvolliset eivät voi olla täysin varmoja veroetuja muodostavien oikeustoimensa verokohtelusta. Säännöksen olemassaolo toimii käytännössä eräänlaisena muistutuksena siitä, että liian pitkälle meneviin verovetoisiin oikeustoimiin on mahdollista puuttua lainsäädännön tuella. Toisaalta on todettava, että edes lakisidonnaisuuteen vetoamalla ei voida perustella vakuuttavasti väitettä, jonka mukaan perusteettomia veroetuja tavoittelevilla verovelvollisilla pitäisi olla samanlainen ennakoitavuuden tarve kuin niillä verovelvollisilla, jotka turvautuvat lain tarkoittamiin veroetuihin<sup>532</sup>.

On toki selvää, että lakisidonnaisuus edellyttää oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden huomioon ottamista myös yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa. Lakisidonnaisuuden ilmentämiä periaatteita on kuitenkin punnittava ja tasapainotettava muiden oikeusperiaatteiden, kuten yhdenvertaisuuden kanssa<sup>533</sup>. Näin ollen voidaan todeta, että lakisidonnaisuus edellyttää hyvää tasapainoa tavanomaisen verosäätelyn ja VML 28 §:n tyyppisen varaventiilin käytössä<sup>534</sup>. Tasapaino edellyttää muun muassa sitä, että yleistä veronkiertosäännöstä ei käytetä lainsäädännössä havaittujen puutteiden korjaamiseen, koska tällaisten puutteiden korjaaminen on lainsäätäjän vastuulla<sup>535</sup>. Tasapaino edellyttää myös sitä, että yleistä veronkiertosäännöstä ei tulkita täysin vapaasti taloudellisen toimintaympäristön muuttuessa<sup>536</sup>.

<sup>530</sup> Ks. myös Freedman 2004: 354–355.

<sup>531</sup> Ks. esim. EIS:n ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan 2 kohta, jonka mukaan omaisuusuojaa koskevat määräykset eivät saa ” – millään tavoin heikentää *valtioiden oikeutta saattaa voimaan lakeja*, jotka ne katsovat välttämättömiksi omaisuuden käytön valvomiseksi yleisen edun nimissä tai *taatakseen verojen* – – maksamisen.” Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-566/17, *Zwiqzek Gmin Zagłębia Miedziowego*, 79 kohta.

<sup>532</sup> Ks. Tikka 1983b: 99 ja 115.

<sup>533</sup> Tikka 1972: 192, Rosander 2007: 83 ja Aer 2018: 68. Ks. myös Vapaavuori (1987: 312), joka katsoo, että lakisidonnaisuuden yksiviivainen soveltaminen olisi omiaan johtamaan yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaamiseen. Ks. tarkemmin oikeusperiaatteiden punninnasta Siltala 2004: 490–495.

<sup>534</sup> Knuutinen 2020a: 192.

<sup>535</sup> Ks. esim. KHO 2008:6.

<sup>536</sup> Knuutinen 2020a: 183.



Lain tulkinnan ja soveltamisen tasolla on huomattava, että aika vaikuttaa olennaisesti yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välisen jännitteen voimakkuuteen. Tämä johtuu siitä, että yleinen veronkiertosäännös voi muodostua ajan kuluessa hyvinkin tarkkarajaiseksi oikeuskäytännön seurauksena<sup>537</sup>. Lähtökohtaisesti selkeä, johdonmukainen ja julkisesti saatavilla oleva oikeuskäytäntö täsmentää säännöksen soveltamisalan rajoja ja vähentää sanamuodon avoimuuden aiheuttamaa oikeudellista epävarmuutta. Näin on käynyt esimerkiksi VML 28 §:n kohdalla, joskin osa oikeuskäytännöstä on menettänyt merkitystään toimintaympäristön muuttuessa. VML 28 §:n ja lakisidonnaisuuden jännite on heikentynyt samalla, kun laaja soveltamiskäytäntö on täsmentänyt säännöksen soveltamis-edellytyksiä. Useiden järjestelyjen kohdalla oikeuskäytäntö on muodostunut jopa siinä määrin vakiintuneeksi, että tämän voidaan katsoa lisänneen oikeusvarmuutta.<sup>538</sup>

Tästä huolimatta kattava oikeuskäytäntö ei ole poistanut täysin VML 28 §:n luomaa epävarmuusaluetta eikä sen voida olettaa poistavan sitä jatkossakaan. Tätä selittää osaltaan se, että VML 28 §:n soveltaminen perustuu tapauskohtaiseen kokonaisharkintaan<sup>539</sup>, jossa järjestelyä arvioidaan sen tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaisesti ottaen huomioon tapauksen tosiseikat ja erityispiirteet. Tämän kokonaisharkinnan pitäisi koskea yhtä lailla lain tarkoituksen vastaisen veroedun arviointia ja oikeustoimen tarkoituksen arviointia, jolloin kokonaisharkinta ulottuisi myös liiketaloudellisten perusteiden arviointiin.<sup>540</sup> VML 28 §:n soveltamisharkinnassa järjestelyjen tosiseikat ja erityispiirteet voivat poiketa toisistaan siinä määrin, että oikeuskäytännössä vahvistetut tulkintaperiaatteet eivät ole yksittäisen tapauksen kannalta merkityksellisiä. Tuomioistuinten ratkaisut koskevat aina yksittäistapauksia ja ratkaisuista ilmenevien oikeusohjeiden noudattaminen perustuu poikkeuksetta tapausten samanlaisuuden arviointiin. Mikäli tapaukset poikkeavat olennaisesti toisistaan, tämä heikentää jo annettuun oikeusohjeeseen tukeutumissa.

Lisäksi on huomattava, että VML 28 §:n soveltamisharkinnassa lainsoveltaja joutuu monesti ottamaan kantaa uusiin ja monimutkaisiin taloudellisiin ilmiöihin. Uudet ja monimutkaiset taloudelliset ilmiöt toimivat kasvualustana uudelle lainsäädännölle, mutta samalla ne toimivat kasvualustana uusille tulkintaperiaatteille.

<sup>537</sup> Määttä 2014: 47.

<sup>538</sup> Ks. myös Helminen 2018b: 2 ja Juusela 2018: 453.

<sup>539</sup> Ks. esim. KHO 2016:72, KHO 2017:20 ja KHO 2018:40. Ks. myös EU-tuomioistuimen tuomio C-126/10, *Foggia*, 37 kohta.

<sup>540</sup> Juusela (2018: 455) kritisoi kokonaisharkintaan perustuvaa lähestymistapaa. Juuselan kritiikki kohdistuu siihen, että varsinaisessa veron kiertämisen määrittelyssä painotetaan kokonaisharkintaa, kun taas liiketaloudellisten perusteiden arvioinnissa rajoitutaan ns. erillisyhtiöperiaatteen nojalla arvioimaan tilannetta ainoastaan veroedun saaneen yhtiön kannalta

Taloudellisen toimintaympäristön muutokset ja sen myötä tapahtuva verolainsäädännön kehittyminen voivat johtaa siihen, että aiempi oikeuskäytäntö menettää vähitellen merkitystään. Tämä huomioon ottaen toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset ovat omiaan lisäämään epävarmuutta VML 28 §:n tulkinnasta ja soveltamisesta sekä lisäämään jännitettä VML 28 §:n ja lakisidonnaisuuden välillä.

Verotuksen lakisidonnaisuus merkitsee osaltaan, että lainsäädäntö on vero-oikeuden tärkein oikeuslähde. Yleisen veronkiertosäännöksen avoin muotoilu ja säännöksen sisältämä lain tarkoituksen vastaisuutta koskeva soveltamisedellytys vaikuttavat VML 28 §:n soveltamisharkinnassa noudatettavaan oikeuslähdeoppiin. VML 28 §:n avoin sanamuoto ja lain tarkoituksen vastaisuutta koskeva soveltamisedellytys ohjaavat nimittäin väistämättä lainsoveltajaa turvautumaan heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin, kuten lain esitöihin ja oikeuskirjallisuuteen. Myös tämä aiheuttaa eräänlaisen jännitteen yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välille. *Juuselan* mukaan tällaisen jännitteen olemassaolo on ongelmallinen juuri lakisidonnaisuuden kannalta, koska veron määrän pitäisi ilmetä suoraan lainsäädännöstä eikä lain esitöistä.<sup>541</sup> Toisaalta asia ei ole näin mustavalkoinen, koska säännösten voidaan katsoa olevan enemmän kuin niiden sanamuoto<sup>542</sup>. Säännökset sisältävät yleensä myös tarkoituksen, johon sääntelyllä pyritään. Kun asiaa lähestytään tästä näkökulmasta, on mahdollista todeta hieman paradoksaalisesti, että yleinen veronkiertosäännös voi jopa edistää lakisidonnaisuuden toteutumista, koska säännöksen yhtenä tehtävänä on korostaa lain tarkoituksen huomioon ottamista oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu varsin vakiintuneesti, että yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden jännite muodostuu siitä, että yleisellä veronkiertosäännöksellä ei ole sellaista aineellista sisältöä, joka määrittelisi oikeustoimen veroseuraamukset<sup>543</sup>. Lakisidonnaisuus puolestaan edellyttäisi, että verosta säädetään lailla. Yleisen veronkiertosäännöksen kohdalla maksuun pantavan veron määrä ei ilmene lakisidonnaisuuden edellyttämällä tavalla säännöksestä itsestään<sup>544</sup>. Tämän on syy sille, minkä takia *Hultqvist* katsoo, että yleiset veronkiertosäännökset ovat vastoin verotuksen lakisidonnaisuutta<sup>545</sup>.

Lienee selvää, että yleinen veronkiertosäännös on ainakin joiltain osin ristiriidassa lakisidonnaisuuden perusteiden kanssa. Yksinomaan tämän perusteella on silti vaikea nähdä, että VML 28 § olisi vastoin lakisidonnaisuuden vaatimusta<sup>546</sup>. Tätä

---

<sup>541</sup> Juusela 2018 453.

<sup>542</sup> Ks. myös Järvenoja 2013: 157.

<sup>543</sup> Esim. Hultqvist 1995: 425.

<sup>544</sup> Juusela 2018: 453.

<sup>545</sup> Hultqvist 1995: 427.

<sup>546</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 54 alaviite.

voidaan perustella sillä, että VML 28 §:n tehtävänä ei ole muodostaa sellaista itsestä aineellista säännöstä, jonka tunnusmerkistö sisältäisi ennalta määrätyn veroseuraamuksen<sup>547</sup>. Sen sijaan VML 28 §:n soveltamisharkinnan lähtökohtana on aina toisen aineellisen säännöksen soveltaminen tai soveltamatta jättäminen.<sup>548</sup> Näin ollen maksuunpantavan veron määrä ilmenee lakisidonnaisuuden edellyttämällä tavalla siitä aineellisesta säännöksestä, jonka soveltamista arvioidaan yhdessä yleisen veronkiertosäännöksen kanssa. VML 28 § antaa puolestaan verolainsäädäntöön perustuvan tuen tämän aineellisen säännöksen samanaikaiselle soveltamiselle, mikäli VML 28 §:n soveltamisedellytykset täyttyvät. Veronmaksuvelvollisuus ei siis missään tapauksessa perustu yksinomaan VML 28 §:n soveltamiseen, vaan veronmaksuvelvollisuus on riippuvainen niistä aineellisista oikeussäännöistä, jotka määrittelevät veronmaksuvelvollisuuden.

Tästä huolimatta yleisen veronkiertosäännöksen ja lakisidonnaisuuden välillä on kiistatta jonkinasteinen jännite. Jännitteen voimakkuuteen on mahdollista vaikuttaa lainsäädännön, lain tulkinnan ja lain soveltamisen keinoin. Merkillepantavaa on, että jännitteen olemassaolo ei muodosta estettä VML 28 §:n soveltamiselle, vaikka lakisidonnaisuuden tarkkuusvaatimus ei välttämättä toteudukaan täysimääräisesti VML 28 §:ää sovellettaessa<sup>549</sup>. *Vapaavuorta* mukaillen lakisidonnaisuus on ennen kaikkea lainsäädäntötasolla vaikuttava vaatimus, jolloin sen voidaan katsoa tarkoittavan lähinnä sitä, että verosta on säädettävä lailla<sup>550</sup>. Lainsäätäjän tehtävänä on tällöin päättää siitä, sisältyykö verojärjestelmään yleinen veronkiertosäännös, joka antaa lainsoveltajalle oikeutuksen puuttua veron kiertämiseen säännöksen soveltamisedellytysten täytyessä. Sanamuodoltaan avoin ja soveltamisedellytyksiltään epäselvä yleislauseke tuo kiistatta mukanaan harmaan alueen, jossa verovelvollinen ei voi olla täysin varma veroedun muodostavan oikeustoimensa verokohtelusta. Yleinen veronkiertosäännös osoittaa kuitenkin tietyn epävarmuusalueen olemassaolon sellaisille verovelvollisille, jotka tavoittelevat verolain tarkoituksen vastaisia veroetuja<sup>551</sup>.

---

<sup>547</sup> Yleisen veronkiertosäännöksen soveltaminen voi realisoitua vain tilanteissa, joissa on ratkaistavana aineellisen verolain säännöksen soveltaminen tai soveltamatta jättäminen. Tällöin yleisen veronkiertosäännöksen vaikutus ilmenee siinä tavassa, jolla tuota toista säännöstä sovelletaan. Ks. Tikka 1972: 215.

<sup>548</sup> Tikka 1972: 188. Ks. myös Malmgrén (2018: 284), joka havainnollistaa asiaa korkeimman hallinto-oikeuden antaman vuosikirjapäätöksen KHO 2018:40 avulla.

<sup>549</sup> Malmgrén 2018b: 291.

<sup>550</sup> Vapaavuori 1987: 311.

<sup>551</sup> Tikka 1992: 585.

### 3.4 Verolain tulkinta yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa

*The most controversial issues in tax law interpretation arise in the context of tax avoidance transactions.*

- Victor Thuronyi<sup>552</sup>

#### 3.4.1 EU-oikeuden tulkinnasta ja tulkintamenetelmistä

Tyypillinen lähtökohta oikeusjärjestykseen kohdistuvalle tarkastelulle on kysymys siitä, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö<sup>553</sup>. Kysymys kulloinkin voimassa olevan oikeuden sisällöstä on keskeisiltä osin lain tulkintaa koskeva kysymys. Lain tulkinnassa on kyse merkityssisällön antamisesta määrätyille kielellisille ilmaisuille<sup>554</sup>. Laakso täsmentää, että lain tulkinnassa on kyse merkityssisällön antamisesta useiden kysymykseen tulevien vaihtoehtojen puitteissa eikä niinkään oikeusnormin kielellisen ilmaisun merkityssisällön löytämisestä.<sup>555</sup> Laaksoa mukaillen oikeusnormien tulkinnassa on pohjimmiltaan kyse oikeusnormien merkityssisällön muotoamisesta saatavilla olevien oikeuslähteiden avulla.

EU-oikeuden tulkintaa ja tulkintamenetelmiä tarkasteltaessa on olennaista ymmärtää EU-oikeuden erityinen luonne jäsenvaltioiden alueella voimassa olevana autonomisena ylikansallisena oikeusjärjestyksenä. EU-oikeus velvoittaa sen itsensä määräämällä tavalla jäsenvaltioita, niiden viranomaisia sekä jäsenvaltioiden oikeudenkäyttöpiirissä olevia luonnollisia ja oikeushenkilöitä. EU-oikeuden erityinen luonne välittyy lain soveltamistoimintaan tavalla, jossa kansalliset tuomioistuimet ovat velvollisia huolehtimaan siitä, että EU-oikeutta sovelletaan sitä koskevissa olosuhteissa ja että EU-oikeuteen perustuville vaateille saa tehokasta oikeus-suojaa.<sup>556</sup> Kansalliset lainsoveltajat ovat esimerkiksi velvollisia tulkitsemaan EU:n direktiivisääntelyn implementoimiseksi säädettyjä kansallisia säännöksiä EU-oikeuden mukaisesti ja soveltamaan kansallista oikeutta EU-oikeuden edellyttämällä tavalla<sup>557</sup>.

EU-oikeuden luonne autonomisena ylikansallisena oikeusjärjestyksenä vaikuttaa myös siihen, että EU-oikeuden tulkintamenetelmät ovat peräisin EU-oikeudesta

<sup>552</sup> Thuronyi, Brooks & Kolozs 2016: 115.

<sup>553</sup> Laakso 2012: 328.

<sup>554</sup> Aarnio 1988: 160. Ks. myös Vapaavuori (1987: 285), jonka mukaan oikeus muuttuu konkreettiseen tapaukseen sovellettavaksi oikeudeksi ainoastaan lainsoveltajan tulkinnan kautta.

<sup>555</sup> Laakso 2012: 334.

<sup>556</sup> Ks. myös Jääskinen 2008: 36.

<sup>557</sup> C-14/83, *Von Colson ja Kamann*, 28 kohta. Ks. myös Äimä 2003: 23–24.

ilman, että kansallinen oikeus vaikuttaisi niihin<sup>558</sup>. EU:n perustamissopimukset ja niiden myöhemmät muutokset eivät sisällä määräyksiä, jotka määrittäisivät EU-oikeudessa sallitut tulkintamenetelmät. EU-oikeudessa ei ole myöskään sellaisia sekundaarinormeja, jotka sääntelisivät, millaisten tulkintamenetelmien avulla EU-oikeutta on tulkittava.<sup>559</sup> Tällaisten tulkintanormien puuttuessa EU-tuomioistuimien käytännössä vapaa harkitsemaan, mitkä tulkintamenetelmät palvelevat parhaiten EU:n oikeusjärjestystä<sup>560</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että EU-tuomioistuimen omaksumat tulkintamenetelmät noudattelevat yleisiä kansainvälisoikeudellisia tulkintamenetelmiä EU-oikeuden perustana olevan kansainvälisen sopimustaustan takia<sup>561</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä onkin sovellettu ainakin sanamuodon mukaista, teleologista, systemaattista, historiallista ja oikeusvertailevaa tulkintamenetelmää<sup>562</sup>.

EU-oikeutta tulkitaan lähtökohtaisesti sanamuodon mukaisesti<sup>563</sup>. *Sanamuodon mukaisessa tulkinnassa* EU-oikeudellisen normin merkityssisältö pyritään johtamaan sen kielellisestä ilmaisusta<sup>564</sup>. Tulkinnassa lähdetään liikkeelle normin tekstistä sekä sen sisältämistä sanoista ja niiden merkityksestä. Sanamuodon mukaisen tulkinnan osalta EU-tuomioistuin on todennut useasti, että normin sanamuoto on määräävä erityisesti silloin, kun normi on muotoiluiltaan selvä ja täsmällinen. Tällöin normilta ei voida riistää sen tehokasta vaikutusta muilla tulkintamenetelmillä.<sup>565</sup> EU-tuomioistuin on todennut niin ikään, että sanamuodon mukainen tulkinta korostuu erityisesti tilanteissa, joissa tulkinnan kohteena olevan normin soveltaminen on omiaan aiheuttamaan oikeussubjektille taloudellisia rasitteita<sup>566</sup>. EU-tuomioistuimen tarkoittamana taloudellisena rasitteena voidaan pitää esimerkiksi veroseuraamusta.

Sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei päästä aina tyydyttävään tulkintaratkaisuun. Syyt voivat olla moninaiset, ja ne voivat olla seurausta esimerkiksi

<sup>558</sup> Jääskinen 2008: 36.

<sup>559</sup> Itzcovich 2009: 539 sekä Lenaerts & Gutiérrez-Fons 2013: 4.

<sup>560</sup> Lenaerts & Gutiérrez-Fons 2013: 4.

<sup>561</sup> Saarinen 2016: 76–77 sekä Penttinen & Talus 2017: 25. Ks. myös Paunio (2013: 28), joka täsmentää, että EU-tuomioistuimen omaksumat EU-oikeuden tulkintamenetelmät ovat johdettavissa Wienin valtiosopimusoikeutta koskevan yleissopimuksen 31 artiklasta, joka sisältää yleiset säännöt kansainvälisten sopimusten tulkinnasta.

<sup>562</sup> Ks. esim. Äimä (2003: 25), joka mukaan kyseiset tulkintatavat ovat EU-oikeuden pää-tulkintatapoja. Ks. myös Ojanen (2016: 51), joka sisällyttää perinteisiin tulkintamenetelmiin myös dynaamis-evolutiivisen tulkinnan sekä perus- ja ihmisoikeusmyönteisen tulkinnan. Ks. EU-oikeuden tulkintamenetelmistä myös Saarinen 2016: 76–79.

<sup>563</sup> Penttinen & Talus 2017: 28, Raitio & Tuominen 2020: 191 sekä Helminen 2018: 62.

<sup>564</sup> Raitio & Tuominen 2020: 191.

<sup>565</sup> Ks. esim. C-292/94, *Denkavit*, 24–25 kohdat ja C-220/03, *EKP v. Saksa*, 31 kohta. Ks. myös Itzcovich 2009: 550 sekä Penttinen & Talus 2017: 28.

<sup>566</sup> C-255/02, *Halifax*, 72 kohta. Ks. myös tuomio 326/85, *Alankomaat v. komissio*, 24 kohta ja C-409/04, *Telos*, 48 kohta.

kieliversioiden välisistä eroista tai lain sanamuodon ja tarkoituksen välille muodostuvista jännitteistä.<sup>567</sup> SEU 55 artikla 1 kohdan mukaan EU:n viralliset kielet ovat yhtä todistusvoimaisia, jolloin myös EU-oikeuden säännöksiä koskevat käännökset ovat yhtä todistusvoimaisia. Tämä johtaa siihen, että EU-oikeutta tulkittaessa voidaan joutua vertailemaan kieliversioita toisiinsa EU-oikeuden yhtenäisen tulkinnan turvaamiseksi<sup>568</sup>. Kieliversioiden vertailu ei ole kuitenkaan ongelmallista. Ongelmia aiheuttaa muun muassa se, että kaikkien kieliversioiden välille on mahdotonta löytää täydellistä käännösvastavuutta<sup>569</sup>. Tästä huolimatta kieliversioita on tulkittava yhdenmukaisesti ja tasavertaisesti, mikä johtaa muiden tulkintamenetelmien käyttöön<sup>570</sup>.

Muiden tulkintamenetelmien käyttöön joudutaan turvautumaan myös silloin, kun sanamuodon mukainen tulkinta aiheuttaa jännitteen suhteessa säännöksen tarkoitukseen. Toisin sanoen muihin tulkintamenetelmiin joudutaan turvautumaan tilanteissa, joissa sanamuodon mukainen tulkinta on omiaan johtamaan EU-oikeuden tarkoituksen vastaiseen tai sille vieraaseen lopputulokseen. Tämä on seurausta siitä, että EU-oikeuden vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan tulkintaratkaisua ei voida hyväksyä, jos se johtaa oikeuden väärinkäyttöön<sup>571</sup>. Huomio on tärkeä käsillä olevan tutkimuksen kannalta, koska veron kiertämiseksi luonnehdittaville toimille on nimenomaisesti tunnusomaista säännöksen sanamuodon ja lain tarkoituksen välille muodostuva jännite.

Lainsoveltajan on turvauduttava muihin tulkintamenetelmiin, kun sanamuodon mukaista tulkintaa ei voida käyttää kieliversioiden erilaisuuden takia tai kun sanamuodon mukainen tulkinta johtaa lain tarkoituksen vastaiseen tai sille vieraaseen lopputulokseen. Mainituissa tilanteissa EU-oikeutta on tulkittava sen lainsäädännön tavoitteen ja systematiikan mukaan, johon tulkittava säännös tai oikeusperiaate kuuluu<sup>572</sup>. Pyrkimyksenä on tällöin varmistaa EU-oikeuden sisäinen eheys ja tehokas toteutuminen<sup>573</sup>. EU-oikeuden monikielisyys ja perussopimukseen sisäänrakennettu tavoitteellisuus asettavat teleologisen ja systemaattisen tulkinnan

<sup>567</sup> Ks. esim. C-8/81, *Becker*, 27 kohta; 283/81 *CILFIT*, 20 kohta ja C-502/13, *komissio v. Luxemburg*, 49 kohta. Ks. oikeuskirjallisuudesta esim. Penttinen & Talus 2017: 30.

<sup>568</sup> Ks. C-283/81, *CILFIT*, 18 kohta. Ks. myös Paunio 2013: 29.

<sup>569</sup> Raitio 2005: 276. Ks. myös EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä asia 283/81, *CILFIT*, 18–19 kohdat.

<sup>570</sup> Ks. esim. C-236/97, *Skatteministeriet v Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan*, 26 kohta ja C-420/98, *W.N.*, 21 kohta.

<sup>571</sup> Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 117–118 kohdat.

<sup>572</sup> Ks. esim. tapaukset C-236/97, *Skatteministeriet v Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan*, 26 kohta ja C-420/98, *W.N.*, 21 kohta.

<sup>573</sup> Penttinen & Talus 2017: 30. Ks. myös EU-oikeuden tulkintaa tutkinut Paunio (2013: 27–28), joka huomauttaa, että EU-oikeuden sanamuodon mukaisen tulkinnan ollessa riittämätöntä erikielisten käännösversioiden ristiriitaisuuden vuoksi teleologinen tulkinta korostuu.

korostuneempaan asemaan kuin kansallisessa laintulkinnassa on perinteisesti totuttu<sup>574</sup>

EU-oikeuden *teleologisen* eli tavoitelähtöisen tulkinnan ytimenä on tulkinnan kohteena olevan normin päämäärän ja tarkoituksen toteuttaminen<sup>575</sup>. Teleologisen tulkintamenetelmän taustalla on ajatus siitä, että normilla on aina tavoitteellinen tausta, jota tulkinnalla pyritään edistämään. EU-oikeudessa kyse voi olla esimerkiksi EU:n sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan turvaamisesta. Normien tavoitteellisesta taustasta huolimatta niiden tulkinnassa ei voida sivuuttaa sanamuotoa<sup>576</sup>. Tämä selittyy sillä, että oikeudellista ratkaisua koskeva tulkinta on tehtävä aina sanamuodon mahdollistamista tulkintavaihtoehtoista käsin<sup>577</sup>.

Teleologisella tulkinnalla on luonnollinen paikkansa EU-oikeudessa, koska EU-oikeus on tavoitehakuista ja normiharmoniaan pyrkivää<sup>578</sup>. Teleologisen tulkinnan etu on siinä, että se mahdollistaa sääntelyn päämäärän toteutumisen nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Teleologisen tulkintamenetelmän voidaankin katsoa olevan merkittävin syy siihen, miksi EU-tuomioistuimen tulkintalinja on muodostunut hyvin dynaamiseksi ja jatkuvasti kehittyväksi<sup>579</sup>.

Teleologinen tulkinta ei ole vain EU-oikeudessa esiintyvä tulkintamenetelmä, vaan teleologista tulkintaa voidaan käyttää myös kansallisen verolainsäädännön tulkinnassa. EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden teleologisen tulkinnan välillä on kuitenkin eroja. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että kansallisen oikeuden teleologisessa tulkinnassa huomio kohdistuu tyypillisesti yksittäisten säännösten tarkoituksen selvittämiseen ja tässä tehtävässä lain esitöiden merkitys on korostunut<sup>580</sup>. Sen sijaan EU-oikeudessa normien päämääriä ei tarkastella vain yksittäisten säännösten tai periaatteiden näkökulmasta, vaan merkitystä annetaan laajemmin EU-oikeuden taustalla vaikuttaville arvoille ja päämäärille<sup>581</sup>. Tämän lisäksi EU-oikeuden teleologisessa tulkinnassa annetaan erityistä merkitystä sille kontekstille, jossa EU-oikeudellinen normi ilmenee. Merkitystä ei ole puolestaan sillä, onko tulkinnan kohteena sääntö vai periaate.<sup>582</sup>

<sup>574</sup> Ks. Ojanen 2016: 52.

<sup>575</sup> Raitio 2005: 278 ja Laakso 2012: 357.

<sup>576</sup> Ks. esim. asia 26/62, *van Gend en Loos*, suomenkielisen tuomion s. 167. Van Gend en Loos -tuomioon pohjautuen teleologisen tulkinnan lähtökohdaksi on muodostunut se, että ” — otettava huomioon (perustamis)sopimuksen tarkoitus, rakenne ja sanamuoto”. Korostus lisätty. Ks. myös Raitio & Tuominen 2020: 194–195.

<sup>577</sup> Pankakoski 2018: 41.

<sup>578</sup> Ks. Raitio & Tuominen 2020: 194.

<sup>579</sup> Kananoja 2019: 257.

<sup>580</sup> Paso 2009: 331. Ks. myös Penttinen & Talus 2017: 32–33.

<sup>581</sup> Paso 2009: 248–249 ja 331.

<sup>582</sup> Raitio 2016: 188 sekä Penttinen & Talus 2017: 33.

*Systemaattinen tulkinta* liittyy EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä hyvin läheisesti teleologiseen tulkintamenetelmään, sillä systemaattisen tulkinnan lähtökohtana on usein normin tavoite<sup>583</sup>. Toisinaan voi olla jopa vaikeaa todeta, mihin teleologinen tulkinta loppuu ja mistä systemaattinen tulkinta alkaa<sup>584</sup>. Tästä huolimatta systemaattisen tulkinnan päämääränä on tulkita normia tavalla, joka muodostaa johdonmukaisen kokonaisuuden muiden samaa asiaa sääntelevien normien kanssa.<sup>585</sup> Tärkeä oikeuslähdeopillinen huomio liittyy siihen, että EU:n perussopimukset ja muut primaarinormit ovat EU-oikeuden tulkinnassa ensisijaisia muihin EU-oikeuden tulkintalähteisiin nähden<sup>586</sup>. Systemaattisen tulkinnan kannalta tämä tarkoittaa, että perussopimukseen pohjautuvia säädöksiä, kuten direktiivejä, on tulkittava yhdenmukaisesti primaarioikeuden ja EU-oikeuden yleisten periaatteiden kanssa.<sup>587</sup> Tulkinnan kohteena olevalle normille voidaan siis joutua antamaan sisältö siihen liittyvien yleisten oikeusperiaatteiden avulla. Tämä ilmentää systemaattisen tulkinnan taustalla olevaan ydinajatusta, jonka mukaan normi on sijoitettava osaksi sitä lainsäädäntökehikkoa ja asiayhteyteensä, johon normi kuuluu<sup>588</sup>. Näin toimimalla pyritään EU-oikeuden sisäiseen eheyteen ja tehokkaiseen toteutumiseen<sup>589</sup>.

*Historiallisen tulkinnan* avulla EU-tuomioistuin pyrkii selvittämään, mikä on ollut lainsäätäjän tarkoitus ja tahto, kun tulkinnan kohteena olevaa normia on säädetty<sup>590</sup>. Tällöin normia tulkitaan erityisesti sen valmisteluasiakirjojen valossa<sup>591</sup>. EU-oikeuden historiallista tulkintaa rajoittaa se, että EU-oikeudessa ei ole samalla tavoin saatavissa julkaistuja lainvalmisteluasiakirjoja kuin monissa kansallisissa oikeusjärjestelmissä<sup>592</sup>. Erityisesti vanhojen perussopimusten kohdalla historiallisen tulkintamenetelmän käyttö on varsin rajallista, koska vanhemmista perussopimuksista ei ole julkista valmisteluasiakirja-aineistoa<sup>593</sup>. Sen sijaan asetusten ja direktiivien johdanto-osat tuovat usein esille sellaisia lainsäätäjän tarkoitukseen liittyviä näkökohtia, joille voidaan antaa tulkinnallista merkitystä.<sup>594</sup> Käytännössä historiallisen tulkintamenetelmän käyttöä rajoittaa kuitenkin se, että EU-tuomioistuin ei ole antanut valmisteluasiakirjoille tulkinnallista merkitystä, jos asiakirjat eivät ole vaikuttaneet millään tavalla varsinaiseen säädöstekstiin<sup>595</sup>.

<sup>583</sup> Raitio & Tuominen 2020: 193.

<sup>584</sup> Ks. myös Hettne & Eriksson 2011: 168.

<sup>585</sup> Raitio & Tuominen 2020: 193.

<sup>586</sup> Ks. myös C-19/12, *Efir*, 34.

<sup>587</sup> Raitio 2014: 532.

<sup>588</sup> Ojanen 2016: 51 sekä Penttinen & Talus 2017: 30.

<sup>589</sup> Penttinen & Talus 2017: 30.

<sup>590</sup> Raitio & Tuominen 2020: 196.

<sup>591</sup> Ojanen 2016: 51 ja Äimä 2003: 26.

<sup>592</sup> Raitio 2005: 277.

<sup>593</sup> Ks. myös Äimä 2003: 26

<sup>594</sup> Ojanen 2016: 52.

<sup>595</sup> C-375/98, *Epson Europé*, 26 kohta ja C-402/03, *Skov v. Bilka*, 42 kohta.



EU-oikeuden tulkintamenetelmiin kuuluu myös *oikeusvertaileva tulkintamenetelmä*. Oikeusvertailevan tulkintamenetelmän käyttö liittyy kysymykseen siitä, kuinka kirjoitetussa laissa oleva aukko pitäisi täyttää tulkinnan avulla<sup>596</sup>. Käytännössä EU-tuomioistuin voi käyttää oikeusvertailevaa tulkintamenetelmää tilanteissa, joissa se selvittää EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden materiaalisia yhteyksiä<sup>597</sup>. Oikeusvertailevassa tulkinnassa EU-tuomioistuin ottaa huomioon eri oikeusjärjestelmien samaa asiaa koskevan normiston ja oikeuskäytännön, kun se ratkaisee asian yksittäisen oikeusjärjestyksen kannalta. Oikeusvertailevalla tulkintamenetelmällä ei ole juurikaan merkitystä EU-vero-oikeudessa. Toisaalta sillä voi olla jonkinlainen merkitys tilanteissa, joissa jäsenvaltioiden välillä on ollut lain-säädäntöyhteistyötä tai yhteinen historia.<sup>598</sup> Tästäkin huolimatta tulkintamenetelmän merkitys jää EU-vero-oikeuden alalla vähäiseksi.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella ei voida määrittää selvää hierarkiaa tuomioistuimen käyttämien tulkintamenetelmien välillä<sup>599</sup>. Tästä huolimatta on selvää, että EU-oikeudellisen normin merkityssisältö on pyrittävä johtamaan ensisijaisesti sen kielellisestä ilmaisusta. Mikäli sanamuodon mukainen tulkinta ei johda vakuuttavaan lopputulokseen, sanamuodon mukaisesta tulkinnasta on siirryttävä muiden tulkintamenetelmien käyttöön. Näin on erityisesti tilanteissa, joissa sanamuodon mukainen tulkinta voi johtaa oikeuden väärinkäyttöön. Tällaisissa tilanteissa siirtymä tapahtuu teleologisen ja systemaattisen tulkintamenetelmän hyväksi.

### 3.4.2 EU-oikeuden tulkintavaikutus ja tulkintavaikutuksen rajat

EU-oikeus asettaa eräitä vaatimuksia sille, kuinka kansallisten tuomioistuinten ja muiden lainsoveltajien on etsittävä ratkaisuja EU-oikeudellisten ulottuvuuksien omaaviin laintulkinta- ja -soveltamisongelmiin. Vaatimukset eivät ole luettavissa kirjoitetusta EU-oikeudesta, vaan ne ovat muodostuneet ja kehittyneet EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä vuosikymmenten aikana.<sup>600</sup> Tällaisista EU:n oikeusjärjestyksen ja jäsenvaltioiden keskinäistä suhdetta määrittelevistä oikeusvaikutusmekanismeista tärkeimpiä ovat EU-oikeuden tulkintavaikutus eli yhdenmukaisen tulkinnan periaate, EU-oikeuden suora soveltaminen, välitön oikeusvaikutus ja etusijaperiaate<sup>601</sup>. Tulkintavaikutuksen voidaan katsoa olevan näistä

<sup>596</sup> Raitio & Tuominen 2020: 197.

<sup>597</sup> Äimä 2003: 26.

<sup>598</sup> Ks. Raitio 2005: 277.

<sup>599</sup> Arnull 2006: 617.

<sup>600</sup> Ojanen 1999a: 224.

<sup>601</sup> Määttä & Paso 2019: 47.

vaikutusmekanismeista ensisijaisin ja samalla myös kattavin kansallisessa tuomioistuiminnassa<sup>602</sup>.

*Tulkintavaikutus* ilmentää SEU:n 4 artiklan 3 kohdassa ilmaistua lojaliteettiperiaatetta, jonka mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki yleis- tai erityistoi-  
menpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai EU-toimielinten sää-  
döksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Lojaliteettiperiaate edellyttää, että  
jäsenvaltiot pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa EU:n  
tavoitteiden toteutumisen.<sup>603</sup> Velvoite kohdistuu kaikkiin jäsenvaltioiden julkisen  
vallan käyttäjiin, kuten tuomioistuimiin niiden toimivallan rajoissa<sup>604</sup>.

Tulkintavaikutuksessa on kyse EU-oikeuden vaikutustavasta, jossa kansallinen  
lainsoveltaja tukeutuu välillisesti EU-oikeudelliseen sääntelyyn tulkitsemalla kan-  
sallisia säännöksiä EU-oikeuden mukaisesti. Kansallinen lainsoveltaja ei siis tu-  
keudu suoraan EU-oikeuteen lainkäyttöratkaisunsa perusteena, vaan lähtökoh-  
tana on aina kansallinen säännös ja sen EU-oikeuden mukainen tulkinta. Kun  
säännöksen tulkinta on yhdenmukainen EU-oikeuden kanssa, EU-oikeuden vai-  
kutukset välittyvät välillisesti kansalliseen oikeuteen<sup>605</sup>. Tämän takia EU-oikeuden tul-  
kintavaikutuksesta käytetään myös nimitystä *välillinen oikeusvaikutus*<sup>606</sup>.

EU-oikeuden tulkintavaikutus ilmenee tyypillisesti direktiiveihin liittyneenä eli  
silloin, kun kyse on direktiivin täytäntöönpanosäännöksen tulkinnasta<sup>607</sup>. Tulkin-  
tavaikutus ei kuitenkaan rajoitu yksinomaan direktiiveihin, vaan se kattaa EU-o-  
ikeuden kokonaisuudessaan<sup>608</sup>. Tulkintavaikutus heijastuu kansallisen verolain-  
säädännön soveltamiseen siten, että tuomioistuimet ovat velvollisia tulkitsemaan  
verolainsäädäntöä mahdollisimman yhdenmukaisesti EU-oikeudellisten normien  
kanssa<sup>609</sup>. Vaatimus ilmenee tulkintavaikutuksen läpimurtona pidetystä tuo-  
miosta C-14/83, *von Colson ja Kamann*, jossa EU-tuomioistuin linjasi seuraavaa:

– – *soveltaessaan kansallista lainsäädäntöä ja erityisesti sellaisen kansal-  
lisen lain säännöksiä, joka on nimenomaan annettu direktiivin – –*

<sup>602</sup> EU-oikeus vaikuttaa kansallisen oikeuden tulkintaan erityisesti kansallisissa tuomiois-  
tuimissa, mutta myös muissa lainkäyttöelimissä ja viranomaisissa. Ks. esim. EU-tuomio-  
istuimen tuomio 14/83, *von Colson ja Kamann*, 26 kohta. Ks. myös Ojanen 2016: 90.

<sup>603</sup> Ks. SEU:n 4 artikla 3 kohta.

<sup>604</sup> Asia 14/83, *von Colson ja Kamann*, 26 kohta.

<sup>605</sup> Ojanen 2016: 91.

<sup>606</sup> Vrt. välitön oikeusvaikutus, jossa kansallinen lainsoveltaja tukeutuu suoraan EU-oikeu-  
teen lainkäyttöratkaisunsa perusteena. Ojanen 2016: 91.

<sup>607</sup> Rother 2003: 107–108. Ks. myös Helminen 2018a: 63–64.

<sup>608</sup> Ks. esim. tuomio 283/81, *CILFIT*, 20 kohta.

<sup>609</sup> Ks. myös Helminen 2018a: 64.

täytäntöönpanemiseksi, *kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti* – –  
610.

Yhdenmukainen tulkinta sisältää vaatimuksen siitä, että kansallinen tuomioistuin muuttaa tarvittaessa vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jos oikeuskäytäntö perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka ei sovi yhteen EU-oikeuden kanssa<sup>611</sup>. Tätä silmällä pitäen on selvää, että kansallisen oikeuden tulkitseminen yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa on erottamaton osa EU-oikeutta. Yhdenmukaisen tulkinnan avulla kansallinen tuomioistuin voi toimivaltansa rajoissa varmistaa EU-oikeuden tehokkuuden, kun se ratkaisee käsiteltäväksi saatettua asiaa<sup>612</sup>. Voidaankin sanoa, että tulkintavaikutuksella pyritään viime kädessä varmistamaan normiharmonian toteutuminen ja se, että EU-oikeuden normeilla tarkoitettut tavoitteet ja päämäärät saavutetaan. Tavoite on tältä osin sama kuin teleologisessa tulkintamenetelmässä.

EU-oikeuden tulkintavaikutus ei rajoitu ainoastaan kirjoitettuun EU-oikeuteen, vaan se koskee myös EU-oikeuden oikeusperiaatteita<sup>613</sup>. Tämän takia kansallisen lainsoveltajan on tulkittava EU-oikeudellisen ulottuvuuden omaavia verolain säännöksiä yhdenmukaisesti EU-oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden kanssa. Tulkintavaikutuksen kannalta merkitystä ei ole sillä, kuinka täsmällisistä ja yksiselitteisistä oikeusperiaatteista on kyse<sup>614</sup>. Tulkintavaikutuksen ulottuminen myös EU-oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin korostaa entisestään EU-tuomioistuimen antamien tuomioiden merkitystä sellaisten kansallisten säännösten EU-oikeuden mukaisessa tulkinnassa, joilla on perusta EU-oikeudellisissa säädöksissä.

Tulkintavaikutuksella on myös rajansa, vaikka EU-tuomioistuin on painottanut tuomioissaan kansallisten tuomioistuinten velvollisuutta tulkita kansallista lainsäädäntöä EU-oikeuden mukaisesti. Tulkintavaikutuksen rajat ovat muodostuneet ja muotoutuneet yhdenmukaisen tulkinnan tavoin EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä. Tulkintavaikutuksen rajojen määrittäminen EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön avulla ei ole yksiselitteistä, mutta selvää on, että rajojen määrittymiseen vaikuttavat useat tekijät. Rajojen sijaintia määrittävät olennaisesti ainakin kansallisten oikeussäännösten kieliasu sekä tulkittavien säännösten tarkoitus ja niiden aineellinen sisältö. Lisäksi tulkintavaikutuksen rajoihin vaikuttavat EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet, joista tärkeimpinä voidaan mainita

<sup>610</sup> Tuomio 14/83, *von Colson ja Kamann*, 26 kohta. Korostus lisätty. Ks. vastaavasti tuomio C-79/83, *Harz v Deutsche Tradax*, 26 kohta ja C-106/89, *Marleasing*, 8 kohta.

<sup>611</sup> Raitio & Tuominen 2020: 253.

<sup>612</sup> C-397/01, *Pfeiffer*, 114 kohta.

<sup>613</sup> Ojanen 1999a: 230.

<sup>614</sup> Ojanen 2016: 93.

lakisidonnaisuuden, oikeusvarmuuden ja taannehtivien vaikutusten kiellon periaatteet.<sup>615</sup>

Tulkintavaikutuksen keskeinen reunaehto liittyy siihen, kuinka laajasti kansallisten tuomioistuinten ja muiden viranomaisten on tulkittava ja sovellettava kansallista oikeutta siihen vaikuttavan EU-oikeuden mukaisesti. EU-tuomioistuin on valaissut asiaa useissa tuomioissaan, kuten tapauksissa C-106/89, *Marleasing*; C-408/01, *Adidas-Salomon ja Adidas Benelux* sekä C-18/13, *Maks Pen*. Tuomioiden perusteella kansallisen tuomioistuimen on kansallista lainsäädäntöä soveltaessaan tulkittava soveltamisharkinnan kohteena olevia normeja mahdollisimman pitkälle EU-oikeudellisen sääntelyn sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta EU-oikeudessa tarkoitettu tulos saavutettaisiin<sup>616</sup>. *Ojanen* tulkitsee tätä siten, että kansallisella tuomioistuimella ei ole velvollisuutta tehdä mitä tahansa yhdenmukaisen tulkinnan nimissä<sup>617</sup>. Tästä huolimatta EU-oikeuden mukainen tulkinta voi johtaa tilanteeseen, jossa kansallisen säännöksen tulkinta muodostuu sen sanamuotoa suppeammaksi tai laveammaksi kuin mitä se olisi ollut ilman EU-oikeuden vaikutusta<sup>618</sup>.

EU-oikeuden tulkintavaikutusta rajoittaa myös kansallisen tuomioistuimen harkintavallan laajuus. Tämä ilmenee EU-tuomioistuimen tuomiosta 157/86, *Murphy*, jossa tuomioistuin totesi seuraavaa:

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa kansallista lainsäädäntöä niin, että se on sopusoinnussa yhteisön oikeudessa asetettujen vaatimusten kanssa, ja jättää soveltamatta kaikkia yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevia kansallisia sääntöjä, mikäli tätä lainsäädäntöä ei voida tulkita näin<sup>619</sup>.

Kansallisen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti pyrittävä poistamaan kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden väliset ristiriidat tulkitsemalla kansallista oikeutta EU-oikeuden mukaisesti. Tulkintavaikutus ei kuitenkaan edellytä kansalliselta tuomioistuimelta *contra legem* -tulkintaa eli tulkintaa, joka olisi vastoin asiassa sovellettavaa kansallista säännöstä tai oikeusperiaatetta<sup>620</sup>. Tilanteissa, joissa

<sup>615</sup> *Ojanen* 1999a: 244 ja *Ojanen* 2016: 96.

<sup>616</sup> Esim. C-106/89, *Marleasing*, 8 kohta ja C-18/13, *Maks Pen*, 36 kohta. Vrt. kuitenkin tuomio 14/83, *von Colson ja Kamann*, 26 kohta, jonka mukaan ” – kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti”. Korostus lisätty.

<sup>617</sup> *Ojanen* 2016: 94.

<sup>618</sup> *Ojanen* 1999a: 243 ja 253.

<sup>619</sup> Tuomio 157/86, *Murphy*, 11 kohta. Ks. myös C-106/89, *Marleasing*, 8 kohta.

<sup>620</sup> Ks. esim. tuomio C-441/14, *DI*, 32 kohta; C-122/17, *Smith*, 40 kohta ja C-467/18, *Rayonna prokuratura Lom*, 61 kohta sekä oikeuskirjallisuudesta esim. *Raitio & Tuominen* 2020: 256–257 ja *Rother* 2003: 108.

kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden yhdenmukainen tulkinta ei ole mahdollinen esimerkiksi kansallisen säännöksen sanamuodon takia, kansallista normia ei voida soveltaa. Sen sijaan sovellettavaksi tulee EU-oikeudellinen normi.<sup>621</sup> Tähän viitaten *Ojanen* huomauttaa, että tulkintavaikutuksen rajat muodostuvat osaltaan kansallisen säännöksen kieliasusta, koska sanamuotoa pidetään yleisesti tulkintavaikutuksen ehdottomana rajana<sup>622</sup>.

Kansallisten oikeussäännösten kieliasun lisäksi tulkintavaikutusta rajoittavat yleiset oikeusperiaatteet, kuten verotuksen lakisidonnaisuus, oikeusvarmuus ja taannehtivan verolainsäädännön kieltö. Verotuksen lakisidonnaisuus ja oikeusvarmuuden periaate rajoittavat lainsoveltajaa tulkitsemaasta kansallista verolainsäädäntöä tavalla, joka merkitsisi verovelvollisuuden laajentamista kansallisen säännöksen sanamuotoa laajemmalle. Tämä tulkinta voidaan johtaa EU-tuomioistuinten antamasta tuomiosta C-661/18, *CTT - Correios de Portugal*, jossa tuomioistuin huomautti aiempaan ratkaisukäytäntöön viitaten, että yleiset oikeusperiaatteet eivät voi olla perustana kansallisen oikeuden *contra legem* -tulkinnalle<sup>623</sup>.

*Rother* tulkitsee *CTT - Correios de Portugal* -tuomiossa todettua siten, että EU-oikeuden normia sovelletaan ainoastaan silloin, kun EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välillä on ristiriita ja tulkintavaikutuksen kriteerit täyttyvät<sup>624</sup>. *Ojanen* puolestaan katsoo, että yleisiä oikeusperiaatteita leimaa avoimuus ja kontekstisidonnaisuus, mistä johtuen niiden asettamista rajoista ei voida esittää täsmällisiä näkemyksiä. *Ojanen* pitää silti selvänä, että kansallinen tuomioistuin ei voi asettaa oikeussubjekteille sellaisia velvoitteita, joita tulkinnan kohteena olevasta säännöksestä ei ole johdettavissa säännöksen normaalitulkinalla<sup>625</sup>.

### 3.4.3 Kansalliset verolain tulkintastandardit – formalistinen ja realistinen laintulkinta

Tikan väitöskirjatutkimuksen yksi keskeisimmistä teoreettisista lähtökohdista on verolain *formalistisen* ja *realistisen* soveltamistavan<sup>626</sup> erottelu ja eräänlainen

<sup>621</sup> Ks. myös *Rother* 2003: 108. Ks. oikeuskäytännöstä esim. arvonlisäverotusta koskeva päätös KHO 1996 B 577 (ei julk.).

<sup>622</sup> *Ojanen* 1999a: 246.

<sup>623</sup> C-661/18, *CTT - Correios de Portugal*, 61 kohta. Ks. myös tuomiot C-605/15, *Aviva*, 37 kohta; C-566/17, *Zwiqzek Gmin Zagłębia Miedziowego*, 49 kohta ja C-384/17, *Link Logistik N&N*, 59 kohta.

<sup>624</sup> *Rother* 2003: 108.

<sup>625</sup> *Ojanen* 1999a: 255–256.

<sup>626</sup> Soveltamistavalla Tikka viittasi oikeudelliseen ratkaisuun kokonaisuudessaan, johon sisältyivät säännöksen tai periaatteen tulkinnan lisäksi tosiseikkojen toteaminen ja johtopäätösten teko. Ks. myös *Aer* 2018: 25.

vastakkainasettelu<sup>627</sup>. Formalistisen ja realistisen soveltamistavan voidaan katsoa kuvaavan erilaisia verolain tulkinta-asenteita<sup>628</sup>. Tulkinta-asenteiden jaottelussa on pohjimmiltaan kyse siitä, minkälaisia verolain tulkintoja pidetään sisällöltään oikeina ja lainmukaisina. Kyse ei siis ole siitä, millaiset argumentit ovat vero-oikeudessa hyväksyttäviä.<sup>629</sup> Tikan esittämän teorian ytimessä on käsitys siitä, että verolakien tulkintaproblematiikkaa voidaan lähestyä oikeusdogmaattista näkökulmaa painottavasta formalistisesta näkökulmasta sekä taloudellista katsantotapaa<sup>630</sup> korostavasta realistisesta näkökulmasta<sup>631</sup>.

Tikan mukaan verolain formalistiselle soveltamistavalle on ominaista *sanamuotouskollisuus*<sup>632</sup>. Äärimmillen vietynä formalismi edustaa verolain sanamuodossa pitäytyvää tulkintaa, jossa säännöksen merkityssisältö annetaan yksinomaan säännöksen sanamuodosta käsin eikä säännöksen tarkoitukselle tai reaaliin argumentteihin kuuluville taloudellisille argumenteille jää sijaa merkityssisällön antamisessa. Näin ollen säännöksen sanamuoto on itsessään ratkaisevin merkityssisällön määrittäjä. Tiukkaan formalistiseen soveltamistapaan sisältyy vaatimus siitä, että lainsoveltaja pitäytyy säännöstekstien normaaleissa merkityssisällöissä. Tämä tarkoittaa, että säännöksissä oleville ilmaisuille ei saa antaa juridisen yleiskielen käyttösäännöistä poikkeavaa merkitystä tai että verolainsäädännössä määrittelemättömille käsitteille on annettava sama merkityssisältö kuin niillä on toisella oikeudenalalla<sup>633, 634</sup>.

Verolain formalistiselle soveltamistavalle on ominaista myös *subjektiivinen arvostelutapa*. Käytännön soveltamisharkinnassa tämä tarkoittaa sitä, että lainsoveltaja ei kiinnitä huomiota tarkasteltavan oikeustoimen tarkoituksenmukaisuuteen, vaan verotuksen perusteeksi otetaan oikeustoimet sellaisenaan.<sup>635</sup> Veroseuraamusten kannalta merkitystä ei ole tällöin sillä, millaisia vaihtoehtoisia oikeustoimia verovelvollinen olisi voinut suorittaa samaan taloudelliseen lopputulokseen

<sup>627</sup> Ks. tarkemmin Tikka 1972: 121–146. Ks. myös Määttä (2014: 4), joka viittaa samaan asiaan käsitteillä formalistinen ja realistinen tulkintadoktriini.

<sup>628</sup> Ks. myös Wikström (1993: 339), joka on kritisoinut sitä, että Tikka ei erotellut verolain tulkintaa ja soveltamista toisistaan, vaan on tarkastellut molempia yhtäläisen käsitteistön kannalta.

<sup>629</sup> Aer 2018: 47.

<sup>630</sup> Ks. taloudellisesta katsantotavasta Tikka 1972: 158–163.

<sup>631</sup> Ks. myös Pankakoski 2018: 41.

<sup>632</sup> Tikka 1972: 125. Ks. myös Vapaavuori 1987: 298 ja Wikström 1997: 335.

<sup>633</sup> Kilpi (1952: 6–7) huomauttaa, että osakeyhtiöoikeus ja vero-oikeus koskettelevat samoja taloudellisia ilmiöitä. Kilven mukaan olisikin luontevaa, että samoilla oikeudellisilla käsitteillä olisi sama merkityssisältö oikeudenalasta riippumatta. Kilpi kuitenkin huomauttaa, että osakeyhtiöoikeus ja vero-oikeus tarkastelevat taloudellisia ilmiöitä eri lähtökohdista, mistä johtuen näiden oikeudenalojen käsitteet eivät voi aina muodostua merkityssisällöltään samanlaisiksi.

<sup>634</sup> Tikka 1972: 125.

<sup>635</sup> Tikka 1972: 126.

päästäkseen. Sen sijaan verovelvollista verotetaan niiden oikeustoimien perusteella, jotka hän on tosiasiallisesti tehnyt riippumatta siitä, onko oikeustoimi ollut tarkoituksenmukainen.

Vero-oikeudellisten säännösten tunnusmerkistöt ovat yleensä muotoiltu siitä lähtökohdasta, että jokaisen vero-oikeudellisesti relevantin oikeustoimen veroseuraukset määrätään erikseen ja itsenäisesti suhteessa muihin verovelvollisen suorittamiin oikeustoimiin<sup>636</sup>. Tätä silmällä pitäen verolain formalistiselle soveltamistavalle on leimallista *oikeustoimien yksilöllisen arvostelun vaatimus*<sup>637</sup>. Vaatimus esitetään verovelvollisen toimesta tyypillisesti tilanteissa, joissa oikeustoimien itsenäisyyteen perustuva tulkintatapa on veroseuraamuksilla mitattuna verovelvolliselle edullisin. Tämä formalismille ominainen piirre aiheuttaa vaikeuksia erityisesti tilanteissa, joissa tosiasiallisesti oikeustoimikokonaisuuden muodostaman toimenpidesarjan yksilöllinen arvostelu johtaisi lain tarkoitusta vastaamattomaan lopputulokseen.<sup>638</sup>

Tikan mukaan verolain *realistiselle* soveltamistavalle on puolestaan ominaista *pragmaattisten* eli tulkinnan seuraamuksia painottavien tekijöiden korostunut ja avoin asema päätöksenteossa. Realistiseen soveltamistapaan tukeutuva lainsoveltaja kiinnittää huomiota tulkintavaihtoehtojen seuraamusten arviointiin ja ottaa huomioon, kuinka hyvin lopputulos täyttää esimerkiksi ennustettavuuden, yhdenmukaisuuden ja systemaattisuuden vaatimukset. Lopulta lainsoveltaja suorittaa valinnan asetettujen arvostusten perusteella.<sup>639</sup> Realismin edustajat ovat taipuvaisia korostamaan vero-oikeuden itsenäisyyttä ja sen kiinteää kytkeytymistä taloudellisiin ilmiöihin sekä vero-oikeudellisten normien tehtävää verorasituksen ja kaantumisnormeina<sup>640</sup>.

Realistiselle soveltamistavalle on niin ikään ominaista, että *sanamuodon asettamia rajoja ei tulkita yhtä ahtaasti* kuin formalismissa<sup>641</sup>. Realistinen soveltamistapa edustaakin lainsäännöksen sanamuodosta erkanevaa tulkintaa, jossa huomioon otetaan, millaiseen lopputulokseen säännöksen sanamuodon mukainen tulkinta voi johtaa suhteessa säännöksen taustalla olevaan tarkoitukseen<sup>642</sup>. Realismiin liittyväksi piirteeksi voidaan näin ollen liittää myös *verolain tarkoituksen ja oikeustoimen taloudellisen sisällön huomioon ottaminen* oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa<sup>643</sup>.

---

<sup>636</sup> Tikka 1972: 230–231.

<sup>637</sup> Tikka 1972: 127.

<sup>638</sup> Tikka 1972: 127.

<sup>639</sup> Tikka 1972: 127.

<sup>640</sup> Tikka 1972: 323.

<sup>641</sup> Tikka 1972: 127–128.

<sup>642</sup> Aer 2018: 47.

<sup>643</sup> Tikka 1972: 128 ja Vapaavuori 1987: 299.

*Aer* huomauttaa, että Tikka ei tarkoittanut realistisella soveltamistavalla verolain joustavaa tulkintaa, vaan soveltamistapaa, jossa ratkaisevaa on verolain tulkinnan lopputuloksen *kohtuullisuuden arviointi*<sup>644</sup>. *Aer* huomauttaa myös, että Tikkan käsitys verolain realistisesta tulkinnasta tuo näkyväksi reaalisten argumenttien eli ratkaisuvaihtoehtojen yhteiskunnallisia ja erityisesti taloudellisia seurauksia koskevien perusteluiden merkityksen verolain tulkinnassa<sup>645</sup>. Tikkan tulkinta VerL 56 §:n yleisestä veronkiertosäännöksestä oli realistinen. Tikka katsoi, että säännöksen tulkinnassa oli otettava huomioon se seikka, että säännös on luonteeltaan avoin yleislauseke, jonka soveltamisala on avoin arvotuksille ja jonka soveltamisessa reaaliset argumentit eli ratkaisuvaihtoehtojen yhteiskunnalliset ja erityisesti taloudellisia seuraamuksia koskevat perustelut olivat määrääviä<sup>646</sup>. Tämä poikkesi oikeuskirjallisuudessa aiemmin esitetyistä näkemyksistä, kuinka VerL 56 §:ää oli tulkittava<sup>647</sup>.

Formalismin ja realismin ominaispiirteiden tarkastelu johtaa helposti havaintoon soveltamistapojen yhteensovittamisen vaikeudesta. Formalismi ja realismi nähdäänkin tyypillisesti toistensa vastakohtina. Vastakkaisasettelu on kuitenkin tarpeetonta, koska formalismi ja realismi tuovat kumpikin esille verolainsäädännön tulkinnan kannalta tärkeitä ominaispiirteitä<sup>648</sup>. Formalismi ja realismi pitäisikin nähdä ennemminkin toisiaan täydentävinä tulkintapoina, jotka eivät ole toisiaan poissulkevia, vaikka tulkintatavat voivatkin johtaa yksittäisissä tilanteissa erilaisiin lopputuloksiin<sup>649</sup>. Vastakkainasettelun tarvetta lieventää olennaisesti myös se, että verolainsäädännön tulkinta ei voi olla koskaan täysin formalistista, vaikka verotuksen lakisidonnaisuuden vaatimuksen katsotaan edellyttävän laintulkinnalta formalismia<sup>650</sup>. Lakisidonnaisuuden vaatimus huomioon ottaen formalistinen tulkintatapa luo paremmat edellytykset ratkaisujen ennustettavuudelle kuin realistinen tulkintatapa. Tästä huolimatta liian tiukka sanamuotouskollisuus voi johtaa tilanteeseen, jossa verotuksen lakisidonnaisuudesta muodostuu suojakilpi, joka mahdollistaa lain tarkoituksen vastaisten veroetujen tavoittelun<sup>651</sup>. Tätä silmällä pitäen lakisidonnaisuuden vaatimus ei saa muodostua realistisen tulkinnan esteeksi, vaikka lakisidonnaisuuden toteutumisen turvaaminen on vahva argumentti formalistisen tulkinnan puolesta<sup>652</sup>.

---

<sup>644</sup> *Aer* 2018: 49.

<sup>645</sup> *Aer* 2018: 49.

<sup>646</sup> Tikka (1972: 130–131) huomauttaa, että yleissäännökset antavat jo itsessään tilaa tulkinnan joustavuudelle. Ks. myös *Aer* 2018: 49 ja 54.

<sup>647</sup> Vrt. esim. Voipio 1968.

<sup>648</sup> Wikström 1997: 335.

<sup>649</sup> Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 38–39 sekä *Aer* 2018: 47

<sup>650</sup> Esim. Wikström 1997: 334–335 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 25.

<sup>651</sup> Knuutinen 2015a: 817. Ks. myös Wikström 1993: 339 ja Vanistendael 1996: 35.

<sup>652</sup> Ks. myös Soikkeli 2004: 164.



Käytännönläheiset argumentit puoltavat sitä, että verolakien tulkinnassa ei voida mennä äärimmäiseen formalismiin<sup>653</sup>. Keskeinen peruste on *ensinnäkin* se, että puhdas formalismi edellyttäisi tyhjentyviä ja sanamuodoltaan ristiriidattomia säännöksiä<sup>654</sup>. Tällöin säännösten soveltamisessa ei jäisi tilaa sanamuodosta poikkeaville tulkinnoille. Verolainsäädäntö muotoillaan aina kielen avulla ja kieli on aina epätäydellistä. Näin ollen myös verolainsäädäntö on epätäydellistä ja säännöksiin sisältyy aina jossain määrin tulkinnanvaraisuutta.

*Toinen* ja samalla painava peruste formalismista irtautuvalle tulkinnalle on se, että verolainsäädäntö koskee dynaamisia elämänalueita. Realistiseen soveltamistaan sisältyvä tulkinnan joustavuus lisää normiston kykyä mukautua taloudellisen toimintaympäristön muutoksiin, joka osaltaan puoltaa realistista tulkintatapaa<sup>655</sup>.

*Kolmas* ja samalla tärkeä syy pidättäytyä tiukasta formalismista paikantuu muodon ja sisällön välille syntyviin ristiriitoihin. Verolakeja tulkittaessa voi nimittäin syntyä tilanteita, joissa käytetty oikeudellinen muoto ja taloudellinen sisältö ovat ristiriidassa keskenään. Formalistinen, sanamuodossa pidättäytyvä ja oikeudellista muotoa painottava tulkinta saattaa johtaa lain tarkoituksen vastaisten veroetujen myöntämiseen<sup>656</sup>. Sen sijaan realistisella, taloudellista sisältöä korostavalla tulkintatavalla on mahdollista puuttua tällaisten etujen myöntämiseen ainakin osittain.

*Neljänneksi* tekijäksi voidaan nostaa oikeuslähdeoppi, joka sellaisenaan estää pidättäytymisen yksinomaan formalistisessa tulkinnassa. Tämä on seurausta siitä, että verolain säännöksen ja sen sanamuodon ohella myös muilla oikeuslähteillä on merkitystä säännösten merkitysisällön antamisessa.

Verolainsäädännön tulkinnassa voidaan havaita aina formalistisia ja realistisia piirteitä. Verolainsäädännön tulkintaa tarkasteltaessa voidaan myös havaita, että tulkintatapojen väliset painotukset vaihtelevat tilannekohtaisesti<sup>657</sup>. Tikan mukaan formalististen ja realististen piirteiden painottumiseen vaikuttavat erilaiset tekijät. Esimerkkeinä Tikka mainitsee lainsäädäntötekniikan, soveltamisharkinnan kohteena olevan säännöksen iän, lainsoveltajan omaksumat arvostukset sekä käsitykset lainsäätäjän ja lainsoveltajan toimivallan rajoista<sup>658</sup>. Edellä mainittujen tekijöiden lisäksi myös sillä voidaan katsoa olevan merkitystä, onko soveltamisharkinnan kohteena oleva säännös yleissäännös vai erityissäännös. Erityissäännösten tulkinnassa vaikuttaisi nimittäin painottuvan formalistinen tulkintatapa,

<sup>653</sup> Ks. Määttä 2014: 5.

<sup>654</sup> Ks. Tikka 129–130.

<sup>655</sup> Ks. myös Tikka 1972: 142.

<sup>656</sup> Tikka 1972: 143 sekä Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 38.

<sup>657</sup> Tikka 1972: 129.

<sup>658</sup> Tikka 1972: 130–132.

kun yleissäännösten tulkinnassa näyttäisi ilmenevän enemmän realistisen tulkinnan piirteitä. Esimerkkinä voidaan mainita työpanososingon tuloverotusta sääntelevä TVL 33 b §:n 3 momentti, joka on erityissäännös suhteessa VML 28 §:n yleiseen veronkiertosäännökseen. TVL 33 b §:n 3 momentin mukaan:

Sen estämättä, mitä muualla laissa säädetään osingon veronalaisuudesta, osinko on ansiotuloa, jos osingon jakoperusteena yhtiöjärjestyksen määräyksen, yhtiökokouksen päätöksen, osakassopimuksen tai muun sopimuksen mukaan on osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos. Osinko on sen henkilön tuloa, jonka työpanoksesta on kysymys.

Säännöksen esitöiden perusteella TVL 33 b §:n 3 momentilla on tarkoitus puuttua tilanteisiin, joissa työpanoksen perusteella jaettua *osinkoa* pyritään muuttamaan pääomatulona verotettavaksi tuloksi. Säännöksen esitöissä todetun mukaisesti säännöksellä ei ole tarkoitus puuttua verojärjestelmän perusrakenteeseen, jossa pääoma- ja ansiotulojen verokantaero muodostaa kannustimen tulojen mahdolliseen muuntamiseen.<sup>659</sup> Säännöksen esitöistä voidaan päätellä, että TVL 33 b §:n 3 momentilla on pyritty sääntelemään vain yksilöityä taloudellista ilmiötä, työpanososinkoa. Säännöksen esitöistä ilmenevä tarkoitus ja säännöksen luonne erityissäännöksenä korostavat formalistista tulkintatapaa ja lain sanamuodon asemaa säännöksen tulkinnassa. Tämä voidaan havaita korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO 2016:219, jossa oli kyse luonnollisen henkilön omistamien osakkeiden lunastushinnan verokohtelusta tilanteessa, jossa yhtiön lunastamien osakkeiden lunastushinta määräytyi osittain henkilön työpanoksen perusteella:

A oli osakkaana lääkärin omistamassa X Oy:ssä, jossa kullekin osakkaalle laskettiin tulospiste, jonka tuottoina olivat muun muassa osakkaan aikaansaama liikevaihto ja muut tuotot ja kuluina muun muassa osakkaan yhtiöltä saama palkka ja osakkeille maksetut osingot sekä osuus X Oy:n yhteisistä kuluista. Tulospisteelle laskettiin kuukausittain ja vahvistettiin vuosittain toimintatulos, joka muodostui osakkaan pääomansijoituksesta yhtiöön ja nostamattomista voittovaroista. X Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan osakkuus edellytti työskentelyä yhtiössä. Työskentelyn päättyessä osakas oli velvollinen luopumaan osakkuudestaan. A:n lopettaessa työskentelynsä X Oy:ssä ja X Oy:n hankkiessa A:n osakkeet A:n saamana luovutushintana oli A:n tulospisteelle kertyneiden jakamattomien voittovarojen määrä.

Asiassa oli kysymys A:n saaman luovutushinnan verotuksesta. Kun otettiin huomioon, että A luovutti kaikki osakkeensa samanaikaisesti X Oy:lle yhtiöjärjestyksen määräysten mukaisesti eikä A:lle suunnatulla annilla tai

---

<sup>659</sup> Ks. HE 47/2009 vp: 2.

muutoinkaan luovutettu uudestaan X Oy:n osakkeita, A:n osakkeiden luovutuksesta saamaa voittoa oli verotettava luovutusvoittoja koskevien säännösten mukaan. Hallinto-oikeuden päätös, jonka mukaan luovutushintaa oli A:n yhtiöön tekemän pääomansijoituksen ylittävältä osin verotettava peiteltyinä osinkona, kumottiin A:n valituksesta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön hallinto-oikeuden päätöksestä tekemä valitus, jonka mukaan luovutushintaa oli verotettava työpanososinkoa koskevan säännöksen mukaan ansiotulona, hylättiin. Verohallinnon A:lle antama ennakkoratkaisu saatettiin voimaan.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös vaikuttaisi rakentuvan TVL 33 b §:n 3 momentin sanamuodon mukaiselle tulkinnalle. Tämä voidaan päätellä päätöksen lopputuloksen kannalta keskeisestä perustelusta, jonka mukaan TVL 33 b §:n 3 momenttia ei voitu soveltaa, koska X Oy:n A:lta hankkimien osakkeiden luovutusvoitossa ei ollut kysymys säännöksessä tarkoitettusta *osingosta*. Sen sijaan kyse oli osakkeista maksetusta *vastikkeesta*, jonka tuloverokohtelu määräytyi luovutusvoittoa koskevien säännösten perusteella. Näin oli siitä huolimatta, että vastike määräytyi osittain henkilön työpanoksen perusteella.<sup>660</sup>

VML 28 §:n soveltamisharkinnan näkökulmasta toisenlaiseen lopputulokseen päädyttiin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2018:40. Kyseisessä tapauksessa oikeustoimea arvioitiin VML 28 §:n edellyttämällä tavalla sen tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaisesti ja kommandiittiyhtiöstä maksettua voitto-osuutta verotettiin TVL 33 b §:n 3 momentin mukaisena työpanososinkona<sup>661</sup>. Päätöksestä KHO 2016:219 poiketen TVL 33 b §:n 3 momentin tulkinnassa painottui realistinen tulkintatapa, mikä ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista:

– – osuus B Ky:n voitosta kertyisi A:lle osinkotulona ilman työpanososinkoihin liittyviä veroseuraamuksia, jos esillä olevaa voittoa A:lle saakka jaettuna verotettaisiin omistusrakenteen yksityisoikeudelliseen muotoon lähtökohteisesti liittyvien veroseuraamusten mukaisesti. Tällainen lopputulos oli katsottava tuloverolain 33 b § 3 momentin näkökulmasta lain tarkoituksen vastaiseksi veroeduksi, vaikka *esillä oleva tilanne ei kuulunutkaan tuloverolain 33 b §:n 3 momentin sanamuodon mukaiseen soveltamisalaan*.<sup>662</sup>

Päätöksen perustelut huomioon ottaen näyttää siltä, että realistinen tulkintatapa on mahdollistanut VML 28 §:n tuella TVL 33 b §:n 3 momentin soveltamisen

<sup>660</sup> Ks. myös Nykänen & Rabinä 2017: 154–158.

<sup>661</sup> Ks. myös Penttilä (2018: 1–8), joka on tarkastellut korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä työpanososinkoa ja veron kiertämistä koskevassa oikeustapauskommentaarissaan.

<sup>662</sup> Korostus lisätty.

kommandiittiyhtiössä tapahtuvaan voitonjakoon, vaikka säännöksen sanamuoto ei sellaisenaan mahdollista tällaista tulkintaa. Päätöksien KHO 2016:219 ja KHO 2018:40 osalta voidaan pohtia, mitkä seikat ovat johtaneet jälkimmäisessä tapauksessa realistisen tulkintatavan painottumiseen. Asiaa ei voida selittää täysin VML 28 §:n soveltamisharkinnalla, koska säännöksen soveltamista harkittiin kummasakin tapauksessa. Yhdeksi selittäväksi tekijäksi voi toki muodostua se, että KHO 2018:40 päätöksen kohdalla korkein hallinto-oikeus katsoi nimenomaisesti, että oikeustoimi muodosti lain tarkoituksen vastaisen edun. Lain tarkoituksen vastaisen edun tunnistaminen on edellyttänyt itsessään realistista tulkintaa, mutta tällaisen edun tunnistamisen voidaan myös katsoa lisäävän realistisen tulkinnan tarvetta. Toisaalta on mahdollista, että päätöksen KHO 2016:219 kohdalla on päädytty lain sanamuotoa palvelemaan lopputulokseen niin ikään realistisella tulkinnalla ja reaalisia argumentteja hyödyntäen, mutta tätä ei vain ole tuotu esille päätöksen perusteluissa. Joka tapauksessa päätökset näyttäisivät viittaavan siihen, että formalistisen ja realistisen tulkinnan painotukset voivat vaihdella samaa säännöstä tulkittaessa<sup>663</sup>.

Lähtökohtana voidaan kuitenkin pitää sitä, että erityissäännösten soveltamisharkinnassa painottuu säännöksen sanamuotoon nojaava formalistinen tulkintatapa. Realistisen tulkinnan lähtökohdaksi asettaminen olisi nimittäin omiaan hämärtämään erityissäännösten soveltamedellytyksiä ja soveltamisalaa, kuten voidaan katsoa käyneen päätöksessä KHO 2018:40. Erityissäännösten lähtökohtaista formalistista tulkintatapaa puoltaa osaltaan se, että realistinen tulkinta saattaa etäännyttää säännöksen sen alkuperäisestä tarkoituksesta. Tämä puolestaan lisää epävarmuutta säännöksen tulkinnasta ja sen soveltamisesta. Samalla on muistettava, että realistisen tulkinnan tehtävänä on vastata jouston tarpeeseen toimintaympäristössä, jossa sääntelyn kohteena ovat nopeasti muuttuvat taloudelliset ilmiöt<sup>664</sup>. Realistista tulkintaa ei kuitenkaan pitäisi nähdä vain veron kiertämisen estämiseen tähtäävänä tulkintatapana. Näin on siitä huolimatta, että realistisella tulkinnalla voidaan vaikuttaa ainakin välillisesti oikeustoimien verokohteluun.

#### 3.4.4 EU-oikeuden ja kansallisen verolainsäädännön tulkinnan yhteensovittaminen

EU-oikeuden normiston tulkinnan lähtökohdat ovat monilta osin yhteneväiset niiden lähtökohtien kanssa, jotka perinteisesti yhdistetään kansallisen verolainsäädännön tulkintaan. Keskeisin näistä lähtökohdista lienee sanamuodon korostunut aseman tulkinnan aloituspisteenä.<sup>665</sup> EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön

<sup>663</sup> Ks. myös Aer 2018: 47.

<sup>664</sup> Ossa 2002: 59.

<sup>665</sup> Ks. myös Knuutinen 2009: 149–150 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 31.

perusteella EU-oikeutta tulkitaan lähtökohtaisesti sanamuodon mukaisesti, jos sanamuodon mukaiseen tulkintaan ei liity erityisiä ongelmia<sup>666</sup>. Sanamuodon mukainen tulkinta on lähtökohtana merkityssisällön antamiselle myös silloin, kun tulkitaan kansallista verolainsäädäntöä. Tästä huolimatta EU-oikeuden ja kansallisen verolainsäädännön tulkinnan yhteensovittaminen ei ole aina ongelmatonta. EU-oikeuden erityispiirteiden takia kansallista lainsäädäntöä ei voida välttämättä tulkita niistä lähtökohdista, joista sitä perinteisesti tulkitaan<sup>667</sup>.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ei ole muodostunut varsinaista doktriinia siitä, kuinka sanamuodon mukainen tulkinta käytännössä toimii ja kuinka sanamuodon mukainen tulkinta sovitetaan yhteen muiden tulkintamenetelmien kanssa<sup>668</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella vaikuttaisi siltä, että säännöksen sanamuodon ollessa selvä, muita tulkintamenetelmiä ei voida soveltaa<sup>669</sup>. Tästä voidaan johtaa vastakohtaispäätelmä, jonka mukaan säännöksen sanamuodon ollessa epäselvä, lainsoveltajan on turvauduttava muihin tulkintamenetelmiin. Näin on myös kansallisen verolainsäädännön tulkinnassa.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä on poimittavissa esimerkkejä tilanteista, joissa normin sanamuodon mukainen tulkinta on ollut syystä tai toisesta riittämätöntä. Tällaisissa tilanteissa EU-tuomioistuin on joutunut turvautumaan muihin tulkintamenetelmiin. Muihin tulkintamenetelmiin on turvauduttu esimerkiksi tilanteissa, joissa EU-oikeuden sanamuodon mukainen tulkinta olisi ollut omiaan johtamaan EU-oikeuden tarkoituksen vastaiseen tai sille vieraaseen lopputulokseen<sup>670</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tällaisissa tilanteissa korostuu erityisesti teleologinen tulkintamenetelmä, kun taas vastaavassa kansallisen verolain tulkintatilanteessa voidaan katsoa esiintyvän realistisen tulkinnan piirteitä.

EU-oikeudessa teleologinen tulkinta nähdään tulkintamenetelmänä, jossa normia on tulkittava sen päämäärästä käsin ja jossa tulkitsejan on yksittäistä normia tulkittaessa otettava huomioon se normikokonaisuus, johon tulkittava normi kuuluu. EU-oikeuden tulkinnassa teleologinen ja systemaattinen tulkintamenetelmä liittyvät siinä määrin kiinteästi yhteen, että ulkopuolisen voi olla vaikeaa määrittellä, mihin teleologinen tulkinta loppuu ja mistä systemaattinen tulkinta alkaa.<sup>671</sup>

<sup>666</sup> Ks. esim. C-220/03, *EKP v. Saksa*, 31 kohta. Ks. myös Raitio & Tuominen 2020: 191 sekä Penttinen & Talus 2017: 28.

<sup>667</sup> Ks. esim. Äimä (2003: 214–215), joka huomauttaa, että EU-oikeuden ensisijaisuuden takia kansallinen lainsoveltaja voi olla esimerkiksi velvollinen tulkitsemaan kansallista verolainsäädäntöä vastoin lain esitöistä ilmeneviä tulkintaperusteita.

<sup>668</sup> Ks. myös Raitio & Tuominen 2020: 191.

<sup>669</sup> Esim. C-220/03, *EKP v. Saksa*, 31 kohta.

<sup>670</sup> Esim. tuomiot C-255/02, *Halifax*; C-251/16, *Cussens*; C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.* sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*

<sup>671</sup> Dahlberg & Paso 2020: 926.

Merkillepantavaa on, että ne päämäärät, joihin EU-oikeuden teleologisella tulkinnalla pyritään ovat EU-oikeudellisesta sääntelystä ja yleisistä oikeusperiaatteista ilmeneviä oikeudellisia päämääriä, kuten EU-oikeuden tehokkuuden turvaaminen ja oikeuden väärinkäytön estäminen. Päämäärät voivat olla puhtaasti myös poliittisia päämääriä, kuten EU:n integraation edistäminen ja sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistaminen.<sup>672</sup> Tämä poikkeaa olennaisesti siitä, mihin kansallisen oikeuden tulkinnassa on totuttu.

Kansallisessa oikeudessa teleologinen tulkinta ymmärretään tyypillisesti tulkintamenetelmänä, jossa tulkinnan päämääränä on lain tarkoituksen toteuttaminen<sup>673</sup>. Tilanteissa, joissa kansallista lainsäädäntöä tulkitaan teleologisesti, lainsoveltaja operoi tyypillisesti lain esitöiden varassa. Tällöin lainvalmisteluaineistojen oikeuslähdeopillinen asema on verrattain vahva, vaikka lain esityöt ovat tosiasiallisesti heikosti velvoittavia oikeuslähteitä<sup>674</sup>. Edellä todettuun peilaten EU-oikeuden teleologisella tulkinnalla tavoiteltavat päämäärät ovat yleisemmän tason päämääriä ja näiden päämäärien kirkastamisessa yleiset oikeusperiaatteet ovat keskeisiä. EU-oikeudellisen normiston tavoitteet täsmentyvätkin osin eri oikeuslähteiden kautta kuin kansallisessa oikeudessa. Tämä seikka on omiaan lisäämään haasteita EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden yhteensovittamisessa.

EU-oikeuden ja kansallisen verolainsäädännön tulkintaa yhteensovittaessa on huomattava, että EU-oikeudellinen sääntely on varsin tavoitelähtöistä. EU-oikeuden tavoitelähtöisyys on havaittavissa esimerkiksi direktiivien johdanto-osista, jotka sisältävät tyypillisesti tavoitteita koskevaa informaatiota<sup>675</sup>. EU-oikeuden tavoitelähtöisyyttä ei voida sivuuttaa kansallisen verolainsäädännön tulkinnassa, kun tulkintakohteena ovat sellaiset säännökset, joilla on EU-oikeuden primaari- tai sekundaarioikeuteen liittyviä oikeudellisia ulottuvuuksia. Tilanteissa, joissa tulkittava säännös on direktiivitaustainen, säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon EU-oikeuden yleiset vaatimukset. Tällaisiin yleisiin vaatimuksiin kuuluvat esimerkiksi EU-oikeuden tehokkaan toteutumisen turvaaminen ja direktiivissä ilmaistut tavoitteet.<sup>676</sup>

EU-oikeuden tehokkaan toteutumisen turvaamiseen liittyy tiiviisti EU-oikeuden tulkintavaikutus. EU-oikeuden tulkintavaikutuksella on keskeinen merkitys tulkittaessa kaikkia niitä vero-oikeudellisia kysymyksiä, joilla on primaari- tai sekundaarioikeuteen liittyviä EU-oikeudellisia ulottuvuuksia<sup>677</sup>. Toisin sanoen EU-

<sup>672</sup> Dahlberg & Paso 2020: 945.

<sup>673</sup> Dahlberg & Paso 2020: 925.

<sup>674</sup> Dahlberg & Paso 2020: 931 ja 946. Ks. lain esitöistä oikeuslähteenä esim. Määttä 2014: 159–182.

<sup>675</sup> Saarinen 2016: 78.

<sup>676</sup> Beck 2012: 191.

<sup>677</sup> Torkkel 2020b: 335.

oikeuden tulkintavaikutuksesta seuraa, että kansallinen lainsoveltajan on tulkittava EU-oikeuden täytäntöönpanemiseksi annettuja kansallisia säännöksiä yhdenmukaisesti EU-oikeuden, mukaan lukien yleisten oikeusperiaatteiden, kanssa<sup>678</sup>.

EU-oikeuden ja kansallisen verolainsäädännön tulkintaa ja tulkinnan yhteensovittamista tarkasteltaessa voidaan kysyä, mikä on *Tikan* tarkoittaman formalismin ja realismin suhde EU-oikeuden sanamuodon mukaiseen ja teleologiseen tulkintaan. Formalismin ja sanamuodon mukaisen tulkinnan ytimessä on sanatarkan tulkinnan ajatus. Sanatarkan tulkinnan ajatus on keskeinen, ellei jopa keskeisin osa formalismia, ja tästä syystä se muodostaa leikkauspisteen formalismin ja sanamuodon mukaisen tulkinnan välille. Sen sijaan formalistiselle tulkinnalle ominaiset subjektiivinen arvostelutapa ja vaatimus oikeustoimien yksilöllisestä arvostelusta eivät vaikuttaisi kuuluvan sanamuodon mukaisen tulkinnan piirteisiin. Näin ollen formalismi ja sanamuodon mukainen tulkinta erkanevat toisistaan kyseisten piirteiden osalta.

Realistista ja EU-oikeuden teleologista tulkintaa yhdistää puolestaan tiukasta sanamuotouskollisuudesta irrottautuminen. Realistisen tulkinnan osalta lain sanamuodosta irrottautuminen tapahtuu reaalisten argumenttien, erityisesti tulkintavaihtoehtojen taloudellisten seuraamusten arvioinnin eduksi. Sen sijaan teleologisessa tulkinnassa sanamuodosta irrottautuminen tapahtuu EU-oikeuden taustalla vaikuttavien arvojen ja päämäärien sekä EU-oikeudellisten oikeusnormien tarkoitusten ja päämäärien eduksi.

Sanamuotouskollisuudesta irrottautumisen lisäksi teleologisten argumenttien käytön voidaan katsoa yhdistävän realistista ja teleologista tulkintaa. Oikeuskirjallisuudessa on nimittäin katsottu, että verolain realistinen soveltamistapa on lähempänä teleologista tulkintaa kuin formalistinen ja sanamuodon mukainen tulkinta<sup>679</sup>. Näkemys voidaan hyväksyä, koska teleologiset argumentit voidaan ottaa yhtenä seikkana huomioon eri ratkaisuvaihtoehtojen seuraamuksia arvioitaessa. Tästä huolimatta verolainsäädännön realistinen tulkinta ei johda välttämättä siihen, että valittu tulkintavaihtoehto täyttäisi sovellettavan normin tavoitteet ja päämäärät. Tämä on selitettävissä sillä, että realistisessa tulkinnassa lainsoveltaja suorittaa valinnan tiettyjen asetettujen arvostusten pohjalta kiinnittäen huomiota siihen, kuinka ratkaisuvaihtoehdon seuraamukset täyttävät muun ohella ennustettavuuden, yhdenmukaisuuden ja systemaattisuuden vaatimukset<sup>680</sup>. Näin ollen

<sup>678</sup> Ks. esim. 14/83, *von Colson & Kamann*, 26 kohta ja C-106/89, *Marleasing*, 8 kohta.

<sup>679</sup> Knuutinen 2009: 155. Ks. myös Tikka (1972: 69), jonka mukaan on suositeltavaa, että tulkintavaihtoehtoja arvosteltaessa pidetään mielessä ne veropoliittiset päämäärät, joiden toteuttamiseksi asianomainen laki tai säännös on säädetty.

<sup>680</sup> Ks. Tikka 1972: 127.

teleologiset argumentit ovat vain yksi mahdollisesti huomioon otettava seikka realistisessa tulkinnassa. Teleologisen tulkinnan ytimessä on puolestaan vaatimus, että normia tulkitaan sen tarkoituksen ja päämäärän mukaisesti.



## 4 VERON KIERTÄMISEN ESTÄMINEN<sup>681</sup>

### 4.1 Lähtökohdat

Veron kiertämisen estämisessä on kyse sellaisten keinojen valinnasta, joiden avulla on mahdollista torjua tai olla sallimatta perusteettomien eli lain tarkoituksen vastaisten veroetujen myöntäminen. Veron kiertämisen estämiseen liittyvät kysymykset, kuten se, millaisin keinoin veron kiertämistä voidaan estää, ovat universaaleja<sup>682</sup>. Tämä on seurausta siitä, että veroetujen tavoittelua esiintyy luonnollisesti kaikissa verojärjestelmissä, jotka tarjoavat jonkinlaisia veroetuja. Lisäksi veroetujen tavoittelua esiintyy sellaisissa verojärjestelmissä, joissa samaan taloudelliseen lopputulokseen johtavia toimintavaihtoehtoja kohdellaan verotuksessa eri tavoin. Veroetujen tavoittelua esiintyy luonnollisesti myös silloin, kun verolain säännökset sisältävät epäsymmetriaa suhteessa toisiinsa. Epäsymmetriaa voi esiintyä niin yksittäisen verojärjestelmän kuin eri verojärjestelmien välillä.<sup>683</sup> Käytännössä yksikään verojärjestelmä ei ole immuuni veron kiertämiselle. Tämän takia verojärjestelmiin sisältyy keinoja, joilla perusteettomien veroetujen myöntämiseen voidaan puuttua.

Veron kiertämisen estämisen keinovalikoiman ytimessä ovat tyypillisesti veron kiertämisen estämiseen nimenomaisesti tähtäävät säännökset. Tällaisiin säännöksiin kuuluvat yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset. Hyvin tyypillistä on, että veron kiertämisen estämistä koskeva tarkastelu ankkuroidaan vain veronkiertosäännösten tarkasteluun. Tätä voidaan selittää ainakin osaltaan sillä, että veronkiertosäännöksillä, erityisesti yleisillä veronkiertosäännöksillä on monissa verojärjestelmissä pitkä säännöshistoria<sup>684</sup>. Tätä voidaan selittää osaltaan myös sillä, että yleisten veronkiertosäännösten on katsottu olevan varsin tehokas keino perusteettomien veroetujen estämiseksi niiden avoimen muotoilun ja niiden mahdollistaman tulkinnallisen joustavuuden takia<sup>685</sup>.

<sup>681</sup> Pääluku perustuu huomattavin laajennuksin ja täsmennyksin kirjoittajan Verotus-lehden 1/2019 numerossa julkaisemaan artikkeliin ”Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä”. Ks. Lönnblad 2019a.

<sup>682</sup> Lönnblad 2018: 15.

<sup>683</sup> Ks. myös Gammie (2020: 137), jonka mukaan varmaa on se, että siellä, missä kannetaan veroja, esiintyy myös veron kiertämistä.

<sup>684</sup> Verojärjestelmiä, joissa yleisellä veronkiertosäännöksellä on hyvin pitkä historia ovat esim. Australia (1915), Etelä-Afrikka (1941), Itävalta (1938), Saksa (1919), Suomi (1923) ja Uusi-Seelanti (1900). Sen sijaan verojärjestelmiä, joissa yleinen veronkiertosäännös on sisällytetty lainsäädäntöön vasta 2010-luvulla ovat esim. Iso-Britannia (2013), Intia (2017), Italia (2015) ja Puola (2016).

<sup>685</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 56.

Veron kiertämisen estäminen on nähty tyypillisesti kansallisena asiana, ja se on perustunut lähtökohtaisesti kansallisiin toimiin. Ajat ovat kuitenkin muuttuneet, koska nykyisin veron kiertämistä pyritään estämään yhä painokkaammin kansainvälisin ja yhdenmukaisin toimin. Kehitys on havaittavissa parhaiten juuri EU-oikeudessa, jossa on hyväksytty 2000-luvun jälkeen useita veron kiertämisen estämiseen tähtäviä säädöksiä. Havainnollinen esimerkki yhdenmukaisesta veron kiertämisen estämiseen tähtäävästä sääntelystä on veronkiertodirektiivi ja erityisesti direktiivin 6 artiklan sisältämä yleinen veronkiertosäännös.

Kehityksestä huolimatta on todettava, että veron kiertämisen estäminen ei ankkuroidu ainoastaan veron kiertämistä nimenomaisesti estäviin yleisiin tai kohdennettuihin veronkiertosäännöksiin. Veron kiertämisen estäminen liittyy nimittäin läheisesti myös verolainsäädännön muotoiluun liittyviin kysymyksiin ja verolainsäädännön tulkintaan. Tämä seikka vaikuttaisi unohtuvan erityisesti silloin, kun tarkastellaan veron kiertämisen estämistä.

## 4.2 Veron kiertämisen estämisen keinot ja tavoitteet

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksilla tarkoitetaan sellaisia kriteereitä tai vaatimuksia, joita odotetaan tavoiteltavana pidettävältä verojärjestelmältä<sup>686</sup>. Hyvän verojärjestelmän ominaisuudet ovat ensisijaisesti poliittisia päämääriä, joiden painotukset vaihtelevat ajassa<sup>687</sup>. Hyvän verojärjestelmän tärkeimmät ominaisuudet liittyvät kuitenkin oikeudellisiin arvopäämääriin, kuten verotuksen ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen. Ennustettavuus ja oikeusvarmuus ovat olennaisia periaatteita, kun tarkastelun kohteena ovat veron kiertämisen estämisen keinot<sup>688</sup>. Verolainsäädännön pitäisi nimittäin olla siinä määrin yksityiskohtaista ja selkeää, että verovelvollisilla olisi riittävät edellytykset ja varmuus arvioida taloudellisen käyttäytymisensä verokohtelua<sup>689</sup>.

Hyvän verojärjestelmän perusominaisuuksiin kuuluu, että veron kiertäminen ei ole helppoa<sup>690</sup>. Tästä huolimatta yksikään verojärjestelmä ei ole immuuni veron kiertämiselle<sup>691</sup>. Tämän takia jokaisessa modernissa verojärjestelmässä on oltava keinot, joiden avulla lainsoveltaja voi tarvittaessa puuttua perusteettomien

<sup>686</sup> Myrsky 2013b: 131.

<sup>687</sup> Ks. esim. Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 15.

<sup>688</sup> Ks. esim. Saarinen 2016: 640.

<sup>689</sup> Mm. Helminen 2014b: 24 ja Valtiovarainministeriö 2002: 20.

<sup>690</sup> Penttilä 2007: 324.

<sup>691</sup> Kuten Weckström (2015a: 388) toteaa, veron kiertäminen on oikeudellisena ilmiönä monessa mielessä universaali ja sisältää ongelmakohtia, jotka ovat yhteisiä eri verojärjestelmille.

veroetujen myöntämiseen<sup>692</sup>. Perusteettomien veroetujen muodostumista ja niiden myöntämistä voidaan estää erilaisten ja toisiaan täydentävien keinojen avulla<sup>693</sup>. Eri valtioiden verojärjestelmiä tarkastelemalla voidaan havaita, että veron kiertämisen estämisen keinot poikkeavat toisistaan jonkin verran<sup>694</sup>. Tästä huolimatta veron kiertämistä estävien keinojen päämäärät ovat suurilta osin yhteisiä.

Veron kiertämisen estämisen keinovalikoimaa voidaan systematisoida jakamalla menetelmät primaarisiin ja sekundaarisiin keinoihin<sup>695</sup>. *Primaariset* keinot ovat sellaisia, joiden avulla pyritään estämään tai vähentämään verosäännösten normaalin tulkinnan ja lain tarkoituksen välisiä jännitteitä sekä ei-toivottavien veronminimointitoimien esiintymistä. Primaarisiin keinoihin kuuluvat muun muassa lainsäädännön laadullisiin ominaisuuksiin liittyvät tekijät ja lainsäädäntötapa. Primaarisiin keinoihin kuuluvat myös sellaiset aineelliset verolain säännökset, joilla pyritään estämään esimerkiksi oikeuskäytännössä esiin nousseiden ei-toivottujen veronminimointitoimien hyödyntäminen. Tällaisiin säännöksiin kuuluu esimerkiksi tässä tutkimuksessa erityiseksi veronkiertosäännökseksi luonnehdittu TVL 33 b §:n 3 momentti. *Sekundaarisilla* keinoilla pyritään puolestaan laukaisemaan verolain säännösten normaalin tulkinnan ja lain tarkoituksen välille syntyviä jännitteitä<sup>696</sup>. Sekundaarisiin keinoihin kuuluvat muun muassa yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset, kuten VML 28 § ja EVL 52 h §.<sup>697</sup>

#### *Primaariset keinot*

Huolellisella lainvalmistelulla on tärkeä merkitys veron kiertämisen estämisessä. Näin on siitä huolimatta, että lainvalmistelu on mahdollista mieltää veron kiertämisen estämisen näkökulmasta toissijaiseksi keinoksi suhteessa veronkiertosäännöksiin. Veron kiertäminen paikantuu tyypillisesti sellaisiin kohtiin

<sup>692</sup> Penttilän (2007: 324) mukaan veron kiertämisen estäminen on tärkeää verotuksen fisikaalisten tavoitteiden sekä verovelvollisten keskinäisen yhdenvertaisuuden ja oikeudenmukaisuuden turvaamiseksi. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-367/96, *Kefalas*, 24 kohta.

<sup>693</sup> Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016: 131) katsovat, että veron kiertämistä voidaan estää esim. yleisillä ja erityisillä veronkiertosäännöksillä, tuomioistuinten muodostamilla tulkintadoktriineilla, lain normaalitulkinnalla sekä aineellisten verolakien muutoksilla.

<sup>694</sup> Knuutinen (2021b: 1137) toteaa, että veron kiertämisen estämisen keinot ovat vaihdelleet riippuen siitä, minkälainen traditio valtiossa on ollut lainsäädäntötekniikan ja oikeudellisen tulkinnan vapausasteiden suhteen.

<sup>695</sup> Ks. myös Rosander (2007: 31–56), joka jaottelee veron kiertämisen estämisen keinot ennaltaehkäiseviin (*preventiv*) ja jälkikäteisiin (*repressiv*).

<sup>696</sup> Ks. myös Tikka 1972: 148.

<sup>697</sup> Ks. tarkemmin veron kiertämisen estämiseen tähtäävistä säännöstyypeistä käsillä olevan tutkimuksen s. 13–14.

verolainsäädäntöä, joihin on syntynyt muodon ja sisällön välisiä jännitteitä<sup>698</sup>. Koska jännitteet syntyvät jo lainsäädännön tasolla, niiden syntymistodennäköisyyteen voidaan vaikuttaa parhaiten lainvalmisteluvaiheessa. Tämän takia veron kiertämisen estämiseen tähtäävässä lainvalmistelussa pitäisi kiinnittää huomiota säännöstekstien muotoiluun, käsitteiden merkityssisältöön ja säännösten mahdollisiin soveltamisrajoituksiin. Veron kiertämisen estämisen kannalta on myös toivottavaa, että lainsäädäntövaiheessa pyritään tunnistamaan mahdollisia ei-toivottavia veronminimointitoimia. Tämä mahdollistaa sen, että tällaisten toimien esiintymistodennäköisyyteen voidaan vaikuttaa jo ennen lainsäädännön voimaantuloa.<sup>699</sup>

Huolellisen lainvalmistelun lisäksi veron kiertämisen estämiseen vaikuttaa lainsäädäntötapa<sup>700</sup>. Verolainsäädännölle on tyypillistä, että säännökset muotoillaan väljästi ja oikeustositseikasto kuvataan avoimin tunnusmerkein. Sanamuodoltaan väljiin yleislausekkeisiin perustuva lainsäädäntötekniikka väljentää tulkintarajoja ja jättää lainsoveltajalle enemmän toimi- ja harkintavaltaa kuin yksityiskohtaisesti kirjoitettu lainsäädäntö<sup>701</sup>. Tämä voidaan nähdä myönteisenä asiana veron kiertämisen estämisen kannalta, koska sanamuodoiltaan väljät säännökset ohjaavat tulkitsemaan verolainsäädäntöä joustavammin. Tällöin verolain säännöksen sanamuodon asettamia rajoja ei tulkita liian ahtaasti, jolloin normistoa voidaan mukauttaa paremmin taloudellisen toimintaympäristön muutoksiin laintulkinnan avulla.<sup>702</sup>

Yksityiskohtaisen lainsäädäntötekniikan voidaan ajatella lisäävän oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Tästä huolimatta yksityiskohtaiseen sääntelyyn liittyy eräitä haasteita. Yksityiskohtainen lainsäädäntö voi johtaa esimerkiksi normiston vaikeampaan hallittavuuteen, joka voi puolestaan heikentää oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta<sup>703</sup>. Yksityiskohtainen lainsäädäntö voi johtaa niin ikään tulkinnan jäykkyyteen, koska täsmälliset sanamuodot ovat tulkinnassa joustamattomampia kuin yleislausekkeet<sup>704</sup>. Veron kiertämisen estämisen kannalta on tärkeää, että verolainsäädäntöä on mahdollista tulkita joustavasti. Näin on esimerkiksi siitä syystä, että taloudelliset olosuhteet muuttuvat usein nopeammin kuin tulkinnan kohteena oleva verolainsäädäntö<sup>705</sup>.

<sup>698</sup> Knuutinen 2009: 200. Myös Tikka (1972: 148) katsoo, että huolellisella lainvalmistelulla voidaan vähentää säännöstekstien normaalin merkityssisällön ja niiden tarkoituksen välisten jännitystilojen syntymistodennäköisyyttä.

<sup>699</sup> Ks. Rosander 2007: 33–35 ja Tikka 1972: 95.

<sup>700</sup> Knuutinen 2009: 200.

<sup>701</sup> Tikka 1972: 91.

<sup>702</sup> Ks. myös Tikka 1972: 127–128 ja 130.

<sup>703</sup> Knuutinen 2015a: 820.

<sup>704</sup> Knuutinen 2015a: 820.

<sup>705</sup> Pankakoski 2018: 42.

Huolellisen lainvalmistelun ja lainsäädäntötekniikan lisäksi veron kiertämisen estämisen primaarisiin keinoihin kuuluvat sellaiset aineelliset säännökset, joilla pyritään estämään esimerkiksi oikeuskäytännössä esiin nousseiden ei-toivottujen veronminimointitoimien hyödyntäminen. Tällaisia aineellisia säännöksiä, joilla voidaan katsoa olevan myös veron kiertämisen estämiseen pyrkiviä tavoitteita, ovat ainakin työpanososinkoa sääntelevä TVL 33 b §:n 3 momentti, korkovähennysoikeutta rajoittava EVL 18 a § ja siirtohinnoitteluoikaisua koskeva VML 31 §<sup>706</sup>. Mainitut säännökset eivät ole varsinaisia veronkiertosäännöksiä, vaikka säännöksiä kutsutaan erityisiksi veronkiertosäännöksiksi. Mainittujen säännösten soveltaminen ei nimittäin riipu perusteettoman veroedun olemassaolosta eikä myöskään oikeustoimen tarkoituksesta.<sup>707</sup> Tällaiset säännökset sisällytetään verolainsäädäntöön tyypillisesti jälkikäteen eli tilanteessa, jossa on todettu ei-toivottujen veronminimointitoimien esiintyminen.

Näin on erityisesti TVL 33 b §:n 3 momentin kohdalla, jonka säännöshistorian juuret ulottuvat korkeimman hallinto-oikeuden antamaan päätökseen KHO 2008:6. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko lääkäriyhtiön osakkaalle tosiasiallisesti työpanoksen perusteella maksettu osinko luonnehtia osakkaan henkilökohtaisesta työstä maksetuksi korvaukseksi<sup>708</sup>. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että osakkaalle tosiasiallisesti työpanoksen perusteella maksettu tulo oli vero-oikeudelliselta luonteeltaan osinkoa. Korkein hallinto-oikeus perusteli kantaansa muun ohella sillä, että lainsäädännön silloinen nykytila ei mahdollistanut toisenlaista lopputulosta<sup>709</sup>.

Lainsäätäjän näkökulmasta päätöksen lopputulos oli ongelmallinen. Syy oli siinä, että työskentelystä kertynyttä tuloa verotettiin pääsääntöisesti ansiotulona eikä

---

<sup>706</sup> VML 31 §:ää on uudistettu 1.1.2022 voimaan tulleella lakimuutoksella. Lakimuutoksen yhteydessä VML 31.3 §:ään lisättiin säännökset etuyhteysliiketoimen poikkeuksellisesta sivuuttamisesta ja tarvittaessa sen korvaamisesta toisella markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. VML 31.3 §:ssä tarkoitettu liiketoimen sivuuttaminen ja VML 28 §:ssä tarkoitettu veron kiertäminen ovat käsitteellisesti eri asioita. Tämä ilmenee muun muassa siten, että VML 31.3 §:ssä tarkoitettu sivuuttaminen ei edellytä VML 28 §:n tavoin veronvälttämistarkoituksen olemassaoloa. Näin ollen VML 31.3 §:ää ei voida kutsua yleiseksi tai edes kohdennetuksi veronkiertosäännökseksi.

Lisäksi on huomattava, että VML 31 §:n otsikossa tarkoitettu siirtohinnoitteluoikaisu on mahdollista tehdä, vaikka verovelvollinen ei olisi saanut verotuksellista hyötyä käyttämästään hinnoittelusta. Ks. Haapaniemi 2019: 7.

<sup>707</sup> Ks. esim. HE 47/2009 vp: 3 ja HE 150/2018 vp: 6.

<sup>708</sup> Päätöstä ovat kommentoineet oikeuskirjallisuudessa esim. Myrsky 2008: 486–496 ja Villa 2008: 297–315.

<sup>709</sup> Verolainsäädännön aukkojen paikkaaminen on vallan kolmijako-opin mukaisesti lainsäätäjän tehtävä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös vahvistaa sitä, että lainsoveltaja ei voi paikata verolainsäädännössä havaittuja aukkoja edes yleistä veronkiertosäännöstä soveltamalla. Ks. myös Niskakangas 2008: 234.

pääomatulona<sup>710</sup>. Korkeimman hallinto-oikeuden käsitys lain tulkinnasta johti lopulta lainsäädäntöä muuttavaan prosessiin, jossa tuloverolakiin sisällytettiin nimenomainen työpanososion verotusta sääntelevä TVL 33 b §:n 3 momentti. Kyseisen säännöksen esitöissä viitattiin suoraan korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen ja todettiin, että säännöksen tarkoituksena on estää jatkossa tosiasiallisesti työpanokseen perustuvan tulon muuntaminen kevyemmin verotetuksi pääomatuloksi<sup>711</sup>.

Huolimatta siitä, että TVL 33 b §:n 3 momentilla on eräitä veronkiertosäännöksille ominaisia piirteitä, kyseessä on aineellinen erityissäännös<sup>712</sup>. Sääntelyn kohteena on *ensinnäkin* rajattu ongelma, joka paikantuu pääoma- ja ansiotulojen verokanttaeron muodostamaan suunnittelumahdollisuuteen. *Toiseksi* säännöksen tavoitteena ei ole varmistaa lain tarkoituksen toteutumista tai sen huomioon ottamista verolain tulkinnassa. *Kolmanneksi* TVL 33 b §:n 3 momentin soveltaminen ei myöskään edellytä konkreettisen veroedun muodostumista tai oikeustoimen tarkoituksen arviointia. *Neljänneksi* säännös ei oikeuta sellaisenaan muuttamaan olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellisen muodon kuvausta, vaikka säännöksen tarkoituksena onkin estää ansiotulon muuntaminen pääomatuloksi.<sup>713</sup> Oikeustoimen verottaminen sen todellisen muodon mukaan edellyttäisi sen sijaan VML 28 §:n soveltamista.

Aineellisten säännösten lisäksi veron kiertämisen estämisen primaarisiin keinoihin kuuluvat toimet, joiden avulla pyritään vaikuttamaan verovelvollisten asenteesiin ja lisäämään verovelvollisten yleistä veronmaksuymyönteisyyttä<sup>714</sup>. Veron kiertämisen estämisen primaarisiin keinoihin voidaan lukea niin ikään vaatimukset, joilla lisätään verotuksen läpinäkyvyyttä. Esimerkkinä voidaan mainita eräitä rajat ylittäviä raportoitavia järjestelyjä koskeva sääntely<sup>715</sup>. Kyseisellä sääntelyllä pääsääntöisesti veropalveluiden tuottajat eli niin kutsutut välittäjät on velvoitettu raportoimaan tietyistä rajat ylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joskin eräissä laissa säädetyissä tilanteissa raportointivelvollisuus voi kohdistua verovelvolliseen.<sup>716</sup>

<sup>710</sup> Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 8/2009 vp: 2) korostetaan, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeistä tilannetta ei voida pitää tyydyttävänä verojärjestelmän yleisen hyväksyttävyyden ja verotuksen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta.

<sup>711</sup> HE 47/2009 vp: 2.

<sup>712</sup> Ks. myös HE 47/2009 vp: 3.

<sup>713</sup> Säännöksen soveltaminen ei esim. edellytä, että verovelvollinen olisi toteuttanut järjestelyn veronkiertotarkoituksessa. Ks. HE 47/2009 vp: 2–3.

<sup>714</sup> Ks. myös Knuutinen 2014b: 182.

<sup>715</sup> Raportointidirektiivi on implementoitu osaksi kansallista sääntelyä raportoitavista järjestelyistä annetulla lailla (1559/2019).

<sup>716</sup> Knuutinen 2012: 49.

*Sekundaariset keinot*

Veron kiertämisen estämisen primaaristen keinojen rinnalle tarvitaan näitä turvaavia sekundaarisia keinoja. Sekundaaristen keinojen tarve on seurausta osaltaan siitä, että lainvalmistelu ei ole koskaan täydellistä eikä verolainsäädäntöä voida laatia aukottomaksi. Verolainsäädäntö muotoillaan kielen avulla, ja sen avulla pitäisi pystyä tavoittamaan monia erilaisia taloudellisia tilanteita. Kieli on kuitenkin aina jossain määrin monitulkintaista ja epätäydellistä<sup>717</sup>. Näin ollen myös verolainsäädäntö muodostuu väistämättä epätäydelliseksi<sup>718</sup>. Verolainsäädännössä ei ole myöskään mahdollista säätää yksityiskohtaisesti kaikista tilanteista, vaikka kieli olisikin täydellistä.

Vero-oikeus operoi nopeasti muuttuvassa talouden toimintaympäristössä, jossa erilaiset liiketoiminnan ja vaihdannan muodot kehittyvät jatkuvasti ja jossa organisaatorakenteet muuttuvat yhä monimutkaisemmiksi. Toimintaympäristön muutokset aiheuttavat osaltaan sen, että verolakeja säädettäessä ei ole mahdollista ennakoida kaikkia ei-toivottavia veronminimointitilanteita<sup>719</sup>. Lisäksi on huomattava, että verolait syntyvät usein poliittisten kompromissien tuloksena, jolloin säännösten sanamuotoja ei ole välttämättä harkittu riittävästi tai niiden merkitystä ei ole selvitetty<sup>720</sup>.

Kielen rajoitteet ja muuttuva toimintaympäristö ovat keskeisiä syitä sille, miksi veron kiertämisen estämisen primaariset keinot eivät ole sellaisenaan riittäviä veron kiertämisen estämiseen. Moderneissa verojärjestelmissä primaaristen keinojen rinnalle tarvitaan niitä turvaavia sekundaarisia keinoja, jotka suojaavat viime kädessä veropohjaa ja auttavat estämään perusteettomien veroetujen myöntämisen. Sekundaarisiin keinoihin kuuluvat yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset sekä verolakien tulkintamenetelmät, kuten lainsäädännön normaalitulkinta.

Yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset ovat tyypillisesti tarkastelun ytimessä, kun pohditaan verojärjestelmien toimivuutta ja veropohjien suojaamista<sup>721</sup>. Useiden valtioiden verojärjestelmät sisältävät joko säännös- tai doktriiniperusteisia veron kiertämisen estämiseksi tarkoitettuja yleisiä ja kohdennettuja säännöksiä. Säännöksiä vertailtaessa voidaan havaita, että niiden soveltamisalat, tulkintakäytännöt ja soveltamisherkkyudet poikkeavat toisistaan<sup>722</sup>. Tästä huolimatta säännöksillä on myös yhteisiä ominaisuuksia, sillä niiden avulla pyritään

---

<sup>717</sup> Ks. Knuutinen 2015b: 1055.

<sup>718</sup> Ks. Prebble & Prebble 2010: 29.

<sup>719</sup> Ks. Vanistendael 1996: 33. Ks. myös Weisbach 1999: 878.

<sup>720</sup> Tikka 1972: 95.

<sup>721</sup> Rosenblatt & Tron 2018: 19.

<sup>722</sup> Esim. Knuutinen 2021b: 1137.

ottamaan huomioon kunkin verojärjestelmän erityispiirteet. Säännöksiä yhdistää myös se, että niiden tavoitteena on lainsäätäjän tarkoituksen huomioon ottaminen ja tämän tarkoituksen toteutumisen korostaminen verolakien tulkinnassa ja soveltamisessa.

Yleiset veronkiertosäännökset muodostavat oikeudellisen perustan ratkaisuille, joissa verovaikutuksia omaavia toimenpiteitä tulkitaan niiden todellisen taloudellisen sisällön mukaisesti<sup>723</sup>. Yleiset veronkiertosäännökset ovat tyypillisesti muotoilultaan avoimia ja jättävät sanamuotonsa perusteella lainsoveltajalle poikkeuksellisen laajan harkintavallan. Tästä huolimatta veronkiertosäännökset eivät toimi varaventiileinä, joihin lainsoveltaja voi vedota aineellisen säännöksen ollessa epäselvä tai heikosti muotoiltu. Veronkiertosäännökset eivät myöskään mahdollista niiden soveltamista tilanteissa, joissa asian kannalta merkityksellisten aineellisten säännösten soveltamisedellytykset eivät täyty<sup>724</sup>. Tätä korostaa myös *Freedman*, jonka mukaan yleisillä veronkiertosäännöksillä ei voida koskaan luoda aukottomampaa verojärjestelmää tai säätää uusia lakeja. *Freedman* muistuttaa, että veronkiertosäännösten tavoitteena on ainoastaan estää voimassa olevan verolainsäädännön väärinkäyttö.<sup>725</sup> Tämän takia yleiset veronkiertosäännökset eivät ole yleispätevä ratkaisu kaikkien muodon ja sisällön välisten jännitteiden purkamiseen<sup>726</sup>.

Yleisten veronkiertosäännösten sanamuodon avoimuuden takia kansallisilla tuomioistuimilla on usein merkittävä rooli säännösten soveltamisedellytysten täsmentämisessä. Veron kiertämisen rajat määräytyvätkin pitkälti tuomioistuinten tulkintojen ja päätösten kautta. Tuomioistuinten tulkinnat täsmentävät usein veronkiertosäännösten tulkintakriteerejä ja selventävät niiden soveltamisrajoja. Osittain tästä syystä veronkiertosäännökset ovat varsin dynaamisia ja niille on tyypillistä, että ne mukautuvat kunkin ajan olosuhteisiin. Mielenkiintoista on tosin se, että säännösten dynaamisuus ei usein ilmene suoraan niiden sanamuodoista, vaan ennemminkin niiden tulkinta- ja soveltamiskäytännöstä.

Veron kiertämisen estämisen keinovalikoimaan kuuluvat myös kohdennetut veronkiertosäännökset ja veron kiertämisen estämistä koskevat säädökset. Suomen kansallisessa verolainsäädännössä kohdennettuja veronkiertosäännöksiä ovat esimerkiksi yritysjärjestelytilanteita koskeva EVL 52 h § ja yhteisöjen saamien osinkojen verovapautta rajoittava EVL 6 a §:n 9–10 momentit. Väilyhteisölakia ja eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyiden verotuksesta annettua lakia eli

---

<sup>723</sup> Ks. myös Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 85.

<sup>724</sup> Wikström 2008: 109. Ks. myös Voipio 1968: 93, Tikka 1972: 215, Wikström 1985: 201 ja Isomaa-Myllymäki 2016: 204.

<sup>725</sup> *Freedman* 2014: 168.

<sup>726</sup> *Knuutinen* 2009: 201.



hybridilakia voidaan puolestaan luonnehtia erityisiksi veron kiertämistä estäviksi säädöksiksi. Väliyhteisösääntelyssä on nimittäin kyse veron välttämisen ehkäisemisestä ja veronvälttelyyn perustuvien veroetujen poistamisesta<sup>727</sup>. Sääntelyn luonnetta tukee myös se, että väliyhteisösääntelyn ensisijaisena tavoitteena on ennaltaehkäistä Suomen verotuksen kiertämistä tilanteissa, joissa hyödynnetään alhaisen verorasituksen valtioihin perustettuja väliyhteisöjä<sup>728</sup>. Hybridilain säännöksillä rajoitetaan puolestaan menojen vähennyskelpoisuutta tai tulojen verovapautta. Hybridilain tarkoituksena on estää sellaisten veroetujen muodostuminen, jotka aiheutuvat verokohtelun eroavuuksista eri verojärjestelmien välillä. Sääntelyllä pyritään näin ollen estämään veron välttämiseen mahdollisesti johtavien hybridijärjestelyjen toteutumista ja turvaamaan yhteisöveropohjaa.<sup>729</sup>

Tällaisilla kohdennetuilla säännöksillä tai säädöksillä pyritään puuttumaan ennalta rajattuihin ongelmatilanteisiin<sup>730</sup>. Kohdennetuille veronkiertosäännöksille on ominaista, että niiden soveltamisalat ovat huomattavasti tarkkarajaisempia kuin yleisten veronkiertosäännösten. Oikeuskirjallisuudessa voi törmätä väitteeseen, jonka mukaan kohdennetut veronkiertosäännökset ovat toivottavampi keino veron kiertämisen estämiseksi kuin yleiset veronkiertosäännökset<sup>731</sup>. Väitettä perustellaan monesti sillä, että kohdennetut veronkiertosäännökset ovat tarkkarajaisempia ja soveltamisalaltaan täsmällisempiä kuin sanamuodoltaan avoimet yleislausukkeet. Tämän takia kohdennettujen veronkiertosäännösten katsotaan turvaavan paremmin oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden toteutumista kuin yleisten veronkiertosäännösten.<sup>732</sup> Asia ei ole kuitenkaan näin yksiselitteinen.

*Knuutinen* huomauttaa, että kohdennetut veronkiertosäännökset lisäävät järjestelmän monimutkaisuutta ja tämä voi puolestaan luoda uusia mahdollisuuksia veron kiertämiseksi katsottavalle veron minimoinnille<sup>733</sup>. Tästä huolimatta

<sup>727</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 54.

<sup>728</sup> HE 218/2018 vp: 3.

<sup>729</sup> HE 68/2019 vp: 13. Hybridilain soveltamisalaa on laajennettu 1.1.2022 voimaan tulleella lakimuutoksella. Lakimuutoksen taustalla on direktiivimuutos (EU 2017/952), joka koskee niin sanottua käänteistä hybridiä eli elinkeinoyhtymää, joka katsotaan toisen lainkäyttöalueen lakien mukaisesti erilliseksi verovelvolliseksi. Lakimuutoksen myötä hybridilain säädetään 1.1.2022 lähtien käänteisen hybridiyksikön asettamisesta verovelvolliseksi eräissä laissa säädetyissä tilanteissa. Ks. HE 204/2021 vp ja VaVM 20/2021 vp.

<sup>730</sup> Knuutinen 2009: 207.

<sup>731</sup> Esim. Seiler 2016: 39–39.

<sup>732</sup> Vrt. Freedman (2014: 168), jonka mukaan yleiset veronkiertosäännökset eivät välttämättä lisää oikeudellista epävarmuutta, vaan ne voivat jopa vähentää sitä. Freedman perustelee tätä sillä, että yleisen veronkiertosäännöksen puuttuessa tuomioistuimilla saattaa olla houkutus venyttää säännösten sanamuotojen tulkintaa. Sen sijaan, jos verojärjestelmään sisältyy huolellisesti muotoiltu yleinen veronkiertosäännös, tuomioistuimet ovat taipuvaisempia tulkitsemaan lainsäädäntöä suppeammin ja arvioimaan tästä lähtökohdasta, soveltuuko yleinen veronkiertosäännös tapaukseen.

<sup>733</sup> Knuutinen 2009: 208.

kohdennetuilla veronkiertosäännöksillä on yleisiä veronkiertosäännöksiä täydentävä paikka verojärjestelmässä. Kohdennettuja veronkiertosäännöksiä tarvitaan, koska yleisillä veronkiertosäännöksillä ei voida aina puuttua veronkiertotilanteisiin<sup>734</sup>. Esimerkiksi Suomessa lainsäätäjä on katsonut, että veron kiertämisen estämistä ei voida jättää yksinomaan VML 28 §:n soveltamistilanteiden varaan, vaan säännöksen rinnalle tarvitaan myös EVL 52 h §:n kaltaisia kohdennettuja veronkiertosäännöksiä<sup>735</sup>.

Veron kiertämisen estäminen on ensisijaisesti lainsäätäjän vastuulla, mutta veron kiertämistä voidaan pyrkiä estämään myös lain tulkinnan tasolla<sup>736</sup>. Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kannanottojen mukaan veron kiertämisen estäminen on mahdollista toteuttaa pelkästään aineellisten säännösten tulkinnalla. Tätä perustellaan sillä, että veron kiertämisen estämisessä on pohjimmiltaan kyse lainsäädännön tulkinnasta. *Seilerin* mukaan yleiset veronkiertosäännökset ovat tästä näkökulmasta katsottuna tarpeettomia, koska ne ilmaisevat vain sen, mihin lainsoveltaja voi päätyä tulkitsemalla aineellisia säännöksiä ja arvioimalla täyttääkö oikeustoimi näiden säännösten soveltamisedellytykset<sup>737</sup>. Käytännössä kyse on siis veron kiertämisen estämisestä *lain normaalitulkinnalla*<sup>738</sup>.

*Seilerin* näkemys on eräänlainen ääriesimerkki lain tulkinnan tasolla tapahtuvasta veron kiertämisen estämisestä. Näin on siitäkin huolimatta, että kotimaisesta oikeuskäytännöstä on poimittavissa päätöksiä, joissa lainsoveltaja on tukeutunut ratkaisuharkinnassaan lain normaalitulkintaan veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnan sijaan<sup>739</sup>. Tästä huolimatta veron kiertämisen estäminen lain tulkinnan tasolla tapahtuu tyypillisesti ympäristössä, jossa verojärjestelmä sisältää yleisen tai kohdennetun veronkiertosäännöksen. Voitaneen todeta, että kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veron kiertämisen estämistä tarkastellaan lain tulkinnan kannalta siitä näkökulmasta, missä määrin lainsoveltaja voi painottaa tulkinnassaan *Tikan* tarkoittamaa realistista tulkintaa ja missä määrin tulkinnassa on korostettava formalismia. Tarkastelunäkökulmasta riippumatta on selvää, että verolakien tulkintamenetelmät ovat yksi osa veron kiertämisen estämistä.

<sup>734</sup> Näin on todettu mm. hallituksen esityksessä eräiden elinkeinoverolain yritysjärjestelyitä koskevien lakien muuttamisesta HE 177/1995 vp: 10. Ks. myös veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>735</sup> Ks. VaVM (49/1995 vp: 3), jossa todetaan, että yleissäännöstä ja sen soveltamiskäyttöä ei voida pitää riittävänä ehkäisemään perusteettomien veroetujen hankkimista yritys-järjestelyjen yhteydessä.

<sup>736</sup> Knuutinen 2009: 199–200.

<sup>737</sup> Seiler 2016: 28–29 ja 310–313.

<sup>738</sup> Ks. verolain normaalitulkinnan suhteesta yleiseen veronkiertosäännökseen tutkimuksen 4.3 alaluku.

<sup>739</sup> Ks. esim. KHO 2020:96.

### 4.3 Verolain normaalitulkinnan suhde yleiseen veronkiertosäännökseen

Kotimaista oikeuskäytäntöä tarkastelemalla voidaan havaita, että oikeustoimen tosiasiallista oikeudellista sisältöä on mahdollista arvioida osana verolain normaalitulkintaa<sup>740</sup>. Oikeuskäytännöstä tämä ilmenee siten, että veroedun epääminen ei edellytä kaikissa tilanteissa yleisen tai kohdennetun veronkiertosäännöksen soveltamisharkintaa. Veroedun epääminen lain normaalitulkinnalla edellyttää kuitenkin, että verolain aineellisia säännöksiä voidaan tulkita joustavasti ja että tulkinta on mahdollista ankkuroida reaalisiin, ensisijaisesti taloudellisiin argumentteihin.

*Tikan* mukaan rajanveto lain normaalitulkinnalla tai yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisella ratkaistavien tapausten välillä on lähinnä päätösten perustelutekniikkaan liittyvä kysymys. Tikka huomauttaa, että osapuolten intressit kohdistuvat oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa ennen kaikkea aineellisen lopputuloksen saavuttamiseen eikä niinkään ratkaisuprosessiin, jolla lopputulokseen lopulta päädytään. Samalla Tikka korostaa, että yleiseen veronkiertosäännökseen nojautuminen on tarpeetonta, jos lain normaalitulkinta johtaa valittuun tulkintaan. Tällaisissa tilanteissa VML 28 §:n soveltaminen lain normaalitulkinnan rinnalla lisäisi ainoastaan sekaannusta ja johtaisi ratkaisuperusteiden moninkertaistamiseen, mitä ei voida pitää toivottavana.<sup>741</sup>

Kotimaisesta oikeuskäytännöstä on tunnistettavissa päätöksiä, joissa VML 28 §:n soveltamisharkinnan rinnalle on noussut enenevissä määrin aineellisten säännösten tulkintaan pohjaavia keinoja. Oikeuskäytännön perusteella osassa päätöksissä asiaratkaisua on lähestytty ensisijaisesti verolain normaalitulkinnalla ja toissijaisesti VML 28 §:llä. Osassa päätöksissä asiaratkaisua on lähestytty pelkästään verolain normaalitulkinnalla. Jälkimmäisten päätösten kannalta merkillepantavaa on, että lain normaalitulkinnalla saavutettu lopputulos on voinut olla täsmälleen sama, johon olisi päädytty VML 28 §:ää soveltamalla<sup>742</sup>. Veroedun epäämisessä käytettävä keino ja oikeusharkinnan lopputulos määrittelevät kuitenkin oikeudellisesti sen, voidaanko oikeustoimea kutsua VML 28 §:n otsikossakin ilmaistuksi veron kiertämiseksi.

Vero-oikeudellisesti tarkasteltuna veron kiertämiseksi voidaan kutsua vain sellaisia oikeustoimia, joiden kohdalla lainsoveltaja on tukeutunut ratkaisuharkintansa yleiseen tai kohdennettuun veronkiertosäännökseen<sup>743</sup>. Näin ollen tilan-

<sup>740</sup> Ks. myös Knuutinen 2015b: 1058.

<sup>741</sup> Tikka 1972: 309.

<sup>742</sup> Ks. myös Urpilainen 2013: 209 ja Knuutinen 2020a: 51.

<sup>743</sup> Ks. myös Tikka (1972: 26–28), joka huomauttaa, että veron kiertämisen merkityssisältö riippuu siitä asiayhteydestä, jossa käsitettä käytetään. *Tikan* mukaan veron kiertämisen

teissa, joissa veroetu on evätty pelkästään lain normaalitulkinnalla, oikeustoimea ei voida ainakaan teoriassa kutsua veron kiertämiseksi<sup>744</sup>. Toisaalta on huomattava, että lain normaalitulkintaan perustuvassa ratkaisussa ei tarvitse ottaa kantaa tavoitellun veroedun luonteeseen eli siihen, onko etu lain tarkoituksen vastainen. Lain normaalitulkintaan perustuvassa ratkaisussa ei tarvitse myöskään kiinnittää huomiota oikeustoimen tarkoitukseen. Käytännössä on kuitenkin mahdollista, että lain normaalitulkinnalla ratkaistavassa asiassa olisi voinut täytyä myös yleisen tai kohdennetun veronkiertosäännöksen soveltamisedellytykset, mikäli tällaisen säännöksen soveltamista olisi jouduttu harkitsemaan.

Veroedun epäämistä joko verolain normaalitulkinnalla tai VML 28 §:ää soveltamalla voidaan havainnollistaa korkeimman hallinto-oikeuden antamien päätösten KHO 2016:71 ja KHO 2016:72 avulla. Tapauksissa oli kyse korkokulujen vähentämisestä niin sanotuissa *debt push down* -järjestelyissä, joissa kansainvälisen konserni oli kohdentanut konsernin sisäisen velan Suomessa olevalle sivuliikkeelle. Kysymys oli siitä, olivatko sivuliikkeille kohdennettujen velkojen korot vähennyskelpoisia näiden yhtiöiden verotuksessa. Korot liittyivät velkoihin, joilla oli rahoitettu sivuliikkeiden varoiksi kohdennettujen osakkeiden hankintaa.<sup>745</sup>

Päätöksessä KHO 2016:71 korkein hallinto-oikeus lähestyi korkokulujen vähentämisestä koskevaa kysymystä varojen ja velkojen kohdistamisongelman näkökulmasta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että sivuliikkeelle kohdennetulla velalla hankitut osakkeet eivät olleet sivuliikkeessä harjoitetun elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä ja näin ollen osakkeita ei tullut pitää sivuliikkeeseen kuuluvina varoina. Tämän seurauksena korkein hallinto-oikeus katsoi, että osakkeiden hankintavelkaa ei ollut pidettävä sivuliikkeen velkana eikä osakkeiden hankintavelan korkoja vähennyskelpoisina menoina. Asia ratkaistiin verolain normaalitulkinnalla, jolloin korkeimman hallinto-oikeuden ei tarvinnut ottaa päätöksessään kantaa VML 28 §:n soveltamiseen.

Sen sijaan päätöksessä KHO 2016:72 korkein hallinto-oikeus katsoi, että monivaiheinen järjestely oli kokonaisuutena arvioiden keinotekoinen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan järjestelylle oli annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Lisäksi korkein

---

erikoistuneempi merkityssisältö liittyy tilanteisiin, jossa käsitteellä on välitön yhteys voimassa oleviin verolain normeihin. Tällöin veron kiertämiseksi voidaan kutsua vain sellaisia veroedun saavuttamiseksi tehtyjä toimenpiteitä, joissa veroetu evätään veronkiertosäännöstä soveltamalla.

<sup>744</sup> Vrt. Knuutinen (2020a: 33–34), joka katsoo, että veron kiertämisenä voidaan perustellusti pitää myös eräitä sellaisiakin tapauksia, joissa veroetua ei ole hyväksytty verotuksessa ja etu on evätty aineellisen verolainsäädännön normaalitulkinnalla.

<sup>745</sup> Vuosikirjapäätöksiä ovat analysoineet tarkemmin esim. Penttilä 2016: 1–19, Knuutinen 2016: 799–818, Lindgren 2017: 533–538 ja Knuutinen 2020a: 132–143.

hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyn tarkoituksena oli ollut vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä ilman verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita. Näin ollen sivuliikelle kohdennetun velan korkojen vähennyskelpoisuus evättiin VML 28 §:ää soveltamalla. Taloudellisesta näkökulmasta katsottuna päätöksen lopputulos oli sama kuin päätöksessä KHO 2016:71, mutta lopputulokseen päädyttiin VML 28 §:ää soveltamalla eikä lain normaalitulkinnalla.

Lain normaalitulkintaa ilmentää niin ikään päätös KHO 2020:96, jossa oli kyse jääkiekkoseuran ulkomaalaispelaajille ennen kauden alkua maksettujen huomattavien allekirjoituspalkkioiden tuloverokohtelusta tilanteessa, jossa pelaajat olivat vielä Suomessa rajoitetusti verovelvollisia. Ratkaistavana oli kysymys siitä, olivatko seuran ulkomaalaisille pelaajille maksamat allekirjoituspalkkiot lähdeveron alaista tuloa vai pelaajien Suomessa yleisesti verovelvollisena jääkiekon pelaamisesta saamaa palkkaa, josta seuran olisi pitänyt toimittaa ennakonpidätys.<sup>746</sup> Korkein hallinto-oikeus katsoi, että ulkomaalaisille pelaajille maksettuja allekirjoituspalkkioita tuli verottaa samalla tavalla kuin palkkoja, jotka kyseisille pelaajille maksettiin pelikauden aikana eli tilanteessa, jolloin heistä oli tullut Suomessa yleisesti verovelvollisia. Näin ollen allekirjoituspalkkioista olisi pitänyt toimittaa ennakoperintälain (1118/1996, EPL) mukainen ennakonpidätys 15 %:n lähdeveron suorittamisen sijaan. Huomionarvoista on, että päätöksessä oli esillä ennakoperintälain säännösten normaalitulkinnan ja VML 28 §:n yleislausekkeen välinen suhde, johon viitaten korkein hallinto-oikeus totesi seuraavaa:

*Koska ennakoperintälain 13 §:n soveltamisalaan kuuluvat kaikenlaatuiset palkat, jotka saadaan työsuhteessa, maksuunpanot oli voitu toimittaa sanotun säännöksen nojalla, eikä asiassa ollut annettava merkitystä sille seikalle, ettei maksuunpanopäätöksissä ollut sovellettuna oikeusohjeena mainittu verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ää<sup>747</sup>.*

VML 28 §:llä on Suomessa pitkä historia, minkä takia lain normaalitulkinnan mahdollisuuksia ei ole ollut tarvetta pohtia yhtä tarkasti kuin niissä verojärjestelmissä, joissa ei ole vastaavaa yleissäännöstä<sup>748</sup>. Edellä esiin nostetut korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ohjaavat silti pohtimaan verolain normaalitulkinnan suhdetta yleiseen veronkiertosäännökseen. Kyseessä on haastava tehtävä, koska oikeuskäytännöstä voidaan löytää epäilemättä päätöksiä, joissa tuomioistuin on ratkaissut asian lain normaalitulkinnalla eikä päätöksissä mainita sanallakaan VML 28 §:stä<sup>749</sup>. Toisaalta oikeuskäytännöstä voidaan löytää myös päätöksiä, jotka

<sup>746</sup> Päätöksen tarkemmasta analyysistä esim. Urpilainen 2020: 1–5.

<sup>747</sup> Korostus lisätty.

<sup>748</sup> Knuutinen 2020a: 51.

<sup>749</sup> Ks. tästä myös Urpilainen 2013: 209.

auttavat hahmottamaan lain normaalitulkinnan ja VML 28 §:n suhdetta. Esimerkkinä voidaan mainita korkeimman hallinto-oikeuden äänestyspäätös KHO 2017:20 ja erityisesti päätöksestä annettu eriävä mielipide.

Päätöksessä KHO 2017:20 oli ratkaistavana kysymys siitä, oliko kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston voitonjakolainalle maksama korko yleishyöyllisen säätiön henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa. Helsingin hallinto-oikeus oli katsonut asian aiemmassa käsittelyvaiheessa, että kommandiittiyhtiömuotoisen rahaston voitonjakolainalle maksama korko ei ollut säätiölle verovapaata tuloa. Sen sijaan tuottokoroksi nimitetty voitto-osuus oli hallinto-oikeuden mukaan katsottava säätiön veronalaiseksi elinkeinotuloksi. Hallinto-oikeuden kanta perustui VML 28 §:n soveltamiseen ja näkemykseen siitä, että säätiön asema rinnastui elinkeinoyhtymän asemaan.

Korkein hallinto-oikeus kumosi Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen ja katsoi, että järjestelyyn ei ollut ryhdytty siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Kokonaisarvion perusteella korkein hallinto-oikeus totesi, että voitonjakolainasta säätiölle kertyvien korkotuottojen verotuksessa ei voitu soveltaa VML 28 §:ää ja korkotuotot olivat näin ollen säätiön henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös ei ollut yksimielinen. Asiassa eri mieltä olleen oikeusneuvoksen mukaan hallinto-oikeuden lopputulosta ei ollut aihetta muuttaa. Äänestyslausuntoa tarkasteltaessa mielenkiinto kohdistuu erityisesti perusteluihin ja lausunnosta ilmenevään kysymyksenasetteluun:

Hallinto-oikeus on lausunut uutena ennakkoratkaisuna, että B Ky -nimisen rahaston voitonjakolainalle maksama korko ei ole säätiölle verovapaata tuloa. Hallinto-oikeuden ratkaisu on perustunut verotusmenettelylaista annetun lain 28 §:n veronkiertämissäännöksen soveltamiseen ja näkemykseen, jonka mukaan säätiön asema rinnastuu elinkeinoyhtymän asemaan. Säätiön valitus täällä on perustunut käsitykseen siitä, että veronkiertämissäännöksen soveltamisedellytykset eivät täyty.

Katson, että asiassa merkityksellistä tosiseikastoa, josta olen jäljempänä ilmenevin täydennyksin samaa mieltä kuin enemmistö, on oikeudellisesti arvioitava siitä riippumatta, mihin oikeusohjeisiin asiassa on vedottu. *Ennen kuin asiassa tulee otettavaksi kantaa veronkiertämissäännöksen soveltamiseen, on selvítettävä, mihin lopputulokseen asiassa on päädyttävä tavanomaisen laintulkinnan keinoin.*<sup>750</sup>

---

<sup>750</sup> Korostus lisätty.

Oikeusneuvos tarkoittaa tavanomaisella laintulkinnalla lain normaalitulkintaa. Näin ollen äänestyslausunto ilmentää ajatusta siitä, että lain normaalitulkinta on *ensisijainen* keino asian ratkaisemiseksi suhteessa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkintaan. Normaalitulkintaan perustuvan arvioinnin jälkeen asian ratkaisuharkinnassa voidaan ottaa kantaa VML 28 §:n soveltamiseen, jos se on asian ratkaisun kannalta tarpeellista. Se, milloin asia on ratkaistavissa normaalitulkinnalla ja milloin tapauksen yhteydessä on arvioitava VML 28 §:n soveltamista, ei ole suoraviivainen asia. Tästä huolimatta on selvää, että veron kiertämisestä tulee itsenäinen oikeudellinen ongelma, kun lain normaalitulkinnan keinot eivät ole riittäviä<sup>751</sup>.

Lain normaalitulkinnan ja VML 28 §:n suhdetta koskevan oikeuskäytännön perusteella voidaan päätellä, että oikeustoimi tulee arvioitavaksi VML 28 §:n soveltamisharkinnan näkökulmasta sitä todennäköisemmin, mitä monimutkaisemmasta tai uudentyypisemmästä toimesta on kyse. Tätä voidaan selittää sillä, että tällöin lainsoveltajan on arvioitava oikeustoimia niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaisesti. Kyse on tällöin kokonaisharkintaan pohjaavasta tarkastelusta<sup>752</sup>. VML 28 §:n soveltamisharkinnassa lainsoveltajan on otettava huomioon oikeustoimen tarkoitus, jos oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen veroetu. Tilanteissa, joissa asia ratkaistaan lain normaalitulkinnalla, oikeustoimen tarkoitusta ja erityisesti sen taustalla olevia taloudellisia syitä ei tarvitse arvioida.

Lain normaalitulkinnan ja VML 28 §:n suhdetta koskevan oikeuskäytännön perusteella voidaan myös päätellä, että VML 28 §:n soveltamisharkinta väistyy lain normaalitulkinnan tieltä sitä todennäköisemmin, mitä vakiintuneempi on aineellisen säännöksen tulkintalinja<sup>753</sup>. Oikeuskäytännön perusteella vaikuttaisi myös siltä, että VML 28 §:n soveltamisharkinta väistyy sitä todennäköisemmin, mitä joustavammasta ja sisällöllisesti avoimemmasta aineellisesta säännöksestä on kyse. Tällöin aineellinen säännös mahdollistaa jo itsessään laajemman tulkinnan eikä sen tueksi tarvita enää VML 28 §:ää<sup>754</sup>.

Lain normaalitulkinnan ensisijaisuutta suhteessa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiseen on perusteltu oikeuskirjallisuudessa ainakin sillä, että normaalitulkintaan ei sisälly vastaavaa oikeudellista epävarmuutta kuin veronkiertosäännöksen soveltamiseen. *Seilerin* mukaan tämä on seurausta siitä, että normaalitulkinta ei riipu subjektiivisista arvostuksista, kuten siitä, onko järjestely epätavanomainen tai keinotekoinen.<sup>755</sup> Lain normaalitulkintaan liittyy kuitenkin omat rajoitteensa,

<sup>751</sup> Knuutinen 2014b: 177.

<sup>752</sup> Ks. esim. KHO 2014:66 ja KHO 2016:72.

<sup>753</sup> Ks. myös Urpilainen 2020: 4.

<sup>754</sup> Näin oli esim. päätöksessä KHO 2020:96.

<sup>755</sup> Seiler 2016: 39.

joiden takia veron kiertämisen estämistä ei tulisi jättää yksinomaan lain normaalitulkinnan varaan. Oikeustoimea tai oikeustoimen osatekijää ei voida verottaa esimerkiksi sen oikean muodon mukaan yksinomaan lain normaalitulkinnan keinoin, vaan oikean muodon mukainen verottaminen edellyttää veronkiertosäännöksen soveltamista<sup>756</sup>. Yleisen veronkiertosäännöksen voidaan myös katsoa lisäävän oikeusvarmuutta siihen tilanteeseen nähden, jossa oikeustoimen tosiasiallista oikeudellista sisältöä arvioidaan osana lain normaalitulkintaa<sup>757</sup>. Lisäksi on todettava, että lain normaalitulkinnan ongelma on, että se ei edellytä veron kiertämisen tarkoitusta. Tästä syystä lain normaalitulkinnan soveltamiskynnys on alhaisempi kuin veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamiskynnys.

#### 4.4 Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä

Ihanteellisessa verojärjestelmässä veronkiertosäännökset ovat tarpeettomia<sup>758</sup>. Tämä on seurausta siitä, että ihanteellisessa verojärjestelmässä verolainsäädäntö perustuu selkeisiin tavoitteisiin ja lainsäätäjän tarkoitus ilmenee säännöksistä itsestään tai vähintään niiden esitöistä. Lisäksi ihanteellisessa verojärjestelmässä verolainsäädännössä käytettävät käsitteet ja määritelmät ovat yksiselitteisiä, eikä järjestelmä jätä tilaa ennakoimattomille ja ei-toivotuille veronminimointitoimille.<sup>759</sup>

Edellä kuvattua verojärjestelmää ei voida saavuttaa, koska verolait sääntelevät nopeasti muuttuvia taloudellisia olosuhteita ja vaikeita taloudellisia ilmiöitä. Vero-oikeudellisesti relevantteja käsitteitä ei voida myöskään määritellä riittävän yksiselitteisiksi eikä lain tarkoitusta tai sen sisältöä voida koskaan kirjoittaa täysin tyhjentävästi<sup>760</sup>. Säännöksiä ei voida myöskään laatia sellaisiksi, että ne kattaisivat kaikki mahdolliset soveltamistilanteet. Lisäksi liian yksityiskohtainen ja täydellisyyspyrkivä sääntely on omiaan lisäämään ei-toivottavia veronminimointitoimia<sup>761</sup>. Tästä syystä modernissa ja tehokkaaseen veron kiertämisen estämiseen pyrkivässä verojärjestelmässä tarvitaan erilaisia ja toisiaan täydentäviä keinoja veron kiertämisen estämiseksi.

<sup>756</sup> Ks. vastaavasti Knuutinen 2015b: 1058.

<sup>757</sup> Weisbachin (1999: 879) mukaan kysymys siitä, kannattaako verojärjestelmässä tukeutua veronkiertosäännöksiin riippuu siitä, kuinka paljon säännökset aiheuttavat oikeudellista epävarmuutta. Weisbach katsoo, että jos veronkiertosäännökset aiheuttavat enemmän oikeudellista epävarmuutta kuin muut lähestymistavat, esimerkiksi lain normaalitulkinta, säännökset ovat ei-toivottuja. Mikäli veronkiertosäännökset lisäävät oikeusvarmuutta, ne ovat Weisbachin mukaan toivottavia.

<sup>758</sup> Freedman 2014: 167.

<sup>759</sup> Ks. Freedman 2014: 168.

<sup>760</sup> Ks. Pankakoski 2018: 44–45.

<sup>761</sup> Freedman 2014: 168. Ks. myös McBarnet & Whelan 1991: 849.



Viimeaikaisen kansainvälisen kehityksen perusteella veron kiertämisen estämisessä ollaan siirtymässä yhä vahvemmin yleisten ja kohdennettujen veronkiertosäännösten säätämiseen. Kehityssuunnasta antaa viitteitä erityisesti EU:n toimet, joilla pyritään yhtenäistämään veron kiertämisen estämisen keinoja jäsenvaltioissa. Esimerkkinä tällaisesta yhtenäistämistoimesta voidaan mainita veronkiertodirektiivi ja erityisesti direktiivin 6 artiklan sisältämä yleinen veronkiertosäännös. Kehityssuunnasta kertoo osaltaan myös se, että useisiin tuloverotusta säänteleviin direktiiveihin on sisällytetty veron kiertämisen estämistä harmonisoivia kohdennettuja säännöksiä. Tällaisia ovat esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin 15 (1)(a) artikla ja emo-tytäryhtiödirektiivin 1 (2) artikla. Kehityksestä huolimatta on pidettävä mielessä, että pelkästään yleisillä tai kohdennetuilla veronkiertosäännöksillä on mahdotonta puuttua veron kiertämiseen, jos lainsäädännön taustalla olevat periaatteet ja perusajatukset, kuten lainsäädännön tarkoitus ja päämäärät, eivät ilmene riittävän selvästi varsinaisesta sääntelystä<sup>762</sup>.

Veron kiertämisen estämisessä ei voida nojautua ainoastaan yleisiin ja kohdennettuihin veronkiertosäännöksiin ja niiden olemassaoloon, koska veronkiertosäännöksiä soveltamalla ei voida rakentaa yksinkertaisempaa tai aukottomampaa verojärjestelmää. Verolainsäädännön aukot, epätarkkuudet ja puutteet on korjattava aina lainsäädännöllä<sup>763</sup>. Tämän takia veron kiertämisen estäminen perustuu ensisijaisesti verojärjestelmän yksinkertaistamiseen ja huolelliseen lainvalmisteluun. Muuttuva toimintaympäristö aiheuttaa kuitenkin haasteita veron kiertämisen estämiselle, mitä pitäisi tarkastella laajasti koko verojärjestelmää koskevana kysymyksenä. Tällä varmistetaan, että veron kiertämisen estäminen otetaan huomioon lain säätämisen, lain tulkinnan ja lain soveltamisen tasoilla. Jos veron kiertämisen estäminen jää vain yksittäisten keinojen, kuten laintulkinnan varaan, tämä voi johtaa ennakoimattomiin lopputuloksiin sekä verovelvollisten että veronsaajan näkökulmasta.

Veronkiertosäännöksillä on paikkansa modernissa verojärjestelmässä, vaikka veron kiertämisen estämisen primääriset keinot ovat ensisijaisia suhteessa sekundaarisiin keinoihin. Tästä ei kuitenkaan olla oikeuskirjallisuudessa yhtä mieltä, sillä *Gammien* mukaan yleiset veronkiertosäännökset kertovat politiikan epäonnistumisesta ja lainsäädännön heikosta nykytilasta. Gammie katsoo, että yleiset veronkiertosäännökset viestivät lainsäätäjän kyvyttömyydestä ajatella huolellisemmin veropohjan luonnetta eli sitä, mitä halutaan verottaa sekä lainsäätäjän kyvyttömyyttä ilmaista lain tarkoitus selkeästi ja ymmärrettävästi.<sup>764</sup> Gammien näkemyksistä huolimatta veronkiertosäännökset ovat verrattain tehokas keino veron

<sup>762</sup> Freedman 2007: 87.

<sup>763</sup> Knuutinen 2016: 807.

<sup>764</sup> Ks. Gammie 2013: 577.

kiertämisen estämiseksi ja tämä puoltaa niiden paikkaa verojärjestelmässä. Säännösten tehokkuus on peräisin niiden sanamuotojen avoimuudesta, joka mahdollistaa osaltaan sen, että veronkiertosäännökset säilyvät dynaamisena muuttuvassa toimintaympäristössä.<sup>765</sup>

Samaan hengenvetoon on kuitenkin todettava, että veronkiertosäännösten laveakaan sanamuoto ei välttämättä johda veron kiertämisen estämiseen. Syy on siinä, että verotettavan tulon määrää ei voida arvioida yksinomaan veronkiertosäännösten perusteella. Huomioon on otettava myös ratkaistavan asian kannalta merkitykselliset tuloverotusta sääntelevät aineelliset säännökset. Näin ollen veronkiertosäännösten estämiseen vaikuttaa olennaisesti se, miten muu verolainsäädäntö on rakennettu. Veron kiertämisen estämiseen vaikuttaa olennaisesti myös se, miten hyvin lain tarkoitus ilmenee aineellisesta säännöksestä itsestään tai sen esitöistä. Mikäli soveltamisharkinnan kohteena oleva aineellinen säännös ei ilmaise selvästi lainsäätäjän tarkoitusta, tällöin on käytännössä mahdotonta selvittää, onko veroetuja muodostavassa oikeustoimessa kyse veron kiertämisestä<sup>766</sup>.

Veronkiertosäännösten tehokkuus perustuu osaltaan säännösten tunnusmerkistöön, joka määrittää säännösten soveltamisedellytykset. Veronkiertosäännösten soveltamisalan laajuus riippuu ensinnäkin siitä, voidaanko säännöksiä soveltaa vain yksittäisiin tai ennalta määriteltyihin oikeustoimiin vai voidaanko säännöksiä soveltaa myös oikeustoimien muodostamaan kokonaisuuteen<sup>767</sup>. Tämän lisäksi säännösten tehokkuuteen voidaan vaikuttaa myös sillä, kuinka korkealle soveltamiskynnys asetetaan esimerkiksi veronkiertotarkoitusta arvioitaessa. Ainakin teoriassa säännösten soveltamiselta voidaan edellyttää, että veron välttäminen on yksi järjestelyn tavoitteista eikä soveltaminen näin ollen edellytä, että veron välttäminen olisi järjestelyn ainoa tavoite. Eri asia on kuitenkin se, kuinka laajasti tai suppeasti tällaista muotoilua lopulta tulkitaan. Säännösten tehokkuuteen vaikuttaa välillisesti myös se, miten todistustaakka jakautuu verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä säännösten soveltamisharkinnassa.

Oikeuskäytännöllä on lisäksi tärkeä merkitys veron kiertämisen estämisessä. Veron kiertämisen estämiseen vaikuttaa nimittäin olennaisesti se, kuinka säännöksiä tulkitaan ja kuinka tulkinta sopeutuu yhteiskunnan nopeasti muuttuviin olosuhteisiin. *Aeria* lainaten uusien ennakkopäätösten avulla voidaan huolehtia vero-oikeuden pysymisestä käytännöllisen elämän kehityksen mukana<sup>768</sup>.

---

<sup>765</sup> Ks. myös Knuutinen (2020a: 56), joka huomauttaa, että yleinen veronkiertosäännös on tehokas veron kiertämiseen puuttuva keino erityisesti silloin, jos säännöksen soveltamisedellytykset ovat varsin avoimet.

<sup>766</sup> Freedman 2014: 168.

<sup>767</sup> Ks. myös Rosenblatt & Tron 2018: 24.

<sup>768</sup> Ks. *Aer* 2018: 21.

## 4.5 Veron kiertämistä estävien säännösten dynaamisuus ja keinojen kerroksisuus

Veron kiertäminen on dynaaminen, ajassa elävä ilmiö, joka mukautuu taloudellisen ja oikeudellisen toimintaympäristön muutoksiin. Veron kiertämisen ilmene-mismuodot muuttuvat sitä mukaa, kun lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja taloudel-linen toimintaympäristö kehittyvät. Veron kiertämisen estämiseksi tarkoitetuilta toimilta edellytetäänkin dynaamisuutta, koska kyseessä on dynaaminen ilmiö. Dynaamisuus on tyypillistä erityisesti yleisille veronkiertosäännöksille. Dynaamisuus ilmenee yleisten veronkiertosäännösten kohdalla siten, että ne mukautuvat varsin joustavasti taloudellisen ja oikeudellisen toimintaympäristön kehitykseen. Merkil-lepantavaa on, että mukautuminen tapahtuu tyypillisesti muiden mekanismien kuin säännösten sanamuodon muutosten kautta. Yleisten veronkiertosäännösten kohdalla dynaamisuus perustuu pitkälti niiden soveltamisedellytysten avoimeen muotoiluun, joka puolestaan jättää tilaa tulkinnan joustavuudelle<sup>769</sup>.

Yleiset veronkiertosäännökset säädetään tilanteissa, joissa lainsoveltajalla ei ole varmuutta säännösten soveltamisalaan kuuluvista oikeustoimista ja niistä olosuh-teista, joissa säännöksiä sovelletaan. Tilanne on usein toinen, kun sääntelyn koh-teena ovat TVL 33 b §:n 3 momentin kaltaiset erityiset veronkiertosäännökset. Täl-löin lainsoveltajalla on tyypillisesti täsmällisempi käsitys siitä, minkälaisissa tilan-teissa ja minkälaisien oikeustoimien kohdalla säännöksiä on tarkoitus soveltaa. Sen sijaan yleisiä veronkiertosäännöksiä säädetessä lainsäätjä ei voi hahmottaa kaikkia niitä tilanteita, joissa kyseisiä säännöksiä on tarkoituksenmukaista sovel-taa. Lainsäätjä ei voi myöskään tunnistaa kaikkia niitä taloudellisen ja oikeudel-lisen toimintaympäristön muutoksia, jotka vaikuttavat verovelvollisen pyrkimyk-siin minimoida verorasitustaan. Tästä syystä yleiset veronkiertosäännökset on muotoiltava dynaamisiksi eli sellaisiksi, että ne mukautuvat mahdollisimman hy-vin muuttuvaan taloudelliseen toimintaympäristöön. Tällöin lainsoveltajalla on tehokas keino turvata verolain tarkoituksen toteutuminen jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä.

Veronkiertosäännösten dynaamisuuden takia ennustettavuus ja oikeusvarmuus eivät välttämättä toteudu kovinkaan hyvin kyseisiä säännöksiä sovellettaessa<sup>770</sup>. On selvää, että yleisten veronkiertosäännösten kohdalla oikeusvarmuuden ja en-nustettavuuden odotusta ei voida täyttää samalla tavalla kuin aineellisen verolain-säädännön kohdalla. Tästä huolimatta yleisten veronkiertosäännösten dynaami-suudella on rajansa. Rajojen määräytymiseen vaikuttaa keskeisesti verotuksen la-kisidonnaisuus. Lakisidonnaisuuden takia verolainsäädännön puutteiden ja

<sup>769</sup> Ks. esim. Vapaavuori 1987: 299 ja Knuutinen 2009: 156.

<sup>770</sup> Malmgrén 2018b: 284–285.

aukkojen paikkaaminen kuuluu lainsäätäjän vastuulle eikä vastuuta voida siirtää lainsoveltajalle edes yleisten veronkiertosäännösten turvin<sup>771</sup>.

Yleisten veronkiertosäännösten erityispiirteisiin kuuluu, että säännösten soveltamisalojen rajat täsmentyvät olennaisilta osin oikeuskäytännössä. Jokainen soveltamisratkaisu selkeyttää osaltaan säännösten soveltamisalojen rajoja, mikä puolestaan edistää jatkossa oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Ongelma on kuitenkin siinä, että yleisten veronkiertosäännösten soveltaminen tai soveltamatta jättäminen perustuu lähtökohtaisesti kokonaisharkintaan, jossa yksittäisen oikeustoimen tarkastelussa joudutaan ottamaan huomioon esimerkiksi toimintaympäristö. Toimintaympäristön muutokset, mihin kuuluvat myös aineellisen verolainsäädännön muutokset, voivat siirtää yleisten veronkiertosäännösten soveltamisalan rajoja ja tästä saattaa seurata yllättäviäkin lopputuloksia. Näin ollen yleisten veronkiertosäännösten soveltamisharkintaa leimaa eräänlainen tilannesidonnaisuus, joka on seurausta toimintaympäristöön liittyvistä tekijöistä. Tästä syystä yleisten veronkiertosäännösten soveltamista koskevat ratkaisut eivät ole välttämättä yleistettävissä.

Veron kiertämisen estämisen toimintaympäristöä leimaa keinovalikoiman kerroksisuus, millä tarkoitetaan tässä yhteydessä erilaisten veron kiertämistä estävien keinojen moninaisuutta ja päällekkäisyyttä. Verojärjestelmiin sisältyy tyypillisesti erilaisia veron kiertämistä estäviä keinoja, jotka voivat olla joiltain osin päällekkäisiä. Näin on varsinkin silloin, kun verojärjestelmä sisältää yleisen veronkiertosäännöksen lisäksi kohdennettuja veronkiertosäännöksiä. Kerroksisuudesta ei ole erityistä haittaa, kun sen taustalla ovat veron kiertämisen estämisen primaarikeinot. Sen sijaan haasteet nousevat esiin erityisesti niissä tilanteissa, joissa kerroksisuus ilmenee sekundaaristen keinojen, kuten yleisten ja kohdennettujen veronkiertosäännösten tasolla. Sekundaaristen keinojen kerroksisuus on varsin tavallista, koska yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset ovat yleistyneet vuosikymmenten aikana jo pelkästään EU-oikeudellisen sääntelyn takia.

Veron kiertämistä estävien sekundaaristen keinojen kerroksisuus on verojärjestelmän toimivuuden ja veron kiertämisen estämisen kannalta sekä uhka että mahdollisuus. Kerroksisuuden avulla voidaan varmistaa, että veron kiertämisen vaara otetaan huomioon lainsäädäntöä laadittaessa, kuten myös lainsäädäntöä tulkittaessa. Tästä huolimatta ei pidä unohtaa, että kerroksisuuteen liittyy oikeusvarmuuden turvaamiseen sidoksissa olevia ongelmia. Ongelmiin ei kuitenkaan paneuduta syvällisemmin tässä tutkimuksessa, vaan ne ainoastaan nostetaan esimerkinomaisesti esille.

---

<sup>771</sup> Knuutinen 2020a: 192.

Ongelmat liittyvät esimerkiksi siihen, milloin yksittäinen tapaus voidaan ratkaista lain normaalitulkinnan keinoin ja milloin veroetu on evättävä veronkiertosäännöstä soveltamalla. Sekundaaristen keinojen päällekkäisyyteen liittyy myös kysymys siitä, kuinka paljon aineellisten verolain säännösten tai kohdennettujen veronkiertosäännösten soveltamisalaa on mahdollista laajentaa yleisen veronkiertosäännöksen tuella. Varsin olennainen kysymys liittyy niin ikään siihen, missä määrin kohdennettujen veronkiertosäännösten olemassaolo vaikuttaa yleisten veronkiertosäännösten soveltamismahdollisuuksiin ja voiko kohdennettujen veronkiertosäännösten olemassaolo estää yleisten veronkiertosäännösten soveltamisen. Aiheeseen liittyvänä kysymyksenä voidaan pitää myös siitä, onko yleisen ja kohdennetun veronkiertosäännöksen samanaikainen soveltaminen yksittäistapauksessa mahdollista. Tärkeä oikeusturvaan liittyvä kysymys koskee puolestaan sitä, voidaanko veronkiertosäännöksillä tai lain normaalitulkinnalla täydentää tai täsmentää lain tarkoitusta, jos se ei ilmene riittävän yksiselitteisesti lainsäädännöstä tai lain esitöistä.

Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden kannalta on varsin ongelmallista, että verolainsäädäntöä joudutaan täydentämään kohdennetuilla veronkiertosäännöksillä. Kehitys hämärtää nimittäin sitä alaa, jossa yleisiä veronkiertosäännöksiä voidaan ylipäänsä soveltaa.<sup>772</sup> Tästä syystä veronkiertosäännösten kerroksisuuteen ja erityisesti kerroksisuuden lisäämiseen tulisi suhtautua varoen ja ongelmat tiedostaen.

Kerroksisuudella tavoitellaan tyypillisesti veron kiertämisen tehokasta estämistä, mutta kerroksisuudella ei välttämättä saavuteta tätä tavoitetta. Pahimmassa tapauksessa kerroksisuus voi jopa johtaa päinvastaiseen lopputulokseen. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa yleisen ja kohdennetun veronkiertosäännöksen soveltamisala on osittain päällekkäinen. Tällaisissa tilanteissa kohdennettu veronkiertosäännös saa tyypillisesti etusijan sen erityislain luonteensa takia, jolloin toiseikkoja peilataan vero-oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa ensisijaisesti suhteessa kohdennetun veronkiertosäännöksen soveltamedellytyksiin. Tällöin on huomattava, että kohdennettujen veronkiertosäännösten soveltamedellytykset ovat monesti tarkkarajaisempia ja niitä tulkitaan suppeammin kuin yleisiä veronkiertosäännöksiä. Tämän takia säännösten soveltamiskynnys muodostuu usein korkeammaksi kuin yleisten veronkiertosäännösten. Veron kiertämisen estäminen saattaisi kuitenkin edellyttää kohdennetun veronkiertosäännöksen soveltamisalan laajentamista yleisen veronkiertosäännöksen turvin. Tämä tarkoittaisi

---

<sup>772</sup> VaVM 8/2009 vp: 3.

käytännössä sitä, että oikeustoimella tavoiteltavat veroedut evättäisiin sekä yleistä että kohdennettua veronkiertosäännöstä soveltamalla<sup>773</sup>.

Edellä kuvatun kaltaiseen veronkiertosäännösten päällekkäiseen soveltamiseen on suhtauduttava pidättyväisesti, koska säännöksillä laajennetaan lainsoveltajan harkintavaltaa ja oikeustoimen verotuksen perusteeksi asetetaan toimintamalli, jonka katsotaan parhaiten vastaavat niiden taloudellista luonnetta<sup>774</sup>. Tästä huolimatta säännösten samanaikainen soveltaminen voi olla perusteltua tilanteissa, joissa on kyse vaiheittaisista transaktioista. Toisaalta tällaisten tilanteiden kohdalla on vaikea nähdä tarvetta sille, miksi samaan vaiheittaisen transaktion osaan pitäisi soveltaa sekä yleistä että kohdennettua veronkiertosäännöstä. Tällaisissa tilanteissa säännösten päällekkäinen soveltaminen olisi omiaan johtamaan hyvin ennakoimattomiin lopputuloksiin. Lisäksi on huomattava, että EU-oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluva suhteellisuusperiaate, kuten myös hallintolain HL 6 §:ään sisältyvä suhteellisuusperiaate<sup>775</sup> edellyttävät, että veron kiertämisen estämiseksi valitut keinot ovat oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuihin päämääriin nähden. On vaikea nähdä, että esimerkiksi VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n päällekkäinen soveltaminen yksittäiseen oikeustoimeen tai vaiheittaisen transaktion osaan olisi linjassa kummankaan suhteellisuusperiaatteen kanssa.

## 4.6 Yleinen veronkiertosäännös veron kiertämisen estämisessä

### 4.6.1 Yleisen veronkiertosäännöksen kansalliset juuret

Suomen tuloverolainsäädäntöön sisältyy yleislausekemuotoinen veronkiertosäännös, joka toimii viimesijaisena keinona puuttua verolain tarkoituksen vastaisiin järjestelyihin. Säännös on sijoitettu VML 28 §:ään ja säännöksen otsikko on ”Veron kiertäminen”. VML 28 §:ssä säädetään veron kiertämisen estämisestä seuraavasti:

<sup>773</sup> Ks. esim. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös KHO 2014:66, jossa korkein hallinto-oikeus sovelsi sekä VML 28 §:ää että EVL 52 h §:ää.

<sup>774</sup> Ks. yleisen veronkiertosäännöksen oikeudellisesta funktiosta Tikka 1972: 218.

<sup>775</sup> HL 6 §:n mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Mäenpää (2017: 161–162) huomauttaa, että HL 6 §:n sisältämä suhteellisuusperiaate edellyttää ensinnäkin, että viranomaisen toimi on asianmukainen ja tehokas sekä sopiva suhteessa perusteltuun tavoitteeseen tai päämäärään, jota sillä pyritään toteuttamaan. Toiseksi viranomaisen käyttämän toimen on oltava tarpeellinen ja välttämätön lakiin perustuvan tavoitteen saavuttamiseksi. Kolmanneksi viranomaisen toimen on oltava oikeasuhtainen. Tämä tarkoittaa sitä, että viranomaisen käyttämän keinon on oltava oikeassa suhteessa tavoitteisiin nähden ja että keinoista on valittava vähiten rajoittava tai oikeuksiin puuttuva.

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 suoritusaika 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 toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimitettaessa 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 toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.

VML 28 §:llä on kansainvälisesti tarkasteltuna poikkeuksellisen pitkä historia<sup>776</sup>. Historia ulottuu vuoteen 1923 saakka, jolloin ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annettuun lakiin (43/1919, IlmoitusvelvL) sisällytettiin ensimmäinen yleislauseketyyppinen veronkiertosäännös<sup>777</sup>. Yleislauseketyyppisestä veronkiertosäännöksestä säädettiin IlmoitusvelvL 16.2 §:ssä seuraavasti:

Milloin kauppa- tai muussa sopimuksessa kauppahinta tai muu vastike tai sen suoritusaika huomattavasti poikkeaa siitä, mikä paikkakunnalla on tavallista, *ja on ilmeistä, että tällainen sopimus on tehty siinä tarkoituksessa, että suoritettava vero sen kautta olennaisesti vähenisi*, olkoon taksoituslautakunnalla oikeus, kaikki asiaan vaikuttavat seikat huomioon ottaen, harkinnan mukaan arvioida, mikä hinta ja suoritusaika on otettava verotettavan tulon määräämisen perusteeksi<sup>778</sup>.

IlmoitusvelvL 16.2 §:n veron kiertämistä estävä säännös ei sisällynyt alkuperäiseen hallituksen esitykseen (HE 42/1923), vaan se sisällytettiin säädökseen vasta laki- ja talousvaliokunnan ehdotuksesta. Laki- ja talousvaliokunta perusteli IlmoitusvelvL 16.2 §:n tarpeellisuutta sillä, että säännös olisi omiaan estämään tilanteita, joissa metsän myynnistä saatu kauppahinta ilmoitettaisiin todellista alhaisemmaksi tai joissa kauppahinnan suoritusaika ilmoitettaisiin todellisuutta

<sup>776</sup> Aerin (2018: 10) mukaan yleinen veronkiertosäännös oli 1940-luvulla harvinainen lain-säädännöllinen ilmiö.

<sup>777</sup> Urpilainen 2013: 199 ja Knuutinen 2014e: 169.

<sup>778</sup> Korostus lisätty.

myöhäisemmäksi<sup>779</sup>. Laki- ja talousvaliokunnan perustelut säännöksen tarpeellisuudesta olivat varsin suppeat, eivätkä ne antaneet täsmällistä kuvaa siitä, millä edellytyksillä säännöstä voitiin soveltaa. Perusteluiden suppeus ei kuitenkaan muodostunut esteeksi IlmoitusvelvL 16.2 §:n hyväksymiselle, ja mitä ilmeisimmin säännös olikin tarkoitettu avoimeksi ja ajan oloihin mukautuvaksi.

IlmoitusvelvL 16.2 §:ää ei kutsuttu missään vaiheessa veronkiertosäännökseksi. Tästä huolimatta säännöksen tunnusmerkistöä voidaan pitää tyypillisenä juuri veron kiertämistä estäville säännöksille, kun tarkastellaan nykyisin voimassa olevia veronkiertosäännöksiä. IlmoitusvelvL 16.2 §:n soveltaminen edellytti ensinnäkin veroedun muodostumista. Tämän lisäksi säännöstä voitiin soveltaa, jos kauppa- tai muu sopimus oli tehty ilmi selvästi verosta vapautumisen tarkoituksessa. IlmoitusvelvL 16.2 §:n muotoilusta voidaan päätellä, että säännöstä ei ollut tarkoitus soveltaa kevyin perustein.

Merkillepantavaa on, että IlmoitusvelvL 16.2 § sisälsi veronkiertosäännöksille ominaisen *subjektiivisen edellytyksen*. Tämä voidaan päätellä säännöksen sanamuodosta, jonka perusteella IlmoitusvelvL 16.2 §:n soveltaminen oli mahdollista vain, jos verovelvollinen oli ryhtynyt toimeen veronkiertotarkoituksessa. Tätä silmällä pitäen ei liene väärin sanoa, että IlmoitusvelvL 16.2 §:ssä oli kyse yleislauseketyyppisestä veronkiertosäännöksestä, vaikka säännöstä ei tällaiseksi kutsuttukaan.

Valtionverotuksessa yleisen veronkiertosäännöksen historia paikantuu vuoteen 1934, kun lainvalmistelukunta antoi ehdotuksensa verotuslaista<sup>780</sup>. Lainvalmistelukunnan ehdotuksen mukaan IlmoitusvelvL 16.2 §:n muotoilua olisi ollut tarkoitus täydentää ja laajentaa siten, että verotuslaissa säädettäisiin aiempaa laajemmin veron kiertämisen estämisestä. Soveltamisalaltaan laajempi veronkiertosäännös olisi sisällytetty verotuslain 65.2 §:ään. Lainvalmistelukunnan ehdottama verotuslain 65.2 § oli sanamuodoltaan ja soveltamisedellytyksiltään hyvin lähellä nykyisin voimassa olevaa VML 28 §:ää. Ehdotettu veronkiertosäännös kuului seuraavasti:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on veron välttämiseksi tai alentamiseksi annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta ja tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Milloin kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika kauppa- tai muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että

---

<sup>779</sup> Laki- ja talousvaliokunnan mietintö 11/1923 vp: 4. Ks. myös Urpilainen 2013: 200.

<sup>780</sup> Ks. Lainvalmistelukunta 1934: 157 ja Voipio 1968: 99.



suoritettavasta verosta osaksi tai kokonaan vapauduttaisiin, on verolautakunnalla oikeus arvioida verotettava tulo ja omaisuus.

Lainvalmistelukunnan ehdotus verotuslaista, mukaan lukien veron kiertämistä esittävän säännöksen täydentäminen ja laajentaminen, ei johtanut lakimuutoksiin. Tästä huolimatta lainvalmistelukunnan vuonna 1934 antama ehdotus oli perustana myöhemmälle verolainsäädännön uudistamistyölle.<sup>781</sup> Lainvalmistelukunnan ehdotusta verotuslain 65.2 §:ksi voidaan pitää jopa tärkeänä VML 28 §:n sanamuodon muotoutumisen kannalta, koska nykyisin VML 28.1 §:n muotoilu vastaa hyvin pitkälti lainvalmistelukunnan ehdottamaa muotoilua. Näin on siitä huolimatta, että verotuslaki ei tullut koskaan voimaan ehdotuksessa esitetystä muodossa.<sup>782</sup>

Vuonna 1936 lainvalmistelukunta antoi uuden ehdotuksensa verotuslaiksi. Aiemman ehdotuksen tavoin myös uusi ehdotus piti sisällään IlmoitusvelvL 16.2 §:ää laajemman yleisen veronkiertosäännöksen. Ehdotettu veronkiertosäännös oli sanamuodoltaan lähes identtinen lainvalmistelukunnan vuonna 1934 antaman ehdotuksen kanssa. Vuoden 1936 ehdotuksesta oli poistettu ainoastaan sanat ”veron välttämiseksi tai alentamiseksi”.<sup>783</sup> Yleisen veronkiertosäännöksen muotoiluun ehdotettu muutos ei ollut vain tekninen. Lainvalmistelukunnan perusteluja tarkasteltaessa voidaan nimittäin havaita, että sanamuodon muutoksella pyrittiin laajentamaan säännöksen soveltamisalaa aiemmin esitetystä<sup>784</sup>. Tämä ilmenee lainvalmistelukunnan ehdotuksen perusteluista, joiden mukaan:

– – säädettyä seuraamusta ei ole syytä rajoittaa vain niihin tapauksiin, joissa erehdyttävän oikeudellisen muodon antaminen jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on tehty nimenomaan veron välttämisen- tai alentamistarkoituksessa<sup>785</sup>.

Lainvalmistelukunnan ehdotuksesta ei kuitenkaan ilmene tarkemmin, miten säännöksen soveltamisalaa pyrittiin konkreettisesti laajentamaan. Voipio on tullut kinnut lainvalmistelukunnan perusteluja kahdesta näkökulmasta. Ensinnäkin Voipio katsoi, että sanamuodon muutoksella pyrittiin mahdollistamaan säännöksen soveltaminen myös tilanteissa, joissa oikeustoimen muodon oikaisu koituisi verovelvollisen eduksi. Toiseksi hän katsoi, että ehdotetun veronkiertosäännöksen

<sup>781</sup> Komiteanmietintö 1961: 63.

<sup>782</sup> Ks. esim. Voipio 1968: 99 ja Urpilainen 2013: 201.

<sup>783</sup> Lainvalmistelukunta 1936: 12.

<sup>784</sup> Ks. myös Urpilainen 2013: 201.

<sup>785</sup> Lainvalmistelukunta 1936: 26–27.

oli tarkoitus mahdollistaa oikeustoimen oikaiseminen tilanteissa, joissa oikeustoimen muoto oli syntynyt tahattomasti tai ainakin ilman tiedostettua motiivia.<sup>786</sup>

Voipion mukaan hänen esittämiään tulkintakannanottoja tuki se, että alkuperäisestä säännösehdoituksesta poistettuja ilmaisuja ”veron välttämiseksi tai alentamiseksi” ei lisätty myöhempiin säännöstä koskeviin lakiehdotuksiin eikä niitä lisätty myöskään vuonna 1943 voimaan tulleen yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoon. Voipio huomautti myös, että lainvalmistelukunnan esittämiä perusteluja ei pyritty myöskään torjumaan jälkikäteen. Näin ollen Voipio katsoi, että tällä seikalla pitäisi olla merkitystä yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa.<sup>787</sup> Jälkikäteen tarkasteltuna voidaan todeta, että yleisen veronkiertosäännöksen mitattava soveltamishistoria ei anna tukea Voipion esittämille tulkinnoille. Oikeuskäytännössä on nimittäin katsottu, että yleistä veronkiertosäännöstä ei voida soveltaa verovelvollisen eduksi. Asia on ollut esillä ainakin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2.3.2005 T 422<sup>788</sup>, jossa:

A oli omistanut Kiinteistö Oy C:n koko osakekannan. Kiinteistöyhtiö omisti paitsi Lapissa lomakiinteistön myös rakennusosalalla toimineen B Oy:n osakekannan. B Oy oli jatkanut vuonna 1998 konkurssiin asetetun yhtiön rakennusalan liiketoimintaa. Näissä kummassakin yhtiössä käytännön toiminnan, kuten urakkatarjouskirjeenvaihdon ja rahaliikenteen, oli hoitanut A:n isä. Tytär A oli isänsä ehdotuksesta ryhtynyt vuonna 1998 B Oy:n hallituksen varsinaiseksi jäseneksi. B Oy:llä ei ollut asiassa esitetyn selvityksen mukaan toimitusjohtajaa. A oli muualla päätoimessa.

B Oy:n Kiinteistö Oy C:lle lomakiinteistön käytöstä vuonna 1999 suorittama vuokra jälkiverotettiin A:n B Oy:ltä Kiinteistö Oy C:n osakkuusaseman perusteella saamana peiteltyä osinkona. A vaati, että verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ää oli sovellettava hänen hyväkseen sillä perusteella, että hän oli ollut vain muodollinen osakas ja isänsä bulvaani eikä perustetta verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n soveltamiselle näin ollen ollut.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että rahanarvoinen etuus oli tullut B Oy:n osakkaan Kiinteistö Oy C:n omistajalle A:lle hänen osakkuusasemansa perusteella. Tällaisesta etuudesta oli verotettava verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n 1 ja 3 momentti huomioon ottaen A:ta, siitä riippumatta, että puheena oleva etuus olisi tosiasiallisesti kanavoitunut hänen isälleen, joka todellisuudessa oli yhtiön toiminnassa keskeisessä asemassa. B Oy:n osakasyhtiön täysi-ikäinen omistaja A ei voinut myöskään vapautua perhepiirissä sovitun

<sup>786</sup> Voipio 1968: 99.

<sup>787</sup> Voipio 1968: 99.

<sup>788</sup> Ks. vastaavasti päätökset KHO 1973 B 563 ja KHO 1994 B 547.

ja tehdyn omistusjärjestelyn johdosta hänelle näin aiheutuvasta verotuksesta verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n nojalla. Perustetta jälkiverotuksen kumoamiseen ei siten ollut.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että verovelvollinen ei voinut vapautua perhepiirissä sovitun ja tehdyn omistusjärjestelyn takia hänelle aiheutuvasta verotuksesta yleisen veronkiertosäännöksen turvin. Korkeimman hallinto-oikeuden tulkinta on johdonmukainen VML 28 §:n muotoilun ja erityisesti säännöksen tarkoituksen näkökulmasta, sillä säännöksellä pyritään nimenomaisesti puuttumaan veron kiertämiseksi kutsuttavaan ilmiöön. Säännöksen soveltaminen verovelvollisen eduksi olisi perusteltua vain, mikäli VML 28 §:llä pyrittäisiin suojaamaan verovelvollisen etuja.

Lisäksi on huomattava, että yleinen veronkiertosäännös mahdollistaa oikeustoimen oikean muodon mukaisen verottamisen, jos oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen veroetu ja säännöksen muut soveltamisedellytykset täyttyvät. Näin ollen minkä tahansa suoritettavan veron välttäminen, kuten korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä esille nousseen peitelty osingon välttäminen, ei ole peruste yleisen veronkiertosäännöksen soveltamiselle. Käytännössä onkin hyvin vaikeaa kuvitella tilannetta, jossa oikeustoimi muodostaisi lain tarkoituksen vastaisen edun ja VML 28 §:ää voitaisiin soveltaa samanaikaisesti verovelvollisen eduksi.

#### 4.6.2 Yleisen veronkiertosäännöksen sisällyttäminen kansalliseen tuloverojärjestelmään

Lainvalmistelukunnan vuonna 1936 antama ehdotus verotuslaista ei tullut koskaan voimaan. Tämä tarkoitti myös sitä, että lainvalmistelukunnan ehdotuksessa esitetty yleinen veronkiertosäännös ei saanut vielä tuolloin jalansijaa kansallisessa tuloverojärjestelmässä<sup>789</sup>. Tilanne muuttui vuonna 1943, kun valtion tuloverotuksessa sovellettava yleinen veronkiertosäännös sisällytettiin tulo- ja omaisuusverolain (888/1943, TOL) 95.2 §:ään. Säännöksen valmistelussa otettiin huomioon lainvalmistelukunnan vuosina 1934 ja 1936 antamat ehdotukset yleisestä veronkiertosäännöksestä. Tämä voidaan havaita TOL 95.2 §:n sanamuodosta, jonka mukaan:

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

<sup>789</sup> IlmoitusvelvL 16.2 § oli voimassa sellaisenaan vuoteen 1948 saakka, jolloin se muutettiin vastaamaan TOL 95.2 §:ää. Ks. myös Voipio 1968: 98 ja Urpilainen 2013: 200.

oikeata muotoa. Milloin kauppahinta, muu vastike tai suoritusaika kauppa- tai muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauttaisiin, on verolautakunnalla oikeus arvioida verotettava tulo.

Tulo- ja omaisuusverolain esitöissä ei viitattu lainvalmistelukunnan aiempiin ehdotuksiin ainakaan siltä osin kuin tarkastelu kohdistui TOL 95.2 §:ään ja sen muotoiluun. Näin oli siitä huolimatta, että TOL 95.2 §:n sanamuoto oli selvästi johdettu lainvalmistelukunnan aiemmista ehdotuksista. Tulo- ja omaisuusverolain esitöissä ei myöskään esitetty perusteluja TOL 95.2 §:n tarpeellisuudelle. Lain esitöissä ei otettu myöskään kantaa, kuinka TOL 95.2 §:ää oli tulkittava. Hallituksen esityksessä (HE 77/1943) todettiin ainoastaan, että TOL 95.2 §:n tarkoituksena oli täydentää verotettavan tulon ja omaisuuden määrän vahvistamista koskevaa TOL 95.1 §:ää, jonka mukaan:

Verolautakunnan tulee vahvistaa verotettavan tulon ja omaisuuden määrät tunnollisesti sekä valtion että verovelvollisen etua silmälläpitäen harkittuaan, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin selville käynyt taikka on oikeaksi katsottava<sup>790</sup>.

Hallituksen esityksen perusteluista ja TOL 95.1 §:n sanamuodosta voidaan päätellä, että TOL 95.2 §:n yleinen veronkiertosäännös sisällytettiin tulo- ja omaisuusverolakiin ensisijaisesti veronsaajan oikeusaseman täsmentämiseksi<sup>791</sup>. Tästä huolimatta TOL 95.2 §:n tarkoituksena ei ollut veronsaajan *oikeusaseman korostaminen* suhteessa verovelvolliseen. Tämä voidaan päätellä TOL 95.1 §:n sanamuodosta, jonka mukaan verotuslautakunnan on pyrittävä *objektiivisesti oikeudenmukaiseen lopputulokseen* veroa määrättäessä<sup>792</sup>.

TOL 95.2 § täydensi verotuslautakunnalle annettua oikeutta harkita, mikä on veron määräämisen kannalta oikeaksi katsottava. *Urpilaisen* mukaan TOL 95.2 §:n tehtävänä oli nimenomaan täydentää sääntelyä antamalla verotuslautakunnalle oikeus harkita, mitä veron määräämisen kannalta on veroilmoituksen ja muiden tietojen valossa katsottava oikeaksi.<sup>793</sup> Avoimesta sanamuodosta ja soveltamis-edellytyksistä huolimatta TOL 95.2 § ei kohdannut vastustusta valtiovarainvaliokunnassa eikä suuressa valiokunnassa, vaan säännös hyväksyttiin esitetyn mukaisena. Tätä voidaan pitää jokseenkin poikkeuksellisena, kun otetaan huomioon,

<sup>790</sup> HE 77/1943 vp: 13 ja 32.

<sup>791</sup> Ks. myös Wikström 1985: 196.

<sup>792</sup> Ks. TOL 95.1 §:stä ja sen tulkinnasta Rekola 1947: 480–485.

<sup>793</sup> Urpilainen 2013: 202.

että useissa verojärjestelmissä on suhtauduttu alkuun varsin pidättyväisesti yleisiin veronkiertosäännöksiin<sup>794</sup>.

Yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoa muutettiin ensimmäisen kerran vuonna 1958, kun kunnallis- ja valtionverotusta koskevat menettelysäännökset sijoitettiin verotuslakiin (482/1958, VerL). Lakimuutoksen yhteydessä TOL 95.2 §:stä muodostettiin oma pykälänsä ja sääntely sijoitettiin VerL 56 §:ään. Muutoksen yhteydessä VerL 56 §:n ensimmäistä virkettä täydennettiin sanalla ”varsinainen”, jonka seurauksena verotusta toimitettaessa tuli käyttää oikeaa muotoa, jos olosuhteelle tai toimenpiteelle oli annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian *varsinaista* luonnetta tai tarkoitusta. Muutoksen yhteydessä VerL 56 §:n toista virkettä täsmennettiin puolestaan siten, että verolautakunnalla oli oikeus arvioida verotettavan tulon lisäksi myös verotettava omaisuus.

Muutosten jälkeen VerL 56 § oli muotoilultaan lähes identtinen lainvalmistelukunnan vuonna 1934 antaman ehdotuksen kanssa<sup>795</sup>. Merkillepantavaa on, että yleiseen veronkiertosäännökseen tehdyt muutokset olivat lähinnä kosmeettisia eikä niillä ollut olennaista vaikutusta VerL 56 §:n soveltamiseen. Tästä kertoo osaltaan se, että sanamuodon muutostarpeita ei perusteltu lain esitöissä. Esitöissä ei muutoinkaan mainittu, että muutoksilla olisi ollut tarkoitus puuttua VerL 56 §:n soveltamisedellytyksiin.

Vuoden 1958 lakimuutoksen yhteydessä VerL 56 §:ään ei sisällytetty vielä verovelvollisen kuulemista koskevaa sääntelyä<sup>796</sup>. VerL 56 §:ään ei sisällytetty myöskään näyttövelvollisuuden jakautumista koskevaa sääntelyä. Tätä voidaan pitää merkittävänä puutteena, koska verovelvollisen kuulemista ja näyttövelvollisuuden jakautumista koskevat säännökset olivat tärkeitä erityisesti harkintatakoituksessa eli tilanteessa, jossa kunnallisverotus toimitettiin todellisesta tulosta poikkeavasti. Sääntelyn tarpeellisuutta korosti osaltaan se, että hallituksen esityksessä (HE 146/1957) todettiin harkintatakoituksen osalta seuraavaa:

Edellytyksenä harkintaverotuksen käyttämiselle olisi muun muassa, että verovelvolliselle sitä ennen *annetaan tilaisuus tarpeellisten selvitysten*

<sup>794</sup> Yleisten veronkiertosäännösten on esim. katsottu loukkaavaan lakisidonnaisuuden vaatimusta ja olevan ristiriidassa perustuslain kanssa. Puolassa yleinen veronkiertosäännös kumottiin vuonna 2004, kun perustuslakituomioistuin totesi säännöksen olevan ristiriidassa perustuslain kanssa. Ks. Filipczyk & Olesińska 2016: 485. Sen sijaan Ruotsissa yleinen veronkiertosäännös on ollut poliittisen kiistan kohteena 1990-luvun alussa. Kiista johti siihen, että vuonna 1981 voimaan tullut yleinen veronkiertosäännös kumottiin vuonna 1992. Säännös saatettiin kuitenkin uudelleen voimaan vuonna 1995. Ks. Hultqvist 2017: 669–670.

<sup>795</sup> Ks. Lainvalmistelukunta 1934: 29.

<sup>796</sup> Urpilainen 2013: 203 ja Haapaniemi 2001: 201.

*antamiseen. Myös arvioverotuksen osalta on laissa korostettu verovelvollisen kuulemisen tärkeyttä.*<sup>797</sup>

Vuoden 1958 lopulla valtioneuvosto asetti verolakikomitean laatimaan ehdotuksen tulo- ja omaisuusverotuksen sekä kunnallisverotuksen aineelliset säännökset sisältävästä verotuslaista. Verolakikomitea antoi lopullisen mietintönsä vuonna 1961, jossa se esitti olennaista muutosta VerL 56 §:ään. Komitean mukaan VerL 56 §:ää olisi pitänyt muuttaa siten, että säännöksen toinen virke olisi poistettu. VerL 56 §:n toinen virke piti sisällään veronvälttämistarkoitusta painottavan subjektiivisen edellytyksen<sup>798</sup>. Komitean esittämä muotoilu uudeksi VerL 56 §:ksi kuului seuraavasti:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa<sup>799</sup>.

Komitea perusteli VerL 56 §:n toisen virkkeen poistamista sillä, että virke oli sisältäen epä määräinen ja omiaan aiheuttamaan epävarmuutta verovelvollisille<sup>800</sup>. Käytännössä muutostarvetta perusteltiin verovelvollisen oikeusturvan lisäämisellä. Muutosehdotusta ei voida pitää yllättävänä, koska komitean puheenjohtaja ja jäsenenä toiminut *Aarne Rekola* oli ilmaissut vastaavan kantansa ennen komiteamietintöä ilmestyneissä julkaisuissaan<sup>801</sup>. Muutosehdotusta ei voida pitää siinä mielessä yllättävänä, että se ilmensi aikansa vakiintunutta kantaa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisalasta, jonka mukaan säännöksen soveltamisalaan kuuluivat peiteltyt ja valeoikeustoimet.<sup>802</sup>

*Urpilainen* on tulkinut komitean ehdotusta VerL 56 §:n toisen virkkeen poistamisesta niin, että kyseessä oli vain tekninen korjaus. Korjauksen tarkoituksena oli poistaa epävarmuutta aiheuttava ja sinänsä oikeudellisesti merkityksettömänä<sup>803</sup> pidetty ilmaisu VerL 56 §:stä. Urpilaisen mukaan komitean ehdotuksen tarkoituksena ei ollut kaventaa VerL 56 §:n soveltamisalaa. Urpilaisen näkemykseen on helppo yhtyä, kun otetaan huomioon, että komitea katsoi perusteluissaan VerL56

<sup>797</sup> HE 146/1957 vp: 7.

<sup>798</sup> Poistettavaksi ehdotettu virke kuului seuraavasti: Milloin kauppahinta, muu vastike tahi suoritus aika kauppa- tai muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauttaisiin, on verolautakunnalla oikeus arvioida verotettava tulo.

<sup>799</sup> Komiteamietintö 1961: 31.

<sup>800</sup> Komiteamietintö 1961: 238.

<sup>801</sup> Ks. esim. Rekola 1947: 485–486.

<sup>802</sup> Ks. Komiteamietinnön kannanottoon kohdistuvasta kritiikistä Tikka 1972: 226–227.

<sup>803</sup> Voipion (1968: 100) mukaan VerL 56 §:n toisen virkkeen merkitys oli vähäinen tai olematon.

§:n toisen virkkeen nimenomaisesti tarpeettomaksi. Komitean ehdotuksesta huolimatta VerL 56 §:n §:n sanamuoto säilyi ennallaan vuoteen 1975 saakka.

VerL 56 §:ää muutettiin toisen kerran vuonna 1975, kun säännöstä täydennettiin näyttövelvollisuutta ja verovelvollisen kuulemista koskevalla 2 momentilla, jonka mukaan:

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verolautakunnan huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat olla johtona 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 tahi ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, on verolautakunnan verotusta toimittaessaan meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla.

VerL 56.2 §:ää perusteltiin sillä, että näyttövelvollisuutta ja verovelvollisen kuulemista koskevalla säännöllä oli huomattava merkitys yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa<sup>804</sup>. Hallituksen esityksen (HE 28/1975) perusteluista on luettavissa, että muutoksen tarkoituksena oli *laajentaa verovelvollisen näyttövelvollisuutta* ilmeisissä veronkiertotapauksissa. Laajemman näyttövelvollisuuden katsottiin antavan veroviranomaiselle paremmat mahdollisuudet puuttua tapauksiin, joissa veroetuja tavoitteleville järjestelyille ei ole selviä *liiketaloudellisia syitä*<sup>805</sup>.

Hallituksen esityksen perusteluja voidaan tulkita niin, että näyttövelvollisuuden laajentamisella pyrittiin puuttumaan tehokkaammin tilanteisiin, joissa järjestykseen oli ryhdytty yksinomaan veroetujen saamiseksi. Tämän VerL 56 §:n muutoksen voidaan katsoa korostaneen liiketaloudellisten perusteiden merkitystä veroetuja muodostavien oikeustoimien taustalla. Hallituksen esitystä voidaankin pitää tältä osin merkittävänä, koska esityksessä tuotiin tiedettävästi ensimmäisen kerran esille liiketaloudellisten perusteiden merkitys yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa.

Näyttövelvollisuuden laajentamisen vastapainoksi hallituksen esityksessä ehdotettiin verovelvollisen kuulemisvelvoitetta. Hallituksen esityksen perusteella verovelvollisen kuuleminen koski tilanteita, joissa veroviranomaiselle oli muodostunut *perusteltu epäily* VerL 56 §:n soveltamisalaan kuuluvasta oikeustoimesta. Verovelvollisen kuulemista koskevaa muutosta perusteltiin verovelvollisen

<sup>804</sup> HE 28/1975 vp: 2.

<sup>805</sup> HE 28/1975 vp: 1.

oikeusturvanäkökohdilla siinä, missä näyttövelvollisuuden laajentamista koskevaa sääntelyä perusteltiin lainsoveltajaa palvelevilla näkökohdilla.<sup>806</sup>

VerL 56 §:n täydentäminen VerL 56.2 §:llä ei saanut yksimielistä kannatusta valtiovarainvaliokunnassa. Viisi valtiovarainvaliokunnan vähemmistöön jäänyttä jäsentä esitti vastalauseen säännöksen muuttamisesta. Vastalause kohdistui ensinnäkin VerL 56.2 §:n toiseen virkkeeseen. Vähemmistö huomautti, että VerL 56.2 §:n toisessa virkkeessä verovelvolliselta edellytetään selvitystä siitä, että jotain ei ole tapahtunut<sup>807</sup>. Toisin sanoen sääntely edellyttäisi verovelvolliselta selvitystä siitä, että veroetuja muodostavaan oikeustoimeen ei ole ryhdytty verosta vapautumisen tarkoituksessa. Vähemmistön mukaan tällaista selvitystä ei voitu vaatia, koska kielteisen selvityksen esittäminen nähtiin vaikeana ja jopa mahdottomana tehtävänä<sup>808</sup>.

Tämän lisäksi vähemmistö piti tarpeettomana VerL 56.2 §:ään ehdotettua mainintaa, jonka mukaan verolautakunnan olisi verotusta toimitettaessa meneteltävä VerL 56.1 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Vähemmistön mukaan asia ilmeni jo VerL 56.1 §:stä, vaikka sitä ei mainittu suoraan säännöksen sanamuodossa. Vähemmistön käsitys maininnan tarpeettomuudesta voidaan haastaa. Mainintaa voidaan nimittäin pitää tarpeellisena yleisen veronkiertosäännöksen tehokkuuden turvaamisen kannalta. Ilmaisuihin ”on meneteltävä” ei nimittäin jätä lainsoveltajalle harkintavaltaa tilanteessa, jossa on kyse säännöksessä tarkoitetusta veron kiertämisestä. Lainsoveltajan on tällöin evättävä lain tarkoituksen vastainen veroetu eikä päätös voi sisältää tältä osin harkintaa.

Vähemmistö esitti vastalauseensa myös VerL 56.2 §:n soveltamisajankohdasta. Hallituksen esityksen mukaan säännöstä oli tarkoitus soveltaa vuodelta 1975 toimitettavassa verotuksessa<sup>809</sup>. Vähemmistön mukaan lainkohtaa olisi ollut tarkoituksenmukaista soveltaa ensimmäisen kerran vasta vuodelta 1976 toimitettavassa verotuksessa<sup>810</sup>. Vähemmistön kanta oli perusteltu, koska hallituksen esitys oli annettu maaliskuussa 1975 ja tällöin säännöksen soveltaminen olisi voinut tarkoittaa joissakin tilanteissa säännöksen taannehtivaa soveltamista. Verolainsäädännön taannehtivaan soveltamiseen on puolestaan suhtauduttu kansallisessa vero-oikeudessa varsin pidättyväisesti. Pidättyväistä suhtautumista on korostettu erityisesti silloin, kun taannehtiva soveltaminen johtaisi verovelvollisen kannalta epäedullisempaan lopputulokseen kuin säännöksen soveltamatta jättäminen. VerL 56.2 §:n osalta taannehtivuusongelma liittyi verovelvollisen laajentuneeseen

---

<sup>806</sup> Ks. HE 28/1975 vp: 2.

<sup>807</sup> VaVM 23/1975 vp: 2.

<sup>808</sup> VaVM 23/1975 vp: 2.

<sup>809</sup> HE 28/1975 vp: 4.

<sup>810</sup> VaVM 23/1975 vp: 2.



näyttövelvollisuuteen. Vastaavaa ongelmaa ei sen sijaan sisällynyt verovelvollisen kuulemisvelvoitteeseen, koska kuulemisvelvoitteella pyrittiin parantamaan verovelvollisen oikeusturvaa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa.

Vuoden 1975 lakimuutos ei ole merkittävä ainoastaan siksi, että sen myötä VerL 56 §:ään sisällytettiin näyttövelvollisuutta ja verovelvollisen kuulemista koskeva sääntely. Lakimuutos on merkittävä myös siksi, että lain esitöissä otettiin kantaa VerL 56.1 §:n mahdollisiin muutostarpeisiin. Hallituksen esityksessä todettiin tältä osin yksiselitteisesti, että lainsäädännöllisiin muutoksiin ei ollut perusteita. Tätä perusteltiin ennen kaikkea ennustettavuus- ja oikeusvarmuusnäkökohdilla. Hallituksen esityksen mukaan yleistä veronkiertosäännöstä ei ole mahdollista muotoilla sellaiseksi, että se loisi sanamuodollaan luotettavan pohjan ratkaisuen- nusteille. Hallituksen esityksen perusteella muutos olisi tällöin tehtävä VerL 56 §:n tehokkuuden kustannuksella eikä tätä pidetty toivottavana.<sup>811</sup> Hallituksen esityk- sessä todettiin myös, että yleisen veronkiertosäännöksen uudelleenmuotoilu voisi aiheuttaa sekaannusta ja epävarmuutta siitä, miten oikeustila on muuttunut sana- muodon muutoksen seurauksena. Lisäksi yleistä veronkiertosäännöstä pidettiin sellaisenaan riittävän joustavana ja tämän takia muutoksille ei nähty tarvetta. Ve- ronkiertosäännöksen katsottiin antavan lainsoveltajalle riittävän mahdollisuuden sekä lieventää että tiukentaa suhtautumista ei-toivottaviin veronminimointijärjes- telyihin.<sup>812</sup> Merkilläpantavaa on, että Tikka oli päätenyt vastaavaan lopputulok- seen vuonna 1972 julkaistussa väitöskirjassaan<sup>813</sup>.

Hallituksen esityksestä on johdettavissa keskeisin syy sille, miksi yleisen veron- kiertosäännöksen sanamuoto on säilynyt lähes muuttumattomana vuodesta 1943 lähtien. Mielenkiintoinen havainto on, että säännöksen sanamuodon vakiintumi- sen taustalla ovat sekä verovelvollisia että lainsoveltajaa palvelevat syyt. Verovel- vollisten kannalta tärkein syy säännöksen muotoilun vakiintumiselle on ollut oi- keudellisen epävarmuuden välttäminen. Yleinen veronkiertosäännös on joustava ja sanamuodoltaan avoin säännös, joka on sellaisenaan omiaan heikentämään rat- kaisujen ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Tätä silmällä pitäen on ymmärret- tävää, että säännöksen sanamuodon muuttamisen katsotaan lisäävän oikeudellista epävarmuutta. Näin on varsinkin tilanteessa, jossa säännöksellä on pitkä säännös- ja soveltamishistoria.

Yleisen veronkiertosäännöksen sanamuodon joustavuuden säilyttäminen on puo- lestaan palvellut lainsoveltajaa. Säännöksen avoin sanamuoto mahdollistaa yksi- tyiskohtaista sääntelyä paremmin säännöksen soveltamisen muuttuvassa

---

<sup>811</sup> HE 28/1975 vp: 1–2.

<sup>812</sup> HE 28/1975 vp: 1–2.

<sup>813</sup> Ks. Tikka 1972: 322.

toimintaympäristössä. Ei sovi myöskään unohtaa, että yleisen veronkiertosäännöksen sanamuodon joustavuuden on katsottu ohjaavan lainsoveltajaa ratkaisuvaihtoehtojen seuraamukset huomioon ottavaan verolain realistiseen tulkintatapaan<sup>814</sup>. Voidaankin katsoa, että sanamuodon joustavuus ja sen säilyttäminen ovat mahdollistaneet sen, että yleinen veronkiertosäännös ei ole menettänyt tehoaan toimintaympäristön muuttuessa<sup>815</sup>. Soveltamistehokkuuden turvaamisen kannalta onkin ollut tärkeää, että toimintaympäristön nopeat muutokset ja uudet taloudelliset ilmiöt on voitu ottaa huomioon mahdollisimman ketterästi säännöksen tulkinnassa ja soveltamisessa.

Yleisen veronkiertosäännöksen sanamuotoon ei ole tehty merkittäviä muutoksia vuoden 1975 jälkeen. Vuonna 1986 VerL 56 §:n sanamuotoa muutettiin siten, että säännöksessä käytetty ilmaisu ”verolautakunta” korvattiin verotuksen toimittamisen käsitteellä. Kyseessä oli tekninen korjaus, joka ilmenee myös hallituksen esityksen (HE 158/1986) perusteluista<sup>816</sup>. Vuonna 1996 verotuslaki kumottiin ja VerL 56 § siirrettiin verotusmenettelylakiin, josta säännös löytyy tänäkin päivänä<sup>817</sup>. Verotusmenettelylain säätämisen yhteydessä yleisen veronkiertosäännöksen aiempi otsikointi ”Veronkierto” muutettiin muotoon ”Veron kiertäminen”. Muutoksella pyrittiin ainoastaan yhdenmukaistamaan lakiehdotuksessa käytettävää terminologiaa, joten kyse oli tältäkin osin vain teknisestä muutoksesta.<sup>818</sup> Vuoden 1986 jälkeen VML 28 §:n muotoilu on säilynyt ennallaan. Toisin kuin VML 28 §:n sanamuodon vakiintumisesta voitaisiin päätellä, säännös ei ole menettänyt merkitystään.

#### 4.6.3 Yleinen veronkiertosäännös kansallisessa tuloverojärjestelmässä

VML 28 § muodostaa oikeudellisen ratkaisuperustan tilanteissa, joissa lainsoveltaja joutuu poikkeamaan aineellisen verolain säännöksen normaalista merkityssisällöstä ja sivuuttamaan tarkasteltavan oikeustoimen muodon<sup>819</sup>. Säännös antaa lainsoveltajalle valtuuden arvioida, vastaako tarkasteltavan oikeustoimen oikeudellinen muoto sen varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Mikäli vastaavuutta ei ole, VML 28 § mahdollistaa oikeustoimen verottamisen oikeustoimen oikean muodon ja todellisen taloudellisen sisällön mukaisesti.<sup>820</sup>

<sup>814</sup> Esim. Tikka 1972: 130

<sup>815</sup> Ks. myös Urpilainen 2013: (197–214), joka tarkastelee artikkelissaan kysymystä siitä, onko VML 28 § menettämässä tehonsa.

<sup>816</sup> HE 158/1986 vp: 11.

<sup>817</sup> Ks. HE 131/1995 vp: 31.

<sup>818</sup> Ks. VaVM 37/1995 vp: 2.

<sup>819</sup> Tikka 1972: 151.

<sup>820</sup> Shumskaya & Tuominen 2017: 85.

Säännöstä sovellettaessa merkitystä ei ole sillä, onko oikeustoimi yksityisoikeudellisesti moitteeton<sup>821</sup>. VML 28 §:ää ei ole nimittäin tarkoitettu oikeustoimen yksityisoikeudellisen asianmukaisuuden arviointiin eikä säännös myöskään sovellettu kyseiseen tarkoitukseen. Säännöksen tarkoituksena ei ole myöskään tehostaa yksityisoikeudellisten säännösten noudattamista. VML 28 § antaa lainsoveltajalle ainoastaan oikeudellisen perustan tarkastella vero-oikeudellisia oikeustoimia niiden todellisen taloudellisen sisällön mukaisesti<sup>822</sup>.

VML 28 §:n tarkoituksena on estää veroetujen myöntäminen tilanteissa, joissa tavoiteltavat veroedut ovat lain tarkoituksen vastaisia<sup>823</sup>. VML 28 §:n sanamuodon perusteella tällaisten veroetujen myöntäminen pyritään estämään ensinnäkin tilanteissa, joissa oikeustoimen oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Toiseksi säännöksellä pyritään puuttumaan tilanteisiin, joissa lain tarkoituksen vastaisten veroetujen tavoitteluun on ryhdytty ilmeisessä veronvälttämistarkoituksessa.<sup>824</sup>

VML 28.1 §:n ensimmäisen virkkeen oikeustosiakuvauksella ilmentää vero-oikeudellista *sisältö ennen muotoa* -periaatetta. Periaatteella tarkoitetaan vero-oikeudessa sitä, että oikeustoimen veroseuraamusten arvioinnin kannalta ratkaisevana pidetään järjestelyn kokonaistaloudellista seurausta sen osapuolille eikä sen oikeudellista luonnetta<sup>825</sup>. Sisältö ennen muotoa -periaatteeseen liittyy keskeisesti oikeustoimen muodon ja sisällön välinen vastaavuusarviointi. Vastaavuusarvioinnin tarkoituksena on selvittää, vastaako oikeustoimelle valittu muoto asian todellista sisältöä. Vastaavuusarvioinnin lopputuloksena voidaan päätyä tilanteeseen, jossa toimenpiteen oikeudellinen muoto ja varsinainen tarkoitus ovat ristiriidassa keskenään. Tällöin havaittu ristiriita poistetaan sisällön hyväksi eli oikeustoimelle annetaan sellaisen vero-oikeudellisen muoto, joka vastaa sen varsinaista taloudellista luonnetta tai tarkoitusta<sup>826</sup>. Näin ollen VML 28.1 §:n ensimmäinen virke mahdollistaa oikeustoimen verottamisen oikean muodon mukaan.

VML 28.1 §:n toisen virkkeen oikeustosiakuvauksella sisältyy puolestaan subjektiivisen edellytyksen, jonka avulla pyritään selvittämään oikeustoimen taustalla oleva tarkoitus. Subjektiivinen edellytys ilmenee VML 28.1 §:n toisen virkkeen muotoilusta, jonka mukaan verotettava tulo ja omaisuus voidaan arvioida, jos toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisessä verosta vapautumisen tarkoituksessa. Oikeustoimen tarkoituksen selvittämisen yhteydessä on kysymys siitä, mitkä seikat

<sup>821</sup> Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 85; Wikström 2007: 451; Pikkujämsä 2001: 180; Helminen 2016b: 249 sekä Isomaa-Myllymäki 2016: 202.

<sup>822</sup> Myrsky & Rabinä 2015: 349.

<sup>823</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 40.

<sup>824</sup> Ks. myös Helminen 2016b: 248–249.

<sup>825</sup> Nissinen 2021: 219.

<sup>826</sup> Ks. myös Isomaa-Myllymäki 2016: 203.

ovat vaikuttaneet oikeustoimen toteuttamiseen. Tavoitteena on saada vastaus kysymykseen, onko lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen taustalla muita tavoitteita kuin tällaisen veroedun saavuttaminen. Muihin tavoitteisiin viitataan kotimaisessa oikeuskäytännössä tyyppillisesti ilmaisuilla *liiketaloudellinen peruste* tai *liiketaloudellinen syy*<sup>827</sup>.

VML 28.1 §:n toista virkettä tarkastelemalla voidaan havaita, että säännöksen soveltamiskynnys on tarkoitettu korkeaksi. Korkeaa soveltamiskynnystä ilmentää vaatimus, jonka mukaan verosta vapautumisen tarkoituksen on oltava *ilmeistä*. *Kielitoimiston* sanakirjan mukaan ilmeinen on synonyyminen ilmaus sanoille varma, kiistaton, selvästi havaittava ja päivänselvä<sup>828</sup>. Pelkästään VML 28.1 §:n toisen virkkeen muotoilun perusteella verosta vapautumisen tarkoituksen pitäisi olla oikeustoimen ainoa tai hallitseva syy, jotta VML 28 §:ää voidaan ylipäätään soveltaa. Tulkinta osoittautuu virheelliseksi, kun huomioon otetaan VML 28 §:n soveltamista koskeva oikeuskäytäntö. Oikeuskäytäntöä tarkastelemalla havaitaan nimittäin melko nopeasti, että VML 28 §:n soveltamisedellytykset täyttyvät myös tilanteissa, joissa veroedun tavoittelu ei ole ollut oikeustoimen ainoa tai hallitsevin syy<sup>829</sup>.

VML 28.1 §:n muotoilun perusteella vaikuttaa niin ikään siltä, että säännös ilmaisee kaksi itsenäistä oikeustosiasi- ja oikeusseuraamuskuvausta, jotka määrittelevät säännöksen soveltamisedellytykset toisistaan poikkeavasti. VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevan oikeuskäytännön perusteella voidaan kuitenkin havaita, että VML 28.1 §:n ensimmäistä ja toista virkettä ei sovelleta itsenäisesti. Oikeuskäytännöstä ei ole ainakaan poimittavissa päätöksiä, joissa VML 28 §:n soveltaminen olisi perustunut yksilöidysti VML 28.1 §:n ensimmäiseen tai toiseen virkkeeseen. Sen sijaan VML 28 §:ää on sovellettu yhtenä kokonaisuutena perustelematta ratkaisuja selvästi jommankumman virkkeen nojalla tehdyiksi. Päinvastoin, oikeuskäytäntö tukee käsitystä, jonka mukaan VML 28.1 §:n kahdessa virkkeessä ilmaistut soveltamisedellytykset kietoutuvat toisiinsa ja että säännöstä sovelletaan yhtenä kokonaisuutena<sup>830</sup>. Voidaankin todeta, että VML 28 §:n

<sup>827</sup> Ks. esim. KHO 2021:178, KHO:2018:40, KHO:2017:5, KHO:2016:115 ja KHO 2016:72.

<sup>828</sup> Kielitoimiston sanakirja 2020 > ilmeinen.

<sup>829</sup> Ks. esim. johdon kannustinjärjestelmän verokohtelua koskeva vuosikirjapäätös KHO 2014:66, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että johdon kannustinjärjestelmälle oli sinänsä liiketaloudelliset perusteet, mutta kannustinjärjestelmän toteuttamiselle esitettyjä liiketaloudellisia perusteita oli kuitenkin pidettävä suhteellisen ohuina.

<sup>830</sup> Ks. oikeuskäytännöstä esim. korkomenojen vähentämistä koskeva vuosikirjapäätös KHO 2021:179, jossa korkein hallinto-oikeus totesi seuraavaa: ”Kun osakeluovutuksia tarkasteltiin kokonaisuutena, niiden tarkoituksena oli ollut korkovähennysten muodossa kertyvän verotuksellisen edun tavoittelu (VML 28.1 §:n toinen virke). Osakeluovutukset eivät siten olleet vastanneet asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, ja ne olivat luonteeltaan keinotekoisia (VML 28.1 §:n ensimmäinen virke).” Korostetut kohdat lisätty.

Ks. myös vuosikirjapäätös KHO 2018:40, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että

soveltamisharkintaa koskeva oikeuskäytäntö täsmentää huomattavasti paremmin säännöksen sisältöä kuin säännöksen muotoilu itsessään.

#### 4.6.4 Paradigman muutokset yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa

VML 28 §:n sanamuodon muutostarvetta on jarruttanut säännöksen avoin muotoilu, joka on mahdollistanut säännöksen tulkinnallisen joustavuuden ja sen, että säännös ei ole menettänyt tehoaan muuttuvassa toimintaympäristössä. Muutostarvetta on jarruttanut osaltaan myös se, että VML 28 §:ää koskevat samat tulkintaongelmat kuin muuta verolainsäädäntöä. On myös huomattava, että VML 28 §:n pitkä lainsäädäntöhistoria ja säännöstä koskevien käsitystapojen vakiintuneisuus ovat osaltaan lisänneet oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Tämän takia sanamuodon muutokset aiheuttaisivat väistämättä jonkinasteista epävarmuutta VML 28 §:n tulkinnasta muutosten jälkeen<sup>831</sup>. Näin on erityisesti siksi, että säännöksen tulkinnasta ja soveltamisesta on ehtinyt kertyä vuosikymmenten aikana runsaasti oikeuskäytäntöä, jotka ovat osaltaan täsmentäneet säännöksen soveltamisalan rajoja.

Merkillepantavaa on, että vaikka VML 28 §:n sanamuoto on säilynyt lähes muuttumattomana ja muutokset ovat olleet suurilta osin teknisiä, käsitys säännöksen sisällöstä on vaihdellut vuosikymmenten aikana. 1960-luvun alkupuolelle saakka yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa ja soveltamisalaa tarkasteltiin pitkälti *simulaatio-opin* viitekehyksessä<sup>832</sup>. Viitekehyksen merkittävimpiin vaikuttajiin kuului *Aarne Rekola*, jonka tulkintaa silloisesta TOL 95.2 §:stä voidaan kuvata yksityisoikeuspainotteiseksi ja formalistiseen soveltamistapaan kytkeytyväksi<sup>833</sup>. Rekolan mukaan TOL 95.2 §:n soveltamisen ydinkysymys liittyi siihen, oliko oikeustoimi *simuloitu* tai *dissimuloitu*. Toisin sanoen, oliko oikeustoimessa kyse vale- tai peitelystä oikeustoimesta.<sup>834</sup> Rekolan käsityksen mukaan TOL 95.2 §:ää voitiin soveltaa vain oikeustoimiin, jotka osapuolet olivat tehneet yhteisymmärryksessä vain näön vuoksi (simulaatio) tai oikeustoimiin, joissa oikeustoimen näennäinen

---

kommandiittiyhtiön käyttöön perustuva toimintamalli oli liiketaloudellisilta perusteiltaan suhteellisen ohut ja osin keinotekoinen, kun otettiin huomioon, että toimintamallilla saatuttava hyöty liittyi lähinnä A:lle kertyvän voitonjaon verotukseen (*VML 28.1 §:n toinen virke*). Toimintamalli ei siten kokonaisuutena arvioiden vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta – – (*VML 28.1 §:n ensimmäinen virke*). Korostetut kohdat lisätty.

<sup>831</sup> Urpilainen 2012: 213.

<sup>832</sup> Aer 2018: 24.

<sup>833</sup> Ks. myös Aer 2018: 16 ja Wikström 2007: 451.

<sup>834</sup> Ks. vale- ja peiteltyistä oikeustoimista esim. Voipio 1968: 38–67 ja Knuutinen 2009: 15–16.

ulkonainen ilmaus peitti toisen vakaasti tahdotun oikeustoimen (dissimulaatio)<sup>835</sup>.

Rekolan näkemyksen taustalla oli ajatus siitä, että oikeustoimia oli käsiteltävä vero-oikeudessa sellaisena, miksi ne oli tarkoitettu<sup>836</sup>. Rekola katsoi, että tätä tarkoitusta varten lainsäädäntöön oli sisällytetty TOL 95.2 §. Rekolan mukaan säännös sisälsi periaatteen, jonka mukaan valeoikeustoimia oli käsiteltävä verotuksessa niin kuin oikeustoimia ei olisi tehtykään. Peitetyjen 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.<sup>837</sup> Rekolan tulkinnassa korostui näin ollen oikeussuhteiden muodollinen tarkastelu. Tärkeä havainto on, että Rekolan käsitys yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ja soveltamisalasta nojautui vahvasti TOL 95.2 §:n ensimmäiseen virkkeeseen. Sen sijaan Rekola ei antanut merkitystä TOL 95.2 §:n toiselle virkkeelle, jonka formalistinen tulkinta kuitenkin mahdollisti puuttumisen myös yksityisoikeudellisesti päteviin oikeustoimiin, jotka oli toteutettu veron kiertämisen tarkoituksessa<sup>838</sup>.

Rekolan ohella yksityisoikeuspainotteista tulkinta-ajatusta kannatti *Jaakko Voipio*, joka tarkasteli veron kiertämistä analyttisen yksityisoikeuden näkökulmasta vuonna 1968 ilmestyneessä väitöskirjassaan ”Verotuksen kiertämisestä”. Rekola poiketen Voipio lavensi silloisen VerL 56 §:n soveltamisalakäsitystä objektivoitua simulaatio-opin piiriin<sup>839</sup>. Voipio muokkasi näennäisyyden käsitettä ja katsoi, että VerL 56 §:n ydinkysymys liittyi todellisen ja näennäisen vastakohtaan<sup>840</sup>. Tätä silmällä pitäen Voipio esitti, että näennäisiä oikeustoimia voi syntyä joko verovelvollisten tietäen heidän toimestaan tai verovelvollisten tietämättä<sup>841</sup>.

Rekola mukailleen Voipio katsoi, että silloisen VerL 56 §:n soveltaminen oli sidoksissa pelkästään siihen, oliko tarkastelun kohteena oleva oikeustoimi yksityisoikeudellisesti pätevä<sup>842</sup>. Voipion mukaan VerL 56 §:n toisessa virkkeessä ilmaistulla veronvälttämistarkoituksella ei ollut säännöksen soveltamisharkinnassa itsenäistä merkitystä. Voipio katsoi, että säännöksen toinen virke toimi ainoastaan muistutuksena, että veronkiertämistarkoituksen esiintyessä todellisuuskysymys olisi

<sup>835</sup> Ks. Rekola 1953: 209 ja Voipio 1968: 38.

<sup>836</sup> Rekola 1947: 485–486.

<sup>837</sup> Ks. Tikka 1972: 220.

<sup>838</sup> Ks. myös Wikström 2007: 452.

<sup>839</sup> Torkkel 2020b: 343.

<sup>840</sup> Voipio 1968: 290.

<sup>841</sup> Voipio 1968: 105, alaviite 4 ja 208. Ks. Voipion käsityksen analyysistä myös Tikka 1972: 224–225.

<sup>842</sup> Voipio 1968: 171, 174–176 ja 283–284. Ks. myös Wikström 2007: 453.

erityisesti tutkittava<sup>843</sup>. Voipion mukaan veronvälttämistarkoituksen sisältämää toista virkettä voitiinkin soveltaa vain tilanteissa, joissa VerL 56 §:n ensimmäisen virkkeen soveltamisedellytykset olivat täyttyneet.<sup>844</sup>

Käsitykset yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta alkoivat hajaantua oikeuskirjallisuudessa 1960-luvun alkupuolella, kun korkein hallinto-oikeus antoi äänestyspäätöksen 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.<sup>845</sup>

Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että osakkeiden lahjoittamiseen oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Näin ollen osakkeiden myyntivoitto verotettiin lahjoittajalla. Huomionarvoista on, että osakkeiden lahjoituksessa ei ollut kyse simuloidusta tai dissimuloidusta oikeustoimesta eli osakkeiden lahjoitus ja myynti olivat yksityisoikeudellisesti moitteettomia oikeustoimia. Näin ollen oli selvää, että yleistä veronkiertosäännöstä voitiin soveltaa yksityisoikeudellisesti moitteettomiin oikeustoimiin. Päätöksestä huolimatta osa vero-oikeuden tutkijoista piti edelleen tiukasti kiinni suppeasta, simulaatio-oppiin nojaavasta tulkintakäsityksestään. Totuus oli kuitenkin, että Rekolan ja Voipion käsitykset yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ja säännöksen soveltamisalasta eivät olleet linjassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön kanssa<sup>846</sup>.

*Kari S. Tikka* esitti oman näkemyksensä VerL 56 §:n tulkinnasta vuonna 1972 ilmestyneessä väitöskirjassaan ”Veron minimoinnista”. Tikka irtautui Rekolan ja Voipion simulaatio-oppiin nojaavista rajoituksista VerL 56 §:n tulkinnassa ja erotti VerL 56 §:n soveltamiskysymyksen vale- ja peiteltyjä oikeustoimia koskevasta kysymyksestä. Tikka tarkasteli VerL 56 §:ää kompetenssi- eli toimivaltasäännöksenä, jonka avulla lainsäätäjä oli lisännyt lainsoveltajan toimivaltaa ja oikeuttanut tämän ehkäisemään veron kiertämistä normaalin toimivallan ylittävillä

<sup>843</sup> Voipio 1968: 291.

<sup>844</sup> Voipio 1968: 285.

<sup>845</sup> Ks. Wikström 2007: 457–458 ja Aer 2018: 24–32.

<sup>846</sup> Ks. esim. Aer 2018: 24, 28–31.

ratkaisuilla<sup>847</sup>. Tikka katsoi perustellusti, että vale- ja peiteltyissä oikeustoimissa oli kyse eri ilmiöstä kuin VerL 56 §:ssä tarkoitetusta veron kiertämisestä. Tästä syystä näitä niin kutsuttuja *näennäisoikeustoimia* ei pitänyt hänen mukaansa samaistaa veron kiertämiseen.<sup>848</sup>

Oikeuskäytäntöön tukeutuen Tikka katsoi, että VerL 56 §:n soveltamisalan rajaaminen vain vale- ja peiteltyihin oikeustoimiin oli epätarkoituksenmukaista ja vastoin korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä omaksuttua tulkintalinjaa. Erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden antaman päätöksen KHO 1961 I 18 perusteella Tikka piti selvänä, että VerL 56 §:ää voitiin soveltaa yksityisoikeudellisesti moitteettomiin oikeustoimiin.<sup>849</sup> Näin ollen Tikka erotti lopulta veron kiertämisestä koskevan kysymyksen vale- ja peiteltyjä oikeustoimia koskevasta kysymyksestä. Tämän lisäksi Tikka katsoi, että VerL 56 §:n toisen virkkeen sisältämällä veronkiertotarkoituksen soveltamiskriteerillä oli itsenäinen ja tärkeä merkitys säännöksen soveltamisharkinnassa. Tikan mukaan VerL 56 §:n soveltamisharkinnan kannalta oli nimittäin tärkeää, mihin oikeustoimella pyrittiin.<sup>850</sup> Käytännössä Tikka näki VerL 56 §:n soveltamistapanormina, jonka tehtävänä oli osoittaa verolain säännönmukaista realistisemmän soveltamisalan käyttöalue, jolloin myös veronkiertämistarkoitusta osoittava tunnusmerkki tuli mielekkääksi osaksi VerL 56 §:n soveltamista<sup>851</sup>.

Tikan käsitys oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuudesta vero-oikeudessa ei ollut Voipion tavoin torjuva<sup>852</sup>. Sen sijaan Tikka suhtautui myönteisesti ajatukseen, että yleisoikeudelliset periaatteet, kuten oikeuden väärinkäytön ehkäiseminen, olivat luultavimmin etäisenä taustaideologiana eräissä veron kiertämisestä koskevissa yleislausekkeissa. Tikka kuitenkin katsoi, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaate vaikutti lähinnä sellaisissa maissa, joissa ei ollut säädännäistä yleistä veronkiertosäännöstä.<sup>853</sup> Tämän perusteella voidaan katsoa, että Tikka ei pitänyt oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta kovinkaan hyödyllisenä, koska kansallisessa vero-oikeudessa lain tarkoituksen vastaisiin järjestelyihin voitiin puuttua VerL56 §:llä<sup>854</sup>.

---

<sup>847</sup> Tikka 1972: 189.

<sup>848</sup> Tikka 1972: 304.

<sup>849</sup> Ks. Tikka 1972: 301–304.

<sup>850</sup> Tikka 1972: 311–314.

<sup>851</sup> Tikka 1972: 315.

<sup>852</sup> Vrt. Voipio (1968: 280–281), joka oli aiemmin torjunut oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuuden vero-oikeudessa.

<sup>853</sup> Tikka 1972: 194–195.

<sup>854</sup> Ks. myös Torkkel 2020b: 331.



Tikan käsitykset VerL 56 §:stä ja säännöksen tulkinnasta vakiintuivat vallitsevaksi kannaksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa<sup>855</sup>. Simulaatio-opista irtautuminen oli merkittävä muutos VerL 56 §:n tulkinnan kannalta, kun otetaan huomioon, kuinka vahvan tuen Tikan käsitykset saivat kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Tästä syystä, simulaatio-opista irtautuminen voidaan rinnastaa vero-oikeudelliseen *paradigman muutokseen*.

Paradigma on tieteenfilosofi *Thomas Kuhnin* vuonna 1962 ilmestyneessä teoksessa ”The Structure of Scientific Revolutions” tunnetuksi tekemä käsite<sup>856</sup>. Paradigmalla tarkoitetaan tutkijayhteisössä vallitsevaa yleisesti hyväksyttyä peruskäsitystä, viitekehystä tai ajattelutottumusta<sup>857</sup>. Paradigma toimii eräänlaisena tieteenalan pohjana ja suunnannäyttäjänä, joka ohjaa tutkimusta ja määrittää sen, mikä on tieteenalalla kulloinkin oikeaa ja merkitsevää tiedettä<sup>858</sup>. Paradigman voidaan katsoa kuvaavan yleisesti hyväksyttyä teoriaa tietystä tutkimuskohteesta, esimerkiksi yleisestä veronkiertosäännöksestä ja sen tulkinnasta. Tutkimuskohdetta tulkitaan ja selitetään lähtökohtaisesti tämän yleisesti hyväksytyyn teoriaan kautta.

Paradigma sisältää tiettyjä tutkimusyhteisön kesken jaettuja käsityksiä ja oletuksia siitä, kuinka asiat ovat<sup>859</sup>. Paradigma edustaa kuitenkin lopulta vain yhtä tapaa tarkastella tutkimuskohdetta. Näin ollen paradigman selitysvaikutus alkaa hiipua ja paradigma voi osoittautua epätarkoituksenmukaiseksi, kun se ei enää vastaa toimintaympäristössä vallitsevaa tilannetta<sup>860</sup>. Tämä johtaa ajan kuluessa siihen, että uusi ajattelutottumus tai viitekehys alkaa murtaa vallitsevaa paradigmaa ja lopulta paradigma muuttuu.

Rekolan ja Voipion simulaatio-oppiin nojaava käsitys yleisen veronkiertosäännöksen tulkinnasta ilmentää vero-oikeuden tutkimuksen alalla aikansa vallitsevaa paradigmaa eli yleistä ajattelutapaa säännöksen tulkinnasta. 1960-luvun

<sup>855</sup> Ks. esim. Andersson 1979: 84–86; Nuotio 2012: 341–342; Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 88–89; Isomaa-Myllymäki 2016: 202 sekä Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2021: 25. Veron kiertäminen > VML 28 §:n soveltamismahdollisuuden arviointi verosuunnittelutilanteissa > Yksityisoikeudellinen moitteettomuus. Ks. myös Torckel 2020b: 344, Wikström & Kontkanen 2010: 374 sekä Aer 2018: 43–44. Ks. Tikan ansioista laajemmin Lehtonen 2007: 140–151.

<sup>856</sup> Raitasuo (2022: 20) huomauttaa, että Kuhnin käsitteistöä paradigmatista on käytetty laajasti yhteiskuntatieteissä ja oikeustieteessä, vaikka teoria tieteellisten vallankumousten luonteesta ja paradigmojen muutoksesta koskeekin luonnontieteitä.

<sup>857</sup> Ks. Kuhn 1970: 10–11 ja 176.

<sup>858</sup> Ks. myös Kuhn 1970: 24–25.

<sup>859</sup> Neuman 2014: 96.

<sup>860</sup> Ks. myös Kuhn 1970: 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 siirtymä uuteen paradigmaan on tapahtunut.

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 enää kiistatonta tukea korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä. Havainto teki tilaa paradigman vähittäiselle murtumiselle ja samalla uudelle paradigmalle. Paradigman murtumista edisti osaltaan Tikan esittämä perusteltu kanta, jonka mukaan VerL 56 §:n tulkinnassa oli irrottauttava 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. Käsillä olevan tutkimuksen kannalta tärkeä havainto on, että VML 28 §:n sääntely-ympäristö on muuttunut olennaisesti 2010-luvun loppupuolella niistä lähtökohdista, joissa VML 28 §:ää on perinteisesti tulkittu ja sovellettu. Sääntely-ympäristön muutoksen taustalla on veronkiertodirektiivin ja erityisesti direktiivin 6 artiklan yleisen veronkiertosäännöksen kansallinen implementointiratkaisu<sup>861</sup>. 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 sääntely-ympäristön muutokset, joiden voidaan katsoa vaikuttavan VML 28 §:n tulkintaan EU-oikeuden tulkintavaikutuksen kautta<sup>862</sup>.

## 4.7 Yleinen veronkiertosäännös EU-oikeudessa

Lähes jokainen tuloverotusta harmonisoiva direktiivi sisältää veron kiertämisen estämiseksi tarkoitetun veronkiertosäännöksen. Tällaisia direktiivejä ovat esimerkiksi emo-tytäryhtiödirektiivi, korko-rojaltidirektiivi ja yritysjärjestelydirektiivi. Direktiiveihin pohjautuvien veronkiertosäännösten lisäksi jäsenvaltioilla voi olla kansallisia veron kiertämisen estämiseen tähtääviä kansallisia normeja. Kansalliset normit eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.

Huolimatta siitä, että EU:n direktiivisääntelyyn on sisältynyt veron kiertämistä estäviä säännöksiä, veronkiertodirektiivi on ensimmäinen direktiivi, jolla on pyritty

<sup>861</sup> Ks. veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnista tutkimuksen alaluku 4.8.

<sup>862</sup> Ks. tutkimuksen alaluku 4.9, jossa käsitellään veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointiratkaisusta aiheutuneita tulkintahaasteita.

yhdenmukaistamaan veron kiertämisen estämistä koskevaa sääntelyä yhteisöjen tuloverotuksessa<sup>863</sup>. Veronkiertodirektiivistä saavutettiin poliittinen yhteisymmärrys poikkeuksellisen nopeasti<sup>864</sup>. Euroopan komissio julkaisi 28.1.2016 veron kiertämisen estämisen vastaisen paketin ja sen osana ehdotuksen veronkiertodirektiiviksi<sup>865</sup>. Jäsenvaltioiden talous- ja valtiovarainministereistä muodostuva Ecofin-neuvosto saavutti yhteisymmärryksen joiltain osin muutetusta direktiivistä 20.6.2016. Direktiivi annettiin 12.7.2016 ja jäsenvaltioiden piti saattaa direktiivisääntely osaksi kansallista lainsäädäntöä 31.12.2018 mennessä<sup>866</sup>.

Veronkiertodirektiivin hyväksymisellä on ollut suuri periaatteellinen merkitys, koska direktiivin sääntelyalueet ovat siirtyneet direktiivin myötä kansallisesta toimivallasta EU:n toimivaltaan. Suurta periaatteellista merkitystä ilmentää myös se, että direktiivisääntelyn tulkinta kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan.<sup>867</sup> Veronkiertodirektiivillä on vahvistettu yhdenmukaistetut säännöt seuraavilla viidellä 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 minimidirektiivistä<sup>868</sup>. Näin ollen direktiivin tarkoituksena ei ole veron kiertämistä estävien keinojen täydellinen yhdenmukaistaminen. Huomionarvoista on, että direktiivi tarjoaa jäsenvaltioille mahdollisuuden säätää direktiiviä tiukemmista säännöksistä, kunhan direktiiviä tiukempi kansallinen sääntely ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Tämä ilmenee direktiivin 3 artiklasta, jonka mukaan direktiivi ei estä soveltamasta sellaisia kansallisia tai sopimusperusteisia määräyksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa laajempi suoja kotimaiselle yhteisöveropohjalle. Näin ollen jäsenvaltiot ovat voineet halutessaan laajentaa kansallisilla säännöksillä esimerkiksi direktiivin 6 artiklan soveltamisalaa henkilöverotukseen ilman, että sääntely olisi ristiriidassa direktiivin kanssa<sup>869</sup>.

Veronkiertodirektiivi poikkeaa tarkoitukseltaan ja päämääriltään olennaisesti muista tulovero-oikeutta sääntelevistä direktiiveistä. Direktiivi ei esimerkiksi

<sup>863</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 335.

<sup>864</sup> Ks. myös Knuutinen 2021a: 65.

<sup>865</sup> Euroopan komissio 2016a.

<sup>866</sup> Poikkeuksena olivat maastapoistumisverotusta ja hybridijärjestelyjä koskevat säännökset, jotka oli hyväksyttävä viimeistään 31.12.2019 mennessä ja joita oli sovellettava viimeistään 1.1.2020 alkaen. Käänteisiä hybridejä koskeva säännös oli puolestaan annettava viimeistään 31.12.2021 ja säännöstä oli sovellettava 1.1.2022 alkaen.

<sup>867</sup> Malmgrén 2018a: 2.

<sup>868</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 16 perustelukappale. Ks. myös Helminen 2018a: 235 ja Knuutinen 2020a: 335.

<sup>869</sup> Viitala 2016: 338–339.

mahdollista sisämarkkinoiden vaatimuksiin mukautumista ja tuottavuuden lisäämistä, kuten emo-tytäryhtiödirektiivi tai yritysjärjestelydirektiivi<sup>870</sup>. Direktiivi ei sisällä myöskään yritysjärjestelydirektiivin kaltaisia aineellisia säännöksiä, jotka mahdollistaisivat nimenomaisesti veroetujen tavoittelun. Veronkiertodirektiivillä pyritään ainoastaan lujittamaan suojaa veron kiertämistä vastaan ja tätä voidaan pitää poliittisena suunnanmuutoksena EU-oikeudessa.

Veronkiertodirektiivin 6 artikla sisältää soveltamisalaltaan laajan yleisen veronkiertosäännöksen. Laajalla soveltamisalalla tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että säännöksen soveltamisalaan kuuluvat kaikki *yhteisöverovelvolliset*. Tämä ilmenee veronkiertodirektiivin soveltamisalaa koskevasta 1(1) artiklasta, jonka mukaan direktiiviä sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Laaja soveltamisala ilmenee myös direktiivin 6(1) artiklasta, jonka mukaan sääntelyä sovelletaan yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa, mikäli sääntelyn soveltamisedellytykset täyttyvät.

Direktiivin 6 artiklan otsikko on ”Yleinen veronkierron vastainen sääntö” ja säännös on muotoilultaan seuraava:

1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovelletavan 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.

Muiden EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten tavoin veronkiertodirektiivin 6 artikla on muotoilultaan avoin ja sisältää useita avoimia ilmaisuja. Avoimiksi jäävät esimerkiksi ilmaisut ”pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista”, ”eivät ole aitoja” ja ”vastaavat taloudellista todellisuutta”. Avoimista muotoilusta ja avoimeksi jäävistä ilmaisuista huolimatta sääntelyn tarkoituksena on yhdenmukaistaa veron kiertämisen estämisen sääntelyä jäsenvaltioissa ja estää lain tarkoituksen vastaisten veroetujen myöntäminen yhteisöveroa laskettaessa.

---

<sup>870</sup> Emo-tytäryhtiödirektiivin johdanto-osan neljäs perustelukappale ja yritysjärjestelydirektiivin johdanto-osan toinen perustelukappale.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kohdalla on huomattava, että kyseessä on sääntelytekniisesti pakottava säännös<sup>871</sup>. Säännöstä on tämän takia sovellettava, mikäli siinä asetetut soveltamisedellytykset täyttyvät. Esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artikla antaa tältä osin jäsenvaltioille *mahdollisuuden* olla soveltamatta veronkiertosäännöstä, jos oikeustoimessa on kyse yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklassa tarkoitettusta veron kiertämisestä. Direktiivin 6 artiklan kohdalla on myös huomattava, että säännöstä on sovellettava yhdenmukaisesti sekä kansallisissa että rajat ylittävissä tilanteissa. Tämä ilmenee direktiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleesta, jossa todetaan, että sääntelyllä on tarpeen varmistaa, että yleisiä veronkiertosäännöksiä sovelletaan yhdenmukaisella tavalla kansallisissa tilanteissa, unionin sisällä ja kolmansien maiden suhteen. Tällä tarkoitetaan, että direktiivin 6 artiklaan pohjautuvan kansallisen säännöksen soveltamisala ja soveltamisen tulokset olisivat samat sekä kansallisissa että rajat ylittävissä tilanteissa<sup>872</sup>. Vastaavaa päämäärää ei ole ilmaistu muiden direktiivien veron kiertämistä estävissä säännöksissä. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kohdalla on lisäksi huomattava, että jäsenvaltioiden on säädettävä veron kiertämisen estämisestä vähintään direktiivin 6 artiklan tasoisesti. Kansallinen sääntely voi kuitenkin ulottua direktiivin 6 artiklassa säädettyä laajemmalle. Direktiivi ei siis estä soveltamasta kansallisia säännöksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa korkeampi suoja kotimaisille veropohjille.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan tarpeellisuutta on perusteltu sillä, että jäsenvaltioiden lainsäätäjät eivät pysty reagoimaan toimintaympäristön muutoksiin riittävän nopeasti. Euroopan komission mukaan kansallisilla lainsoveltajilla ei ole ollut riittävästi suojakeinoja veron kiertämisen estämiseksi ja tämä on ollut seurausta toimintaympäristön nopeista muutoksista.<sup>873</sup> Tästä syystä direktiivin 6 artikla säädettiin työkaluksi, jonka avulla jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset pystyisivät puuttumaan paremmin oikeustoimiin, joilla tavoitellaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja.

Veronkiertodirektiivin johdanto-osan mukaan direktiivin 6 artiklalla on tarkoitus *paikata aukkoja*, joita ei pystytä paikkaamaan kohdennetuilla veronkiertosäännöksillä<sup>874</sup>. Muotoilua on tulkittava niin, että direktiivin 6 artikla on soveltamisjärjestykseltään toissijainen suhteessa kohdennettuihin veronkiertosäännöksiin<sup>875</sup>. Muotoilua ei pidä tulkita niin, että direktiivin 6 artikla olisi työkalu

<sup>871</sup> Ks. myös Helminen 2018a: 235.

<sup>872</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>873</sup> Euroopan komissio 2016a: 9.

<sup>874</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>875</sup> Ks. veronkiertodirektiivin 6 artiklan suhteesta kohdennettuihin veronkiertosäännöksiin Kuźniaki 2020: 133–135.

verolainsäädännön aukkojen paikkaamiseen<sup>876</sup>. Tähän tarkoitukseen 6 artiklaa ei voida soveltaa, koska verolainsäädännön aukkojen paikkaaminen kuuluu lainsäätäjän tehtäviin verotuksen lakisidonnaisuuden takia.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan voidaan katsoa sisältävän *neljä* soveltamisedellytystä<sup>877</sup>. Jokaisen neljän soveltamisedellytyksen on täyttyävä, jotta oikeustoimessa on kyse säännöksessä tarkoitettusta veron kiertämisestä. Direktiivin 6 artiklan mukaan veron kiertämiseksi todettavassa oikeustoimessa on ensinnäkin oltava kyse *järjestelystä* tai *järjestelyjen sarjasta*. Direktiivissä ei kuitenkaan määritellä, mitä tarkoitetaan järjestelyllä tai järjestelyjen sarjalla. Direktiivin tarkoitus huomioon ottaen voidaan kuitenkin katsoa, että järjestelyn ja järjestelyjen sarjan käsitteitä pitää tulkita laajasti. Käsitteiden laaja tulkinta tarkoittaa sitä, että sääntelyn piiriin kuuluvat esimerkiksi kaikenlaiset oikeustoimet, sopimukset ja muut sitoumukset.<sup>878</sup> Direktiivin 6 artiklan muotoilun perusteella on joka tapauksessa selvää, että säännöksen soveltamisalaan kuuluvat vaihteelliset transaktiot eli niin sanotut sarjatoimet<sup>879</sup>.

Toiseksi veronkiertodirektiivin 6 artikla edellyttää veron kiertämiseksi todettavalta oikeustoimelta, että järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta muodostuva veroetu on *sovellettavan verolain tarkoituksen vastainen*. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä lain tarkoituksen vastaisuutta koskevaa soveltamisedellytystä kutsutaan objektiiviseksi edellytykseksi<sup>880</sup>. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisen toteaminen edellyttää teleologisen tulkintamenetelmän käyttöä, koska teleologinen tulkinta ottaa huomioon sääntelyn tarkoituksen. Säännöksessä mainittu sovellettavan verolain käsite on ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan jäsenvaltion aineellista kansallista verosäännöstä, jota oikeustoimella on pyritty kiertämään<sup>881</sup>. Kyseisellä säännöksellä ei näin ollen tarvitse olla EU-oikeudellista ulottuvuutta, vaan kyse voi olla puhtaasti kansallisesta säännöksestä.

Tarkasteltaessa, mikä lainsoveltaja ja erityisesti tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään soveltamisharkinnan kohteena olevan lain tarkoituksen, vastaus riippuu soveltamisharkinnan kohteena olevasta sääntelystä. Tilanteessa, jossa soveltamisharkinnan kohteena on puhtaasti kansallinen aineellinen säännös,

<sup>876</sup> Ks. Lindgren 2018: 4 ja Knuutinen 2020a: 75.

<sup>877</sup> Vrt. Kuźniaki (2020: 128 ja 142), joka jakaa säännöksen soveltamiskriteerit kolmeen ryhmään.

<sup>878</sup> Ks. analogisesti Euroopan komission (2013: 10) direktiiviehdotus emo-tytäryhtiödirektiivin muuttamisesta ja erityisesti veronkiertosäännöksen muuttamista koskeva osio, jossa järjestelyn käsite kattaa minkä tahansa transaktion, järjestelmän, toimen, toiminnan, sopimuksen, yhteisymmärryksen, lupauksen tai sitoumuksen. Ks. myös Kuźniaki 2020: 136–137.

<sup>879</sup> Ks. vaihteellisten transaktioiden käsitteestä Tikka 1972: 230–231.

<sup>880</sup> Ks. esim. C-110/99, *Emsland-Stärke*, 56 kohta ja C-251/16, *Cussens*, 32 kohta

<sup>881</sup> Ks. vastaavasti Báez Moreno & Zornoza Pérez 2019: 128.

toimivalta tämän säännöksen tarkoituksen määrittämisestä on kansallisella lainsoveltajalla. Tilanteessa, jossa soveltamisharkinnan kohteena olevalla säännöksellä on liittymä EU-oikeuteen, toimivalta aineellisen säännöksen tarkoituksen täsmentämisestä kuuluu viimekädessä EU-tuomioistuimelle.<sup>882</sup>

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kolmannen soveltamisedellytyksen mukaan oikeustoimen *pääasiallisena* tai *yhtenä pääasiallisista tarkoituksista* täytyy olla veroedun tavoittelu. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä oikeustoimen pääasiallista tarkoitusta koskevaa soveltamisedellytystä kutsutaan subjektiiviseksi edellytykseksi<sup>883</sup>. Subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa vastataan kysymykseen, onko oikeustoimen motiivina ollut veroetujen tavoittelu. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan perusteella veroedun tavoittelun ei tarvitse olla oikeustoimen ainoa tai pääasiallinen syy, jotta oikeustoimessa olisi kyse direktiivissä tarkoitusta veron kiertämisestä. Oikeustoimessa voi olla kyse veron kiertämisestä, vaikka oikeustoimen yhtenä pääasiallisista tarkoituksista olisi veroedun tavoittelu.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklassa ei määritellä, mitä sääntelyssä tarkoitetaan pääasiallisella tarkoituksella tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista. Myöskään EU-oikeudesta ja erityisesti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ei ole löydettävissä yksiselitteistä ja johdonmukaista tulkintaa pääasiallisuuden käsitteelle<sup>884</sup>. Merkittävä havainto on, että pääasiallisuus-käsitteen tulkintaa vaikeuttavat erot eri direktiivien kieliversioiden välillä. Esimerkiksi emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan suomenkielisen kieliversion mukaan jäsenvaltiot eivät saa myöntää direktiiviin perustuvia etuja sellaiselle järjestelylle tai järjestelyjen sarjalle, jonka *pää-tarkoituksena* tai *yhtenä keskeisenä tarkoituksena* on direktiivin kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen. Emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan englanninkielisessä kieliversiossa asia on muotoiltu niin, että ”Member States shall not grant the benefits of this Directive to an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the *main purpose* or *one of the main purposes* of obtaining a tax advantage<sup>885</sup>”. Tosiasiallisesti emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan englanninkielinen kieliversio vastaa subjektiivisen edellytyksen osalta veronkiertodirektiivin 6 artiklan englanninkielistä kieliversiota, jonka mukaan ”– a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for *the main purpose* or *one of the main purposes* of obtaining a tax advantage”. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan

<sup>882</sup> De Broe & Beckers 2017: 143.

<sup>883</sup> Ks. esim. C-110/99, *Emsland-Stärke*, 53 kohta ja C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 114 kohta.

<sup>884</sup> Oikeustoimen päätarkoitukseen tai yhteen sen päätarkoituksista viitataan useissa suomenkielisissä tuomioissa, kuten C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 127 kohta; C-251/16, *Cussens*, 38 kohta ja C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 62 kohta.

<sup>885</sup> Korostus lisätty.

ja emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan suomenkieliset kieliversiot poikkeavat toisistaan subjektiivisen edellytyksen osalta, koska emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan suomenkielisessä kieliversiossa ”one of the main purposes” ilmaistaan käännöksellä ”yhtenä keskeisenä tarkoituksena”. Veronkiertodirektiivin 6 artiklassa vastaavan englanninkielisen ilmaisun käännös on ”yhtenä pääasiallisista tarkoituksista”.

Vastaavia esimerkkejä löytyy myös EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä. Esimerkiksi tuomion C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, englanninkielisessä kieliversiossa käytetään ilmaisua ”its principal objective or one of its principal objectives”. Tuomion suomenkielisessä kieliversiossa ilmaisut ”principal objective” ja ”one of its principal objectives” on käännetty muotoihin ”pääasiallisena tarkoituksena” ja ”yhtenä pääasiallisista tarkoituksista”.<sup>886</sup> Suomenkielisessä kieliversiossa käytetään näin ollen samaa ilmaisua kuin veronkiertodirektiivin 6 artiklan suomenkielisessä kieliversiossa. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan englanninkielisessä kieliversiossa pääasiallinen tai yksi pääasiallisista on puolestaan ilmaistu käännöksellä ”the main purpose or one of the main purposes<sup>887</sup>”.

SEU 55 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden viralliset kielet ovat yhtä todistusvoimaisia. Tämän takia sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei ole mahdollista päästä vakuuttavaan ratkaisuun pääasiallisuuden käsitteen tulkinnassa. Kieliverioiden erojen takia veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkinnassa joudutaan tukeutumaan tältä osin teleologiseen tulkintamenetelmään, joka ottaa huomioon säännöksen tarkoituksen. Säännöksen tarkoitus huomioon ottaen lienee perusteltua väittää, että pääasiallisen tai yhden pääasiallisen tarkoituksen käsitettä ei ole tarkoituksenmukaista tulkita liian ahtaasti. Näin on siitä huolimatta, että suppeasta tulkinnasta poikkeamista on pidetty oikeuskirjallisuudessa verrattain ongelmallisenä. *Báez Moreno* ja *Zornoza Pérez* ovat katsoneet, että suppeasta tulkinnasta poikkeaminen voi johtaa tilanteeseen, jossa kaikki veroetuja muodostavat oikeustoimet täyttävät veronkiertodirektiivin 6 artiklan subjektiivisen soveltamisedellytyksen. Tällöin direktiivin 6 artiklan soveltaminen määräytyisi muiden säännöksessä mainittujen soveltamisedellytysten täyttymisen perusteella. Tästä syystä *Báez Moreno* ja *Zornoza Pérez* toteavat, että parempi ratkaisu olisi tulkita pääasiallisuuden käsitettä suppeasti. Suppealla tulkinnalla he tarkoittavat sitä, että oikeustoimen ainoana, keskeisenä tai hallitsevana tarkoituksena olisi oltava veroedun tavoittelu.<sup>888</sup>

<sup>886</sup> C-115/16, *N Luxembourg 1*, 127 kohta. Korostus lisätty. Ks. myös tuomio C-251/16, *Cusens*, 38 kohta.

<sup>887</sup> Korostus lisätty.

<sup>888</sup> *Báez Moreno & Zornoza Pérez* 2019: 127.



Báez Morenon ja Zornoza Pérezin esittämän suppean tulkinnan haasteena on kuitenkin se, että pääasiallisen, keskeisen, hallitsevan tai ainoan tarkoituksen merkityssisältöjä ei ole tulkittu yhdenmukaisesti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä. Lisäksi on huomattava, että oikeustoimea ei voida luonnehtia veronkiertodirektiivin 6 artiklassa tarkoitetuksi veron kiertämiseksi pelkästään sillä perusteella, että subjektiivinen edellytys täyttyy. Sen sijaan veron kiertämisen toteaminen edellyttää kaikkien direktiivin 6 artiklassa ilmaistujen soveltamisedellytysten täyttymistä. Tästä syystä subjektiivisen edellytyksen täyttymisestä ei voida tehdä olettaa, jonka perusteella oikeustoimessa olisi kyse veron kiertämisestä<sup>889</sup>. Tästä syystä direktiivin 6 artiklan subjektiivisen edellytyksen täyttymisen kannalta voidaan katsoa olevan riittävää, että veroedun tavoittelu on *perustellusti* vaikuttanut oikeustoimen toteutukseen ja että veroedun tavoittelu on ollut *tärkeä syy* oikeustoimen toteuttamiselle. Veroedun ei kuitenkaan tarvitse olla oikeustoimen hallitsevin tai ensisijaisin motiivi, jotta säännöstä voidaan soveltaa.<sup>890</sup>

Veronkiertodirektiivin 6 artikla edellyttää veron kiertämiseksi todettavalta oikeustoimelta neljänneksi sitä, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostava oikeustoimi on *epäaito*. Epäaidon oikeustoimen käsitettä on täsmennetty veronkiertodirektiivin 6(2) artiklassa toteamalla, että epäaito oikeustoimi ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Epäaito on käsitteenä mielenkiintoinen, koska EU-tuomioistuin ei ole käyttänyt käsitettä veron kiertämistä koskevassa ratkaisukäytännössään. Näin on siitä huolimatta, että käsitettä käytetään direktiivin 6(2) artiklan lisäksi myös emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklassa. Epäaidon käsitteen sijaan EU-tuomioistuin on käyttänyt lukuisissa tuomioissaan *täysin keinotekoisien* järjestelyn käsitettä<sup>891</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella täysin keinotekoisella järjestelyllä tarkoitetaan käytännössä ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia oikeustoimia, joilla tavoitellaan lain tarkoituksen vastaisia veroetuja<sup>892</sup>. Näin ollen vaikuttaa siltä, että epäaito ja keinotekoinen vastaavat sisällöllisesti toisiaan. Käsitteiden mahdollisista eroista huolimatta voidaan joka tapauksessa todeta, että direktiivin 6

<sup>889</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-115/16, *N Luxembourg 1*, 4 kohta. Julkisasiamies toteaa, että jokaiselle yksityisen oikeussubjektin veroja vähentävälle menettelytavalle ei voida antaa väärinkäytön leimaa.

<sup>890</sup> Vrt. De Broe & Beckers 2017: 141 sekä Báez Moreno & Zornoza Pérez 2019: 126–127.

<sup>891</sup> Esim. tuomiot C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 55 kohta; C-251/16, *Cussens*, 79 kohta; C-135/17, *X*, 80–84 kohdat; C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 81 kohta sekä C-484/19, *Lexel*, 49–50 kohdat. Ks. puhtaasti keinotekoisista järjestelyistä EU-vero-oikeudessa myös Urpilainen 2008: 536–549.

<sup>892</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 55 kohta; C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74 kohta; C-318/10, *SIAT*, 40 kohta; C-6/16, *Eqiom ja Enka*, 54 kohta; C-504/16, *Deister Holding*, 60 kohta ja C-484/19, *Lexel*, 49 kohta.

artiklalla ei ole ollut tarkoitus rajoittaa todellisiin verotuksesta riippumattomiin syihin perustuvia oikeustoimia<sup>893</sup>.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkinnan kannalta on tärkeää havaita, että oikeustoimen aitouden arviointi liittyy olennaisella tavalla direktiivin 6 artiklan subjektiiviseen soveltamisedellytykseen. Subjektiivisen soveltamisedellytyksen täytyminen nimittäin edellyttää, että järjestelyn pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa oikeustoimea ja sen tarkoitusta on lähestyttävä objektiivisten tosiseikkojen ja kokonaisarvioinnin avulla<sup>894</sup>. Verotuksesta riippumattomat syyt muodostavat merkittävän objektiivisen seikan, jonka avulla lainsoveltajan on arvioitava oikeustoimen tarkoitusta. Tämä ilmenee myös direktiivin 6(2) artiklasta, jonka mukaan järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin *liiketaloudellisiin syihin*. Kokonaisarvioinnin kannalta on tärkeää, että oikeustoimen tarkoituksen arvioinnissa otetaan huomioon kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet, jotka ovat merkityksellisiä tarkasteltavana olevan oikeustoimen kannalta. Tämä ilmenee direktiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleesta, jonka mukaan arvioitaessa, olisiko järjestelyä pidettävä epäaitona, jäsenvaltiot voisivat ottaa huomioon kaikki asiaan liittyvät taloudelliset syyt, rahoitus-toiminta mukaan lukien. Tosiseikkojen ja olosuhteiden kokonaisarviointi kuuluu aina kansallisen lainsoveltajan toimivaltaan.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklassa ei säännellä tarkemmin hyväksyttävistä verotuksesta riippumattomista syistä eikä tällaisten syiden punninnasta. Oikeuden väärinkäyttöä ja veron kiertämistä koskevan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella voidaan kuitenkin todeta, että hyväksyttäviksi perusteiksi eivät kelpaa verotukselliset syyt. Näin on siitä huolimatta, että verotukselliset syyt ovat itse asiassa taloudellisia syitä<sup>895</sup>. Oikeuden väärinkäyttöä ja veron kiertämistä koskevan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella voidaan niin ikään todeta, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkintaan sisältyy verotuksesta riippumattomien syiden punnintaa. Tämä voidaan päätellä ainakin yritysjärjestelydirektiivin soveltamisharkintaa koskevasta tuomiosta C-126/10, *Foggia*, jossa EU-tuomioistuin katsoi, että hallinto- ja hallinnointikulujen vähentäminen oli hyväksyttävä taloudellinen syy, mutta mainituissa kustannuksissa saavutetut säästöt olivat

---

<sup>893</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleen mukaan 6 artiklaa olisi sovellettava järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja. Muissa tapauksissa verovelvollisella olisi oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten.

<sup>894</sup> Ks. esim. tuomio C-28/95, *Leur-Bloem*, 41 kohta; C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, 44 kohta; C-6/16, *Eqiom ja Enka*, 32 kohta sekä C-504/16, *Deister Holding*, 62 kohta, C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 98 kohta.

<sup>895</sup> Ks. esim. C-28/95, *Leur-Bloem*, 47 kohta ja C-126/10, *Foggia*, 34 kohta.

täysin marginaalisia järjestelyllä saavutettavaan veroetuun nähden<sup>896</sup>. Tosiseikkojen ja olosuhteiden kokonaisarviointin rinnalla myös tällaisten perusteiden punninta kuuluu kansallisen lainsoveltajan toimivaltaan.

#### 4.8 Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointi kansalliseen lainsäädäntöön

Jäsenvaltioiden on pitänyt ottaa veronkiertodirektiivin 6 artiklassa säädetyt minimivaatimukset osaksi kansallista lainsäädäntöä 31.12.2018 mennessä ja sääntelyä on pitänyt soveltaa 1.1.2019 alkaen. Direktiivin 6 artiklan implementoinnissa on sallittu määrätty valinnaisuus<sup>897</sup>. Tämä on seurausta siitä, että direktiivin 6 artikla on luonteeltaan minimisäännös, joka asettaa veron kiertämistä estävälle sääntelylle vähimmäistason. Vähimmäistaso mahdollistaa sen, että direktiivin 6 artiklan kansallinen implementointisäännös voi olla soveltamisalaltaan laajempi kuin direktiivin 6 artikla. Lisäksi kansallisessa sääntelyssä voidaan muutoinkin säätää direktiivin 6 artiklaa tiukemmista määräyksistä. Edellytyksenä on kuitenkin, 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 direktiivin 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.<sup>898</sup> Toisaalta on huomattava, että erillisten lainsäädäntötoimien puuttuessa kansallisten lainsoveltajien on pystyttävä takaamaan kansallisen lainsäädännön soveltaminen direktiivin edellyttämällä tavalla.<sup>899</sup>

Direktiivien implementointimenetelmästä riippumatta jäsenvaltiot ovat velvoitetuja panemaan direktiivit täytäntöön ja kansallisten viranomaisten on varmistettava viime kädessä direktiivin mukaisella tulkinnalla, että velvoitetta noudatetaan täysimääräisesti. Merkilläpantavaa on, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnissa tehtiin valtiovarainministeriön valmistelutyön pohjalta päätös olla tekemättä erityisiä lainsäädäntötoimia, joten direktiivin 6 artiklan sääntelyä ei ole saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä uudella

<sup>896</sup> C-126/10, *Foggia*, 47 kohta.

<sup>897</sup> Ks. Euroopan komissio 2020: 2.

<sup>898</sup> Ojanen 2016: 45.

<sup>899</sup> Ks. esim. asia 29/84, *komissio v. Saksa*, 22–23 kohta ja C-190/90, *komissio v. Alankomaat*, 17 kohta.

veronkiertosäännöksellä<sup>900</sup>. Sen sijaan direktiivisääntelyn implementoinnin valmistelun yhteydessä katsottiin, että voimassa ollut VML 28 § vastasi olennaisilta osin direktiivin 6 artiklaa ja sääntelyn tavoitteita<sup>901</sup>. Tästä syystä direktiivin 6 artiklan erillistä implementointia ei pidetty perusteltuna ja direktiivin 6 artiklan katsottiin tulleen kansallisesti implementoiduksi VML 28 §:llä<sup>902</sup>.

Valtiovarainministeriössä laadittua hallituksen esitysluonnosta mukaillen veronkiertodirektiivin 6 artikla ja VML 28 § eivät ole sanamuodoiltaan yhdenmukaiset<sup>903</sup>. Säännösten muotoiluun liittyvät erot eivät kuitenkaan sinällään tarkoita, että säännöksiä pitäisi tulkita eri tavalla. Toisaalta se, että VML 28 §:n on katsottu sisältävän vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin 6 artikla, ei tarkoita, että säännösten tulkinta olisi yhdenmukaista. Veronkiertodirektiivin implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä VML 28 §:n direktiivin 6 artiklan ja VML 28 §:n tulkinnan pitäisi kuitenkin olla yhdenmukaista EU-oikeuden tulkintavaikutuksen seurauksena. Tästä syystä on mielenkiintoista tarkastella, kuinka veronkiertodirektiivin implementointia edeltäneen VML 28 §:n tulkinnan voidaan arvioida suhteutuvan veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkintaan.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa katsottiin, että VML 28 § on eräiltä osin sanamuodoltaan tiukempi kuin veronkiertodirektiivin 6 artikla. Esitysluonnoksen mukaan näin on esimerkiksi VML 28 §:n *oikeustoimen tarkoitusta* koskevan soveltamisedellytyksen kohdalla. Esitysluonnoksessa nimittäin todetaan seuraavaa:

Kansallisessa säännöksessä edellytetään, että toimenpiteeseen on ryhdytty *ilmeisesti siinä tarkoituksessa*, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Kansallisessa säännöksessä ei nimenomaisesti edellytetä, että veroedun tavoittelu olisi järjestelyn *pääasiallinen tarkoitus*. Kansallisen säännöksen muotoilu, jossa soveltamisen edellytykseksi on asetettu sekä muodon ja sisällön välinen ristiriita, että ilmeinen veroedun tavoittelu, viittaa kokonaisuutena tarkastellen direktiivin sääntelyä vastaavaan tarkasteluun, jossa merkitystä annetaan pääasialliselle tarkoitukselle. *Kansallisen säännöksen sanamuoto on sellaisenaan direktiiviä tiukempi.*<sup>904</sup>

<sup>900</sup> Ks. Valtiovarainministeriö 53.

<sup>901</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>902</sup> Valtiovarainministeriössä (2018: 53) laaditussa luonnoksessa hallituksen esitykseksi perusteltiin VML 28 §:n sanamuodossa pidättäytymistä myös sillä, että VML 28 §:n muutos aiheuttaisi oikeudellista epävarmuutta, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon.

<sup>903</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53

<sup>904</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53. Korostus lisätty.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteella ei voida päätellä vaikeuksitta, mihin perustuu näkemys siitä, että VML 28 § on oikeustoimen tarkoitusta koskevan soveltamisedellytyksen tiukempi kuin veronkiertodirektiivin 6 artikla. VML 28 §:n sanamuodon mukaan säännöksen soveltamisedellytyksenä on, että oikeustoimeen on ryhdytty *ilmeisessä* verosta vapautumisen tarkoituksessa. Kielitoimiston sanakirjan mukaan *ilmeinen* tarkoittaa selvästi havaittavaa, silminnähtävää, varmaa, kiistatonta tai päivänselvää<sup>905</sup>. Tarkasteltaessa ilmeisen ja pääasiallisen tarkoituksen käsitteitä voidaan todeta, että ne eivät oikeastaan ilmaise samaa asiaa. Ilmeinen tarkoitus ei siis ole synonyyminen ilmaisu pääasialliselle tarkoitukselle<sup>906</sup>. Sen sijaan ilmeisen tarkoituksen voidaan katsoa viittaavan näyttökynnykseen. Näin tarkasteltuna ilmeinen viittaa siihen, että veronkiertotarkoituksen on oltava toteen näytetty ja kiistaton. Tarkastelu johtaa siihen, että VML 28 §:n sanamuodosta ei voida sellaisenaan päätellä, onko veroedun tavoittelun oltava yksinomaista tai pääasiallista. Tästä huolimatta on kiistatonta, että VML 28 §:n soveltamisedellytyksenä on veronkiertämistarkoituksen olemassaolo<sup>907</sup>. Pelkästään VML 28 §:n sanamuotoa tarkastelemalla on kuitenkin mahdotonta vastata kysymykseen, onko VML 28 §:n sanamuoto direktiivin 6 artiklaa tiukempi. VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskeva oikeuskäytäntö ei vastaa myöskään auta kysymykseen vastaamisessa, koska oikeuskäytännössä ei ole otettu kantaa ilmeisen-sanan merkityssisältöön. Tästä huolimatta voidaan todeta, että VML 28 §:ää on sovellettu oikeustoiimiin, joissa veroetu on vaikuttanut oikeustoimen toteuttamiseen, mutta veroedun tavoittelu ei ole ollut oikeustoimen ainoa syy<sup>908</sup>.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan sanamuodon mukaan veroedun tavoittelun on puolestaan oltava järjestelyn tai järjestelyjen sarjan *pääasiallinen tarkoitus* tai *yksi pääasiallisista* tarkoituksista. Ottaen huomioon EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten sanamuodot ja erityisesti niiden tulkintaa koskevan EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön voidaan todeta, että pääasiallisen tarkoituksen tai yhden pääasiallisen tarkoituksen merkityssisältö ei ole vakiintunut eikä myöskään yksiselitteinen. Yksiselitteisen merkityssisällön puuttuminen on osaltaan seurausta direktiivien kieliversioiden keskinäisistä eroista. Veronkiertosäännösten kieliversioiden keskinäisten erojen takia pääasiallisuuden käsitteen sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei ole mahdollista päätyä yhdenmukaiseen lopputulokseen.<sup>909</sup> Tämän takia pääasiallisuuden käsitettä ja käsitteen merkityssisältöä on

<sup>905</sup> Kielitoimiston sanakirja 2020: > ilmeinen

<sup>906</sup> Ks. myös Scherleitner 2018: 2 ja 8.

<sup>907</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 173 –176.

<sup>908</sup> Ks. esim. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätökset KHO 2014:66 ja KHO 2018:40, joissa oikeustoimille oli esitetty sinänsä verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia syitä, mutta esitettyjä perusteita pidettiin suhteellisen ohuina.

<sup>909</sup> Vrt. esim. emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan suomenkielinen ja englanninkielinen kieliversio. Vrt. myös C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 127

tarkasteltava muiden EU-oikeuden tulkintamenetelmien, erityisesti teleologisen tulkinnan, avulla<sup>910</sup>. Oikeustoimen tarkoituksen selvittämiseen liittyvän subjektiivisen edellytyksen tavoitteena on varmistaa, että veroetuja ei myönnetä sellaisille oikeustoimille, joiden *tärkeänä* vaikuttimena on lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu. Tätä silmällä pitäen pääasiallisuuden käsitteellä voidaan katsoa olevan miellelyhtymällinen merkitys käsitteeseen ”tärkeä”. Näin tulkittuna pääasiallisen tarkoituksen voidaan arvioida tarkoittavan direktiivin 6 artiklan yhteydessä sitä, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu on vaikuttanut perusteltavissa olevalla tavalla oikeustoimen toteuttamiseen ja että veroedun tavoittelu on ollut *tärkeä* syy oikeustoimen toteuttamiselle. Tällöin direktiivin 6 artiklan soveltamisalaan kuuluvat sellaiset lain tarkoituksen vastaisia veroetuja muodostavat oikeustoimet, joiden ainoana tarkoituksena ei olisi perusteettomien veroetujen tavoittelu. Samalla tulkinta tekee merkityksettömäksi sen, voiko oikeustoimella olla useita pääasiallisia tarkoituksia ja millainen painoarvo eri tarkoituksille pitäisi antaa.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa katsottiin myös, että VML 28 §:n sanamuoto on tiukempi *oikeustoimen aitouden* arvioinnin osalta kuin veronkiertodirektiivin 6 artikla<sup>911</sup>. Kannanoton perustelut olivat varsin suppeat ja osaltaan myös epäselvät, minkä takia perustelut eivät vakuuta. Kiistatonta on, että VML 28 §:n sanamuoto ei sisällä direktiivin 6 artiklaan sisältyvää oikeustoimen aitouden arviointia koskevaa soveltamisedellytystä. Oikeustoimen aitouden arviointia koskevan soveltamisedellytyksen voidaan kuitenkin katsoa sisältyvän epäsuorasti VML 28.2 §:ään, jossa säädetään seuraavasti:

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, *on verotusta toimitettaessa 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 toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.<sup>912</sup>

---

kohdan suomenkielinen ja englanninkielinen kieliversio. Ks. myös tutkimuksen alaluku 4.7. Yleinen veronkiertosäännös EU-oikeudessa.

<sup>910</sup> Kieliversioiden erojen takia pääasiallisuuden käsitteen tulkinnassa ei päästä tyydyttävään tulkintaratkaisuun sanamuodon mukaisella tulkinnalla, jolloin EU-oikeudessa on turvaututtava muihin tulkintamenetelmiin. Ks. esim. EU-tuomioistuimen ratkaisut asioissa C-8/81, *Becker*, 27 kohta; 283/81 *CILFIT*, 20 kohta ja C-502/13, *komissio v. Luxemburg*, 49 kohta. Ks. oikeuskirjallisuudesta esim. Penttinen & Talus 2017: 30

<sup>911</sup> Ks. Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>912</sup> Korostus lisätty.

VML 28.2 §:ssä mainitut *seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen*, tarkoittavat oikeuskäytännön perusteella verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä. VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevassa oikeuskäytännössä verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt ovat nimittäin toimineet keskeisenä näyttönä VML 28 §:n soveltamista vastaan ja tällaisten syiden puuttuminen on toiminut näyttönä VML 28 §:n soveltamisen puolesta<sup>913</sup>. Oikeustoimen aitouden arviointi sisältyy epäsuorasti myös VML 28.1 §:n toisen virkkeen muotoiluun, jonka mukaan oikeustoimeen on pitänyt ryhtyä *verosta vapautumisen tarkoituksessa*. Oikeuskäytännön perusteella verosta vapautumisen tarkoitusta arvioidaan objektiivisesti havaittavissa olevien perusteiden avulla eli käytännössä arvioitavaksi tulevat oikeustoimen *taloudelliset syyt*.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa oikeustoimen aitouden arviointi on kytketty VML 28.1 §:n ensimmäiseen virkkeeseen. Esitysluonnoksessa todetaan, että VML 28 §:n soveltamisen edellytyksenä on, että asiassa on kyseessä muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Tämän jälkeen esitysluonnoksessa katsotaan, että *liiketaloudellisten perusteiden arviointi sisältyy aina liiketoimen aitouden arviointiin*.<sup>914</sup> Esitysluonnoksen perusteluista muodostuu käsitys, että VML 28 §:n soveltamisharkinnassa oikeustoimen muoto ja sisältö määrittäisivät oikeustoimen aitouden. Oikeustoimen aitouden arviointi tapahtuu kuitenkin VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevan oikeuskäytännön perusteella objektiivisia tosiseikkoja eli käytännössä verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä arvioimalla<sup>915</sup>.

VML 28 §:n sanamuodosta poiketen veronkiertodirektiivin 6(1) artiklasta ilmenee nimenomaisesti, että oikeustoimessa on kyse säännöksessä tarkoitettusta veronkiertämisestä, jos lain tarkoituksen vastaisen edun muodostama oikeustoimi *ei ole aito*. Direktiivin 6(2) artiklassa täsmennetään, että oikeustoimi ei ole aito, jos siltä puuttuvat hyväksyttävät liiketaloudelliset syyt, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Direktiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleessa on niin ikään todettu, että arvioitaessa, olisiko järjestelyä pidettävä epäaitona, jäsenvaltiot voivat ottaa huomioon kaikki asiaan liittyvät taloudelliset syyt, rahoitustoiminta mukaan lukien<sup>916</sup>. Direktiivin 6 artiklan tulkinnassa on huomattava, että EU-tuomioistuimien on tulkinnut ratkaisukäytännössään liiketaloudellisten syiden käsitettä siten, että tällaisiksi syiksi katsotaan vain verotuksesta riippumattomat syyt<sup>917</sup>. Lisäksi on huomattava, että veronkiertämistä koskevassa EU-tuomioistuimen

<sup>913</sup> Ks. esim. korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 4.7.2001 T 1564, KHO 2014:66 ja KHO 2016:72 ja KHO 2018:40. Ks. myös Knuutinen 2009: 373.

<sup>914</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>915</sup> Ks. esim. KHO 2014:66, KHO 2016:72 ja KHO 2018:40.

<sup>916</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>917</sup> Esim. C-126/10, *Foggia*, 46 kohta.

ratkaisukäytännössä verotuksesta riippumattomien taloudellisten syiden tarkastelun yhteydessä on noussut esiin myös tällaisten syiden punninta<sup>918</sup>.

Vertailtaessa VML 28 §:ää ja veronkiertodirektiivin 6 artiklaa on vaikeaa osoittaa, että VML 28 § olisi oikeustoimen aitouden arvioinnin osalta veronkiertodirektiivin 6 artiklaa tiukempi, kuten valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa todetaan<sup>919</sup>. Syy on osaksi siinä, että säännösten sanamuodot poikkeavat toisistaan olennaisesti. Kotimaisen oikeuskäytännön perusteella voidaan kuitenkin todeta, että VML 28 §:n soveltaminen edellyttää objektiivisesti havaittavissa olevien taloudellisten perusteiden tarkastelua ja tarvittaessa myös tällaisten perusteiden punnintaa<sup>920</sup>. EU-tuomioistuimen veron kiertämistä koskevan oikeuskäytännön perusteella tämä on todennäköisesti tilanne myös direktiivin 6 artiklan tulkinnassa<sup>921</sup>.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa ei ole otettu kantaa, onko VML 28 §:n sanamuoto veronkiertodirektiivin 6 artiklaa tiukempi vai lain tarkoituksen vastaisuutta koskevaa soveltamisedellytyksen objektiivisen edellytyksen osalta. Esitysluonnoksessa kuitenkin todettiin, että VML 28 § ja direktiivin 6 artikla sisältävät lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan objektiivisen soveltamisedellytyksen<sup>922</sup>. Objektiivinen soveltamisedellytys on yleisten veronkiertosäännösten välttämätön soveltamiskriteeri, koska veron kiertämisen tunnistamisen kulmakivi on lain tarkoituksen vastaisen veroedun osoittaminen.

VML 28 §:n sanamuoto ei sisällä suoranaista muotoilua, jossa säännöksen soveltamiselta edellytettäisiin lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan objektiivisen edellytyksen täyttymistä. Tästä huolimatta objektiivinen soveltamisedellytys on sisällytetty epäsuorasti VML 28 §:ään. Lain tarkoituksen vastaisuutta koskeva soveltamisedellytys on nimittäin ehtona sille, että säännöstä voidaan ylipäätään kutsua yleiseksi veronkiertosäännökseksi. Veron kiertämisestä ei ole järkevä puhua, jos lain tarkoituksen vastaista veroetua ei kyetä selvästi osoittamaan.<sup>923</sup> Lain tarkoituksen vastaisuutta koskeva soveltamisedellytys ilmenee epäsuorasti VML 28.1 §:n toisen virkkeen muotoilusta, jonka mukaan verotettava tulo ja omaisuus voidaan arvioida, jos toimenpiteeseen on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että *suoritettavasta verosta* vapauduttaisiin<sup>924</sup>. Suoritettava vero saa mielekkään merkityksen ainoastaan silloin, kun sen katsotaan tarkoittavan verolain tarkoituksen mukaan

<sup>918</sup> Ks. esim. C-126/10, *Foggia*, 46 kohta. Ks. myös Marín Benítez 2019: 59.

<sup>919</sup> Vrt. Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>920</sup> Ks. oikeuskäytännöstä esim. KHO 2014:66 ja KHO 2018:40.

<sup>921</sup> Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.* 139 kohta ja C-126/10, *Foggia*, 46 kohta.

<sup>922</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>923</sup> Ryynänen 2007: 397.

<sup>924</sup> Ks. myös valtiovarainministeriö 2018: 53.



suoritettavaa veroa<sup>925</sup>. VML 28 §:n soveltaminen edellyttää näin ollen perusteet-toman eli lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista.

*Ryynänen* huomauttaa, että veroedun perusteettomuuden tueksi lainsoveltajan on voitava esittää muutakin kuin vain ajatus siitä, että veroseuraamus olisi ollut korkeampi, jos verovelvollinen olisi toiminut toisin tai että järjestely on sellaise-naan epätavanomainen<sup>926</sup>. VML 28 §:ää ei voida soveltaa oikeustoimiin, joissa ve-roetu on seurausta verojärjestelmän rakenteista<sup>927</sup>. Tällaisissa tilanteissa etu ei voi olla perusteeton, koska lainsäätäjällä on hyväksynyt edun joko nimenomaisesti tai hiljaisesti.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kohdalla objektiivinen soveltamisedellytys on sisällytetty säännöksen muotoiluun. Direktiivin 6(1) artiklan mukaan veron kiertä-miseksi katsottavan oikeustoimen on nimittäin muodostettava *sovellettavan ve-rolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen veroetu*. Direktiivin 6 artiklan muo-toilusta voidaan päätellä, että säännöksessä tarkoitettun veron kiertämisen totea-misen kannalta merkitystä ei ole sillä, onko veroetu ristiriidassa verolain tavoit-teen vai tarkoituksen kanssa. *Kuźniackin* mukaan on esimerkiksi selvää, että vero-velvolliset eivät voi vedota tehokkaasti siihen, että veroetu on sääntelyn tavoitteen mukainen ja kuuluu sääntelyn soveltamisalaan, veroetu se on tietyissä olosuh-teissa ristiriidassa lain tarkoituksen kanssa<sup>928</sup>. Verolain käsitteen osalta on puoles-taan todettava, että ilmausta on perusteltua tulkita niin, että sillä viitataan *sään-nöksen* tarkoitukseen eikä yksittäisen *säädöksen* tarkoitukseen. Tulkintaa voidaan perustella sillä, että veron kiertämisen tunnistamisen kannalta on nimenomaisesti ratkaisevaa tarkastella aineellisen säännöksen tarkoitusta. Säädösten tavoitteet, jos niitä on mahdollista todentaa, ovat tyypillisesti niin yleisiä, että tällainen tul-kinta hankaloittaisi tarpeettomasti yleisen veronkiertosäännöksen sovelta-mista.<sup>929</sup>

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan soveltamisalaan kuuluvien veroetujen täytyy muodostua kansallisen verolainsäädännön aineellisten säännösten soveltamispyr-kimyksistä tai pyrkimyksistä välttää määrättyjen aineellisten säännösten soveltu-minen. Tämä on johdonmukainen seuraus siitä, että direktiivissä ei säännellä esi-merkiksi emo-tytäryhtiödirektiivin tai yritysjärjestelydirektiivin kaltaisista ve-roeduista. Riippumatta siitä, miten direktiivin 6 artikla on sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön, direktiivin 6 artiklaan pohjautuvaa kansallista säännöstä on

<sup>925</sup> Tikka 1972: 217.

<sup>926</sup> Ryynänen 2007: 397–399.

<sup>927</sup> Ks. esim. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös KHO 2017:5. Ks. vastaavasti myös EVL 52 h §:n soveltamisharkintaa koskeva vuosikirjapäätös KHO 2017:78.

<sup>928</sup> Kuźniacki 2020: 148.

<sup>929</sup> ks. myös Kuźniacki 2020: 148.

sovellettava vähintään yhteisöverovelvollisiin. Tämä on suora seuraus siitä, että direktiivin minimisääntelyn soveltamisala kohdistuu direktiivin 1 artiklan mukaisesti yhteisöverovelvollisiin. Direktiivin 6 artiklan implementointiratkaisuista riippuen säännöksen todellinen soveltamisala voi kuitenkin olla tätä laajempi. Riippumatta siitä, onko säännöksen soveltamisalaa laajennettu yhteisöverovelvollisia laajemmalle, veroetujen täytyy muodostua kansallisen verolainsäädännön aineellisten säännösten soveltamispyrkimyksistä tai pyrkimyksistä välttää määrättyjen aineellisten säännösten soveltaminen<sup>930</sup>. Sen sijaan direktiivin implementointiratkaisusta riippumatta on selvää, että direktiivin 6 artiklan soveltamisalaaan eivät kuulu oikeustoimet, jotka perustuvat todellisiin verotuksesta riippumattomiin taloudellisiin syihin. Tämä ilmenee direktiivin johdanto-osasta, jonka mukaan säännöstä olisi sovellettava järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja ja muissa tapauksissa verovelvollisella olisi oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten<sup>931</sup>.

Valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa ei ole otettu kantaa VML 28 §:n ja veronkiertodirektiivin 6 artiklan *velvoittavuuteen*. VML 28.1 §:n kohdalla säännöksen ensimmäinen ja toinen virke poikkeavat velvoittavuutensa osalta toisistaan. VML 28.1 §:n ensimmäinen virke velvoittaa toimittamaan verotuksen niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Sen sijaan VML 28.1 §:n toisen virkkeen mukaan verotettava tulo ja omaisuus *voidaan arvioida*, jos järjestelyllä pyritään suoritettavasta verosta vapautumiseen. Se sijaan direktiivin 6(1) artiklan 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. Näin ollen säännös on pakottava eikä jätä lainsoveltajalle valinnan mahdollisuutta tilanteissa, jossa säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät. Säännösten sanamuotojen perusteella direktiivin 6 artikla on velvoittavuutensa osalta tiukempi kuin VML 28 §. VML 28 §:n tulkintaa koskeva oikeuskäytännön perusteella voidaan kuitenkin todeta, että oikeuskäytäntö ei anna tukea tulkinnalle, jonka mukaan VML 28 §:n ensimmäistä ja toista virkkeitä sovellettaisiin itsenäisesti. Oikeuskirjallisuudessa on niin ikään todettu, että virkkeiden keskinäinen rajanveto on epäolennaista juuri sen takia, että oikeuskäytännössä ei ole tehty virkkeiden välistä rajanvetoa<sup>932</sup>.

VML 28 §:n ja veronkiertodirektiivin 6 artiklan vastaavuuksien ja erojen tarkasteleluun liittyy edellä esitettyjen teemojen lisäksi kysymys *todistustaakasta* ja sen

<sup>930</sup> Ks. myös Báez Moreno & Pérez 2019: 128.

<sup>931</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale. Korostus lisätty.

<sup>932</sup> Tikka 1972: 215 ja 228.

jakautumisesta. Kyse on siitä, kenellä on näytön esittämisvastuu tilanteessa, jossa soveltamisharkinnan kohteena on yleinen veronkiertosäännös ja kumman osapuolen tappioksi koituu, jos riittävää näyttöä ei ole esitetty<sup>933</sup>. Kummankin säännöksen kohdalla todistustaakan jakautuminen riippuu näyttökysymyksen luonteesta, kuten siitä, vaaditaanko näyttöä lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan soveltamisedellytyksen täyttymisestä vain oikeustoimen tarkoitusta koskevan soveltamisedellytyksen täyttymisestä.

VML 28 §:n soveltamisharkinnassa näyttövelvollisuus jakautuu veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken. Veroviranomaisen vastuulla on osoittaa, että säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät. Tämä tarkoittaa, että veroviranomaisen on ensivaiheessa pystyttävä osoittamaan oikeustoimesta muodostuva lain tarkoituksen vastainen veroetu. Tämän lisäksi veroviranomaisella on oltava *perusteltu syy* epäillä, että oikeustoimen tarkoituksena on verosta vapautuminen<sup>934</sup>. Verovelvollisen vastuulla on puolestaan osoittaa, että oikeustoimi on toteutettu verotuksesta riippumattomista syistä eli oikeustoimen taustalla on verotuksesta riippumattomia taloudellisia perusteita. Verovelvollisella ei ole kuitenkaan näyttövelvollisuutta siltä osin kuin oikeustoimesta ei katsota muodostuneen verolain tarkoituksen vastaisia veroetuja.

Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että VML 28 § ei sisällä käännettyä todistustaakkaa<sup>935</sup>. Tästä huolimatta voidaan katsoa, että todistustaakka on tietyiltä osin *kääntyvä*<sup>936</sup>. Tämä koskee nimenomaisesti oikeustoimen tarkoituksen selvittämistä. Näyttövelvollisuuden kääntyminen veroviranomaiselta verovelvolliselle on tältä osin perusteltua, koska verovelvollinen on parhaassa asemassa esittämään todisteita oikeustoimen motiiveista ja päämääristä<sup>937, 938</sup>. Näkemystä kääntyvästä todistustaakasta voidaan perustella erityisesti VML 26.4 §:ään nojautuen. VML 26.4 §:n mukaan pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä.

<sup>933</sup> Linna 2019: 78.

<sup>934</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden 12.6.1992 antama päätös veron kiertämistä ja peiteltyä osinkoa koskevassa asiassa KHO 1992 T 2295, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että *asiassa oli jäänyt näyttämättä, että osakkeiden myynti olisi tapahtunut verosta vapautumisen tarkoituksessa* ja ettei se vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Ks. myös Verohallinto 2016: > 2.2 Kuulemis- ja selvittämisvelvollisuudesta.

<sup>935</sup> Äimä 2011: 214.

<sup>936</sup> Ks. myös Knuutinen 2009: 372.

<sup>937</sup> Ks. todistustaakkakysymyksistä verotuksessa esim. Ryynänen 2000, Ryynänen 2001: 262–285, Ossa 2020: 32–35 sekä Räbinä, Myrsky & Myllymäki 2017: 64–71.

<sup>938</sup> Ks. myös Räbinä, Myrsky & Myllymäki (2017: 69–70), joiden mukaan verotuksessa veroviranomaisella on viime kädessä todistustaakka niistä seikoista, jotka perustavat verovaateen ja verovelvollisella puolestaan niistä seikoista, jotka eliminoivat verovaateen tai vähentävät jo syntyntä verovaadetta. Jälkimmäisiin seikkoihin kuuluvat verotuksesta riippumattomat syyt.

*Ryynäsen* mukaan näyttövelvollisuuden yhtenä perussääntönä on pidettävä sitä, että verovelvolliselta ei edellytetä negatiivista näyttöä. Toisin sanoen näyttöä siitä, mitä ei ole tapahtunut.<sup>939</sup> VML 28 §:n näkökulmasta kyse on siitä, onko verovelvollisen näytettävä toteen, että oikeustoimeen ei ole ryhdytty veron kiertämisen tarkoituksessa. VML 28 §:n kohdalla negatiivisen näytön vaatiminen on seurausta todistustaakan jakautumisesta veroviranomaisen ja verovelvollisen välillä. Verovelvollinen voi pidättäytyä esittämästä näyttöä oikeustoimen tarkoitukselta, mutta tällöin verovelvollinen kantaa riskin säännöksen soveltamisesta. VML 28 §:n kohdalla on myös huomattava, että verovelvollisella pitää olla mahdollisuus esittää näyttöä oikeustoimensa syistä eli siitä, että oikeustoimi on toteutettu verotuksesta riippumattomista syistä. Tällaisen seikan toteen näyttäminen on käytännössä sama asia kuin sen osoittaminen, että oikeustoimeen ei ole ryhdytty verosta vapautumisen tarkoituksessa.

Veronkiertodirektiivin 6 artikla ei sisällä säännöksiä todistustaakan jakautumisesta. Näyttötaakan jakautumista ohjaa merkittävällä tavalla EU-tuomioistuimen *oikeuden väärinkäytön kieltoa* koskeva ratkaisukäytäntö, koska EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on katsottu, että EU-oikeudelliset veronkiertosäännökset ovat oikeuden väärinkäytön kiellon yleisen oikeusperiaatteen erityisiä ilmentymiä<sup>940</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella veroviranomaisen vastuulla on osoittaa lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan objektiivisen soveltamisedellytyksen täytyminen. Näytön esittämisvastuu siirtyy verovelvolliselle, kun veroviranomainen on perustellusti todennut objektiivisen edellytyksen täytyneen. Tämän jälkeen verovelvollisen vastuulla on osoittaa, että oikeustoimi on direktiivin 6 artiklassa kuvatulla tavalla aito eli oikeustoimen taustalla on riittävästi taloudellisia perusteita<sup>941, 942</sup>. Todistustaakkakäytännön osalta VML 28 § ja direktiivin 6 artiklan voidaan katsoa vastaavan toisiaan.

VML 28 §:ää ja veronkiertodirektiivin 6 artiklaa tarkasteltaessa on kiinnitettävä huomiota säännösten *oikeusvaikutuksiin*. Yleisille veronkiertosäännöksille on yleisesti tarkasteltuna ominaista, että ne eivät määrittele varsinaista veroseurauksista, johon niiden soveltaminen johtaa. Sen sijaan yleisten veronkiertosäännösten oikeusvaikutukset ilmenevät tavassa, jolla yleisen veronkiertosäännöksen kanssa samanaikaisesti sovellettavaa aineellista verosäännöstä lopulta sovelletaan.<sup>943</sup> *Wahlroos* sekä *Veikkola* ovat jakaneet veronkiertosäännökset kahteen

<sup>939</sup> Ryynänen 2000: 121–124.

<sup>940</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta.

<sup>941</sup> Ks. esim. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 62 kohta.

<sup>942</sup> Vrt. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 58 kohta. Ks. tarkemmin todistustaakasta arvioitaessa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sovellettavuutta alaluku 5.5.1 Todistustaakka väärinkäytön olemassaolon arvioinnissa.

<sup>943</sup> Tikka 1972: 316 ja Knuutinen 2009: 201.

ryhmään säännösten oikeusvaikutusten perusteella. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat laajan oikeusvaikutuksen omaavat yleiset veronkiertosäännökset. Toiseen ryhmään kuuluvat puolestaan sellaiset yleiset veronkiertosäännökset, joiden oikeusvaikutukset ovat suppeat.<sup>944</sup>

*Laajan oikeusvaikutuksen* omaavat veronkiertosäännökset oikeuttavat lainsoveltajan sivuuttamaan oikeustoimen oikeudellisen muodon ja korvaamaan sen taloudellisen sisällön tai muiden tosiseikkojen muodostamalla fiktiivisellä kuvauksella. Tämän jälkeen oikeustoimea verotetaan tämän fiktiivisen kuvauksen mukaisesti. *Suppean oikeusvaikutuksen* omaavat yleiset veronkiertosäännökset oikeuttavat puolestaan epäämään lain tarkoituksen vastaisen veroedun, mutta oikeustoimea verotetaan muutoin verovelvollisen valitseman muodon perusteella.<sup>945</sup> Riippumatta siitä, onko yleisen veronkierto säännöksen oikeusvaikutukset laajat vai suppeat, tällaiset säännökset mahdollistavat perusteettomien veroetujen epäämisen tai jopa velvoittavat siihen.

VML 28.1 §:n muotoilu mahdollistaa oikeustoimen verottamisen sen oikean muodon ja todellisen sisällön mukaisesti. VML 28.1 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan verotusta toimitettaessa on nimittäin meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, jos oikeustoimen muoto ei vastaa sen taloudellista sisältöä. Näin ollen voidaan katsoa, että säännös antaa lainsoveltajalle oikeuden muuttaa olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellisen muodon kuvausta. Tämän seurauksena VML 28 §:n voidaan katsoa olevan lähtökohtaisesti oikeusvaikutuksiltaan laaja veronkiertosäännös<sup>946</sup>. Tulkinta saa tukea myös oikeuskäytännöstä, jossa esimerkiksi johdon kannustinjärjestelmän verotusta koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2014:66, verovelvollisen järjestelystä saamaa tuloa pidettiin VML 28 §:ään vedoten työsuhteen perusteella saatuna ansiotulona pääomatulona verotettavan tulon sijaan. Toisaalta oikeuskäytännöstä löytyy myös päätöksiä, joissa VML 28 §:n soveltaminen on johtanut oikeusvaikutuksiltaan suppeaan lopputulemaan. Toisin sanoen verovelvolliselta on evätty lain tarkoituksen vastainen veroetu, eikä oikeustoimea ole korvattu verotuksen toimittamista varten fiktiivisellä oikeustoimella. Esimerkkinä voidaan mainita edestakaista osakekauppaa koskeva korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2004:8, jossa verovelvolliselta evättiin oikeus vähentää luovutusvoitosta edestakaisesta osakekaupasta syntynyt luovutustappio VML 28 §:ään vedoten.

Veronkiertodirektiivin 6(1) artiklan mukaan veron kiertämiseksi katsottavat oikeustoimet *on jätettävä huomioon ottamatta* ja direktiivin 6(3) artiklan mukaan

<sup>944</sup> Wahlroos 2018: 331 ja Veikkola 2018b: 15. Ks. myös Kulcsar 2012: 4.

<sup>945</sup> Wahlroos 2018: 331 ja Veikkola 2018b: 15. Ks. myös Kulcsar 2012: 4.

<sup>946</sup> Ks. myös Wahlroos 2018: 331.

verovelvollisuus on laskettava tällöin kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Direktiivin 6(1) artiklan sanamuodon perusteella säännöksen tärkein oikeusvaikutus on veroedun epääminen veron kiertämiseksi katsottavilta järjestelyiltä. Direktiivin 6(1) ja 6(3) artiklat jättävät sen sijaan avoimeksi sen, ovatko säännöksen oikeusvaikutukset suppeat vai laajat. Pelkästään direktiivin 6(1) artiklan sanamuotoa tarkastelemalla on mahdollista katsoa, että säännöksen oikeusvaikutukset ovat suppeat. Suppea tulkinta pohjautuu tällöin direktiivin 6(1) artiklan muotoiluun, jonka mukaan jäsenvaltion *on jätettävä huomioon ottamatta* sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, jotka ovat säännöksessä kuvatulla tavalla veron kiertämisestä. Tilanteissa, joissa järjestely tai järjestelyjen sarja jätetään huomioon ottamatta, verovelvollisen sovellettavaksi vaatimaa säännöstä ei sovelleta. Avoimeksi jää kuitenkin se, mahdollistaako direktiivin 6 artikla oikeustoimen oikeudellisen muodon korvaamisen taloudellista sisältöä paremmin vastaavalla oikeustoimella ja oikeustoimen verottamisen tämän fiktiivisen kuvauksen mukaisesti.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu yleisesti, että yleisten veronkiertosäännösten tyypilliset oikeusvaikutukset liittyvät nimenomaisesti lain tarkoituksen vastaisen veroedun epäämiseen ja oikeustoimen oikeudellisen muodon korvaamiseen taloudellista sisältöä paremmin vastaavalla fiktiivisellä oikeustoimella<sup>947</sup>. Tällöin yleisen veronkiertosäännöksen oikeusvaikutukset eivät rajoitu vain lain tarkoituksen vastaisen veroedun epäämiseen, vaan lainsoveltajan on myös määriteltävä sellainen oikeustoimi, joka olisi toteutettu veron kiertämiseksi katsotun oikeustoimen sijaan.<sup>948</sup>

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan osalta oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että säännös ei mahdollista oikeustoimen korvaamista toisella veronalaisella oikeustoimella eikä tämän takia myöskään oikeustoimen verottamista sen oikean muodon mukaisesti<sup>949</sup>. Toisaalta EU-tuomioistuin on katsonut ratkaisukäytännössään, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen oikeusvaikutukset ovat laajat<sup>950</sup>. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on merkityksellinen direktiivin 6 artiklan tulkinnan kannalta, koska oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate, jonka ohjaa osaltaan EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten tulkintaa<sup>951</sup>. Tulkintaa ohjaavaa vaikutusta korostaa se, että EU-oikeudelliset veronkiertosäännökset ovat oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen erityisiä

---

<sup>947</sup> Ks. esim. Taboada 2015: 606.

<sup>948</sup> Báez Moreno & Pérez 2019: 132.

<sup>949</sup> Ks. De Broe & Beckers 2017: 143.

<sup>950</sup> Ks. esim. C-255/02, *Halifax*.

<sup>951</sup> Yleisten oikeusperiaatteiden keskeisenä tehtävänä on toimia tulkintaa-apuna EU:n primaari- ja sekundaarinormien tulkinnassa. Ks. Raitio & Tuominen 2020: 270.

ilmentymiä ja periaate on saanut konkreettisen muotonsa näissä säännöksissä<sup>952</sup>.

Esimerkiksi arvonlisäverotusta ja oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevassa tuomiossa C-255/02, *Halifax*, EU-tuomioistuin katsoi, että oikeuden väärinkäytön toteamisen yhteydessä väärinkäytöksi katsottavat toimet on nimenomaisesti määriteltävä uudelleen. EU-tuomioistuin tarkoitti uudelleen määrittelyllä, että lainsoveltajan on palautettava tilanne sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman veron kiertämistä muodostavia toimia.<sup>953</sup> Tämän voidaan katsoa tarkoittavan, että oikeuden väärinkäytöksi ja tämän perusteella myös veron kiertämiseksi katsottavia oikeustoimia on voitava verottaa niiden oikean muodon mukaan<sup>954</sup>. Oikean muodon mukainen verottaminen tarkoittaa sitä, että veron kiertämiseksi katsottavia oikeustoimia on voitava verottaa tällaisten oikeustoimen sisältöä paremmin vastaavan oikeudellisen muodon mukaan<sup>955</sup>.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan oikeusvaikutusten voidaan argumentoida olevan laajat myös direktiivin 6(3) artiklan sanamuodon perusteella, koska säännöksen mukaan oikeustoimen täyttäessä direktiivin 6 artiklan soveltamisedellytykset, verovelvollisuus on laskettava kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Direktiivin 6(3) artiklan sanamuotoa silmällä pitäen virke olisi käytännössä sisällöltään tyhjä, jos veron kiertämiseksi katsottu järjestely jätettäisiin pelkästään huomioon ottamatta. Tätäkin silmällä pitäen on perusteltua todeta, että direktiivin oikeusvaikutukset ovat laajat.

#### 4.9 Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnista seuraavat tulkintahaasteet

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

<sup>952</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-321/05, *Kofoed*, 67 kohta.

<sup>953</sup> C-255/02, *Halifax*, 94 kohta. Ks. vastaavasti myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 109–116 kohdat. Vrt. C-103/09, *Weald Leasing*, 51 kohta.

<sup>954</sup> Ks. myös EU-tuomioistuimen tuomio asiassa C-103/09, *Weald Leasing*, jossa oikeustoimen uudelleen määrittely mahdollisti sopimusehtojen muuttamisen.

<sup>955</sup> Ks. myös Báez Moreno & Pérez 2019: 133.

verotusmenettelylaki koskee<sup>956</sup>. 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.<sup>957</sup> 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-oikeudellisia 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 henkilöiden tuloverotukseen sekä eräisiin muihin veroihin ja maksuihin, joista säädetään VML 1 §:ssä.

Veronkiertodirektiivin *suppeaa tulkintavaikutusta* VML 28 §:n tulkinnassa tukee direktiivin johdanto-osan neljäs perustelukappale, jonka mukaan direktiivin

<sup>956</sup> Verotusmenettelylakia sovelletaan VML 1 §:n mukaan valtionveroon, kunnallisveroon, yhteisön tuloveroon, kirkollisveroon, sairausvakuutusmaksuun ja yleisradioveroon.

<sup>957</sup> Helminen 2018: 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.



soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa sellaisiin yksiköihin, joihin ei jäsenvalti-  
ossa sovelleta yhteisöveroä. Direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukap-  
pale tukee ratkaisua, jossa direktiivin 6 artiklan soveltamisalaa ei laajenneta kan-  
sallisella sääntelyllä koskemaan esimerkiksi luonnollisten henkilöiden tulovero-  
tusta. Samaan hengenvetoon on kuitenkin muistutettava, että kyseessä on mini-  
midirektiivi, joka asettaa veron kiertämisen estämisen sääntelylle vähimmäistä-  
son. Jäsenvaltiot voivat halutessaan säätää direktiivin tavoitteita pidemmälle me-  
nevästä kansallisesta sääntelystä edellyttäen, että sääntelystä ei aiheudu ristiriitaa  
direktiivin ja muun EU-oikeuden kanssa<sup>958</sup>. Direktiivinsääntelyn kansallinen so-  
veltamisala voi olla direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleesta  
riippumatta laajempi kuin direktiivin soveltamisala. Tämän takia direktiivin joh-  
danto-osan suositukselle olla laajentamatta sääntelyn soveltamisalaa ei voida an-  
taa merkittävää painoarvoa arvioitaessa direktiivin tulkintavaikutuksen ulottu-  
vuutta.

Veronkiertodirektiivin *laajaan tulkintavaikutukseen* VML 28 §:n tulkinnassa voi-  
daan puolestaan hakea tulkintatukea yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan  
kohdennetun veronkiertosäännöksen kansallisesta implementoinnista ja erityi-  
sesti kansallisen implementointisäännöksen tulkinnasta. Yritysjärjestelydirekti-  
ivin tarkoituksena on ollut edistää EU-tasoisia yritysjärjestelyjä keventämällä näi-  
hin liittyviä tuloveroseuraamuksia<sup>959</sup>. Yritysjärjestelydirektiivin 1(1)(a) artiklan  
mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava kyseistä direktiiviä sulautumisiin, jakau-  
tumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin, jotka  
koskevat kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa olevia yhtiöitä. Yritysjärjeste-  
lydirektiivin soveltamisalaan eivät kuulu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden sisäiset  
eli kansalliset yritysjärjestelyt. Tästä huolimatta yritysjärjestelydirektiivi on imple-  
mentoitu Suomessa siten, että yritysjärjestelydirektiiviin perustuvia normeja so-  
velletaan sekä kansallisiin että rajat ylittäviin järjestelyihin.<sup>960</sup> Tämä koskee niin  
ikään EVL 52 h §:ää, jolla on implementoitu yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) ar-  
tiklan sääntely.

Huomionarvoista tässä yhteydessä on, että yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) ar-  
tiklalla on laaja tulkintavaikutus EVL 52 h §:n tulkinnassa, vaikka yritysjärjeste-  
lydirektiivin soveltamisalaan kuuluvat lähtökohtaisesti vain rajat ylittävät

<sup>958</sup> Direktiivin johdanto-osalla ei ole sitovaa oikeusvaikutusta. Johdanto-osan ilmaisut pe-  
rustelevat oikeussääntöjen sisältöä ja niitä voidaan hyödyntää artiklojen tulkinnassa. Joh-  
danto-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.

<sup>959</sup> Ks. yritysjärjestelydirektiivin (2009/133/EY, kodifioitu) johdanto-osan 2–3 perustelu-  
kappaleet.

<sup>960</sup> Ks. EVL 52.2 § ja HE 177/1995 vp: 1. Ks. myös Penttilä, Järvenoja, Katajainen, Laakso-  
nen, Pitkänen, Tamminen, Viitala, Virolainen & Äimä 2013: 50 sekä Immonen 2018: 511.

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, jonka mukaan yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artikla heijastelee EU-oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. Tarkastelun kohteena olleessa järjestelyssä oli kyse kansallisesta yritysjärjestelystä, jolla ei ollut rajat ylittäviä ulottuvuuksia. Tästä huolimatta EVL 52 h §:n tulkinnassa oli otettava huomioon EU-oikeuden tulkintavaikutus. Toisin sanoen EVL 52 h §:ää oli 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 lainsäätäjät on laajentanut yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaa kansallisiin yritysjärjestelyihin<sup>961</sup>. Tällaisissa tilanteissa EU-tuomioistuimella on intressi varmistaa, että EU-oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti riippumatta siitä, onko kyse esimerkiksi kansallisesta vai rajat ylittävstä järjestelystä. Tällöin voidaan välttää säännösten tulkintaerot riippumatta siitä, sovelletaanko säännöksiä ja käsitteitä esimerkiksi kansallisiin vai rajat ylittäviin yritysjärjestelyihin.<sup>962</sup>

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, koska 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 todettu, että direktiivin tulkintavaikutus olisi ollut tarkoitus rajata VML 28 §:n

---

<sup>961</sup> Ks. C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta sekä C-43/00, *Andersen og Jensen*, 18 kohta.

<sup>962</sup> Penttilä, Järvenoja, Katajainen, Laaksonen, Pitkänen, Tamminen, Viitala, Virolainen & Äimä 2013: 51.

tulkinnassa ainoastaan yhteisöjen tuloverotukseen.<sup>963</sup> 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 sanamuotoon<sup>964</sup>. 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 tuloverotukseen vai luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen<sup>965</sup>. Yhteisöjen tuloverotuksessa VML 28 §:ää olisi tulkittava yhdenmukaisesti direktiivin ja EU-oikeudellisten oikeusperiaatteiden kanssa, kun taas luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa säännöksen tulkinta ei saisi olla ristiriidassa EU:n primaarioikeuteen kuuluvien perusvapauksien kanssa.

Ratkaisujen ennustettavuuden kannalta ei voida pitää toivottavana tilannetta, jossa veronkiertodirektiivillä olisi tulkintavaikutus ainoastaan niissä VML 28 §:n tulkintaa koskevissa tilanteissa, joissa on kyse yhteisöjen tuloverotuksesta. Näin on erityisesti myös siitä syystä, että VML 28 §:stä ei ilmene, 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. Voidaankin ajatella, että direktiivin 6 artiklan implementoinnissa on hiljaisesti hyväksytty direktiivin laaja tulkintavaikutus VML 28 §:ää tulkittaessa.

Veronkiertodirektiivin laajan tulkintavaikutuksen omaksumista tukee myös se seikka, että valtiovarainministeriössä laaditussa hallituksen esitysluonnoksessa on todettu VML 28 §:n olevan sellaisenaan direktiiviä tiukempi<sup>966</sup>. Mikäli VML 28 §:n soveltamisedellytykset poikkeaisivat toisistaan siitä syystä, että vain yhteisöjen

<sup>963</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 52–53.

<sup>964</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

<sup>965</sup> Ks. myös Scherleitner 2019: > 4.4. The application of section 28 of the VML outside the scope of the ATAD.

<sup>966</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

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 kuin luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa, tämä olisi omiaan luomaan 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 tulkinnassa<sup>967</sup>.

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 tuloveroja<sup>968</sup>. Tilanteissa, joissa kansallinen lainsäätäjät on laajentanut direktiivin soveltamisalaa myös muihin kuin yhteisöjen tuloveroon, EU-tuomioistuimella on toimivalta tulkita EU-oikeutta myös näissä tilanteissa<sup>969</sup>. Tällaisissa tilanteissa EU-tuomioistuimella on nimittäin intressi varmistaa, että EU-oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti riippumatta siitä, onko kyse yhteisöjen tuloverotuksesta vai luonnollisten henkilöiden tuloverotuksesta.

Veronkiertodirektiivin laajan tulkintavaikutuksen toinen tärkeä seuraus on se, 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 ilmentymä<sup>970</sup>. Yleisenä EU-oikeudellisena periaatteena oikeuden väärinkäytön kiello ohjaa sekä direktiivin 6 artiklan tulkintaa että kansallisen implementointisäännöksen tulkintaa. Direktiivin 6 artiklan implementointiratkaisun seurauksena oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta onkin muodostunut veron kiertämisen estämistä koskevien tilanteiden tulkintaa

---

<sup>967</sup> 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.

<sup>968</sup> Ks. esim. C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta. Ks. myös ulkomaisesta oikeuskirjallisuudesta Arginelli 2022: 11.

<sup>969</sup> Ks. analogisesti C-28/95, *Leur Bloem*, 32 kohta sekä C-43/00, *Andersen og Jensen*, 18 kohta. Ks. myös Arginelli 2022: 11.

<sup>970</sup> Ks. esim. EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta.

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 muutoksesta*<sup>971</sup>. Paradigman muutos ei ole kuitenkaan havaittavissa VML 28 §:stä, vaan siitä oikeudellisesta toimintaympäristöstä, jossa säännöstä jatkossa tulkitaan ja sovelletaan.

---

<sup>971</sup> Paradigma voidaan ymmärtää eräänlaiseksi oman aikansa viitekehyyksi tai ajattelutottumukseksi, joka kuvaa tuona aikana vallitsevaa ja hyväksyttyä teoriaa tietyistä aiheista, kuten veron kiertämisestä.

## 5 EU-OIKEUDEN REUNAHDOT VERON KIERTÄMISEN TUNNISTAMISELLE<sup>972</sup>

### 5.1 Oikeuden väärinkäytön kieltö

#### 5.1.1 Oikeuden väärinkäytön kieltö EU-vero-oikeudessa

*Oikeuden väärinkäytön kieltö*<sup>973</sup> on yleinen EU-oikeudellinen periaate, jota on sovellettu EU-tuomioistuimen eri asiaryhmissä 1970-luvulta lähtien<sup>974</sup>. Periaatetta sovellettiin ensimmäisen kerran verotuksen oikeudenalalla vuonna 2006, kun EU-tuomioistuin antoi arvonlisäverotusta koskevan tuomion asiassa C-255/02, *Halifax*. Tämän tuomion jälkeen periaatteen soveltamisharkinta on ollut säännöllisesti esillä sekä arvonlisä- että tuloverotusta koskevissa EU-tuomioistuimen tuomioissa. Ver-oikeudessa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamishistoria on verrattain lyhyt. Tästä huolimatta periaatteella on *yleisen oikeusperiaatteen* asema myös vero-oikeuden alalla. Periaatteen ydinsisältö on muodostunut ajan kuluessa muissa asiaryhmissä, mutta se on omaksuttu sellaisenaan vero-oikeuteen.

EU-tuomioistuimen Halifax-tuomio on merkityksellinen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen vero-oikeudellisen ulottuvuuden kannalta. Tuomion merkitystä korostaa se, että kyseessä on ensimmäinen vero-oikeudellinen tuomio, jossa EU-tuomioistuin katsoi, että aiemmin muilla oikeudenalalla sovellettua oikeuden väärinkäytön kieltöä voitiin soveltaa myös arvonlisäverotuksessa<sup>975</sup>.

<sup>972</sup> Pääluke perustuu merkittävin laajennuksin ja täsmennyksin kirjoittajan Verotus-lehden 3/2019 numerossa julkaisemaan artikkeliin ”Oikeuksien väärinkäytön kieltö ja veron kiertäminen”. Ks. Lönnblad 2019b.

<sup>973</sup> EU-tuomioistuin käyttää periaatteesta myös ilmaisua oikeuksien väärinkäyttö. Ks. esim. C-417/10, *3M Italia*; C-103/09, *Weald Leasing* ja C-255/02, *Halifax*.

Oikeuden väärinkäyttö on toisinaan hieman harhaanjohtava termi, koska vero-oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa on kyse vero-oikeudellisten säännösten soveltamisalasta ja siitä, vedotaanko näihin säännöksiin keinoitekoisesti tavalla, joka ei täytä lainsäädännön tarkoitusta. Väärinkäytön kohteena on siis ennemminkin lain tarkoitus kuin oikeus sellaisenaan. Näiden tilanteiden kohdalla kuvaavampi termi olisi *lain kiertäminen* tai *lain väärinkäyttö*. Oikeuden väärinkäyttö on kuvaava ilmaisu erityisesti silloin, kun verovelvollinen käyttää väärin EU-oikeuden tarjoamia perusvapauksia tai vero-oikeudellisissa direktiiveissä tarjottuja oikeuksia veroetujen hyödyntämiseen. Oikeuden väärinkäytön käsite on kuitenkin vakiintunut EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa, joten termiä on perusteltua käyttää myös tässä tutkimuksessa. Ks. terminologisista huomioista julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 23–26 kohdat. Ks. myös oikeuden väärinkäytöstä arvonlisäverotuksen alalla Lassila 2010: 409–421.

<sup>974</sup> C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 74 kohta ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 48 kohta.

<sup>975</sup> Ks. C-255/02, *Halifax*, 69–70 kohdat.

Merkillepantavaa on, että periaatteen soveltamisedellytykset johdettiin Halifax-tuomiossa maatalouden vientitukia koskevasta tuomiosta C-110/99, *Emsland-Stärke*. Oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamisalan kannalta on olennaista huomata, että periaatteella on tärkeä sija myös tuloverotusta koskevissa asioissa<sup>976</sup>. Näin on siitä huolimatta, että Halifax-tuomio koskee EU-oikeudessa harmonisoitua arvonlisäverotusta.

Oikeuden väärinkäytön kieltä ei ole EU:n sekundaarioikeudessa vahvistettu sääntö. Tästä huolimatta eräät EU-oikeudelliset säännökset heijastelevat oikeuden väärinkäytön kiellon ydintä ja sen taustalla olevaa ideaa. Tällaisia säännöksiä ovat esimerkiksi tulovero-oikeudellisiin direktiiveihin sisällytetyt veron kiertämistä estävät säännökset<sup>977</sup>. Kyseisiin säännöksiin lukeutuu myös veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleinen veronkiertosäännös. Huolimatta siitä, että eräät EU-oikeudelliset säännökset heijastelevat oikeuden väärinkäytön kieltä, kyseessä on yleinen oikeusperiaate, joka on muodostunut, vakiintunut ja saanut sisältönsä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä<sup>978</sup>.

Oikeuden väärinkäytön kiellon laaja-alainen soveltaminen kertoo periaatteen yleisestä luonteesta<sup>979</sup>. Yleinen luonne on tyypillistä erityisesti oikeusperiaatteille, ja se tulee vahvimmin esille väärinkäytön arviointiperusteiden tilannesidonnaisuutena. Yleinen luonne tulee esiin myös arvioitaessa, millainen painoarvo väärinkäytön kiellolle voidaan antaa yksilöidyssä tapauksessa. Toisaalta on todettava, että oikeuden väärinkäytön kieltä on kehittynyt enenevässä määrin oikeussäännön suuntaan. Tämä havaitaan parhaiten, kun tarkastellaan EU-tuomioistuimen viimeaikaisia tuomioita väärinkäytön kieltä liittyen. Tuomioista käy nimittäin ilmi, että periaatteeseen on liitetty eräänlaista säännönkaltaista velvoittavuutta, joka ei ole tyypillistä oikeusperiaatteiden enemmän tai vähemmän -tyyppiselle sovellettavuudelle<sup>980</sup>. Erityisesti tämä on havaittavissa veron kiertämisen estämisestä koskevista tuomioista, kuten hiljattain annettua tuomiota asiassa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, jossa EU-tuomioistuin totesi seuraavaa:

– – väärinkäytön kieltä koskevaa yleistä periaatetta on sovellettava henkilöön, joka vetoaa unionin oikeuden sääntöjen tarkoituksen kanssa

<sup>976</sup> Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.* sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*

<sup>977</sup> Ks. myös C-126/10, *Foggia*, 50 kohta.

<sup>978</sup> Ks. myös C-251/16, *Cussens*, 27 kohta.

<sup>979</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 48 kohta.

<sup>980</sup> Ks. Aarnio 2006: 304. Aarnion mukaan sääntöjen ja periaatteiden välillä on laatuero. Sääntöjä joko seurataan tai niitä ei seurata, kun taas periaatteita noudatetaan enemmän tai vähemmän.

ristiriidassa olevalla tavalla tiettyihin sen sääntöihin, joissa säädetään jostakin edusta<sup>981</sup>.

Tuomiosta on luettavissa, että väärinkäytön kiellon periaatetta on sovellettava periaatteen soveltamisedellytysten täytyessä. Näin ollen kansallisen lainsoveltajan on evättävä lain tarkoituksen kanssa ristiriidassa oleva etu, jos oikeustoimessa on kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitettusta oikeuden väärinkäytöstä. Tämä seikka huomioon ottaen oikeuden väärinkäytön kieltä voidaan kuvailla säännönkaltaiseksi periaatteeksi.

Oikeuden väärinkäytön kiellon ydinsisältö tiivistyy EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan siihen, että oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Toisin sanoen EU-oikeuden soveltamista ei voida ulottaa väärinkäytön luonteisiin menettelyihin.<sup>982</sup> Oikeuden väärinkäytön kiellon keskeisenä tehtävänä on suojella EU-oikeudellisten oikeussääntöjen päämääriä epätarkoituksenmukaisen tiukalta sanamuotoa painottavalta soveltamistavalta<sup>983</sup>. Julkisiasiamies *Maduro* muotoilee asian osuvasti ratkaisuehdotuksessa C-255/02, *Halifax*, toteamalla seuraavaa:

– – henkilö, joka nojautuu yhteisön oikeussäännön sanamuotoon vaatiakseen oikeutta, joka on sen tarkoitusten vastainen, ei ansaitse saada kyseistä oikeutta. Sellaisissa tilanteissa kyseistä oikeussääntöä on tulkittava sen sanamuodon vastaisesti eli siten, että siinä ei todellisuudessa anneta kyseistä oikeutta.<sup>984</sup>

Vero-oikeuden alalla oikeuden väärinkäytön kiellon normatiivisena tavoitteena on määrittää raja legaalisen veron säästämisen ja illegaalisen veron kiertämisen välillä<sup>985</sup>. Periaatteen olemassaolon tarkoituksena on siten estää verovelvollista saamasta perusteettomia veroetuja tilanteissa, joihin on ryhdytty verotuksellisten etujen varmistamiseksi ja joissa nämä edut ovat lain tarkoituksen vastaisia<sup>986</sup>. Oikeuden väärinkäytön kieltä on veron kiertämisen tunnistamisen lähtökohta tilanteissa, joissa soveltamisharkinnan kohteena on EU-oikeuteen pohjautuva säännös<sup>987</sup>. Kyseessä voi olla aineellinen säännös, kuten jokin elinkeinoverolain yritysjärjestelysäännöksistä. Kyseessä voi olla myös muodollinen säännös, kuten VML 28 § tai EVL 52 h §. Tämä tuodaan esille myös korkeimman hallinto-oikeuden

<sup>981</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 102 kohta.

<sup>982</sup> C-110/99, *Emsland-Stärke*, 51 kohta; C-255/02, *Halifax*, 68–69 kohdat; C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 35 kohta; C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta ja C-251/16, *Cussens*, 27 kohta.

<sup>983</sup> Julkisiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 74 kohta.

<sup>984</sup> Julkisiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 71 kohta.

<sup>985</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 85 kohta.

<sup>986</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 60 kohta.

<sup>987</sup> Weckström 2016: 179–180.



päätöksessä KHO 2017:78, jossa oli kyse siitä, voitiinko EVL 52 f §:n muodolliset soveltamisedellytykset täyttävään osakevaihtoon soveltaa yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännökseen pohjautuvaa EVL 52 h §:ää. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suunnitellussa osakevaihdossa ja siihen mahdollisesti liittyvissä jälki-järjestelyissä ei ollut kyse oikeuden väärinkäytöstä ja tämän takia yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännökseen pohjautuvaa EVL 52 h §:ää ei voitu soveltaa. Korkein hallinto-oikeus tiivistä oikeuden väärinkäytön ja EVL 52 h §:n suhteen seuraavasti:

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 h §:n veron kiertämistä koskeva säännös voi mainitut lähtökohdat huomioon ottaen tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitusta oikeuden väärinkäytöstä<sup>988</sup>.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös on merkittävä, koska se sisältää tärkeän direktiivitaustaisten veronkiertosäännösten tulkinnassa sovellettavan oikeusohjeen. Oikeusohjeen mukaan direktiivitaustaisia veronkiertosäännöksiä voidaan soveltaa vain, jos oikeustoimi on EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ilmenevällä tavalla oikeuden väärinkäyttöä. Tämä tarkoittaa, että EU-tuomioistuimen antamalla tuomioilla on olennainen merkitys direktiivitaustaisten veronkiertosäännösten, kuten veronkiertodirektiivin 6 artiklan ja sen implementointisäännöksenä toimivan VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. VML 28 §:n tulkinnassa ja soveltamisessa ei siten voida ohittaa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, vaikka periaatetta ei mainita nimenomaisesti veronkiertodirektiivissä tai direktiivin 6 artiklassa<sup>989</sup>.

Oikeudellisesti sallitun veron minimoinnin ja kielletyn veron kiertämisen rajaa paikannettaessa on huomioitava, että EU-oikeus ei aseta velvoitetta hoitaa liiketoimintaa tavalla, joka maksimoi verokertymän. Tämä ilmenee muun muassa EU-tuomioistuimen tuomiosta C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, jossa tuomioistuimien huomautti, että verovelvollisilla on lähtökohtaisesti vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmaksi katsomansa organisaatorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot, vaikka ne johtaisivat verosäästöihin.<sup>990</sup> Lähtökohta ilmenee myös veronkiertodirektiivin johdanto-osasta, jossa todetaan, että yleistä veronkiertosäännöstä on sovellettava EU:ssa vain järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja ja että muissa tapauksissa

<sup>988</sup> Korostus lisätty.

<sup>989</sup> Ks. kuitenkin Euroopan komissio (2016a: 9), joka toteaa veronkiertodirektiiviä koskevassa ehdotuksessa, että ehdotettu GAAR-sääntö on unionin säännösten mukaisesti suunniteltu siten, että siinä otetaan huomioon EU:n tuomioistuimen keinoitekoisuutta koskevat testit, joiden mukaisesti sääntöä sovelletaan unionissa.

<sup>990</sup> C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, 53 kohta.

verovelvollisella olisi oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten<sup>991</sup>. Tätä silmällä pitäen oikeuden väärinkäytön kieltä ei rajoita verovelvollisen valinnanvapautta. Edellytyksenä on tietysti, että verojen minimointi tehdään lain mahdollistamissa rajoissa. Tämä korostaa osaltaan periaatteen tavoitetta määrittellä ne valinnanmahdollisuuksien rajat, jotka verolain säännökset ovat jättäneet avoimeksi verovelvolliselle<sup>992</sup>.

### 5.1.2 Oikeuden väärinkäytön objektiivinen ja subjektiivinen edellytys

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate kiteytyy EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä muodostuneeseen edellytykseen, jonka mukaan oikeussubjektit eivät saa käyttää väärin unionin oikeutta tai vedota siihen vilpillisesti<sup>993</sup>. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ei ole kuitenkaan sellaisenaan käyttökelpoinen väline arvioitaessa väärinkäytön olemassaoloa ja oikeustoimen keinotekoisuutta<sup>994</sup>. Arvioinnissa tarvitaan *arviointimallia*, joka täsmentää periaatteen soveltamiskriteerit.

EU-tuomioistuin määritteli oikeuden väärinkäytön kiellon toteamisen edellytykset ensimmäisen kerran maatalouden vientitukien väärinkäyttöä koskevassa tuomiossa C-110/99, *Emsland-Stärke*. Kyseisessä tuomiossa EU-tuomioistuin linjasi, että oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää kahden edellytyksen eli soveltamiskriteerin täyttymistä. Ensimmäinen soveltamiskriteeri koskee säännösten tavoitteiden saavuttamista tai ennemminkin niiden saavuttamatta jäämistä. Oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää nimittäin, että säännösten tavoitteita ei ole saavutettu, vaikka säännösten muodolliset soveltamisedellytykset olisivat täytyneet<sup>995</sup>. Arvioitaessa tämän niin kutsutun *objektiivisen edellytyksen* täyttymistä arvioinnin mittapuuna on kulloistenkin aineellisten säännösten tarkoitus<sup>996</sup>. Oikeiden väärinkäytön toteamisen toinen soveltamiskriteeri koskee puolestaan *subjektiivisen edellytyksen* täyttymistä. Subjektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioidaan tarkastelemalla oikeussubjektin toiminnan motiiveja. Tällöin arviointi kohdistuu siihen, onko oikeussubjektilla ollut tahto saada unionin säännöksistä johtuva etu, ja onko se saavutettu toteuttamalla keinotekoisesti edun saamiseksi vaadittavat edellytykset<sup>997</sup>.

*Emsland-Stärke*-tuomion perusteella oikeustoimi on oikeuden väärinkäyttöä vain tilanteissa, joissa objektiivinen ja subjektiivinen edellytys täyttyvät

<sup>991</sup> Ks. veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>992</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 85 kohta.

<sup>993</sup> Esim. C-367/96, *Kefalas*, 20 kohta.

<sup>994</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 64 kohta.

<sup>995</sup> C-110/99, *Emsland-Stärke*, 52 kohta.

<sup>996</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-110/99, *Emsland-Stärke*, 69 kohta.

<sup>997</sup> C-110/99, *Emsland-Stärke*, 53 kohta.

samanaikaisesti. Tästä syystä oikeuden väärinkäytön toteamisessa on ensivaiheessa arvioitava, onko unionin säännösten edellytykset muodollisesti täytetty. Mikäli vastaus on myönteinen, eli säännösten edellytykset on muodollisesti täytetty, toisessa vaiheessa on arvioitava, onko unionin säännösten tavoitteet saavutettu. Käytännössä kyse on sen selvittämisestä, onko oikeussubjektin vaatima oikeus sopusoinnussa soveltamisharkinnan kohteena olevien säännösten ja niiden tavoitteiden kanssa. Mikäli oikeussubjekti käyttää oikeuksiaan tavalla, joka johtaa säännösten tavoitteiden mukaisiin etuihin, oikeustoimessa ei ole kyse EU-tuomioistuimen tarkoittamasta oikeuden väärinkäytöstä.<sup>998</sup> Sen sijaan, jos oikeustoimi johtaa säännösten tavoitteiden kanssa ristiriidassa olevaan etuun, tällaisen edun epäminen edellyttää oikeussubjektin toiminnan motiivien tarkastelua. Oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytykset ovatkin tässä suhteessa toisistaan erillisiä, mutta kumulatiivisia. Kumulatiivisuuden takia subjektiivisen edellytyksen täyttymistä ei ole tarpeen tutkia, jos objektiivinen edellytys ei täyty.

Huolimatta siitä, että oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytykset ovat muotoutuneet ja täsmentyneet muilla oikeudenaloilla kuin vero-oikeudessa, oikeuden väärinkäytön toteaminen vero-oikeudessa edellyttää vastaavien edellytysten täyttymistä. Tämä ilmenee esimerkiksi EU-tuomioistuimen tuomioista C-196/04, *Cadbury Schweppes* sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.* Jälkimmäisessä tuomiossa EU-tuomioistuin totesi, että:

– – väärinkäytön kaltaisen käytännön osoittaminen edellyttää yhtäältä sel- laista *objektiivisten* olosuhteiden kokonaisuutta, josta ilmenee, että vaikka unionin säännöstössä vahvistettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, säännöstöllä tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu, ja toisaalta sel- laista *subjektiivista* osatekijää, joka koskee tahtoa saada unionin säännös- töstä johtuva etu toteuttamalla keinotekoisesti edellytykset tämän edun saa- miseksi<sup>999</sup>.

Cadbury Schweppes -tuomiossa EU-tuomioistuin tarkasteli oikeuden väärinkäy- tön toteamisen edellytyksiä ensivaiheessa subjektiivisen edellytyksen täyttymisen näkökulmasta. EU-tuomioistuin totesi nimittäin ensivaiheessa, että:

– – ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädettyä vero- tusta voidaan jättää soveltamatta, jos ulkomaisen väliyhteisön perustaminen ja toiminta läpäisevät *motiivitestin*. Tämä edellyttää ennen kaikkea, että ko- timainen yhtiö osoittaa yhtäältä, että kyseisen yhtiön ja ulkomaisen väliyh- teisön välillä tehdyistä liiketoimista johtuva veron huomattava

<sup>998</sup> Mm. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 68 kohta.

<sup>999</sup> C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 97 kohta. Korostus lisätty.

pieneneminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei ollut näiden liiketoimien pääasiallinen tavoite tai yksi pääasiallisista tavoitteista – – <sup>1000</sup>.

Subjektiiivisen edellytyksen tarkastelun jälkeen EU-tuomioistuin huomautti objektiivisen edellytyksen osalta seuraavaa:

– – se seikka, – – että pyrkimys saada verotusta kevennettyä on innoittanut perustamaan ulkomaisen väliyhteisön ja tekemään liiketoimia tämän väliyhteisön ja kotimaisen yhtiön välillä, *ei voi riittää sen päätelmän tekemiseen*, että kyse olisi puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä, jolla pyritään yksinomaan kiertämään kyseinen vero.

Tällaisen järjestelyn olemassaolon toteaminen edellyttää nimittäin paitsi subjektiivista tekijää, eli tahtoa saada verotuksellinen etu, myös sitä, että *objektiivisten tekijöiden vuoksi sijoittautumisvapauden tavoitetta – – ei ole saavutettu, vaikka yhteisön oikeudessa asetettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu.* <sup>1001</sup>

Cadbury Schweppes -tuomion rakennetta tarkasteltaessa huomio kiinnittyy siihen, että tuomiossa käsitellään ensivaiheessa oikeussubjektin motiiveja koskevaa subjektiivista edellytystä. Vasta tämän jälkeen tuomiossa käsitellään oikeuden väärinkäytön objektiivista edellytystä. Ensi alkuun voisi ajatella, että edellytysten käsittelyjärjestyksellä ei ole merkitystä. Asia ei ole kuitenkaan näin yksiselitteinen. Objektiivisen edellytyksen voidaan nimittäin argumentoida olevan ensisijainen suhteessa subjektiiviseen edellytykseen. Näkemystä tukee osaltaan se, että subjektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa oikeussubjektin motiiveja on joka tapauksessa punnittava suhteessa oikeustoimesta muodostuvaan säännöksen tarkoituksen vastaiseen taloudelliseen etuun<sup>1002</sup>. Objektiivisen edellytyksen ensisijaisuutta suhteessa subjektiiviseen edellytykseen tukee osaltaan myös se seikka, että EU-oikeus ei aseta sellaista yleistä vaatimusta, jonka mukaan oikeussubjektien pitäisi lähtökohtaisesti varautua taloudellisten toimiensa motiivien esittämiseen. Käytännössä objektiivisen edellytyksen täytyminen toimiin päteväna perusteluna sille, minkä vuoksi oikeussubjektin toiminnan motiiveja ylipäänsä tarkastellaan. Edellä mainittuja seikkoja silmällä pitäen oikeuden väärinkäytön toteamisen ideaaliperustelu on sellainen, jossa objektiivisen edellytyksen täyttymistä selvitetään ensivaiheessa ja vasta tämän jälkeen selvitetään subjektiivisen edellytyksen täyttymistä.

<sup>1000</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 62 kohta. Korostus lisätty.

<sup>1001</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 63–64 kohdat.

<sup>1002</sup> Ks. punninnasta esim. C-126/10, *Foggia*, 47 kohta.

*Objektiivinen edellytys*

Oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivista edellytystä voidaan luonnehtia oikeuden väärinkäytön kiellon *teleologiseksi tekijäksi*, koska objektiivinen edellytys ohjaa lainsoveltajaa säännösten tarkoitusta painottavaan teleologiseen tulkintaan<sup>1003</sup>. Teleologisessa tulkinnassa säännöksiä pyritään tulkitsemaan niiden tarkoituksen edellyttämällä tavalla. Oikeuden väärinkäytön objektiivinen edellytys liittyy keskeisesti säännösten tarkoituksen selvittämiseen ja sen arviointiin, onko arvioitavana olevien oikeustoimien kannalta merkityksellisten säännösten tarkoitus toteutunut<sup>1004</sup>. Vero-oikeudellisesti kyse on siitä, onko tarkastelun kohteena oleva oikeustoimi ja toimesta muodostuva taloudellinen etu, eli käytännössä veroetu, linjassa asian säännösten tarkoituksen kanssa. Mikäli oikeustoimella ei saavuteta sääntelyn tavoitteita, tämä on objektiivisen edellytyksen näkökulmasta osoitus mahdollisesti oikeuden väärinkäytöksi katsottavasta oikeustoimesta.

Objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin kannalta merkitystä ei ole sillä, onko säännösten soveltamisedellytyksiä muodollisesti noudatettu<sup>1005</sup>. Objektiivisen edellytyksen täyttyminen perustuukin siihen, että oikeustoimi voi olla yhdenmukainen säännöksen sanamuodon normaalitulkin kanssa, mutta samanaikaisesti ristiriidassa säännöksen tarkoituksen kanssa. Tästä syystä objektiivisen edellytyksen täyttyminen vaatii jännitteen muodostumista säännöksillä tavoiteltavien päämäärien ja oikeustoimella tavoiteltavien taloudellisten etujen, kuten veroetujen välillä.

Objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioidaan käytännössä siten, että tapauksen kannalta merkityksellisten säännösten tavoitteita verrataan riidanalaisella toiminnalla saavutettuihin päämääriin ja tuloksiin<sup>1006</sup>. Jotta tämä vertailu olisi mahdollista, lainsoveltajan on *ensivaiheessa* yksilöitävä oikeustoimen kannalta merkitykselliset säännökset. Tämä korostaa osaltaan sitä, että oikeuden väärinkäytön kiellolla ei ole sellaisenaan itsenäistä tulkinnallista merkitystä, vaan periaatteen merkitys tulee esille tulkittaessa aineellisia säännöksiä ja niiden tavoitteita<sup>1007</sup>.

*Toisessa* vaiheessa lainsoveltajan on puolestaan selvitettävä, onko säännösten soveltamisedellytykset muodollisesti täytetty<sup>1008</sup>. Mikäli säännösten soveltamisedellytykset on muodollisesti täytetty, arvioidaan *kolmannessa* vaiheessa, mitkä ovat

<sup>1003</sup> Ks. lain teleologisesta tulkinnasta esim. Laakso 2012: 357–362.

<sup>1004</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 60 kohta.

<sup>1005</sup> Ks. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 124 kohta.

<sup>1006</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 88 kohta.

<sup>1007</sup> Framer (2011: 4) muotoilee asian siten, että oikeuden väärinkäytön kiellon toimii periaatteena, joka ohjaa aineellisen säännöksen tulkintaa eikä periaatteella ole näin ollen omaa itsenäistä elämää.

<sup>1008</sup> C-110/99, *Emsland-Stärke*, 52 kohta.

ensivaiheessa yksilöityjen aineellisten säännösten päämäärät eli sääntelylliset tavoitteet. Arvioinnin tarve on seurausta siitä, että oikeuden väärinkäytöstä voi olla kyse vain tilanteissa, joissa sääntelyn tavoitteita ei saavuteta. Vero-oikeudessa kyse voi olla tilanteesta, jossa oikeustoimesta muodostuva veroetu on sääntelyn tarkoituksen vastainen<sup>1009</sup>. Tärkeä havainto on, että EU-oikeudessa ei keskitytä tarkastelemaan vain asetusten tai direktiivien yksittäisiä artikloja. Sen sijaan tarkastelu kohdistuu myös yksittäisten artiklojen taustalla olevien asetusten ja direktiivien sääntelypäämääriin<sup>1010</sup>. Sääntelypäämäärät ilmaistaan tyypillisesti asetusten ja direktiivien johdanto-osissa.

Kansallisen lainsoveltajan näkökulmasta haasteena on usein se, että verosäännösten tavoitteet ilmenevät vain harvoin säännösten sanamuodoista. Mikäli soveltamisharkinnan kohteena olevan säännöksen tarkoitus ei ole lainsoveltajan tiedossa eikä myöskään selvitettävissä, oikeuden väärinkäytön toteaminen on käytännössä mahdotonta. Tämän takia lakeja säädettäessä pitäisi kiinnittää aiempaa enemmän huomiota siihen, että lain tarkoitus ilmenee joko säännöksestä itsestään tai sen taustalla olevista lainvalmisteluaineistoista.

Objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin *neljännessä* vaiheessa lainsoveltajan on selvitettävä, toteuttaako oikeustoimi aiemmassa vaiheessa yksilöityjen aineellisten säännösten päämäärät<sup>1011</sup>. Veron kiertämisen tunnistamisen näkökulmasta lainsoveltajan on otettava kantaa kysymykseen, muodostuuko oikeustoimesta veroetu, joka ovat ristiriidassa säännösten päämäärien kanssa. Oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivinen edellytys täyttyy tilanteissa, joissa havaittu veroetu on säännösten tavoitteiden vastainen. Objektiivisen edellytyksen täyttymisen toteaminen vaatii näin ollen ratkaistavan asian kannalta merkityksellisten säännösten sisällöntutkintaa<sup>1012</sup>.

Objektiivisen edellytyksen täyttymisen tarkastelussa keskeinen kysymys on, minkä säännösten tarkoitusta väärinkäytön toteamisessa tarkastellaan ja ovatko tarkasteltavat säännökset EU-oikeuteen perustuvia säännöksiä. EU-oikeuteen perustuvien säännösten kohdalla säännösten tavoitteita on nimittäin tarkasteltava säännösten EU-oikeudellinen tausta huomioon ottaen. Oikeuden väärinkäytön tunnistamisessa sääntelyn tavoitteiden tarkastelun lähtökohtana vaikuttaisi olevan EU-oikeudellisen sääntelyn tarkoituksen selvittäminen. Tämä on

<sup>1009</sup> Freedman (2011: 371) huomauttaa, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun olemassaolon selvittäminen edellyttää aina lainsäätäjän tarkoituksen selvittämistä. Muutoin ei ole mahdollista arvioida, onko kyseessä veroetu, jonka myöntäminen olisi lain tarkoituksen vastaista.

<sup>1010</sup> Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 104 kohta.

<sup>1011</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 65 kohta

<sup>1012</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 60 kohta sekä Weckström 2016: 180–181.

ymmärrettävää, koska kyseessä on EU-oikeuden periaate, joka on huomioitava ratkaistaessa ja tulkittaessa kaikkia niitä kysymyksiä, joilla on primaari- tai sekundaarioikeuteen liittyviä EU-oikeudellisia ulottuvuuksia. Esimerkiksi maatalouden vientitukien väärinkäyttöä koskevassa asiassa C-110/99, *Emsland-Stärke*, tuomioistuimien viittasi nimenomaisesti EU-oikeudellisten säännösten tavoitteisiin huomauttamalla, että:

- – väärinkäytön toteaminen edellyttää yhtäältä joukkoa objektiivisesti arvioitavia seikkoja, joiden vuoksi säännösten tavoitetta ei saavuteta - riippumatta siitä, että yhteisön säännösten edellytyksiä on muodollisesti noudatettu<sup>1013</sup>.

*Emsland-Stärke*-ratkaisussa objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitiin ainoastaan suhteessa EU-oikeudellisiin säännöksiin. Tuomiota lähemmin tarkastelemalla arviointi on järkeenkäypää, koska vientituen myöntämisen edellytyksistä maataloustuotteille säädettiin asetuksella. Asetukset ovat kokonaisuudessaan kaikkia EU:n jäsenvaltioita ja yksityisiä oikeussubjekteja sitovia eli niitä sovelletaan yhtäläisesti sellaisenaan kaikissa EU-maissa niiden tultua voimaan<sup>1014</sup>. Sen sijaan direktiivisääntelyn kohdalla objektiivisen edellytyksen täyttymistä on arvioitava suhteessa direktiivin ja kansallisen implementointisääntelyn tarkoitukseen. Näin voidaan päätellä ainakin arvonlisäverotusta koskevasta tuomiosta C-255/02, *Halifax*, jossa EU-tuomioistuin huomautti, että:

- – arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.<sup>1015</sup>

Vastaavasti arvonlisäverotusta koskevassa tuomiossa C-103/09, *Weald Leasing*, EU-tuomioistuin painotti, että tarkastelun kohteena olevasta toimesta muodostuva veroetu ei ole sellaisenaan veroetu, jonka myöntäminen olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisten säännösten tavoitteen vastaista.<sup>1016</sup> Sen sijaan tuloverotusta koskevassa tuomiossa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU-tuomioistuin

<sup>1013</sup> C-110/99, *Emsland-Stärke*, 52 kohta. Korostus lisätty. Vrt. kyseiseen asiaan annettu julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-110/99, *Emsland-Stärke*, 69 kohta. Julkisasiamiehen mukaan lainmukaisuuden arvioinnin mittapuuna on kulloistenkin säännösten tarkoitus.

<sup>1014</sup> Ks. EU:n normijärjestelmästä esim. Raitio & Tuominen 2020: 72–87.

<sup>1015</sup> C-255/02, *Halifax*, 74 kohta. Korostus lisätty.

<sup>1016</sup> C-103/09, *Weald Leasing*, 33 kohta.

viittaa erityisesti EU-oikeuden primaarisääntelyn tavoitteisiin<sup>1017</sup>. Tätä voidaan pitää järkeenkäypänä, koska kyseisessä tuomiossa EU-tuomioistuin tarkastelee puhtaasti kansallisen väliyhteisösääntelyn yhteensopivuutta EU-oikeuden, tässä tapauksessa sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen säännösten ja niiden tavoitteiden, kanssa. Kansallisen sääntelyn tavoitteiden merkitys nousee tuomiossa esiin lähinnä sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisperusteita käsiteltäessä. EU-tuomioistuin nimittäin huomauttaa tuomiossa, että kansallinen sääntely, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinoitekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta<sup>1018</sup>. Tältä osin voidaan katsoa, että kyse on kansallisen sääntelyn tarkoituksen selvittämisestä eli siitä, onko sääntelyn nimenomaisena tavoitteena puhtaasti keinoitekoisten järjestelyjen estäminen.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella voidaan todeta, että objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa on otettava huomioon ensisijaisesti EU-oikeuden tavoitteet. Toisaalta kansallisen sääntelyn tavoitteet eivät ole EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä silmällä pitäen merkityksettömiä, vaan kansallisen sääntelyn tavoitteilla on merkitystä asian luonteesta riippuen. Kansallisen sääntelyn tavoitteiden huomioon ottaminen objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa on perusteltua erityisesti tilanteissa, joissa veroedun muodostumisen taustalla ovat puhtaasti kansalliset aineelliset säännökset, mutta asialla on kuitenkin primaari- tai sekundaarioikeuteen liittyviä EU-oikeudellisia ulottuvuuksia.

Kyse voi olla esimerkiksi tilanteesta, joissa veroetu muodostuu verovelvollisen sovellettavaksi vaatiman kansallisen aineellisen säännöksen soveltamisesta, mutta jossa oikeustoimen oikeudellista hyväksyttävyyttä joudutaan arvioimaan EU-oikeuteen pohjautuvan yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisedellytysten täyttymisen kannalta. Mikäli veroedun oikeudellista hyväksyttävyyttä voitaisiin arvioida vain suhteessa EU-oikeudellisen sääntelyn tavoitteisiin, tämä sulki väärinkäytön kiellon soveltamisalan ulkopuolelle sellaiset tilanteet, joissa veroetu perustuu puhtaasti kansalliseen sääntelyyn. Tulkinta ei ole linjassa esimerkiksi sen tosiasian kanssa, että direktiivin 6 artikla heijastelee oikeuden väärinkäytön kieltoa ja että 6 artiklaan pohjautuva kansallinen implementointisäännös voi tulla sovellettavaksi myös sellaisten oikeustoimien kohdalla, joissa asian kannalta merkityksellisillä aineellisilla säännöksillä ei ole primaari- tai sekundaarioikeuteen liittyviä EU-oikeudellisia ulottuvuuksia. Tämä seikka huomioon ottaen kansallisen

---

<sup>1017</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 52 ja 64 kohdat.

<sup>1018</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 51 kohta.



sääntelyn tarkoituksella voi olla myös tapauskohtaisesti olennainen merkitys objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa.<sup>1019</sup>

Esitettyä tulkintaa tukee myös veronkiertodirektiivin 6 artiklan muotoilu, jossa ei anneta merkitystä sille, muodostuuko sääntelyn tavoitteen vastainen etu puhtaasti kansallisen säännöksen vain EU-oikeuteen pohjautuvan säännöksen soveltamispyrkimyksistä. Tulkinta voidaan sitoa veronkiertodirektiivin 6(1) artiklaan, jonka 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 – –  
<sup>1020</sup>.

Direktiivin 6(1) artiklan mukaan veroetu on jätettävä huomioon ottamatta, jos se on *sovellettavan verolain* tavoitteen ja tarkoituksen vastainen. Tästä voidaan päätellä, että objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa kansallisen lainsoveltajan on yksilöitävä nimenomaisesti asian kannalta merkityksellisten aineellisten säännösten tarkoitus riippumatta siitä, onko aineellisilla säännöksillä EU-oikeudellinen ulottuvuus. Objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa kansallisen lainsoveltajan on osoitettava, että kansallisten säännösten tavoitteita ei ole saavutettu<sup>1021</sup>.

Tärkeä huomio on, että arvioitaessa objektiivisen edellytyksen täyttymistä, sääntelyn tarkoitusta ei voida lähestyä sääntelyn fiskaalisen tavoitteen näkökulmasta. Fiskaalinen tavoite eli verotulojen kerääminen veronsaajalle on nimittäin jossain määrin jokaisen aineellisen vero-oikeudellisen säännöksen tavoitteena. Tällaisen yleisen tavoitteen hyväksyminen objektiivisen edellytyksen täyttymisen kriteeriksi johtaisi käytännössä siihen, että kaikki veroetuja muodostavat oikeustoimet olisivat verotuottoja kerryttävän tavoitteen vastaisia. Tällainen lain yleiseen tarkoitukseen perustuva arviointitapa on vastoin EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä vahvistettua verovelvollisen valinnanvapauden suojaa<sup>1022, 1023</sup>. Tämän takia objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin lähtökohdaksi on otettava

<sup>1019</sup> Ks. myös Pistone 2011: 381.

<sup>1020</sup> Korostus lisätty.

<sup>1021</sup> Ks. vastaavasti C-251/16, *Cussens*, 73 kohta ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 65 kohta.

<sup>1022</sup> Verovelvollisen valinnanvapauden suojaa korostetaan myös veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleessa, jonka mukaan yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä olisi sovellettava unionissa järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja; muissa tapauksissa verovelvollisella olisi oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten.

<sup>1023</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 62–64 kohdat.

soveltamisharkinnan kannalta keskeisten säännösten *erityinen tarkoitus*. Kansallisen lainsäädännön näkökulmasta sääntelyn erityinen tarkoitus voi olla esimerkiksi tosiasiallisesti työpanokseen perustuvan ansiotulon muuntamisen estäminen kevyemmin verotetuksi pääomatuloksi<sup>1024</sup>.

### *Subjektiiivinen edellytys*

Oikeuskirjallisuudessa keskustellaan säännöllisesti siitä, mikä on verovelvollisen tarkoituksen merkitys oikeuden väärinkäytön tunnistamisessa<sup>1025</sup>. Veron kiertämisen kohdalla kysymys liittyy siihen, edellyttääkö veron kiertämisen tunnistaminen verovelvollisen tai ennemminkin *oikeustoimen* motiivien selvittämistä. Oikeuskirjallisuuden perusteella aihe on eräs oikeuden väärinkäytön ja samalla myös veron kiertämisen toteamisen kiistanalaisimmista kysymyksistä. Vero-oikeuden tutkijoiden näkemykset jakautuvatkin kahteen ryhmään: subjektiivisen edellytyksen torjuviin ja subjektiivista edellytystä kannattaviin.

*Lang* kyseenalaistaa subjektiivisen edellytyksen oikeuden väärinkäytön toteamisen ja näin ollen myös veron kiertämisen tunnistamisen kriteerinä. *Lang* katsoo, että subjektiivinen edellytys on ilmeisen tarpeeton eikä verovelvollisen motiiveja pitäisi ottaa huomioon veron kiertämisen tunnistamisessa. *Langin* mukaan oikeuden väärinkäytön toteamisen ja veron kiertämisen tunnistamisen pitäisi perustua yksinomaan objektiivisen edellytyksen täyttymiseen.<sup>1026</sup>

*Seiler* jakaa *Langin* näkemyksen subjektiivisen edellytyksen tarpeettomuudesta oikeustoimien oikeudellisen hyväksyttävyyden arviointikriteerinä. *Seilerin* mukaan subjektiivisen edellytyksen täyttymisen tarkastelu on tarpeetonta, eikä edellytyksellä ole lopulta merkitystä arvioitaessa oikeustoimen oikeudellista hyväksyttävyyttä. *Seiler* perustelee kantaansa sillä, että verovelvollisen motiivi ei muuta sitä tosiseikkaa, että oikeustoimesta muodostuva veroetu on ristiriidassa sääntelyn tavoitteen kanssa<sup>1027</sup>. *Seilerin* mukaan subjektiivisen edellytyksen täyttymisen vaatiminen on tarpeetonta myös siitä syystä, että lainsoveltaja voi käytännössä olettaa, että veroetuja muodostavien toimien yhtenä päämääränä on veroetujen tavoittelu. Tämä pätee hänen mukaansa erityisesti tilanteissa, joissa veroetuja muodostava oikeustoimi on kokonaisuutena arvioiden epätavanomainen.<sup>1028</sup>

*Seiler* perustelee kantaansa niin ikään sillä, että subjektiivinen edellytys on haitallinen oikeuskulttuurin näkökulmasta. Hänen mukaansa subjektiivisen

<sup>1024</sup> Ks. esim. HE 47/2009 vp.

<sup>1025</sup> Esim. Ruiz Almendral 2005: 565 ja Weckström 2015a: 393.

<sup>1026</sup> *Lang* 2011: 449.

<sup>1027</sup> *Seiler* 2016: 211.

<sup>1028</sup> *Seiler* 2016: 211–212.

edellytyksen täyttymisen vaatiminen antaa merkittävästi valtaa sekä veroviranomaiselle että verovelvolliselle. Seiler katsoo, että vallan käyttäminen voi puolestaan johtaa ei-toivottuihin lopputuloksiin. Esimerkkinä hän mainitsee tilanteen, jossa oikeustoimesta muodostuu sääntelyn tarkoituksen vastainen veroetu ja verovelvollinen kumoaa tästä syntyvän keinotekoisuusolehtaman vetoamalla verotuksesta riippumattomiin syihin.<sup>1029</sup> Kun verotuksesta riippumattomat syyt ovat todelliset ja riittävät, lainsoveltaja ei voi evätä oikeustoimella tavoiteltavaa veroetua.

Seilerin käsitys subjektiivisen edellytyksen tarpeettomuudesta on ymmärrettävissä, kun asiaa tarkastellaan verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta. On nimittäin mahdollista, että vastaavassa tilanteessa yhden verovelvollisen kohdalla päädytään veron kiertämistä puoltavaan tulkintaan ja toisen verovelvollisen kohdalla veron säästämistä puoltavaan tulkintaan. Tämä johtuu siitä, että myönteisen päätöksen saaneella verovelvollisella on oikeustoimelleen verotuksesta riippumattomat syyt. Jos verovelvollisten oikeustoimia tarkasteltaisiin ainoastaan siitä näkökulmasta, muodostuuko toimista sääntelyn tarkoituksille vieraita etuja, tulkinnassa päädyttäisiin todennäköisesti yhdenmukaisiin lopputuloksiin. Kun tarkastelussa otetaan huomioon subjektiivinen edellytys, ratkaisuharkinnan lopputulokset voivat poiketa toisistaan riippuen siitä, mitkä ovat oikeustoimien taustalla olevat motiivit.

Langin ja Seilerin näkemykset subjektiivisen edellytyksen tarpeettomuudesta ovat ymmärrettäviä, kun otetaan huomioon, että subjektiivinen soveltamisedellytys liittyy oikeustoimen motiiveihin ja verovelvollisen taloudellisiin aikomuksiin<sup>1030</sup>. Taloudellisten aikomusten selvittäminen ja niiden todenperäisyyden osoittaminen eivät ole yksinkertainen tehtävä. Tästä huolimatta on selvää, että edellä mainittujen tutkijoiden näkemykset voidaan haastaa. Kritiikki voidaan kohdistaa esimerkiksi todistelutasolle sekä siihen, että oikeuden väärinkäytön ja näin ollen myös veron kiertämisen tunnistamisen on perustuttava kokonaisarviointiin<sup>1031</sup>.

*Weberin* mukaan subjektiivinen soveltamisedellytys on välttämätön oikeuden väärinkäytön tunnistamisessa. *Weberin* mukaan edellytys on välttämätön, koska objektiivinen soveltamisedellytys ei sellaisenaan todenna, että järjestelyssä on kyse oikeuden väärinkäytöstä. Subjektiivista edellytystä tarvitaan hänen mukaansa siitä syystä, että verolainsäädäntö voi olla huonosti muotoiltu ja sallia veroetuja, joita lainsäätäjä ei ole tarkoittanut hyödynnettäväksi. Näissä tapauksissa veroetu

<sup>1029</sup> Seiler 2016: 212.

<sup>1030</sup> Ks. myös Piantavigna 2011: 144.

<sup>1031</sup> Subjektiivinen soveltamisedellytys velvoittaa lain soveltajaa arvioimaan, onko verovelvollisen järjestelyllä jokin itsenäinen taloudellinen perusta, jolla järjestelyä voidaan perustella. Ks. esim. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 87 kohta.

on käytännössä ristiriidassa lainsäätäjän tavoitteleman tarkoituksen tai päämäärän kanssa, vaikka ristiriita ei ilmenekään säännöksen sanamuodosta tai lainsäädäntöaineistosta. Weber painottaakin, että verovelvollisen on voitava hyötyä tällaisesta veroedusta varsinkin, jos hänellä ei ole subjektiivista aikomusta veron kiertämiseen.<sup>1032</sup>

Weber nostaa esille myös tärkeän seikan siitä, että vain subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arviointiin sisältyy verotuksesta riippumattomien taloudellisten syiden tarkastelun<sup>1033</sup>. Objektivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa keskitytään nimittäin vain sääntelyn tarkoitusta painottaviin näkökohtiin. Verotuksen ei pitäisi kuitenkaan estää tai haitata taloudellisesti perusteltuja järjestelyjä, koska verotus on pelkästään taloudellisen toiminnan tai toimeliaisuuden seuraus<sup>1034</sup>. Oikeustoimen taustalla olevat taloudelliset syyt ovat ratkaisuharkinnan kannalta merkityksellisiä kuitenkin vain silloin, kun väärinkäytön todentamisessa otetaan huomioon subjektiivisen edellytyksen täytyminen. Tämän takia on tärkeää, että oikeuden väärinkäytön ja veron kiertämisen toteaminen perustuvat myös subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen.

Pelkästään objektivisen edellytyksen täyttymiseen perustuva arviointimenetelmä olisi ongelmallinen erityisesti keinotekoisuusolettaman kumoamisen kannalta. Tilanteissa, joissa lainsoveltaja katsoisi veroedun olevan ristiriidassa verolain tarkoituksen kanssa, verovelvollisen olisi vaikea kumota keinotekoisuusolettamaa ilman mahdollisuutta esittää selvitystä oikeustoimen taustalla olevista syistä. Tällaisen mahdollisuuden puuttuessa olettava muodostuisi käytännössä lopulliseksi. Tämä tuodaan esille myös EU-tuomioistuimen tuomiossa C-504/16, *Deister Holding*, jossa tuomioistuin muotoili asian seuraavasti:

– – siltä osin kuin samassa lainsäädännössä *ei anneta* ulkomaiselle emoyhtiölle *mahdollisuutta esittää todisteita, jotka osoittavat taloudellisten syiden olemassaolon* siinä tapauksessa, että yksi kyseisessä lainsäädännössä asetetuista edellytyksistä täyttyy, *siinä asetetaan lisäksi sellainen olettava petoksesta tai väärinkäytöstä, jota ei voi kumota*.<sup>1035</sup>

Subjektiivinen soveltamisedellytys onkin tärkeä juuri siitä syystä, että se ei jätä veron kiertämisen tunnistamista yksinomaan sääntelyn tarkoituksen selvittämisen varaan.

<sup>1032</sup> Weber 2011: 397–398.

<sup>1033</sup> Weber 2011: 397–398.

<sup>1034</sup> Ks. myös HE 177/1995 vp: 7. Hallituksen esityksessä todetaan, että kaikkien yritysjärjestelydirektiivissä tarkoitettujen veroetujen tarkoituksena on varmistaa, *ettei verotus ehkäisisi liiketaloudellisesti perusteltuja* yritysrakenteiden muutoksia.

<sup>1035</sup> C-504/16, *Deister Holding*, 70 kohta. Korostus lisätty.

## 5.2 Subjektiiivisen edellytyksen täyttymisen todentamisen haasteet

Subjektiiivisen edellytyksen täyttymisen arviointi on tärkeä osa oikeuden väärinkäytön toteamista. Tästä huolimatta subjektiiivisen edellytyksen täyttymisen todentamiseen liittyy eräitä haasteita. *Ensinnäkin* lainsoveltajan on mahdotonta tutkia ja tulkita verovelvollisen tahtotiloja<sup>1036</sup>. Haastetta lisää se, että verovelvolliset eivät välttämättä kerro avoimesti oikeustoimiensa eri vaiheista, jolloin kokonaiskuva veroetuja muodostavasta oikeustoimesta tai oikeustoimien sarjasta voi hämärtyä. Erityisesti vaiheittaiset transaktiot eli sarjatoimet voivat muodostaa merkittäviäkin veroetuja, joita pyritään suojaamaan ulkopuolisten tarkastelulta.

Subjektiiivisuuden ongelma on ratkaistu EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä siten, että verovelvollisen subjektiiivinen tarkoitus määritellään objektiivisten ja ulkopuolisten havaittavissa olevien tekijöiden avulla<sup>1037</sup>. Näin ollen subjektiiivinen edellytys on subjektiiivinen ainoastaan siltä osin kuin sillä pyritään varmistamaan veroetuja muodostavien oikeustoimien tavoite<sup>1038</sup>. Julkisasiamies *Maduro* muotoilee asian ratkaisuehdotuksessaan C-255/02, *Halifax*, toteamalla, että verovelvollisen todellisella mielentilalla ei ole merkitystä oikeuden väärinkäytön toteamisessa. Sen sijaan merkitystä on sillä, onko toimelle objektiivisesti arvioiden muuta selitystä kuin verotuksellisen edun saaminen<sup>1039</sup>. Subjektiiivisen edellytyksen kohdalla lieneekin parempi puhua *oikeustoimen tarkoituksen* selvittämisestä verovelvollisen tarkoituksen selvittämisen sijaan.

*Toinen* subjektiiiviseen edellytykseen yhdistettävä haaste liittyy siihen, millainen painoarvo oikeustoimen tarkoitukselle annetaan. Subjektiiivinen arviointiperuste esitetään nimittäin monin eri tavoin sekä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä että EU-oikeudellisissa veronkiertosäännöksissä. Veronkiertodirektiivin 6(1) artiklan sanamuodon mukaan subjektiiivinen edellytys täyttyy, kun perusteetoman veroedun saavuttaminen on järjestelyn *pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tarkoituksista*. Vastaavaa muotoilua on käytetty myös yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklan veronkiertosäännöksessä. Subjektiiivisen edellytyksen täyttymisen toteamiskynnys on mainittujen säännösten kohdalla matalampi kuin se

<sup>1036</sup> Ks. myös Bankman 2000: 27.

<sup>1037</sup> Esim. C-255/02, *Halifax*, 75 kohta ja C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, 79 kohta. Ks. myös Weckström 2015a: 394–395.

<sup>1038</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 87 kohta. Julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksessaan, että toimenpiteiden tarkoitus on erotettava liiketoimeen osallistuvien subjektiiivisistä aikomuksista.

<sup>1039</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 70 kohta. Ks. myös Weber (2011: 397), jonka mukaan verovelvollisen todellinen tarkoitus on osoitettava objektiivisesti havaittavin seikoin, jos verovelvollinen ei tuo avoimesti esille, että hänen tarkoituksensa on ollut lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu.

olisi, jos veroedun pitäisi olla oikeustoimen *ainoa* motiivi. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan väljempi muotoilu mahdollistaa sen, että lainsoveltajan ei tarvitsisi punnita oikeustoimen motiiveja keskenään, koska subjektiivisen edellytyksen täyttymiseksi riittää pääasiallinen tai yksi pääasiallinen syy.

### 5.3 Oikeuden väärinkäytön kieltä tulkintaperiaatteena

Oikeuden väärinkäytön kieltä on EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate. Tästä huolimatta väärinkäytön kieltä voidaan tarkastella myös oikeussäännösten tulkintaa ohjaavana periaatteena. Tulkintaperiaatteena oikeuden väärinkäytön kiellon tarkoituksena on suojata EU-oikeudellisten sääntöjen päämääriä pelkältä lain sanamuotoa painottavalta tulkinnalta erityisesti tilanteissa, joissa tällainen tulkinta johtaisi sääntelyn tarkoituksen vastaiseen tai tarkoitukselle vieraaseen lopputulokseen.<sup>1040</sup> Julkisasiainmies *Maduro* kritisoi ankaraa lain sanamuotoihin nojaavaa säännösten tulkintatapa ratkaisuehdotuksessaan C-255/02, *Halifax*, toteamalla:

Verolainsäädännöstä ei saisi tulla ikään kuin ”villi länsi”, jossa lähes kaikenlaista oman edun tavoitteluun liittyvää käyttäytymistä on siedettävä niin kauan kuin se vastaa asianomaisten verosäännösten *ankaran formalistista tulkintaa* ja lainsäätaja ei ole nimenomaisesti ryhtynyt toimenpiteisiin tällaisen käyttäytymisen estämiseksi.<sup>1041</sup>

EU-tuomioistuimen tulkintaratkaisujen lähtökohtana on lain sanamuoto, mutta oikeuden väärinkäytön kieltä koskevissa tuomioistuimen tulkintaratkaisuisissa korostuu teleologinen eli tavoitteellinen tulkintamenetelmä. Teleologisessa tulkinnassa tulkinnan kohteena oleva EU-oikeudellinen normi sijoitetaan oikeudelliseen asiayhteyteen, jonka jälkeen normin tulkinnassa otetaan huomioon EU-oikeus kokonaisuudessaan. Tähän kokonaisuuteen kuuluvat osaltaan EU-oikeuden tavoitteet ja kehitysaste tulkittavana olevan säännöksen soveltamisajankohtana.<sup>1042</sup> EU-tuomioistuin on omaksunut teleologisen tulkintatavan oikeuden väärinkäytön kieltä koskevissa tapauksissa varmistaakseen, että EU-oikeuden tavoitteet pystytään turvaamaan myös tilanteissa, joissa verovelvollinen pyrkii käyttämään oikeutta väärin. Tulkintamenetelmä on omaksuttu sen varmistamiseksi, että EU-oikeudellinen sääntely säilyttää tehokkaan vaikutuksensa. Tämä muistuttaa siitä, että sanamuodon mukainen tulkinta ei saa johtaa EU-oikeuden tarkoituksen vastaiseen tai tarkoitukselle vieraaseen lopputulokseen. Erityisesti oikeuden väärinkäytön kieltä koskevissa tilanteissa ankara sanamuodon mukainen tulkinta on omiaan vaarantamaan sääntelyn tarkoituksen tehokkaan toteutumisen. Näin ollen

<sup>1040</sup> Julkisasiainmiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 74 kohta.

<sup>1041</sup> Julkisasiainmiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 77 kohta.

<sup>1042</sup> C-283/81, *CILFIT*, 20 kohta.

voidaan todeta, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ohjaa tulkintaa teleologiseen suuntaan.

Oikeuden väärinkäytön kiellon keskeinen tulkinnallinen tehtävä tulee esille erityisesti EU-oikeuteen sisältyvien veronkiertosäännösten, kuten veronkiertodirektiivin 6 artiklan soveltamisharkinnassa. EU-oikeudellisia veronkiertosäännöksiä on tulkittava ensinnäkin siten, että ne joko sallivat tavoiteltavan veroedun epäämisen tai edellyttävät edun epäämistä, kun oikeustoimessa on kyse väärinkäytöstä<sup>1043</sup>. Erityisesti viime vuosina suunta näyttäisi olleen velvoittavuuden suuntaan. Tämä on havaittavissa ainakin EU-tuomioistuimen antamista tuomioista C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.* sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.* Toiseksi EU-oikeudellisia veronkiertosäännöksiä on tulkittava siten, että niiden soveltamisalan ulkopuolelle rajautuvat tilanteet, joissa oikeustoi- melle on päteviä verotuksesta riippumattomia syitä eli muita perusteita kuin pelkkä verotuksellisen edun tavoittelu. Edellytyksenä tosin on, että tällaiset syyt eivät ole marginaalisia, vaan niiden voidaan katsoa olevan riittäviä suhteessa ta- voiteltavaan veroetuun<sup>1044</sup>.

Oikeuden väärinkäytön kiellolla ei ole sellaisenaan itsenäistä tulkinnallista merki- tystä, vaikka periaatetta voidaan tarkastella tulkintaperiaatteena. Oikeuden vää- rinkäytön kiellon periaatteen merkitys tulee nimittäin esille ainoastaan aineellisia säännöksiä tulkittaessa<sup>1045</sup>. Tämä on seurausta siitä, että verotusta ei voida perus- taa yksinomaan oikeuden väärinkäytön kiellon tulkintaan, vaan verotus on sidot- tava voimassa olevaan sääntelyyn. Kun oikeuden väärinkäytön kieltoa tarkastel- laan oikeussäännösten tulkintaa ohjaavana tulkintaperiaatteena, tämä ei merkitse poikkeamista säännöksistä itsessään, vaan ennemminkin poikkeamista niiden sa- namuodoista sääntelyn tavoitteiden hyväksi. Sanamuodon mukaisesta tulkinnasta poikkeamista voidaan tietyissä tilanteissa pitää lakisidonnaisuuden vaatimuksen vastaisena. Näkemyksen esittämisen yhteydessä on kuitenkin korostettava, että säännökset ovat aina sisällöllisesti enemmän kuin niiden sanamuoto.<sup>1046</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty näkemys, jonka mukaan oikeuden väärinkäytön kiellolle ei pitäisi antaa yleisen oikeusperiaatteen asemaa. Näkemystä on perus- teltu sillä, että väärinkäytön kielto on liian epävarma sen soveltamisessa eikä tä- mänkaltainen epävarmuus sovi oikeusperiaatteelle. Tämän takia esimerkiksi *Ar- null* katsoo, että oikeuden väärinkäyttöä pitäisikin tarkastella ensisijaisesti

<sup>1043</sup> Ks. Framer 2011: 3.

<sup>1044</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C255/02, *Halifax*, 89 kohta ja C-126/10, *Foggia*, 47 kohta.

<sup>1045</sup> Framer 2011: 4.

<sup>1046</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 79 kohta.

*laintulkintaohjeena* eikä yleisenä oikeusperiaatteena.<sup>1047</sup> EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella oikeuden väärinkäytön kiellolla on yleisen oikeusperiaatteen asema. Yleisen oikeusperiaatteen asema on todettu muun muassa hiljattain annetussa tuomiossa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*:

Kun otetaan huomioon väärinkäytön kieltoa koskeva unionin oikeuden *yleinen periaate* ja tarve huolehtia tämän periaatteen noudattamisesta unionin oikeutta täytäntöön pantaessa, *väärinkäytön estämiseksi annettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten puuttuminen ei vaikuta kansallisten viranomaisten velvollisuuteen evätä direktiivissä 2003/49 säädettyt oikeudet silloin, kun niihin vetoaminen on petosta tai väärinkäyttöä*<sup>1048</sup>.

Oikeuden väärinkäytön yleisen oikeusperiaatteen asema on todettu niin ikään hiljattain annetussa tuomiossa C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*<sup>1049</sup>. EU-tuomioistuimen vakiintuneeksi katsottavan ratkaisukäytännön perusteella on selvää, että oikeuden väärinkäytön kieltä on nimenomaisesti EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate. Yleisenä oikeusperiaatteena oikeuden väärinkäytön kieltä ohjaa osaltaan EU-oikeuden primaari- ja sekundaarinormien tulkintaa. Tämä koskee myös veronkiertodirektiiviä ja erityisesti sen 6 artiklan yleistä veronkiertosäännöstä, jonka voidaan katsoa olevan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteet erityinen ilmentymä. EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten voidaan katsoa ilmentävän oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, koska periaate on saanut konkreettisen muotonsa EU-oikeudellisissa veronkiertosäännöksissä<sup>1050</sup>. EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten kautta oikeuden väärinkäytön kiellon periaate heijastuu myös sellaisten kansallisten veronkiertosäännösten tulkintaan, jotka pohjautuvat EU-oikeudelliseen sääntelyyn. Näin on esimerkiksi EVL 52 h §:n kohdalla, joka pohjautuu yritysjärjestelydirektiivin 15 (1)(a) artiklan sääntelyyn. Oikeuden väärinkäytön kiellon merkitys EVL 52 h §:n tulkinnassa on ollut esillä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2017:78. Kyseisessä päätöksessä korkein hallinto-oikeus katsoi, että EVL 52 h §:n veron kiertämisen estämistä koskeva säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitettua oikeuden väärinkäytöstä. Tämä kertoo siitä, että sääntely itsessään heijastelee oikeuden väärinkäytön kiellon yleistä oikeusperiaatetta.

<sup>1047</sup> Arnall 2011: 23.

<sup>1048</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 111 kohta.

<sup>1049</sup> C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 83 kohta.

<sup>1050</sup> Ks. esim. EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta. Ks. myös Euroopan komission ehdotus (2016a: 9) veronkiertodirektiiviksi, jossa komissio huomauttaa, että ehdotettu GAAR-sääntö on unionin säännösten mukaisesti suunniteltu siten, että siinä otetaan huomioon EU:n tuomioistuimen keinotekoisuutta koskevat testit, joiden mukaisesti sääntöä sovelletaan unionissa.



Käsillä olevan tutkimuksen kannalta on tärkeää havaita, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin yhteydessä VML 28 §:n katsottiin sisältävän vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten edellytykset kuin direktiivin 6 artiklan. Lisäksi VML 28 §:n katsottiin vastaavan direktiivin 6 artiklan tavoitteita ja tarkoitusta, minkä takia direktiivin 6 artiklan erillistä implementointia ei pidetty perusteltuna. Veronkiertodirektiivin 6 artikla katsottiin lopulta implementoiduksi VML 28 §:llä. Ratkaisun myötä VML 28 § sain uuden EU-oikeudellisen ulottuvuuden, sillä jatkossa säännös ilmentää vastaavalla tavalla oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta kuin EVL 52 h §. Oikeuden väärinkäytön kiellon tulkintaa ohjaava vaikutus ulottuu näin ollen jatkossa myös VML 28 §:n tulkintaan. Voidaankin katsoa, että implementointiratkaisun myötä VML 28 §:n kansallisen tulkinnan rinnalle on muodostunut merkittävä tulovero-oikeudellinen osa-alue, jossa veronkiertämisen tunnistamista on arvioitava oikeuden väärinkäytön kiellon yleinen oikeusperiaate ja periaatteen asettamat reunaehdot huomioon ottaen.

#### 5.4 Oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuus

Olellainen seikka oikeuden väärinkäytön kiellon tarkastelussa liittyy periaatteen sovellettavuuteen, koska kyseessä on yleinen oikeusperiaate eikä sekundaarioikeudessa vahvistettu sääntö. Sovellettavuuden tarkastelussa mielenkiintoinen kysymys on ensinnäkin, edellyttääkö väärinkäytön kiellon soveltaminen jäsenvaltioilta sellaisen veronkiertosäännöksen tai oikeuskäytännössä kehitetyn doktriinin olemassaoloa, joka ilmentää periaatteen olemassaoloa.

Yllä esitetyllä kysymyksellä ei liene suurta merkitystä, jos jäsenvaltion verolainsäädäntöön sisältyy periaatetta heijasteleva säännös tai verojärjestelmä sisältää oikeuskäytännössä kehittyneen oikeuden väärinkäytön kieltä ilmentävän doktriinin. Näin on esimerkiksi veronkiertodirektiivin 6 artiklan kohdalla, kuten myös silloin, kun jäsenvaltio on implementoinut yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklaan sisältyvän veronkiertosäännöksen kansalliseen lainsäädäntöön. Tällaiset EU-oikeuteen kuuluvat veronkiertosäännökset heijastelevat jo itsessään oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. Samoin on sellaisten kansallisten veronkiertosäännösten kohdalla, joiden taustalla on EU-oikeudellinen veronkiertosäännös. Tämä on tilanne sekä VML 28 §:n että EVL 52 h §:n kohdalla. Näin ollen kysymys oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuudesta on tärkeä erityisesti tilanteissa, joissa verojärjestelmä ei sisällä säännöstä tai doktriinia, jota voitaisiin tulkita yhdenmukaisesti väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa.

Arvonlisäverotusta koskevassa EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on katsottu, että oikeuden väärinkäytön kieltävän periaatteen soveltaminen ei edellytä

veron kiertämistä estävien säännösten implementointia. Tämä ilmenee muun muassa tuomiosta C-251/16, *Cussens*, jossa EU-tuomioistuin katsoi seuraavaa:

Vaikka tuomion Halifax 70 ja 71 kohdassa todettiin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan myös arvonlisäveron alalla, ja korosti, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, *tämä ei tarkoita sitä, että kyseisen periaatteen soveltaminen mainitulla alalla edellyttäisi sen voimaansaattamista* kyseisen direktiivin säännösten voimaansaattamisen kaltaisella tavalla.

Tähän on vielä syytä lisätä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että oikeuden tai edun epäminen väärinkäytöksen tai petollisen menettelyn vuoksi on vain pelkkä seuraus siitä havainnosta, etteivät halutun edun saamiselle asetetut objektiiviset edellytykset todellisuudessa täyty petoksen tai oikeuden väärinkäytön tapauksessa, *ja ettei tällaiselle epäamiselle tarvita erityistä oikeudellista perustaa* – –.

Näin ollen verovelvolliselta voidaan väärinkäytön kieltoa koskevaan periaatteeseen vedoten evätä muun muassa oikeus arvonlisäverovapautukseen, *vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole säännöksiä, joissa olisi säädetty tällaisesta epäamisestä* – –.<sup>1051</sup>

Merkillepantavaa on, että *Cussens*-tuomio koskee EU-oikeudessa pitkälle harmonisoitua arvonlisäverotusta. Sen sijaan tuloverotusta koskevassa asiassa C-321/05, *Kofoed*, EU-tuomioistuin päätyi päinvastaiseen lopputulokseen. *Kofoed*-tuomiossa EU-tuomioistuin nimittäin katsoi, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltaminen edellyttää sellaisen kansallisen säännöksen tai doktriinin olemassaoloa, jota voidaan tulkita oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaisesti. EU-tuomioistuin muotoili asian seuraavalla tavalla:

– – kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu – – pääasiassa tutkia, *onko Tanskan oikeudessa säännös tai yleinen periaate, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä*, tai veropetosta taikka veronkiertoa koskevia muita säännöksiä, joita voitaisiin tulkita direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti ja joilla näin voitaisiin perustella kyseisen yhtiöosuuksien vaihdon verottamista.<sup>1052</sup>

*Kofoed*-tuomiota silmällä pitäen oikeuden väärinkäyttöä estävää säännöstä ei sinällään tarvita. Verojärjestelmän on kuitenkin sisällettävä sellainen

<sup>1051</sup> C-251/16, *Cussens*, 28, 32 ja 33 kohdat. Korostus lisätty.

<sup>1052</sup> C-321/05, *Kofoed*, 46 kohta.

oikeuskäytännössä sovellettava *oikeusperiaate*, jota voidaan tulkita oikeuden väärinkäytön kiellon mukaisesti. EU-tuomioistuimen ratkaisun taustalla on ajatus siitä, että direktiivien kohdalla jäsenvaltiot saavat valita niiden täytäntöön panemisen muodon ja keinot, joilla taataan parhaiten direktiiveillä tavoiteltu tulos. Direktiivisääntelyn implementointi osaksi kansallista lainsäädäntöä ei välttämättä edellytä erityisiä lainsäädäntötoimia, ja direktiivin sisällöstä riippuen pelkkä oikeustila voi riittää direktiivin implementoimiseksi. Tällöin direktiivin säännösten toistaminen samanmuotoisina ja sanasta sanaan kansallisissa säännöksissä ei ole tarpeen.<sup>1053</sup>

Kofoed-tuomioon viitaten myös julkisasiamies *Kokott* on katsonut tuloverotusta koskevassa ratkaisuehdotuksessaan C-118/16, *X Danmark*, että oikeuden väärinkäytön kiellolla ei ole välitöntä vaikutusta tuloverotuksen alalla ainakaan silloin, kun veron kiertämisen estämisestä on nimenomaisesti säädetty direktiivissä. *Kokott* perusteli näkemystään sillä, että EU-oikeudelliset veronkiertosäännökset ovat jo itsessään väärinkäytön kiellon periaatteen erityinen ilmentymä ja periaate on saanut konkreettisen muotonsa näissä säännöksissä<sup>1054</sup>. *Kokott* korosti ratkaisuehdotuksessaan myös sitä, että jos jäsenvaltio voisi turvautua direktiivissä säädetyn veronkiertosäännöksen lisäksi oikeuden väärinkäytön kieltävään yleiseen oikeusperiaatteeseen, vaarana olisi, että direktiivin yhdenmukaistamista koskeva tavoite jäisi toteutumatta. *Kokott* huomautti myös, että väärinkäytön kiellon periaatteen välitön soveltaminen tuloverotuksen alalla heikentäisi kieltoa, jonka mukaan implementoimattomia direktiivin säännöksiä ei saa välittömästi soveltaa oikeussubjektin vahingoksi.<sup>1055</sup>

Merkittävää on, että EU-tuomioistuin päätyi yhdistetyissä tuomioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, päinvastaiseen lopputulokseen kuin julkisasiamies *Kokott* oli esittänyt<sup>1056</sup>. EU-tuomioistuin katsoi *ensinnäkin*, että oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevaa yleistä oikeusperiaatetta on sovellettava verovelvolliseen, joka vetoaa EU-oikeuden sääntöjen tarkoituksen kanssa ristiriidassa olevalla tavalla tiettyihin sen sääntöihin, joissa säädetään jostakin edusta<sup>1057</sup>. EU-tuomioistuimen perusteluja silmällä pitäen väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamiselle ei ole vaihtoehtoja, jos periaatteen objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytys täyttyvät.

<sup>1053</sup> Ks. C-321/05, *Kofoed*, 43–44 kohdat.

<sup>1054</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-118/16, *X Danmark*, 114 kohta. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-321/05, *Kofoed*, 67 kohta. Ks. myös EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-321/05, *Kofoed*, 38.

<sup>1055</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-118/16, *X Danmark*, 114 kohta.

<sup>1056</sup> Ks. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*

<sup>1057</sup> Ks. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 101–102 kohdat.

Toiseksi EU-tuomioistuimien korosti, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen voidaan vedota, vaikka periaatetta ei olisi implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön. Lopputulos on yllättävä, kun otetaan huomioon tuomioistuimen aiemmin antama tuomio asiassa *Kofoed*. Toisaalta EU-tuomioistuimen uudempi ratkaisukäytäntö sekä tulo- että arvonlisäverotusta koskeissa asioissa tukee käsitystä, jonka mukaan väärinkäytön kiellon sovellettavuus voi tulla arvioitavaksi, vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei olisi nimenomaista säännöstä tai periaatetta, joka ilmentää kyseisen periaatteen olemassaoloa ja jota voitaisiin tulkita yhdenmukaisesti periaatteen kanssa.<sup>1058</sup>

Oikeuden väärinkäytön kiellon sovellettavuuteen liittyy myös kysymys periaatteen ajallisesta ulottuvuudesta. Oikeuden väärinkäytön kiellon ajallisia rajoituksia tutkittaessa on otettava huomioon, että kyseessä on yleinen oikeusperiaate. Yleisille oikeusperiaatteille on tyypillistä, että niitä sovelletaan ilman ajallisia rajoituksia, kun periaatteiden olemassaolo on todettu. Julkisasiamies *Bobek* katsoo, että tässä ominaisuudessa oikeuden väärinkäytön kieltä on riippumaton mistä tahansa sen perustana olevasta tai siihen vaikuttavasta lainsäädännöstä ja tämän lainsäädännön omista ajallisista rajoituksista. *Bobek* kuitenkin myöntää, että oikeusperiaatteiden ajallisten rajoitusten puuttumiseen liittyy käytännön ongelmia, kuten *menettelyllisesti liitännäinen taannehtivuus*. Ongelma on peräisin siitä, että EU-oikeuden yleisten periaatteiden olemassaolo vahvistetaan ainoastaan EU-tuomioistuimen tuomioilla. Näiden tuomioiden ajallisia vaikutuksia on puolestaan rajoitettu.<sup>1059</sup>

EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan EU-tuomioistuin selventää ja täsmentää tuomioissaan EU-oikeudellisten oikeussääntöjen merkitystä ja ulottuvuutta. EU-tuomioistuimen tulkinnoista ilmenee, miten oikeussääntöjä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa niiden voimaantulosta lähtien.<sup>1060</sup> Näistä tulkinnoista tulee välittömästi sovellettavia kaikissa sellaisissa vireillä olevissa asioissa, jotka koskevat kyseisten säännösten tulkintaa<sup>1061</sup>. Tämä koskee myös EU-oikeudellisia veronkiertosääntöksiä, kuten veronkiertodirektiivin 6 artiklan tulkintaa. EU-tuomioistuimen päätöksiä leimaa näin ollen tulkintatuomioiden taannehtiva vaikutus.

Menettelyllisestä taannehtivuudesta huolimatta *Bobek* katsoo, että EU-oikeuden yleisillä oikeusperiaatteilla on samat ominaisuudet kuin EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä. Toisin sanoen periaatteet ovat sovellettavissa myös vireillä

<sup>1058</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 111 kohta. Ks. myös C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 83 kohta.

<sup>1059</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 38–39 kohdat.

<sup>1060</sup> Ks. esim. C-453/02, *Linneweber ja Akritidis*, 41 kohta ja C-292/04, *Meilicke*, 34 kohta.

<sup>1061</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-574/15, *Scialdone*, 179 kohta.

oleviin asioihin, eikä periaatteiden soveltaminen edellytä erityistä täytäntöönpanoa tuottaakseen oikeusvaikutuksia.<sup>1062</sup> Näkemys ei ole ongelmaton, koska tämän lähtökohdan hyväksyminen tarkoittaisi, että välitön oikeusvaikutus ja periaatteen nimenomainen täytäntöönpano eivät olisi edellytyksiä oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamiselle. Viimeaikaisessa ratkaisukäytännössä EU-tuomioistuin on kuitenkin ottanut tämän lähtökohdaksi vero-oikeudellisissa asioissa<sup>1063</sup>.

## 5.5 Erityiskysymyksiä

### 5.5.1 Todistustaakka oikeuden väärinkäytön toteamisessa

Yleisessä lainkäytössä todistustaakalla tarkoitetaan sääntöjä, joiden mukaan määräytyy näytön esittämisvastuu<sup>1064</sup>. Vaikka hallintoasian käsittelyssä ei noudateta kaavamaisesti todistustaakkaa koskevia yleisprosessuaalisia sääntöjä, todistustaakasäännöillä on selvittämismäärällisyyden jakautumista koskevaa sääntelyä täydentävä merkitys verotuksessa. *Räbinän, Myrskyn ja Myllymäen* mukaan todistustaakasäännöt ovat verotuksessa viimekätinen keino ratkaista asia. He perustelevat tätä sillä, että todistustaakasääntöjä sovelletaan vasta, kun johonkin seikkaan ei ole saatu tarvittavaa selvyyttä, vaikka verovelvollinen ja viranomaisen ovat täyttäneet selvittämismäärällisyytensä.<sup>1065</sup>

Oikeuden väärinkäytön kiellon objektiiviseen ja subjektiiviseen soveltamisedellytykseen liittyy kysymys todistustaakan jakautumisesta veroviranomaisen ja verovelvollisen välillä. *Weber* huomauttaa, että objektiivinen ja subjektiivinen edellytys merkitsevät käytännössä todistustaakan jakamista oikeuden väärinkäytön kiellon todentamisessa.<sup>1066</sup> Kyse on siitä, kenellä on velvollisuus osoittaa näyttöä objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen täyttymisestä tai siitä, että oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytyksen eivät täyty.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella oikeuden väärinkäytön todentamista koskeva todistustaakka jakautuu veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken. Ensivaiheen todistustaakka on veroviranomaisella, jonka on osoitettava, että oikeustoimesta muodostuu sääntelyn tarkoituksen vastainen etu (*positiivinen todistustaakka*). Kun veroviranomainen on perustellen todennut oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivisen edellytyksen täytyneen, todistustaakka siirtyy

<sup>1062</sup> Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 40 kohta.

<sup>1063</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 111 kohta sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 83 kohta.

<sup>1064</sup> Mäenpää 2007: 374.

<sup>1065</sup> *Räbinä, Myrsky & Myllymäki* 2017: 69.

<sup>1066</sup> *Weber* 2011: 399.

verovelvolliselle. Tällöin verovelvollisen on osoitettava, että järjestelyä ei ole toteutettu veron kiertämisen tarkoituksessa (*negatiivinen todistustaakka*). Toisin sanoen verovelvollisen on osoitettava, että oikeustoimi on aito eli se perustuu aitoihin verotuksesta riippumattomiin syihin. Tämä todetaan EU-tuomioistuimen tuomiossa C-196/04 *Cadbury Schweppes*, seuraavasti:

– – ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädettyä verotusta voidaan jättää soveltamatta, jos ulkomaisen väliyhteisön perustaminen ja toiminta läpäisevät motiivitestin. Tämä edellyttää ennen kaikkea, että *kohtimainen yhtiö osoittaa* yhtäältä, että kyseisen yhtiön ja ulkomaisen väliyhteisön välillä tehdyistä liiketoimista johtuva veron huomattava pieneneminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei ollut näiden liiketoimien pääasiallinen tavoite tai yksi pääasiallisista tavoitteista, ja toisaalta, että kyseisen veron pieneneminen sen johdosta, että voitot ohjattiin kyseisessä lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla muualle, ei ollut ulkomaisen väliyhteisön perustamisen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista.<sup>1067</sup>

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella veroviranomaiselta ei voida vaatia näyttöä, jonka esittäminen on sille käytännössä mahdotonta<sup>1068</sup>. Tämä koskee myös oikeustoimen taustalla olevien subjektiivisten aikomusten osoittamista. Verovelvollinen on parhaassa asemassa esittämään todisteita toimintansa motiiveista ja siitä, että oikeustoimella on todellisia verotuksesta riippumattomia päämääriä. Näin ollen verovelvollisella täytyy olla lähtökohtainen todistustaakka oikeustoimensa motiiveista.<sup>1069</sup>

Vaikka subjektiivista edellytystä koskeva todistustaakka on verovelvollisella, veroviranomainen ei voi systemaattisesti vaatia verovelvollista osoittamaan, että oikeustoimi on todellinen ja että se on toteutettu muista kuin verotuksesta riippumattomista syistä. Veroviranomaisella on oltava vaatimuksensa tueksi alustavaa näyttöä oikeustoimen keinotekoisuudesta eli siitä, että oikeustoimesta muodostuu sääntelyn tarkoituksen vastainen etu. Mikäli verovelvolliselta vaaditaan perusteetta näyttöä oikeustoimien syistä, tämä ylittää EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella sen, mikä on tarpeen veron kiertämisen estämiseksi.<sup>1070</sup> Tämä ilmenee myös julkisasiamies *Cruz Villalónin* ratkaisuehdotuksesta asiassa C-318/10, *SIAT*:

<sup>1067</sup> C-196/04 *Cadbury Schweppes*, 62 kohta. Korostus lisätty.

<sup>1068</sup> Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 143 kohta.

<sup>1069</sup> Ks. myös Sanò 2018: 274 ja C-318/10, *SIAT*, 30 kohta.

<sup>1070</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-14/16, *Euro Park Service*, 45 kohta ja asiasta annettu ratkaisu C-14/16, *Euro Park Service*, 55–56 kohdat sekä C-6/16, *Egiom ja Enka*, 32 kohta.

– – belgialainen verovelvollinen, joka haluaa vähentää elinkeinomenoina Belgian verotusta selvästi edullisemman verotuksen jäsenvaltioihin sijoittautuneiden toimijoiden tarjoamista palveluista maksetun korvauksen, *velvoitetaan osoittamaan systemaattisesti, että kaikki nämä suoritukset on toteutettu vilpittömässä mielessä ja että niistä maksetut korvaukset ovat tavanomaisia, ilman mitään objektiivista epäilystä veropetoksesta tai väärinkäytöksistä*. Tällä tavoin – – Belgian veroviranomaiset vapautetaan kokonaan velvollisuudesta esittää edes alustavaa näyttöä veropetoksesta, veronkierrosta tai väärinkäytöksistä ja *esitetään petosta koskeva yleinen epäily*, yleinen veropetoksen, veronkierron tai väärinkäytösten olettama.<sup>1071</sup>

Myöskään se seikka, että verovelvollinen sijoittautuu matalan verotuksen valtioon, ei oikeuta sellaisenaan vaatimaan näyttöä oikeustoimen taustalla olevista syistä. Pelkästään sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon ei nimittäin voi johtaa yleiseen oikeuden väärinkäytön olettamaan.<sup>1072</sup> Toisaalta sijoittautuminen alhaisen verotuksen valtioon voi antaa viitteitä siitä, että kyseessä on oikeuden väärinkäyttöön viittaava järjestely. Varsinaisen olettaman muodostaminen on kuitenkin EU-oikeuden suhteellisuusperiaatteen vastaista. Julkisasiamies *Kokott* muotoilee asian ratkaisuehdotuksessaan C-115/16, *N Luxembourg 1*, seuraavasti:

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan väärinkäyttönä ei ole pidettävä sellaisenaan sitä, että yhtiön sääntömääräinen tai tosiasiallinen kotipaikka sijoitetaan tietyn jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jotta hyödyttäisiin edullisemmasta lainsäädännöstä<sup>1073</sup>.

Sijoittautuminen alhaisen verotuksen valtioon ei ole sellaisenaan peruste, johon vetoamalla voidaan tehdä oletus oikeustoimen keinotekoisuudesta. Lain soveltajan on tutkittava asia kokonaisuudessaan ja muodostettava kantansa tämän kokonaisarviointin pohjalta. Lisäksi on korostettava, että esimerkiksi yritys- tai konsernirakenne sellaisenaan ei voi tehdä tyhjäksi sääntelyn tarkoitusta. Organisoitumismyrakenne voi tuottaa merkittäviä veroetuja, mutta ne eivät itsessään oikeuta luonnehtimaan järjestelyä oikeuden väärinkäyttöä merkitseväksi veron kiertämiseksi.

Oikeuden väärinkäytön tunnistamiseen liittyvä todistustaakkakysymys voidaan tiivistää siten, että veroviranomaisen tehtävänä on osoittaa oikeustoimesta

<sup>1071</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-318/10, *SIAT*, 71 kohta. Ks. myös asiassa annettu tuomio C-318/10, *SIAT*, 55–58 kohdat.

<sup>1072</sup> C-212/97, *Centros*, 27 kohta ja C-167/01, *Inspire Art*, 96 kohta.

<sup>1073</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-115/16, *N Luxembourg 1*, 70 kohta. Ks. myös EU-tuomioistuimen ratkaisut asioissa C-212/97, *Centros*, 27 kohta ja C-167/01, *Inspire Art*, 96 kohta.

muodostuva sääntelyn tarkoituksen vastainen veroetu. Tämän jälkeen todistustaakka siirtyy verovelvolliselle. Verovelvollisen on tällöin osoitettava, että oikeustoimea ei ole toteutettu veron kiertämisen tarkoituksessa. Järjestelyn keinotekoisuutta koskevan oletaman kumotakseen verovelvollisen on todistettava, että oikeustoimi on aito eli sen taustalla on todellisia verotuksesta riippumattomia syitä. Ainostaan oikeudelliset muotovaatimukset täyttävien toimenpiteiden tai asiakirjojen esittäminen ei ole tässä suhteessa riittävää. Jos verovelvollisen näytöstä ilmenee, että oikeustoimen päämääränä ei ole sellaisten verojen välttäminen, joita olisi normaalisti maksettava, valittua menettelytapaa ei voida pitää oikeuden väärinkäyttönä.

### 5.5.2 Oikeuden väärinkäytön toteamisen käytännön vaikutukset

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate velvoittaa veroviranomaista puuttumaan sellaisiin toimiin, joissa on kyse oikeuden väärinkäytöstä<sup>1074</sup>. Kun oikeuden väärinkäyttö on todettu, lainsoveltajan on evättävä verovelvolliselta perusteeton veroetu ja toimitettava verotus sääntelyn edellyttämällä tavalla. Periaatteen soveltaminen ei anna veroviranomaiselle verotusvaltaa, vaan ennemminkin se antaa oikeuden veroedun epäämiseen. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella ei voida säätää uusia lakeja, vaan periaatteen avulla voidaan ainoastaan estää sellaisten etujen myöntäminen, jotka ovat vastoin säännösten tavoitteita.

Oikeuden väärinkäytön kiellon loukkaamisen seurauksena veroviranomaisen on määriteltävä uudelleen merkitykselliset oikeustoimet. Uudelleenmäärittely toteutetaan siten, että väärinkäytön muodostavat toimet jätetään huomioon ottamatta ja tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman oikeuden väärinkäyttöä luonnehdittuja oikeustoimia<sup>1075</sup>. Veroviranomaisen toimivalta oikeustoimien uudelleenmäärittelyssä ei ole rajaton, koska *suhteellisuusperiaate* ja *lakisidonnaisuuden vaatimus* muodostavat uudelleenmäärittelyn reunaehdot.

Tämä tarkoittaa sitä, että veroviranomainen ei voi mennä uudelleenmäärittelyssä pidemmälle kuin on tarpeen tehokkaan veronkannon varmistamiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi<sup>1076</sup>. Tämän tulisi näkyä oikeustoimien oikean muodon mukaisessa verottamisessa siten, että periaatteen soveltaminen johtaa pelkästään väärinkäytön muodostavien oikeustoimien huomioimatta jättämiseen. Sen sijaan sellaisiin veroetuihin tuottaviin oikeustoimiin, joissa ei ole kyse väärinkäytöstä, sovelletaan asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä ja veroedut hyväksytään

<sup>1074</sup> Ks. C-251/16, *Cussens*, 48 kohta.

<sup>1075</sup> C-255/02, *Halifax*, 94 kohta; C-103/09, *Weald Leasing*, 48 kohta ja C-251/16, *Cussens*, 46 kohta.

<sup>1076</sup> Ks. C-255/02, *Halifax*, 92 kohta ja C-103/09, *Weald Leasing*, 52 kohta.



muilta osin verovelvollisen vaatimusten mukaisesti<sup>1077</sup>. Suhteellisuusperiaate huomioon ottaen oikeustoimen oikean muodon mukainen verottaminen tulisikin rajata vain väärinkäytön muodostaviin toimiin.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella oikeuden väärinkäytön toteamisen jälkeen veroviranomaisen on määriteltävä tilanne, joka olisi vallinnut, jos väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut<sup>1078</sup>. Tämän jälkeen veroviranomaisen on arvioitava uudelleen määriteltä tilannetta EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden kannalta merkityksellisten säännösten näkökulmasta.<sup>1079</sup> Käytännössä tämä tarkoittaa oikeustoimen oikeudellisen luonteen uudelleen määrittelyä, jolloin verotuksen perusteeksi valikoituu todellista sisältöä paremmin vastaava oikeustoimi, jotta verotus voidaan toteuttaa oikeamääräisenä. Jos veroviranomainen esimerkiksi katsoo, että yhtiön toiselle yhtiölle maksaman suorituksen luonnehtiminen koroksi tarkoittaa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen loukkamista, korkosuoritusta on käsiteltävä verotuksessa suorituksen todellisen sisällön mukaisesti. Käytännössä suorituksen oikeudellinen luonne on tällöin määriteltävä uudelleen verotuksen toimittamista varten. Oikeustoimen oikean muodon mukainen verottaminen voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että suoritus verotetaan ja veroseuraamukset määritellään osinkoa koskevien säännösten mukaisesti.

Hypoteettiseen arviointiin perustuva oikeustoimen oikean muodon mukainen verottaminen voidaan nähdä oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden kannalta ongelmallisena, koska verotusta varten uudelleen määritelty oikeustoimi ei vastaa verovelvollisen toimelle antamaa oikeudellista muotoa. Tämän lisäksi oikeustoimen oikean muodon mukaisen verottamisen voidaan katsoa olevan teoreettisessa ristiriidassa verovelvollisen valinnanvapauden suojan kanssa. Ristiriitaa korostaa se, että verovelvollisen valitseman oikeustoimen luonne on pääsääntöisesti veroseuraamusten kannalta edullisempi kuin hypoteettisen arvioinnin pohjaksi otettava tavanomainen oikeustoimi tai sellainen hypoteettinen oikeustoimi, jonka katsotaan vastaavan paremmin verovelvollisen toteuttaman oikeustoimen sisältöä. On selvää, että mainittuja ristiriitoja ei voida poistaa, vaan ne ovat oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ja oikeuden väärinkäyttöä estävien veronkiertosäännösten soveltamisen luonnollinen seuraus. Tästä huolimatta ristiriitojen aiheuttamia oikeusvarmuus- ja ennustettavuusongelmia on mahdollista minimoida. Tämä tapahtuu ottamalla huomioon suhteellisuusperiaate ja lakisidonnaisuuden vaatimus, kun oikeustoimea verotetaan sen oikean muodon mukaisesti.

<sup>1077</sup> Ks. myös C-251/16, *Cussens*, 57 kohta.

<sup>1078</sup> C-251/16, *Cussens*, 47 kohta; C-419/14, *WebMindLicenses*, 52 kohta; C-425/06, *Part Service*, 58 kohta ja C-255/02, *Halifax*, 98 kohta.

<sup>1079</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-119/16, *C Danmark I*, 92 kohta.

Lisäksi on huomattava, että veroviranomaisen tarkoituksenmukaisimmaksi katsoma hypoteettinen oikeustoimi ei ole välttämättä sellainen, jonka verovelvollinen toteuttaisi valinnanvapautensa nojalla. Näin on siitä huolimatta, että oikeustoimen veroseuraamukset suljettaisiin päätöksenteon ulkopuolelle. Syitä tähän voi olla useita. Osa syistä voi liittyä esimerkiksi kansalliseen yksityisoikeudelliseen sääntelyyn. Osa syistä voi puolestaan liittyä täysin hyväksyttäviin verotuksellisiin seikkoihin. Hypoteettisen oikeustoimen verotuksesta riippumattomat kustannukset voivat olla esimerkiksi niin merkittäviä, että oikeustoimi ja oikeustoimien muodostama kokonaisuus olisi sellaisenaan kokonaistaloudellisesti kannattamaton. Yksityisoikeudellisesti tarkasteltuna voi olla myös niin, että lainsoveltajan verotuksen pohjaksi ottama hypoteettinen järjestely olisi esimerkiksi osakeyhtiöoikeudellisesti kyseenalainen tai laitton, jonka takia lainsoveltajan tarkoituksenmukaiseksi katsomaan oikeustoimeen ei ole ylipäänsä ryhdytty. Näin voi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa hypoteettinen oikeustoimi johtaisi osakeyhtiöoikeudellisesti arvioituna OYL 13:1.3 tarkoitettuun laittomaan varojenjako. Näin ollen pidättäytyminen lainsoveltajan tarkoituksenmukaiseksi katsomasta oikeustoimesta voi selittyä muilla kuin verolainsäädännöstä johtuvilla oikeudellisilla syillä.

## 6 VERON KIERTÄMISEN TUNNISTAMINEN

*”Se tekee lakia vastaan, joka tekee lain tarkoitusta vastaan, vaikka hän näyttäsikin tekevän lain sanain mukaan.”*

- Tuomarinohje, 18. kohta.

### 6.1 Lähtökohdat

Perusteet ja kriteerit, joilla kansallinen lainsoveltaja on ennen veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointia tunnistanut VML 28 §:ssä tarkoitetun veron kiertämisen, eivät ole välttämättä samat, joilla veron kiertämisen tunnistaminen tapahtuu EU-oikeudessa ja erityisesti EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä<sup>1080</sup>. Tutkimuksessa aiemmin todetun mukaisesti veron kiertämisen tunnistaminen tapahtuu EU-oikeudessa oikeuden väärinkäytön kiellon asettamien perusvaatimusten puitteissa. Tämä merkitsee sitä, että veron kiertämisen tunnistaminen edellyttää lain tarkoitusta painottavan objektiivisen edellytyksen ja oikeustoimen tarkoitusta painottavan subjektiivisen edellytyksen täyttymistä.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaisesti EU-lainsäädännön soveltamista ei voida ulottaa niin laajalle, että sen avulla voitaisiin vilpillisesti tai väärinkäyttöä hyötyä EU-oikeudessa säädetyistä eduista<sup>1081</sup>. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan myötä on huomattava, että oikeuden väärinkäytön kiello ja periaatteen oikeusvaikutukset ulottuvat laajemmalle kuin yksinomaan EU-oikeudessa säädetyjen etujen väärinkäyttämiseen. Tämä on seurausta siitä, että veronkiertodirektiivi ei sääntele useiden tulovero-oikeudellisten direktiivien tavoin konkreettisista veroeduista, vaan kansallisten veroetujen myöntämisen rajoituksista. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan kansallinen implementointiratkaisu huomioon ottaen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on merkitystä VML 28 §:n soveltamisharkinnassa myös tilanteissa, joissa soveltamisharkinta koskee esimerkiksi luonnollisten henkilöiden tuloverotusta. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen huomioon ottaminen ei siis rajaudu pelkästään direktiivin soveltamisalaa mukailen yhteisöjen tuloverotukseen.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin myötä oikeuden väärinkäytön kiellosta on muodostunut keskeinen VML 28 §:n tulkintaa ja soveltamista ohjaava periaate. Direktiivin 6 artiklan implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ei voida jättää huomioon ottamatta, jos

<sup>1080</sup> Ks. myös Knuutinen 2020b: 637.

<sup>1081</sup> Esim. C-321/05, *Kofoed*, 38 kohta tai C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 97 kohta.

veron kiertämisen tunnistaminen tapahtuu VML 28 §:ään vedoten. Tämä merkitsee sitä, että jatkossa VML 28 §:ää on tulkittava ja sovellettava oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ja direktiivin 6 artiklan edellyttämällä tavalla.

Ottaen huomioon, että VML 28 §:n sanamuoto on säilynyt muuttumattomana veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnissa, mielenkiintoinen kysymys on, millä tavoin VML 28 §:n tulkinnassa täytyy jatkossa reagoida oikeudellisen toimintaympäristön muutokseen. Kysymys liittyy olennaisesti siihen, täyttääkö VML 28 §:n tulkintaa koskeva ja vakiintuneeksi luonnehdittu oikeuskäytäntö oikeuden väärinkäytön kiellon edellyttämät reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Kysymykseen vastaaminen edellyttää VML 28 §:n tulkintaa koskevan oikeuskäytännön tarkastelua, ja erityisesti sen peilaamista oikeuden väärinkäytön kiellon asettamiin veron kiertämisen tunnistamisen reunaehtoihin.

## 6.2 Oikeuden väärinkäytön kiellon huomioon ottaminen direktiivitaustaisen veronkiertosäännöksen tulkinnassa

EVL 52 h § sisältää eräisiin yritysjärjestelytilanteisiin kohdennetun veronkiertosäännöksen. Säännöksen mukaan yritysjärjestelyjä koskevia EVL 52 ja 52 a–52 g §:iä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen. EVL 52 h § ja erityisesti säännöksen tulkinta asettavat mielenkiintoisen tarkastelunäkökulman VML 28 §:n tulkinnalle. Tämä on seurausta siitä, että EVL 52 h §:n taustalla on EU-oikeudellinen direktiivisääntely, joka ilmentää VML 28 §:n tavoin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. EVL 52 h § pohjautuu yritysjärjestelydirektiivin 15(1)(a) artiklaan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat evätä yritysjärjestelydirektiivissä tarkoitetut veroedut sellaisilta yritysjärjestelyiltä, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veron kiertäminen. Ennen veronkiertodirektiivin implementointia *Saarinen* on todennut, että EVL 52 h §:n EU-oikeudellisen taustan takia säännöksen tulkinnan lähtökohdat ovat erilaiset kuin VML 28 §:llä<sup>1082</sup>. Nykyisin VML 28 §:n tulkinnan lähtökohdat ovat kuitenkin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen osalta samat kuin EVL 52 h §:llä. Tästä syystä EVL 52 h §:n viimeaikaisella tuomioistuin käytännöllä voidaan katsoa olevan merkitystä myös VML 28 §:n tulkinnan kannalta.

EVL 52 h §:n tulkinnan ja soveltamisen rajat ovat määrättyneet EU-oikeudellisten periaatteiden, yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden ja EU-tuomioistuimen

---

<sup>1082</sup> Ks. *Saarinen* 2016: 666.

tulkintojen perusteella<sup>1083</sup>. Tämä on tarkoittanut sitä, että säännöksen tulkinnassa on pitänyt ottaa huomioon EU-oikeuden asettamat rajoitteet veron kiertämisen tunnistamiselle. EU-oikeuden asettamien rajoitteiden asema EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa on korostunut erityisesti kahdessa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksessä, jotka on annettu viime vuosina. Kyseessä ovat päätökset KHO 2017:78 ja KHO 2021:65. Kummassakin asiassa oli kyse siitä, voitiinko EVL 52 f §:ssä säädetyt muodolliset soveltamisedellytykset täyttävään osakevaihtoon soveltaa EVL 52 h §:ää. Päätösten merkitystä korostaa se, että ne poikkeavat perustelujensa ja perustelutapansa osalta merkittäväällä tavalla aiemmista EVL 52 h §:n soveltamista koskevista päätöksistä<sup>1084</sup>. Kyseisten päätösten voidaan katsoa ilmentävän oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen huomioon ottavaa perustelutekniikkaa, joissa perusteluista ilmenee objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen täyttyminen tai täyttymättä jääminen.

Päätöksessä KHO 2017:78<sup>1085</sup> korkein hallinto-oikeus huomautti ensimmäistä kertaa EVL 52 h §:n soveltamishistoriassa, että yritysjärjestelydirektiivin 15 (1)(a) artikla heijastelee EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä muodostunutta ja kehittyntä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. Tämän todettuaan korkein hallinto-oikeus linjasi, että mainitun seikan takia EVL 52 h §:ää voidaan soveltaa vain, jos oikeustoimessa on kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitusta oikeuden väärinkäytöstä. Tämä merkitsi sitä, että direktiivitaustaista säännöstä voitiin soveltaa vain, jos oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytys täytyivät tarkasteltavana olevassa oikeustoimessa.

Tämä ilmeni myös korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista, joiden mukaan verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita pitää punnita vain tilanteissa, joissa oikeustoimesta muodostuu konkreettinen ja järjestelmälle vieras veroetu. Vastakohtaispäätelmä on, että oikeustoimen tarkoituksen selvittämiseen liittyvä subjektiivinen edellytys on ratkaisuharkinnan kannalta merkityksetön, jos lain tarkoituksen selvittämiseen liittyvä objektiivinen edellytys ei täyty. Tämä ilmenee myös kyseisen päätöksen perusteluista, joiden mukaan tarkastelun kohteena olleessa oikeustoimessa ei ollut näytetty syntyneen konkreettista ja järjestelmälle vierasta veroetua ja oikeustoimen tueksi esitetyt liiketaloudelliset perusteet eivät tulleet tämän takia enemmälti punnittaviksi.

<sup>1083</sup> Ks. myös Penttilä 2017b: 129 ja Saarinen 2016: 666.

<sup>1084</sup> Penttilä 2017c: 4.

<sup>1085</sup> Ks. myös päätöksen KHO 2017:78 kanssa samana päivänä annettu julkaisematon päätös KHO 10.5.2017 T 136/2/16, joka koski niin ikään EVL 52 h §:n soveltamista EVL 52 f §:n muodolliset soveltamisedellytykset täyttävään osakevaihtoon. Julkaisematon päätös oli veron kiertämisen tunnistamisen näkökulmasta pääpiirteissään samanlainen kuin julkaistu päätös eikä EVL 52 h §:ää sovellettu tarkastelun kohteena olleeseen osakevaihtoon.

Perusteluteknisestä näkökulmasta mielenkiintoisena voidaan pitää subjektiivisen ja objektiivisen edellytyksen käsittelyjärjestystä. Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksen perusteluissa selväsanaisesti, että veron kiertämisen tunnistamisessa on arvioitava ensin objektiivisen edellytyksen täyttymistä ja tämän jälkeen voidaan ottaa kantaa subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen. Tästä huolimatta edellytysten täyttymistä tarkastellaankin päätöksessä päinvastaisessa järjestyksessä. Päätöksessä otettiin ensivaiheessa kantaa oikeustoimen tarkoitukseen eli liiketaloudellisten perusteiden olemassaoloon ja vasta tämän jälkeen lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumiseen. Toisaalta on todettava, että liiketaloudellisia perusteita tarkasteltiin varsin pintapuolisesti.

Oikeuskirjallisuudessa on pidetty hyvänä, että edellytysten käsittely tehtiin päinvastaisessa järjestyksessä. *Penttilän* mukaan käsittelyjärjestys on mahdollistanut sen, että päätöksen myötä on saatu selkeyttä liiketaloudellisten perusteiden sisältöön. Selkeyttä ei olisi luultavasti saatu, jos käsittelyjärjestys olisi ollut toinen.<sup>1086</sup> Edellytysten päinvastaisesta käsittelyjärjestyksestä huolimatta on tärkeää huomata, että päätös täyttää oikeuden väärinkäytön kiellon asettamat perusvaatimukset veron kiertämisen tunnistamiselle tilanteessa, jossa tulkinnan kohteena on direktiivitaustainen veronkiertosäännös. Vastaavaan päätelmään päädytään myös päätöksen KHO 2021:65 kohdalla, koska päätöksen perusteluissa otetaan huomioon oikeuden väärinkäytön kiellon asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Näin on siitä huolimatta, että periaatetta ei mainita päätöksen otsikossa:

Rakennusliiketoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö A Oy omisti B Oy:n koko osakekannan. B Oy:n tarkoituksena oli toteuttaa osakeanti, jossa A Oy merkitsisi kaikki osakkeet ja jossa A Oy luovuttaisi apportiomaisuutena omistamansa, vaihto-omaisuuteen luettujen kuuden asunto-osakeyhtiön osakekannat. Järjestelyssä ei käytettäisi rahavastiketta. Luovutusten jälkeen asunto-osakeyhtiöiden osakkeet olisivat B Oy:n vaihto-omaisuutta. B Oy toimisi sanottujen asunto-osakeyhtiöiden perustajaurakoitsijana eli luovuttaisi rakennusurakat asunto-osakeyhtiöille ja myisi asunto-osakeyhtiöiden osakkeet edelleen. Järjestelyn liiketaloudelliseksi syyksi oli esitetty muun ohella A Oy:n toiminnan selkeyttäminen ja vakauttaminen suuntaamalla perustajaurakointia erityisesti tytäryhtiöiden alaisuuteen sekä B Oy:n aluillaan olevan perustajaurakointitoiminnan kannalta välttämättömien RS-referenssien hankkiminen. A Oy:n omistamien asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden käypä arvo osakeluovutusten hetkellä ja siten niiden hankintameno B Oy:n verotuksessa oli olennaisesti suurempi kuin niiden hankintameno A Oy:n verotuksessa.

---

<sup>1086</sup> Penttilä 2017c: 5.

Korkein hallinto-oikeus katsoi osakeluovutusten olevan vain välivaihe järjestelyssä, jonka lopullisena todellisena tarkoituksena oli vaihto-omaisuuteen luettavien asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden myyminen ja niiden hankintamenojen kasvattamisen muodossa kertyvän lopullisen veroedun keräilyttäminen. *Järjestelyssä katsottiin syntyvän konkreettinen ja verojärjestelmälle vieras veroetu. Kun sanottua veroetua punnittiin suhteessa järjestelylle esitettyihin liiketaloudellisiin perusteisiin, katsottiin olevan ilmeistä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista oli veron kiertäminen tai veron välttäminen.*<sup>1087</sup> Tämän vuoksi asunto-osakeyhtiöiden osakekantojen luovutuksiin ei voitu soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:ää.

Päätöksen rakentuminen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteelle ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista. Korkein hallinto-oikeus viittaa perusteluissaan päätökseen KHO 2017:78 ja päätöksessä esiin tuotuun seikkaan siitä, kuinka EVL 52 h §:n tulkinta ja soveltaminen kytkeytyvät oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen. Päätöksen perusteluissa on myös otettu kantaa objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen. Objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa päätöksessä on otettu huomioon se, että:

Kunkin asunto-osakeyhtiön hankintameno A Oy:n taseessa on 2 500 euroa, ja niiden hankintameno B Oy:n verotuksessa vastaisi niiden käypää arvoa osakeluovutusten hetkellä. Kun otetaan huomioon esillä olevaa tonttia koskeva kaavamuutos ja asunto-osakeyhtiöille kertyneiden nettovarallisuuksien määrät, asunto-osakkeiden hankintamenot kasvaisivat olennaisesti osakeluovutusten myötä.

Tähän viitaten korkein hallinto-oikeus katsoi myöhemmin perusteluissaan, että näissä olosuhteissa järjestelyssä syntyi konkreettinen ja verojärjestelmälle vieras veroetu. Etu muodostui käytännössä siitä, että osakkeiden hankintameno olisi kasvanut hankkivan yhtiön verotuksessa vastaamaan osakkeiden käypää arvoa osakevaihdon ajankohtana. Tämä olisi puolestaan vaikuttanut esimerkiksi osakkeiden luovutuksesta myöhemmin saatavaan verotettavan tulon määrään. Asiaa ei tosin tuotu nimenomaisesti esille päätöksen perusteluista. Subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin kohdalla korkein hallinto-oikeus puolestaan totesi, että:

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain edellä selostettujen esitöiden mukaan *veron välttämistarkoitukseen voi viitata esimerkiksi osakkeiden vaihdon jälkeen siirrossa saatujen osakkeiden nopea edelleenmyynti.* B Oy:n on tarkoitus toimia sanottujen asunto-osakeyhtiöiden

---

<sup>1087</sup> Korostus lisätty.

perustajaurakoitsijana eli *luovuttaa rakennusurakat asunto-osakeyhtiöille ja myydä asunto-osakeyhtiöiden osakkeet edelleen*. Siten *asunto-osakkeiden luovutusten on katsottava olevan vain välivaihe* järjestelyssä, jonka pääasiallisena tarkoituksena ei ole konsernin toiminnan kehittäminen rakennemuutoksen avulla vaan A Oy:n vaihto-omaisuuteen luettujen asunto-osakeyhtiöiden *osakkeiden myyminen ja niiden hankintamenojen kasvatamisen muodossa kertyvän lopullisen veroedun kerryttäminen*.<sup>1088</sup>

Kun subjektiivisen edellytyksen katsottiin täyttyvän tältä osin, korkein hallinto-oikeus punnitsi vielä oikeustoimesta muodostunutta konkreettista lain tarkoituksen vastaista veroetua suhteessa järjestelyn tueksi esitettyihin taloudellisiin syihin. Punninnan lopputuloksena korkein hallinto-oikeus piti ilmeisenä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista oli veron kiertäminen tai veron välttäminen ja näin ollen asiassa voitiin soveltaa EVL 52 h §:ää EU-oikeuden estämättä.

Perusteluteknisesti tarkasteltuna päätökset ovat varsin hyviä esimerkkejä oikeuden väärinkäytön kieltoa mukailevista päätöksistä. Näin on siitä huolimatta, että päätös KHO 2017:78 ei ole perusteluteknisesti täysin johdonmukainen objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen käsittelyjärjestyksen osalta. Päätösten perusteluista ilmenee kuitenkin vaivatta *ensinnäkin* se, että EVL 52 h § heijastelee EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittynyttä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ja että periaatteen asettamat reunaehdot on otettava huomioon veron kiertämisen tunnistamisessa. *Toiseksi* päätösten perusteluista voidaan tunnistaa ja systematisoida varsin yksiselitteisesti veron kiertämisen tunnistamisen vaiheet yritysjärjestelydirektiiviin pohjautuvan EVL 52 h §:n tulkinnassa. *Kolmanneksi* päätökset selkeyttävät osaltaan objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen sisältöä EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa.<sup>1089</sup>

VML 28 §:n tulkinnan ja soveltamisen kannalta tärkeä havainto on, että korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännöstä ei näyttäisi löytyvän toistaiseksi sellaista päätöstä, joka täyttäisi *perusteluteknisesti* oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevat päätökset olisivat lopputulokseltaan ristiriidassa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa. Tämä kertoo osaltaan siitä, että oikeuden väärinkäytön kieltä ei ole ollut eikä sitä

<sup>1088</sup> Korostus lisätty. Korkein hallinto-oikeus ei ottanut yksityiskohtaisemmin kantaa verovelvollisen esittämiin taloudellisiin syihin, joiden mukaan järjestelyn tavoitteena oli selkeyttää ja vakauttaa A Oy:n toimintaa suuntaamalla perustajaurakointia erityisesti tytäryhtiöiden alaisuuteen sekä hankkia B Oy:lle sen aluillaan olevan perustajaurakointitoiminnan kannalta välttämättömiä RS-referenssejä.

<sup>1089</sup> Ks. myös Lönnblad 2017: 150.



ole myöskään pidetty VML 28 §:n tulkintaa ohjaavana periaatteena ennen veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointia. Direktiivin 6 artiklan implementointi on kuitenkin johtanut tilanteeseen, jossa päätösten KHO 2017:78 ja KHO 2021:65 ilmentämä EU-oikeudellinen perustelutekniikka nousee arvoonsa myös VML 28 §:n soveltamisharkinnassa.

## 6.3 Veroedun muodostumisen vaatimus

### 6.3.1 Konkreettinen veroetu ja veroedun ilmenemismuodot

Oikeuden väärinkäytön kiellon asettamien reunaehtojen puitteissa oikeustoimen toteaminen VML 28 §:ssä tarkoitetuksi veron kiertämiseksi edellyttää ensivaiheessa *konkreettisen veroedun* muodostumista<sup>1090</sup>. Konkreettisen veroedun käsitettä ei määritellä VML 28 §:ssä eikä säännöksessä myöskään täsmennetä, millaiset veroedut kuuluvat säännöksen soveltamisalaan. Veroedun kriteereitä ja ilmenemismuotoja voidaan kuitenkin etsiä kotimaisesta oikeuskäytännöstä. Oikeuskäytäntöä silmällä pitäen on selvää, että VML 28 §:n soveltamisalaa ei ole rajattu ennalta määriteltyihin veroetuihin, vaan veroedun käsitettä tulkitaan varsin laajasti.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 2021:178, KHO 2016:72 ja KHO 2017:5 VML 28 §:n soveltamisharkintaan johtaneet veroedut muodostuivat menoerien vähennyskelpoisuudesta. Tarkemmin muotoiltuna EVL 18.1 §:n 2 kohdassa säädettyjen korkokulujen vähennysoikeudesta. Päätöksessä KHO 2017:5 konkreettinen veroetu muodostui niin ikään korkokuluja vastaavien korkotulojen verovapaudesta, sillä tulon saajana oli kuntayhtymä, joka oli vapautettu tulosta TVL 21 §:n mukaisesti<sup>1091</sup>. Jälkimmäisen veroedun oikeudellinen hyväksyttävyyys ei ollut kuitenkaan VML 28 §:n soveltamisharkinnan kohteena. Tulon verovapaus voi silti johtaa VML 28 §:n soveltamisharkintaan, mikä ilmenee päätöksestä KHO 2017:20, jossa tarkastelun kohteena oli yleishyödyllisen yhteisön voitontjakolainasta saamien korkotuottojen verotus.

Oikeuskäytännössä on niin ikään katsottu, että VML 28 §:n soveltamisharkintaan voi johtaa luovutustappion muodostuminen. Näin oli esimerkiksi korkeimman

<sup>1090</sup> Ks. myös KHO 2017:78, jossa korkein hallinto-oikeus totesi, että EVL 52 h §:n veronkiertämistä koskeva säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettusta oikeuden väärinkäytöstä. Koska asiassa ei näytetty syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja, järjestelyn tueksi esitetyt liiketaloudelliset perusteet eivät tulleet enemmälti punnittaviksi. Edellytyksiä mainitun säännöksen soveltamiselle ei ollut. Ks. myös Ryynänen 2007: 397.

<sup>1091</sup> Päätöksen tarkemmasta analyysistä esim. Penttilä 2017a: 1–5.

hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 2004:8, KHO 2009:53 ja KHO 2012:56 sekä lainvoimaisessa Itä-Suomen hallinto-oikeuden päätöksessä 29.1.2019 T 19/0071/1. Kyseisissä päätöksissä konkreettiset veroedut muodostuivat arvopapereiden luovutuksiin liittyvistä järjestelyistä, joilla tavoiteltiin TVL 50 §:n mukaista vähennyskelpoista luovutustappiota. Luovutustappion muodostumisen lisäksi VML 28 §:n soveltamisharkintaan voi johtaa myös veroetu, joka muodostuu ansio- ja pääomatulojen verokantaerosta<sup>1092</sup>. Ansio- ja pääomatulojen rajanvetokysymykset ovat olleet esillä esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 2008:6, KHO 2014:66, KHO 2018:40 ja KHO 2019:26.

Oikeuskäytännön perusteella konkreettisen veroedun käsitettä tulkitaan varsin laajasti. Laaja tulkinta johtaa siihen, että VML 28 §:n soveltamisharkinta voi kohdistua esimerkiksi veroetuihin, jotka muodostuvat tulon osittaisesta tai täydellisestä verovapaudesta, normaalia alhaisemmasta veroprocentista, verovähennyksestä, verotuksellisesta tappiosta, veron maksun lykkääntymisestä tai veron suorittamisvelvollisuuden välttämisestä. Luettelo ei ole tyhjentävä eikä myöskään veroedun käsitettä ole tarkoituksenmukaista määritellä tyhjentävästi, koska veroetujen muodot ovat sidottuja taloudellisen ja oikeudellisen toimintaympäristön muutoksiin. Käsitelmäärittelyn osalta on riittävää todeta, että veroedussa on kyse konkreettisesti osoitettavissa olevasta rahamääräisestä edusta, joka alentaa suoritettavan veron määrää<sup>1093</sup>.

VML 28 §:n soveltamisalaan eivät luonnollisestikaan kuulu sellaiset veroedut, jotka muodostuvat toisen valtion verojärjestelmästä johtuvista syistä<sup>1094</sup>. Tästä huolimatta ulkomailla saavutettavat veroedut eivät ole täysin merkityksettä VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Ulkomailla muodostuvat veroedut voidaan nimittäin ottaa huomioon sellaisena oikeuden väärinkäytön kiellon tarkoittamana objektiivisena tosiseikkana, joka antaa viitteitä oikeustoimen taustalla olevista syistä.<sup>1095</sup> VML 28 §:n soveltaminen ei voi kuitenkaan nojata pelkästään tällaiseen objektiiviseen tosiseikkaan.

---

<sup>1092</sup> Ks. ansio- ja pääomatulojen välisestä rajanvedosta veron kiertämisen näkökulmasta esim. Knuutinen 2020a: 79–81.

<sup>1093</sup> Ks. myös Ruiz Almendral 2005: 565.

<sup>1094</sup> Muualla kuin Suomessa muodostuviin veroetuihin voidaan puuttua tämän toisen valtion säännöksillä, mikäli paikallinen veroviranomainen katsoo tämän aiheelliseksi.

<sup>1095</sup> Ks. esim. Helsingin hallinto-oikeuden 16.5.2016 antama lainvoimainen päätös T 16/0574/4 (ei julk.), jossa rajat ylittävällä rahoitusjärjestelyllä oli saavutettu merkittävät veroedut sekä Belgiassa että Suomessa. Ks. myös Helsingin hallinto-oikeuden 18.5.2016 antama lainvoimainen päätös T 16/0592/4 (ei julk.), jossa oli ilmeistä, että verovelvollinen oli saavuttanut merkittäviä veroetuja Isossa-Britanniassa, kun se oli siirtänyt yhtiön johdopaikan kyseiseen valtioon. Asiassa ei kuitenkaan sovellettu VML 28 §:ää, koska verovelvollinen oli esittänyt järjestelylle verotuksesta riippumattomia syitä.

VML 28 §:n soveltamisharkinnan kannalta merkitystä ei ole sillä, vaikuttaako veroetu suoraan vai välillisesti suoritettavan veron määrään. Veroetu vaikuttaa *suoraan* suoritettavan veron määrään esimerkiksi tilanteissa, joissa tulo ei sisälly veropohjaan, oikeustoimesta ei kanneta veroa tai tuloon sovelletaan normaalia alhaisempaa veroprosenttia. Veroetu vaikuttaa *välillisesti* suoritettavan veron määrään puolestaan silloin, kun veroetu muodostuu erilaisten tulosta tehtävien verovähennysten ja luovutustappioiden vähennysoikeuden kautta.

### 6.3.2 Lain tarkoituksen vastainen veroetu

Oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää, että oikeustoimesta muodostuva veroetu on perusteeton eli *lain tarkoituksen vastainen*. VML 28 §:n sanamuodossa ei suoranaisesti edellytetä lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista. Mielenkiintoinen havainto on, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista ei tarkastella tyypillisesti edes VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevissa päätöksissä. Näin on siitä huolimatta, että asiassa olisi sovellettu VML 28 §:ää. Tämä on havaittavissa esimerkiksi päätöksestä KHO 2016:72, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi seuraavaa:

- – kysymyksessä olevaa monivaiheista järjestelyä oli arvioitava kokonaisuutena. Kun otettiin huomioon selvitys, joka koski sivuliikkeen toimintaa Suomessa, oli järjestelylle, jossa B AB:n osakkeet oli siirretty AA Inc.:ltä AAAA Holding AB:lle ja allokoitu edelleen sen Suomessa sijaitsevalle sivuliikkeelle, annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, ja järjestelyihin oli ryhdytty verotuksellisista syistä tarkoituksena vapautua suoritettavasta verosta konserniavustusjärjestelmää ja korkovähennystä hyödyntämällä vailla verotuksesta riippumattomia liikeloudellisia perusteita.<sup>1096</sup>

*Knuutisen* mukaan veroedun luonteen arviointi voi näyttää jäävän taka-alalle osittain siksi, että VML 28 §:n sanamuodossa ei suoranaisesti edellytetä lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista. Knuutinen kuitenkin huomauttaa, että vaatimus voidaan hahmottaa epäsuorasti VML 28.1 §:n toisen virkkeen muotoilusta, jossa puhutaan suoritettavasta verosta vapautumisesta<sup>1097</sup>. Käytännössä kyse voi siis olla päätöksen perusteluteknisestä ongelmasta eikä niinkään siitä, että objektiivisen edellytyksen täyttymisen arviointi ohitettaisiin. Kommandiittiyritystä jaetun tulon verotusta koskevassa päätöksessä KHO 2018:40 korkein

<sup>1096</sup> Ks. vastaavasti päätös KHO 2014:66, jossa korkein hallinto-oikeus sovelsi VML 28 §:ää. Päätöksen perustelut on niin ikään rakennettu siten, että lain tarkoituksen vastaisesta veroedusta ei mainita päätöksen perusteluissa.

<sup>1097</sup> Knuutinen 2020a: 171.

hallinto-oikeus otti nimenomaisesti kantaa lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumiseen toteamalla:

– – osuus B Ky:n voitosta kertyisi A:lle osinkotulona ilman työpanosinkoihin liittyviä veroseuraamuksia, jos esillä olevaa voittoa A:lle saakka jaettuna verotettaisiin omistusrakenteen yksityisoikeudelliseen muotoon lähtökohteisesti liittyvien veroseuraamusten mukaisesti. Tällainen lopputulos oli katsottava tuloverolain 33 b § 3 momentin näkökulmasta *lain tarkoituksen vastaiseksi veroeduksi*, vaikka esillä oleva tilanne ei kuulunutkaan tuloverolain 33 b §:n 3 momentin sanamuodon mukaiseen soveltamisalaan.<sup>1098</sup>

Oikeuden väärinkäytön tunnistamista silmällä pitäen on selvää, että VML 28 §:n EU-oikeuden mukainen soveltaminen edellyttää konkreettisen veroedun muodostumisen lisäksi, että muodostunut veroetu on lain tarkoituksen vastainen. EVL 52 h §:n kohdalla oikeusohje on todettu osakevaihdon verokohtelua koskevassa päätöksessä KHO 2017:78. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa ei voitu soveltaa yritysjärjestelydirektiiviin pohjautuvaa EVL 52 h §:ää, koska asiassa ei näytetty syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja. Tämän takia oikeustoimessa ei ollut kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitetusta oikeuden väärinkäytöstä. Päätöksestä ilmenevää oikeusohjetta on sovellettava myös VML 28 §:n kohdalla, koska säännös heijastelee oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta vastaavalla tavalla kuin EVL 52 h §.

VML 28 §:n kohdalla oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen huomioon ottaminen tarkoittaa muun ohella, että viranomaisen on ensivaiheessa osoitettava oikeustoimesta muodostuva konkreettinen veroetu. Tämän jälkeen viranomaisen vastuulla on arvioida veroedun luonnetta joko lain tarkoituksen mukaisena tai lain tarkoituksen vastaisena etuna. VML 28 §:n objektiivinen edellytys täyttyy oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen edellyttämällä tavalla ainoastaan tilanteissa, joissa veroetu osoittautuu lain tarkoituksen vastaiseksi. *Perusteluteknisesti* arvioituna on tärkeää, että objektiivisen edellytyksen täyttyminen tai täyttymättä jääminen tuotaisiin nykyistä selvemmin ja yksilöidymmin esiin VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevien päätösten perusteluissa. VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskeva argumentaatio saisi lisää syvyyttä, jos päätöksissä ilmaistaisiin myös se, miksi oikeustoimesta muodostuneen veroedun on katsottu olleen lain tarkoituksen vastainen. Perustelujen täsmällisyys ja selkeys mahdollistaisi tältä osin nykyistä paremmin myös sen, että jatkossa olisi helpompi erottaa tilanteet, jotka ovat ratkaisun relevantin taustan suhteen identtisiä. Tämä lisäisi oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta VML 28 §:n soveltamisharkinnassa.

---

<sup>1098</sup> Korostus lisätty.

## 6.4 Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen

### 6.4.1 Tunnistamisen tulkintamateriaali

VML 28 §:n soveltamisharkinnan haastavin vaihe on lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen<sup>1099</sup>. Haasteet paikantuvat erityisesti merkityksellisten aineellisten säännösten tarkoituksen yksilöintiin ja säännösten tarkoituksen toteutumisen arviointiin. Säännösten tarkoituksen yksilöintiä vaikeuttaa se, että säännösten tarkoitus ilmenee harvoin säännöstekstistä itsestään. Tarkoituksen yksilöinnissä voivat auttaa lain esityöt, joista tärkeimpiä ovat hallituksen esitykset ja valtiovarainvaliokunnan mietinnöt<sup>1100</sup>. Lain esityöt eivät kuitenkaan aina tarjoa täsmällisiä vastauksia yksittäisten säännösten tulkintaongelmiin, vaan niiden tehtävänä on ennemminkin auttaa hahmottamaan lain tarkoitusta kokonaisuudessaan<sup>1101</sup>.

*Järvenojan* mukaan säännösten tarkoitusta ei ole perusteltua etsiä pelkästään lain esitöistä. Säännösten tarkoitus voi nimittäin avautua paremmin oikeuskäytäntöä ja erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä tarkastelemalla.<sup>1102</sup> *Järvenojan* käsitys lain tarkoituksen tulkintamateriaalista on perusteltu, koska vero-oikeus kehittyi jatkuvasti toimintaympäristön muuttuessa. Tämä ei tarkoita pelkästään säännöstasolla tapahtuvaa kehitystä, vaan myös sitä, että yksittäisten säännösten taustalla olevat tarkoitukset mukautuvat taloudellisen toimintaympäristön muutoksiin<sup>1103</sup>. Mukautuminen tapahtuu oikeuskäytännössä, jossa uusien taloudellisten ilmiöiden verokohtelua joudutaan arvioimaan nimenomaisen sääntelyn puuttuessa ainakin yleisten säännösten, verojärjestelmän yleisten periaatteiden, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden sekä oikeuskäytäntöä ohjaavien prejudikaattien mukaisesti<sup>1104</sup>. Tästä syystä lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen ei ole missään määrin suoraviivaista.

Vero-oikeudellisten säännösten ensisijainen tarkoitus on fiskaalinen<sup>1105</sup>. Kun lain tarkoituksen vastaisen veroedun käsitettä lähestytään fiskaalisesta näkökulmasta,

<sup>1099</sup> Knuutinen 2020a: 171.

<sup>1100</sup> Hallituksen esityksistä ja valiokuntamietinnöistä oikeuslähteenä ks. Määttä 2014: 162–175 ja Määttä 2021: 308–316.

<sup>1101</sup> Ks. myös Määttä 2014: 166.

<sup>1102</sup> *Järvenoja* 2015: 97 ja 114.

<sup>1103</sup> *Järvenoja* 2015: 97.

<sup>1104</sup> Ks. Nuotio 2018: 9. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita esimerkkeinä päätös KHO 2018:11, jossa oli kyse vertaislainasta kertyvän menetyksen vähennyskelpoisuudesta sekä päätös KHO 2019:42, jossa oli kyse virtuaalivaluutan luovutuksesta syntyvän tulon verokohtelusta.

<sup>1105</sup> Fiskaalisen tavoitteen lisäksi verotuksella voi olla myös muita tavoitteita, kuten verovelvollisten käyttäytymisen ohjaaminen. Verotuksen tavoitteista ks. esim. Myrsky & Svensk 2016: 34–39.

kaikki veroetuja muodostavat oikeustoimet ovat ristiriidassa tämän tarkoituksen kanssa<sup>1106</sup>. VML 28 §:n soveltamisharkinnassa ei voida kuitenkaan hyväksyä, että kaikki veroseuraamuksia vähentävät oikeustoimet täyttäisivät VML 28 §:n objektiivisen soveltamisedellytyksen. Verovelvollisella on nimittäin vapaus suunnitella oikeustoimensa verotusta keventävällä tavalla, mikäli suunnittelussa pitäydytään verolainsäädännön mahdollistamissa rajoissa<sup>1107</sup>.

Valinnanvapauden suojan kannalta lain tarkoituksen yksilöinniksi ei riitä, että merkityksellisten säännösten *yleinen tarkoitus* on verojen kantaminen. Tarkoituksen on oltava tätä erityisempi, kuten on esimerkiksi tilanteessa, jossa säännöksen nimenomaisena tarkoituksena on estää ansiotulon muuntaminen pääomatuloksi<sup>1108</sup>. VML 28 §:n soveltamisharkinnassa aineellisen säännöksen yksilöidyksi tarkoitukseksi sopii huonosti myös se, että sääntelyn tarkoitukseksi katsottaisiin oikeustoimen todellisen, aineellisen toiminnan verottaminen. Tällaisessa tilanteessa veron kiertämisen tunnistamisen painopiste siirtyisi käytännössä oikeustoimen tarkoituksen selvittämiseen.<sup>1109</sup> Tällaiseen lähestymistapaan liittyy se ongelma, että oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää nimenomaan lain tarkoituksen vastaisen edun muodostumista. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista on arvioitava muulla tavalla kuin siten, onko veroedun myöntämisen edellytykset luotu keinotekoisesti.<sup>1110</sup>

#### 6.4.2 Kokonaisharkintaan pohjautuva tarkastelu

Oikeustoimien tarkastelu edellyttää VML 28 §:n soveltamisharkinnassa kokonaisharkintaa, jossa oikeustoimia arvioidaan niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaisesti<sup>1111</sup>. Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perustelut ovat usein lähes olemattomia lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisen osalta. VML 28 §:n soveltamisharkintaa käsittelevien päätösten perusteluista on esimerkiksi harvoin luettavissa, mikä on oikeustoimesta muodostunut lain tarkoituksen vastainen etu ja miksi tällaisen edun joko on katsottu muodostuneen tai ei ole katsottu muodostuneen.<sup>1112</sup> *Knuutisen* mukaan tätä voidaan selittää osin sillä,

<sup>1106</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta asiassa C-251/16, *Cussens*, 62 kohta.

<sup>1107</sup> Ks. myös korkeimman hallinto-oikeuden päätökset KHO 2014:66 ja KHO 2018:40.

<sup>1108</sup> Ks. esim. työpanososingon verotusta sääntelevän TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoituksesta HE 47/2009.

<sup>1109</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 75–77 kohdat.

<sup>1110</sup> Ks. esim. C-110/99, *Emsland-Stärke*, 52–53 kohdat. Vrt. tuomion C-110/99, *Emsland-Stärke*, 39 kohta, jossa komissio argumentoi, että oikeuden väärinkäytön objektiivinen edellytys täyttyy, jos jonkin suorituksen myöntämisen edellytykset on luotu keinotekoisesti eli oikeustoimea ei ole suoritettu hyväksyttävien taloudellisen tavoitteen vuoksi.

<sup>1111</sup> Knuutinen 2020a: 182.

<sup>1112</sup> Ks. esim. KHO 2004:8, KHO 2012:56, KHO 2014:66, KHO 2016:72, KHO 2017:20 ja KHO 2021:178.

että oikeustoimien tarkastelu suhteessa lain tarkoitukseen edellyttää *kokonaisharkintaa*. Tällöin päätöksen perusteluissa ei välttämättä käsitellä analyytisesti tapauksen faktojen ja VML 28 §:n soveltamisen tunnusmerkkien välistä suhdetta tai sitä, kumpaan VML 28.1 §:n kahdesta virkkeestä päätöksessä erityisesti nojaututaan.<sup>1113</sup>

Kotimaisen oikeuskäytännön perusteella lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen voi tapahtua tosiseikkojen ja olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella. Tällöin objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin lähtökohtana on kokonaisharkinta, jossa otetaan huomioon kaikki asiaan vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet. Kokonaisarviointiin nimenomaisesti viittaavissa päätöksissä on harvoin nähtävillä selvästi, mikä on katsottu oikeustoimen kannalta merkityksellisen aineellisen säännöksen tarkoitukseksi<sup>1114</sup>. Lisäksi kokonaisarviointiin viittaavissa päätöksissä otetaan harvoin kantaa kysymykseen, onko lain tarkoitus toteutunut<sup>1115</sup>.

Kokonaisharkintaan pohjautuville päätöksille vaikuttaisi olevan luonteenomaista, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisessa nojaututaan *objektiivisesti havaittavissa oleviin tekijöihin*, erityisesti oikeustoimen tosiseikkoihin. Tällöin vähemmälle huomiolle näyttäisi jäävän veron kiertämisen tunnistamisen keskeisin vaihe eli merkityksellisten aineellisten säännösten tarkoituksen yksilöinti ja lain tarkoituksen toteutumisen arviointi. Objektiivisten tosiseikkojen käytölle ei ole sinällään estettä, kun pyrkimyksenä on selvittää VML 28 §:n objektiivisen edellytyksen täyttymistä. Objektiiviset tosiseikat voivat parhaimmillaan vahvistaa käsitystä siitä, onko lain tarkoitus toteutunut. Käsitystä lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisesta voivat vahvistaa esimerkiksi sellaiset ulkoisesti havaittavissa olevat seikat, jotka osoittavat oikeustoimen sarjatoimiluonteen<sup>1116</sup>. Vaikka objektiivisia tosiseikkoja voidaan käyttää lain tarkoituksen vastaisen veroedun *tunnistamisen tukena*, objektiivisen edellytyksen täyttymisen toteaminen edellyttää kokonaisharkinnasta huolimatta myös merkityksellisten aineellisten säännösten *tarkoituksen yksilöintiä*. VML 28 §:n soveltamisharkinnassa tämä edellytys ei aina toteudu.

Esimerkiksi apuyhtiön korkojen vähennyskelpoisuutta koskevassa päätöksessä KHO 2021:178 korkein hallinto-oikeus nojasi päätöksessään kokonaisharkintaan eikä ottanut kantaa ratkaisun kannalta keskeisen EVL 18.1 §:n 2 kohdan

<sup>1113</sup> Knuutinen 2020a: 182.

<sup>1114</sup> Ks. esim. apuyhtiön korkojen vähennyskelpoisuutta koskeva päätös KHO 2021:178.

<sup>1115</sup> Vrt. esim. C-255/02, *Halifax*, 78–80 kohdat, jossa sääntelyn tarkoitus on yksilöity selkeästi.

<sup>1116</sup> Ks. esim. KHO 2016:219, jossa tällaisia ulkoisesti havaittavissa olleita seikkoja ei havaittu.

tarkoitukseen ja tarkoituksen täyttymiseen. Asiassa oli kyse siitä, oliko G Oy voinut vähentää verotettavista tuloistaan sille H AB:n osakkeiden hankintaan kohdistuvasta konsernin sisäisestä velasta kertyneet korkokulut vai oliko osakkeiden hankintavelasta aiheutuneiden korkokulujen vähennysoikeus evättävä sillä perusteella, että järjestelyssä oli kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan:

Vuonna 2008 toteutetuissa osakeluovutuksissa E A/S:n välitön omistus F Oy:ssä oli muutettu välilliseksi. Omistusrakenteen muutos oli toteutettu lyhyen ajanjakson kuluessa osakeluovutusten sarjana. Osakeluovutusten avulla konserniin oli luotu uusia velkasuhteita, joilla oli pyritty siirtämään E A/S:iin kohdistunutta korkorasitusta H AB:n osakkeiden kauppahintaa vastaavilta osin G Oy:lle. *Kun osakeluovutuksia tarkasteltiin kokonaisuutena, niiden tarkoituksena oli ollut korkovähennysten muodossa kertyvän verotuksellisen edun tavoittelu.* Osakeluovutukset eivät siten olleet vastanneet asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, ja ne olivat luonteeltaan keinotekoisia.<sup>1117</sup>

Päätöksen perusteluista ilmenee, että ratkaisu on perustunut kokonaisharkintaan. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista ilmenee myös, että järjestelyn veroetu muodostui EVL 18.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettusta elinkeinotoiminnasta johtuneen velan koron vähennysoikeudesta. Merkillepantavaa on, että korkein hallinto-oikeus ei ottanut päätöksessään kantaa, miksi korkovähennysten muodossa kertyvää verotuksellista etua oli pidettävä lain tarkoituksen vastaisena. Sen sijaan korkein hallinto-oikeus perusteli VML 28 §:n soveltamista yleisluonteisesti sillä, että järjestelyyn liittyvät osakeluovutukset ovat olleet luonteeltaan *keinotekoisia*. Päätöksen perustelujen mukaan objektiivisen edellytyksen täyttymiseen voidaan katsoa vaikuttaneen se, että kyseessä on ollut monivaiheinen konsernin sisäinen osakeluovutus, jossa omistusrakenteen muutos oli toteutettu lyhyen ajanjakson kuluessa osakeluovutusten sarjana. Lisäksi objektiivisen edellytyksen täyttymiseen voidaan katsoa vaikuttaneen myös se, että G Oy ei ollut sittemmin toiminut uusia konserniyhtiöitä hankkivana yhtiönä ja että G Oy oli harjoittanut vastaavaa toimintaa samoissa tiloissa ja samojen henkilöiden toimesta kuin aikaisemmin F Oy oli harjoittanut.

Perusteluteknisesti arvioituna päätökseen liittyy ongelmia. Varsinkin, kun asiassa päädyttiin soveltamaan VML 28 §:ää. Ongelmallista on erityisesti se, että päätöksen perustelujen mukaan VML 28 §:n soveltamiseen ovat johtaneet sellaiset objektiivisesti havaittavissa olevat tosiseikat, joita käytetään tyyppillisesti oikeustoimen tarkoitukseen liittyvän subjektiivisen soveltamisedellytyksen täyttymisen

---

<sup>1117</sup> Korostus lisätty.



arvioinnissa. Tällaisia tosiseikkoja ovat esimerkiksi se, että omistusrakenteen muutos on toteutettu lyhyen ajanjakson kuluessa ja että kyse on sarjatoimesta. Voidaankin katsoa, että perusteluteknisesti päätös johtaa tilanteeseen, jossa VML 28 §:n objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytys sulautuvat toisiinsa.

Näin voidaan katsoa käyneen myös korkeimman hallinto-oikeuden 5.11.2019 antamassa julkaisemattomassa päätöksessä KHO 2019 T 5216<sup>1118</sup>. Päätöksen taustalla oli järjestely, jossa tanskalainen emoyhtiö A A/S aikoi sulautua vastavirtasulautumisella suomalaiseen tytäryhtiöön B Oy:öön, joka oli syntynyt C Oy:n ja kauduttua vuonna 2014. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa oikeudellinen arviointi kohdistui siihen, pidettiinkö A A/S:n sulautumista EVL 52 a §:ssä tarkoitettuna veroneutraalina sulautumisena ja saiko B Oy vähentää korkomenoja EVL 18 a §:ssä säädettyin rajoituksin. Korkomenot kohdistuivat velkaan, jolla oli rahoitettu vuonna 2014 jakautuneen C Oy:n osakkeiden osto. VML 28 §:n soveltamisharkinta kohdistui korkomenojen vähennyskelpoisuuteen.

Tapauksen taustaksi on todettava, että korkein hallinto-oikeus oli antanut vuonna 2016 tanskalaista A A/S:ää koskevan päätöksen KHO 2016:71, jossa se oli todennut, että suomalaiselle sivuliikkeelle allokoitujen C Oy:n osakkeiden ei voitu katsoa olleen sivuliikkeessä harjoitetun elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä eikä osakkeita tullut pitää näin ollen sivuliikkeeseen kuuluvina varoina. Tästä syystä C Oy:n osakkeiden hankinnasta johtuvaa velkaa ei pidetty suomalaisen sivuliikkeen velkana eikä velan korkoja sille vähennyskelpoisina menoina<sup>1119</sup>. A A/S:n Tanskassa toimitettavassa verotuksessa oli sovellettu vapautusmenetelmää, minkä takia C Oy:n osakkeiden hankintaan liittyviä korkoja ei ollut käytännössä vähennetty missään. Samanaikaisesti suomalaisen sivuliikkeen A A/S:lle maksamat korot olivat olleet veronalaisia Tanskassa.

Sulautumisen seurauksena A A/S:n varat ja velat olisivat siirtyneet B Oy:lle eikä A A/S:lle olisi jäänyt kiinteää toimipaikkaa Tanskaan. Tällöin C Oy:n osakkeiden hankintaa varten otetun velan Suomessa vähennyskeltottomat korot olisivat tulleet sulautumisen jälkeen vähennettäväksi B Oy:n tuloista. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että järjestely olisi tapahtunut pääasiassa verotuksellisista syistä, ja näin ollen se epäsi C Oy:n osakkeiden hankintaa varten otetun velan korkojen vähennyskelpoisuuden VML 28 §:ää soveltaen.

<sup>1118</sup> Tapauksen taustalla on tuloverotuksen ennakkoratkaisua koskeva asia, johon keskusverolautakunta antoi 10.11.2017 julkaisemattoman ennakkoratkaisun KVL 59/2017.

<sup>1119</sup> Tapauksen kannalta merkillepantavaa on, että asia ratkaistiin lain normaalitulokinnalla eikä korkein hallinto-oikeus näin ollen arvioinut, oliko järjestelyssä kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Päätöksen perusteluissa korkein hallinto-oikeus totesi, että tarkastelun kohteena olleita toimia oli tarkasteltava *kokonaisuutena*. VML 28 §:n objektiivisen soveltamisedellytyksen täyttymisen arvioinnin kannalta ongelmallista on, että kokonaiharkintaan pohjautuvassa tarkastelussa ei yksilöity tapauksen kannalta merkityksellisten aineellisten säännösten tarkoitusta eikä myöskään todettu, mistä lain tarkoituksen vastaisen veroedun katsottiin konkreettisesti muodostuneen. Tapauksen tosiseikat ja päätöksen perustelut huomioon ottaen on selvää, että lain tarkoituksen vastainen veroetu ei muodostunut sulautumisesta. Se sijaan veroetu muodostui siitä, että aiemmin vähennyskelvottomaksi todetut korkomenot olisi ollut mahdollista vähentää sulautumisen jälkeen B Oy:n verotuksessa. VML 28 §:n objektiivisen soveltamisedellytyksen kannalta olennaisia säännöksiä olivat tällöin EVL 18.1 §:n 2 kohta sekä EVL 18 a §.

Päätöksen perusteluja silmällä pitäen objektiivisen edellytyksen täyttymiseen vaikutti todennäköisesti se, että C Oy:n osakkeiden hankintaan liittyvät velan korot eivät olleet vähennyskelpoisia Suomessa toimitettavassa A A/S:n Suomen sivuliikkeen verotuksessa eivätkä myöskään A A/S:n Tanskassa toimitettavassa verotuksessa. Sulautumisen seurauksena vähennyskelvottomat korkomenot olisi saatu lain sanamuodon mukaisesti vähennyskelpoisiksi Suomessa. Tämä olisi puolestaan johtanut tilanteeseen, jossa verovelvolliselle olisi muodostunut konkreettinen veroetu verrattuna aiemmin vallinneeseen tilanteeseen. Päätöksen perustelut huomioon ottaen voidaan ajatella, että tämä ulkoisesti havaittavissa ollut tosiseikka on tukenut käsitystä siitä, että oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen etu. Päätöksen perustelut huomioon ottaen voidaan niin ikään katsoa, että käsitystä on vahvistanut se, että oikeustoimi on katsottu toteutetuksi pääasiallisesti verotuksellisista syistä.

Perusteluteknisesti arvioituna päätös on varsin ongelmallinen. Syy on *ensinnäkin* siinä, että kokonaiharkintaan pohjautuva tarkastelu ei mahdollista kyseisen päätöksen kohdalla sellaisen yksiselitteisen oikeusohjeen muodostamista, jonka avulla voitaisiin tehdä yleistettävissä olevia päätelmiä lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisesta. *Toiseksi* päätöksen perustelutekniikka johdattelee lopputulokseen, jonka perusteella VML 28 §:n soveltamiseen on päädytty vain sellaisten objektiivisesti havaittavissa olleiden tosiseikkojen avulla, joita on käytetty myös subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa. Käytännössä päätöksen perustelut johtavat tilanteeseen, jossa VML 28 §:n objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytykset ovat sulautuneet toisiinsa. Perustelutekniikka, jossa VML 28 §:n objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytykset sulautuvat toisiinsa, on ongelmallinen erityisesti oikeuden väärinkäytön kiellon näkökulmasta. Oikeuden väärinkäytön toteaminen nimittäin edellyttää, että objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioidaan itsenäisesti.

Väärinymmärrysten välttämiseksi on todettava, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen edellyttää kokonaisharkintaa. Tältä osin EU-tuomioistuimen vakiintuneessa ratkaisukäytännössä on todettu, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisessa on otettava huomioon *objektiivisten olosuhteiden kokonaisuus*, josta ilmenee, että säännöstöllä tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu<sup>1120</sup>. Kokonaisharkinta ei kuitenkaan tarkoita, että lain tarkoituksen vastainen veroetu voitaisiin tunnistaa yksinomaan ulkoisesti havaittavissa olevien tosiseikkojen avulla. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistaminen edellyttää nimittäin aina myös asian kannalta merkityksellisten säännösten tarkoituksen yksilöintiä.

Julkaisemattomassa korkeimman hallinto-oikeuden 16.5.2019 antamassa päätöksessä KHO 2019 T 2231<sup>1121</sup> lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumista on arvioitu kokonaisharkinnan avulla. Asiassa oli kyse oman ja vieraan pääoman rajanvetoa koskevasta asiasta. Korkein hallinto-oikeus arvioi päätöksessään korkeinstrumentin kaltaiselle osakkeelle maksettavan tuoton verokohtelua instrumentista tuottoa saavan yhtiön näkökulmasta<sup>1122</sup>. Tapauksen taustalla olevassa järjestelyssä A Oy oli 20.1.2017 hankkinut suunnatussa osakeannissa B Oy:n B-osakkeita, jossa osakkeiden merkintähinta oli kirjattu kokonaisuudessaan B Oy:n sijoitetun vapaan pääoman rahastoon. B Oy:n B-sarjan osakkeet olivat sijoitusosakkeita, joihin liittyvistä rajoituksista, oikeuksista ja velvollisuuksista säädettiin B Oy:n yhtiöjärjestyksessä. Osakkeet olivat vain merkitsijänsä haltuun tarkoitettuja siirtokelvottomia osakkeita, joilla oli ainoastaan yhtiöjärjestyksen voimaantulohetken pakottavien osakeyhtiölain säännösten edellyttämät vähimmäisoikeudet. B-osakkeen osakkeenomistajalla ei ollut oikeutta osallistua yhtiökokoukseen, mutta osake tuotti oikeuden varojenjakoos siten, että osakkeella oli yhtiön purkautuessa tai rekisteristä poistossa etuoikeus korkeintaan osakkeen merkintähintaan. Osakkeella oli myös yhtiöjärjestyksessä säädetty osinko-oikeus sekä lunastusehtoon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet. Yhtiöjärjestyksen mukaan B-osakkeella oli etuoikeus osakkeen merkintähinnasta laskettavaan kiinteään osinkoon, mutta ei muuta osinko-oikeutta.

Asian oikeudellisessa arvioinnissa oli kyse siitä, oliko rahoitusinstrumentti luonteeltaan osakesijoitus, jolle maksettava tuotto olisi saajalleen verovapaata

<sup>1120</sup> EU-tuomioistuimen viimeaikaisesta ratkaisukäytännöstä esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 124 kohta.

<sup>1121</sup> Tapauksen taustalla on tuloverotuksen ennakkoratkaisua koskeva asia, johon keskusverolautakunta antoi 20.6.2018 ennakkoratkaisun KVL 33/2018 (ei muutosta).

<sup>1122</sup> Yhtiö oli hakenut keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua siihen, katsotaanko yhtiön rahoitusinstrumentista saama tuotto osakkeista saaduksi osingoksi niissä olosuhteissa, jotka hakemuksessa oli kuvattu. Keskusverolautakunta lausui ennakkoratkaisunaan, että yhtiön rahoitusinstrumentista saamaa tuloa oli pidettävä osakkeiden perusteella saatuna tuottona eli osinkona.

osinkotuloa vai oliko kyseessä laina, jolle maksettava tuotto olisi saajalleen veronalaista tuloa. Päätöksen perusteluissa korkein hallinto-oikeus totesi, että verovelvollinen voi rahoittaa toimintaansa vieraan pääoman sijaan laskemalla liikkeelle osakkeita eikä rahoitusmuodon valinta sellaisenaan tarkoita, että järjestelylle olisi annettu oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta.

Tarkastelun kohteena ollutta oikeustoimea arvioitiin kokonaisuutena. Kokonaisuutena pohjautuvan tarkastelun lopputuloksena korkein hallinto-oikeus totesi, että osingonjako ei ollut B Oy:n verotuksessa vähennyskelpoinen toisin kuin korko eikä maksettujen suoritusten käsitteleminen osinkoina aiheuttanut tästä syystä kokonaisuutena arvioiden järjestelmälle vieraita veroetuja. Oikeustoimi ei myöskään johtanut sellaiseen tulon epäsymmetriseen verokohteluun, jossa tulo olisi ollut saajalleen verovapaa ja sitä vastaava meno olisi ollut maksajalleen vähennyskelpoinen. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, että B Oy:n B-osakkeista saatu tulo oli verotettava A Oy:n verotuksessa osinkotuloa koskevien säännösten perusteella.

Korkein hallinto-oikeus totesi yksiselitteisesti päätöksen perusteluissa, että oikeustoimesta ei muodostunut järjestelmälle vieraita eli lain tarkoituksen vastaisia veroetuja. Tästä syystä vaikuttaisi siltä, että päätös on perusteluteknisesti arvioituna lähempänä oikeuden väärinkäytön kiellon tunnistamista koskevia päätöksiä kuin aiemmin tarkasteltu päätös KHO 2019 T 5216. Toisaalta päätöksen KHO 2019 T 2231 perustelujen tarkempi tutkiminen osoittaa, että korkein hallinto-oikeus ei ottanut kantaa oikeustoimen kannalta merkityksellisen aineellisen sääntelyn tarkoitukseen. Sen sijaan päätöksen perustelut antavat ymmärtää, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun olemassaolo ratkaistiin viime kädessä samojen ulkoisesti havaittavissa olleiden objektiivisten tosiseikkojen avulla, joita käytetään *oikeustoimen tarkoituksen* tunnistamisessa. Tällaisena tosiseikkana voidaan mainita symmetriaperiaatteen toteutuminen. Symmetriaperiaatteen toteutumisen voidaan katsoa vahvistaneen lainsoveltajan käsitystä siitä, että oikeustoimesta ei muodostunut järjestelmälle vieraita veroetuja<sup>1123</sup>. Mikäli asia on näin, VML 28 §:n objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytys sulautuivat jälleen yhteen kyseisen päätöksen perusteluissa.

VML 28 §:n objektiivisen ja subjektiivisen soveltamisedellytyksen sulautumista ei ole havaittavissa kommandiittiyhtiöstä jaetun tulon verotusta koskevassa päätöksessä KHO 2018:40. Näin on siitä huolimatta, että korkein hallinto-oikeus

---

<sup>1123</sup> Päätöksen perusteluista ei voida tehdä päätelmää, jonka mukaan symmetriaperiaatteen toteutuminen johtaisi poikkeuksesta tilanteeseen, jossa veroetu katsottaisiin lain tarkoituksen mukaiseksi.

tukeutui ratkaisuharkinnassa kokonaisharkintaan. Merkillepantavaa on, että kyseisessä päätöksessä korkein hallinto-oikeus otti kantaa asian kannalta merkityksellisen sääntelyn tarkoitukseen ja niihin seikkoihin, joiden perusteella oikeustomesta muodostuva veroetu oli ristiriidassa lain tarkoituksen kanssa. Päätöksen otsikko kuuluu seuraavasti:

A oli ollut C Oy:n osakkeenomistaja, ja C Oy oli ollut B Ky:n vastuunalainen yhtiömies. Lääkärien pääsääntöisesti itse omistamat osakeyhtiöt olivat toimineet B Ky:n vastuunalaisina yhtiömiehinä. Kullekin vastuunalaiselle yhtiömiehelle oli B Ky:ssä perustettu oma tulosityksikkönsä, jonka liikevaihto oli muodostunut kunkin lääkäriosakkaan, A mukaan lukien, suorittaman työn perusteella. B Ky:ssä toimitetun verotarkastuksen havaintojen perusteella A:n ansiotuloihin oli tuloverolain 33 b §:n 3 momentin ja verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n nojalla lisätty B Ky:stä vastuunalaiselle yhtiömiehelle C Oy:lle jaettu tulo-osuus työpanososingon luontoisena tulona.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että *osuus B Ky:n voitosta kertyisi A:lle osinkotulona ilman työpanosinkoihin liittyviä veroseuraamuksia, jos esillä olevaa voittoa A:lle saakka jaettuna verotettaisiin omistusrakenteen yksityisoikeudelliseen muotoon lähtökohtaisesti liittyvien veroseuraamusten mukaisesti. Tällainen lopputulos oli katsottava tuloverolain 33 b § 3 momentin näkökulmasta lain tarkoituksen vastaiseksi veroeduksi, vaikka esillä oleva tilanne ei kuulunutkaan tuloverolain 33 b §:n 3 momentin sanamuodon mukaiseen soveltamisalaan.*<sup>1124</sup> Kommandiittiyhtiön käyttöön perustuva toimintamalli oli liiketaloudellisilta perusteiltaan suhteellisen ohut ja osin keinotekoinen, kun otettiin huomioon, että toimintamallilla saavutettava hyöty liittyi lähinnä A:lle kertyvän voitonjaon verotukseen. Toimintamalli ei siten kokonaisuutena arvioiden vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, minkä vuoksi B Ky:n vastuunalaiselle yhtiömiehelle C Oy:lle kuuluva osuus kommandiittiyhtiön voitosta oli tullut verottaa yhtiön osakkeenomistajan A:n työpanokseen perustuvana tuloverolain 33 b §:n 3 momentissa tarkoitettuna tulona. Äänestys 3–2.

Asiassa oli kyse siitä, oliko A:n osuutta B Ky:n voitosta verotettava kommandiittiyhtiö omistusrakenteen yksinoikeudelliseen muotoon lähtökohtaisesti liittyvien veroseuraamusten mukaisesti vai oliko järjestelyä arvioitava toisin VML 28 §:n nojalla. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kommandiittiyhtiön käyttöön perustuva toimintamalli oli sivuutettava VML 28 §:n soveltamisedellytykset huomioon ottaen ja kommandiittiyhtiöstä C Oy:lle jaettava voitto-osuus oli verotettava A:n työpanokseen perustuvana tulona TVL 33 b §:n 3 momentin mukaisesti. Päätöksen

<sup>1124</sup> Korostus lisätty.

kannalta mielenkiintoista on, miten VML 28 §:n soveltamiseen päädyttiin ja kuinka säännöksen soveltamista perusteltiin.

Aiemmin esillä olleiden päätösten tavoin korkein hallinto-oikeus katsoi, että oikeustoimea oli arvioitava *kokonaisuutena*. Kyseisessä päätöksessä korkein hallinto-oikeus kuitenkin päätyi yksilöimään asian kannalta merkityksellisen säännöksen eli TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoituksen lain esitöihin tukeutuen. Tätä taustaa vasten korkein hallinto-oikeus huomautti, että B Ky:stä maksettu voittosuus kertyisi A:lle osinkotulona ilman työpanososinkoihin liittyviä veroseurauksia, jos B Ky:stä C Oy:lle ja edelleen C Oy:ltä A:lle saakka jaettua tuloa verotettaisiin sen yksinoikeudellisen muodon mukaisesti. Korkeimman hallinto-oikeuden enemmistön mukaan tällaista tulosta oli pidettävä TVL 33 b §:n 3 momentin näkökulmasta *lain tarkoituksen vastaisena veroetuna*.

TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoitus ilmaistaan hallituksen esityksessä (HE 47/2009) hyvin suurpiirteisesti. Tästä huolimatta hallituksen esityksen perusteella on selvää, että TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoituksena on hillitä ansiotulojen muuntamista pääomatuloiksi. Selvää on myös, että sääntely on kohdennettu nimenomaan tilanteisiin, joissa verovelvollinen pyrkii hyödyntämään lievempää osinkoverotusta. Toisaalta hallituksen esityksessä on korostettu, että TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoituksena on puuttua vain työpanokseen perustuvan osingon verotukseen. Näin ollen sääntelyllä ei ole poistettu eriytetyn tuloverojärjestelmän ja verokantaerojen muodostamaa kannustinta tulojen muuntamiseen.<sup>1125</sup>

TVL 33 b §:n 3 momentin sanamuoto ja hallituksen esityksen perustelut toimivat lähtökohtana lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamiselle. TVL 33 b §:n 3 momentin tarkoitus avautuu näiden tulkintalähteiden avulla varsin yleisluontoisesti, joten veroedun perusteettomuutta ei ole mahdollista arvioida pelkästään niiden avulla. Päätöksen perusteella näyttäisikin siltä, että veroedun perusteettomuus hahmottuu parhaiten kokonaisharkinnan avulla, jossa säännöksen sanamuoto ja lain esityöt muodostavat eräänlaisen *esiyymmärryksen* lain tarkoituksesta, jota sitten peilataan suhteessa oikeustoimen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Lainsoveltajan tehtävänä on tällöin hakea käsitykselleen tukea oikeustoimen objektiivisista tosiseikoista. Lainsoveltajan toimiessa kuvatulla tavalla objektiivisen edellytyksen täyttymistä eivät ratkaise oikeustapauksen yksittäiset tosiseikat ja olosuhteet, vaan kokonaisarviointissa otetaan huomioon myös säännöksen muotoilu ja lain esityöt.

Päätöksen KHO 2018:40 lopputuloksen kannalta olennainen ulkoisesti havaittavissa oleva tosiseikka on ollut todennäköisesti se, että vastaavaa toimintaa oli

---

<sup>1125</sup> HE 47/2009 vp: 1–2.

harjoitettu aiemmin osakeyhtiömuodossa. Merkitykselliseltä seikalta vaikuttaa toisaalta myös se, että toimeen oli ryhdytty lakimuutoksen ollessa vireillä. Objektiiivisena tosiseikkana voidaan nähdä niin ikään se, että aiemmin osakeyhtiön osakkaina olleet lääkäreiden omistamat yhtiöt olivat tulleet pääsääntöisesti B Ky:n vastuunalaisiksi yhtiömiehiksi toiminnan jatkuessa samankaltaisena kuin aiemmin. Näiden ulkoisesti havaittavien tosiseikkojen voidaan katsoa vahvistaneen lainsoveltajan esiyymmärrystä siitä, että tavoiteltu veroetu on ollut päätöksessä todetulla tavalla lain tarkoituksen vastainen.

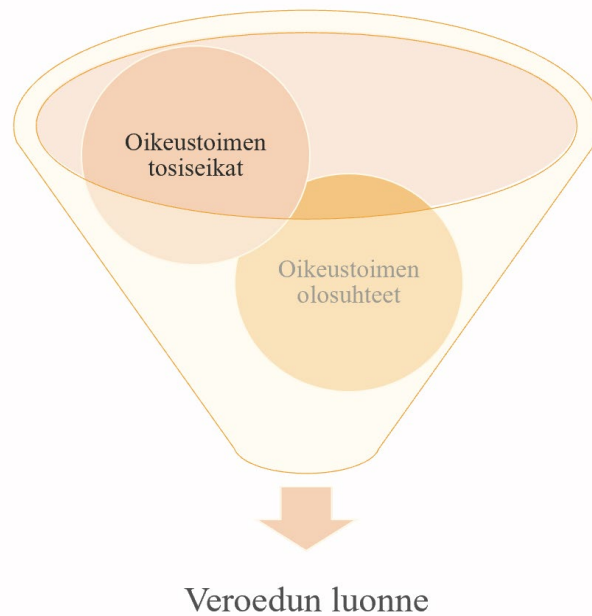
EU-oikeudellisesti tarkasteltuna esiyymmärryksen *vahvistaminen* ulkoisesti havaittavissa olevien tosiseikkojen avulla ei ole ristiriidassa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa. Tämä voidaan päätellä EU-tuomioistuimen antamasta tuomiosta C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, jossa EU-tuomioistuin huomautti seuraavasti:

Sen toteaminen, täyttyykö väärinkäytön luonteisen menettelyn *tunnusmerkistö* ja ovatko talouden toimijat erityisesti toteuttaneet täysin muodollisia tai keinotekoisia liiketoimia, joilla ei ole taloudellista eikä kaupallista perustetta ja joiden päätarkoituksena on perusteettoman edun saaminen, *on siten mahdollista arvioimalla tosiseikkoja kokonaisuutena.*<sup>1126</sup>

Esiymmärryksen vahvistaminen ulkoisesti havaittavissa olevien tosiseikkojen avulla voi johtaa spiraalimaiseen lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamiseen. Esiymmärryksen vahvistaminen ulkoisesti havaittavissa olevien tosiseikkojen avulla supistaa ikään kuin kehää, jossa lainsoveltaja arvioi lain tarkoituksen vastaisen veroedun olemassaoloa. Kehä supistuu sitä mukaa, kun lainsoveltaja saa tietoja oikeustoimen tosiseikoista ja olosuhteista. Kun kehä on tiivistynyt riittävästi, lainsoveltaja voi tehdä ratkaisunsa veroedun luonteesta.

---

<sup>1126</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 125 kohta. Korostus lisätty.



**Kuvio 4.** Esiymmärryksen vahvistaminen ja veroedun luonne

Taloudellisiin realiteetteihin pohjautuva kokonaisharkinta ja lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisen kehämäinen prosessi voivat selittää osaltaan sen, miksi VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevista päätöksistä voi olla vaikea yksilöidä tapauksen kannalta merkityksellisten säännösten tarkoitusta. Kokonaisharkinta ja kehämäinen prosessi voivat selittää osaltaan myös sitä, miksi yksittäinen VML 28 §:n soveltamista koskeva päätös voi vaikuttaa epäjohdonmukaiselta muiden VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevien päätösten rinnalla. Kokonaisharkinnan ja prosessin kehämäisyyden ei pitäisi silti johtaa päätöksistä KHO 2019 T 5216 ja KHO 2019 T 2231 ilmenevään perustelutekniikkaan, jossa lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisen tarkastelu jää taka-alalle ja jossa VML 28 §:n objektiivinen ja subjektiivinen soveltamisedellytys sulautuvat toisiinsa.

#### 6.4.3 Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisväylät

Veron kiertämistä koskevasta kotimaisesta oikeuskäytännöstä on havaittavissa erilaisia *tunnistamisväyliä*, joita lainsoveltajan voidaan katsoa käyttäneen veron kiertämisen tunnistamisessa. Oikeuskäytännön perusteella tällaisista tunnistamisväylistä tyyppitapauksia ovat vertailu- ja skenaarioanalyysi.



*Vertailuanalyysille* on tyypillistä erilaisten vaihtoehtoisten toimintamallien tunnistaminen, jotka johtavat verotuksellisia seikkoja lukuun ottamatta samaan taloudelliseen lopputulokseen kuin verovelvollisen valitsema tai suunnittelema oikeustoimi. Vertailuanalyysin ydin on siinä, että valitun tai suunnitellun oikeustoimen muotoa ja veroseuraamuksia verrataan hypoteettisiin oikeustoimiin, tavanomaiseksi katsottuihin muotoihin ja niiden veroseuraamuksiin. Tarkastelun taustalla on kysymys siitä, millaisia vaihtoehtoisia ja tavanomaiseksi katsottuja toimintamalleja verovelvollisella olisi ollut käytettävissään saman verotuksesta riippumattoman taloudellisen lopputuloksen aikaansaamiseksi.

Oikeuskäytännön perusteella vaikuttaisi siltä, että vertailuanalyysia käytettäessä verovelvollisen valitsema tai suunnittelema oikeustoimi on tyypillisesti veroseuraamuksiltaan alhaisempi kuin veroviranomaisen esittämä vaihtoehtoinen tai tavanomaiseksi katsottu oikeustoimi. Näin oli esimerkiksi EVL 52 h §:n (ent. EVL 52 g §) soveltamisharkintaa koskevassa päätöksessä KHO 1999:63, jossa oli kyse osakeyhtiön jakautumisen verokohtelusta:

Tilintarkastusta ja verokonsultointia harjoittava yhtiö aikoi jakautua osakeyhtiölain 14 a luvun jakautumista koskevien säännösten mukaisesti kahdeksi uudeksi yhtiöksi. Toinen uusista yhtiöistä tulisi harjoittamaan samaa liiketoimintaa kuin jakautuva yhtiö ennen jakautumista. Toiseen yhtiöön siirrettiisiin sellainen omaisuus, jota ei välttämättä tarvita liiketoiminnassa. Viimeksi mainittu yhtiö realisoisi sille siirtyneen kiinteistöomaisuuden, minkä jälkeen yhtiö purettaisiin viimeistään viiden vuoden kuluessa jakautumisesta. Jakautuminen oli yhtiön mukaan tarpeen muun ohessa yhtiön pääomarakenteen muuttamiseksi sellaiseksi, että yhtiöön voitaisiin saada uusia asiantuntijaosakkaita. Tuosta tavoitteesta huolimatta esitetyin tavoin toteutettavien järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena katsottiin olevan veron kiertäminen tai verotuksen välttäminen, minkä vuoksi elinkeinotulon verotamisesta annetun lain jakautumista koskevat säännökset eivät tulleet järjestelyyn sovellettaviksi. Äänestys 7–1.

Päätöksessä oli kyse siitä, sovelletaanko EVL 52 c §:n jakautumista koskevia säännöksiä yhtiön purkautuessa selvitysmenettelyttä ja siirtäessä kaikki sen varat ja velat kahdelle uudelle yhtiön toimintaa jatkamaan perustettavalle yhtiölle. Asiassa oli selvää, että EVL 52 c §:n muodolliset edellytykset täyttyivät. Tästä huolimatta korkein hallinto-oikeus linjasi, että yhtiön jakautumiseen ei voitu soveltaa EVL 52 c §:n jakautumista koskevia säännöksiä, koska järjestelyn tarkoituksena oli veron kiertäminen EVL 52 g §:ssä tarkoitettulla tavalla. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluiden mukaan asiassa oli ratkaisevaa, että toiseen yhtiöistä siirrettävä omaisuus tultaisiin realisoimaan ennalta määritellyn ajan kuluessa, minkä

jälkeen yhtiö purettaisiin. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan järjestelyssä ei siten ole varsinaisesti tarkoitus jakaa liiketoimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä kahdeksi yhtiöksi, vaan jakaa yhtiöstä varoja osakkaille asiantuntija-liiketoiminnan jatkuessa edelleen yhdessä yhtiössä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä mielenkiintoa herättää seuraava perustelu:

Kun otetaan huomioon, että *yhtiön liiketoiminnalle tarpeettomia varoja osinkona jaettaessa osinko tulisi verotetuksi osaksi ansiotulona*, ylimääräisen omaisuuden realisointi jakautuvassa yhtiössä ja varojen jakaminen jako-osana merkitsisi osakkaille huomattavaa verosäästöä<sup>1127</sup>.

Korkeimman hallinto-oikeuden perustelu ilmentää tältä osin vertailuanalyysin piirteitä. Perustelun taustalta voidaan nimittäin tunnistaa ajatus siitä, että verovelvollisen olisi ollut mahdollista päätyä samaan taloudelliseen lopputulokseen riittävällä osingonjaolla. Veroasiamies oli vedonnut kyseiseen perusteeseen korkeimmalle hallinto-oikeudelle antamassaan valituksessa. Veroasiamiehen perustelu tukeutui verovelvollisen järjestelyn tueksi esittämään seikkaan, jonka mukaan yhtiön osakkeiden arvo oli noussut niin suureksi, että uusien osakkaiden mukaan-tulo oli vaikeutunut huomattavasti. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä voidaan tulkita siten, että osingonjako olisi johtanut verotuksellisia seikkoja lukuun ottamatta vastaavaan taloudelliseen lopputulokseen kuin verovelvollisen suunnittelema oikeustoimi ja että tämä seikka vaikutti EVL 52 g §:n (nyk. EVL 52 h §) soveltamiseen.

Vertailuanalyysiä on käytetty myös EVL 52 h §:n soveltamisharkintaa koskevassa Rovaniemen hallinto-oikeuden 28.2.2011 antamassa julkisessa päätöksessä T 11/0059/1<sup>1128</sup>. Päätöksessä oli niin ikään kyse osakeyhtiön jakautumisen verokohdelusta tilanteessa, jossa oikeustoimi täytti muodollisesti EVL 52 c §:n soveltamis-edellytykset. Tapauksessa A Oy:n matkailupalveluihin liittyvä liiketoiminta oli päättynyt vuonna 2003, minkä jälkeen yhtiö oli ryhtynyt realisoimaan omistukseensa jääneitä vapaa-ajan asuntoja ja kahta rakentamatonta tonttia. A Oy oli jakautunut 31.1.2008 Kiinteistö Oy L ja Asunto Oy R -yhtiöiksi. A Oy:lle oli kertynyt tuloa kiinteistöjen myynnistä ja vuokrauksesta ennen sen jakautumista, mutta jakautumishetkellä A Oy:llä ei ollut enää liiketoimintaa. Yhtiöllä oli vain kaksi 130 kilometrin päässä toisistaan sijaitsevaa kiinteistöä. A Oy:n kahden osakkaan tarkoituksena oli pitää R:n kunnassa sijaitseva kiinteistö itsellään eläkeasuntona ja helpottaa jakautumisella K:n kunnassa sijaitsevan kiinteistön realisointia. Osakkaat myivät Kiinteistö Oy L:n osakkeet 29.8.2008 eli pian jakautumisen jälkeen.

<sup>1127</sup> Korostus lisätty.

<sup>1128</sup> Ks. asiasta myöhemmin annettu korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2013:44.

Osakkaat perustelivat jakautumista sillä, että yhtiötä ei saatu myydyksi tarpeettoman suuren kiinteistömässan vuoksi kiinteistöjen sijaitessa eri kunnissa kaukana toisistaan. Tästä huolimatta hallinto-oikeus katsoi, että jakautumisessa oli kyse EVL 52 h §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä. Olennaista on, että hallinto-oikeus perusteli EVL 52 h §:n soveltamista vertailuanalyysiin nojaavilla perusteilla. Hallinto-oikeus nimittäin totesi seuraavaa:

*Verrattaessa jakautumisena toteutettavien järjestelyjen verorasitusta siihen vaihtoehtoon, että osakkaat olisivat ottaneet jakautuvasta yhtiöstä omaisuutta joko osingon muodossa toisen kiinteistön myymisen jälkeen tai yhtiön purkautumisen yhteydessä jako-osana sekä sen jälkeen tapahtuvana toisen kiinteistön myyntinä, osakkaille jakautumisen johdosta aiheutuva verosäästö on huomattava mainittuihin kahteen muuhun vaihtoehtoon verrattuna.*<sup>1129</sup>

Hallinto-oikeuden päätöksen voidaan katsoa sisältävän varsin vahvan verovelvollisen valinnanvapauden kieltävän perusteen, koska päätöksen argumentointi pohjautuu eri toimintavaihtoehtojen keskinäiselle vertailulle. Päätöksen perusteluista on nähtävissä, että A Oy olisi voinut päästä verotuksellisia seikkoja lukuun ottamatta samaan taloudelliseen lopputulokseen myymällä omistamansa L-kiinteistön tavanomaisella substanssikaupalla ostajalle. Näin toimiessaan yhtiölle olisi kuitenkin aiheutunut myynnistä veroseuraamuksia. Sen sijaan järjestelyssä, jossa L-kiinteistö siirrettiin jakautumisella vastaanottavalle yhtiölle ja tämän jälkeen Kiinteistö Oy L -osakkeet myytiin, ei aiheuttanut vastaavia veroseuraamuksia kuin edellä kuvattu vaihtoehtoinen toimintamalli. Tähän seikkaan tukeutuen hallinto-oikeus katsoi, että jälkimmäisessä toimintavaihtoehdossa oli kyse EVL 52 h §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Asia eteni lopulta korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka antoi asiassa päätöksen KHO 2013:44. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut Rovaniemen hallinto-oikeuden päätöstä, mutta se irtautui vertailuanalyysiin pohjautuvasta argumentoinnista ja näin ollen myös verovelvollisen valinnanvapautta rajoittavasta perustelusta. Tämä ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden seuraavasta kannanotosta:

*Kysymyksessä olevassa jakautumisessa on kyse lähinnä kahden varallisuus-erän sijoittamisesta erillisiin yhtiöihin siinä tarkoituksessa, että toinen realisoitaisiin ja toista käytettäisiin osakkaiden asuntona. Osakkaiden asunnon irrottaminen erilleen myytäväksi tarkoitettusta kiinteistöstä on sinänsä voinut helpottaa myytävän kiinteistön realisointia. Tämä eriyttäminen on ollut*

---

<sup>1129</sup> Korostus lisätty.

*mahdollista toteuttaa eri tavoin, eikä verovelvollisille voida asettaa vaatimusta verotuksellisesti epäedullisen vaihtoehdon käyttämisestä<sup>1130</sup>.*

Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan verovelvollinen saa valita erilaisista toimintavaihtoehdoista veroseuraamuksiltaan edullisimman. Edellytyksenä tosin on, että valitussa toimintavaihtoehdossa ei ole kyse veron kiertämisestä. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan lain tarkoituksen vastainen veroetu muodostui tarkasteltavassa tapauksessa siitä, että jakautuneen A Oy:n osakkaat ovat voineet alkaa käyttää Asunto Oy R:n omistukseen siirtynyttä asuntoa TVL 53 §:n 1 kohdan mukaisella tavalla ilman vuokranmaksuvelvollisuutta, mikä ei ole ollut mahdollista ennen jakautumista. Edun katsottiin muodostuvan myös siitä, että kyseinen asunto voisi olla myöhemmin myytävissä TVL 48.1 §:n 1 kohdan oman asunnon myyntivoiton verovapaussäännösten puitteissa siten, että myös jakautuneen yhtiön omistusaikana kertynyt arvonnousu jäisi veropaaksi. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan kyseiset edut eivät olleet yritysjärjestelyjä koskevien säännösten tarkoituksen mukaisia.

Edellä tarkastelluille päätöksille on yhteistä, että ne koskevat EVL 52 h §:n soveltamistilanteita. VML 28 §:n osalta on todettava, että vastaavanlaiseen vertailuanalyysiin nojaavia tai sitä hyödyntäviä päätöksiä on löytynyt vain muutamia. Vertailuanalyysia on hyödynnetty esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeuden 16.12.2015 antamassa julkaisemattomassa päätöksessä T 15/1353/6<sup>1131</sup>. Päätös koski kommandiittiyhtiöstä maksetun tulon verokohtelua työpanososingon luonteisena tulona. Helsingin hallinto-oikeus katsoi, että kommandiittiyhtiöstä maksettua tuloa oli verotettava tapauksessa kuvatuissa olosuhteissa TVL 33 b §:n 3 momentissa tarkoitettuna ansiotulona. Hallinto-oikeuden mukaan järjestelyssä oli kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä muun ohella seuraavasta syystä:

*Järjestelyssä jaetun voitto-osuuden määrä on – – perustunut tosiasiallisesti osakeyhtiöiden lääkäriosakkaiden henkilökohtaiseen työpanokseen. – – järjestely vastaa tilannetta, jossa osakeyhtiön kohdalla täyttyisivät työpanokseen perustuvan osingon verottamista koskevan sääntelyn soveltamisen edellytykset. – – toteutetussa järjestelyssä on kysymys tosiasiallisesti samasta järjestelystä kuin aiemmin osakeyhtiö-muodossa harjoitetussa toiminnassa, jossa työpanososingon verottamisen edellytykset täyttyisivät.<sup>1132</sup>*

Hallinto-oikeuden päätöksestä on havaittavissa vertailuanalyysin piirteitä. Vertailuanalyysin piirteitä voidaan havaita *ensinnäkin* perustelusta, jonka mukaan kommandiittiyhtiömuodossa toteutetussa järjestelyssä on ollut tosiasiallisesti

<sup>1130</sup> Korostus lisätty.

<sup>1131</sup> Ks. korkeimman hallinto-oikeuden asiassa antama päätös KHO 2018:40.

<sup>1132</sup> Korostus lisätty.

kyse samasta järjestelystä kuin aiemmin osakeyhtiömuodossa harjoitetussa toiminnassa. *Toiseksi* vertailuanalyysin piirteitä voidaan havaita myös perustelusta, jonka mukaan järjestely täyttäisi työpanokseen perustuvan osingon verottamista koskevan sääntelyn soveltamisedellytykset, jos toimintaa harjoitettaisiin osakeyhtiömuodossa. Vertailuanalyysille ominaisten perusteluiden käyttöä voi selittää osaltaan se, että toimintaa on siirrytty harjoittamaan kommandiittiyhtiömuodossa, kun on ilmennyt, että työpanokseen perustuvan osingon verotusta muutetaan niin, että osinkoa verotetaan ansiotulona. Tässä tapauksessa vertailuanalyysin kohteeksi valikoitui sellainen vaihtoehtoinen yhtiömuoto, jossa vastaavaa toimintaa oli aiemmin harjoitettu ja jossa vastaava toiminta olisi johtanut suurempiin veroseuraamuksiin ansiotulon verotuksen myötä.

Asia eteni lopulta korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jossa korkein hallinto-oikeus päätyi soveltamaan Helsingin hallinto-oikeuden tavoin VML 28 §:ää. Korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan tukeutunut argumentaatioissaan vertailuanalyysiin ja hallinto-oikeuden perusteluun, jonka mukaan vaihtoehtoisen toimintamallin verovaikutus olisi ollut korkeampi kuin verovelvollisen valitseman toimintavaihtoehdon verovaikutus. Korkein hallinto-oikeus irrottautui verovelvollisen valinnanvapautta rajoittavasta perustelusta toteamalla, että verovelvollisilla on sinänsä lähtökohtaisesti oikeus valita erilaisista toimintavaihtoehdoista verotuksellisesti edullisin menettely. Tästä huolimatta korkein hallinto-oikeus korosti, että verotuksessa on pyrittävä arvioimaan tehtyjä toimenpiteitä niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaan. Näin tehdessään korkein hallinto-oikeus päätyi lopulta siihen, että VML 28 §:n soveltamisedellytykset täyttyivät.

Korkein hallinto-oikeus pidättäytyi vertailuanalyysiin pohjautuvasta veron kiertämisen tunnistamisesta myös päätöksessä KHO 2016:219. Päätöksessä oli kyse siitä, muodostuisiko lääkäriyhtiössä työskennelle henkilösakkaalle TVL 33 b §:n 3 momentissa tarkoitettua työpanososinkoa, jos hän luovuttaisi osakkeensa yhtiölle ja osakkeiden luovutushinta määräytyisi osittain henkilösakkaan työpanoksen perusteella.

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön näkemyksen mukaan järjestelyssä oli kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä muun ohella siitä syystä, että henkilösakkaan yhtiöstä saaman tulon verotukseen olisi voinut tulla sovellettavaksi TVL 33 b §:n 3 momentti, jos yhtiö olisi jakanut henkilösakkaan tulospisteen koko jakamattoman toimintatuloksen henkilösakkaalle osinkona. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön esittämä perustelu rakentuu vertailuanalyysille, jossa vaihtoehtoiseksi toimintamalliksi on esitetty työpanokseen perustuvaa osingonmaksua, jota verotettaisiin henkilön ansiotulona. Korkein hallinto-oikeus ei ottanut kantaa veronsaajien oikeudenvilvontayksikön perusteluun. Sen sijaan korkein

hallinto-oikeus katsoi, että osakkeiden luovutushinta ei ollut miltään osin työpanososinkoa eikä tällaiseen tulkintaan voitu päätyä edes VML 28 §:ää soveltamalla. Päätöksen perusteluita tarkasteltaessa merkityksellistä vaikuttaisi olleen se, että henkilöosakas luovutti kaikki osakkeensa yhtiölle yhtiöjärjestyksen mukaisesti eikä osakkaalle luovutettu tämän jälkeen suunnatulla annilla tai muuten yhtiön osakkeita. Merkitykselliseltä vaikuttaisi myös se, että voittovarojen jakamatta jättämistä ei voitu korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan pitää epätavallisena menettelynä. Päätöksen perustelut tukevat osaltaan sitä, että veron kiertämisen toteuttamisen tueksi on esitettävä muuta näyttöä kuin ajatus siitä, että suoritettavan veron määrä olisi korkeampi verovelvollisen toimiessa toisin<sup>1133</sup>.

Huolimatta siitä, että kotimaisesta oikeuskäytännöstä on löydettävissä päätöksiä, joissa veron kiertämisen tunnistaminen tapahtuu vertailuanalyysia hyödyntäen, vertailuanalyysiin tukeutuminen vaikuttaisi olevan harvinaista erityisesti niissä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä, joissa on otettu kantaa VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttymiseen. Vertailuanalyysin käytön sijaan päätöksissä on korostettu verovelvollisen vapautta valita erilaisista toimintavaihtoehdoista veroseuraamuksiltaan edullisin, jos oikeustoimessa ei ole kyse veron kiertämisestä. Ainoastaan oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin vaikea arvioida, millainen merkitys vertailuanalyysillä on lopulta veron kiertämisen tunnistamisessa erityisesti tilanteissa, joissa on kyse VML 28 §:n soveltamisharkinnasta.

Vertailuanalyysin käyttöön liittyy monia ongelmia, joista keskeisin kytkeytyy verovelvollisen valinnanvapauden turvaamiseen. Vertailuanalyysin käyttö on ongelmallista *ensinnäkin* siitä syystä, että verovelvollisilla on lähtökohtaisesti vapaus valita verovaikutuksiltaan edullisin toimintavaihtoehto. Vertailuanalyysin käyttö on ristiriidassa tämän edellytyksen kanssa, koska analyysin ytimessä on vaihtoehtoisten toimintamallien tunnistaminen ja toimintamallien veroseuraamusten vertaaminen. *Toiseksi* vaihtoehtoisten toimintamallien tarkastelu ei välttämättä ota huomioon järjestelyn toteuttamiskelpoisuutta. Verovelvollisen näkökulmasta vaihtoehtoinen toimintamalli voi olla esimerkiksi yksityisoikeudellisesti mahdollon toteuttaa. Se voi olla myös taloudellisesti kannattamaton tai aikataulullisesti mahdollon. Mainittujen syiden takia vaihtoehtoihin toimintamalleihin nojaaviin argumentaatioperusteisiin pitäisi suhtautua hyvin pidättyväisesti, kun kyse on veron kiertämisen tunnistamisesta.

Vertailuanalyysista poiketen *skenaarioanalyysissa* tarkastelu kohdistuu tulevaan. Tarkemmin sanottuna siihen, millaisia oikeustoimia verovelvollisen olisi

---

<sup>1133</sup> Myös Rynnänen (2007: 397) toteaa, että veroedun perusteettomuus ei voi nojata siihen seikkaan, että vaihtoehtoinen toimintamalli olisi verovaikutuksiltaan toisenlainen kuin valittu toimintamalli.

mahdollista toteuttaa tarkasteltavana olevan oikeustoimen jälkeen ja millaisia veroetuja nämä toimet toteutuessaan muodostaisivat. Käytännössä skenaarioanalyysissä pyritään muodostamaan kokonaisuus oikeustoimen kanssa yhteensopivista toimista, jotka toteutuessaan muodostaisivat konkreettisia veroetuja. Skenaarioanalyysi on tästä syystä vahvasti sidoksissa sarjatoimijatteluun.

Vero-oikeudellisten säännösten tunnusmerkistöt ovat tyypillisesti rakenteeltaan sellaisia, että ne edellyttävät veroseuraamusten määrittämistä kustakin verotuksen kannalta merkityksellisestä oikeustoimesta erikseen ja itsenäisesti suhteessa muihin oikeustoimiin. Sarjatoimissa verovelvollinen pyrkii hyötymään tästä tulokintatavasta.<sup>1134</sup> Verovelvolliselle voi olla veroseuraamusten kannalta edullisempää järjestää olosuhteet sellaisiksi, että taloudellisen kokonaisuuden muodostavia yksittäisiä oikeustoimia arvioidaan erikseen ja itsenäisesti eikä yhtenä kokonaisuutena<sup>1135</sup>. Tarkastelun kohdistuessa yksittäisten oikeustoimen sijaan useamman oikeustoimen muodostamaan kokonaisuuteen järjestely voi näyttää siltä, että se palvelee pelkästään huomattavien veroetujen tavoittelua.

Sarjatoimille on ominaista, että kaikki toimenpidesarjaan kuuluvat oikeustoimet suunnitellaan samanaikaisesti, jolloin sarjatoimi muodostuu suunnitellusta kokonaisjärjestelystä. Skenaarioanalyysissa pyrkimyksenä on nähdä sarjatoimijattelun tavoin mahdolliset jälkijärjestelyt, jotka peräkkäin toteutettuina johtaisivat mahdollisesti merkittäviin veroetuihin. Skenaarioanalyysiin tukeutuvaa argumentaatiota voidaan havaita osakevaihtoa ja veron kiertämistä koskevasta korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO 2017:78, jossa veronsaajien oikeudenvallontayksikkö nojautui muun ohella seuraavaan argumentaatioon:

*B Oy:n A Oy:lle maksamat osingot eivät elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n nojalla olisi A Oy:n veronalaista tuloa. Kun X omistaa 100 prosenttia A Oy:stä, hän saa varat käytännössä vallintaansa ilman tuloveroseuraamuksia ja hän voi jakaa viimeksi mainitusta yhtiöstä varoja haluamalla tavalla. Lisäksi X voi jakaa osinkoa A Oy:stä siten, että osinkoa verotetaan pääomatulo-osinkona, josta osa on verovapaata.*

*Lisäksi A Oy:n osakkeiden matemaattinen arvo kasvaa osakevaihdon yhteydessä, kun B Oy:n osakkeet arvostetaan käypään arvoonsa. Osakevaihto, jossa syntynyttä voittoa ei katsota osakkeet luovuttaneen verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi, voi siten mahdollistaa suurempien osittain verovapaisten pääomatulo-osinkojen maksamisen jatkossa A Oy:stä. Lisäksi*

<sup>1134</sup> Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2021: 25. Veron kiertäminen > Sarjatoimet

<sup>1135</sup> Tikka 1972: 230–231.

*osakevaihdon jälkeen on mahdollista, että A Oy:stä voidaan maksaa suurampia pääomatulo-osinkoja kuin B Oy:stä.*

*Järjestelyssä saavutetaan veroetua, jos A Oy myy tulevaisuudessa B Oy:n osakkeita, vaikka kysymys ei olisi verovapaasta käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta, koska osakkeiden hankintameno on osakevaihdossa kasvanut vastaamaan osakkeiden käypää arvoa. Veronalaisen luovutusvoiton määrä alenee suuremman hankintamenon johdosta ja saatu voitto voidaan jakaa osin verovapaina osinkoina.<sup>1136</sup>*

Asiassa ei ollut väitetty, että osakevaihto olisi ollut osa monivaiheista järjestelyä. Asiassa ei ollut myöskään osoitettu, että veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuvaamat skenaariot olisivat olleet osa ennalta suunniteltua kokonaisjärjestelyä. Tärkeä havainto on, että korkeimman hallinto-oikeuden argumentaatio ei rakentunut skenaarioanalyysille, vaan asiassa osoitettuihin tosiseikkoihin. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan järjestelyn seurauksena tapahtuva osinkojen verokohtelun muuttuminen olisi verotuksellisesti *tavanomainen seuraus*, kun osingonsaajaksi tulee luonnollisen henkilön sijaan yhtiö. Perusteluiden mukaan tavanomainen seuraamus olisi niin ikään se, että uuden emoyhtiön nettovarallisuus muuttuisi osakevaihdon seurauksena. Osakkeiden mahdollisen jatkuvoituksen osalta korkein hallinto-oikeus huomautti, että asiassa ei ollut esitetty, että A Oy:n tarkoituksena olisi ollut pian osakevaihdon jälkeen luopua B Oy:n osakkeista. Näin ollen osakevaihtoa ei voitu pitää välivaiheena järjestelylle, jonka tarkoituksena olisi B Oy:n osakkeiden myynti. Korkein hallinto-oikeus päätyi lopulta siihen, että oikeustoimesta ei muodostunut konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja ja näin ollen järjestelyssä ei ollut kyse oikeuden väärinkäytöstä ja EVL 52 h §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Päätöksen perusteluiden osalta on selvää, että veroviranomaisen on pystyttävä luotettavasti osoittamaan sarjatoimen olemassaolo, jos se tukeutuu argumentoinnissaan skenaarioanalyysiin. Ainoastaan tällöin veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa on mahdollista ottaa huomioon tunnistetut jälkijärjestelyt eli skenaariot. Tätä tukee myös korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 1999:63, jossa verovelvollinen oli nimenomaisesti esittänyt seikkoja, jotka mahdollistivat skenaarioanalyysin käytön ja jotka puolsivat asian tarkastelua sarjatoimena. Verovelvollinen oli muun muassa todennut, että jakautumisessa muodostunut yhtiö realisoisi sille siirtyneen kiinteistöomaisuuden, minkä jälkeen yhtiö purettaisiin viimeistään viiden vuoden kuluessa jakautumisesta. Jakautumisen jälkeiset jatkoimet olivat näin ollen osa suunniteltua kokonaisjärjestelyä. Veroasiamies tukeutui argumentoinnissaan skenaarioanalyysiin perustelemalla EVL 52 g §:n (nyk.

---

<sup>1136</sup> Korostus lisätty.



EVL 52 h §) soveltamista muun ohella sillä, että suunnitellussa järjestelyssä varat siirtyisivät konsernista osakkaiden omistamalle yhtiölle, jonka tarkoituksena olisi pelkästään omaisuuden realisointi ja omaisuuden realisoinnin jälkeen yhtiö tultaisiin purkamaan. Veroasiamiehen mukaan tällaisessa monivaiheisessa järjestelyssä osakkaat voisivat hyödyntää jakautuvan yhtiön voittovaroja pääomatuloverokannalla joko osakkeiden luovutusvoiton muodossa tai yhtiön purkautuessa jako-osan muodossa.

Veroasiamiehen perusteluiden tavoin myös korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista on tunnistettavissa skenaarioanalyysin piirteitä, sillä perusteluiden mukaan jako-osan saanti olisi vaihtoon verrattava toimi, johon sovellettaisiin luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä. *Luovutusvoittoa laskettaessa osakas voisi puolestaan vähentää jako-osuuden arvosta osakkeiden hankintamenoa korkeamman hankintameno-olettaman mukaisen määrän ja osakkaita verotettaisiin luovutusvoitosta pääomatulon verokannalla.* Korkeimman hallinto-oikeuden perustelut viittaavat osin siihen, että korkein hallinto-oikeus tarkasteli skenaarioanalyysille tyypilliseen tapaan oikeustoimien sarjaa kokonaisuutena ja otti huomioon sellaiset tulevaisuudessa realisoituvat veroedut, joiden muodostumista voitiin pitää hyvin todennäköisenä.

Jatkotoimien merkitys veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnassa näyttäytyy erityisen merkittävänä, kun tarkastellaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä KHO 1999:2. Asiassa oli myös kyse järjestelystä, jossa tilintarkastus- ja muuta asiantuntijapalvelutoimintaa harjoittava yhtiö jakautui kahdeksi yhtiöksi. Olennainen ero liittyi siihen, että verovelvollisella ei ollut suunnitelmia jakautumisesta syntyneen yhtiön purkamisesta. Asiassa esitetyissä olosuhteissa jakautumisen ei katsottu tapahtuvan veron kiertämiseksi.<sup>1137</sup>

Skenaarioanalyysille tyypillisiä piirteitä on havaittavissa myös jakautumista koskevassa päätöksessä KHO 2013:44, jota tarkasteltiin jo aiemmin vertailuanalyysin yhteydessä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan elinkeinoverolain jakautumissäännösten tarkoituksena ei ollut mahdollistaa osakkaiden käytössä olleen asunnon siirtymistä asunto-osakeyhtiölle jakautumisen seurauksena siten, että asuntoa on voitu käyttää jakautumisen jälkeen osakkaiden asumiseen ilman vuokranmaksuvelvollisuutta<sup>1138</sup>. Jakautumissäännösten tarkoituksena ei ollut myöskään mahdollistaa osakkaille asunnon arvonnousun verovapautta oman asunnon myyntivoittosäännösten puitteissa. Erityisesti jälkimmäinen peruste asemoituu skenaarioanalyysin ytimeen, koska asuntoa myytäessä luovutusvoitto voi tulla

<sup>1137</sup> Ks. päätösten analyysistä sekä omistusrakenteen muuttamiseen liittyvistä veroriskeistä Kukkonen & Walden 2020: 299–304.

<sup>1138</sup> Ks. myös Verohallinto 2020: 5 Veron kiertäminen yritysjärjestelyiden yhteydessä.

käsittelyksi oman asunnon myyntivoittoa koskevien säännösten mukaisesti ja jakautuneen yhtiön omistusaikanakin syntynyt arvonnousu voisi tällöin muodostua verovapaaksi. Asiassa ei ollut väitetty, että osakkaiden tarkoituksena olisi ollut asunnon luovuttaminen tuloverolain oman asunnon myyntivoittosäännösten puitteissa. Päätöksen perusteella korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi tämän todennäköiseksi skenaarioksi, joka otettiin huomioon veron kiertämisen tunnistamisessa ja joka vaikutti merkittävästi siihen, että EVL 52 h §:n soveltamisedellytysten katsottiin täyttyneen.

Varovaisesti tulkittuna skenaarioanalyysi näyttäisi kytkeytyvän lähinnä sellaisiin oikeustoimiin, joissa soveltamisharkinnan kohteena on EVL 52 h §:n kohdennettu veronkiertosäännös. Skenaarioanalyysin esiintymistä EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa ei voitane pitää yllättävänä, koska skenaarioanalyysiin läheisesti liittyvät sarjatoimet kytkeytyvät tyypillisesti yritysjärjestelytilanteisiin, joissa tavoiteltua taloudellista lopputulosta saavutetaan harvoin yksittäisillä oikeustoimilla. Skenaarioanalyysin käyttöä voitaneen selittää myös veron kiertämisen estämisen näkökulmasta. Veron kiertämisen estämisen kannalta on olennaista, että veroviranomainen kykenee tunnistamaan yhdeksi kokonaisuudeksi tarkoitettut oikeustoimet mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Veron kiertämisen estämisen kannalta on myös tärkeää, että yksittäisiä oikeustoimia voidaan tarkastella osana sellaista kokonaisuutta, joihin ne tosiasiallisesti kuuluvat. Toisaalta on huomattava, että tällainen lähestymistapa voi johtaa oikeustoimien verottamiseen fiktiivisten faktojen perusteella. Veronkiertosäännösten soveltamisen ei pitäisi kuitenkaan riippua tulevaisuuden epävarmoista tai kuviteltavissa olevista tapahtumista.

Tutkimusta tehdessä on havaittu, että skenaarioanalyysille tyypillisiä argumentteja ei esiinny juurikaan julkaistuissa VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevissa päätöksissä. Tästä huolimatta on vaikea tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä, missä määrin skenaarioanalyysiä esiintyy VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Oikeuskäytäntöä tarkastelemalla voidaan havaita, että skenaarioanalyysiä ilmenee jossain määrin erityisesti veronsaajien oikeudenvilvontayksikön argumentoinnissa. Skenaarioanalyysin tarkoituksena on tällöin vahvistaa näkemystä siitä, että oikeustoimessa on kyse lain tarkoituksen vastaisista etuja muodostavasta järjestelystä, johon voidaan soveltaa VML 28 §:ää.

Skenaarioanalyysin käyttö lain soveltamistoiminnassa ei ole ongelmattonta. *Ensinäkin* oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää, että verovelvolliselle tarjotaan mahdollisuus esittää näyttöä lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen tueksi. Verovelvollisen on vaikeaa tai jopa mahdotonta esittää näyttöä sellaisen oikeustoimen tueksi, jonka toteutuminen on epävarmaa tai jota ei toteutettaisi sen hetkessä toimintaympäristössä. Tällaisissa tilanteissa

verovelvollinen voi käytännössä esittää vain hypoteettisia verotuksesta riippumattomia syitä tällaisille oikeustoimille. Teoreettisesti tarkasteltuna tällaiset perusteet eivät olisi EU-oikeuden vaatimalla tavalla todellisia ja aitoja, koska ne perustuisivat hypoteettisiin oletuksiin mahdollisen oikeustoimen todennäköisistä verotuksesta riippumattomista syistä.

*Toiseksi* on muistettava, että sarjatoimet eivät osoita sellaisenaan verovelvollisen moitittavaa käyttäytymistä eli sitä, että oikeustoimen tarkoituksena olisi veron kiertäminen<sup>1139</sup>. Sarjatoimet ovat keskeinen veron kiertämisen muoto, mutta oikeustoimen toteaminen oikeuden väärinkäytöksi pelkästään oikeustoimen sarjatoimiluonteen takia ei ole EU-oikeudellisesti mahdollista. Sarjatoimet eivät nimitäin voi toimia ennalta määrättyä arviointiperusteena, vaan lainsoveltajan on tarkasteltava myös tällaisia oikeustoimia objektiivisen ja subjektiivisen soveltamis-edellytyksen valossa.

Skenaarioanalyysin *kolmas* ongelma liittyy toimintaympäristön jatkuviin muutoksiin. Taloudellisen toimintaympäristön muutokset voivat vaikuttaa olennaisesti siihen, että verovelvollisella ei ole tulevaisuudessa mahdollista toteuttaa skenaarioanalyysissä esitettyjä jatkotoimia. Toimintaympäristön muutokset voivat myös johtaa tilanteeseen, jossa jatkotoimien tekeminen on välttämätöntä juuri verotuksesta riippumattomista syistä. Tällaisiin verotuksesta riippumattomiin syihin pohjautuvat oikeustoimet eivät täytä oikeuden väärinkäytön kiellon subjektiivista edellytystä, jolloin ne estävät myös VML 28 §:n soveltamisen. Esitettyjen syiden takia skenaarioanalyysistä on aiheellista pidättäytyä VML 28 §:n soveltamisharkinnassa tai ainakin siihen pitää suhtautua suurella varovaisuudella. Skenaarioanalyysin käytölle voi olla perusteet niissä harvoissa tilanteissa, joissa sarjatoimilla on tiivis keskinäinen aikajana ja joiden toteutuminen on todennäköistä tai varmaa.

## 6.5 Oikeustoimen tarkoitus ja sen todentaminen

*Weisbachin* mukaan yleiset veronkiertosäännökset ovat siinä mielessä ainutlaatuisia, että niiden soveltaminen on yhteydessä verovelvollisen mielentilojen selvittämiseen<sup>1140</sup>. Näkemys liittyy yleisten veronkiertosäännösten subjektiiviseen soveltamis-edellytykseen, joka voidaan muotoilla säännöksissä eri tavoin. Subjektiivinen edellytys voi ilmetä säännöksestä esimerkiksi siten, että verovelvollisen toiminnan motiivina täytyy olla lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu. Tarkemmin ajateltuna yleisten veronkiertosäännösten soveltamisharkinnassa ei ole

---

<sup>1139</sup> Järvenoja 2015: 102.

<sup>1140</sup> Weisbach 1999: 877.

kyse mielentilojen selvittämisestä<sup>1141</sup>. Kyse on lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen perimmäisten syiden selvittämisestä. Tästä syystä yleisten veronkiertosäännösten voidaan katsoa olevan siinä mielessä ainutlaatuisia, että niiden soveltaminen edellyttää sekä *lain tarkoituksen* että *oikeustoimen tarkoituksen* tunnistamista.

Subjektiiivisen soveltamisedellytyksen muotoiluun liittyy tyypillisesti edellytyksen soveltamiskynnystä osoittava ilmaisu. Soveltamiskynnystä osoittava ilmaisu liittyy siihen, edellyttääkö edellytyksen täytyminen, että oikeustoimen ainoana, keskeisenä, pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun muodostuminen. Edellytyksen muotoiluista riippumatta ilmauksia yhdistää se, että ne velvoittavat lainsoveltajaa arvioimaan, onko lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen taustalla muita syitä kuin veroseuraamusten alentaminen.<sup>1142</sup>

VML 28 §:ää tarkasteltaessa subjektiiivisen soveltamisedellytyksen täytyminen edellyttää, että veroedun tavoittelu on toimen tarkoitus sinänsä eikä sen liitännäinen seuraus<sup>1143</sup>. Oikeustoimen liitännäisestä seurauksesta on kyse tilanteissa, joissa veroetu on tavanomainen seuraus tehdystä oikeustoimesta<sup>1144</sup>. VML 28 §:n subjektiiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa ei voida soveltaa ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan oikeustoimea on tarkasteltava kokonaisuutena. Vaatimus heijastuu oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta ja kytkeytyy EU-oikeuden suhteellisuusperiaatteeseen. Ennalta määrättyjen arviointiperusteiden käyttö voi johtaa veroedun epäämiseen riippumatta siitä, onko oikeustoimessa tosiasiallisesti kyse veron kiertämisestä.<sup>1145</sup> EU-tuomioistuimien on katsonut, että kokonaisuutena edellyttää kaikkien oikeustoimen kannalta merkityksellisten tosiseikkojen ja olosuhteiden tarkastelua<sup>1146</sup>. Vastaavaa ajattelua ilmentää korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2017:197 esittämä huomio, jonka mukaan VML 28 §:n soveltamista ei ole mahdollista arvioida ilman, että soveltamisharkinnassa otetaan kantaa näyttöä koskevaan aineistoon.

<sup>1141</sup> Ks. esim. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax*, 70 kohta. Vrt. kuitenkin Schön (2022: 9), joka huomauttaa, että kaikki järjestelyt ja oikeustoimet on lopulta jäljitettävä aina niihin henkilöihin, jotka ovat suunnitelleet ja toteuttaneet ne.

<sup>1142</sup> Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 97–98 kohdat.

<sup>1143</sup> Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2021: 25. Veron kiertäminen > VML 28 §:n soveltamista koskeva tiedustelu > Veroedusta riippumaton motiivi.

<sup>1144</sup> Ks. esim. KHO 2017:78.

<sup>1145</sup> Esim. C-28/95, *Leur-Bloem*, 41 kohta; C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, 44 kohta; C-126/10, *Foggia*, 37 kohta ja C-14/16, *Euro Park Service*, 55 kohta.

<sup>1146</sup> Ks. esim. C-653/11, *Newey*, 48–49 kohdat; C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 125–126 kohdat sekä C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 98–99 kohdat.

Oikeustoimen tarkoituksen arviointi on tehtävä ulkoisesti havaittavissa olevien objektiivisten tosiseikkojen avulla. Kotimaisessa oikeuskäytännössä merkittävin yksittäinen ulkoisesti havaittavissa oleva tosiseikka on *verotuksesta riippumattomat syyt*. Verotuksesta riippumattomien syiden käsitettä ei määritellä VML 28 §:ssä, mutta sen merkityssisältö on täsmentynyt oikeuskäytännössä. Oikeuskäytännön perusteella verotuksesta riippumattomien syiden käsitteellä tarkoitetaan verotuksesta riippumattomia *taloudellisia syitä*<sup>1147</sup>. Näin ollen tällaisten syiden tarkastelussa on kyse oikeustoimen taloudellisen perusteltavuuden arvioinnista. Olennaista on, että liiketaloustiede antaa arvioinnille sisällön ja juridiikka toimii arvioinnin kehikkona. Tämän takia lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen taloudellisen perusteltavuuden arviointi edellyttää lainsoveltajalta taloudellista ja juridista osaamista.

Kotimaisessa oikeuskäytännössä verotuksesta riippumattomien syiden käsitettä on tulkittu suppeasti. Tämä ilmenee siten, että määritelmän ulkopuolelle jäävät tyypillisesti muut kuin taloudelliset syyt. EU-oikeus ei edellytä käsitteen suppeaa tulkintaa, vaikka veronkiertodirektiivin 6 artiklan mukaan oikeustoimen aitoutta osoittavat pätevät *liiketaloudelliset syyt* ja jäsenvaltiot voivat ottaa huomioon subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa kaikki asiaan liittyvät *taloudelliset syyt*<sup>1148</sup>. Sääntelyn muotoilua voidaan selittää osaltaan sillä, että direktiivin 6 artiklan soveltamisala ulottuu vain yritysten tuloverotukseen, ellei kansallinen lainsäätävä ole laajentanut säännöksen soveltamisalaa implementoinnin yhteydessä. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella oikeuden väärinkäytön kiellon ja EU-oikeudellisten veronkiertosäännösten subjektiivista edellytystä on mahdollista tulkita *laajasti*. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä käsitteellä tarkoitetaan tällöin mitä tahansa verotuksesta riippumatonta syytä. Tällöin hyväksyttäviksi syiksi käyvät esimerkiksi toisilta oikeudenaloilta johdetut syyt tai verovelvollisen henkilökohtaiset syyt.<sup>1149</sup>

Verotuksesta riippumattomien syiden merkityssisältö vaikuttaisi olevan EU-oikeudessa hieman laajempi kuin kansallisessa oikeudessa. Näin on siitä huolimatta, että EU-tuomioistuin on viitannut ratkaisukäytännössään hyväksyttävän *taloudellisen syyn* käsitteeseen. Tuomioistuin on tarkentanut ratkaisukäytännössään, että hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitteellä tarkoitetaan *verotuksesta*

<sup>1147</sup> Ks. esim. KHO 4.7.2001 T 1564, KHO 2014:66, KHO 2016:72, KHO 2016:115, KHO 2018:40 ja Pohjois-Suomen HaO 14.8.2015 T 15/0378/3 (ei julk.). Ks. vastaavasti myös EVL 52 h §:n soveltamisharkintaa koskevat päätökset KHO 2017:78 ja KHO 1999:63 sekä VSVL 37 §:n soveltamista koskeva päätös KHO 2019:156. Vrt. kuitenkin EVL 52 h §:n soveltamista koskeva päätös KHO 2013:126, jossa korkein hallinto-oikeus viittasi liiketaloudellisten perusteiden sijaan laajemmin *verotuksesta riippumattomiin syihin*.

<sup>1148</sup> Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale.

<sup>1149</sup> Ks. esim. C-255/02, *Halifax*, 81 kohta ja C-103/09, *Weald Leasing*, 30 kohta. Ks. myös C-110/99, *Emsland-Stärke*, 58 kohta.

*riippumattomia syitä*.<sup>1150</sup> Tästä huolimatta EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella ei voida päätellä, että käsitettä olisi tulkittu huomattavasti laajemmin kuin kansallisessa oikeuskäytännössä. Laajemmasta tulkinnasta antavat kuitenkin viitteitä tuomiot C-255/02, *Halifax* ja C-126/10, *Foggia*. Halifax-tuomiossa EU-tuomioistuin totesi, että verovelvollisen valinta verottomien liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua *moniin eri seikkoihin*, joista verotukselliset näkökohdat ovat *yksi tekijä*<sup>1151</sup>. Foggia-tuomiossa EU-tuomioistuin puolestaan katsoi, että uudelleenjärjestelyn tai järjeistämisen käsitteet on ymmärrettävä siten, että niillä tarkoitetaan *muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua*<sup>1152</sup>.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella oikeustoimen tarkoituksena voi olla veroetujen tavoittelu eikä tämä sellaisenaan merkitse, että oikeustoimessa olisi kyse oikeuden väärinkäytöstä<sup>1153</sup>. Veroseuraamukset ovat nimittäin kustannuksia, jotka vaikuttavat luonnollisesti toimintavaihtoehtojen valintaan<sup>1154</sup>. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön, kuten myös kansallisen oikeuskäytännön perusteella on selvää, että veroetujen tavoittelu ei ole sellainen *hyväksyttävä taloudellinen syy*, joka estäisi lain tarkoituksen vastaisen veroedun epäämisen<sup>1155</sup>. Kansallisessa oikeuskäytännössä tämä on koskenut myös tilanteita, joissa oikeustoimen yhtenä tarkoituksena on ollut toisessa valtiossa saavutettava veroetu<sup>1156</sup>.

Verotuksesta riippumattomien syiden tulkinnasta on todettava, että EU-tuomioistuin voi ohjata kansallista tuomioistuinta siinä, kuinka käsitettä on tulkittava ja kuinka edellytyksen täyttymistä on arvioitava. EU-tuomioistuin ei ole kuitenkaan nimenomaisesti täsmentänyt ratkaisukäytännössään verotuksesta riippumattomien syiden käsitteen tulkintaa siltä osin kuin kyse on käsitteen suppeasta ja laajasta tulkinnasta. Valinnan voidaankin katsoa olevan kansallisen lainsoveltajan päätettävissä. EU-oikeuden kannalta olennaista on lähinnä se, että verotukselliset syyt eivät oikeuta veroetujen myöntämiseen tilanteessa, jossa oikeustoimi muodostaa lain tarkoituksen vastaisen edun.

<sup>1150</sup> Ks. esim. C-28/95, *Leur-Bloem*, 47 kohta sekä C-126/10, *Foggia*, 34–35 ja 46 kohdat. Ks. myös Weber 2016: 114.

<sup>1151</sup> C-255/02, *Halifax*, 73 ja 81 kohdat. Ks. myös C-103/09, *Weald Leasing*, 30 kohta.

<sup>1152</sup> C-126/10, *Foggia*, 46 kohta.

<sup>1153</sup> Ks. esim. C-28/95, *Leur-Bloem*, 36 kohta; C-321/05, *Kofoed*, 30 kohta ja C126/10, *Foggia*, 31–32 kohdat.

<sup>1154</sup> Tikka 1974: 103.

<sup>1155</sup> Esim. C-255/02, *Halifax*, 75 kohta.

<sup>1156</sup> Ks. päätös KHO 2016:72, jossa korkein hallinto-oikeus viittasi Helsingin hallinto-oikeuden 17.6.2014 samassa asiassa antaman päätöksen T 14/0568/4 (ei julk.) perusteluihin. Helsingin hallinto-oikeus totesi päätöksessään muun ohella, että Ruotsin verolainsäädännön vaatimuksia ei voida pitää verotuksesta riippumattomana liiketaloudellisena syynä osakkeiden siirtämiseksi sivuliikkeelle.

EU-tuomioistuimien on täsmentänyt ratkaisukäytännössään, kuinka subjektiivisen edellytyksen täyttymistä voidaan arvioida<sup>1157</sup>. Käytännössä kyse on siitä, millaisten tosiseikkojen voidaan katsoa vahvistavan käsitystä subjektiivisen edellytyksen täyttymisestä. Tuomioissa C-255/02, *Halifax* ja C-425/06, *Part Service*, tällaisina aihetodisteina mainittiin oikeustoimeen osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja henkilökohtaiset siteet<sup>1158</sup>. Tuomioissa C-126/10, *Foggia*, subjektiivisen edellytyksen täyttymistä vahvistaviksi aihetodisteiksi katsottiin tappioiden huomattava määrä ja oikeustoimesta muodostuvan veroedun suuruus, mitä pidettiin marginaalisena suhteessa oikeustoimella aikaansaatuihin kustannussäästöihin<sup>1159</sup>. Sen sijaan tuomioissa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, subjektiivisen edellytyksen täyttymistä mahdollisesti osoittavana aihetodisteena pidettiin oikeustoimen toteutusajankohtaa<sup>1160</sup>. Tuomioissa C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen viittaaviksi aihetodisteiksi katsottiin puolestaan järjestelyyn osallistuneiden osapuolten väliset sopimusehdot sekä verolainsäädännössä hiljattain tapahtuneet muutokset ja niistä hyötyminen<sup>1161</sup>. Edellä mainitut aihetodisteet eivät sellaisenaan todenna subjektiivisen edellytyksen täyttymistä, mutta ne voivat vahvistaa käsitystä siitä, että oikeustoimen taustalla ei ole riittävästi verotuksesta riippumattomia syitä.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä kansallisen lainsoveltajan päätettävissä on, missä määrin edellä todetun kaltaiset aihetodisteet otetaan huomioon verotuksesta riippumattomien syiden rinnalla<sup>1162</sup>. Kotimaista oikeuskäytäntöä tarkastelemalla voidaan havaita, että vastaavanlaisia aihetodisteita on hyödynnetty jo aiemmin VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskeissa päätöksissä. Samalla on kuitenkin todettava, että päätöksistä ei ole aina yksiselitteisesti havaittavissa, onko aihetodisteita arvioitu VML 28 §:n objektiivisen vai subjektiivisen edellytyksen täyttymisen näkökulmasta. Tätä voidaan pitää erittäin ongelmallisena, koska vaarana on, että subjektiivinen ja objektiivinen edellytys sulautuvat tällöin toisiinsa.

Päätöksessä KHO 2017:20 korkein hallinto-oikeus kiinnitti arvioinnissaan huomiota voitonjakolainan ehtojen *epätavanomaisuuteen*, mutta päätöksessä ei lopulta sovellettu VML 28 §:ää. VML 28 §:ää ei sovellettu myöskään Helsingin hallinto-oikeuden 16.5.2016 antamassa lainvoimaisessa päätöksessä T 16/0574/4 (ei

<sup>1157</sup> EU-tuomioistuimien voi ennakkoratkaisupyyntöä ratkaistessaan esittää täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän käsiteltävänä olevan konkreettisen asian arvioinnissa. Tosiseikkojen arviointi ei ole kuitenkaan EU-tuomioistuimen tehtävä. Ks. esim. C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 126 kohta.

<sup>1158</sup> C-255/02, *Halifax*, 81 kohta ja C-425/06, *Part Service*, 62 kohta.

<sup>1159</sup> C-126/10, *Foggia*, 42 ja 47 kohdat.

<sup>1160</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 128 kohta.

<sup>1161</sup> C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ym.*, 105–106 kohdat.

<sup>1162</sup> Ks. esim. C-255/02, *Halifax*, 81 kohta.

julk.), jossa aihetodisteina toimivat muun muassa oikeustoimeen liittyvä epätoennäköinen, mutta mahdollinen luottotappioriski sekä valuuttariski, jota vastaan verovelvollinen oli tosin suojautunut lähes täysin. Korkein hallinto-oikeus toi esille myös oikeustoimesta seuranneet huomattavat veroedut, mutta etuja ei kuitenkaan pidetty sellaisena objektiivisena tosiseikkana, joka olisi heikentänyt asiassa esitettyjen taloudellisten perusteiden merkitystä.

Edestakaisen osakekaupan sivuuttamista koskevassa päätöksessä KHO 2004:8 subjektiivisen edellytyksen täyttymistä vahvistavina aihetodisteina korkein hallinto-oikeus piti oikeustoimen edestakaista luonnetta, oikeustoimen ajoitusta ja oikeustoimen osapuolia. Päätöksessä ei kuitenkaan otettu nimenomaisesti kantaa oikeustoimen taloudellisiin syihin ja tällaisten syiden olemassaoloon. Tästä huolimatta asiassa päädyttiin soveltamaan VML 28 §:ää. VML 28 §:ää sovellettiin niin ikään edestakaisen osakekaupan sivuuttamista koskevassa päätöksessä KHO 2012:56. Päätöksessä subjektiivisen edellytyksen täyttymistä vahvistavina aihetodisteina mainittiin oikeustoimen ajoitus, oikeustoimesta muodostuvan veroedun suuruus ja oikeustoimeen liittyvät todelliset voittomahdollisuudet. Lisäksi päätöksen perusteluissa otettiin kantaa verotuksesta riippumattomien syiden olemassaoloon toteamalla, että verovelvollinen ei ollut esittänyt tällaisia syitä.

Subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arviointiin liittyy kysymys siitä, minkä oikeustoimen verotuksesta riippumattomia syitä VML 28 §:n soveltamisharkinnassa pitää tarkastella. Kysymyksellä on merkitystä erityisesti tilanteissa, joissa on kyse useamman oikeustoimen muodostamasta kokonaisuudesta eli vaiheittaisesta transaktiosta. Tämä johtuu siitä, että vaiheittaiset transaktiot muodostuvat toisiinsa olennaisesti kytkeytyvistä oikeustoimista, joilla voi olla itsenäiset tavoitteet. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella sellaisten oikeustoimien päämäärät ovat oikeuden väärinkäytön toteamisen kannalta merkityksettömiä, jotka eivät muodosta lain tarkoituksen vastaisia veroetuja.<sup>1163</sup> Tämä on johdonmukaista jo siitäkin syystä, että tällaisten oikeustoimien kohdalla oikeuden väärinkäytön objektiivinen soveltamisedellytys ei täyty. Käytännössä tämä tarkoittaa, että myös VML 28 §:n soveltamisharkinnassa huomio pitäisi kohdistaa niiden toimien tarkoituksen selvittämiseen, jotka muodostavat lain tarkoituksen vastaisen edun. Tämä on perusteltua siitäkin syystä, että taloudellisia oikeuttamisperusteita löytyy aina, mitä laajemmalle tarkastelu kohdennetaan<sup>1164</sup>.

Vaiheittaisten transaktioiden kohdalla tilanne on toinen. Syy on siinä, että vaiheittaisten transaktioiden kohdalla yksittäisten oikeustoimien tarkoituksen ymmärtäminen voi edellyttää oikeustoimea ympäröivien toimien tarkoituksen tarkastelua.

<sup>1163</sup> C-251/16, *Cussens*, 56 kohta.

<sup>1164</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-251/16, *Cussens*, 104 kohta.



Lisäksi on muistettava, että vaiheittaisissa transaktioissa veroedut muodostuvat tyypillisesti tiettyä oikeustoimea edeltävien ja sitä seuraavien oikeustoimien seurauksena. Tällöin myös oikeustoimea edeltäneiden ja sitä seuraavien toimien tarkoituksella on olennainen merkitys. Vaiheittaisten transaktioiden kohdalla laajempi lähestymistapa ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Tämä selittyy sillä, että EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä oikeustoimia on tarkasteltava yhtenä kokonaisuutena, jos oikeustoimet liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista<sup>1165</sup>.

Subjekttiivisen soveltamisedellytyksen täyttymistä arvioitaessa tärkeä kysymys on, minkä hetken tietämyksen valossa verotuksesta riippumattomia syitä ja niihin liittyviä aiheodisteita on tarkasteltava. *Ryynäsen* mukaan arviointi on tehtävä sen tietämyksen valossa, joka on ollut käytettävissä niissä olosuhteissa ja sinä ajankohtana, kun oikeustoimeen on ryhdytty<sup>1166</sup>. Ryynäsen näkemys on perusteltu, mutta se ei ota huomioon jälkikäteistietämyksen merkitystä. Jälkikäteistietämyksellä voi olla tapauksesta riippuen olennainen merkitys sen osoittamisessa, että oikeustoimella on ollut verotuksesta riippumattomia syitä tai että tällaisia syitä ei ole ollut. Tämän takia jälkikäteistietämyksen merkitystä ei pitäisi unohtaa myöskään VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Samalla on korostettava, että taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jääminen ei saa sellaisenaan johtaa subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen. Tämä olisi sellainen EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitettu ennalta määritelty arviointikriteeri, joka olisi vastoin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. Lisäksi taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jääminen ei tarkoita, että oikeustoimelta puuttuisivat verotuksesta riippumattomat syyt tai että tällaiset syyt olisivat riittämättömät. Tällaiset syyt voivat olla olemassa riippumatta siitä, osoittautuuko oikeustoimi jälkikäteen kannattavaksi.

VML 28.2 §:ssä säädetään veroviranomaisen kuulemisvelvoitteesta. VML 28.2 §:n mukaan veroviranomaisen on annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitystä havaitsemistaan seikoista, jos veroviranomaisella on perusteltu syy epäillä VML 28.1 §:n soveltamisedellytysten täyttyneen. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että VML 28 §:ää voidaan soveltaa vain, jos veroviranomainen pystyy objektiivisesti osoittamaan säännöksen soveltamisedellytysten täyttyneen<sup>1167</sup>. *Ryynäsen* mukaan veroviranomaisella on oltava lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumisen lisäksi näyttöä verovelvollisen subjektiivisesta veronkiertotarkoituksesta tai ainakin se on voitava päätellä ilmeisellä tavalla

<sup>1165</sup> Ks. esim. C-425/06, *Part Service*, 53 kohta.

<sup>1166</sup> Ryynänen 2007: 399.

<sup>1167</sup> Ks. esim. Ryynänen 2000: 186, Äimä 2011: 214 ja Helminen 2016b: 251.

tapauksen olosuhteista<sup>1168</sup>. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä on huomattava, että EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaisesti lainsoveltajalta ei voida vaatia täyttä näyttöä subjektiivisen edellytyksen täyttymisestä. EU-tuomioistuin on nimittäin todennut muun muassa tuomiossa C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, että veroviranomaista ei voida vaatia esittämään näyttöä, jonka esittäminen on sille käytännössä mahdotonta<sup>1169</sup>. Subjektiivisen edellytyksen kohdalla täyden näytön esittäminen on veroviranomaiselle mahdotonta pelkästään jo siitä syystä, että vain verovelvollisella on käsitys oikeustoimensa taustalla olevista syistä.

Näin ollen veroviranomaisen vastuulla on näyttää, että oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen veroetu. Objektivisen soveltamisedellytyksen täyttymisen osalta veroviranomaiselta vaaditaan täysi näyttö. Subjektiivisen edellytyksen osalta viranomaisella on oltava ainoastaan *perusteltu syy* epäillä, että oikeustoimen tarkoituksena on veroetujen tavoittelu. Perustelluksi syyksi riittää käytännössä sen osoittaminen, että oikeustoimesta muodostuu lain tarkoituksen vastainen veroetu. EU-oikeuden perusteella perustelluksi syyksi ei kuitenkaan riitä, että oikeustoimen verovaikutukset olisivat olleet suuremmat, jos verovelvollinen olisi toiminut toisin<sup>1170</sup>.

Kun veroviranomaisella on perusteltu syy epäillä VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttyvän, verovelvollisen on osallistuttava asian selvittämiseen sen uhalla, että VML 28 § jää muutoin sovellettavaksi<sup>1171</sup>. VML 28 §:n kohdalla tämä on tarkoittanut, että verovelvolliselta on vaadittu näyttöä oikeustoimen todellisista taloudellisista perusteista ja niitä tukevista aiheutusteista. Mikäli riittävää näyttöä ei ole esitetty tai verovelvollinen ei ole osallistunut lainkaan asian selvittämiseen, VML 28 §:n subjektiivisen edellytyksen on katsottu täyttyneen<sup>1172</sup>. *Knuutista* mukaillen asianmukaiset taloudelliset perusteet toimivat tehokkaana rokotuksena VML 28 §:n soveltamista ja sen olemassaolosta aiheuttavaa epävarmuutta vastaan<sup>1173</sup>.

VML 28 §:n sanamuoto ei kerro, milloin verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä koskeva näyttökynnys ylittyy. Kyse on siitä, milloin verotuksesta riippumattomat syyt estävät VML 28 §:n soveltamisen. Oikeuskäytännön perusteella näyttökynnys vaikuttaisi olevan yhteydessä oikeustoimella tavoiteltavien veroetujen määrään, kuten on asian laita myös EU-oikeudessa<sup>1174</sup>. Tästä voidaan päätellä, että

<sup>1168</sup> Ryynänen 2001: 276.

<sup>1169</sup> C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 143 kohta.

<sup>1170</sup> C-196/04, *Cadbury Schweppes*, 49 kohta sekä C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*, 109 kohta.

<sup>1171</sup> Ryynänen 2001: 267.

<sup>1172</sup> Esim. KHO 27.12.1999 T 4219.

<sup>1173</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 177.

<sup>1174</sup> Ks. C-126/10, *Foggia*, 47 kohta.

verovelvollisen näyttökynnys kasvaa veroetujen kasvaessa. Tämä johtaa osaltaan myös siihen, että verotuksesta riippumattomat syyt eivät sellaisenaan estä VML 28 §:n soveltamista, vaan säännöksen soveltamista varten on harjoitettava perusteiden punnintaa<sup>1175</sup>.

## 6.6 Verotuksesta riippumattomien syiden systematisointi

Verotuksesta riippumattomia syitä voidaan systematisoida monin eri tavoin. Yksi tapa on jakaa syyt oikeuskäytännössä *hyväksytyihin* ja *ei-hyväksytyihin* syihin. Tällaista systematisointia varten oikeuskäytännöstä on poimittava sellaiset VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevat päätökset, joissa on otettu kantaa oikeustojen tarkoitukseen ja verotuksesta riippumattomien syiden hyväksyttävyyteen. Tämän jälkeen päätöksiä on analysoitava siitä näkökulmasta, millaiset verotuksesta riippumattomat syyt ovat joko estäneet tai mahdollistaneet VML 28 §:n soveltamisen.

Esimerkiksi osinkotulon kohdentamista koskevassa päätöksessä KHO 4.7.2001 T 1564 korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollinen oli esittänyt omistuksen uudelleenjärjestelylle verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia perusteita ja tästä syystä VML 28 §:n soveltamisedellytykset eivät täyttyneet. Verovelvollisen antaman selvityksen mukaan omistusjärjestely oli toteutettu seuraavista syistä:

*Asianajotoimisto A Oy:n pääomarakenteen muuttamiseksi sellaiseksi, että se muun muassa mahdollistaisi järkevän osakaspolitiikan harjoittamisen asianajotoimistossa sekä edistäisi asianajotoimiston liiketoiminnan ja strategiseksi toimintamalliksi valitun true partnership -mallin kehittämistä. Valitussa toimintamallissa Asianajotoimisto A Oy:n voittovarot on maksettu osinkoina osakkaiden omistamille yhtiöille, millä on pyritty estämään Asianajotoimisto A Oy:n varallisuuden kasvu ja osakkeen substanssiarvon nousu. Tämä on osaltaan mahdollistanut uusien osakkaiden mukaantulon ilman kohtuutonta taloudellista panostusta.*<sup>1176</sup>

On selvää, että yhtiön taserakenteen keventäminen johtaa mainitussa tapauksessa siihen, että mahdollisten uusien osakkaiden A Oy:n osakkeista maksamaa kauppahintaa muodostuu alhaisemmaksi kuin se olisi ollut taserakenteen ollessa vahvempi. Siitä huolimatta, että järjestelyn taloudellinen hyöty on koitunut ensisijaisesti A Oy:lle ja järjestelyn jälkeen mahdollisesti mukaan tulleille uusille

<sup>1175</sup> Ks. esim. KHO 2014:66 ja KHO 2018:40.

<sup>1176</sup> Korostus lisätty.

osakkaille, uusien osakkaiden mukaantulon helpottamista koskeva peruste on verotuksesta riippumaton taloudellinen syy. Uusien osakkaiden mukaantulon helpottaminen näyttäytyykin päätöksen perusteella hyväksyttävänä taloudellisena syynä.

Uusien osakkaiden mukaantulon mahdollistamista pidettiin verotuksesta riippumattomana syynä myös korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemattomassa päätöksessä KHO 10.3.2017 T 1193. Asiassa oli kyse luonnollisen henkilön luovuttamien osakkeiden verokohtelusta. Tarkastelun kohteena ollut osakkeiden luovutusta oli edeltänyt yritysjärjestely, jossa A:n 50 %:sti omistama Y Oy oli jakautunut Z Oy:ksi ja X Oy:ksi vuonna 2011. Jakautumisen yhteydessä A oli saanut 50 % jakautumisessa muodostuneiden uusien yhtiöiden osakkeista. Jakautumisessa muodostunut Z Oy oli jatkanut jakautuneen Y Oy:n arkkitehtisuunnitteluliiketoimintaa. Jakautumissuunnitelman mukaan järjestelyn tavoitteena oli ollut sukupolvenvaihdokseen valmistautuminen ja *yhtiön taseen keventäminen siten, että uudet osakkaat voisivat tulla osakkaiksi ilman, että osakkuuden arvo nousee kohtuuttoman suureksi vahvan taseen vuoksi.*

Vuonna 2011 A oli myynyt Z Oy:n osakkeita Z Oy:ssä työskennelleille henkilöille siten, että hänelle on jäänyt 19 % yhtiön osakekannasta. A oli perustellut osakkeista luopumista sillä, että hänen tarkoituksenaan oli jäädä eläkkeelle vuoden 2015 loppussa. Vuonna 2015 A oli luopunut kaikista omistamistaan Z Oy:n osakkeista. Samana vuonna A:n oli ollut tarkoitus luopua kaikista X Oy:n osakkeista myymällä ne X Oy:lle 525 048 euron kauppahinnalla. Tämän jälkeen X Oy:n oli tarkoitus mitätöidä A:lta hankitut osakkeet. Osakkeista luopumisen jälkeen A:n oli tarkoitus jäädä pois X Oy:n hallituksesta. Verohallinto oli katsonut ennakkoratkaisussaan, että A:ta verotetaan X Oy:n osakkeiden luovutuksesta tuloverolain TVL 45.1 §:n ja 46.1 §:n mukaisesti omaisuuden luovutuksesta saatuna pääomatulona. Ennakkoratkaisun mukaan osakkeiden hankkimisen yksinomaisena ja pääasiallisena tarkoituksena oli veron kiertäminen VML 28 §:ssä tarkoitettulla tavalla.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa asiassa oli kyse siitä, miten verotuksessa oli arvioitava tilannetta, jossa A myy jakautumisvastikkeena saamansa X Oy:n osakkeet X Oy:lle. Tarkemmin muotoiltuna kyse oli siitä, oliko A:n saamaan kauppahintaan sovellettava luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä vai VML 28 §:n veron kiertämistä ja VML 29 §:n peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiaa oli arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon aiemmin tapahtunut Y Oy:n jakautuminen, jonka seurauksensa X Oy oli syntynyt<sup>1177</sup>. Kokonaisharkinnan perusteella korkein hallinto-oikeus katsoi, että sukupolvenvaihdoksen toteuttaminen ja uusien henkilöiden osakkaaksi tulon

---

<sup>1177</sup> Y Oy:n jakautumisen verokohtelu ei ollut itsessään arvioitavana.

mahdollistaminen olivat *vahvoja liiketaloudellisia syitä* jakautumiselle. Korkein hallinto-oikeus otti päätöksessään huomioon, että X Oy:n osakkeiden myynti ei tapahtunut välittömästi Y Oy:n jakautumisen jälkeen<sup>1178</sup>. Näiden perusteiden nojalla korkein hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyssä ei ollut kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Itä-Suomen hallinto-oikeuden 29.01.2019 T 19/0071/1 antaman lainvoimaisen päätöksen perustelut antavat puolestaan ymmärtää, että hyväksyttäväksi verotuksesta riippumattomaksi syyksi ei voida katsoa *kolmannelta osapuolelta saatua toimintaohjetta*. Kyseisessä tapauksessa luonnollinen henkilö A oli omistanut X Oyj:n osakkeita. X Oyj oli asetettu konkurssiin 17.7.2014, jonka jälkeen A oli myynyt omistamansa, ja käytännössä arvonsa menettäneet X Oyj:n osakkeet puolisolleen nimelliseen yhden euron hintaan 3.9.2015. Tämän seurauksena A:lle oli muodostunut 15 059,44 euron suuruinen luovutustappio.

A oli perustellut järjestelyä sillä, että hän oli toiminut pankin sijoituspäällikön antaman ohjeen mukaan. Hallinto-oikeus katsoi näissä olosuhteissa, että *A ei ollut esittänyt toimelle verotuksesta riippumattomia perusteita*. Hallinto-oikeuden mukaan A oli ryhtynyt oikeustoimeen ilmeisesti vain siinä tarkoituksessa, että hän saisi TVL 50 §:ssä tarkoitettua vähennyskelpoisen luovutustappion ja täten vapautuisi luovutusvoitoista suoritettavasta verosta. Huolimatta siitä, että kolmannelta taholta saadut ohjeet eivät estäneet VML 28 §:n soveltamista mainitussa tapauksessa, ei liene mahdotonta, että tällaisten ohjeiden voitaisiin katsoa olevan verotuksesta riippumattomia syitä toisenlaisissa olosuhteissa. Varsinkin silloin, kun ohjeeseen eivät ole vaikuttaneet verotukselliset seikat ja tämä voidaan havaita objektiivisesti havaittavissa olevien tekijöiden avulla. Toki tällainen tulkinta vaatisi verotuksesta riippumattomien syiden laajempaa tulkintaa, johon on suhtauduttu kotimaisessa oikeuskäytännössä varsin pidättyväisesti.

VML 28 §:ää sovellettiin myös korkojen vähennysoikeutta koskevassa sivuliikepäätöksessä KHO 2016:72, jossa monivaiheiselta oikeustoimelta katsottiin puuttuvan verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt. Päätöksen perusteluissa ei täsmennetty, minkä takia asiassa esitettyjä perusteita ei pidetty taloudellisina syinä. Päätöksen perustelut jäävätkin tältä osin avoimiksi. Päätöksessä ja sen perusteluissa vaikuttaisivat sekoittuvan liiketaloudelliset syyt ja liiketaloudellisten syiden painoarvo. Sivuliikkeen mukaan B AB:n osakkeet oli nimittäin kohdennettu suomalaiselle sivuliikkeelle muun ohella siitä syystä, että rahoittajapankit olivat vaatineet osakkeiden hankintavelan koron ja operatiivisen kohdeyhtiön tuloksen kohdentamista samalle tulosyksikölle. Tämän lisäksi sivuliike katsoi, että B AB -

<sup>1178</sup> Vrt. esim. KHO 1999:63, jossa jakautumisessa muodostunut yhtiö oli aikomus purkaa omaisuuden realisoinnin jälkeen.

konsernin valvonta, omistajaohjaus sekä talous- ja henkilöstöhallinto oli ollut tarkoituksenmukaisinta hoitaa mahdollisimman lähellä B AB -konserniyhtiötä. Sivuliikkeen selvityksen mukaan suomalainen sivuliike perustettiin nimenomaan B AB:n osakeomistusta valvovaksi ja hallinnoivaksi omistusohjausyksiköksi.

Sivuliikkeen esittämät perusteet huomioon ottaen sivuliikkeellä ja A-konsernilla oli ollut järjestelyille verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä. Toisaalta on todettava, että verotuksesta riippumattomien syiden olemassaolo on erotettava tällaisten perusteiden aitoudesta eli siitä, ovatko perusteet todellisia ja onko perusteet rakennettu järjestelyn ympärille veroedun suojaamisen tarkoituksessa. Verotuksesta riippumattomien syiden olemassaolo on pidettävä erillään myös verotuksesta riippumattomien syiden punninnasta. Eri asia on nimittäin se, onko oikeustoimella liiketaloudellisia syitä vai ovatko nämä perusteet vain riittämättömiä, tai niin kuin korkein hallinto-oikeus on asian muotoillut päätöksissä KHO 2014:66 ja KHO 2018:40, suhteellisen ohuita. Tämä ero pitäisi tuoda selvemmin esille myös päätösten perusteluissa.

Verotuksesta riippumattomien syiden systematisointitapa, jossa syyt pyritään jakamaan kahteen ryhmään niiden hyväksyttävyyden perusteella, on laeva ja yksinkertaistettu. Systematisointitapaan liittyy lisäksi monia ongelmia, vaikka jaottelu vaikuttaa hedelmälliseltä subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin näkökulmasta. Systematiikan ongelma liittyy *ensinnäkin* siihen, että VML 28 §:n soveltamisharkinta edellyttää kokonaisuuskäytäntöä. Tällöin lainsoveltajan on otettava huomioon kaikki VML 28 §:n soveltamiseen vaikuttavat seikat ja olosuhteet kokonaisuudessaan. Kun oikeustoimen taustalla olevia taloudellisia seikkoja arvioidaan kokonaisuutena, päätöksen perusteella voi olla mahdotonta tehdä yleistettävissä olevia luotettavia päätelmiä asiassa esille tuotujen taloudellisten syiden hyväksyttävyydestä.

Systematiikan *toinen* ongelma liittyy VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevien päätösten puutteellisiin perusteluihin ja erityisesti perusteluiden avoimuuteen. VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskeville päätöksille on tyypillistä, että päätöksissä joko todetaan taloudellisten syiden olemassaolo tai tällaisten syiden puuttuminen. Päätöksissä otetaan harvemmin kantaa siihen, mitkä syyt on katsottu verotuksesta riippumattomiksi taloudellisiksi syiksi ja mitkä syyt eivät ole suojannet oikeustoimea VML 28 §:n soveltamiselta. Varsin harvoin päätöksissä tuodaan myöskään esille, mitkä ovat olleet esitettyjen perusteiden painoarvot. Tämä on merkityksellinen seikka erityisesti sellaisten oikeustoimien kohdalla, joissa järjestelyn tarkoituksenmukaisuutta on perusteltu vetoamalla useaan taloudelliseen perusteeseen. Varsin tyypillistä on, että päätösten perusteluissa todetaan joko taloudellisten syiden tulleen toteennäytetyiksi tai niiden on katsottu jääneen

toteennäyttämättömiksi. Sen sijaan päätöksissä otetaan harvoin kantaa, miksi taloudelliset syyt on katsottu toteennäytetyiksi tai toteennäyttämättömiksi.

Perusteluteknisten syiden takia VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevista päätöksistä ei voida aina todeta, onko jokin taloudellisen syy hyväksyttävä. Tämän takia verotuksesta riippumattomien syiden systematiikkaa on tarkoituksenmukaista lähestyä muista lähtökohdista kuin perusteiden hyväksyttävyyden kautta. Eräs vaihtoehto on jakaa perusteet kolmeen ryhmään niiden tosiasiallisuuden perusteella.

*Ensimmäiseen* ryhmään kuuluvat *todelliset perusteet* eli aidot verotuksesta riippumattomat perusteet. Todelliset perusteet tarkoittavat sellaisia verotuksesta riippumattomia syitä, jotka ovat vaikuttaneet aidosti oikeustoimen toteuttamiseen ja jotka ovat näin ollen oikeudellisesti kestäviä. Perusteiden voidaan katsoa olevan todelliset, kun oikeustoimi rakentuu ulkoisesti havaittavissa olevien seikkojen perusteella aidolle verotuksesta riippumattomille lähtökohdille. Aidot perusteet ovat sellaisia, että ne eivät ole irrallaan todellisuudesta eikä niiden avulla pyritä myöskään peittelemään oikeustoimen todellista tarkoitusta.

*Toisen* ryhmän muodostavat *fasadi- eli kulissiperusteet*. Tällöin verovelvollisen näyttönä esittämät verotuksesta riippumattomat syyt eivät ole oikeustoimen todellisia perusteita eli perusteet ovat todellisuudesta irrallaan. Tämä tarkoittaa sitä, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostamaa oikeustoimea perustellaan ainakin osittain muilla kuin aidolla verotuksesta riippumattomilla syillä. Tällaiset perusteet eivät ole oikeudellisesti kestäviä, mutta niiden tarkoituksena on peittää veroetujen tavoittelun merkitys, joka on usein tällaisissa tapauksissa merkittävä syy oikeustoimen toteuttamiselle. Fasadiperusteet toimivatkin eräänlaisena kulissina, joiden päämääränä on toimia vakuuttavana näyttönä oikeustoimen taloudellisesta tarkoituksenmukaisuudesta ja aitoudesta. Fasadiperusteluihin kytkeytyvien oikeustoimien kohdalla on kyse eräänlaisesta oikeustoimen meikkaamisesta eli oikeustoimen ehostamisesta, ja sen taloudellisen tarkoituksenmukaisuuden korostamisesta.

Tähän ryhmään kuuluvat perusteet voivat näyttäytyä täysin hyväksyttäviltä taloudellisilta syiltä, minkä takia perusteiden erottaminen todellisista perusteista on vaikeaa<sup>1179</sup>. Viitteitä on kuitenkin mahdollista saada oikeustoimen tarkoitukseen kohdistuvasta näytöstä ja näytön tueksi esitetyistä argumenteista sekä mahdollisista muista ulkoisesti havaittavissa olevista seikoista. Fasadiperusteeseen voi viitata esimerkiksi se, että oikeustoimen tueksi esitetyt syyt on kuvattu hyvin yleisluonteisesti ja verovelvollinen pidättäytyy kuvaamasta syitä tarkemmin.

<sup>1179</sup> Ks. myös Canellos 2001: 50–51.

Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa verovelvollinen toteaa oikeustoimen olevan taloudellisesti perustellumpi kuin vaihtoehtoinen oikeustoimi, mutta verovelvollinen ei esitä väitteen tueksi yksityiskohtaisempia perusteluita. Fasadiperusteeseen voi viitata myös se, että verovelvollinen ei taustoita oikeustoimen taloudellisia vaikutuksia tai verovelvollinen taustoittaa oikeustoimen taloudellisia vaikutuksia hyvin suurpiirteisesti. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa verovelvollinen toteaa oikeustoimen olevan liiketaloudellisesti perusteltu ja kannattava, mutta verovelvollinen ei taustoita väitettään tämän yksityiskohtaisemmin.

*Kolmanteen* ryhmään kuuluvat puolestaan kaikki sellaiset *perusteet, joiden ei katsota olevan verotuksesta riippumattomia*. Verotuksesta riippumattomien syiden puute kertoo objektiivisena tosiseikkana veronkiertotarkoituksen olemassaolosta ja subjektiivisen edellytyksen täyttymisestä<sup>1180</sup>. *Kolmanteen* ryhmään kuuluvat perusteet poikkeavat fasadiperusteista siten, että verovelvollisen mahdollisesti näyttönä esittämät syyt eivät ole todellisuudesta irrallaan. Tästä huolimatta syyt eivät ole sellaisia, että ne olisivat verotuksesta riippumattomia. Näin voi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa oikeustoimen taloudellinen peruste on ulkomailta saavutettava veroetu.

Varsin harvassa ovat sellaiset oikeustoimet, joilta puuttuvat täysin verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt. Useimmille oikeustoimille on osoitettavissa ainakin jonkinlaisia aitoja verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä, vaikka oikeustoimen taustalla olisi myös taloudellisesta todellisuudesta irrallaan olevilla fasadiperusteilla ja mahdollisesti myös verotuksesta riippuvia syitä. Lain tarkoituksen vastaisia veroetuja muodostavien oikeustoimien kohdalla onkin pyrittävä tunnistamaan todelliset taloudelliset perusteet, mahdolliset fasadiperusteet ja sellaiset todellisuuteen kytkeytyvät perusteet, joiden ei voida katsoa olevan verotuksesta riippumattomia syitä. Fasadiperusteet ja verotuksesta riippuvat seikat eivät tarjoa oikeudellista suojaa lain tarkoituksen vastaista veroetua vastaan.

## 6.7 Kenen verotuksesta riippumaton syy?

Verotuksesta riippumattomien syiden olemassaolon arviointiin liittyy olennaisesti kysymys siitä, kenen tai keiden verotuksesta riippumattomat syyt ovat relevantteja VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. Kysymys on pitkälti siitä, voidaanko säännöksen soveltamisharkinnassa ottaa huomioon sellaiset oikeustoimen taustalla olevat syyt, jotka eivät kohdistu suoraan verovelvolliseen, jota veroetu hyödyttää. Asiaa voidaan lähestyä joko *laajalla* tai *suppealla* lähestymistavalla.

---

<sup>1180</sup> Ks. myös Knuutinen 2020a: 176.



*Laajassa* lähestymistavassa korostuu oikeustoimen ja verotuksesta riippumattomien syiden kokonaisvaltainen tarkastelu. Merkityksellisiä ovat tällöin kaikkien niiden osapuolten verotuksesta riippumattomat syyt, jotka ovat vaikuttaneet oikeustoimesta päättämiseen ja sen toteuttamiseen tai joihin oikeustoimi vaikuttaa. Merkityksellisiä ovat tällöin myös sellaiset syyt, jotka eivät kohdistu ainakaan suoraan veroedusta hyötyvään verovelvolliseen.

Laajan lähestymistavan piirteitä on havaittavissa esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 4.7.2001 T 1564, jossa oli kyse osinkotulon kohdentamisesta oikealle verovelvolliselle. Vuosilta 1996 ja 1997 toimitetuissa verotuksissa C Ab:tä on verotettu yhtiön omistamien asianajotoimisto A Oy:n osakkeiden perusteella saamista osinkotuloista ja niihin liittyvistä yhtiöveron hyvityksistä. Uudelleen verotuksen oikaisulautakunta on hylännyt 8.9.1999 veroasiamiehen oikaisuvaatimukset siitä, että C Ab:n verotuksista vuosilta 1996 ja 1997 poistetaan A Oy:n jakamat osinkotulot ja niihin liittyvät yhtiöveron hyvitykset ja niiden osalta verotetaan C Ab:n henkilöosakas B:tä.

Vuonna 1996 A Oy:n henkilöosakkaat olivat järjestäneet omistuksensa kyseisessä asianajotoimistossa uudelleen siten, että kukin henkilöosakas oli myynyt pääosan omistamistaan A Oy:n osakkeista perustamalleen osakeyhtiölle. Perustettujen yhtiöiden osakekanta on ollut kokonaisuudessaan henkilöosakkaiden omistuksessa. C Ab oli A Oy:n henkilöosakkaan B:n perustama ja hänen kokonaan omistama yhtiö, jonka omistukseen oli tullut uudelleenjärjestelyssä 3999 kpl A Oy:n osaketta. Uudelleenjärjestelyn yhteydessä B:lle oli jäänyt henkilökohtaiseen omistukseen vain yksi A Oy:n osake. A Oy:n Asianajotoimisto A Oy:n voittovarot oli maksettu osinkoina osakkaiden omistamille yhtiöille. Asiassa oli kyse siitä, oliko A Oy:n jakamasta osingosta verotettava C Ab:tä vai C Ab:n osakkeet omistavaa henkilöosakas B:tä henkilökohtaisesti. Hallinto-oikeus lähestyi kysymystä yhtiöiden omistusrjestelystä käsin ja katsoi, että omistusrjestelyille oli ollut verotuksesta riippumattomat liiketaloudelliset perusteet. Näin ollen VML 28 §:n soveltamisedellytykset eivät täytyneet. Korkein hallinto-oikeus viittasi päätöksessään hallinto-oikeuden esittämiin perusteluihin ja päätyi samaan lopputulokseen.

Uudelleenjärjestelyä oli perusteltu sillä, että välillinen osakeomistus mahdollisti järkevän osakaspolitiikan harjoittamisen ja uusien osakkaiden mukaantulon ilman kohtuutonta taloudellista panostusta. Osakaspolitiikan harjoittamiseen liittyvä peruste on selvästi yhtiön henkilöosakkaisiin liittyvä syy. Uusien osakkaiden mukaantulon mahdollistaminen on puolestaan yhtiön ja sen mahdollisten uusien osakkaiden intresseihin liittyvä syy. Päätöksen perusteella voidaan todeta, että muilla kuin verovelvolliseen liittyvillä syillä voi olla positiivinen painoarvo arvioitaessa VML 28 §:n soveltamisedellytysten täyttymistä. Päätöksen perusteella jää

kuitenkin epäselväksi, kuinka vahva painoarvo tällaisille syyille voidaan lopulta antaa.

Esimerkiksi EVL 52 h §:n soveltamista koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 1999:63 verovelvollinen oli vedonnut veroetuja tuottavan järjestelyn tueksi muun muassa yhtiön voittovarojen kohdentumista koskevaan huoleen. Tapauksen olosuhteet huomioon ottaen kyseessä oli selkeästi yhtiön osakkeenomistajiin liittyvä peruste. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että järjestelylle esitettyjä liiketaloudellisia syitä ei voitu pitää riittävinä ja että järjestelyn tarkoituksena oli veron kiertäminen tai välttäminen. Osakkeenomistajiin liittyvä peruste oli verotuksesta riippumaton syy, mutta se ei ollut kuitenkaan sellaisenaan riittävän vahva peruste, jotta se olisi estänyt EVL 52 h §:n soveltamisen.

Verotuksesta riippumattomien syiden kohdentamisessa laaja tarkastelu ei ole riskitiedassa EU-oikeuden kanssa. Laajaa tarkastelua voidaan perustella sillä, että EU-oikeus edellyttää VML 28 §:n soveltamisharkinnalta kokonaisharkintaa. Tällöin lainsoveltajan on otettava huomioon kaikki asian ratkaisemiseen vaikuttavat tosiseikat. EU-tuomioistuimen antamassa tuomiossa asiassa C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, on tarkasteltu liiketaloudellisten perusteiden kohdentamisen laajuutta suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta. Tuomio ei liity oikeuden väärinkäytön arviointiin, mutta siinä esiin nostetut seikat auttavat hahmottamaan taloudellisten perusteiden kohdentamisen laajuutta suhteellisuusperiaatteen valossa. Hornbach-Baumarkt-tuomion taustalla oli järjestely, jossa saksalainen yhtiö Hornbach-Baumarkt AG oli antanut vakuusilmoitukset pankeille ja velkojille sen eräiden ulkomaisten tytäryhtiöiden vastuiden vakuudeksi. Vakuusilmoitus oli annettu ilman tytäryhtiöiltä vaadittua vastiketta. Saksan veroviranomainen oli kyseenalaistanut järjestelyn, koska sen mukaan toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat sopineet samoissa olosuhteissa vakuuksista maksettavista korvauksista. Veroviranomainen katsoi, että saksalaisen emoyhtiön verotettavatuloksena oli muodostunut pienemmäksi kuin se olisi muodostunut, jos korvaus olisi maksettu.

Hornbach-Baumarkt AG:n mukaan Saksan verolainsäädäntö oli sijoittautumisvapauden vastainen, koska se johti rajat ylittävien tilanteiden syrjivään kohteluun. Yhtiö katsoi, että syrjivää kohtelua syntyi siltä osin kuin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa tulojen määrää ei oikaista tytäryhtiöille annetuista vakuuksista oletettavasti maksettavan korvauksen määrän huomioon ottamiseksi. Lisäksi yhtiö katsoi sääntelyn olevan suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska se ei sisältänyt mahdollisuutta vedota sellaisiin liiketaloudellisiin syihin, jotka voisivat oikeuttaa markkinaehtoista poikkeavaa liiketoimen. Yhtiön mukaan juuri liiketaloudelliset syyt oikeuttivat sen, että vakuusilmoituksista ei ollut sovittu korvausta. Liiketaloudellisiksi syiksi yhtiö oli ilmoittanut ulkomaisten konserniyhtiöiden oman

pääoman kasvun korvaamisen<sup>1181</sup>. Järjestelyn taloudellinen peruste liittyi näin ollen tytäryhtiöiden heikentyneeseen taloudelliseen tilanteeseen ja erityisesti yhtiön asemaan ulkomaisten yhtiöiden osakkaana.

Vaikka asiassa ei ollut kyse oikeuden väärinkäytöstä, EU-tuomioistuin arvioi asiassa, *voivatko liikeloudelliset syyt sisältää myös sellaisia taloudellisia syitä, jotka perustuvat yhtiöiden välisten riippuvuussuhteiden olemassaoloon*<sup>1182</sup>. Tuomioistuin lähestyi kysymystä suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta. EU-tuomioistuin huomautti ennen kysymykseen vastaamista, että käsiteltävässä asiassa ulkomaisten konserniyhtiöiden oma pääoma oli ollut negatiivinen ja että lainanantajapankki oli nimenomaisesti asettanut takaussitoumuksen antamisen lainojen myöntämisen ehdoksi<sup>1183</sup>. EU-tuomioistuin tosin huomautti, ettei asiassa ollut vedottu veron kiertämisen vaaraan eikä täysin keinotekoisien järjestelyjen olemassaoloon<sup>1184</sup>. Nämä seikat huomioon ottaen EU-tuomioistuin totesi seuraavaa:

– – voisi olla olemassa Hornbach-Baumarkt AG:llä olevaan ulkomaisten konserniyhtiöiden *osakkaan asemaan liittyviä liikeloudellisia syitä*, jotka oikeuttaisivat pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen toteuttamisen markkinaehdoista poikkeavin ehdoin<sup>1185</sup>.

EU-tuomioistuimen kannanotosta voidaan päätellä ainakin varauksellisesti, että taloudellisten perusteiden kohdentamista on mahdollista tarkastella laajasti. Hornbach-Baumarkt-tuomiossa tämä tarkoitti sellaisten perusteiden huomioon ottamista, jotka liittyivät osakkaan asemaan toisessa yhtiössä. Yksittäistapauksen perusteella ei voida kuitenkaan tehdä aukottomia päätelmiä siitä, kenen osapuolen perusteet ovat relevantteja arvioitaessa taloudellisia perusteiden olemassaoloa erityisesti silloin, kun kyse on yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisharkinnasta. Hornbach-Baumarkt-tuomion kohdalla ei voida myöskään sivuuttaa sitä seikkaa, että EU-tuomioistuin vaikuttaisi tarkastelevan asiaa loppujen lopuksi vain yhtiön intressin näkökulmasta. Tämä ilmenee seuraavasta EU-tuomioistuimen perustelusta:

Koska mainittujen ulkomaisten yhtiöiden toimintojen jatkaminen tai laajentaminen riippui riittävien omien varojen puuttuessa pääomapanoksesta, *vaakuusilmoitusten antaminen ilmaiseksi – – voitaisiin selittää Hornbach-Baumarkt AG:n omalla taloudellisella intressillä ulkomaisten konserniyhtiöiden kaupalliseen menestymiseen, josta myös se hyötyy voitonjaon*

<sup>1181</sup> Ks. C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 14 kohta.

<sup>1182</sup> C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 51 kohta.

<sup>1183</sup> C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 53 kohta.

<sup>1184</sup> C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 55 kohta.

<sup>1185</sup> C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 56 kohta.

*kautta*, ja pääasian kantajalla osakkaana olevalla tietyllä vastuulla kyseisten yhtiöiden rahoituksesta<sup>1186</sup>.

Tästä huolimatta voidaan pitää selvänä, että vakuusilmoituksen antamiseen ilman korvausta on liittynyt myös sellaisia taloudellisia syitä, jotka liittyvät ulkomaisiin tytäryhtiöihin. On silti selvää, että tuomiosta ja sen perusteluista ei voida tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä, kuinka laajasti liiketaloudellisia perusteita pitäisi tarkastella suhteellisuusperiaatteen valossa. Vaikuttaisi kuitenkin siltä, että taloudellisten perusteiden laaja lähestymistapa on omaksuttu myös etuustariffia ja oikeuden väärinkäyttöä koskevassa tuomiossa C-131/14, *Cervati ja Malvi*. Kyseisessä tuomiossa EU-tuomioistuin totesi oikeuden väärinkäytön tunnistamiseen liittyvästä subjektiivisesta edellytyksestä ja sen täyttymisen arvioinnista seuraavaa:

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa niiden olosuhteiden osalta, joissa on mahdollista todeta tällaisen *subjektiivisen osatekijän* olemassaolo, että jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen mekanismin keskeisenä päämääränä voitaisiin katsoa olevan se, että unionissa oleva toinen ostaja saa perusteetonta etua, edellytetään, että tuonin tarkoituksena oli tällaisen edun antaminen kyseiselle ostajalle ja ettei liiketoimilla ollut tälle tuojalle eikä *muille mekanismin osallistuneille toimijoille* minkäänlaista taloudellista ja kaupallista oikeuttamisperustetta, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava – <sup>1187</sup>.

Tuomion perusteluja voidaan tulkita vero-oikeudellisesta näkökulmasta siten, että oikeuden väärinkäyttöön liittyvän subjektiivisen edellytyksen olemassaoloa on arvioitava laajemmin kuin pelkän verovelvollisen edun näkökulmasta. Kyseisen tuomion valossa merkityksellisiltä vaikuttavat ainakin sellaisten osapuolten taloudelliset perusteet, joilla on aito ja kiinteä suhde toteutettuun tai toteutettavaan oikeustoimeen. Tuomiossa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* EU-tuomioistuin ei ole ottanut suorasanaisesti kantaa taloudellisten perusteiden tarkastelun laajuuteen, mutta se on todennut yleisesti seuraavaa:

– – kun kansallinen lainsäädäntö perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, tällaisen lainsäädännön osalta on katsottava, ettei se ylitä sitä, mikä on tarpeen väärinkäytösten estämiseksi, silloin, kun ensinnäkin kussakin tapauksessa, jossa saattaa olla kyse tällaisesta järjestelystä,

<sup>1186</sup> C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, 56 kohta. Korostus lisätty.

<sup>1187</sup> C-131/14, *Cervati ja Malvi*, 47 kohta.

*verovelvollinen saa mahdollisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty<sup>1188</sup>.*

Verovelvollisen esittäessä näyttöä *kaikista* niistä verotuksesta riippumattomista taloudellisista syistä, joihin järjestely on perustunut, näiden syiden *painoarvoa* on arvioitava tapauskohtaisesti<sup>1189</sup>. Mikäli oikeustoimi on siis aidosti taloudellisten tavoitteiden sanelema, tämä pitäisi voida ottaa huomioon myös VML 28 §:n soveltamisharkinnassa riippumatta siitä, edistävätkö taloudelliset syyt verovelvollisen etua suoraan vai välillisesti. Merkityksellisinä pitäisikin nähdä kaikki ne oikeustoimen taustalla olevat syyt, jotka eivät liity verotuksellisiin seikkoihin. Eri asia on se, millainen painoarvo osapuolten taloudellisille syille lopulta annetaan. Taloudellisten perusteiden painoarvo lienee lähtökohtaisesti heikompi, jos peruste ei kiinnity suoraan verovelvollisen toimintaan ja edistä verovelvollisen etua.

On selvää, että jos verotuksesta riippumattomien syiden tarkastelussa otetaan huomioon vain sellaiset perusteet, jotka kohdistuvat suoraan verovelvolliseen, kokonaiskuva oikeustoimen taloudellisista tavoitteista ja toteuttamisen syistä voi muodostua liian suppeaksi. Tästä huolimatta laaja lähestymistapa ei ole täysin ongelmaton. Tilanteesta riippuen lähestymistapaan voi nimittäin liittyä veroedun ja verotuksesta riippumattomien syiden *kohdistusvinouma*. Vinouma syntyy, kun verovelvollisen tavoittelema ja verovelvolliselle kohdentuva lain tarkoituksen vastainen veroetu pyritään oikeuttamaan perusteilla, jotka eivät edistä verovelvollisen taloudellista asemaa. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa lain tarkoituksen vastaisen veroedun vastapainona ei ole sellaista verotuksesta riippumatonta syytä, jonka pitäisi sisältyä rationaalisesti ajateltuna kaikkiin taloudellisissa intressissä toteutettuihin toimiin. Vastaavaa ongelmaa ei liity suppeaan lähestymistapaan, jossa verotuksesta riippumattomien syiden arviointi on laajuudeltaan rajatumpaa.

Laaja lähestymistapa on kiistatta ristiriidassa verovelvollisten erillisyyden periaatteen kanssa. Ristiriita konkretisoituu esimerkiksi tilanteissa, joissa konserniin kuuluva yhteisöverovelvollinen perustelee lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostamaa oikeustoimea konsernin kokonaisintressillä. Ristiriita konkretisoituu niin ikään tilanteissa, joissa oikeustoimea perustellaan pelkästään sidosryhmien, kuten yhtiön osakkeenomistajien eduilla. Näin on esimerkiksi silloin, kun oikeustoimea perustellaan yhtiön osingonmaksukyvyyn vahvistamisella.

*Suppeampi* lähestymistapa ilmentää puolestaan arviointia, jossa verotuksesta riippumattomia syitä tarkastella ainoastaan verovelvollisen taloudellisten ja

<sup>1188</sup> C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82 kohta. Korostus lisätty.

<sup>1189</sup> Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 67 kohta.

toiminnallisten intressien näkökulmasta. Suppeampi lähestymistapa johtaa siihen, että verovelvollinen ei voi vedota pätevästi sellaisiin verotuksesta riippumattomiin syihin, jotka palvelevat esimerkiksi samaan konserniin kuuluvia yhtiöitä. Verovelvollinen ei voi myöskään vedota pätevällä tavalla sellaisiin taloudellisiin seikkoihin, jotka eivät liity suoraan verovelvollisen taloudelliseen toiminnan edistämiseen. Tällainen peruste on muun muassa edellä mainittu osingonmaksukyvyyn vahvistaminen.

Kotimaisesta oikeuskäytännöstä ei tiettävästi löydy päätöksiä, joissa olisi otettu suoranaisesti kantaa verotuksesta riippumattomien syiden kohdentumiseen ja siihen, kenen perusteet ovat relevantteja VML 28 §:n soveltamisharkinnassa. *Juuselan* mukaan muiden kuin verovelvollisen intresseissä tehdyt järjestelyt pitäisi tästä huolimatta ottaa huomioon subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa. Juusela perustelee näkemystään viimeaikaisella oikeuskäytännöllä ja mainitsee erityisesti vuosikirjapäätökset KHO 2016:115, KHO 2016:219, KHO 2017:5, KHO 2017:20 ja KHO 2017:78.<sup>1190</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännöstä on poimittavissa päätöksiä, joissa verotuksesta riippumattomia taloudellisia perusteita on tarkasteltu laajemmin kuin verovelvollisen intressien näkökulmasta. Näin on menetelty esimerkiksi Juuselan<sup>1191</sup> esiin nostamassa päätöksessä KHO 2016:115, jonka otsikko kuuluu seuraavasti:

Rakennusalan liiketoimintaa harjoittaneiden yhtiöiden X Oy:n ja Y Oy:n kokonaisjakautumiset oli toteutettu vuonna 2005 elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:n mukaisesti. Jakautumisille oli katsottu olleen verotuksessa hyväksyttävät liiketaloudelliset syyt. Jakautumisissa syntyneet Z Oy ja R Oy oli purettu noin kahden vuoden kuluttua jakautumisten jälkeen. A oli ollut osakkaana sekä jakautuneissa että puretuissa yhtiöissä.

Asiassa oli kysymys siitä, tuleeko A:n Z Oy:stä ja R Oy:stä saamien jako-osuuksien verotukseen soveltaa luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä vai VML 28 §:n veron kiertämistä ja VML 29 §:n peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että verovelvollinen voi lopettaa omistamansa yhtiön toiminnan ja purkaa yhtiön, eikä yhtiön purkamiselle lähtökohtaisesti tarvitse esittää liiketaloudellisia syitä. *Tässä tapauksessa asiaa oli kuitenkin arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon aiemmat yhtiöiden jakautumiset, joiden seurauksena nyt kysymyksessä olevat yhtiöt*

---

<sup>1190</sup> Ks. Juusela 2018: 454

<sup>1191</sup> Ks. Juusela 2018: 454.

*olivat syntyneet. X Oy:n ja Y Oy:n jakautumisten keskeisenä syynä oli ollut tavoite myydä yhtiöt, joten jakautumisille oli ollut verotuksesta riippumaton liiketaloudellinen syy.*

Nyt Z Oy:n ja R Oy:n purkamisen jälkeen *tarkasteltaessa järjestelyjä kokonaisuutena ei voitu pitää ilmeisenä, että jakautumiset olisivat olleet vain välivaihe ja että järjestelyjen todellisena syynä olisi ollut jakautumisissa syntyneiden yhtiöiden myöhempi purkaminen ja sen seurauksena osingonjaon verotusta lievempi luovutusvoiton verotus.*<sup>1192</sup> Näin ollen yhtiöiden purkamisiin ei voitu soveltaa VML 28 §:n veronkiertosäännöstä.

A:n Z Oy:stä ja R Oy:stä saamia jako-osuuksia ei tullut katsoa peitellyksi osingoksi, vaan niiden verottamiseen tuli soveltaa luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä.

Päätöksessä korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön osakkeiden myyntiin varautuminen oli vahva taloudellinen peruste oikeustoimelle. Kyseinen peruste on yhtiön osakkeenomistajiin kiinteästi liittyvä taloudellinen syy, joten päätöksen voidaan katsoa ilmentävän verotuksesta riippumattomien syiden kohdentamisen laajaa lähestymistapaa<sup>1193</sup>.

Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on tarkasteltu verotuksesta riippumattomien syiden kohdentamista lähinnä EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että verotuksesta riippumattomien syiden tarkastelua ei pitäisi rajoittaa pelkästään niihin perusteisiin, jotka liittyvät suoraan verovelvolliseen, vaan perusteita pitäisi tarkastella laajemmin<sup>1194</sup>. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön perusteella vaikuttaisi siltä, että verotuksesta riippumattomien syiden tarkastelua ei ole sidottu EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa vain verovelvollista välittömästi edistäviin taloudellisiin ja muihin syihin.

---

<sup>1192</sup> Korostus lisätty.

<sup>1193</sup> Ks. vastaavasti myös Penttilä 2017b: 136, 20 alaviite.

<sup>1194</sup> Penttilä (2017b: 136) katsoo, että EVL 52 h §:n soveltamisen poissulkevat taloudelliset perusteet voivat liittyä yritysjärjestelyyn osallisiin yrityksiin sekä niiden omistajiin. Hänen mukaansa säännöksen soveltamisen voivat estää yhdenkin yritysjärjestelyyn osallisen tahon liiketaloudelliset perusteet riippumatta siitä, palvelevatko järjestelyn taustalla olevat syyt yhtiötä tai niiden osakkaita. Penttilä perustelee näkemystään sillä, että EVL 52 h §:n taustalla oleva yritysjärjestelydirektiivi sääntelee yritysjärjestelyyn osallistuvien yhtiöiden ja näiden osakkeenomistajien verotusta. Lisäksi hän huomauttaa, että omistajien intressissä tehtävät liiketaloudelliset järjestelyt ovat linjassa yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden kanssa, mikä osaltaan puoltaa taloudellisten syiden laajempaa tarkastelua. Penttilä toteaa myös, että omistajiin kytkeytyvien perusteiden huomioon ottamista tukee osaltaan myös se, että omistajat tekevät viime kädessä keskeisimmät yhtiötä koskevat päätökset. Ks. myös Lönnblad 2017: 164.

Esimerkiksi päätöksessä KHO 2013:126 korkein hallinto-oikeus katsoi, että hyväksyttäviä taloudellisia syitä yhtiön sulautumiselle olivat muun muassa konsernirakenteen yksinkertaistaminen, hallintokustannuksista saavutettavat säästöt sekä *vastaanottavan yhtiön osakkaiden sulautuvalle yhtiölle antamien pääomalainojen siirtäminen ja turvaaminen*. Osakkaiden varallisuusaseman turvaaminen on kiistatta omistajien taloudellisiin pyrkimyksiin ja tavoitteisiin liittyvän tavoite. Toisaalta muut järjestelyyn liittyvät syyt olivat pääasiassa yhtiön toimintaan liittyviä taloudellisia perusteita. Näin ollen päätöksestä ei voida päätellä, että yhtiön omistajiin liittyvät tavoitteet olisivat nimenomaisesti estäneet veronkiertösääntöksen soveltamisen. Tästä huolimatta vaikuttaisi siltä, että EVL 52 h §:n soveltamisharkinnassa merkityksellisiä ovat myös sellaiset verotuksesta riippumattomat syyt, jotka eivät välttämättä kohdennu suoraan verovelvolliseen. Kotimaisessa oikeuskäytännössä pitäisi vähintäänkin perustella, jos VML 28 §:n soveltamisharkinnassa sovelletaan EVL 52 h §:ää suppeampaa lähestymistapaa.

## 6.8 Verotuksesta riippumattomien syiden painoarvo ja punninta

Verotuksesta riippumattomien syiden punninta liittyy olennaisella tavalla oikeuden väärinkäytön toteamiseen ja näin ollen myös veron kiertämisen tunnistamiseen. Verotuksesta riippumattomien syiden punninnassa on kyse erilaisten taloudellisten etujen suhteuttamisesta toisiinsa. EU-tuomioistuimen tuomiossa C-126/10, *Foggia*, vaakakupin toiselle puolelle asetettiin oikeustoimella saavutettava verotuksellinen etu ja toiselle puolelle tämän edun suojaamiseksi esitetyt kustannussäästöt. Tuomion perusteluista voidaan päätellä, että veron kiertämisen alueella ollaan silloin, kun lain tarkoituksen kanssa ristiriidassa oleva veroetu painaa vaakakupissa enemmän kuin oikeustoimen tueksi esitetyt verotuksesta riippumattomat syyt.<sup>1195</sup> Asia voidaan muotoilla myös niin, että verotuksesta riippumattomilta syytä edellytetään sitä vahvempaa taloudellista merkittävyyttä, mitä suurempi on oikeustoimesta muodostuva lain tarkoituksen vastainen etu<sup>1196</sup>.

Kotimaisen oikeuskäytännön perusteella verotuksesta riippumattomien syiden punninta on keskeinen osa VML 28 §:n soveltamisharkintaa<sup>1197</sup>. Oikeuskäytännön perusteella lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostuminen voidaan oikeuttaa vain, jos tällaisen edun muodostamalle oikeustoimelle on verotuksesta

<sup>1195</sup> C-126/10, *Foggia*, 47 kohta.

<sup>1196</sup> Ks. vastaavasti veronkiertodirektiivin 6 artiklan osalta Kuźniacki 2020: 157–158.

<sup>1197</sup> Ks. esim. KHO 2014:66 ja KHO 2018:40. Ks. myös EVL 52 h §:n soveltamisharkintaa koskeva päätös KHO 2017:78, jossa korkein hallinto-oikeus huomautti, että mikäli järjestelyssä esitetään syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja, on esitettävä liiketaloudellisia perusteita punnittava.



riippumattomia hyväksyttäviä syitä ja syyt ovat riittävän vahvat. Merkillepantavaa on, että VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevien päätösten perusteluissa ei ole tyypillisesti seurattu oikeuden väärinkäytön kiellon kaksivaiheista arviointikehikkoa. Kaksivaiheisessa arviointikehikossa otetaan tyypillisesti ensin kantaa objektiivisen edellytyksen täyttymiseen ja tarvittaessa tämän jälkeen subjektiivisen edellytyksen täyttymiseen. Koska kansallisessa oikeudessa päätösten perustelutekniikka ei tukeudu kaksivaiheiseen arviointikehikkoon, VML 28 §:n soveltamista koskevien päätösten perusteluista on vaikea arvioida, painavatko vaakakupin toisella puolella oikeustoimesta muodostuvat veroedut sellaisenaan vai pelkästään lain tarkoituksen vastaiset veroedut<sup>1198</sup>. Tutkijoiden keskuudessa vallitsee kuitenkin yksimielinen käsitys siitä, että kotimaisessa oikeuskäytännössä vaakakuppiin asetetaan EU-oikeuden tavoin vain lain tarkoituksen vastaiset veroedut, joita siten peilataan verotuksesta riippumattomia taloudellisia etuja vasten<sup>1199</sup>.

Verotuksesta riippumattomien syiden punnintaa on harjoitettu ainakin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 2014:66 ja KHO 2018:40. Korkeimman hallinto-oikeuden harjoittama punninta ilmenee päätöksissä esitetyistä toteamuksista, joiden mukaan oikeustoimien tueksi esitetyt liikelatoudelliset perusteet ovat olleet *suhteellisen* ohuet<sup>1200</sup>. Suhteellisen ohut ilmaisee käytännössä, että oikeustoimien taustalla on ollut todennäköisesti jonkinlaisia verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä, mutta ne eivät ole riittäneet suojaamaan oikeustoimea VML 28 §:n soveltamiselta<sup>1201</sup>. Tämä voidaan päätellä myös asioiden käsittelyissä esiin tuoduista argumenteista.

Asiassa KHO 2014:66 verovelvollinen perusteli johdon holdingyhtiöjärjestelyä muun ohella sillä, että järjestely mahdollistaisi työnantajayhtiön johtoryhmän oman pääomapanoksen kollektiivisen käyttämisen ja näin ollen järjestely sitouttaisi tehokkaasti johtoryhmää yhteistyöhön työnantajayhtiön hyväksi. Lisäksi verovelvollinen perusteli järjestelyä sillä, että työnantajayhtiön osakeomistuksen järjestäminen kollektiivisesti ja välillisesti erillisen sijoitusyhtiön kautta mahdollistaisi johtoryhmän pitkäaikaisen sitouttamisen. Samalla järjestely muodostaisi yhteisen taloudellisen kannustimen työnantajayhtiön johtoryhmän jäsenille. Verovelvollinen tukeutui perusteluissaan myös siihen, että kollektiivinen osakeomistus

<sup>1198</sup> Ks. myös Verohallinto 2016: > 2.3 Veron kiertämissäännöksen soveltamisesta. Verohallinnon syventävässä ohjeessa todetaan, että jos toimenpiteen tai toimenpiteiden taustalla ei ole riittäviä verotuksesta riippumattomia syitä, veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen on mahdollista. Tällöinkin toimista on täytynyt syntyä verovelvolliselle ilmeinen veroetu.

<sup>1199</sup> Esim. Råbinä (2016: 11) Tampereella 13.5.2016 järjestetyillä Vero-oikeuden tutkimuksen päivillä. Ks. myös Äimä 2017: 169–170 ja EVL 52 h §:n osalta esim. Penttilä 2017b: 133.

<sup>1200</sup> Ks. vastaavasti esim. Helsingin hallinto-oikeuden 16.12.2015 antama päätös T 15/1357/6 (ei julk.) ja 6.10.2016 antama päätös T 16/0916/6 (ei julk.).

<sup>1201</sup> Ks. myös Juusela 2018: 458 ja Knuutinen 2016: 814.

edistäisi johdon keskinäistä yhteistyötä työnantajayhtiön strategian toteuttamisessa. Verovelvollisen esittämät perusteet ovat verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä, vaikka ne liittyvätkin pääasiassa työnantajayhtiöön eikä holdingyhtiön henkilöosakkaisiin. Tämä voi olla keskeinen syy sille, miksi taloudellisten perusteiden ei katsottu olleen riittäviä. Samassa yhteydessä on kuitenkin huomautettava, että eri asia on, ovatko verovelvollisen esittämät perusteet taloudellisesta todellisuudesta irrallaan olevia fasadiperusteita vai onko kyse aidoista taloudellisista perusteista. Tähän on vaikea ottaa kantaa pelkästään annetun päätöksen perusteella.

Asiassa KHO 2018:40 verovelvollinen perusteli kommandiittiyhtiöpohjaista toimintamallia sillä, että toteutettu järjestely mahdollisti joustavan voitto-osuuden jaon. Lisäksi verovelvollinen perusteli järjestelyä sillä, että toimintamalli mahdollisti kommandiittiyhtiön koko tilikauden tuloksen jakamisen yhtiömiehille yksityisotoina, mikä ei olisi ollut mahdollista toisessa yhtiömuodossa. Verovelvollisen esittämien argumenttien mukaan yksityisotot mahdollistivat puolestaan yhtiön nettovarallisuuden pysymisen alhaisena, jolloin myös uusien vastuunalaisten yhtiömiesten sisääntulohinta voitiin pitää alhaisena<sup>1202</sup>. Verovelvollisen esittämät syyt ovat tässäkin tapauksessa verotuksesta riippumattomia syitä. Näin on siitä huolimatta, että oikeustoimella tavoitellut taloudelliset päämäärät olisi voitu saavuttaa ainakin joiltain osin muuten kuin toimimalla kommandiittiyhtiömuodossa. Niin ikään kyseisen päätöksen kohdalla on todettava, että päätöksen perustelujen pohjalta on vaikea ottaa kantaa, ovatko verovelvollisen esittämät syyt taloudellisesta todellisuudesta irrallaan olevia fasadiperusteita vai ovatko syyt aitoja taloudellisia perusteita.

Verotuksesta riippumattomien syiden punninta ja erityisesti taloudellisten etujen suhteuttaminen toisiinsa ei ole ongelmatonta. Eräs ongelma liittyy siihen, edellytetäänkö verrattavilta suureilta, eli lain tarkoituksen vastaisilta veroeduilta ja verotuksesta riippumattomilta taloudellisilta eduilta, yhteismitallisuutta. Yhteismitallisuuden edellytyksenä on, että kummankin suureen rahallinen arvo olisi määriteltävissä edes jokseenkin luotettavalla tavalla. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun kohdalla rahallisen arvon määrittäminen tapahtuu käytännössä aineellisen verolainsäädännön avulla ja veroviranomaisen toimesta. Toisin on asian laita, kun tarkasteluun otetaan verotuksesta riippumattomien taloudellisten syiden rahallinen arvo. Luotettavan rahallisen arvon määrittäminen voi nimittäin osoittautua mahdottomaksi tehtäväksi. Näin on esimerkiksi tilanteessa, jossa

---

<sup>1202</sup> Käytännössä vastaavaan perusteluun on vedottu ainakin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä KHO 4.7.2001 T 1546 ja KHO 10.3.2017 T 1193, joissa korkein hallinto-oikeus piti uusien osakkaiden mukaantulon mahdollistamista verotuksesta riippumattomana syynä.

oikeustoimen taloudellisena tavoitteena on yhtiön arvon kasvattaminen. Toisin on kuitenkin silloin, kun oikeustoimella tavoitellaan esimerkiksi konkreettisia hallinnollisia säästöjä, joiden rahallisen arvon pitäisi olla laskettavissa tai ainakin luotettavasti arvioitavissa<sup>1203</sup>.

Esimerkit kertovat siitä, että verrattavat suureet eivät ole välttämättä yhteismitallisia. Tämä johtaa kysymään, pitäisikö ei-yhteismitallisten suureiden punninnasta luopua. Vastaus kysymykseen on kielteinen. Lopputuloksen kannalta olisi tietenkin toivottavaa, että suureet olisivat mahdollisimman yhteismitallisia. Selvää on kuitenkin, että VML 28 §:n soveltamisharkinnassa on voitava ottaa huomioon myös sellaiset verotuksesta riippumattomat syyt, joille ei ole määriteltävissä suoraa rahallista arvoa tai joiden kohdalla tämän arvon määrittäminen on vähintäänkin haastavaa. Suureiden ollessa ei-yhteismitallisia punninnassa pitäisi kiinnittää huomiota erityisesti niihin olosuhteisiin, joissa oikeustoimi toteutetaan tai joissa se on toteutettu. Lisäksi punninnassa pitäisi ottaa huomioon, että oikeustoimesta koituva taloudellinen hyöty voi olla merkittävä, vaikka sille ei pystyttäisi määrittelemään luotettavaa rahallista arvoa. Taloudellinen arvo voidaan kuitenkin tuoda esille myös muutoin kuin rahallisen arvon konkreettisen määrittelyn kautta ja tämä pitäisi ottaa huomioon verotuksesta riippumattomien syiden punninnassa.

---

<sup>1203</sup> Ks. esim. EVL 52 h §:n soveltamisharkintaa koskeva päätös KHO 2013:126, jossa verovelvollinen oli arvioinut verotuksen toimittamisen yhteydessä sulautumisesta seuraavien hallinnointikulujen vuotuiseksi säästökseen noin 25 000. Oikaisuvaatimuksen yhteydessä verovelvollinen oli ilmoittanut hallinnointikulujen toteutuneeksi säästökseen noin 50 000 euroa.

## 7 KESKEISET TUTKIMUSTULOKSET

### 7.1 Yhteenvedo tutkimuskysymyksistä

Tutkimuksen kohteena oli veron kiertämisen tunnistaminen. Tutkimuksessa tunnistettiin ja systematisoitiin veron kiertämisen tunnusmerkkejä sekä analysoitiin havaittujen tunnusmerkkien sisältöä. Tutkimuksen tarkoituksena oli tuottaa väliaineita sen arviointiin, milloin oikeustoimessa on kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.

Veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistamisen ja sisällön selvittämisen viitekehys muodostui tutkimuksessa EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä kehittyneestä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta. Lähestymistapa poikkesi näin ollen aiemmin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa omaksutusta tarkastelunäkökulmasta, jossa veron kiertämistä ja VML 28 §:n tulkintaa on lähestytty pääasiassa puhtaasti kansallisesta näkökulmasta. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin myötä VML 28 §:n kansallisen tulkinnan rinnalle on muodostunut merkittävä tulovero-oikeudellinen osa-alue, jossa veron kiertämisen tunnistamista on arvioitava oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ja sen asettamat reunaehdot huomioon ottaen.

Tutkimuksessa etsittiin vastausta kolmeen tutkimuskysymykseen:

1. Millaisin keinoin veron kiertämistä voidaan estää ja miten veron kiertämisen estämisen keinoja voidaan jäsentää?
2. Miten EU-oikeus ja EU-oikeuden tulkintavaikutus on otettava huomioon, VML 28 §:n tulkinnassa?
3. Mitkä ovat veron kiertämisen tunnusmerkit, ja mikä on näiden tunnusmerkkien sisältö VML 28 §:n tulkinnassa?

### 7.2 Veron kiertämisen estäminen

Tutkimusteemaa lähestyttiin ensivaiheessa veron kiertämisen estämisen näkökulmasta, koska veron kiertäminen ja veron kiertämisen tunnusmerkit määrittävät pitkälti veron kiertämistä estävien keinojen, erityisesti veron kiertämistä estävän sääntelyn kautta. Tämän takia valittu asetelma ei ole ollut vain esitystekninen, vaan veron kiertämistä estävien keinojen lähempi tarkastelu ja veron kiertämistä estävien keinojen jäsentäminen on ollut perusteltu ratkaisu.

Veron kiertämisen estämisessä on kyse sellaisten keinojen valinnasta, joiden avulla lainsäätäjän tai lainsoveltajan on mahdollista torjua lain tarkoituksen vastaisten veroetujen myöntäminen. Veron kiertämisen estämisen keinovalikoiman ytimessä ovat tyypillisesti erilaiset veron kiertämisen estämiseksi säädettyt säännökset. Tällaisiin säännöksiin kuuluvat yleiset, kohdennetut ja erityiset veronkiertosäännökset. Tutkimus osoittaa, että veron kiertämisen estämisen keinovalikoima on laaja ja että veron kiertämisen estämisessä ei voida tukeutua pelkästään veron kiertämistä estävien säännösten olemassaoloon.

Tutkimuksessa kehitetyn systematiikan mukaan veron kiertämisen estämisen keinot voidaan jakaa *primaarisiin* ja *sekundaarisiin* keinoihin. Primaaristen keinojen avulla pyritään estämään tai vähentämään lain normaalin tulkinnan ja lain tarkoituksen välille muodostuvia jännitteitä. Primaaristen keinojen avulla pyritään myös estämään ei-toivottujen veronminimointitoimien esiintymistä. Veron kiertämisen estämisen primaarisiin keinoihin kuuluvat huolellinen lainvalmistelu, lainsäädäntötapa sekä sellaiset aineelliset säännökset, joilla pyritään estämään esimerkiksi oikeuskäytännössä havaittujen ei-toivottujen veronminimointitoimien hyödyntäminen. Primaarisiin keinoihin voidaan sisällyttää myös sellaiset toimet, joilla pyritään lisäämään yleistä veronmaksuymönteisyyttä.

Tutkimuksessa on havaittu, että veron kiertämisen estämisen primaaristen keinojen rinnalle tarvitaan lain tarkoituksen toteutumista turvaavia sekundaarisia keinoja. Sekundaarisiin keinoihin kuuluvat veron kiertämisen estämiseksi nimenomaisesti säädettyt yleiset ja kohdennetut veronkiertosäännökset sekä veron kiertämisen estämiseksi säädettyt säädökset, kuten väliyhteisölaki ja hybridilaki. Veron kiertämisen estämisen sekundaarisiin keinoihin voidaan sisällyttää myös verolain normaalitulkinta.

Siinä, missä primaarisilla keinoilla pyritään estämään ei-toivottujen veronminimointitoimien muodostuminen, sekundaaristen keinojen tehtävänä on laukaista verolain normaalin tulkinnan ja lainsäädännön tarkoituksen välille muodostunut jännite. Veron kiertämistä estävien keinojen tavoitteet ovat siis erilaiset riippuen siitä, kuuluvatko ne primaarisiin vai sekundaarisiin keinoihin. Samalla voidaan todeta, että primaariset keinot ovat nimensä mukaisesti ensisijaisia suhteessa sekundaarisiin keinoihin. Primaariset ja sekundaariset keinot eivät ole kuitenkaan toisiaan poissulkevia, vaan ne täydentävät toisiaan ja mahdollistavat veron kiertämisen estämisen. Veron kiertämisen estäminen perustuu näin ollen primaaristen ja sekundaaristen keinojen käyttöön.

Lain normaalitulkinta kuuluu veron kiertämisen estämisen sekundaarisiin keinoihin, ja se muodostaa mielenkiintoisen tarkastelukohteen veron kiertämisen estämisen ja tunnistamisen näkökulmasta. Merkillepantavaa on, että VML 28 §:llä on

pitkä historia, minkä takia lain normaalitulkinnan käyttöä veron kiertämisen estämisessä ei ole ollut tarvetta pohtia kansallisessa oikeuskirjallisuudessa kovin syvällisesti<sup>1204</sup>. Oikeuskäytännöstä tehdyt havainnot kuitenkin osoittavat, että lain normaalitulkinnalla on sijansa veron kiertämisen estämisessä. Oikeustoimien tosiasiallista oikeudellista sisältöä on nimittäin mahdollista arvioida osana verolain normaalitulkintaa<sup>1205</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että raajanveto lain normaalitulkinnalla tai VML 28 §:n soveltamisella ratkaistavien tapausten välillä on lähinnä päätösten perustelutekniikkaan liittyvä kysymys<sup>1206</sup>.

Tutkimuksen perusteella verolain normaalitulkinnan ja VML 28 §:n suhde ei ole täysin selvä. Oikeuskäytännön perusteella osassa päätöksissä asiaratkaisua on lähestytty ensisijaisesti verolain normaalitulkinnalla ja toissijaisesti VML 28 §:llä. Osassa päätöksissä asiaratkaisua on lähestytty pelkästään verolain normaalitulkinnalla. Asiaratkaisun saavuttamisen tavalla on merkitystä ensinnäkin sen kannalta, voidaanko oikeustoimea kutsuta VML 28 §:ssä tarkoitetulla tavalla veron kiertämiseksi. Vero-oikeudellisesti tarkasteltuna veron kiertämiseksi voidaan kutsua ainoastaan sellaisia oikeustoimia, joissa veroetu on evätty yleiseen tai kohdennettuun veronkiertosääntöön tukeutuen. Toiseksi asiaratkaisun saavuttamisen tavalla on merkitystä siitä syystä, että lain normaalitulkintaan perustuvissa päätöksissä ei tarvitse ottaa kantaa veroedun hyväksyttävyyteen eli siihen, onko kyse lain tarkoituksen vastaisesta edusta. Lain normaalitulkintaan perustuvissa päätöksissä merkitystä ei ole myöskään oikeustoimen tarkoituksella, koska lain normaalitulkintaan ei kuulu ainakaan lähtökohtaisesti oikeustoimen tarkoituksen arviointi.

Oikeuskäytännön perusteella voidaan päätellä, että veroetuja muodostavia oikeustoimia arvioidaan todennäköisemmin VML 28 §:n soveltamisedellytysten kannalta, jos kyseessä on monimutkainen tai uudentyypinen oikeustoimi. Havaintoa voidaan selittää sillä, että tällöin lainsoveltajan on arvioitava oikeustoimia niiden tosiasiallisen taloudellisen luonteen mukaisesti. Kyse on tällöin kokonaisharkintaan pohjaavasta tarkastelusta<sup>1207</sup>. Sen sijaan oikeustoimea arvioidaan lain normaalitulkinnan kannalta sitä todennäköisemmin, mitä vakiintuneempi on aineellisen verolainsäädännön tulkinta tai mitä joustavampi aineellinen verolain säännös on tulkinnan kohteena.<sup>1208</sup> Erityisesti jälkimmäisessä tilanteessa aineellinen verolain säännös mahdollistaa jo itsessään lain tarkoituksen mukaisen lopputuloksen ilman, että lopputuloksen saavuttamiseen tarvittaisiin VML 28 §:ää.

---

<sup>1204</sup> Knuutinen 2020a: 51.

<sup>1205</sup> Ks. myös Knuutinen 2015b: 1058.

<sup>1206</sup> Tikka 1972: 309.

<sup>1207</sup> Ks. esim. KHO 2014:66 ja KHO 2016:72.

<sup>1208</sup> Ks. myös Urpilainen 2020: 4.

### 7.3 EU-oikeus ja EU-oikeuden tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa

Yleisen veronkiertosäännöksen juuret ulottuvat vuoteen 1923. Aikaan, jolloin IlmoitusvelvL 16.2 §:ään sisällytettiin ensimmäinen veron kiertämisen estämiseen tähtäävä yleislauseketyyppinen veronkiertosäännös<sup>1209</sup>. Varsinaisesta yleisestä veronkiertosäännöksestä säädettiin vuonna 1943, kun valtion tuloverotuksessa sovellettava TOL 95.2 § sisällytettiin tulo- ja omaisuusverolakiin. Sittemmin säännös siirtyi VerL 56 §:ään, josta se siirtyi myöhemmin VML 28 §:ään.

VML 28 §:n lainsäädäntöhistorian aikana säännöksen soveltamisesta on kertynyt runsaasti oikeuskäytäntöä, joka on selventänyt sanamuodoltaan avoimen säännöksen sisältöä ja soveltamisalan rajoja. Lainsäädäntöhistoriansa aikana VML 28 §:n sanamuoto on säilynyt muuttumattomana muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Tästä huolimatta oikeuskirjallisuudessa vallinneet käsityksen säännöksen tulkinnasta ja soveltamisalasta ovat vaihdelleet. Merkittävämpiä ajattelutapojen muutoksia on kutsuttu tässä tutkimuksessa paradigman muutoksiksi.

Ensimmäinen paradigman muutos ajoittuu *Tikan* väitöskirjan julkaisun jälkeisiin vuosiin. Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa ennen vuotta 1972 vallinnut käsitys TOL 95.2 §:stä ja myöhemmin VerL 56 §:stä oli yksityisoikeuspainotteinen ja veron kiertämisen estämistä tarkasteltiin simulaatio-opin viitekehyksessä. Simulaatio-opin kannattajiin kuulunut *Rekola* katsoi, että yleistä veronkiertosäännöstä voitiin soveltaa vain oikeustoimiin, jotka olivat joko dissimuloituja eli peiteltyjä oikeustoimia tai simuloituja eli valeoikeustoimia<sup>1210</sup>. *Rekolan* mukaan yleistä veronkiertosäännöstä ei voitu soveltaa, jos oikeustoimessa ei ollut kyse kummastakaan. Taustalla oli ajatus siitä, että oikeustoimia oli käsiteltävä vero-oikeudessa sellaisena, miksi ne oli alun perin tarkoitettu<sup>1211</sup>.

Simulaatio-opin kannattajiin kuului myös *Voipio*, jonka mukaan VerL 56 §:n ydinkysymys liittyi todellisen ja näennäisen vastakohtaan<sup>1212</sup>. *Voipio* katsoi, että näennäisiä oikeustoimia syntyi joko verovelvollisten tietien heidän toimestaan tai verovelvollisten tietämättä<sup>1213</sup>. Tätä simulaatio-opin laajenuksesta käytetään oikeuskirjallisuudessa myös ilmaisua objektivisoitu simulaatio-oppi<sup>1214</sup>. *Voipion* käsitys VerL 56 §:stä oli, että säännöksen soveltamisen kannalta merkityksellistä oli vain se, oliko oikeustoimi yksityisoikeudellisesti pätevä. *Voipio* ei antanut painoarvoa

<sup>1209</sup> Urpilainen 2013: 199 ja Knuutinen 2014e: 169.

<sup>1210</sup> *Rekola* 1953: 209.

<sup>1211</sup> *Rekola* 1947: 485–486.

<sup>1212</sup> *Voipio* 1968: 290.

<sup>1213</sup> *Voipio* 1968: 105, alaviite 4 ja 208.

<sup>1214</sup> *Torkkel* 2020b: 343.

veronvälttämistarkoituksen soveltamisedellytykselle, joka ilmaistiin VerL 56 §:n toisessa virkkeessä.<sup>1215</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö ei antanut varauksetonta hyväksyntää simulaatio-opin kannattajien näkemyksille VerL 56 §:n tulkinnasta ja soveltamisedellytyksistä. Tämä tarjosi vero-oikeuden tutkijoille hedelmällisen mahdollisuuden simulaatio-oppiin pohjautuvista käsityksistä irtautumiseen. Voidaankin katsoa, että simulaatio-oppiin pohjautuva paradigma alkoi murtua, kun Tikka julkaisi käsityksensä yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisalasta vuonna 1972 ilmestyneessä väitöskirjassaan. Tikka irtautui VerL 56 §:n simulaatio-opin mukaisista rajoituksista ja erotti veron kiertämistä koskevan kysymyksen vale- ja peiteltyjä oikeustoimia koskevasta kysymyksestä. Oikeuskäytäntöön tukeutuen Tikka piti ilmeisenä, että VerL 56 §:ää voitiin soveltaa yksityisoikeudellisesti moitteettomiin oikeustoimiin, joten säännöksen soveltaminen ei ollut rajoittunut vale- ja peiteltyihin oikeustoimiin<sup>1216</sup>.

Tikka katsoi myös, että VerL 56 §:n veronkiertotarkoituksen soveltamisedellytyksellä oli itsenäinen ja tärkeä merkitys säännöksen soveltamisharkinnassa. Tikan mukaan VerL 56 §:n soveltamisen kannalta oli olennaisen tärkeää, mihin oikeustoimella pyrittiin<sup>1217</sup>. Tikka näki VerL 56 §:n soveltamistapanormina, jonka tehtävänä oli osoittaa verolain säännönmukaista realistisemmän soveltamistavan käyttöalue. Tällöin myös veronkiertämistarkoitusta osoittava tunnusmerkki tuli mielekkääksi osaksi säännöksen soveltamista<sup>1218</sup>. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen osalta Tikka katsoi, että periaate ei ollut hyödyllinen VerL 56 §:n kannalta. Syy oli siinä, että Tikan mukaan oikeuden väärinkäytön kiellon periaate vaikutti lähinnä sellaisissa maissa, joissa ei ollut säädännäistä yleistä veronkiertosäännöstä. Tikan käsitykset VerL 56 §:stä ja säännöksen tulkinnasta vakiintuivat vallitsevaksi kannaksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa.<sup>1219</sup>

Edellä todettuun peilaten käsillä oleva tutkimus voidaan asemoida nykyisen VML 28 §:n paradigman muutoskohtaan. Tällä kertaa muutoksen ajurina ei ole korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö, vaan oikeudellisessa sääntely-ympäristössä tapahtunut muutos. Muutos kytkeytyy vuonna 2016 hyväksytyyn veronkiertodirektiiviin ja direktiivin 6 artiklan sisältämän yleisen veronkiertosäännöksen kansalliseen implementointiin. Direktiivin 6 artiklan sisältämä yleinen veronkiertosäännös on pitänyt implementoida kansalliseen sääntelyyn 31.12.2018 mennessä. Direktiivin 6 artiklaa ei ole sanan varsinaisessa merkityksessä

---

<sup>1215</sup> Voipio 1968: 283–285.

<sup>1216</sup> Tikka 1972: 304.

<sup>1217</sup> Tikka 1972: 311–314.

<sup>1218</sup> Tikka 1972: 315.

<sup>1219</sup> Tikka 1972: 194–195.



implementoitu Suomen verolainsäädäntöön, vaan valtiovarainministeriön valmistelutyön pohjalta tehtiin päätös olla tekemättä erityisiä lainsäädäntötoimia. Valtiovarainministeriössä tehdyn valmistelutyön pohjalta katsottiin, että VML 28 § vastaa olennaisilta osin direktiivin 6 artiklaa ja että VML 28 §:n muuttaminen direktiivin takia aiheuttaisi oikeudellista epävarmuutta, jos vakiintunutta oikeuskäytäntöä jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon<sup>1220</sup>. Mainituista syistä direktiivin 6 artikla katsottiin implementoiduksi VML 28 §:llä. Direktiivin 6 artiklan implementointi ei kuitenkaan ilmene millään tavoin VML 28 §:n sanamuodosta.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementointiratkaisun takia aiemmin kansalliseen sääntelyyn pohjautuneesta VML 28 §:stä on muodostunut direktiivipohjaista sääntelyä. Asetelma, jossa direktiivin 6 artikla on katsottu implementoiduksi VML 28 §:llä on jättänyt avoimeksi useita VML 28 §:n tulkintaa koskevia kysymyksiä. Keskeinen niistä liittyy EU-oikeuden tulkintavaikutuksen laajuuteen. Direktiivin soveltamisala kattaa direktiivin 1 artiklan mukaisesti vain yhteisöjen tuloverotuksen. VML 28 §:n soveltamisalaan kuuluvat puolestaan kaikkiin VML §:ssä määritellyt verot, kuten luonnollisten henkilöiden tulovero. Soveltamisalojen erojen kannalta olennainen kysymys on, kuinka laaja direktiivin tulkintavaikutus on VML 28 §:n tulkinnassa. Tutkimuksen mukaan direktiivin tulkintavaikutuksen on oltava laaja. Tämä tarkoittaa sitä, että direktiivin tulkintavaikutus ei rajoitu VML 28 §:n tulkinnassa ainoastaan yhteisöjen tuloverotukseen.

Tilanne, jossa VML 28 §:ää tulkittaisiin tilannesidonnaisesti eri tavoin heikentäisi oikeusvarmuutta ja ratkaisujen ennustettavuutta. Tilannesidonnainen tulkinta olisi ongelmallinen myös siitä syystä, että tälle ei löydy tukea VML 28 §:n sanamuodosta. Laajan tulkintavaikutuksen omaksumiselle ei ole estettä, vaikka veronkiertodirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa on todettu, että direktiivin soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa sellaisiin yksiköihin, joihin ei sovelleta yhteisöveroa. Direktiivin 3 artiklan mukaisesti kyseessä on minimidirektiivi, jolloin jäsenvaltiot saavat halutessaan säätää direktiivin tavoitteita pidemmälle menevästä kansallisesta sääntelystä edellyttäen, että sääntely ei ole ristiriidassa direktiivin ja EU-oikeuden kanssa. Asetelmalle, jossa direktiivin 6 artikla on katsottu implementoiduksi VML 28 §:llä ja jossa direktiivillä katsotaan olevan laaja tulkintavaikutus VML 28 §:ää tulkittaessa, ei ole vastoin direktiivin määräyksiä.

Veronkiertodirektiivin laaja tulkintavaikutus tarkoittaa, että VML 28 §:ää on tulkittava ja sovellettava jatkossa niiden EU-oikeuden asettamien reunaehtojen edellyttämällä tavalla, jotka määrittävät veron kiertämisen estämistä ja tunnistamista

<sup>1220</sup> Valtiovarainministeriö 2018: 53.

EU-oikeudessa. Tärkein reunaehto on asettaja on EU-oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluva oikeuden väärinkäytön kieltö.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin myötä oikeuden väärinkäytön kiellosta on tullut veron kiertämisen estämistä koskevien tilanteiden tulkintaa ohjaava taustaperiaate, jonka huomioon ottamista ei voida sivuuttaa VML 28 §:n tulkinnassa ja soveltamisessa. Oikeuden väärinkäytön kiellosta onkin muodostunut keskeinen veron kiertämistä koskevien kysymysten tulkintaa ohjaava periaate direktiivin 6 artiklan implementoinnin myötä. Veron kiertämisen tulkintaa ohjaavana periaatteena oikeuden väärinkäytön kieltö ulottuu kiistatta EU-oikeudellisiin tilanteisiin. Tärkeää on huomata, että direktiivin 6 artiklan laajan tulkintavaikutuksen takia oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ulottuu jatkossa myös sellaisiin kansallisiin tilanteisiin, joissa lain tarkoituksen vastaisella veroedulla ei ole EU-oikeudellista ulottuvuutta. Kyse voi siis olla tilanteesta, joissa soveltamisharkinnan kohteena on puhtaasti kansallinen säännös, kuten TVL 33 b §:n 3 momentti. Näin ollen oikeuden väärinkäytön kiellon asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle on otettava huomioon kaikissa VML 28 §:n tulkintaa ja soveltamista koskevissa tilanteissa.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ydin on, että oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. EU-oikeuden soveltamista ei siis voida ulottaa väärinkäytön luonteisiin menettelyihin. Vero-oikeuden oikeudenalalla oikeuden väärinkäytön kiellon periaate määrittää käytännössä EU-oikeudelliset reunaehdot sille, millä edellytyksillä oikeustoimessa on kyse illegaalista veron kiertämisestä. Periaatteen olemassaolon tarkoituksena on näin ollen estää oikeussubjekteja saamasta lain tarkoituksen vastaisia veroetuja tilanteissa, joihin on ryhdytty tällaisten etujen varmistamiseksi.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan toimeenpaneva VML 28 § on ymmärrettävä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen erityiseksi ilmentymäksi. Samanaikaisesti direktiivin 6 artikla ja VML 28 § on nähtävä periaatteen kodifioivina säännöksinä. Oikeuden väärinkäytön kieltö on puolestaan nähtävä kyseisten säännösten tulkintaa keskeisesti ohjaavana yleisenä oikeusperiaatteena, joka asemoituu EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Edellä todettu huomioon ottaen tutkimuksen keskeinen tutkimustulos on, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä VML 28 §:ää voidaan soveltaa vain, kun tarkasteltavassa oikeustoimessa on kyse EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä tarkoitettusta oikeuden väärinkäytöstä riippumatta siitä, onko VML 28 §:n soveltamisharkinnan kohteena yhtiöiden tuloverotusta tai luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskeva asia.

EU-tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttää *objektiivisen* ja *subjektiivisen* edellytyksen täyttymistä. Objektiivinen ja subjektiivinen edellytys ovat itsenäisiä, mutta kumulatiivisia oikeiden väärinkäytön toteamisen tunnusmerkkejä. Näin ollen veron kiertämisen toteamisen ehtona on kummankin edellytyksen täyttyminen. Objektiivisen edellytyksen täyttyminen edellyttää, että soveltamisharkinnan kohteena olevan säännöksen tarkoitusta ei saavuteta, vaikka säännöksen muodolliset soveltamisedellytykset täyttyisivät. Tällöin oikeustoimen lainmukaisuuden arvioinnin mitta-  
puuna on soveltamisharkinnan kohteena olevan aineellisen säännöksen tarkoitus ja tämän tarkoituksen toteutuminen. Voidaankin sanoa, että objektiivinen edellytys tuo oikeuden väärinkäytön arviointiin teleologisen laintulkinnan ulottuvuuden.

Objektiivisen edellytyksen täyttymisen arviointi edellyttää, että lainsoveltaja yksilöi oikeustoimen kannalta merkitykselliset säännökset ja näiden säännösten päämäärät. Tämän jälkeen lainsoveltajan on arvioitava, täyttääkö oikeustoimi yksilöityjen säännösten päämäärät. Veron kiertämisen kannalta kyse on siitä, muodostuuko oikeustoimesta veroetu, joka on ristiriidassa lain tarkoituksen kanssa. Mikäli vastaus on myöntävä, oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen objektiivinen edellytys täyttyy. Tämä ei kuitenkaan sellaisenaan tarkoita, että oikeustoimessa olisi kyse oikeuden väärinkäytöstä ja veron kiertämisestä.

Huomionarvoista on, että objektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnin lähtökohdaksi ei voida ottaa aineellisen sääntelyn fiskaalista tarkoitusta. Tämä johtaisi nimittäin tilanteeseen, jossa kaikki veroedun muodostavat oikeustoimet olisivat fiskaalisen tavoitteen vastaisia. Tästä syystä objektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota sääntelyn erityiseen tarkoitukseen.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen subjektiivinen edellytys on toissijainen suhteessa objektiiviseen edellytykseen. Tämä tarkoittaa sitä, että subjektiivinen edellytys on merkityksellinen ainoastaan tilanteissa, joissa objektiivinen edellytys täyttyy. Subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arvioinnissa on kyse oikeustoimen tarkoituksen selvittämisestä ulkoisesti havaittavissa olevien tosiseikkojen avulla. Kyse ei siis ole verovelvollisen mielentilojen selvittämisestä. Subjektiivinen edellytys onkin subjektiivinen vain siltä osin kuin sen avulla pyritään selvittämään lain tarkoituksen kanssa ristiriidassa olevien oikeustoimien tavoite.

Oikeuden väärinkäytön kiellon täyttymistä koskeva todistustaakka jakautuu veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken. Objektiivisen edellytyksen osalta todistustaakka on veroviranomaisella. Veroviranomaisen tehtävänä on osoittaa, että oikeustoimesta muodostuva veroetu on lain tarkoituksen vastainen. Näin on siitä huolimatta, että aineellisen sääntelyn muodollisia soveltamisedellytyksiä olisi

noudatettu. Kun veroviranomainen on perustellen todennut objektiivisen edellytyksen täyttyneen ja kun veroviranomaisella on näin ollen myös perusteltu syy epäillä, että oikeustoimen tarkoituksena on veroetujen tavoittelu, todistustaakka siirtyy verovelvolliselle. Tämän jälkeen verovelvollisen vastuulla on esittää näyttöä oikeustoimen taustalla olevista syistä. Käytännössä kyse on sen osoittamisesta, että oikeustoimea ei ole tehty verosta vapautumisen tarkoituksessa. Tällöin verovelvollisen on esitettävä näyttöä sen tueksi, että oikeustoimen taustalla ovat aidot ja riittävät verotuksesta riippumattomat syyt. Veroviranomainen ei voi kuitenkaan vaatia verovelvolliselta systemaattista näyttöä oikeustoimen tarkoituksesta, jos sillä ei ole näyttöä objektiivisen edellytyksen täyttymisestä. Mikäli veroviranomainen vaatii systemaattisesti näyttöä veroetuja muodostavien oikeustoimien tarkoituksesta, menettely on vastoin EU-oikeuden suhteellisuusperiaatetta. Tämä korostaa osaltaan objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen etusijajärjestystä ja edellytysten kumulatiivista suhdetta toisiinsa.

#### 7.4 Veron kiertämisen tunnusmerkit

Oikeuden väärinkäytön kieltä asetetaan veron kiertämisen tunnistamiselle kaksi keskeistä reunaehto. Oikeustoimen on ensinnäkin täytettävä objektiivinen edellytys eli oikeustoimen seurauksena täytyy muodostua konkreettinen ja samalla lain tarkoituksen vastainen veroetu. Toiseksi oikeustoimen on täytettävä subjektiivinen edellytys, jolloin lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen taustalla ei ole aitoja ja riittäviä verotuksesta riippumattomia syitä. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta voidaan johtaa veron kiertämisen tunnusmerkistö, joka määrittää VML 28 §:n soveltamista. Veron kiertämisen tunnusmerkit voidaan systematisoida neljään ryhmään:

- 1) konkreettinen veroetu;
- 2) lain tarkoituksen vastainen veroetu;
- 3) verotuksesta riippumattomat syyt; ja
- 4) verotuksesta riippumattomien syiden punninta.

Kaksi ensimmäistä tunnusmerkkiä muodostavat oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivisen edellytyksen ja kaksi jälkimmäistä subjektiivisen edellytyksen. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta seuraten veron kiertämisen tunnistamisessa on ensivaiheessa arvioitava, muodostuuko tarkasteltavasta oikeustoimesta konkreettinen veroetu. Määritelmällisesti kyseessä on konkreettisesti osoitettavissa oleva rahamääräinen etu, joka vähentää suoritettavan veron määrää.

Oikeuden väärinkäytön kieltä ei aseta ehtoja sille, kuinka suppeasti tai laajasti käsitettä on tulkittava. Tulkintaohjetta ei tarjoa myöskään veronkiertodirektiivin 6 artikla, jolloin kansallisen lainsoveltajan vastuulla on määrittää, kuinka laajasti konkreettisen veroedun käsitettä tulkitaan. Kansallisessa oikeuskäytännössä veroedun käsitettä on tulkittu VML 28 §:n soveltamisharkinnassa varsin laajasti. Merkitystä ei ole annettu esimerkiksi sille, vaikuttaako veroetu suoritettavan veron määrään suoraan vai välillisesti. Veroeduksi on katsottu esimerkiksi menoerän vähennyskelpoisuus, tulon verovapaus ja verotuksen lykkääntyminen. Käsittemäärittelyn ulkopuolelle ovat kuitenkin jääneet muissa verojärjestelmissä muodostuvat veroedut.

Konkreettisen veroedun muodostuminen ei itsessään tarkoita, että oikeustoimessa olisi kyse veron kiertämisestä. Veron kiertämisen tunnistaminen edellyttää nimitäin, että tavoiteltava etu on perusteeton eli lain tarkoituksen vastainen. Näin ollen lainsoveltajan on otettava kantaa veroedun perusteettomuuteen. Tärkeänä tulkintamateriaalina toimivat tällöin säännösteksti, lain esityöt ja oikeuskäytäntö. Tutkimuksen perusteella lain tarkoituksen vastaisen veroedun arviointi on veron kiertämisen tunnistamisen haastavin vaihe. Haasteet paikantuvat erityisesti aineellisten säännösten tarkoituksen selvittämiseen ja tarkoituksen toteutumisen arviointiin. Lain tarkoituksen vastaisen veroedun tunnistamisen haasteet näkyvät kansallisessa oikeuskäytännössä erityisesti VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevien päätösten perusteluissa. Tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella VML 28 §:n soveltamisharkintaa koskevissa päätöksissä ja niiden perusteluissa otetaan harvoin kantaa lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostumiseen. Näin ollen voidaan todeta, että lain tarkoituksen vastaisen veroedun arviointi näyttäisi jäävän taka-alalle kansallisessa oikeuskäytännössä. Tästä syystä tutkimuksessa on vaikea tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä, täyttääkö vallitseva VML 28 §:n tulkinta- ja soveltamiskäytäntö oikeuden väärinkäytön edellyttämän objektiivisen edellytyksen reunaehdon veron kiertämisen tunnistamisessa.

Tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella on selvää, että VML 28 §:n soveltamisharkinnassa pitäisi pyrkiä jatkossa yksilöimään aiempaa selkeämmin ne seikat, joiden takia veron kiertämisen tunnistamisen objektiivinen edellytys joko täyttyy tai ei täyty. Viimeaikaiset EVL 52 h §:n soveltamista koskevat vuosikirjapäätökset KHO 2017:78 ja KHO 2021:65 ovat hyviä esimerkkejä päätöksistä, joissa on otettu huomioon oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asettamat reunaehdot veron kiertämisen tunnistamiselle. Kummassakin päätöksessä on arvioitu esimerkiksi objektiivisen soveltamisedellytyksen täyttymistä.

Veron kiertämisen tunnistamisen kolmas vaihe on oikeustoimen tarkoituksen selvittäminen. Oikeustoimen tarkoituksen selvittäminen on tärkeä vaihe vain

sellaisissa tilanteissa, joissa oikeustoimi muodostaa lain tarkoituksen vastaisen veroedun. Tämä tarkoittaa sitä, että oikeustoimen tarkoituksella ei ole merkitystä tilanteissa, joissa objektiivinen edellytys ei täyty. Oikeustoimen tarkoituksen selvittämällä pyritään vastaamaan kysymykseen, onko lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen taustalla muita syitä kuin veroseuraamusten alentaminen. Oikeustoimen tarkoituksen selvittämisessä on olennaista, että oikeustoimea tarkastellaan kokonaisuutena eikä tarkoituksen selvittämisessä tukeuduta ennalta määrättyihin yleisiin arviointiperusteisiin. Ennalta määrättyjen yleisten arviointiperusteiden käyttö voisi johtaa veroedun epäämiseen siitä riippumatta, onko oikeustoimessa tosiasiallisesti kyse veron kiertämisestä.

Oikeustoimen tarkoituksen arviointi on tehtävä ulkoisesti havaittavissa olevien objektiivisten tosiseikkojen avulla. Tyypillisiä ulkoisesti havaittavissa olevia tosiseikkoja ovat verotuksesta riippumattomat syyt. Viitteitä oikeustoimen tarkoituksesta voivat kuitenkin antaa myös muut aihetodisteet, kuten oikeustoimen edestakaisuus, lainsäädännössä hiljattain tapahtuneet muutokset, oikeustoimen monimutkaisuus sekä oikeustoimeen osallistuneiden tahojen oikeudelliset ja taloudelliset siteet.

Oikeuden väärinkäytön kieltä ei aseta yksiselitteisiä edellytyksiä sille, kuinka suppeasti tai laajasti verotuksesta riippumattomien syiden käsitettä on tulkittava. Myöskään veronkiertodirektiivin 6 artiklan ei velvoita tulkitsemaan käsitettä suppeasti tai laajasti. Kotimaisessa oikeuskäytännössä verotuksesta riippumattomilla syillä on tarkoitettu VML 28 §:n tulkinnassa varsin vakiintuneesti vain verotuksesta riippumattomia liiketaloudellisia syitä. Voidaankin todeta, että verotuksesta riippumattomien syiden käsitettä on tulkittu varsin suppeasti. Suppea tulkinta ei ole ristiriidassa EU-tuomioistuimen oikeuden väärinkäytön kieltä koskevan ratkaisukäytännön kanssa, koska EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ei ole ainakaan toistaiseksi linjattu, kuinka laajasti verotuksesta riippumattomien syiden käsitettä on tulkittava. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa näyttäisi kuitenkin siltä, että EU-oikeudellista estettä ei olisi nykyistä laajemmalle tulkinnalle, jossa verotuksesta riippumattomiksi syiksi katsottaisiin myös muut kuin taloudelliset syyt. Kansallisen veroviranomaisen ja viime kädessä tuomioistuimen tehtäväksi jää linjata, kuinka laajasti tai suppeasti käsitettä tulkitaan direktiivin 6 artiklan implementoinnin jälkeisessä toimintaympäristössä.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan sellaisten oikeustoimien päämäärät, jotka eivät muodosta lain tarkoituksen vastaisia etuja, ovat oikeuden väärinkäytön kiellon kannalta merkityksettömiä. Oikeustoimien tarkoituksen selvittäminen on näin ollen kohdistettava vain oikeustoimiin, jotka täyttävät oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivisen edellytyksen. Tämä on perusteltua myös veron

kiertämisen estämisen kannalta, koska aitoja taloudellisia oikeuttamisperusteita löytyy sitä todennäköisemmin, mitä laajemmalle tarkastelu kohdennetaan. Poikkeuksena voidaan mainita vaiheittaiset transaktiot, joiden kohdalla yksittäisen oikeustoimen tarkoituksen ymmärtäminen edellyttää koko oikeustoimiketjun tarkastelua. Vaiheittaisten transaktioiden kohdalla on myös huomattava, että lain tarkoituksen vastaiset veroedut muodostuvat peräkkäisten oikeustoimien lopputuloksena. Näin ollen tällaisten transaktioiden kohdalla on perusteltua todeta, että verotuksesta riippumattomia syitä on tarkasteltava oikeustoimien muodostama kokonaisuus huomioon ottaen.

Oikeustoimen tarkoitusta arvioitaessa on huomattava, että taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jääminen ei voi johtaa oletamaan, jonka mukaan lain tarkoituksen vastaisen edun muodostava oikeustoimi täyttäisi veron kiertämisen tunnistamisessa subjektiivisen soveltamisedellytyksen. Taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jääminen ei nimittäin tarkoita, että oikeustoimelta puuttuisivat ai-dot verotuksesta riippumattomat syyt. Oikeustoimen taustalla olevat syyt voivat olla aitoja siitä huolimatta, osoittautuuko oikeustoimi jälkikäteen taloudellisesti kannattavaksi.

Verotuksesta riippumattomien syiden olemassaoloa koskeva todistustaakka on verovelvollisella, koska verovelvollinen on parhaassa asemassa esittämään näyttöä oikeustoimensa tarkoituksesta. Tästä huolimatta veroviranomaisella on oltava perusteltu syy epäillä, että oikeustoimen tarkoituksena on veroetujen tavoittelu. Perustelluksi syyksi riittää käytännössä sen osoittaminen, että oikeustoimi muodostaa lain tarkoituksen vastaisen edun. Sen sijaan perustelluksi syyksi ei riitä, että verovelvollisen valitsema oikeustoimi on veroseuraamuksiltaan edullisempi kuin vaihtoehtoinen oikeustoimi. Tämä korostaa osaltaan, että veron kiertämisen tunnistamisessa on otettava ensivaiheessa kantaa objektiivisen edellytyksen täyttymiseen. Vasta tämän jälkeen merkitystä on sillä, onko oikeustoimella muuta taloudellista perustetta kuin verosta vapautuminen. Verovelvollisen näyttökynnys on sidoksissa oikeustoimella tavoiteltavan veroedun määrään. Tämä merkitsee sitä, että verovelvollisen näyttökynnys aitojen taloudellisten syiden olemassaolosta on sitä korkeampi, mitä suurempi on oikeustoimella tavoiteltava veroetu.

Veron kiertämisen tunnistamisen viimeinen vaihe on verotuksesta riippumattomien taloudellisten syiden punninta. Taloudellisten syiden punninta on tärkeä osa veron kiertämisen tunnistamista, koska useille veroetuja muodostaville oikeustoimille on jonkinlaisia aitoja verotuksesta riippumattomia taloudellisia syitä. Yksinomaan taloudellisten syiden olemassaolo ei sellaisenaan suojaa oikeustoimea VML 28 §:n soveltamiselta. Taloudellisten syiden on nimittäin oltava riittävän vahvat

suhteessa oikeustoimesta muodostuvaan perusteettomaan veroetuun. Näin ollen subjektiivisen edellytyksen täyttymisen arviointiin sisältyy myös punnintaa.

Punninnassa on kyse erilaisten verotuksesta riippumattomien taloudellisten etujen suhteuttamisesta toisiinsa. Punnintaa tehtäessä kuvainnollisen vaakakupin toiselle puolelle asetetaan oikeustoimesta muodostuvat lain tarkoituksen vastaiset veroedut ja toiselle puolelle verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt. Tämänkaltainen punninta ei ole täysin ongelmaton, koska lain tarkoituksen vastaiset veroedut ja verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt eivät ole aina yhteismitallisia. Toisin sanoen verrattavien suureiden rahallinen arvo ei ole aina yksiselitteisesti mitattavissa. Tämä haaste koskee erityisesti oikeustoimen tueksi esitettyjä taloudellisia syitä. Punninnasta ei ole kuitenkaan aiheellista luopua. Sen sijaan huomio pitäisi kohdistaa niihin olosuhteisiin, joissa oikeustoimi toteutetaan tai joissa se on toteutettu. Lisäksi punninnassa pitäisi ottaa huomioon, että oikeustoimen verotuksesta riippumaton taloudellinen arvo voidaan todentaa myös muutoin kuin rahallisen arvon määrittelyn kautta. Tämä huomioon ottaen punninnassa ei tarvitse tukeutua ainoastaan rahamääräisiin suureisiin.

Tilanteessa, jossa verotuksesta riippumattomat syyt painavat kuvainnollisessa vaakakupissa yhtä paljon tai enemmän kuin lain tarkoituksen vastaiset veroedut, subjektiivinen edellytys jää täyttymättä. Subjektiivinen edellytys täyttyy, kun verotuksesta riippumattomat taloudelliset syyt ovat olemattomat tai minimaaliset suhteessa perusteettomasta veroedusta aiheutuvaan rahalliseen hyötyyn. Lain tarkoituksen vastaiset veroedut painavat tällöin vaakakupissa enemmän kuin verotuksesta riippumattomat syyt.

Yhteenvedon voidaan todeta, että VML 28 § voi tulla sovellettavaksi ainoastaan tilanteissa, joissa oikeustoimi muodostaa konkreettisen lain tarkoituksen vastaisen veroedun (objektiivinen edellytys) eikä oikeustoimella ole tosiasiallista taloudellista sisältöä eli oikeustoimelta puuttuvat aidot ja riittävät verotuksesta riippumattomat syyt (subjektiivinen edellytys). Mikäli toinen edellytyksistä jää täyttymättä, oikeustoimessa ei voi olla kyse VML 28 §:ssä tarkoitettusta veron kiertämisestä.



## Lähdeluettelo

Aarnio, Aulis (2006). *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: WSOY.

Aarnio, Aulis (1997). Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta – Ajatuksia teoreettisesta ja käytännöllisestä lainopista. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodini*. Helsinki: WSOY, s. 35–56.

Aarnio, Aulis (1988). *Laintulkinnan teoria*. Helsinki: WSOY.

Aarnio, Aulis (1978). *Mitä lainoppi on*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Aer, Janne (2018). Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. Teoksessa Kaisto, Janne (toim.), *Oikeustiede – Jurisprudentia LI:2018*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 5–82.

Andersson, Edward (1979). *Verotuslain kommentaari*. 2. täydennetty painos. Vammala.

Annola, Vesa (2005). Informaatio, sisäpiiri, markkinat – Arvopaperimarkkinaoikeudellinen tutkimus informaatioepätasapainosta arvopaperikaupassa. Turku: Turun yliopisto.

Arginelli, Paolo (2022). Critical Review of the ATAD Implementation – The Implementation of the ATAD in Italy. *Intertax*, 50: 6 & 7, s. 1–12.

Arnall, Anthony (2011). What is a General Principle of EU Law? Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 7–23.

Arnall, Anthony (2006). *The European Union and its Court of Justice*. 2<sup>nd</sup> ed. Oxford: Oxford University Press.

Atkinson, Chris (2012). General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance between the Taxpayer's Need for Certainty and The Government's Need to Prevent Tax Avoidance. *Journal of Australian Taxation*, 14:1, s. 1–56.

Báez Moreno, Andrés & Juan José Zornoza Pérez (2019). Chapter 6 – The General Anti-Abuse Rule of the Anti-tax Avoidance Directive. Teoksessa Almudí Cid, José Manuel, Jorge A. Ferreras Gutiérrez & Pablo A. Hernández González-Barreda (ed.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, s. 113–143.

Baker, Philip (2015). The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, 43:4, s. 85–90.

Bankman, Joseph (2000). The Economic Substance Doctrine. *Southern California Law Review*, 74:5, s. 5–30.

Beck, Gunnar (2012). *The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU*. Oxford: Hart.

Cachia, Franklin (2017). Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective. *EC Tax Review*, 26:5, s. 257–273.

Canellos, Peter C. (2001). A Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters. *SMU Law Review*, 54:1, s. 47–72.

Carrero, José Manuel Calderón & Alberto Quintas Seara (2016). The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. *Intertax*, 44:3, s. 206–226.

Chand, Vikram (2018). The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules. *Intertax*, 46:2, s. 115–123.

Dahlberg, Maija & Mirjami Paso (2020). Kansallisen lainsäädännön, ihmisoikeus-sopimuksen ja unionin oikeuden tavoitteellinen tulkinta – mikä muuttuu? *Lakimies*, 118:7–8, s. 925–953.

de Charette, Diane (2019). The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law. *EC Tax Review*, 28:4, s. 176–182.

De Broe, Luc & Dorien Beckers (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26:3, s. 133–144.

de la Feria, Rita (2020). EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms: From GAAP to GAAR. Teoksessa Loutzenhiser, Glen & Rita de la Feria (ed.), *The Dynamics of Taxation – Essays in Honour of Judith Freedman*. Oxford: Hart Publishing, s. 155–183.

de la Feria, Rita (2008). Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*, 45:2, s. 395–441.

Dourado, Ana Paula (2015). Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, 43:1, s. 42–57.

Elinkeinoelämän keskusliitto (2018). Elinkeinoelämän keskusliiton lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164.

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.

Euroopan komissio (2017). Ehdotus – Neuvoston direktiivi direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla. COM(2017) 335 final.

Euroopan komissio (2016a). Ehdotus – Neuvoston direktiivi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. COM(2016) 26 final.

Euroopan komissio (2016b). Ehdotus – Neuvoston direktiivi yhteisestä yhteisöveropohjasta. COM(2016) 685 final.

Euroopan komissio (2015). Commission Staff Working Document – Corporate Income Taxation in the European Union – Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a fair and efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. SWD(2015) 121 final.

Euroopan komissio (2013). Ehdotus neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 2011/96/EU muuttamisesta. COM(2013) 814 final.

Euroopan komissio (2012a). Komission suositus, annettu 6.12.2012, aggressiivisesta verosuunnittelusta. C(2012) 8806 final.

Euroopan komissio (2012b). Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle konkreettisista tavoista tehostaa veropetosten ja veronkierron torjuntaa EU:ssa ja sen ulkopuolella. COM(2012) 351 final.

Euroopan komissio (2011b). Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Kaksinkertainen verotus sisämarkkinoilla. KOM(2011) 712 lopullinen.

Euroopan komissio (2007). Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuksessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta. KOM(2007) 785 lopullinen.

Euroopan komissio (2006). Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien koordinointi sisämarkkinoilla. KOM(2006) 823 lopullinen.

Fennelly, Nial (1996). Legal Interpretation at the European Court of Justice. *Fordham International Law Journal* 20:3, s. 656–679.

Filipczyk, Hanna & Agnieszka Olesińska (2016). Chapter 24: Poland. Teoksessa Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch &

Claus Staringer (ed.), *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, s. 485–514.

Framer, Paul (2011). Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of New General Principle of EU Law through Tax: A Response. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 3–6.

Freedman, Judith (2014). Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 20:3, s. 167–173.

Freedman, Judith (2011). The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 365–380.

Freedman, Judith (2007). Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament. *The Law Quarterly Review*, 123:1, s. 53–90.

Freedman, Judith (2004). Defining Taxpayer Responsibility – In Support of a General Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review*, 4/2004, s. 332–357.

Furuseth, Eivind (2018). The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs. Amsterdam: IBFD.

Gammie, Malcolm (2020). Tackling Tax Avoidance: The Use and Growth of Statutory ‘Avoidance’ language. Teoksessa Loutzenhiser, Glen & Rita de la Feria (ed.), *The Dynamics of Taxation – Essays in Honour of Judith Freedman*. Oxford: Hart Publishing, s. 135–154.

Gammie, Malcolm (2013). Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law? *British Tax Review*, 4/2013, s. 577–590.

Haapaniemi, Ossi (2013). Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Teoksessa Tolvanen, Matti & Niko Svensk (toim.), *Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta*. Helsinki: Edita, s. 23–35.

Haapaniemi, Matti (2019). Siirtohinnoittelua koskevan oikeustoimen tunnistamisesta ja sivuuttamisesta sekä veron kiertämisestä. *Edilex*, julkaistu 18.6.2019, s. 1–18.

Haapaniemi, Matti (2001). Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa – Tutkimus viranomaisaloitteisuutta osoittavien normien synnystä ja kehityksestä. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Hakapää, Sari (2008). Sähköinen verohallinto – Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely. Vaasa: Acta Wasaensia.

Hautamäki, Veli-Pekka (2003). Oikeusvertailun edellytyksistä. *Lakimies*, 101:1, s. 107–110.

HE 204/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta.

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

HE 69/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 68/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

HE 218/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

HE 150/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle korkovähennysrajoitusta koskevan sääntelyn muuttamisesta.

HE 16/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi asiakkaan valinnanvapaudesta sosiaali- ja terveydenhuollossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 87/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2013 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloverolain muuttamisesta.

HE 47/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta.

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

HE 193/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 177/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 158/1986 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 28/1975 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 146/1957 vp. Hallituksen esitys n:o 146(1957 vp) verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 77/1943 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi.

HE 42/1923 vp. Hallituksen esitys erinäisten kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.

Hellberg, Nils (2013). *Konsernituki osana elinkeinotulon verotusta*. Vaasa: Acta Wasaensia.

Helminen, Marjaana (2018a). *EU-vero-oikeus*. 4. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Helminen, Marjaana (2018b). Professori Marjaana Helmisen lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164.

Helminen, Marjaana (2016a). *Kansainvälinen verotus*. Helsinki: Talentum Pro.

Helminen, Marjaana (2016b). Chapter 12 – Finland. Teoksessa Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch & Claus Staringer (ed.), *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, s. 247–274.

Helminen, Marjaana (2014a). Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyslainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea? *Defensor Legis*, 95:1, s. 85–96.

Helminen, Marjaana (2014b). KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Teoksessa Nykänen, Pekka & Matti Urpilainen (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus: Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki: Edita, s. 15–27.

Hettne, Jörgen & Ida Otken Eriksson. *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2. painos. Stockholm: Norstedts juridik.

Hirvonen, Ari (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsinki: Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta.

Hultqvist, Anders (2017). Chapter 26: Sweden. Teoksessa Dourado, Ana Paula (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. Amsterdam: IBFD, 669–694.

Hultqvist, Anders (2013). Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet. *Skattenytt*, 1–2/2013, s. 10–21.

Hultqvist, Anders (2005). Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt. *Svensk skattetidning*, 5/2005, s. 302–321.

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

Husa, Jaakko (2013). *Oikeusvertailu – Teoria ja metodologia*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Husa, Jaakko & Teuvo Pohjolainen (2014). *Julkisen vallan oikeudelliset perusteet – Johdatus julkisoikeuteen*. 4 uud. painos. Helsinki: Talentum.

- Iivonen, Seppo (2011). *Verohallinnon muuttuva norminanto*. Vaasa: Acta Wasaensia.
- Immonen, Raimo (2018). *Yritysjärjestelyt*. 7. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.
- Ismer, Roland (2020). Abuse of Law as a General Principle of European Union (Tax) Law. Teoksessa Haslehner, Werner, Katerina Pantazatou, Georg Kofler & Alexander Rust (ed.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*. Cheltenham & Northampton: Edward Elgar Publishing, s. 66–85.
- Isomaa-Myllymäki, Anita (2016). *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus*. Helsinki: Alma Talent.
- Itzcovich, Giulio (2009). The Interpretation of Community Law by the European Court of Justice. *German Law Journal*, 10:5, s. 537–560.
- Itälä, Hannu (2020). Eräiden sijoitussidonnaisten vakuutus tuotteiden sivuuttamista koskeva TVL 35 b § verosuunnittelumahdollisuuksia rajoittavana erityisenä veronkiertosäännöksenä. *Verotus*, 70:1, s. 75–86.
- Jiménez, Adolfo Martín (2017). Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard - BEPS and the ”New” Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance. Teoksessa Dourado, Ana Paula (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. Amsterdam: IBFD, s. 25–62.
- Juusela, Janne (2018). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor Legis*, 99:4, s. 449–467.
- Järvenojan, Markku (2013). Henkilöyhtiön oikeusasema tuloverotuksessa – vero-oikeudellinen tutkimus vero-oikeuden ja yhtiöoikeuden suhteesta henkilöyhtiön omaan pääomaan liittyvissä oikeustoimissa. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Järvenoja, Markku (2015). Epävarmuuden hallinta verosuunnittelussa. Teoksessa Lohi, Tapani (toim.), *Oikeustiede – Jurisprudentia XLVIII:2015*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 75–148.
- Jääskinen, Niilo (2008). *Eurooppalaistuvan oikeuden oikeusteoreettisia ongelmia*. Helsinki: Helsingin yliopisto.
- Kananoja, Visa (2019). Verotusvallan tasapuolinen jakautuminen poismuuttolanteissa. *Oikeus*, 48:3, s. 244–264.
- Karhu, Juha (2003). Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies*, 101:5, s. 789–807.
- Karimeri, Rami (2011). A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice. *Intertax*, 39:6/7, s. 296–316.
- Kekkonen, Jukka (1997). Oikeudellisen muutoksen tutkimisesta – Minun metodini. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodini*. Helsinki: WSOY, s. 131–150.

Kielitoimiston sanakirja (2020). Hakusanat. Noudettu 24.8.2020 osoitteesta <https://www.kielitoimistonsanakirja.fi/#/>

Kilpi, Lassi (1987). Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa. Teoksessa Wirlander, Juhani (toim.), *Juhlajulkaisu Matti Ylöstalo 1917 – 4/2 – 1987*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, s. 217–227.

Kilpi, Lassi (1970). Arvostelu teoksesta Edward Andersson: Verotuslain kommentaari. *Lakimies*, 68:1, s. 299–301.

Kilpi, Lassi (1952). Pääomanvähennys: vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.

Knuutinen, Reijo (2021a). Veron kiertäminen yritysten tuloverotusta koskevissa direktiiveissä. *Verotus*, 71:1, s. 60–70.

Knuutinen, Reijo (2021b). Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksiakoskeva oikeusvertaileva tarkastelu. *Lakimies* 119:7–8, s. 1136–1164.

Knuutinen, Reijo (2020a). Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Helsinki: Alma Talent.

Knuutinen, Reijo (2020b). EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö. *Verotus*, 70:5, s. 631–642.

Knuutinen, Reijo (2020c). Veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden historiallinen kehitys, soveltamisedellytykset ja soveltamisen pidäkkeet eräiden valtioiden kansallisessa vero-oikeudessa. *Lakimies*, 118:1, s. 28–54.

Knuutinen, Reijo (2016). Sivuliikkeiden korkovähennysten epääminen: normaalityöntekijän ja veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamista. *Defensor Legis*, 97:5, s. 799–818.

Knuutinen, Reijo (2015a). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies*, 113:6, 811–833.

Knuutinen, Reijo (2015b). Liiketoiminnan kansainväliset uudelleenjärjestelyt, aiheeton omaisuus ja verotus: transaktion tunnistamista vai uudelleenluonnehdintaa? *Defensor Legis*, 96:6, s. 1054–1068.

Knuutinen, Reijo (2015c). Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? *Verotus*, 65:1, s. 5–19.

Knuutinen, Reijo (2014a). Mitä eroa on aggressiivisella verosuunnittelulla ja veron kiertämisellä? Teoksessa *Vero-opintopäivät 2014 – Helsinki, 27.–28.10.2014*. Helsinki: Suomen Verotarkastajat SVT ry ja Aikakausijulkaisu Verotus, s. 59–74.

Knuutinen, Reijo (2014b). *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.



Knuutinen, Reijo (2014c). Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? *Lakimies*, 112:6, s. 799–824.

Knuutinen, Reijo (2014d) Oikeus, talous, tiede – tarkastelua vero-oikeudellisessa kontekstissa. Teoksessa Nykänen, Pekka & Matti Urpilainen (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus: Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki: Edita, s. 79–98.

Knuutinen, Reijo (2014e). Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. *Verotus*, 64:2, s. 169–177.

Knuutinen, Reijo (2012). Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Helsinki: Sanoma pro.

Knuutinen, Reijo (2009). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – Erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.

Knuutinen, Reijo (2006). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa. *Lakimies*, 104:5, s. 789–808.

Komiteanmietintö (1961). Verolakikomitean mietintö. Helsinki: Valtion julkaisu-toimisto.

Komiteanmietintö (1973). Verorikostoimikunnan mietintö. Helsinki: Oikeusministeriö.

Kontkanen, Erkki (2002). Pankin verotus – Tutkimus pankin verotuksesta erityisesti pankkitoiminnan sääntelyn ja verotuksen hallinnollisen ohjauksen näkökulmasta. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Kreml, Otto I.K. (2022). Verosanastoa: järki, järkevä ja järjetön. *Verotus*, 72:1, s. 59.

Krever, Richard (2016). Chapter 1: General Report: GAARs. Teoksessa Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch & Claus Staringer (ed.), *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD, s. 1–20.

Krever, Richard & Peter Mellor (2014). Chapter 2: Legal Interpretation of Tax Law: Australia. Teoksessa van Brederode, Robert F. & Richard Krever (ed.), *Legal Interpretation of Tax Law*. 2<sup>nd</sup> ed. Den Haag: Wolters Kluwer, s. 15–45.

Kuhn, Thomas S. (1970). *The Structure of Scientific Revolutions*. 2<sup>nd</sup> ed. Chicago: International Encyclopedia of Unified Science.

Kukkonen, Matti & Risto Walden (2020). *Elinkeinoverolaki käytännössä*. Helsinki: Alma Talent.

Kulcsar, Thomas (2012). The Application of Domestic General Anti-Abuse Rules under Double Tax Agreements. Noudettu 20.6.2021 osoitteesta [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Application\\_of\\_Domestic\\_General\\_Anti\\_Abuse\\_Rules.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Application_of_Domestic_General_Anti_Abuse_Rules.pdf)

Kulla, Heikki (2018). *Hallintomenettelyn perusteet*. Helsinki: Alma Talent.

Kulla, Heikki (2015). Suppea tulkinta korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä. *Lakimies*, 113:2, s. 151–169.

Kuźniacki, Błażej (2020). Chapter 6 – The GAAR (Article 6 ATAD). Teoksessa Haslechner, Werner, Katerina Pantazatou, Georg Kofler & Alexander Rust (ed.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*. Cheltenham & Northampton: Edward Elgar Publishing, s. 127–173.

Laakso, Seppo (2012). *Lainopin teoreettiset lähtökohdat*. Tampere: Tampereen yliopisto.

Laakso, Seppo (1990). Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta: erityisesti julkisoikeuden alalla. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Laaksonen, Jarno (2021). Ajatuksia EUT:n ratkaisusta asiassa C-484/19, Lexel AB – Miten tuomioistuin suhtautuu aggressiiviseen verosuunnitteluun? *Verotus*, 71:2, s. 204–213.

Lainvalmistelukunta (1936). Ehdotus (12/1936) verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaannpanosta – Muutoksia perusteluineen. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

Lainvalmistelukunta (1934). Ehdotus (2/1934) verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaannpanosta – Ynnä perustelut. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

Laki- ja talousvaliokunnan mietintö (1923). Laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:0 11 Hallituksen esityksen johdosta erinäisten kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.

Lang, Michael (2011). Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 435–458.

Lassila, Samu (2010). Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. *Verotus*, 60:4, s. 409–421.

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.

Lehtonen, Asko (2000). Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa. Teoksessa Saarenpää, Ahti (toim.), *Pohjois-Suomen tuomarikoulu – Julkaisuja 4/2000*. Rovaniemi: Lapin yliopisto, s. 37–110.

Lehtonen, Asko (1986). Veropetoksesta – RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Lenaerts, Koen (2015). The Concept of ‘Abuse of Law’ in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 22:3, s. 329–351.

Lenaerts, Koen & José A. Gutiérrez-Fons (2013). To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice. EUI Working Paper AEL 2013/9.

Letto-Vanamo, Pia (2008). Oikeuden käsitteet ja käsitteiden historia. *Lakimies*, 106:7–8, s. 1126–1148.

Lindgren, Juha (2021). Toisin kuin tosiasiat osoittavat. *Verotus*, 71:5, s. 590–599.

Lindgren, Juha (2018). Vero-oikeuden professori Juha Lindgrenin lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164.

Lindgren, Juha (2017). Korkeiden vähentämisestä ja sen rajoituksista yritysverotuksessa. *Verotus*, 67:5, s. 532–547.

Linna, Tuula (2019). *Prosessioikeuden oppikirja*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Linnakangas, Esko & Leila Juanto (2016). Verojen historia – Synty, kehitys, kuolema, ylösnousemus, reinkarnaatio. Helsinki: Grano.

Lyal, Richard (2011). Cadbury Schweppes and Abuse: Comments. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 427–434.

Lylly, Petra (2021). *Kodin verotuet – tavoite, normi ja vaikutus*. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Lönnblad, Siru (2019a). Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. *Verotus*, 68:1, s. 62–74.

Lönnblad, Siru (2019b). Oikeuksien väärinkäytön kieltäminen ja veron kiertäminen. *Verotus*, 68:3, s. 290–303.

Lönnblad, Siru (2018). Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Teoksessa *Vero-opintopäivät, Helsinki, 05.–06.11.2018*. Helsinki: Suomen Verotarkastajat SVT ry & Aikakausjulkaisu Verotus, s. 15–36.

Lönnblad, Siru (2017). Veron kiertämisen tunnistaminen osakevaihdossa. Teoksessa *Vero-opintopäivät, Helsinki, 30.–31.10.2017*. Helsinki: Suomen Verotarkastajat SVT ry & Aikakausjulkaisu Verotus, s. 149–166.

Malmgrén, Marianne (2018a). Veronkiertodirektiivin vaikutus kansalliseen sääntelyyn ja verojärjestelmään. Keskuskauppakamarin Suuri Veropäivä 3.10.2018. Noudettu 28.5.2022 osoitteesta

[http://www.taxeservicesmsk.fi/uploads/8/9/8/1/89812215/kkk\\_suuri\\_verop%C3%A4iv%C3%A4\\_2018\\_veronkiertodirektiivi\\_malmgr%C3%A9n\\_3.10.2018.pdf](http://www.taxeservicesmsk.fi/uploads/8/9/8/1/89812215/kkk_suuri_verop%C3%A4iv%C3%A4_2018_veronkiertodirektiivi_malmgr%C3%A9n_3.10.2018.pdf)

Malmgrén, Marianne (2018b). Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa. *Verotus*, 68:3, s. 282–291.

Malmgrén, Marianne (2015). OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voiton siirron estämiseksi. *Verotus*, 65:1, s. 38–45.

Malmgrén, Marianne (2008). Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Helsinki: Edita.

Malmgrén, Marianne & Matti Myrsky (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus*. 3. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Marín Benítez, Gloria (2019). Chapter 2 – The European Union the State Competence in Tax Matters and Abuse of the EU Freedoms. Teoksessa Almudí Cid, José Manuel, Jorge A. Ferreras Gutiérrez & Pablo A. Hernández González-Barreda (ed.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, s. 39–60.

Matteotti, René (2005). Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary. *Intertax*, 33:8/9, s. 336–350.

McBarnet, Doreen & Christopher Whelan (1991). The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control. *Modern Law Review* 54:6, s. 848–873.

Moreno, Andrés Báez & Juan José Zornoza Pérez (2019). Chapter 6: The ATAD General Anti-avoidance Rule. Teoksessa Almudí Cid, José Manuel, Jorge A. Ferreras Gutiérrez & Pablo A. Hernández González-Barreda (ed.), *Combating Tax Avoidance in the EU – Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, s. 113–143.

Myrsky, Matti (2016). Verolain tulkinnan kysymyksiä. *Verotus*, 66:1, s. 21–27.

Myrsky, Matti (2015). Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva. *Lakimies*, 113:7–8, s. 1091–1101.

Myrsky, Matti (2013a). *Suomen veropolitiikka*. Helsinki: Talentum.

Myrsky, Matti (2013b). Millainen on hyvä verojärjestelmä? *Verotus*, 63:2, s. 131–144.

Myrsky, Matti (2012). Ennakkopäätösten tulkinnan ja hyödyntämisen kysymyksiä. *Verotus*, 62:3, s. 255–265.

Myrsky, Matti (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Helsinki: Talentum.

Myrsky, Matti (2009). Piirteitä viimeaikaisesta vero-oikeudellisesta tutkimuksettamme. *Oikeus*, 38:1, s. 60–67.

- Myrsky, Matti (2008). Miten ansiotulosta voi tulla pääomatuloa – ratkaisun KHO 2008:6 arviointia. *Lakimies*, 106:3, s. 486–496.
- Myrsky, Matti (2007). Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa. *Defensor Legis*, 88:6, s. 850–862.
- Myrsky, Matti (2004). Oikeuslähteistä verotuksessa. *Verotus*, 54:1, s. 39–55.
- Myrsky, Matti (2003). Basic Research in Tax Law. *Scandinavian Studies in Law*, 44, s. 277–287.
- Myrsky, Matti & Timo Räbinä (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Alma Talent.
- Myrsky, Matti & Niko Svensk (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Helsinki: Alma Talent.
- Mäenpää, Olli (2017). *Yleinen hallinto-oikeus*. Helsinki: Alma Talent.
- Mäenpää, Olli (2011). *Eurooppalainen hallinto-oikeus*. 3. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.
- Mäenpää, Olli (2007). *Hallintoprosessioikeus*. Helsinki: Talentum.
- Mähönen, Jukka & Seppo Villa (2015). *Osakeyhtiö I – Yleiset opit*. 3. uud. painos. Helsinki: Talentum.
- Männistö, Eero (2018). Takautuvan verolainsäädännön hyväksyttävyyys – Erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna. Helsinki: Kauppakamari.
- Määttä, Kalle (2021). Valiokuntamietinnöt vero-oikeudellisena oikeuslähteenä. *Verotus*, 71:3, s. 308–316.
- Määttä, Kalle (2014). *Verolakien tulkinta*. Helsinki: Edita.
- Määttä, Kalle (2007). *Veropolitiikka – Teoria ja käytäntö*. Helsinki: Edita.
- Määttä, Tapio (2005). Soft law kansallisen oikeuden oikeuslähteenä. Tutkimus oikeudellisen ratkaisun normipremissin muodostamisen perusteista ympäristöoikeudessa. Teoksessa Halila, Leena (toim.), *Oikeustiede Jurisprudentia XXXVIII*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdisty, s. 337–460.
- Määttä, Tapio & Mirjami Paso (2019). *Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Neuman, W. Lawrence (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. 7<sup>th</sup> ed. Harlow: Pearson Education Limited, s. 91–124.
- Niskakangas, Heikki (2011). *Veropolitiikka*. Helsinki: Alma Talent.
- Niskakangas, Heikki (2008). Suosiva osingonjako. *Verotus*, 58:3, s. 228–239.

Nissinen, Mika (2021). Verosopimusrikkomus osa I: verosopimusoikeuden tulkintaperiaatteet ja verojärjestelmän väärinkäyttö (referee-artikkeli). *Verotus*, 71:2, s. 214–224.

Nissinen, Mika (2019). Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus – Kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteeri. Joensuu: Grano.

Nuotio, Kimmo (2004). Oikeuslähteet ja yleiset opit. *Lakimies*, 102:7–8, s. 1267–1291.

Nuotio, Vesa-Pekka (2018). Verotuksen ongelmat ja uudet ilmiöt oikeuskäytännössä. Esitys Vaasan VERO ei vapise -seminaarissa 14.6.2018. Noudettu 4.7.2021 osoitteesta [https://www.verotus-lehti.fi/images/pdf/Vaasan\\_vero\\_ei\\_vapise\\_-\\_uudet\\_ilmi%C3%B6t\\_ja\\_KHO\\_14062018.pdf](https://www.verotus-lehti.fi/images/pdf/Vaasan_vero_ei_vapise_-_uudet_ilmi%C3%B6t_ja_KHO_14062018.pdf)

Nuotio, Vesa-Pekka (2012). *Tappiontasaus tuloverotuksessa*. Helsinki: Talentum.

Nuutila, Ari-Matti (1998). Oikeudellisesta päättelystä ja tulkinnasta. Teoksessa Aarnio, Aulis, Hannu Tolonen & Ari-Matti Nuutila (toim.), *Pääsykoekirja 1/1998*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, s. 1–42.

Nykänen, Pekka & Timo Räbinä (2017). Ajankohtaiskatsaus luovutusvoiton veroukseen vuodelta 2016. *Verotus*, 67:2, s. 154–169.

OECD (2015). Explanatory Statement – OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2014). Explanatory Statement – OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

OECD (2011). OECD Guidelines for Multinational Enterprises.

OECD (2010). A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies.

OECD (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries.

OECD (2006). Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – 14–15 September 2006. Soul Declaration.

Ogazón Juárez, Lydia G. & Ridha Hamzaoui (2015). Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview. Teoksessa Cotrut, Madalina (ed.), *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD, s. 3–40.

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

Ojanen, Tuomas (1999a). EY:n oikeuden perusvaikutuksista jäsenvaltioiden tuomioistuinten toiminnassa. Teoksessa Kangas, Timonen & Pekka Timonen (toim.),

*Oikeustiede – Jurisprudentia XXXII*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdisty, s. 220–295.

Ojanen, Tuomas (1999b). EY:n oikeuden horisontaalinen välitön oikeusvaikutus. *Lakimies*, 97:6–7, s. 1070–1079.

Ojanen, Tuomas (1998). *The European Way: The Structure of National Court Obligation under EC Law*. Helsinki: T. Ojanen.

Ossa, Jaakko (2020). *Tuloverolaki käytännössä*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Ossa, Jaakko (2002). *Sijoitustoiminnan verotus ja verosuunnittelu*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Pankakoski, Katriina (2021). Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva sääntely: lainsäädäntömuutoksen tosiasiallinen vaikutus oikeustilaan. *Edilex*, julkaistu 14.12.2021, s. 1–17.

Pankakoski, Katriina (2018). *Tavaramerkin siirtohinnoittelu – Etuyhteysliiketoimen markkinaehtoisuuden hinnoittelun rajat*. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Paso, Mirjami (2009). Viimeisellä tuomiolla – Suomen korkeimman oikeuden ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennakkopäätösten retoriikka. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Paunio, Elina. *Legal Certainty in multilingual EU Law – Language, Discourse, and Reasoning at the European Court of Justice*. UK: Ashgate Publishing Limited.

Pellinen, Jukka (2017). *Talousjohtaminen*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Penttilä, Seppo (2018). Työpanososinko ja veron kiertäminen. *Edilex*, julkaistu 27.6.2018, s. 1–8.

Penttilä, Seppo (2017a). Osingonjaosta ja muusta varojenjaosta aiheutuneen velan koron vähennyskelpoisuus, veron kiertäminen ja kuntayhtiö – KHO 2017:5. *Edilex*, julkaistu 25.1.2017, s. 1–5.

Penttilä, Seppo (2017b). Veron kiertäminen yritysjärjestelyiden kipupisteenä. *Verotus* 67:2, s. 128–140.

Penttilä, Seppo (2017c). Osakevaihto ja veron kiertäminen – Ratkaisu KHO 2017:78 ja sen analyysi. *Edilex*, julkaistu 8.6.2017, s. 1–7.

Penttilä, Seppo (2016). Korkojen vähennyskelpoisuus kiinteän toimipaikan verotuksessa – KHO:n ratkaisut 2016:71 ja 2016:72 ja niiden analyysi. *Edilex*, julkaistu 20.6.2016, s. 1–19.

Penttilä, Seppo (2012). EU-oikeudelliset näkökohdat elinkeinoverolain yritysjärjestelysäännösten tulkinnassa. *Verotus* 62:1, s. 29–40.

Penttilä, Seppo (2007). Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia. Teoksessa Andersson, Edward (toim.), *In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 324–337.

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.

Penttinen, Sirja-Leena & Kim Talus (2017). *Avaimet EU-oikeuteen*. Helsinki: Edita.

PeVL 1/2009 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto 1/2009 vp. Hallituksen esitys laiksi tuloverolain 20 §:n muuttamisesta.

Piantavigna, Paolo (2011). Tax Abuse in European Union Law: A Theory. *EC Tax Review*, 20:3, s. 134–147.

Pikkujämsä, Mikko (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Pistone, Pasquale (2017). The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. Teoksessa Dourado, Ana Paula (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. Amsterdam: IBFD, s. 73–100.

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 & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 381–394.

Pohjalainen, Anna (2012). Eurooppaoikeuden etusijaperiaate – matka 1960-luvulta 2010-luvulle. *Edilex*, julkaistu 4.10.2012.

Poulsen, Martin (2013). Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law. *Inter-tax*, 41:4, s. 230–251.

Prebble, Rebecca & John Prebble (2010). Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach to Principles of the Rule of Law? *Saint Louis University Law Journal*, 55:1, s. 21–44.

Raitasuo, Santtu (2022). Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen. Helsinki: Helsingin yliopisto.

Raitio, Juha (2016). *Euroopan unionin oikeus*. Helsinki: Talentum pro.

Raitio, Juha (2014). Kontekstuaalisuus, Klamin finalismi ja EU-oikeus. *Lakimies*, 112:4, s. 519–541

Raitio, Juha (2012). Oikeusvarmuus ja oikeusvoima eurooppaoikeudessa. *Defensor Legis*, 93:4, s. 403–418.

Raitio, Juha (2005). Teleologia eurooppaoikeudessa. *Oikeus*, 3:34, s. 276–297.



Raitio, Juha & Tomi Tuominen (2020) *Euroopan unionin oikeus*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Rauhanen, Timo (2017). *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

Raz, Joseph (2009). *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. Oxford: Oxford University Press.

Rekola, Aarne (1953). Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. *Lakimies*, 51:1–2, s. 205–221.

Rekola, Aarne (1947). *Tulo- ja omaisuusverolaki*. Porvoo: WSOY.

Rosander, Ulrika (2007). *Generalklausul mot skatteflykt*. Jönköping: Jönköping University.

Rosenblatt, Paulo & Manuel E. Tron (2018). Anti-avoidance measures of a general nature and scope – GAAR and other rules – General Report. Teoksessa *Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103 A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*. Rotterdam: IFA, s. 17–58.

Roth, Randall W. (1983). New Penalty Provisions and Their Effect on Aggressive Tax Planning. *Taxes*, 61:1, s. 52–58.

Rother, Eila (2003). Eurooppaoikeus ja arvonnlisäverotus – Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonnlisäverotukseen. Helsinki: WSOY.

Ruiz Almendral, Violeta (2005). Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *Intertax*, 33:12, s. 560–582.

Ruuhonen, Pekka (2017). Ansaitseeko aggressiivinen verosuunnittelu ennustettavuutta? – Kansainvälisen veronkierron torjunta on länsimaisten verohallintojen keskeinen tehtävä ja yhteistyön kohde. *Helsingin Sanomat*, julkaistu 4.3.2017. Noudettu 4.3.2017 osoitteesta <https://www.hs.fi/paivanlehti/04032017/art-2000005112714.html>

Ryynänen, Olli (2007). Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia. Teoksessa Andersson, Edward (toim.), *In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 391–406.

Ryynänen, Olli (2001). Selvittämismuuttaminen ja todistustaakka verotuksessa. *Defensor Legis*, 82:2, s. 262–285.

Ryynänen, Olli (2000). *Bevisning i inkomstbeskattningen*. Helsinki: Svenska handelshögskolan 2000.

Räbinä, Timo (2016). Vero-oikeus ja yksityisoikeus – verotutkimuksen suola. Esiytymateriaali, Vero-oikeuden tutkimuksen päivä, 13.5.2016, Tampere.

Räbinä, Timo, Matti Myrsky & Janne Myllymäki (2019). *Henkilökohtaisen tulon verotus*. 3 uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Räbinä, Timo, Matti Myrsky & Janne Myllymäki (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Helsinki: Alma Talent.

Saarinen, Sirkka (2016). *Osakeyhtiön jakaminen tuloverotuksessa*. Helsinki: Edita.

Salminen, Janne (2007). Euroopan unionin kolmannen pilarin alaisen yhteistyön instrumenttien asema, oikeusvaikutukset ja sovellettavuus jäsenvaltioiden oikeudessa. *Lakimies*, 105:6, s. 863–888.

Sanò, Claudia (2018). Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law'. *EC Tax Review*, 47:5, s. 267–279.

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.

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.

Schizer, David M. (2000). Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning. *Southern California Law Review*, 73, s. 1339–1406.

Schön, Wolfgang (2022). The Role of “Commercial Reasons” and “Economic Reality” in the “Principle Purpose Test” under Art.29(9) OECD Model Tax Convention 2017. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2022-03*, s. 1–20.

Schön, Wolfgang (2020). The Concept of Abuse of Law in European Taxation: a Methodological and Constitutional Perspective. Teoksessa Loutzenhiser, Glen & Rita de la Feria (ed.), *The Dynamics of Taxation – Essays in Honour of Judith Freedman*. Oxford: Hart Publishing, s. 185–208.

Seiler, Markus (2016). GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Wien: Linde.

Shumskaya, Anna & Sami Tuominen (2017). Veronkierrosta ja oikeudellisen muodon sivuuttamisesta tuoreen oikeuskäytännön valossa. *Liikejuridiikka*, 1/2017, s. 83–109.

Siltala, Raimo (2004). *Oikeudellinen tulkintateoria*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Siltala, Raimo (2003). *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Soikkeli, Lauri (2004). Luottamuksensuoja verotuksessa – Soveltaminen oikeuskäytännön valossa. Helsinki: WSOY.

Soikkeli, Lauri (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. Helsinki: WSOY.

Streng, Alfred (2019). Om kringgåenden av mervärdesskatt. *JFT*, 1/2019, s. 42–60.

Suomen Asianajajaliitto (2018). Suomen Asianajajaliiton lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164.

Sääski Keskitalo, Wisä (2012). *Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Taboada, C. Palao (2015). OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. *Bulletin International Taxation*, 69:10, s. 602–608.

Thuronyi, Victor, Kim Brooks & Borbala Kolozs (2016). *Comparative Tax Law*. 2<sup>nd</sup> ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

Tikka, Kari S. (1998a). Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat. *Verotus*, 48:1, s. 4–15.

Tikka, Kari S. (1998b). Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa. Teoksessa van Aerschot, Paul, Paula Ilveskivi & Kirsi Piispanen (toim.), *Juhlakirja – Kaarlo Tuori 50 vuotta*. Helsinki: Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos, s. 71–80.

Tikka, Kari S. (1994). Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä: verosuunnittelun rajoista ja järjestelmän tulevaisuudennäkymistä. *Verotus*, 44:2, s. 136–143.

Tikka, Kari S. (1992). Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen. *Skattennytt*, 42:11, s. 583–590.

Tikka, Kari S. (1990). *Veropolitiikka*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tikka, Kari S. (1983a). Vad avses med rättssäkerheten i beskattningen? Teoksessa Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982. Tukholma: Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, s. 7–21.

Tikka, Kari S. (1983b). Förutsebarheten i beskattningen. Teoksessa Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982. Tukholma: Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, s. 89–118.

Tikka, Kari S. (1981). Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa *Taloudellinen rikollisuus*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesliitto, s. 58–78.

Tikka, Kari S. (1974). Mitä järjestelyjä hyväksytään ja mitä jätetään hyväksymättä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56–57 §:t. *Verotus*, 24:3, s. 103–110.

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, N:o 165. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Tikka, Kari. S., Olli Nykänen, Janne Juusela & Tomi Viitala (2021). *Yritysverotus I–II*. Jatkuvatäydenteinen, viimeisin päivitys 2.3.2022. Helsinki: Alma Talent.

Timonen, Pekka (1989). Tutkijan ja tuomarin oikeuslähdeoppi – oikeuslähdeopin eräiden lähtökohtien tarkastelua. *Lakimies*, 87:5, s. 666–688.

Toivonen, Outi (2014). Periaatteet koherenssin mahdollistajana oikeusnormien systematisoinnissa ja tulkinnassa. Teoksessa Nykänen, Pekka & Matti Urpilainen (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus: Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki: Edita, s. 357–367.

Tolonen, Hannu (2003). *Oikeuslähdeoppi*. Helsinki: WSOY.

Tolonen, Juha (1997). Oikeustiede tieteenä. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodini*. Helsinki: WSOY, s. 298–310.

Tooma, Rachel Anne (2008). *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD.

Torkkel, Timo (2021). Yksityisoikeudellisesti sivuutettavien oikeustoimien vero-kohtelusta. *Verotus*, 72:5, s. 546–558.

Torkkel, Timo (2020a). Varainsiirtoveron kiertämisestä. *Verotus*, 70:1, s. 16–30.

Torkkel, Timo (2020b). Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus – erityisesti yritysten näkökulmasta. Helsinki: Kauppakamari.

Torkkel, Timo (2011). Tuloveron laskeminen – Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimusyhteisön tuloveron laskemisesta. Helsinki: Edita.

Urpilainen, Matti (2020). KHO 2020:96 – Jääkiekkoseuran ulkomaalaispelaajilleen ennen kauden alkua maksamat allekirjoituspalkkiot rinnastettiin kauden aikana maksettua ennakonpidätyksen alaiseen palkkaan. *Edilex*, julkaistu 1.10.2020, s. 1–5.

Urpilainen, Matti (2019). Epävarmat veropositiot tilinpäätöksessä – verovelan todennäköisyyden ja määrän arviointia koskevia suuntaviivoja. Teoksessa Kihn, Lili-Anne; Lasse Oulasvirta; Janne Ruohonen; Jaakko Rönkkö & Jani Wacker (toim.), *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*. Tampere: Tampere University Press, s. 149–172.

Urpilainen, Matti (2013). Onko VML 28 §:n veron kiertämistä estävä yleislauseke menettämässä tehonsa? Teoksessa Urpilainen, Matti & Veikko Vahtera (toim.), *Minne menet vero-oikeus? – juhla-julkaisu Raimo Immoselle*. Turku: Turun yliopisto, s. 197–214.

Urpilainen, Matti (2012). Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Urpilainen, Matti (2008). Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppaverou-oikeudessa. *Verotus*, 58:5, s. 536–549.

Valtiovarainministeriö (2020). Verotukilistaus 2019–2021. Noudettu 3.5.2021 osoitteesta <https://vm.fi/documents/10623/15806635/Verotuet+2019++2021.pdf/375d25d2-31da-0a5a-3dbe-db50a817a137/Verotuet+2019++2021.pdf?t=1601893185351>

Valtiovarainministeriö (2021). Talousarvioesitys (27.9.2021). Noudettu 16.1.2022 osoitteesta [https://budjetti.vm.fi/indox/tae/frame\\_year.jsp?year=2022&lang=fi](https://budjetti.vm.fi/indox/tae/frame_year.jsp?year=2022&lang=fi)

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 väilyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta.

Valtiovarainministeriö (2017). BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu – 26/2017.

Valtiovarainministeriö (2006). Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus – Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, 4/2006.

Valtiovarainministeriö (2002). Kilpailukykyiseen verotukseen – Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002.

Valtiovarainministeriö (1988). Verotuet Suomessa. Valtiovarainministeriön julkaisusarja 2/1988.

Vanistendael, Frans (2016). Chapter 29: Can EU Tax Law Accommodate a Uniform Anti-Avoidance Concept? Teoksessa Jochum, Heike (ed.), *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner*. Amsterdam: IBFD, s. 543–566.

Vanistendael, Frans (2011). Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 407–425.

Vanistendael, Frans (1996). Legal Framework for Taxation. Teoksessa Thuronyi, Victor (ed.), *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*. Washington D.C: International Monetary Fund, s. 15–70.

Vapaavuori, Ahti (1987). Aukollisen verolain tulkinnasta. Teoksessa Aarnio, Aulis & Urpo Kangas (toim.), *Oikeustiede – Jurisprudentia XX*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 279–325.

VaVM 28/2021 vp. Valiokunnan mietintö VaVM 28/2021 vp – HE 188/2021 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

VaVM 20/2021 vp. Valiokunnan mietintö VaVM 20/2021 vp – HE 204/2021 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta annetun lain ja tuloverolain 9 ja 10 §:n muuttamisesta.

VaVM 21/2018 vp. Valiokunnan mietintö VaVM 21/2018 vp – HE 150/2018 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle korkovähennysrajoitusta koskevan sääntelyn muuttamisesta.

VaVM 8/2009 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 8/2009 vp – HE 47/2009 vp: Hallituksen esitys työpanokseen perustuvan osingon verotuksesta.

VaVM 41/2005 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 41/2005 vp – HE 193/2005 vp: Hallituksen esitys laeiksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.

VaVM 49/1995 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 49/1995 vp – HE 177/1995: Hallituksen esitys yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

VaVM 37/1995 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 37/1995 vp – Hallituksen esitys verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

VaVM 23/1975 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 23 hallituksen esityksen johdosta laiksi verotuslain muuttamisesta.

Veikkola, Elisa (2022). Monenvälisen yleissopimuksen Principal Purpose Test : Tutkimus verosopimusten väärinkäytön vastaisesta säännöstä erityisesti Suomen verosopimusten kannalta. Tampere: Tampereen yliopisto.

Veikkola, Elisa (2020). Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde. *Verotus*, väitöskirja-artikkeleiden julkaisualusta, s. 1–24.

Veikkola, Elisa (2018a). Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test -määräyksen tulkinnasta, osa I. *Edilex*, julkaistu 18.6.2018, s. 1–17.

Veikkola, Elisa (2018b). Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test -määräyksen tulkinnasta, osa II. *Edilex*, julkaistu 22.11.2018, s. 1–25.

Verohallinto (2020). Yritysjärjestelyt ja verotus - jakautuminen. Annettu 1.1.2020, diaarinumero VH/5875/00.01.00/2019.

Verohallinto (2016) Veron kiertämissäännöksen soveltaminen. Annettu 2.8.2016, diaarinumero A126/200/2014.

Viherkenttä, Timo (2020). Quo vadis, kansainvälinen verotus? *Verotus*, 70:5, s. 567–577.

Viitala, Tomi (2016). EU:n veronkiertodirektiivi. *Verotus*, 66:4, s.336–348.

Villa, Seppo (2008). Korkeimmasta hallinto-oikeudesta. *Defensor Legis*, 89:2, 297–315.

Virolainen, Jyrki (2012). Oikeuskirjallisuus oikeuslähteenä ja tuomion perusteissa. *Lakimies*, 110:1, s. 3–32.

Virolainen, Jyrki & Petri Martikainen (2010). *Tuomion perustelevminen*. Helsinki: Talentum.

Virtanen, Jussi (2004). Rikosoikeuden yleiset opit ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies*, 102:6, s. 1048–1071.

Vogenauer, Stefan (2011). The Prohibition of Abuse of Law: An emerging General Principle of EU Law. Teoksessa de la Feria, Rita & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 521–571.

Voipio, Jaakko (1968). Verotuksen kiertämisestä – Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Porvoo: WSOY.

Välimäki, Olli (2014). Kovenantit – Rahoitussopimuksen kovenanttiohjaus – vakuuden arvioinnista kohti sopimusoikeudellisia riskienhallintamekanismeja – tarkasteltavana erityisesti informaatio ja kumppanuus. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Wahlroos, Heikki (2018). Principal purpose test holdingyhtiörakenteiden kannalta. *Verotus*, 68:2, s. 325–335.

Weber, Dennis (2016). The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. *Intertax*, 44:2, s. 98–129.

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 & Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*. Oxford: Hart, s. 395–406.

Weckström, Jouni (2016). Veron kiertämisen tunnistaminen, osa III: EU-oikeus. *Verotus*, 66:2, s. 175–185.

Weckström, Jouni (2015a). Veron kiertämisen tunnistaminen, osa I. *Verotus*, 65:4, s. 385–400.

Weckström, Jouni (2015b). Veron kiertämisen tunnistaminen, osa III. *Verotus*, 65:5, s. 507–517.

Weisbach, David A. (1999). Formalism in the Tax Law. *University of Chicago Law Review*, 66:3, s. 860–886.

Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa*. 4. uud. painos. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja.

Wikström, Kauko (2007). Perusoikeudet ja veron kiertäminen. Teoksessa Anderson, Edward (toim.), *In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys, s. 450–462.

Wikström, Kauko (2005). Kuka tarvitsee oikeuslähdeoppia: Teoksessa Tala, Jyrki & Kauko Wikström (toim.), *Oikeus – kulttuuria ja teoriaa: Juhlakirja Hannu Tolonen 2005*. Turku: Turun yliopisto, s. 271–286.

Wikström, Kauko (1997). Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodini*. Helsinki: WSOY, s. 330–338.

Wikström, Kauko (1993). *Verosta säätäminen – Verolain tulkinta ja soveltaminen*. Teoksessa Lämsineva, Pekka & Veli-Pekka Viljanen (toim.), *Juhlajulkaisu Antero Jyränki 1933 – 9/8 – 1993*. Turku: Turun yliopisto, s. 335–343.

Wikström, Kauko (1985). Valtion tuloveron rakenne – Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä. Turku: Turun yliopisto.

Wikström, Kauko & Erkki Kontkanen (2010). Vastaväittäjien lausunto OTT Reijo Knuutisen väitöskirjasta. *Verotus*, 60:4, s. 370–377.

Wikström, Kauko, Jaakko Ossa & Matti Urpilainen (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsinki: Kauppakamari.

Äimä, Kristiina (2017). Verotustiedot – Tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto. Helsinki: Alma Talent.

Äimä, Kristiina (2011). Veroprosessioikeus – ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Helsinki: WSOYpro.

Äimä, Kristiina (2009). Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa. Helsinki: WSOYpro.

Äimä, Kristiina (2003). EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Helsinki: Talentum.



## Oikeustapausluettelo

### Euroopan unionin tuomioistuin

26/62, Van Gend en Loos 73–74 ja 97

6/64, Costa v. ENEL 73

11/70, Internationale Handelsgesellschaft 73

33/74, van Binsbergen 51

125/76, Cremer 52

106/77, Simmenthal 73

8/81, Becker 74, 98 ja 167

283/81, CILFIT 50, 96, 100, 167 ja 199

14/83, von Colson ja Kamann 74, 94, 100–102 ja 113

C-79/83, Harz v Deutsche Tradax 101

29/84, komissio v. Saksa 165

152/84, Marshall 73–74

326/85, Alankomaat v. komissio 95

157/86, Murphy 102

C- 297/88, Dzodzi 182

C-106/89, Marleasing 75, 101–102 ja 113

C-190/90, komissio v. Alankomaat 165

C-279/93, Schumacker 33 ja 178

C-292/94, Denkavit 95

C-28/95, Leur-Bloem 164, 180, 182, 245 ja 247

C-264/96, ICI 33 ja 178

C-367/96, Kefalas 52, 117 ja 187

C-162/97, Nilsson 179

C-212/97, Centros 208

- C-236/97, Skatteministeriet v Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan 98
- C-365/98, Brinkmann 75
- C-375/98, Epon Europé 98
- C-420/98, W.N. 96
- C-110/99, Emsland-Stärke 52–53, 160–161, 184–185, 187, 190, 192, 223 ja 246
- C-43/00, Andersen og Jensen 180 ja 182
- C-62/00, Marks & Spencer 74
- C-167/01, Inspire Art 208
- C-364/01, Barbier 53
- C-397/01, Pfeiffer 75 ja 101
- C-408/01, Adidas-Salomon ja Adidas Benelux 102
- C-255/02, Halifax 2, 30, 52–54, 77, 95, 176, 183, 185, 192–193, 198, 209–210, 224 ja 246–248,
- C-319/02, Manninen 33 ja 178
- C-453/02, Linneweber ja Akritidis 205
- C-110/03, Belgia v. komissio 75–76
- C-220/03, EKP v. Saksa 95 ja 111
- C-402/03, Skov v. Bilka 98
- C-446/03 Marks & Spencer 178
- C-196/04, Cadbury Schweppes 39, 52, 54–55, 72, 161, 163, 174, 185, 189–188, 192–193, 207 ja 251
- C-292/04, Meilicke 205
- C-409/04, Telos 95
- C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation 55, 163 ja 261–262
- C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation 39 ja 198
- C-321/05, Kofoed 55–56, 174, 176, 182–183, 185, 201, 203–204, 212 ja 247
- C-308/06, Intertanko 75–76 ja 81
- C-409/06, Winner Wetten 73

- C-425/06, Part Service 30, 53–54, 56, 210, 248, ja 250
- C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin 55
- C-226/07, Flughafen Köln v. Bonn 74
- C-288/07, Isle of Wight Council 77
- C-101/08, Audiolux 71
- C-314/08, Filipiak 73
- C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg 164 ja 245
- C-103/09, Weald Leasing 2, 30, 56, 176–177, 183, 192, 209 ja 246–247
- C-277/09, RBS Deutschland Holding 30, 55 ja 186
- C-72/10, Costa ja Cifone 76
- C-126/10, Foggia 55–56, 91, 164, 169, 170, 184, 189, 200, 245, 247–248, 251 ja 265
- C-318/10, SIAT 15, 163 ja 207–208
- C-371/10, National Grid Indus 15
- C-417/10, 3M Italia 183
- C-653/11, Newey 245
- C-19/12, Efir 98
- C-18/13, Maks Pen 75 ja 102
- C-502/13, Komissio v. Luxemburg 96 ja 167
- C-131/14, Cervati ja Malvi 261
- C-402/14, Viamar 74
- C-419/14, WebMindLicenses 56 ja 210
- C-441/14, DI 102
- C-40/15, Aspiro 75
- C-605/15, Aviva 103
- C-6/16, Eqiom ja Enka 39, 55, 163–164 ja 207
- C-14/16, Euro Park Service 15, 55, 208 ja 245

C-115/16, C-118/16, C119/16 ja C-299/16, N Luxembourg 1 ym. 53–54, 56, 96, 111, 161, 167, 170, 184–185, 190–191, 200–201, 204–207, 212, 228, 232, 245, 248 ja 251

C-116/16 ja C-117/16, T Danmark ym. 53, 113, 161, 163–164, 184, 188, 200–201, 205–206, 245 ja 248

C-251/16, Cussens 52, 54, 72, 111, 160–163, 184–185, 194, 203, 209–210 ja 249

C-382/16, Hornbach-Baumarkt 259–261

C-504/16, Deister Holding 163–164 ja 197

C-122/17, Smith 102

C-135/17, X 163

C-384/17, Link Logistik N&N 103

C-434/17, Human Operator 74

C-459/17, SGI 76

C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego 103

C-467/18, Rayonna prokuratura Lom 102

C-661/18, CTT - Correios de Portugal 103

C-484/19, Lexel 31 ja 163

### Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

C-110/99, Emsland-Stärke 188 ja 192

C-255/02, Halifax 54, 75, 183, 185, 187–188, 190, 197–200, 245

C-196/04, Cadbury Schweppes 55

C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation 262

C-321/05, Kofoed 176 ja 204

C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg 72

C-318/10, SIAT 207–208

C-574/15, Mauro Scialdone 85 ja 205

C-14/16, Euro Park Service 208

C-115/16, N Luxembourg 1 2, 48, 162–163 ja 208

C-118/16, X Danmark 48 ja 204

C-119/16, C Danmark I 210

C-251/16, Cussens 51, 89, 92, 174, 176, 183–184, 190–191, 194, 203, 206, 223, 245 ja 249

C-660/16, Kollroß 1

C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego 77 ja 90

### Korkein hallinto-oikeus

KHO 1961 I 18 (ei julk.) 153–154

KHO 1973 B 563 (ei julk.) 140

KHO 1982 T 4277 18

KHO 1992 T 2295 173

KHO 1994 B 547 (ei julk.) 140

KHO 1996 B 577 (ei julk.) 103

KHO 27.12.1999 T 4219 251

KHO 1999:63 234, 241, 246, 254 ja 259

KHO 4.7.2001 T 1564 252

KHO 2004:8 41, 60, 175, 219, 223 ja 249

KHO 2.3.2005 T 422 140

KHO 2008:6 90, 119 ja 219

KHO 2009:53 41 ja 219

KHO 2010 T 103 (ei julk.) 18

KHO 2012:13 69

KHO 2012:56 41, 219, 223 ja 249

KHO 2013:126 246, 265 ja 268

KHO 2014:66 2, 30, 61, 68, 129, 136, 150, 167–170, 175, 219, 220, 223, 225, 246, 252, 265–266 ja 271

KHO 2016:72 61, 91, 126, 129, 150, 168–169, 218, 220, 223, 246–247, 254 ja 271

KHO 2016:115 61, 246 ja 263

KHO 2016:219 61, 109, 224, 238 ja 263

KHO 10.3.2017 T 1193 (ei julk.) 253 ja 267

KHO 2017:5 61, 150, 171, 218 ja 263

KHO 2017:20 61, 68–69, 91, 128, 218, 223, 248 ja 263

KHO 2017:78 88, 171, 179, 186, 201, 214, 216–218, 221, 240, 245–246, 263, 265 ja 278

KHO 10.5.2017 T 136/2/16 (ei julk.) 214

KHO 2018:11 222

KHO 2018:40 2, 30, 61, 91, 93, 109–110, 150, 167–170, 219–220, 223, 229, 231, 237, 246, 252, 255 ja 265–267

KHO 16.5.2019 T 2231 (ei julk.) 228–229 ja 233

KHO 2019:42 222

KHO 2019:156 68 ja 246

KHO 2020:96 124, 127 ja 129

KHO 2021:65 214–215, 218 ja 278

KHO 2021:178 150, 218 ja 223–224

KHO 2021:179 150

## Hallinto-oikeudet

Helsingin HaO 17.6.2014 T 14/0568/4 (ei julk.) 247

Pohjois-Suomen HaO 14.8.2015 T 15/0378/3 (ei julk.) 246

Helsingin HaO 16.12.2015 T 15/1357/6 (lainvoimainen, ei julk.) 266

Helsingin HaO 16.5.2016 T 16/0574/4 (lainvoimainen, ei julk.) 219 ja 248

Helsingin HaO 18.5.2016 T 16/0592/4 (lainvoimainen, ei julk.) 61 ja 219

Helsingin HaO 6.10.2016 T 16/0916/6 (lainvoimainen, ei julk.) 266

Itä-Suomen HaO 29.1.2019 T 19/0071/1 (lainvoimainen, julk.) 254

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut

KVL 59/2017 (ei julk.) 226

KVL 33/2018 228