Niko Valonen

Verotusmenettelylain 28 §:n EU-oikeudellinen ulottuvuus

ATAD 6 artiklan vaikutus kansallisen lainsäädännön VML 28 §:ään

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Vero-oikeuden Pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO

Akateeminen yksikkö Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö

Tekijä: Niko Valonen

Tutkielman nimi: Verotusmenettelylain 28 §:n EU-oikeudellinen ulottuvuus: ATAD 6 artiklan vaikutus kansallisen lainsäädännön VML 28 §:ään

Tutkinto: Kauppatieteiden maisteri

Oppiaine: Talousoikeus

Työn ohjaaja: Juha Lindgren

Valmistumisvuosi: 2022 **Sivumäärä:** 92

TIIVISTELMÄ:

Veron kiertäminen nousee mediassa jatkuvasti esille, jolloin myös aiheesta keskustelu on yleistä. Media kirjoittaa usein veron kiertämisestä negatiivisin sävyin, jolloin tämä varsin vallitseva negatiivinen mielikuva välittyy myös lukijoille. Veron kiertäminen pitää kuitenkin sisällään useita lähikäsitteitä, joista kaikkia ei tulisi mieltää laittomaksi. Käsitteitä ovat esimerkiksi verosuunnittelu, veron minimointi sekä aggressiivinen verosuunnittelu. Edellä mainittuja on kuitenkin lähes mahdoton erottaa täysin toisistaan, mutta niiden yksityiskohtaisempi tarkastelu ja jonkin asteinen erottelu on silti mahdollista ja tarpeellista.

Veron kiertämisen ehkäisemiseksi on säädetty verotusmenettelystä annetun lain (VML, 1558/1995) 28 §, joka on yleinen veronkiertosäännös. Säännöstä voi kuvailla yleislausekkeeksi, joka tarkoittaa, ettei sitä ole säädetty kovinkaan yksityiskohtaiseksi, vaan sille on ominaista pikemminkin formaalisesti väljä muotoilu. Vuonna 2018 Euroopan unioni on säätänyt yleisen veronkiertodirektiivin (2016/1164, ATAD), jolla on ollut vaikutusta myös kansallisen lainsäädännön tulkintaan. Tutkielman kannalta tällä direktiivillä on ollut vaikutusta myös VML 28 §:n tulkintaan, ja tutkielman tarkoituksen on pyrkiä hahmottamaan direktiivin vaikutus VML 28 §:n tulkintaan.

Tutkimusote on lainopillinen, eli oikeusdogmaattinen. Lainopilla tarkoitetaan voimassa olevan oikeuden tilan selvittämistä systematisoimalla ja tulkitsemalla normeja. Tutkielman lähteinä ovat voimassa oleva EU-oikeus, kansallinen lainsäädäntö, erityisesti verolainsäädäntö, lain esityöt sekä oikeuskäytäntö. Tutkielmassa käytetään laajalti myös oikeuskirjallisuutta ja niiden myötä syntyneitä keskeisimpiä teorioita.

AVAINSANAT: Yleinen veronkiertosäännös, veronkiertodirektiivi, veronkierto, verosuunnittelu ja veron minimointi

Sisällys

Lyhenteet 4

Lyhenneluettelo 4

1 Johdanto 5

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus 5

1.2 Tutkimustehtävä ja -metodi 8

1.3 Tutkimuksen rajaus ja rakenne 10

1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto 12

1.5 Oikeuslähdemateriaali 14

2 Tutkimuksen käsitteet 16

2.1 Verosuunnittelu 16

2.2 Veron minimointi 19

2.3 Aggressiivinen verosuunnittelu 20

2.4 Veron kiertäminen 22

3 Euroopan unionin vero-oikeus 24

3.1 EU-oikeus lyhyesti 24

3.2 EU-oikeuden merkitys jäsenmaiden lainsäädäntöön 27

3.3 Unionin oikeuden väärinkäytön kielto ja rule of reason -periaate 29

3.4 EU-oikeuden teleologinen tulkinta 32

4 Direktiivin yleinen veronkiertosäännös 35

4.1 Direktiivin tausta ja sisältö 35

4.2 Subjektiivinen edellytys 38

4.3 Objektiivinen edellytys 40

4.4 Epäaitouden ja keinotekoisuuden käsitteet 42

4.5 Veroedun käsite 45

5 Kansallisen lainsäädännön yleinen veronkiertosäännös 47

5.1 Säännöksen sisältö 47

5.2 Säännöksen tulkinta 52

5.3 Soveltamisedellytykset ja veronkierron tunnistaminen 55

5.4 Tyyppisoveltamistilanteet 58

6 Direktiivin GAAR-säännöksen vaikutus kansallisesti 63

6.1 Yleistä direktiivin vaikutuksesta 63

6.2 Epäaitouden ja keinotekoisuuden arviointi 64

6.3 Liiketaloudellisten syiden ja veroedun arviointi 66

6.4 Sijoittautumisvapauden merkitys 73

6.5 Veronkiertodirektiivin vähimmäissuojan arviointi 75

7 Yhteenveto 79

7.1 Vastaako VML 28 § veronkiertodirektiivin 6 artiklan asettamia vaatimuksia? 79

7.2 Miten veronkiertodirektiivin 6 artiklan voimaantulo muuttaa VML 28 §:n tulkintaa? 82

7.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet 83

Lähteet 85

Virallislähteet 90

Oikeustapausluettelo 92

Lyhenneluettelo

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
GAAR	General anti-abuse rule
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Ks.	Katso
KVL	Keskusverolautakunta
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
PeL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
VerL	Verotuslaki 12.12.1958 482/1958
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
Vp	Valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Verovelvolliset pyrkivät jatkuvasti minimoimaan mahdollisimman paljon kustannuksiaan, jolloin myös verokustannuksiin kohdistettava huomio kasvaa jatkuvasti. Talouden kansainvälistyminen, tuotannontekijöiden liikkuvuus ja hyödykkeiden myyminen ja ostaminen kansainvälisesti on yleistynyt. Tämä lisää valtiolle omanlaisen paineen verojärjestelmän kilpailukyvylle, mutta tästä huolimatta verotus eroaa kansainvälisessä katsannossa, eikä verojärjestelmät ole täysin yhdenmukaista valtioiden välillä. Tämä luo luonnollisesti verovelvolliselle intressin tutkia verotuksellisesti edullisia valtioita, jonne toiminta olisi kannattavaa keskittää. Edellä mainitun intressin suuruus riippuu luonnollisesti siitä, kuinka tärkeänä kustannuseränä verovelvollinen pitää veroseuraamuksia. Verokustannusten painoarvo muihin kustannuksiin on luonnollisesti tapauskohtaista, ja riippuu täysin verovelvollisen omista intresseistä. On kuitenkin havaittavissa, että jatkuvasti kehittyvässä ja kansainvälisyvässä ympäristössä verokustannusten painoarvo ei ainakaan ole laskussa. Tämä johtaa siihen, että verovelvolliset etsivät kansainvälisesti eri valtioiden lainsäädännöstä porsaanreikiä pyrkimyksenä välttää veroseuraamuksia. Näin syntynyt verosuunnittelu ja veron minimointi sisältää riskin myös veron kiertämiselle.[1] Verosuunnittelu koskee yhtä lailla myös luonnollisia henkilöitä, sillä myös henkilökohtaisen tulon verotus ja sen suunnittelu ovat osa arkipäivää, jolloin verosuunnittelua ei voida liittää ainoastaan yritysmaailmaan.

Veroilla kerätään varoja julkiselle vallalle eli valtiolle, tällöin kyseessä on fiskaalinen tavoite. Suomen perustuslain (PeL, 731/1999) 2.3 §:ssä todetaan, että julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. PeL 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, jonka tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. PeL 81.1 § asettaa eräänlaiset minimivaatimukset verolainsäädännön

[1] Urpilainen, 2013, s. 39

täsmällisyydelle, jolloin veron jokaiselle olennaiselle elementille on oltava verolaissa selvät ja täsmälliset perusteet.[2] Tietynlainen täsmällisyys luo ennakoitavuuden ja oikeusturvan verovelvolliselle siitä, millaisesta toimenpiteestä seuraa millainenkin verorasitus. Verokustannusten huomioiminen ja niiden suunnittelu on kuitenkin täysin lain mahdollistama tapa, sekä toimivan ja kehittyvän talouden kannalta varsin suotava tapa. Verovelvolliset voivat harjoittaa verosuunnittelua, mutta tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kaikkea verosuunnittelua voitaisiin pitää lainmukaisena. Näin ollen verosuunnittelu voi johtaa aggressiiviseen verosuunnitteluun ja veron minimointiin, jolloin lähestymme ei-laillista verosuunnittelua ja samalla tutkimuksen ydinaihetta, veron kiertämistä.

Suomi liittyi 1995 Euroopan unioniin (EU), jonka seurauksena myös Suomen kansallisen lainsäädännön oli sopeuduttava kansainvälisten verosopimusten lisäksi EU-vero-oikeuden vaatimuksiin. Tästä huolimatta Suomen veronkiertosäännös on pysynyt pitkään kansallisena ilman Euroopan unionin kosketusta. Jatkuva globalisaatio on kuitenkin luonut paineita yhtenäistää verokäytänteitä globaalisti. Edellä mainitun seurauksena OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) eli taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö käynnisti BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena oli estää veron kiertoa sekä veronvälttämistä kansainvälisesti[3]. BEPS-hankkeella oli vaikutusta myös EU-oikeuden näkökulmasta, sillä Euroopan komission mukaan myös EU:n tuli uudistaa verojärjestelmää siten, että BEPS-hankkeen tulokset huomioitaisiin mahdollisimman hyvin myös EU:ssa[4].

Euroopan komissio esitti tammikuussa 2016 veronkierron vastaisen toimenpidepaketin, joka yhdenmukaistaisi jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä. Toimenpidepaketin tarkoituksena on torjua yritysten aggressiivisia verokäytäntöjä, jotka ovat globalisaation kasvaessa yleistynyt. Edellä mainittujen neuvotteluiden tuloksena syntyi tutkielman keskiössä oleva uusi veron kiertämistä estävä direktiivi (2016/1164, ATAD), joka perustuu pitkälti suoraan BEPS-hankkeen implementointiin.

---

[2] Knuutinen, 2012, s. 97
[3] Knuutinen, 2020a, s. 44–45
[4] Euroopan komissio, 2015, s. 6

Euroopan unioni julkaisi veronkiertodirektiivin (ATAD/ATA-direktiivi) 12.7.2016. Direktiivin tarkoituksena on estää tilanteet, jossa verovelvolliset pyrkivät minimoimaan verojaan lain perimmäisen tarkoituksen vastaisesti käyttämällä hyväksi muiden jäsenmaiden verojärjestelmien eroja[5]. Jäsenvaltioiden oli määrä implementoida direktiivi täytäntöön 1.1.2019 alkaen kansallisessa lainsäädännössä. Direktiivin 6 artikla sisältää yleisen veronkierron vastaisen säännöksen. Edellä mainitun säännöksen tarkoituksena on estää verovelvollisten keinotekoiset toimenpiteet, joiden tosiasiallisena tarkoituksena on veroedun saavuttaminen.

Suomen kansallinen lainsäädäntö sisältää verotusmenettelylain (VML, 1558/1995) 28 §:n, joka on muodoltaan avoin ja väljä. Nykyisin voimassa oleva VML 28 § on käytännössä sanamuodoltaan identtinen sitä edeltäneen verotuslain 56 §:n kanssa. Näin ollen VML 28 § ei ole muuttunut kovinkaan oleellisesti edeltäjäänsä verrattuna. VML 28 § on luonteeltaan sellainen toimivaltasäännös eli kompetenssinormi, joka antaa lain soveltajalle tavallista suuremman harkintavallan. Kuten juuri todettu, VML 28 § ei ole sisällöltään kovin tuore, jonka seurauksena säännökselle on syntynyt ennakoitavuutta oikeuskäytännön myötä, ja tämä on herättänyt keskustelua sen avoimuuden rajoittuneisuudesta[6]. Hyvän ja kestävän verojärjestelmän kannalta ennakoitavuus ja oikeusvarmuus ovat kuitenkin keskeisiä seikkoja, sillä ne muodostavat perustan oikeusturvalle. Säännös on säädetty tarkoituksella avoimeksi ja väljäksi, jotta sen soveltaminen ei olisi rajallista. Tämän vuoksi liiallinen ennakoitavuus saattaa muodostua jopa säännöksen alkuperäisen tarkoituksen vastaiseksi.[7] Korkein hallinto-oikeus (KHO) voi kuitenkin muuttaa ratkaisuissa linjaustaan, mutta tällöin KHO:lla on oltava selkeä intressi sekä riittävät perusteet linjanmuutokseen[8].

Ennen veronkiertodirektiivin voimaantuloa VML 28 § perustui puhtaasti Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Veronkiertodirektiivin voimaantullessa VML 28 § sai kuitenkin

[5] Knuutinen, 2020a, s. 45
[6] Ks. Urpilainen, 2013, s. 213
[7] Urpilainen, 2013, s. 213
[8] Tikka, 1972, s. 110

osakseen kansainvälisyyttä. Suomessa, kuten monessa muussakin jäsenvaltiossa, katsottiin kuitenkin, että muutosta kansalliseen lainsäädäntöön ei tarvitse tehdä veronkiertodirektiivin perusteella, sillä VML 28 § sisältää vastaavat elementit kuin direktiiviin kirjattu yleinen veronkiertosäännös[9]. Vaikka säännös pysyy sanamuodoltaan samana se ei kuitenkaan tarkoita, että kaikki säilyisi ennallaan. Veronkiertodirektiivi perustuu EU-oikeuden alaan, jolloin säännöksen tulkinta kuuluu tältä osin EU-tuomioistuimen toimivaltaan, joten ainakin siltä osin, kun säännöstä sovelletaan direktiiviin nojaten, on otettava EU-oikeuden tulkinnat huomioon veronkiertosäännöksen soveltamisessa[10].

1.2 Tutkimustehtävä ja -metodi

Tutkimuksen tavoitteena on vastata seuraaviin kysymyksiin:

1. Miten veronkiertodirektiivin 6 artiklan voimaantulo muuttaa VML 28 §:n tulkintaa?
2. Vastaako VML 28 § veronkiertodirektiivin 6 artiklan asettamia vaatimuksia?

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten vuonna 2019 voimaan astunut veronkiertodirektiivin 6 artikla vaikuttaa VML 28 §:n tulkintaa kansallisella tasolla. Tulkintaan vaikuttaa pitkälti Euroopan unionin tuomioistuimen aikaisempi ratkaisukäytäntö, sekä tulkinta veron kiertämisen tematiikan parissa. Veronkiertodirektiivin 6 artikla on jakanut paljon mielipiteitä sen hyödyllisyydestä ja tarpeellisuudesta, sillä veronkiertodirektiivin voimaantulo on heikentänyt huomattavasti verovelvollisten ennakoitavuutta[11]. Tutkielman kannalta on relevanttia tutustua myös EU-oikeuteen yleisesti, jotta artiklan vaikutuksia voitaisiin johdattaa kansalliseen lainsäädäntöön.

Veronkiertodirektiivin 6 artikla implementoitiin Suomen kansalliseen lainsäädäntöön vuonna 2019, mutta direktiiviä palveleva kansallinen säännös pysyi sanamuodoltaan

[9] Knuutinen, 2020a, s. 344
[10] Malmgren, 2018
[11] Lönnblad, 2017, s. 360

tismalleen samana. VML 28 § ei siis kokenut sanamuodollisesti muutosta, vaan Suomessa katsottiin, että VML 28 § palvelee sellaisenaan veronkiertodirektiivin asettamia vaatimuksia. Tämä luo luonnollisesti epäilyksen siitä, että vastaako VML 28 § direktiivin asettamia vaatimuksia siten, että EU-oikeuden perimmäinen tarkoitus toteutuu. Tämä varsin ajankohtainen aihe on yksi haastavampia vero-oikeuden osa-alueista.

On varsin luonnollista, että verovelvolliset eli niin luonnolliset henkilöt kuin oikeushenkilöt pyrkivät suunnittelemaan ja täten minimoimaan verotustaan[12]. Tällöin riski veron kiertämiseen luonnollisesti kasvaa, ja arvioitavaksi tulee mahdollisesti rajanveto laillisen verosuunnittelun ja ei-laillisen veronkierron välille. Verosuunnittelu mielletään arkikielisessä keskustelussa usein negatiivisesti ja lainvastaiseksi, vaikka itsessään verosuunnittelu on täysin lain mahdollistama sekä usein jopa suotava tapa toimia. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu, ettei kaikkia verovelvollisen toimia voida pitää laillisena verosuunnitteluna, vaan harmaalla alueella liikuttaessa veroviranomaisen ja viimekädessä tuomioistuimen tulisi tunnistaa ei-laillisen veronkierron tunnusmerkit. Edullisin tilanne niin viranomaisten kuin itse verovelvollisen kannalta olisi kuitenkin, että verovelvollinen itse olisi tietoinen ajantasaisesta lainsäädännöstä, ja pystyisi näin suunnittelemaan veronsa lainsäädännön mahdollistamissa rajoissa.

Erilaisten veroseuraamusten vertailu on läsnä verovelvollisten päivittäisessä päätöksenteossa, ja näin ollen vaikuttavat sekä asetettuihin tavoitteisiin että niiden saavuttamiseksi valittuihin keinoihin. Verovelvollisilla saattaa olla yhtenä pääasiallisena tavoitteena veroedun saavuttaminen, jolloin taloudelliset toimenpiteet tähtäävät ainoastaan verorasituksen minimointiin.[13] Näitä päätöksiä vaikeuttavat entisestään verovelvollisten dynaaminen toimintaympäristö sekä jatkuvasti monimutkaistuva ja muuttuva lainsäädäntö. Verosuunnittelulla ei kuitenkaan aina tarkoiteta vain pienimmän verorasituksen saavuttamista[14]. Verosuunnittelussa hyvänä lähtökohtana voitaisiin pitää periaatetta, että verot maksetaan, sillä verojen minimointi sisältää monia vaikeasti hallittavia riskejä,

[12] Knuutinen, 2012, s. 1
[13] Tikka, 1972, s. 1
[14] Knuutinen, 2012, s. 4

esimerkiksi kalliita investointeja sekä ulkomaisten markkinoiden valtaamista[15]. Tältä osin verosuunnittelu ja veron minimointi eroavat toisistaan ja näitä termien eroavaisuuksia käsitellään jäljempänä tarkemmin. Käsitteenä verosuunnittelu rinnastetaan usein veron minimointiin, mutta näitä termejä ei kuitenkaan tulisi pitää toistensa synonyymeinä, vaan erillisinä käsitteinä.

Tuloverojärjestelmät syntyvät useiden erilaisten poliittisten ja veropoliittisten tavoitteiden kompromissina, jolloin järjestelmät eivät ole aina yhdenmukaisia vaan sisältävät myös epäjatkuvuuskohtia. Näin syntyneisiin rajakohtiin syntyy jännitteitä, joita hyödynnetään niin verosuunnittelussa kuin veron kiertämisessä.[16] Tuloverotuksella tarkoitetaan niin luonnollisten henkilöiden kuin oikeushenkilöiden verotusta. Tuloverotuksessa voi olla kyse ansiotulosta, jota verotetaan progressiivisesti tai pääomatulosta, jota verotetaan suhteellisesti.

Tutkimusote on pitkälti lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Lainopilla tarkoitetaan voimassa olevan oikeuden tilan selvittämistä systematisoimalla ja tulkitsemalla normeja. Perinteisesti oikeudellisessa tutkimuksessa on erotettu kaksi eri puolta, jotka yhdessä muodostavat ydinalueen. Ensimmäinen on oikeudellisten käsitteiden konstruointi ja oikeussäännösten systematisointi, kun taas toinen puoli on oikeusäännösten sisällön selvittäminen eli tulkinta. Näin ollen lainoppi on siis oikeussäännösten systematisointia ja tulkintaa.[17]

1.3 Tutkimuksen rajaus ja rakenne

Veronkierto ja verosuunnittelu pitävät sisällään monenlaisia tilanteita ja lähtökohtia, joka tekee aihepiiristä erittäin laajan. Tutkimuksen tavoitteena ei kuitenkaan ole käydä kaiken kattavaa katsausta aihepiiristä, vaan ennemminkin veronkiertodirektiivin

[15] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 89
[16] Knuutinen, 2012, s. 3
[17] Aarnio, 1978, s. 52

mahdollisia vaikutuksia VML 28 §:n tulkintaan. Tutkielma ei siten käsittele satunnaisia yksittäistapauksia, vaan pikemminkin yleisesti esiintyviä kysymyksiä koskien direktiivin voimaantulon vaikutuksia. Tutkielman teoriaosuus käsitellään sekä oikeushenkilöiden että luonnollisten henkilöiden näkökulmasta. Tutkielma perustuu VML 28 §:n tulkintaan yleinen veronkiertodirektiivi huomioiden, jolloin tutkielma käsittää niin luonnollisen henkilön kuin oikeushenkilön näkökulmia. Tutkielman ulkopuolelle on kuitenkin rajattu laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL, 360/1968) 52 §:n tarkempi katsanto, vaikka säännös liittyykin vahvasti osakeyhtiöiden verotukseen. Tutkielman ulkopuolelle on myös rajattu verosopimusten väärinkäyttö. Tutkimuksen tavoitteena ei ole käydä läpi, miten verovelvollisen tulisi suunnitella veronsa, tai miten verovelvollisen tulisi minimoida omat veroseuraamukset. Tutkimuksen tavoitteena ei myöskään ole antaa ohjeita veron kiertämiseen tai kannustaa ketään ei-hyväksyttävään veron minimointiin.

Verosuunnittelu ja veronkierto sisältävät monenlaisia ala- sekä lähikäsitettä ja niihin perehtymätön saattaa käyttää niitä toisten synonyymeina, jolloin arkikielisessä keskustelussa saattaa syntyä sekaannusta eri käsitteiden tarkoituksella. Näitä käsitteitä ja termejä käydään yksityiskohtaisemmin läpi toisessa pääluvussa. Siinä tarkastelun kohteena ovat muun muassa verosuunnittelu, aggressiivinen verosuunnittelu, veron minimointi ja veronkierto. Näiden käsitteiden ymmärtäminen ja erottaminen on tärkeää aihepiirin laajemman ymmärryksen vuoksi. Tutkielman tarkoituksena on tunnistaa EU-oikeuden vaikutus kansallisen VML 28 §:n tulkinnassa, jonka vuoksi käsitteitä tarkastellaan siinä laajuudessa, kuin on tarkoituksenmukaista tutkimustehtävän kannalta.

Tutkielman kolmannessa pääluvussa käsittelyn kohteeksi nousee EU-oikeuden vero-oikeus, joka on tutkielman aiheen kannalta olennaisessa osassa. Pääluvun tarkoituksena selventää niin yleisellä tasolla EU-oikeutta kuin myös erityisemmin vero-oikeutta. Tutkielman kannalta on myös olennaista käsitellä unionin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, koska kyseisellä periaatteella on läheinen yhteys veron kiertämiseen.

Neljännessä kappaleessa käsittelyn kohteena on tutkielman kannalta keskeisessä asemassa oleva yleinen veronkiertodirektiivi. Pääluvussa tarkastelemme sekä ATAD 6 artiklan sanamuotoa, että ATAD 6 artiklan tulkintaa. Viidennessä pääluvussa puolestaan käsittelyn kohteena on Suomen kansallinen yleinen veronkiertosäännös VML 28 §. Kappaleen tarkoituksena on johdattaa lukija säännöksen sisältöön, tulkintaan sekä yleisimpiin soveltamisedellytyksiin. Viidennessä pääluvussa ATAD 6 artiklan sanamuotoa peilataan myös VML 28 §:ään sekä objektiivisten että subjektiivisten edellytysten kautta. Tutkielman kuudennessa pääluvussa pyrimme tuomaan esiin VML 28 §:n mahdollisia suuntia oikeuden nykytila huomioiden hyödyntäen oikeuskäytäntöä. Oikeuskäytännössä on hyödynnetty ratkaisuja EVL 52 h §:n ympäriltä, sillä edellä mainittu säännös on direktiivipohjainen, jonka vuoksi säännöksen oikeuskäytäntö soveltuu hyvin myös VML 28 §:n nykytilan arviointiin. Tutkielman viimeisessä kappaleessa pyrimme vastaamaan tutkimuskysymyksiin sekä esittämään jatkotutkimusmahdollisuudet aihepiirin ympäriltä.

1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto

Tutkimusote on oikeusdogmaattinen, jolloin ensiarvoisen tärkeänä lähteenä on Suomen voimassa oleva lainsäädäntö sekä Euroopan unionin oikeus, fokusoituna verolainsäädäntö. Ainoastaan voimassa olevaa lainsäädäntöä tarkastelemalla on kuitenkin lähes mahdotonta vastata esitettyyn tutkimuskysymykseen, sillä tutkimuksen kannalta relevantti lainsäädäntö, VML 28 § sekä veronkiertodirektiivin 6 artikla ovat molemmat muotoiluiltaan verraten avoimia ja väljiä. Tämän vuoksi tutkielmassa myös lainsäädäntöaineistolla, oikeuskäytännöllä ja oikeuskirjallisuudella on huomattava painoarvo.

Tutkielman seuraavassa alaluvussa tarkastellaan oikeuslähteitä sekä niiden keskinäistä painoarvoa tarkemmin, mutta on olennaista mainita jo tässä, että kirjoitettu laki on pääsääntöisesti ensisijaisen tärkeä oikeuslähde. Oikeuslähteet voidaan jaotella preskriptiivisiin eli vahvasti velvoittaviin, teknisiin normeihin eli heikosti velvoittaviin sekä lupasääntöihin eli sallittuihin oikeuslähteisiin, ja näin ollen kirjoitettu laki kuuluu

luonnollisesti vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin[18]. Tutkielman kannalta kirjoitettu laki ei kuitenkaan riitä keskeisimmän säännöksen syvempään ja yksityiskohtaisempaan tarkasteluun, jolloin heikosti velvoittavilla ja sallituilla oikeuslähteillä on korostunut asema aihepiirin syvemmän ymmärtämisen vuoksi.

VML 28 § on säädetty avoimeksi, kuten myös veronkiertodirektiivin 6 artikla, jolloin niiden tulkintaan on jätetty paljolti lainsoveltajan harkintavaltaa. Tämän vuoksi ainoastaan lain sanamuotoon nojautuva tulkinta ei ole mahdollista ja näin ollen lainsoveltaja tarvitsee rinnalleen muita oikeuslähteitä[19]. Oikeusvarmuuden periaatteen mukaan viranomaisen toiminnan tulisi olla ainakin tietyn varmuusrajan sisällä ennakoitavissa, jolloin lainsoveltajan tulisi toimia kahdessa samanlaisessa tilanteessa samalla tavalla[20]. Näin ollen oikeuskäytännöllä on keskeinen merkitys sovellettaessa VML 28 §:ää. Oikeuskäytäntö ei itsessään ole velvoittava oikeuslähde, mutta sillä on kuitenkin tosiasiallinen ja korostunut merkitys esimerkiksi väljäksi muotoiltuun veron kiertämissäännöksen soveltamiseen[21].

Edes kirjoitettu laki ja oikeuskäytäntö ei aina riitä säännöksen laajaan ymmärtämiseen, jolloin oikeuskirjallisuudesta saattaa löytyä apua syvemmän ymmärryksen luomiseksi. Esimerkiksi tässä tutkimuksessa oikeuskirjallisuudella on suuri merkitys eri käsitteiden avaamisessa. Oikeustiede ja oikeuskirjallisuus ei kuulu velvoittaviin oikeuslähteisiin, mutta ne kuuluvat sallittuihin oikeuslähteisiin[22]. Sallituille oikeuslähteille on ominaista, että ne vahvistavat argumentaatiota ja tukevat ratkaisussa käytettyjä normeja[23]. Tutkimuksessa VML 28 §:n kannalta keskeisimpiä oikeuskirjallisuuden lähteitä ovat Kari S. Tikan väitöskirja *Veron minimoinnista* vuodelta 1972. Vaikka Tikan teoriat ovat lähes 50 vuotta vanhoja, niillä on silti tosiasiallinen merkitys yhä edelleen, jolloin niiden käyttö myös tässä tutkimuksessa on perusteltua. Esimerkiksi tutkielmassa käytetty veron

[18] Aarnio, 2006, s. 288
[19] Aer, 2018, s. 45–46
[20] Aarnio, 1978, s. 254
[21] Aarnio, 2006, s. 284
[22] Aarnio, 2006, s. 293
[23] Tolonen, 2003, s. 25

minimoinnin käsite on Tikan vakiinnuttama käsite, joka on edelleen yleisesti käytössä oikeuskirjallisuudessa. Myös Reijo Knuutinen on tutkinut laajalti vero-oikeutta, ja myös tässä tutkimuksessa Knuutisen kirjoittamat teokset ovat keskeisessä asemassa.

1.5 Oikeuslähdemateriaali

Legaliteettiperiaatteen mukaan viranomaisen ja tuomarin päätöksen tulee perustua voimassa olevaan oikeuteen[24]. Oikeudellisissa ratkaisuissa oikeuslähdemateriaalilla saattaa olla suurikin vaikutus, ja myös verolakien tulkintaan sekä soveltamiseen liittyy kysymys oikeuslähdemateriaalista, joka on hyvin kiistelty ja vaikea aihepiiri. Vero-oikeudessa voidaan kuitenkin pitää päälähteinä itse verolainsäädäntöä, EU-oikeutta, lain valmistelu- ja säätämismateriaalia sekä tekstissä aiemmin mainittua oikeuskäytäntöä.[25] Kuten juuri edellisessä alaluvussa on todettu, oikeuskäytännöllä on näistä keskeinen asema VML 28 §:ää sovellettaessa. Oikeuslähdeoppi on yksi oikeustieteen vaikeimpia aiheita, sillä eri oikeuskulttuurit painottavat eri oikeuslähteiden keskinäistä painoarvoa[26]. Yhdestä asiasta voi kuitenkin olla varma; mikään oikeuslähde ei yksinään riitä epäselvien tilanteiden ratkaisemiseksi, vaan tällöin korostuu juuri eri oikeuslähteiden käyttö yhdessä, jolloin oikeuden perimmäinen tarkoitus voi toteutua eli syntyä oikeutta.

Oikeuslähdeoppia voidaan kuvailla argumentaation kulmakiveksi, eli mitkä ovat oikeuden lähteet sekä mikä on juridista ja mikä taas ei-juridista. Oikeuslähdeoppi on juuri se työkalu, jolla luodaan tuomareille, juristeille, viranomaisille sekä myös tutkijoille yhteiset pelisäännöt ja lähtökohdat rationaaliselle harkinnalle oikeuslähteisiin liittyvissä pulmissa.[27] Tutkimuksen kannalta oikeuslähdeoppi on hyvin oleellinen työkalu, joka auttaa ymmärtämään myös EU-oikeuden suhdetta VML 28 §:ään. Oikeuslähteitä voi ryhmitellä eri ryhmiin, kuten myös edellisessä alaluvussa on mainittu. Aarnio jakaa omassa teoriassaan oikeuslähteet kolmeen eri ryhmään. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat vahvasti

[24] Juusela, 2018, s. 450
[25] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 43
[26] Tolonen, 2003, s. 1
[27] Aarnio, 2006, s. 283

velvoittavat oikeuslähteet, toiseen ryhmään heikosti velvoittavat ja kolmanteen eli viimeiseen ryhmään kuuluvat sallitut oikeuslähteet. Tätä edellä mainittua ryhmittelyä kutsutaan myös Aarnion perusteoriaksi.

Vahvasti velvoittava oikeuslähde tarkoittaa sitä, että sen sivuuttamisesta seuraa tuomarille virkavastuu[28]. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat kansallisesti kirjoitettu laki, sekä viime kädessä myös maantapa. Näihin oikeuslähteisiin kuuluvat myös kansainvälinen oikeus, kuten Euroopan unionin asetukset.[29] Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttaminen ei aiheuta tuomarille virkavastuuta, mutta niiden sivuuttaminen tulisi kuitenkin perustella ratkaisussa. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat esimerkiksi lain esityöt sekä tuomioistuinratkaisut.[30] Lain esitöistä lainkäyttäjä voi selvittää lainsäätäjän alkuperäisen tarkoituksen, ja tuomioistuinratkaisuista lainkäyttäjä voi johtaa tuomioistuimen ratkaisuperiaatetta[31]. Pääsääntöisesti hallituksen esityksillä (HE) on lain esitöistä keskeisin asema Suomessa[32]. Kuten tutkimuksessa on aiemmin todettu, edellä mainitut heikosti velvoittavat oikeuslähteet ovat hyvinkin relevantteja juuri VML 28 §:ää sovellettaessa. Sallittuja oikeuslähteitä ovat sellaiset, joihin saa viitata, mutta niiden sivuuttamisesta ei synny tuomarille virkavastuuta eikä niiden sivuuttamista tarvitse myöskään perustella. Sallituille oikeuslähteille on ominaista, että ne vahvistavat argumentaatiota ja esimerkiksi tukevat ratkaisussa käytettyä lakia ja säännöstä.[33] Sallittuja oikeuslähteitä ovat käytännölliset argumentit, eettiset ja moraaliset perusteet, yleiset oikeusperiaatteet, oikeustiede sekä vertailevat argumentit[34].

[28] Tolonen, 2003, s. 22–23
[29] Aarnio, 2006, s. 292
[30] Tolonen, 2003, s. 24
[31] Knuutinen, 2014, s. 90
[32] Määttä, 2014, s. 163
[33] Tolonen, 2003, s. 25
[34] Aarnio, 2006, s. 293

2 Tutkimuksen käsitteet

Tässä kappaleessa käsittelyn kohteena ovat käsitteistö ja termistö, joita voi olla hieman vaikeahko havainnollistaa ilman syvempää paneutumista niihin. Kuten on jo todettu, arkikielessä monia aihepiiriin kuuluvia käsitteitä pidetään toistensa synonyymeinä, eikä tavanomainen aiheeseen perehtymätön henkilö välttämättä hahmota niiden välillä olevaa eroa ilman tutustumista niihin. Tutkielman kannalta on kuitenkin tärkeää paineutua käsitteistöön hieman syvällisemmin, jotta mahdollisilta sekaannuksilta vältyttäisiin.

2.1 Verosuunnittelu

Verovelvollisella on valinnanvapaus suunnitella verot omien intressien mukaan, jolloin verovelvollinen voi valita taloudellisesti edullisimman vaihtoehdon. Suomen valtiosääntö turvaa omistusoikeuden, sillä PeL 15.1 §:ssä mainitaan omaisuuden suojasta, että jokaisen omaisuus on turvattu. Omistusoikeus on oikeusteoreettisesti vapausoikeus, joka antaa ja turvaa omistajalle vapauden luovuttaa ja käyttää omaisuuttaan. PeL 18.1 §:ssä sisältää säännöksiä elinkeinovapaudesta, eli oikeudesta hankkia vapaasti oma toimeentulonsa. Näin ollen perustuslait turvaavat verovelvolliselle valinnanvapauden, jolla verovelvollinen voi vapaasti määrätä omista varoistaan ja harjoittaa yritystoimintaa haluamallaan tavalla. Omistusoikeudella ja yrittämisen vapauden periaatteella on vaikutusta myös vero-oikeuteen, sillä verovelvollisella on vapaus valita vaihtoehto, joka on verovelvolliselle itselleen taloudellisesti edullisin. Tämän johdosta syntyy verovelvolliselle intressi suunnitella verot liiketaloudellisesti kannattavalla tavalla, jolloin syntyy myös riski verojen minimointiin ja mahdollisesti ei-hyväksyttävään verojen minimointiin, joka on läheisesti yhteydessä veronkiertoon.[35]

Yhtenä lähtökohtana myös verolakien tulkinnassa on pidetty, että verovelvollinen saa järjestellä taloudelliset toimensa edullisimman veroseuraamuksen perusteella, kunhan

[35] Wikström, 2006, s. 79–80

järjestelyt tehdään lain hyväksymissä rajoissa. Näin ollen verovelvollisella on aiemmassa kappaleessa mainittu valinnanvapaus tehdä taloudellisia päätöksiä huomioiden niiden erilaiset veroseuraamukset.[36] Yritykset voivat punnita eri toimintavaihtojen veroseuraamuksia esimerkiksi yritystä perustettaessa, jolloin kysymykseksi voi muodostua oikean yritysmuodon valinta. Eri yritysmuotoja kohdellaan verotuksellisesti eri tavalla, joten yritysmuodon valinta on varsin relevantti päätös yrityksen alkutaipaleessa.[37] Näin ollen käsitteellä verosuunnittelu voidaan tarkoittaa verovelvollisen taloudellisen toiminnan suunnittelua, jolloin esimerkiksi vero on kustannus muiden kustannusten joukossa[38]. Verosuunnitteluun voidaan luokitella myös ne verovelvollisen kustannukset, jotka sisältävät muitakin kuin veronäkökulman tarkastelun. Tällöin verokustannuksille ei anneta niin isoa painoarvoa, että objektiivisesti tarkastellen toimiin olisi ryhdytty ainoastaan veroseuraamusten minimoinnin vuoksi. Verosuunnittelu käsitteenä ei kuitenkaan ole oikeudellisesti relevantti, vaan pikemminkin sen rajat määrittyvät käänteisesti oikeudellisiin ilmiöihin nähden. Verosuunnittelulla voidaan tarkoittaa suunnitelmallista toimintaa vero-oikeudellisesti hyväksyttävissä rajoissa.[39]

Verosuunnittelu koskee harvoin vain lyhyttä aikaväliä, sillä verovelvollinen saattaa suunnitella omaa talouttaan useille vuosille, jolloin myös verosuunnittelu on osa pitkän aikavälin suunnittelua. Verosuunnittelun eri vaiheet voidaan jakaa operatiiviseen, taktiseen ja strategiseen verosuunnitteluun. Jaottelu ei ole ehdoton ja varsin usein ne ovat riippuvaisia toisistaan. Taktinen verosuunnittelu tarkoittaa lyhyen aikavälin suunnittelua, jolloin tämä voi tarkoittaa yksittäistä tilikautta ja sen aikana tapahtuvaa verojen suunnittelua ja seurantaa. Kun taas operatiivisessa verosuunnittelussa tähdätään hieman pidempään aikaväliin. Tällöin kyseessä voi olla esimerkiksi yrityksen useampi tilikausi ja niille tilikausille asetetut tavoitteet. Viimeisimpänä on strateginen verosuunnittelu, jossa on kyse pitkän aikavälin päätöksistä. Kyseessä voi olla yritysmuodon valinta yritystä perustettaessa. Usein mitä pidemmän aikavälin päätöksestä on kyse, sitä haastavampaa

[36] Ossa, 2013, s. 17–18
[37] Tikka, 1972, s. 30
[38] Wikström, 2006, s. 81
[39] Knuutinen, 2015, s. 5

tätä on muuttaa jälkikäteen. Suunnittelun määrä taas vaihtelee verovelvollisen omista intresseistä, kuinka paljon hän on valmis maksamaan veroja ja kuinka paljon näkemään vaivaa verosuunnitteluun. Tavanomaisesti mitä vähemmän verovelvollinen on halukas maksamaan veroja, sitä enemmän korostuu suunnittelutarve. Verosuunnittelu sisältää kuitenkin riskejä, jonka vuoksi verovelvollisen riskinottohalukkuudella on myös roolinsa tässä.[40]

Verosuunnittelu ei kuitenkaan tarkoita, että valittavaksi tulisi ainoastaan verotuksellisesti edullisin toimintavaihtoehto, sillä verot minimoiva vaihtoehto saattaa synnyttää muita kustannuksia niin paljon, ettei syntyneet verosäästöt ole muihin kustannuksiin verrattuna enää kannattavat[41]. Verosuunnittelussa veroseuraamukset ovat vain yksi kustannuserä muiden joukossa ja päätöksenteossa huomioidaan kaikki yrityksen eri kustannukset, jolloin verokustannukset eivät ole ainut yksittäinen ja määräävä tekijä[42]. Verosuunnittelussa voi myös olla vaarana, että veronäkökulmalle annetaan liian suuri painoarvo, jolloin tehty päätös ei välttämättä ole taloudellisesti kannattavin[43]. Tämän lisäksi verosuunnitteluun sisältyy lainsäädäntöriski. Verotusta harvoin tiukennetaan takautuvasti, mutta lainsäädännössä voi tapahtua muutoksia, jolloin aiemmin tehdyt päätökset voivat osoittautua myöhemmin epäedullisiksi päätöksiksi[44]. Näitä päätöksiä voivat olla esimerkiksi yritysmuodon valinta, vaikka tämän voi myös vaihtaa yrityksen myöhemmässä vaiheessa. Vaihtaminen ei kuitenkaan ole usein yksinkertaista ja edullista, eikä edes kannattavaa pelkästään verorasituksen takia, joten lainsäädäntöriskiä onkin tämän vuoksi vaikea eliminoida kokonaan.

Verosuunnittelulla verovelvollinen voi ennakoida tulevia veroseuraamuksia, mutta verosuunnittelun harmaalla alueella veron kiertämisen riski luonnollisesti kasvaa. Tämän vuoksi verovelvollisella on apunaan Verohallinto, verotuksen oikaisulautakunta ja keskusverolautakunta. Näistä oikaisulautakunta on ensiasteen muutoksenhakuelin. Tällöin

[40] Ossa, 2002, s. 83–84; Wikström, 2006, s. 83
[41] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 89
[42] Knuutinen, 2012, s. 4; Wikström, 2006, s. 81
[43] Tikka, 1972, s. 33
[44] Ossa, 2013, s. 18

verovelvollinen voi hakea Verohallinnon antamiin päätöksiin oikaisulautakunnalta muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisulautakunta ei kuitenkaan ota kantaa Verohallinnon antamiin ennakkoratkaisuihin, vaan tällöin verovelvollisen on haettava muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen. Keskusverolautakunta (KVL) antaa tulkinnallisesti merkittävissä tulo- ja arvonlisäveroasioissa ennakkoratkaisuja verovelvolliselle, kun taas verohallinto antaa tuloverotuksessa ennakkotiedon millä tavalla virasto tulee menettelemään verovelvollisen hakemuksessa mainitsemassa asiassa. Näiden avulla verovelvollinen voi vähentää ja hallita riskiä laita-alueella liikkuessa.[45] KVL:n antamalle ennakkoratkaisulle on kaksi antamisperustetta: prejudikaattiperuste sekä intressiperuste. Ensiksi mainitulla tarkoitetaan, että lain soveltamisen kannalta muissa samankaltaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi, ja jälkimmäisellä jos siihen on muu erityisen painava syy.[46]

2.2 Veron minimointi

Myös veron minimointia voidaan pitää verosuunnittelun lähikäsitteenä, sillä verosuunnittelun yhteydessä puhutaan usein myös veron minimoinnista, vaikka tosiasiallisesti verosuunnitteluun liittyy harvoin veron minimointia. Kun veron minimointia käytetään verosuunnittelun yhteydessä, on hyvä muistaa, että veron minimointi on vain yksi verosuunnittelun osa.[47] Usein veron minimoinnissa on kyse siitä, että verovelvollisen yhtenä pääasiallisena ja hallitsevana motiivina on minimoida verorasitus. Näiden kahden käsitteen erottelua voidaan havainnollistaa sillä, miten ison painoarvon verovelvollinen antaa verokustannuksille. On kuitenkin tärkeä huomata, että veroja minimoiva vaihtoehto ei ole aina kokonaistaloudellisesti kaikkein kannattavin vaihtoehto, sillä verojen minimointi saattaa aiheuttaa muita kustannuksia niin paljon, ettei se ole kokonaistaloudellisesti enää kannattavaa. Näin ollen verovelvollisen tulisi huomioida kaikki toimet kokonaisuutena, eikä keskittyä ainoastaan veroja minimoivaan strategiaan. Yhtä veron

[45] Räbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 23–30
[46] Myrsky & Linnakangas, 2004, s. 29
[47] Järvenoja, 2015, s. 89

minimoinnin toimea voidaan kutsua myös nimellä veropako. Tällöin verovelvollinen järjestää verotuksen verotuksellisesti edullisempaan valtioon.[48]

Veron minimoinnin voi jakaa kahteen eri osaan: hyväksyttävään ja ei-hyväksyttävään, jolloin hyväksyttävää voi kutsua veron säästämiseksi tai legaaliseksi veron torjunnaksi, ja ei-hyväksyttävää taas veron kiertämiseksi tai illegaaliseksi veron torjunnaksi[49]. Veron minimoinnissa tavoitteena voi olla verosta kokonaan vapautuminen tai verotuksen tapahtuminen vasta myöhemmin tulevaisuudessa tietyn tuloerän suhteen. Veron minimointi voidaan näin ollen jakaa kahteen eri osa-alueeseen niiden vero-oikeudellisen hyväksyttävyyden perusteella.

2.3 Aggressiivinen verosuunnittelu

Aggressiivinen verosuunnittelu on ikään kuin alakäsite veron minimoinnille, jolloin tämä on lähemmin yhteydessä veron minimointiin, kuin taas verosuunnittelu[50]. Yksiselitteistä määritelmää aggressiiviselle verosuunnittelulle ei ole, eikä käsitteiden verosuunnittelu ja aggressiivinen verosuunnittelu erottaminen ole täysin mahdollista eikä edes mielekästä osittain siitä syystä, että eri asiayhteyksissä niillä saatetaan tarkoittaa samoja asioita, jolloin näiden kahden käsitteen välille asetettu rajanveto on niin sanotusti veteen piirretty. Myöskään oikeusjärjestyksemme ei tunne käsitettä aggressiivinen verosuunnittelu, joten myöskään tämä ei helpota verosuunnittelun ja aggressiivisen verosuunnittelun käsitteellistä erottamista. Yhteistä näille käsitteille on kuitenkin se, että molemmat tehdään lain mahdollistamissa rajoissa, joten kummassakaan ei toimita suoranaisesti vastoin lakia. Ydinmerkitys kuitenkin aggressiivisessa verosuunnittelussa säilyy melko muuttumattomana, sillä kyseessä on hyökkäys jotain oikeana ja hyväksyttävänä pidettävää tavoitetta vastaan, esimerkiksi lain perimmäistä tarkoitusta eli lain ratiota.[51]

---

[48] Wikström, 2006, s. 80–84
[49] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 92; Tikka, 1972, s. 24
[50] Järvenoja, 2015, s. 89
[51] Knuutinen, 2014, s. 5

Yhtenä aggressiivisen verosuunnittelun tunnusmerkkinä voi pitää pyrkimystä etsiä aktiivisesti aukkoja ja porsaanreikiä verojärjestelmästä, jolloin näitä käytetään tarkoitukselliesti hyödyksi. Tällöin verovelvollinen liikkuu hyväksyttävän verosuunnittelun ja ei-hyväksyttävän verosuunnittelun raja-alueella.[52] Tämän saattaa rinnastaa helposti veron kiertämiseen. VML 28 § soveltaminen kuitenkin edellyttää usein, ettei verovelvollisen toimenpiteelle ole liiketaloudellista syytä ja järjestelyiden tosiasiallinen tarkoitus perusteettoman veroedun tavoittelu. Verovelvollinen voi ”meikata” veronkiertosäännöksen edellyttämiä liiketaloudellisia toimenpiteitä, jotta yleisen veronkiertosäännöksen soveltaminen ei onnistuisi.[53] Verovelvollisen menettelyyn voidaan soveltaa VML 28 §:ää siitä huolimatta, että toimenpiteelle on myös liiketaloudellinen syy, jos liiketaloudelliset syyt ovat vähäiset suhteessa veroetuun.[54]

Myös Euroopan komissio (2012) on antanut suosituksen liittyen aggressiiviseen verosuunnitteluun 6.12.2012. Suosituksessa esitetään keinoja puuttua sellaiseen verosuunnitteluun, jolla pyritään välttymään verojen maksulta. Suosituksessa ei ole yksittäistä määritelmää aggressiiviselle verosuunnittelulle, mutta käsitteelle on johdettavissa sisältöä tyypillisesti katsottujen ominaisuuksien ja tavoitteiden perusteella. Euroopan komission mukaan tyypillistä on pyrkimys verorasituksen pienentämiseen laillisilla järjestelyillä, mutta kuitenkin sellaisilla, jotka ovat ristiriidassa lain perimmäisen tarkoituksen kanssa. Tällöin verovelvollinen ei toimi suoraan vastoin lain säännöksen formaalista muotoa, mutta tekee lain ration eli lain perimmäisen tarkoituksen tyhjäksi. Komission suosituksessa mainitaan, että aggressiivisella verosuunnittelulla voidaan tarkoittaa ensinnäkin kaksinkertaista vähennystä, ja toiseksi kaksinkertaista verottamatta jättämistä. Ensimmäisessä tilanteessa voi olla kyse esimerkiksi silloin, kun vähennetään sama tappio sekä lähde- että asuinvaltiossa. Jälkimmäisessä taas, kun tuloa ei veroteta lähdevaltiossa ja siitä vapaudutaan myös asuinmaassa.[55]

---

[52] Wikström, 2006, s. 83–84
[53] Knuutinen, 2015, s. 9
[54] Ks. KHO 2014:66
[55] Knuutinen, 2015, s. 15

2.4 Veron kiertäminen

Suomen kansallinen lainsäädäntö, lainvalmisteluaineistot tai korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset eivät sisällä nimenomaista määritelmää veron kiertämiselle. Käsitteellä on useita toisistaan poikkeavia käyttöyhteyksiä ja merkityksiä. Veron kiertämistä on käsitteellisesti vaikea määritellä tai rajata täsmällisesti.[56] Veron kiertäminen on ikään kuin alakäsite veron minimoinnille, sillä verovelvollisen näkökulmasta veron kiertäminen on epäonnistunutta veron minimointia, sillä veron kiertämisessä verovelvollisen yhtenä pääasiallisena tavoitteena on minimoida verorasitus. Käsitettä on kuvattu myös kansainvälisesti ja EU-oikeudellisesti, ja kuten luonnehdinnasta on havaittavissa, veronkierron käsite on hyvin avoin. OECD (Organisation for Economics Co-operation and Development) luonnehtii veron kiertämistä seuraavalla tavalla:

> Kyseessä on termi, jota on vaikea määritellä, mutta jota yleisesti käytetään kuvaamaan niitä verovelvollisen toimia, joilla hän pyrkii vähentämään veronmaksuvelvollisuuteensa perustuvaa veron määrää, ja vaikka toimi olisi muodollisesti lainmukainen, on se tavallisesti ristiriidassa lain tarkoituksen kanssa.

Veronkierrolla voidaan ensinnäkin viitata epämääräisesti verovelvollisen verojen välttelypyrkimyksiin, ja toisaalta tiedotusvälineet voivat viitata myös kriminalisoituun toimintaan esimerkiksi petoksiin.[57] Käsitteellä voidaan myös viitata lain soveltajien ratkaisuihin ja kannanottoihin sen suhteen, mikä katsotaan tai tulisi katsoa veron kiertämiseksi. Tämän vuoksi käsitteen kirjoon kuuluu laajasti erilaisia toimia. Näitä edellä mainittuja käyttötilanteita voidaan kutsua niin yleiseksi kuin tekniseksi määrittelyksi.[58] Ei kuitenkaan ole ihme, että edellä mainitut seikat saattavat aiheuttaa ristiriitaa ja sekaannusta mitä käsitteellä veron kiertäminen tai veronkierto ylipäätään tarkoitetaan, sillä käsitteelle ei ole löydettävissä kaiken kattavaa ja tyhjentävää määritelmää.

Ensinnäkin yleisessä määrittelyssä veron kiertäminen voidaan rinnastaa myös lain kiertämiseen. Lain kiertäminen ei ole suoranaisesti vastoin säännöksen sanamuotoa, mutta

---

[56] Knuutinen, 2009, s. 191
[57] Knuutinen, 2012, s. 7
[58] Knuutinen, 2009, s. 191 & 197

tekee säännöksen tarkoituksen tyhjäksi, jolloin lain kiertämisen kohteena ei ole varsinaisesti itse laki tai säännös, vaan pikemminkin lain tai säännöksen perimmäinen tarkoitus eli ratio[59]. Mikäli normin tarkoitus vastaisi aina normin sanamuotoa, ei tällaista lain kiertämistä voisi esiintyä[60].

Toiseksi teknisessä määrittelyssä lainsäätäjä voi reagoida välittömästi tuomioistuinratkaisuun. Näin ollen tuomioistuin päätyy ratkaisuun voimassa olleen oikeuden perusteella, joka ei kuitenkaan vastaa lainsäätäjän alkuperäistä tarkoitusta. Verovelvollisen näkökulmasta veronkierto on tällöin ”onnistunut” jos verrataan lainsäätäjän tahtoon.[61] Lainsäätäjän tulisi ilmaista säännöksen tarkoitus mahdollisimman selvästi esimerkiksi lainvalmisteluaineistossa, ja täten saada säännöksen oikea tarkoitus perille asti lainsoveltajalle. Edellä mainittu tilanne on kuitenkin melko absurdi, sillä lainvalmisteluaineistoon on mahdotonta sisällyttää kaikkia mahdollisia tilanteita, joita lainsäätäjä voisi mieltää veronkierroksi.

Veron kiertämisellä voidaan tarkoittaa perusteettomien veroetujen syntymistä, jolloin sovellettavaksi tulee VML 28 §. Tällöin verovelvollinen ryhtyy toimiin, joiden ainoana tarkoituksena on veroetujen kalastelu, jolloin varsinaista liiketaloudellista syytä toimille ei ole, vaan tarkoituksena on ainoastaan välttyä veroseuraamuksilta.[62] Kun toimenpiteille ei ole liiketaloudellisia perusteita ja on varsin ilmeistä, että verovelvollisen pääasiallinen syy toimille on veronedun tavoittelu, tulee sovellettavaksi VML 28 §.

[59] Tikka, 1972, s. 19
[60] Knuutinen, 2009, s. 191–192
[61] Knuutinen, 2009, s. 192
[62] Wikström, 2006, s. 86

3 Euroopan unionin vero-oikeus

Kolmannessa pääluvussa käsittelemme lyhyesti EU-oikeutta, jonka jälkeen siirrymme tarkastelemaan EU-oikeuden vaikutuksista jäsenmaiden kansallisiin verojärjestelmiin. Huomioimme veronkierron näkökulman samassa yhteydessä, kun käsittelemme EU-oikeuden vaikutuksia jäsenmaiden verojärjestelmiin. Pääluvun viimeisessä osiossa käsittelemme vielä Euroopan unionin oikeuden väärinkäytön kieltoa.

Kappaleen tarkoituksena on johdattaa lukija ensin EU-oikeuden yleisiin periaatteisiin, jonka jälkeen lähestymme veronkierron näkökulmaa. Kappale toimii pohjana 2019 implementoidun veronkiertodirektiivin ymmärtämiseen, sillä neljännessä pääluvussa tarkastelun kohteena toimii edellä mainittu direktiivi.

3.1 EU-oikeus lyhyesti

Suomi liittyi vuonna 1995 Euroopan unioniin, jonka seurauksena myös EU-oikeudella on ollut vaikutuksia jäsenmaiden, kuten Suomen, kansalliseen lainsäädäntöön. EU-jäsenyydestä huolimatta jäsenvaltiot ovat säilyttänyt laajan suvereniteetin välittömän verotuksen piirissä. Edellä mainittu tarkoittaa, että Euroopan unionilla ei ole välittömän verotuksen osalta omaa verotusvaltaa, mutta Euroopan unioni voi kuitenkin päättää verotukseen liittyvästä sääntelystä, jonka seurauksena vaikutukset näkyvät jäsenmaiden kansallisessa lainsäädännössä. On huomioitava, että EU-vero-oikeuden tavoitteena ei kuitenkaan ole yhdenmukaistaa täydellisesti jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä, vaan tarkoituksena on ohjata verolainsäädäntöä siinä määrin kuin se on sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan kannalta tarpeellista.[63] Euroopan unionin sisämarkkinalla tarkoitetaan, että alueella ei ole sisäisiä rajoja ja tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan perussopimusten mukaisesti[64]. Näin ollen EU-vero-oikeus ikään kuin luo suuntaviivat jäsenmaille, jolloin jokainen jäsenmaa toteuttaa omaa

[63] Helminen, 2016, s. 23 & 25
[64] Knuutinen, 2020a, s. 35

verotusvaltaansa omilla kansallisilla verolaeillaan niin, että EU:n asettamat vaatimukset täyttyvät.

EU-oikeuden ja EU:n jäsenvaltioiden kansallisen oikeuden välisestä suhteesta ei ole olemassa yksittäistä nimenomaista säännöstä. EU-oikeuden yksi keskeisistä periaatteista on kuitenkin ensisijaisuus eli etusijaperiaate. Tämän periaatteen mukaan jäsenvaltion ja EU:n yhteisön oikeuden ollessa ristiriidassa sovelletaan EU-oikeutta. Näin ollen jäsenmaat eivät voi säätää kansalliseen lainsäädäntöön EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevia säännöksiä. Verotuksen osalta tämä tarkoittaa sitä, että EU-oikeus syrjäyttää niin kansallisen lainsäädännön kuin myös verosopimusten määräykset silloin, kuin EU-oikeus johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen. Näin ollen jäsenvaltioiden väliset verosopimukset tai kansallinen lainsäädäntö eivät saa johtaa ristiriitaan EU-oikeuden kanssa.[65]

Yleisellä tasolla Euroopan unionin oikeus jaotellaan primaarinormeihin eli ensisijaiseen oikeuteen sekä sekundaarinormeihin eli johdannaiseen oikeuteen[66]. Keskeiset primaarioikeudet ovat esimerkiksi Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja Sopimus Euroopan unionista (SEU). Edellä mainituissa sopimuksissa määritellään esimerkiksi Euroopan unionin rakenteelliset ominaispiirteet sekä toimivalta. Tällöin primaarinormit asettavat ikään kuin Euroopan unionin ja sen jäsenmaiden välisen toimivallanjaon rajan. Primaarinormeihin kuuluvat myös jäsenvaltioiden liittymissopimukset sekä perussopimusten täydennykseksi ja ajanmukaistamiseksi laaditut sopimukset eli muutossopimukset.[67]

Sekundaarioikeuteen eli johdettuun oikeuteen puolestaan kuuluvat normit, jotka Euroopan unionin toimielimet ovat antaneet perussopimusten, eli primaarinormien valtuutusten perusteella[68]. Edellä mainittu huomioiden voi todeta, että sekundaarioikeus kuuluu

[65] Malmgren & Myrsky, 2017, s. 33
[66] Raitio & Tuominen, 2020, s. 72
[67] Raitio & Tuominen, 2020, s. 75–76
[68] Helminen, 2016, s. 36

ikään kuin primaarioikeuden alapuolelle. SEUT 288 artiklassa luetellaan sekundaarinormien tyypit, mutta on kuitenkin huomionarvoista, että lista ei ole tyhjentävä. Edellä mainitussa artiklassa johdettua oikeutta ovat muun muassa direktiivit, asetukset ja päätökset sekä annetut suositukset ja lausunnot[69].

SEUT 288 artiklan kolmannessa kohdassa mainitaan: ”*Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinon*”. Näin ollen direktiivit eivät velvoita suoraan, vaan ovat sitovia lainsäädäntöohjeita, jotka EU-valtiot saattavat omaan kansalliseen lainsäädäntöön. SEU 4 artiklan ja SEUT 288 artiklan perusteella Euroopan unionin jäsenvaltioilla on velvollisuus toteuttaa tarvittavat toimenpiteet direktiivin täyden vaikutuksen varmistamiseksi, jolloin jäsenmaat säätävät omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä uuden lain, tai muuttaa jo voimassa olevaa säännöstä Euroopan unionin asettamassa määräajassa. Jäsenvaltioilla voi kuitenkin olla jo voimassa oleva lainsäädäntö, joka vastaa direktiivin sisältöä, jolloin jäsenvaltio voi katsoa, että voimassa oleva lainsäädäntö vastaa direktiivin asettamia vaatimuksia, eikä kansallista lainsäädäntöä tarvitse muuttaa.[70] Edellä mainittu luo tilanteen, jossa direktiivi mahdollistaa jäsenvaltioiden oman harkinnan direktiivin implementoinnissa, jolloin eri jäsenvaltioilla saattaa olla eroavaisuuksia kansallisen lainsäädännön tasolla.

Verotuksen yhtenäistäminen voi tapahtua sekä positiivisen että negatiivisen integraation avulla. Edellä mainittu direktiivin implemointi on positiivista integrointia, jolloin EU:n elinten toimesta tapahtuu jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen. Negatiivinen integraatio puolestaan tarkoittaa EU:n jäsenmaiden kansallisten verojärjestelmien sisältämien, SEUT:ssa kiellettyjen rajoitusten ja syrjinnän sekä muiden kiellettyjen säännösten ja käytäntöjen poistamista. Usein näiden poistaminen tapahtuu EU-tuomioistuimen tuomioiden johdosta.[71]

---

[69] Raitio & Tuominen, 2020, s. 80
[70] Helminen, 2016, s. 38–39
[71] Knuutinen, 2012, s. 49

EU-oikeuden suoraan sovellettavalla oikeudella tarkoitetaan, että EU-oikeus on osa jokaisen jäsenvaltion oikeusjärjestystä ilman erityisiä muuntamistoimia. Tällöin EU-oikeudellista sääntöä voidaan soveltaa sellaisenaan esimerkiksi jäsenvaltion tuomioistuimessa. Tällöin sekä luonnolliset henkilöt että juridiset henkilöt voivat vedota niin perussopimusten kuin direktiivien välittömän vaikutuksen omaaviin normeihin, vaikka kyseessä olevat normit olisivat otettu virheellisesti tai puutteellisesti osaksi EU:n jäsenmaan kansallista lainsäädäntöä.[72] EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteen rinnalla EU-oikeuden välitön oikeusvaikutuksen periaate on huomionarvoinen ja yksi unionin oikeuden rakenteellisista perusperiaatteista, sillä edellä mainittu periaate takaa Euroopan unionin oikeuden sovellettavuuden ja tehokkuuden EU:ssa[73].

EU-oikeuden kannalta myös tulkintavaikutuksen periaatteella tai toisella nimellä yhdenmukaisen tulkinnan periaatteella on keskeinen asema, sillä EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden ollessa ristiriidassa tulisi kansallista normistoa tulkita EU-oikeuden kanssa myönteisesti[74]. On myös huomionarvoista, että tulkintavaikutuksen alla on kaikki EU-oikeus ja se voi koskea periaatteessa mitä tahansa kansallisen oikeuden normiaineista, mutta usein tulkintavaikutuksella on kuitenkin merkitystä direktiivien osalta[75]. Edellä mainittu tulkintavaikutus korostuu tilanteissa, joissa EU-oikeus ei ole välittömästi vaikuttavaa tai se ei muuten kelpaa sellaisenaan oikeudellisen ratkaisun perustaksi.

3.2 EU-oikeuden merkitys jäsenmaiden lainsäädäntöön

EU-oikeudella on vaikutus jäsenvaltioiden kansallisiin verojärjestelmiin ja vero-oikeuteen etenkin Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) ja siihen nojautuvien oikeusperiaatteiden kuten Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännön ja verotusta koskevien direktiivien kautta[76]. Kuten todettu, EU-oikeudella on

[72] Helminen, 2016, s. 29
[73] Helminen, 2016, s. 36
[74] Raitio, 2020, s. 253
[75] Knuutinen, 2012, s. 53
[76] Knuutinen, 2020a, s. 301

etusijaperiaate kansalliseen lainsäädäntöön. On kuitenkin huomionarvoista, että tästä ei ole olemassa nimenomaista säännöstä, vaan etusijaperiaate ilmenee pitkälti Euroopan unionin tuomioistuimen perusteella[77]. Verotuksen osalta EU:lla on jaettu toimivalta, jolloin molemmilla sekä EU:lla että jäsenvaltiolla on toimivalta[78]. Ja kuten aiemmassa kappaleessa käsittelimme EU-oikeuden harmonisointi voi tapahtua niin positiivisen integraation kuin negatiivisen integraation kautta.

Välittömän verotuksen kannalta direktiivit ovat korostetussa asemassa, sillä asetukset eivät ole edes käytännössä mahdollisia. Johdettuun oikeuteen kuuluvat SEUT 115 artiklan valtuutuksella annetut verotusta koskevat direktiivit. Euroopan neuvosto voi yksimielisellä päätöksellä antaa jäsenvaltioita sitovia direktiivejä. On kuitenkin huomionarvoista, että direktiivejä voidaan antaa vain sellaisiin jäsenmaiden kansallisen lainsäädännön määräyksiin liittyen, jotka suoraan vaikuttavat EU:n sisämarkkinoiden toteutumiseen tai toimintaan.[79]

EU-oikeudessa välittömän verotuksen harmonisointi on ollut melko vähäistä, ja jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen on tapahtunut pitkälti EU-tuomioistuimen perussopimusten tulkintaan perustuvien käytänteiden myötä[80]. Syy edelle mainitulle on pitkälti direktiivien väljä ja avoin muotoilu, jolloin EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön asema korostuu. Varsinkin veronkierron osalta EU-oikeus korostaa EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä, ja ratkaisukäytäntö puolestaan painottaa EU:n taloudellisten perusvapauksien soveltamiseen ja tulkintaan[81]. SEUT:n 49 artiklassa kielletään sellaiset rajoitukset, jotka koskevat EU:n jäsenmaiden kansalaisten vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle.[82] Näin ollen SEUT 49 artiklalla on hyvin relevantti asema verotuksen kannalta. EUT:n on noudatettava ratkaisukäytännössä sellaista linjausta, joka ei loukkaa edellä mainittua sijoittautumisvapauden periaatetta. Tämän vuoksi EU-

[77] Helminen, 2016, s. 27
[78] Helminen, 2016, s. 33
[79] Helminen, 2016, s. 36–37
[80] Helminen, 2016, s. 31
[81] Helminen, 2016, s. 133
[82] Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 144

oikeus ei voi luonnehtia tilannetta veronkierroksi, jossa verovelvollinen puhtaasti hyödyntää sijoittautumisvapautta EU:n sisällä. Toiminnan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon veroetujen saavuttamiseksi on sallittua, eikä tällä tavoin saavutettua veroetua tule ottaa huomioon veronkiertämissäännöksien soveltamisharkinnassa.[83]

Jäsenvaltioiden tulee oman kansallisen lainsäädännön tulkinnassa huomioida myös EU-oikeuden mukainen tulkintalinja. Kuten aiemmin on todettu, EU-oikeuden tulkintavaikutus on ensisijainen keino ratkaista jännite kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden välillä. Ensinnäkin tällaisia tilanteita saattaa syntyä, kun EU-oikeutta ja kansallista oikeutta sovelletaan yhtäaikaisesti, jolloin on kuitenkin huomattava, että EU-normilla ei kuitenkaan ole syrjäyttävää vaikutusta kansalliseen oikeuteen.[84] EU-oikeutta tulisi tulkita aina sisämarkkinoiden toimivuuden näkökulmasta, jonka seurauksena kansalliset verosäännökset voivat joissakin tapauksissa olla perusvapauksien käyttöä estäviä tai rajoittavia[85]. Tämän vuoksi EU:n jäsenmaiden tulee tulkita kansallista veronkiertoon liittyvää lainsäädäntöä erityistä varovaisuutta noudattaen, ettei jäsenvaltio loukkaa EU:n perusvapauksia, kuten sijoittautumisvapautta tai pääoman vapaata liikkuvuutta, vaikka näiden vapauksien käyttäminen olisi johtanut pienempään veroseuraamukseen verovelvollisen kannalta.

3.3 Unionin oikeuden väärinkäytön kielto ja rule of reason -periaate

Yleisesti ottaen EU-oikeudessa on kielletty kaikki sellaiset toimet, jotka johtavat syrjintään. Unionin oikeuden väärinkäytön kielto merkitsee sitä, että verosubjekti ei saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää niitä väärin[86]. Tästä on kuitenkin poikkeuksia, kuten kansanterveyden tai yleisen järjestyksen ja turvallisuuden vuoksi sallitut toimet. Veron kiertämisen näkökulmasta unionin oikeuden väärinkäytön kielto tarkoittaa sitä, että taloudellisten perusvapauksien käyttäminen ei sellaisenaan oikeuskäytännössä

[83] Knuutinen, 2012, s. 49–50
[84] Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 15
[85] Knuutinen, 2012, s. 53
[86] Knuutinen, 2012, s. 49

vakiintuneen tulkinnan mukaan merkitse oikeuksien väärinkäyttöä[87]. Edellä mainittuja perusvapauksia ovat esimerkiksi tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääoman vapaa liikkuvuus.

Unionin oikeuden väärinkäytön vastaista kielto on yksi yleinen EU-oikeudellinen periaate, joka puolestaan on primäärioikeutta[88]. EUT:n ratkaisukäytännöllä on ollut suuri rooli unionin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen muodostumisessa, sillä EUT:n oikeuskäytännön myötä siitä on muodostunut kirjoittamaton unionioikeudellinen oikeusperiaate[89]. Oikeuksien väärinkäytön kieltoa on sovellettu EUT:n eri asiaryhmissä jo 1970-luvulta alkaen, mutta vero-oikeuden alalla periaatetta sovellettiin vasta 2000-luvun puolivälin aikoina[90]. Oikeuksien väärinkäytön kiellosta on mainittu myös Euroopan unionin perusoikeuskirjan 54 artiklassa.

Perusoikeuskirjan 54 artikla:

> *”Tämän perusoikeuskirjan määräysten ei saa tulkita antavan oikeutta ryhtyä sellaiseen toimintaan tai tehdä sellaista tekoa, jonka tarkoituksena on tehdä tyhjäksi jokin tässä perusoikeuskirjassa tunnustettu oikeus tai vapaus tai rajoittaa sitä laajemmalti kuin tässä perusoikeuskirjassa on sallittu.”*

Veron kiertämisen tematiikan valossa on kuitenkin huomioitava, että EU:n lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin menettelytapoihin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan EU-oikeudessa säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi[91]. Usein EU-oikeuden vastaisesta veronkierrosta on kyse ainoastaan, jos verosubjektin toimien motiivina on ainoastaan veroedun saaminen keinotekoisten järjestelyiden avulla[92]. Tämän vuoksi lainsoveltajan on noudatettava erityistä varovaisuutta sekä unionin oikeuden väärinkäytän soveltamisessa että veronkierron soveltamisessa. On huomionarvoista, että veronkierron ja oikeuden

[87] Knuutinen, 2012, s. 49–50
[88] Knuutinen, 2020a, s. 355
[89] Torkkel, 2020, s. 347
[90] Lönnblad, 2019, s. 290
[91] Torkkel, 2020, s. 335
[92] Helminen, 2016, s. 212

väärinkäytön läheisestä suhteesta kertoo myös se, että ”tax avoidance” on vakiinnuttanut paikkansa oikeuksien väärinkäyttöä tarkoittamana terminä vero-oikeudellisessa yhteydessä, jolloin nämä toimivat vero-oikeuden tematiikassa jopa synonyyminä toisillensa[93].

Unionin oikeuden väärinkäytön kielto perustuu sekä objektiivisten että subjektiivisten seikkojen täyttymiseen. Objektiivisia seikkoja tarkastellaan muun muassa siten, että onko unionin säännösten edellytykset muodollisesti täyttyneet ja mikäli ovat, niin arvioidaan, onko unionin säännösten tavoitteet saavutettu. Mikäli unionin säännösten edellytykset ovat muodollisesti täytetty, mutta tavoitteita ei ole saavutettu siirrytään tarkastelemaan subjektiivisia seikkoja. Subjektiivinen seikka tarkoittaa sitä, että saadaan unionin säännöstä johtuva etuus, tässä tapauksessa veroetu, luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset.[94] Edellä mainittu huomioiden voi huomata, että unionin oikeuden väärinkäytön periaatteen soveltamisessa käytetään samoja keinoja kuin VML 28 § sisältää, eli sisältö ennen muotoa -periaate. Oikeuden väärinkäytön kiellossa tulee sekä objektiivisten että subjektiivisten seikkojen täyttyä samanaikaisesti, jolloin edellytykset ovat kumulatiivisia[95]. Asiassa C-110/99, Emsland-Stärke EUT jakoi ensimmäistä kertaa oikeuden väärinkäytönkiellon periaatteen täyttymisen subjektiiviseen sekä objektiiviseen tekijään, joten tapaus on periaatteen kannalta hyvin olennainen[96]. Alun perin objektiivisten ja subjektiivisten seikkojen samanaikaisuus on linjattu muilla kuin vero-oikeuden aloilla, mutta vero-oikeudellisesti EUT linjasi edellä mainitun samanaikaisuuden ratkaisuissa C-116/16 ja C-117/16, T Danmark[97].

On huomattava, että Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on omassa oikeuskäytännössään muodostanut perusvapauksia rajoittavaan menettelyyn myös hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita. Edellä mainittuja oikeuttamisperusteita kutsutaan rule of reason -

[93] Knuutinen, 2020a, s. 312
[94] Torkkel, 2020, s. 333–334
[95] Lönnblad, 2019, s. 292
[96] Asia C-110/99, Emsland-Stärke kohdat 52-54
[97] Lönnblad, 2019, s. 292

periaatteeksi.[98] SEUT:n perusvapauksien rajoittaminen on sallittua, mikäli toimenpiteellä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen sallittuun tavoitteeseen, ja se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. On myös huomionarvoista, että toimenpiteen on yleisesti oltava sovelias kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä kyseisellä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevan tavoitteen saavuttamiseksi. Edellä mainittu huomioiden säännöksen on siis noudatettava suhteellisuusperiaatetta, jolloin haitta ei saa olla kohtuuton suhteessa turvattavaan etuun.[99] Mielenkiintoista on myös se, että valtion verotulojen menettäminen tai vähentäminen ei ole yleisen edun mukainen pakottavaa syy, joka oikeuttaisi SEUT:n mukaisen perusvapauksia rajoittavaan menettelyyn.

Veron kiertämisen estämistä on kuitenkin tietyin rajoitetuin edellytyksin pidetty hyväksyttävänä oikeuttamisperusteena, mutta siitä huolimatta EUT on ollut varsin pidättäytyväinen muotoillessaan oikeuttamisperustetta koskevia edellytyksiä. Edellä mainittuun liittyy läheisesti suhteellisuusperiaatteen tiukka tulkinta, sillä EUT on systemaattisesti katsonut, että veron kiertämistä voi estää myös perusvapauksiin lievemmin puuttuvan sääntelyn avulla.[100] Asiassa C-264/96, ICI sekä C-324/00, Lankhorst-Hohorst veronkierron estäminen on todettu mahdollisena oikeuttamisperusteena sopimusvapauksien rajoittamiselle[101]. Molemmissa tapauksissa EUT katsoi, että veron kiertämisen estäminen olisi hyväksyttävää, mikäli lainsäädännön erityisenä tavoitteena on puuttuminen puhtaasti keinotekoisiin järjestelyihin.

3.4 EU-oikeuden teleologinen tulkinta

Teleologisella tulkinnalla tarkoitetaan tavoitelähtöistä tulkintaa, jolloin lainsoveltajan on huomioitava yksittäisen normin taustalla oleva yleinen tavoite[102]. Perinteisesti EU-

[98] Knuutinen, 2012, s. 54
[99] Knuutinen, 2020a, s. 305
[100] Knuutinen, 2012, s. 55
[101] Ks. Asia C-264/96, ICI kohta 26; Asia C-324/00, Lankhorst-Hohorst kohta 37
[102] Raitio, 2020, s. 194

tuomioistuimella on ollut teleologinen lähestymistapa oikeudelliseen tulkintaan, jolloin laintulkinnassa ei ole tukeuduttu ainoastaan lain sanamuotoon, vaan lainsoveltajan on huomioitava myös säädöksen laajempi kokonaisuus[103]. Edellä mainitun avulla lainsoveltajaa ei ole sidottu tulkitsemaan ainoastaan lain sanamuotoa, vaan lainsoveltaja voi tulkita yksittäistä normia osana kokonaisuutta, jolloin lain perimmäinen tarkoitus voi toteutua mahdollisimman hyvin. Usein teleologiseen tulkintaan turvaudutaan tilanteessa, jossa kirjoitettu normi ei yksinään anna suoraa vastausta oikeudelliseen ongelmaan[104]. Tällä on myös varjopuolensa, sillä näin esimerkiksi EUT pystyy venyttämään yksittäisen normin rajoja ja luomaan uutta oikeutta, joka puolestaan heikentää lain ennakoitavuutta.

Esimerkiksi asiassa C-26/62, van Gend en Loos teleologisen tulkinnan lähtökohtana oli se, että on huomioitava sopimuksen tarkoitus, rakenne ja sanamuoto[105]. Näin ollen lainsoveltajan on otettava huomioon yksittäisen normin lisäksi koko kokonaisuus, jotta normia voidaan soveltaa parhaalla mahdollisella tavalla. Tapauksessa C-41/74, van Duyn sovellettiin ensimmäistä kertaa teleologista tulkintaa huomioiden tehokkuusperiaate, jolloin EUT tulkitsee oikeutta siten, että EU-oikeuden kansalaisille takaamat oikeussuojakeinot ovat sekä todellisia että tehokkaita[106]. Perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetaan oikeussuojakeinoista, joiden tarkoituksena on varmistaa, että jokainen, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia on loukattu voi kääntyä EUT:n puoleen ja vaatia, että hänen oikeuksiaan kunnioitetaan.

Teleologisella tulkinnalla on vaikutusta myös verosuunnittelun ja veronkierron rajanvetoon, sillä usein veronkiertonormit ovat säädetty avoimeksi ja väljäksi, jonka seurauksena lainsoveltajalle annetaan enemmän harkintavaltaa. Oikeuksien väärinkäytön kiellolla on läheinen yhteys myös teleologiseen tulkintaan, sillä oikeuksien väärinkäytön

[103] Knuutinen, 2020a, s. 357
[104] Raitio, 2020, s. 194
[105] Raitio, 2020, s. 195
[106] Raitio, 2020, s. 195

kiellon objektiivista edellytystä voidaan luonnehtia myös teleologiseksi tulkinnaksi, koska edellytys ohjaa lainsoveltajaa normin tarkoitusta painottavaan tulkintatapaan[107].

[107] Lönnblad, 2019, s. 293

4 Direktiivin yleinen veronkiertosäännös

Neljännessä pääluvussa käsittelemme yleistä veronkiertodirektiiviä tarkemmin, sekä huomioimme ajanjakson ennen direktiivin voimaansaattamista. Neljännen pääluvun alussa käsittelemme veronkiertodirektiivin taustaa, jonka jälkeen tulkinnan kohteeksi muodostuu itse direktiivi ja tämän tulkinta. Pääluvun tarkoituksena on johdattaa lukija ymmärtämään yleisen veronkiertodirektiivin tausta sekä sisältö, jotta voimme tutkielman myöhemmässä vaiheessa peilata direktiiviä Suomen kansalliseen yleiseen veronkiertosäännökseen.

4.1 Direktiivin tausta ja sisältö

Veron kiertämisen estämiseksi annettiin Euroopan unionin toimesta 12.7.2016 yleinen veronkiertodirektiivi (ATAD tai ATAD I)[108]. ATAD direktiivin johdannossa mainitaan, että direktiivin avulla vahvistetaan sääntöjä, joilla kasvatetaan keskimääräistä suojaa sisämarkkinoilla aggressiivista verosuunnittelua vastaan. On huomioitava, että jäsenmaita on yhteensä 27, jolloin sääntöjen on oltava ainoastaan yleisiä, ja tarkempi täytäntöönpano on jätettävä jäsenvaltioille. Näin ollen veronkiertodirektiivi asettaa jäsenvaltioille vähimmäissuojan, jonka seurauksena unionin jäsenmaat voivat säätää omaan kansalliseen lainsäädäntöön laajemman suojan veronkiertämisen estämiseksi.[109] Edellä mainittu vähimmäissuoja mahdollistaa käsittääkseni sen, että jäsenvaltiot voivat implementoida veronkiertodirektiivin eri tavalla kansalliseen lainsäädäntöönsä, jonka seurauksena saattaa syntyä eroja eri jäsenvaltioiden välillä, eikä direktiivin tavoitteet toteudu niin tehokkaalla tavalla kuin olisi mahdollista. Tämä mahdollistaa esimerkiksi sen, että jokin jäsenvaltio voi säätää huomattavasti yksityiskohtaisemman ja tiukemman yleisen veronkiertosäännöksen, kun taas toinen jäsenvaltio voi säätää direktiivin asettaman vähimmäissuojan vaatiman säännöksen.

---

[108] Knuutinen, 2020a, s. 335
[109] ATAD johdanto-osan 3. kohta

Veronkiertodirektiivi pohjautuu OECD:n BEPS-hankkeeseen ja direktiivi on voimaansaatettava jäsenmaiden kansallisessa lainsäädännössä vuoden 2018 loppuun mennessä[110]. On huomattava, että BEPS-hankkeen lopullinen versio julkaistiin vuonna 2015, ja heti seuraavana vuonna veronkiertodirektiivi hyväksyttiin osaksi unionin oikeutta[111]. Edellä mainittu havainnollistaa nähdäkseni sen, että unionilla on ollut selvä tahtotila saattaa BEPS-hankkeen sisältö unionin oikeuteen.

Euroopan unionissa on ollut puhetta aiemminkin yleisen veronkiertosäännöksen voimaansaattamisesta, sillä vuonna 2011 Euroopan komissio esitti ehdotuksen yhdistetystä yhtiöveropohjasta, ja samainen ehdotus sisälsi myös yleisen veronkiertosäännöksen[112]. Edellä mainittu ehdotus ei kuitenkaan saavuttanut yksimielisyyttä unionissa, joten tämän voimaansaattaminen jäi ainoastaan ehdotukseksi. Euroopan unioni on myös säätänyt yritysjärjestelydirektiivin, joka sisältää erityisen veron kiertämistä koskevan artiklan. Edellä mainittu direktiivi koskee kuitenkin yritysjärjestelyjä eikä näin ollen ole varsinaisesti yleinen veronkiertonormi. Suomen kansallisessa lainsäädännössä direktiivi on implementoitu EVL:n 52 h §:ään. Yritysjärjestelydirektiivin 11 artiklan mukaan jäsenvaltio voi olla kokonaan tai osittain soveltamatta direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos sulautumisen, fuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen.[113]

Euroopan unioni antoi 6.12.2012 suosituksen aggressiiviseen verosuunnitteluun liittyen[114]. Suosituksessa komissio otti kantaa yleisen väärinkäytösten vastaisen sääntelyn puolesta. Suosituksen mukaan jäsenvaltioiden olisi sellaisen aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi, joka ei sisälly niiden erityisiin veronkierron vastaisiin sääntöihin, otettava käyttöön yleinen väärinkäytösten vastainen sääntö, joka on mukautettu kotimaisiin ja unionin sisäisiin rajat ylittäviin tilanteisiin sekä tilanteisiin, joissa on mukana kolmansia

[110] Knuutinen, 2020a, s. 335
[111] Knuutinen, 2020b, s.335
[112] Knuutinen, 2012, s. 66
[113] Knuutinen, 2012, s. 60
[114] Knuutinen, 2020a, s. 39

maita[115]. On huomattava, että kyseessä on ainoastaan suositus eikä direktiivin lailla sitova normi, joten pelkkä suositus ei yksinään velvoita jäsenmaita minkäänlaisiin toimiin. Samalla suosituksesta oli kuitenkin havaittavissa, että Euroopan unionilla oli vahva tahtotila säätää tulevaisuudessa yleinen veronkiertosäännös, ja edellä mainittu suositus oli ainoastaan signaali siitä, mihin suuntaan EU:n vero-oikeus tulevaisuudessa kehittyy. Kuten aiemmin todettiin, Euroopan unioni julkaisi vuonna 2016 yleisen veronkiertodirektiivin. Veronkiertodirektiivi oli selvästi seurausta vuonna 2012 annettuun suositukseen, vaikka yleinen veronkierron vastainen sääntö eroaakin suosituksesta sanamuodoltaan.

ATAD 6 artikla:

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

Kuten artiklasta on huomattavissa, jäsenmaiden on implementoitava edellä mainittu yleinen veronkiertodirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä. Näin ollen Euroopan unionin suositus aggressiivisesta verosuunnittelusta vuonna 2012 oli ensiaskel kohti harmonisoidumpaa lainsäädäntö unionissa, sillä nykyinen veronkiertodirektiivi ei ole ainoastaan suositus, vaan nyt jokaisella jäsenmaalla on velvollisuus implementoida yleinen veronkiertosäännös osaksi kansallista lainsäädäntöä.

[115] Komission suositus 2012/772/EU

4.2 Subjektiivinen edellytys

Lähtökohtaisesti EU-oikeudellinen tulkinta veron kiertämistä koskevissa kysymyksissä muodostuu oikeuden väärinkäytön periaatteen avulla[116]. Samalla on huomattava, että oikeuksien väärinkäytön periaate edellyttää sekä subjektiivisen että objektiivisen tekijän täyttymistä. Edellä mainittu on todettu esimerkiksi tapauksessa C-255/02, Halifax, jossa EUT edellytti sekä subjektiivisten että objektiivisten tekijöiden olemassaoloa[117]. Näin ollen nähdäkseni myös ATAD 6 artikla edellyttää sekä subjektiivisen että objektiivisen tekijän olemassaoloa. Subjektiivisella tekijällä tarkoitetaan tahtoa saada unionin säännöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti tilanne, jossa sen saamiseksi vaadittavat edellytykset täyttyvät[118].

ATAD 6 (1) kohdassa mainitaan termit ”järjestely tai järjestelyn sarja”, mutta tätä ei ole täsmennetty enempää kyseisessä artiklassa. Mielestäni tällä on haluttu korostaa sitä tosiasiaa, että yleisen veronkiertodirektiivin avoin muotoilu ei ainakaan poissulje tai rajoita sen soveltamista eri tilanteissa. Nähdäkseni tällä myös mahdollistetaan artiklan soveltaminen esimerkiksi tilanteissa, joihin liittyy EU-maiden lisäksi kolmansia maita, jotka ovat osana järjestelyä. Näin ollen artikla soveltuisi kansallisiin, EU jäsenvaltioiden välisiin sekä EU jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin tilanteisiin.

ATAD 6 artiklan yhtenä soveltamisedellytyksenä on, että järjestelyn tai järjestelyn sarjan on oltava epäaito silloin kun se ei perustu puhtaasti liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat tilanteen taloudellista todellisuutta[119]. Kuten aiemmin todettu, järjestelyä tai järjestelyn sarjaa ei ole täsmennetty artiklassa enempää. On kuitenkin huomioitava, että kyseistä mainintaa tulee tulkita laajasti, sillä esimerkiksi aggressiivisesta verosuunnittelusta koskevassa komission suosituksessa mainitaan kohdassa 4.3, että järjestelyllä tai järjestelyn sarjalla voidaan tarkoittaa mitä tahansa liiketoimea, järjestelmää, toimea,

---

[116] Lönnblad, 2017
[117] Ks. Asia C-255/02, Halifax. Huomionarvoista on kuitenkin se, että kyseessä ollut tapaus ei koskenut välitöntä verotusta, vaan välillistä verotusta eli arvonlisäverotusta.
[118] Knuutinen, 2020a, s. 318; Ks. Asia C-110/99, Emsland-Stärke kohta 53
[119] Knuutinen, 2020a, s. 343

toimintaa, sopimusta, avustusta, yhteisymmärrystä, lupausta, sitoumusta tai tapahtumaa[120]. Nähdäkseni edellä mainittua listausta ei ole tehty tyhjentäväksi, vaan sen tarkoituksena on toimia pikemminkin suuntaa antavana listauksena, joka mahdollistaa myös artiklan sanamuodon laajan tulkinnan. Näin ollen onkin hyvin epätodennäköistä, että säännöksen soveltamisedellytykset eivät täyttyisi tilanteessa, jossa verovelvolliselle on muodostunut vieras veroetu, sekä toimenpiteen epäaitouden kriteeri on täyttynyt, mutta toimintaa ei pidettäisi järjestelynä tai järjestelyn sarjana.

Subjektiivisen edellytyksen täyttymistä täsmennetään artiklassa maininnalla *"pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista"*. Nähdäkseni tätä on vaikea arvioida puhtaasti subjektiivisesti, sillä usein veroviranomainen on täysin ulkopuolinen tulkitsija, jolloin hänen on vaikea tietää mitä järjestelyyn ryhtynyt on alun perin ajatellut. Veronkiertosäännösten tulkinnassa on käyty keskustelua siitä, kuinka suuri merkitys veron kiertämisen tunnistamisessa annetaan verovelvollisen motiiville veronkiertämiseen. Edellä mainittua tarvitsee nähdäkseni arvioida objektiivisen tulkinnan avulla, koska ainoastaan sillä, mitä verovelvollinen on ajatellut tai ajattelee ei ole tosiasiallista merkitystä sellaisenaan. On kuitenkin huomattava, että ATAD 6 artiklan sanamuoto on täysin identtinen sekä yritysjärjestelydirektiivin että emo-tytäryhtiödirektiivin kanssa, joten on loogista, että komissio on halunnut säilyttää sanamuodon eri direktiivien välillä samanlaisena. Nähdäkseni tästä voi päätellä myös sen, että Komissio ei ole halunnut tehdä eroa jo voimassa olevaan lainsäädäntöön. Edellä mainittua tukee myös se, että veronkiertodirektiivin johdanto-osassa mainitaan, että on tarpeen varmistaa, että yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä tulee soveltaa yhdenmukaisella tavalla niin kansallisissa tilanteissa, unionin sisällä kuin kolmansien maiden suhteen siten, että sääntöjen soveltamisala ja soveltamisen tulokset ovat samat sekä kansallisissa että rajat ylittävissä tilanteissa[121].

---

[120] Komission suositus 2012/722/EU kohta 4.3
[121] Ks. ATAD johdanto-osan kohta 11

On kuitenkin huomioitava, että esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännös on poikkeus direktiivin soveltamiselle, jolloin veronkiertosäännöstä on tulkittava suppeasti[122]. Tämä luo nähdäkseni hieman erilaisen tulkintalinjan yleisen veronkiertodirektiivin ja yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännöksen välille. Nähdäkseni yleinen veronkiertosäännös on luotu paikkaamaan aikaisemman lainsäädännön aukot unionin toimesta. Edellä mainittua tukee myös yleisen veronkiertodirektiivin johdanto-osa, jonka mukaan verojärjestelmissä on yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä, joiden tarkoituksena on puuttua sellaisiin verotukseen liittyviin väärinkäytöksiin, jotka eivät vielä kuulu erityisesti kohdennettujen säännösten piiriin. Yleisillä veronkierron vastaisilla säännöillä paikataan näin ollen aukkoja, millä ei pitäisi olla vaikutusta erityisten veronkierron vastaisten sääntöjen sovellettavuuteen[123].

4.3 Objektiivinen edellytys

Subjektiivisen tekijän lisäksi ATAD 6 artiklan soveltaminen edellyttää myös objektiivista tekijää, kuten aiemmin todettu. Objektiivisella tekijällä tarkoitetaan verovelvollisen toimia, jotka ilman varsinaista verosta vapautumisen tarkoitusta luo jännitteen vero-oikeudellisen normin sanamuodon ja tuon normin taustalla vaikuttavan lain ration välille[124]. Näin ollen objektiivisen tekijän täyttyminen edellyttää, että verotuksellinen etu on direktiivin tarkoituksen vastainen[125]. Samalla on myös huomattava, että edellä mainitun tunnistaminen edellyttää taustalla olevien säännösten tarkoituksen tuntemusta.

ATAD 6 (1) mainitaan, että järjestelyn tai järjestelyjen sarjojen tulee aiheuttaa sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen veroetu, joka ilmentää nähdäkseni objektiivisen edellytyksen täyttymistä[126]. Edellä mainittu objektiivinen edellytys on sanamuodoltaan hyvin samankaltainen sekä emo-tytäryhtiödirektiivin että

[122] Knuutinen, 2020a, s. 332
[123] Ks. ATAD johdanto-osan kohta 11
[124] Weckström, 2015a, s. 393
[125] Lönnblad, 2017, s. 157
[126] ATAD 6 artiklan ensimmäinen kohta

yritysjärjestelydirektiivin kanssa[127]. On kuitenkin huomattava, että emo-tytäryhtiödirektiivi täsmentää artiklan ensimmäisessä kohdassa sanamuodollaan, että verotuksellisen edun on liityttävä kyseisen direktiivin soveltamisalaan, toisin kuin ATAD 6 artiklassa[128]. Yritysjärjestelydirektiivissä puolestaan objektiivinen edellytys on muotoiltu siten, että pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veron kiertäminen yritysjärjestelytilanteissa[129]. ATAD 6 artiklassa puolestaan arvioinnin kohteeksi muodostuu sovellettavan verolain tarkoitus ja sen vastainen veroetu, jolloin objektiivista edellytystä tulisi arvioida sovellettavan verolain arvioimisella. Nähdäkseni tämä edellyttää lainsoveltajalta laajaa tuntemusta vero-oikeuden sääntelystä, sillä sovellettavien normien kirjo saattaa muodostua laajaksi.

ATAD 6 (3) mainitaan, että verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaan[130]. Näin ollen kansallisella tasolla objektiivisen edellytyksen arviointi muodostuu sovellettavan verolain tarkoituksen ja tavoitteiden mukaisesti. On kuitenkin huomionarvoista, että yleinen veronkiertosäännös ei muodosta itsenäistä veronormia, joka implikoisi veroseuraamuksen, sillä veronkiertosäännöksen soveltamisessa on kyse toisen normin soveltamisesta tai soveltamatta jättämisestä[131]. Edellä mainitun vuoksi lainsoveltajan on ymmärrettävä useamman verosäännöksen tausta ja tarkoitus. On myös huomionarvoista, että edellä mainitun kaltaista tulkintaa voi luonnehtia teleologiseksi tulkinnaksi, jolloin edellytys ohjaa lainsoveltajaa normin tarkoitusta painottavaan tulkintatapaan[132]. Tällöin lainsoveltajaa ei ole sodittu tulkitsemaan ainoastaan lain sanamuotoa, vaan lainsoveltaja voi tulkita yksittäistä normia osana kokonaisuutta, jolloin tulisi huomioida kyseisen säännöksen konteksti[133].

---

[127] Ks. emo-tytäryhtiödirektiivi (EU) 2015/121 sekä yritysjärjestelydirektiivi 2009/133/EY
[128] Ks. emo-tytäryhtiödirektiivin (EU) 2015/121 artiklan 1 kohta 1
[129] Ks. yritysjärjestelydirektiivi 2009/133/EY artiklan 15 kohta 1
[130] ATAD 6 artiklan kolmas kohta
[131] Knuutinen, 2009, s. 201
[132] Lönnblad, 2017, s. 293
[133] Knuutinen, 2020a, s. 357

4.4 Epäaitouden ja keinotekoisuuden käsitteet

ATAD 6 (2) mainitaan, että kohtaa 1 sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, niiltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Kuten edellä mainitusta voimme havaita, ATAD 6 artikla sisältää jonkinasteisen täsmennyksen epäaitouden määritelmälle. On huomionarvoista, että neuvoston veronkiertodirektiiviehdotuksessa viitattiin, että GAAR-sääntö (general anti-avoidance rule) on muotoiltu unionin tuomioistuimen keinotekoisuutta koskevat testit huomioiden[134]. Samaisessa ehdotuksessa yleinen väärinkäytöstä koskeva säännös ei kuitenkaan sisällä termiä keinotekoisuus, vaan säännössä viitataan järjestelyn tai järjestelyn sarjan epäaitouteen[135]. Nähdäkseni edellä mainitut seikat viestivät siitä, että epäaitouden termillä ei ole haluttu poiketa keinotekoisuuden määritelmästä, ja unionin tuomioistuimen tulee epäaitouden tulkinnassa huomioida myös väärinkäytön kieltoa koskeva periaate.

Komissio on ottanut kantaa aggressiiviseen verosuunniteluun antamassaan suosituksessa. Suosituksen mukaan järjestely tai järjestelyn sarja on keinotekoinen, jos sillä ei ole kaupallista merkitystä[136]. Samaisessa suosituksessa kansallista viranomaista pyydetään harkitsemaan seuraavia seikkoja:

1. järjestelyn muodostavien yksittäisten vaiheiden oikeudellinen luonnehdinta on ristiriidassa koko järjestelyn oikeuden sisällön kanssa;
2. järjestely tai järjestelyn sarja toteutetaan tavalla, jota ei yleensä voida käyttää hyväksyttävässä liiketoiminnassa;
3. järjestelyyn tai järjestelyn sarjaan sisältyy seikkoja, joilla on toistensa korvaava tai peruuttava vaikutus;
4. toteutuneet liiketoimet ovat luonteeltaan kehämäiset
5. järjestelystä tai järjestelyn sarjasta johtuu merkittävä veroetu, mutta sillä ei ole vaikutusta verovelvolliseen ottamiin liiketoimintariskeihin eikä verovelvollisen rahavirtoihin;
6. odotettu voitto ennen veroja on vähäinen verrattuna odotetun veroedun määrään.

---

[134] Ks. COM(2016) 26 final, s. 9
[135] Ks. COM(2016) 26 final, s. 21
[136] Komission suositus 2012/772/EU kohta 4.4

Nähdäkseni komissio ei ole tehnyt edellä mainittua listausta tyhjentäväksi, sillä sanamuodosta ”*kansallisia viranomaisia pyydetään harkitsemaan*” viittaa pikemminkin siihen, että edellä mainittuja seikkoja voidaan käyttää arvioinnin tukena, kun arvioidaan jonkin toimen keinotekoisuutta[137].

On huomattava, ettei direktiiviehdotuksessa ole tarkennettu keinotekoisuuden määritelmää. Yleiskielessä keinotekoisuudella tarkoitetaan, että jotakin toimea voidaan kuvata epäluonnolliseksi, luonnottomaksi, tekemällä tehdyksi, teennäiseksi tai epäaidoksi[138]. Keinotekoisuuden määrittelyyn on saatavilla sisältöä myös EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä. Tapauksessa C-196/04, Cadbury Schweppes EU-tuomioistuin toteaa, että järjestelyn toteaminen puhtaasti keinotekoiseksi edellyttää verovelvollisen subjektiivista veroedun saavuttamistarkoitusta, sekä objektiivisesti arvioiden on todettavissa, ettei todellista asettautumista jäsenvaltioon muodollisista indisioista huolimatta tapahtunut[139]. Näin ollen tapauksesta on johdettavissa, että puhtaasti keinotekoiselta järjestelyltä ei löydy taloudellista todellisuuspohjaa[140]. Sama on havaittavissa myös tapauksesta C-524/04, Think Cap GLO, josta on myös johdettavissa, että puhtaasti keinotekoisilta järjestelyiltä ei löydy taloudellisiin seikkoihin nojautuvaa todellisuuspohjaa sekä päteviä liiketaloudellisia syitä[141]. On huomattava, että edellä mainituilla tapauksilla on vaikutusta myös ATAD 6 merkityssisältöön, sillä ATAD 6 (2) mukaan *"järjestelyä tai järjestelyn sarjaa on pidettävänä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta*”. Näin ollen tapauksista C-196/04, Cadbury Schweppes sekä C-524/04, Think Cap GLO voidaan hakea tukea keinotekoisuuden ja epäaitouden merkityssisältöön, sillä epäaitouden määritelmään voidaan hakea tukea taloudellisen todellisuuden sekä liiketaloudellisten syiden analysoinnin pohjalta.

---

[137] Komission suositus 2012/772/EU kohta 4.4
[138] Weckström, 2015a, s. 396
[139] Weckström, 2015a, s. 396
[140] Ks. Asia C-196/04, Cadbury Schweppes
[141] Ks. Asia C-524/04, Think Cap GLO

Oikeusvarmuuden kannalta on kuitenkin huomionarvoista, että mikäli lainsäätäjällä olisi tarkoituksenaan antaa epäaitoudelle samankaltainen merkityssisältö kuin puhtaasti keinotekoiselle järjestelylle, niin miksi ATAD 6 artiklaan ei ole nimenomaisesti otettu puhtaasti keinotekoisuuden käsitettä, vaan artiklan sanamuotoon on otettu juuri epäaitouden käsite? Edellä mainittua kysymystä voi lähteä ratkomaan esimerkiksi tapauksesta C-299/16, Z Denmark, jossa julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksessa väärinkäytökseen liittyen, että täysin keinotekoisia järjestelyjä, jotka ovat viime kädessä olemassa vain paperilla, ei alun alkaenkaan hyväksytä, ja ratkaiseva merkitys on myös verolainsäädännön kiertämisellä, joka voidaan toteuttaa myös taloudellisessa todellisuudessa tunnettujen järjestelyjen avulla[142]. Samaisessa ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies päätyy ratkaisuun, jossa yhtiön toimintaa ei voi pitää täysin keinotekoisena järjestelynä, jolloin yhtiötä ei voi myöskään mieltää toimivan ilman taloudellista todellisuuspohjaa[143]. Huomionarvoista on myös julkisasiamiehen toteamus, että tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö kyseessä voisi tästä huolimatta olla väärinkäyttöä merkitsevä verojärjestely, kuten ATAD 6 artiklan sanamuoto osoittaa[144].

Edellä mainitusta voi nähdäkseni päätellä, että väärinkäytöksen merkityssisältöä voisi tulkita laajasti ATAD 6 artiklan perusteella. Julkisasiamiehen perustelut tukisivat näin ollen sitä, että ATAD 6 artiklassa on haluttu ottaa juuri epäaitouden käsite, jotta säännöksen sanamuoto ei ainakaan rajoittaisi säännöksen soveltuvuutta, jolloin epäaitouden käsitettä voisi mahdollisesti tulkita laajemmin kuin puhtaasti keinotekoisen käsitettä. Nähdäkseni epäaitouden käsite saa kuitenkin lähtökohtaisesti saman merkityssisällön kuin puhtaasti keinotekoisuuden käsite.

Todettakoon vielä, että keinotekoisuuden ja epäaitouden todentaminen ainoastaan yksittäisen tosiseikan perusteella on hyvin korkea. Edellä mainittua tukee myös EU-tuomioistuimen laaja oikeuskäytäntö. Esimerkkinä tästä toimii C-212/97, Centros, jossa huomioon nousi sijoittautumisvapaus. Edellä mainitussa tapauksessa jäsenvaltion

[142] Ks. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-299/16, Z Denmark kohta 64.
[143] Ks. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-299/16, Z Denmark kohta 65–67
[144] Ks. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus C-299/16, Z Denmark kohta 68.

kansalainen halusi perustaa yhtiön toiseen kevyemmän verolainsäädännön jäsenvaltioon[145]. EU-tuomioistuin ei kuitenkaan katsonut edellä mainittua tilannetta sijoittautumisoikeuden väärinkäyttönä. Vastakohtana edellä mainittuun on myös se, että toisinaan yksittäisellä tosiseikalla voi olla hyvinkin iso painoarvo keinotekoisuutta ja epäaitoutta määritellessä. Esimerkiksi yhdistetyissä tapauksissa C-116/16 ja C-117/16, T Danmark ja Y Denmark oikeussubjekti oli lisännyt väliyhteisen konsernirakenteeseen, jonka seurauksena väliyhteisön tarkoituksena oli puhtaasti kanavoida saadut osingot emoyhtiölle, ja liiketoimien keskeinen päämäärä on ollut verotuksellisen edun saaminen[146].

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö kuitenkin ilmentää sen, että keinotekoisuuden sekä liiketaloudellisten syiden ja taloudellisen todellisuuden arviointi edellyttää objektiivista arviointia, joka on aina tapauskohtaista. On myös huomioitava, että yleisesti sen toteaminen, että kyseessä on väärinkäytös edellyttää joukkoa objektiivista arviointia sekä subjektiivisen tekijän olemassaoloa[147]. Näin ollen tämä luo ongelman, milloin ja millaisia tosiseikkoja tulisi pitää relevantteina. Usein ongelman ratkominen jää kansallisen tuomioistuimen vastuulle, mutta myös EU-tuomioistuin antaa linjauksia edellä mainittuihin ongelmatilanteisiin, joka puolestaan ohjaa kansallisia tuomioistuimia. Tämän vuoksi EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä on vaikutus myös kansallisen tuomioistuimen toimintaan, sillä näin EU-tuomioistuin pystyy ohjaamaan tulkintalinjaa yhtenevällä tavalla.

4.5 Veroedun käsite

ATAD 6 (1) artiklassa on maininta veroedun käsitteestä, mutta kyseistä käsitettä ei kuitenkaan ole määritelty artiklassa sen enempää. Taustalla voi olla se tarkoitus, että lainsäätäjä haluaa käsitteen kattavan mahdollisen laajan kirjon, jolloin käsitettä ei ole

[145] Ks. Asia C-212/97, Centros kohta 27
[146] Ks. Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16, T Danmark ja Y Denmark
[147] Knuutinen, 2020b, s. 637

haluttu avata sanatarkasti ja yksityiskohtaisesti artiklassa. Aggressiivisen verosuunnittelun suosituksessa 2012/722/EU komissio on maininnut kohdassa 4.7, että:

> Määrittäessä, onko järjestely tai järjestelyn sarja johtanut 4.2 kohdassa tarkoitettuun veroetuun, kansallisia viranomaisia pyydetään vertailemaan verovelvolliselle kyseisen järjestelyn tai järjestelyjen sarjan perusteella maksettavaksi tulevan veron määrää määrään, joka verovelvollisen olisi maksettava samoissa olosuhteissa, jos järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa ei olisi toteutettu. Tässä yhteydessä on hyödyllistä tarkastella, esiintyykö yksi tai useampi seuraavista tilanteista:
>
> 1. määrä ei sisälly veropohjaan;
> 2. verovelvollinen hyötyy vähennyksestä;
> 3. verotuksellinen tappio syntyy;
> 4. lähdeveroa ei kanneta;
> 5. ulkomainen vero vähennetään.

Kuten yllä olevasta suosituksesta on havaittavissa, suositus aggressiivisesta verosuunnittelusta ei pidä sisällään tarkkarajaista määritelmää veroedun käsitteestä. On huomionarvoista, ettei myöskään lainvalmisteluaineistot tai oikeuskäytäntö sisällä tarkkaa määritelmää veroedun käsitteestä. Kuitenkin yleisellä tasolla veroetua voi kuvailla sellaiseksi rahaksi mitattavaksi etuudeksi, jolla on vaikutusta verovelvolliselle määrättävään veron suuruuteen, jolloin veroetuna voi pitää esimerkiksi tulon osittaista tai täydellistä verosta vapautumista, normaalia alhaisempaa veroprosenttia, verovähennyksiä, verotuksellisen tappion muodostumista tai veron lykkääntymistä[148]. On kuitenkin huomattava, että jako hyväksyttäviin ja ei-hyväksyttäviin veroetuihin on tapauskohtaista, eikä edellä mainittuja etuja voida jaotella ilman tapauskohtaista tarkastelua näihin kategorioihin. Nähdäkseni suosituksella pyritään ohjaamaan lainsoveltajan tulkintaa veroedun määritelmää käsiteltäessä, mutta suosituksella ei haluta rajata määritelmää liian tarkkarajaisesti.

[148] Lönnblad, 2017, s. 159

5 Kansallisen lainsäädännön yleinen veronkiertosäännös

Viidennessä pääluvussa käsittelyssä on VML 28 §:n sanamuodon tarkastelu peilaten sekä subjektiivisia että objektiivisia tekijöitä ATAD 6 artiklan sanamuotoon. Kappaleessa pyritään perehdyttämään lukijaa VML 28 §:n sisältöön, tulkintaan sekä yleisimpiin soveltamistilanteisiin. Edellisissä pääluvuissa käsitellyt käsitteet konkretisoituvat tämän kappaleen myötä hieman paremmin, ja tämän pääluvun jälkeen lukija ymmärtää miten VML 28 §:n vastaa ATAD 6 artiklaa sanamuodoltaan.

Verotus itsessään saattaa synnyttää jonkinlaista kaksijakoisuutta. On silti havaittavissa, että julkiset palvelut sekä esimerkiksi Suomen kaltainen hyvinvointivaltio tarvitsee verovaroja näiden ylläpitämiseen. Verovelvolliset voivat pyrkiä kuitenkin minimoimaan veroseuraamuksia, jolloin lähestymme itse tutkimuksen ydinaluetta, veron kiertämistä. Yleinen olettama on, että verovelvolliset pyrkivät aina minimoimaan verorasituksen, mutta tämä saattaa olla hieman harhaanjohtava käsitys, sillä esimerkiksi yhteisöverothan määräytyvät yrityksen taloudellisen tuloksen perusteella.[149]

5.1 Säännöksen sisältö

Tarkastelun keskiössä on VML 28 § eli yleinen veronkiertosäännös, jonka otsikko on nimeltään veron kiertäminen. Säännöksen nimi on tietyllä tavalla hieman harhaanjohtava, sillä nimestä voisi päätellä, että Suomen kansallinen lainsäädäntö sisältää käsitteen veron kiertäminen tarkemman käsittelyn, mutta käsitettä ei kuitenkaan avata sen tarkemmin, joka on myös jo aiemmin todettu. Veron kiertämistä koskevaa säännöstä voidaan pitää sekä muodollisen että aineellisen vero-oikeuden rajamaastossa olevana[150].

[149] Knuutinen, 2014, s. 19
[150] Räbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 15

VML 28 §:

> *”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 tarkoitetulla 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 tarkoitetulla tavalla.”*

Yleinen veronkiertosäännös on luonteeltaan yleislauseke eli GAAR-säännös, jolloin lainsoveltajalle eli veroviranomaiselle ja tuomioistuimelle annetaan pidemmälle ulottuvat kädet ehkäistä veron kiertämistä, eli toisin sanoen VML 28 § on kompetenssinormi. Lainsoveltaja voi tällöin venyttää lain sanamuodon mukaista tulkintaa, jos verovelvollinen pyrkii saavuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja eli kiertää veroja. Huomionarvoista on myös se, että VML 28 § ei muodosta itsenäistä veronormia, joka implikoisi veroseuraamuksen, sillä veronkiertosäännöksen soveltamisessa on kyse toisen normin soveltamisesta tai soveltamatta jättämisestä.[151]

VML 28 § sisältää kaksi momenttia, joista ensimmäisessä momentissa tulee lainkäyttäjän arvioida oikeustosiseikkoja ja niiden oikeusvaikutuksia. VML 28.1 § pitää sisällään kaksi virkettä, jotka ilmaisevat säännöksen soveltamisedellytykset toisistaan poikkeavalla tavalla. Ensimmäisen momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkastelun kohteena ovat muodon ja sisällön välinen ristiriitaa, jolloin verotusta toimittaessa voidaan muodon ja sisällön välinen ristiriita oikaista sisällön hyväksi käyttämällä sisältöä vastaavaa muotoa, jolloin taloudellisen sisällön tulee vastata oikeudellista muotoa. Edellä

[151] Myrsky & Räbinä, 2015, s. 349; Knuutinen, 2009, s. 201

mainittua periaatetta voidaan kuvata myös sisältö ennen muotoa -periaatteeksi.[152] Asia ei kuitenkaan ole niin yksinkertainen, että muodolliset seikat voitaisiin ohittaa kokonaan ja nojautua ainoastaan taloudelliseen sisältöön, vaan taloudellista sisältöä pidetään ikään kuin peilinä oikealle muodolle[153].

VML 28 §:n objektiivinen edellytys ei ilmene samalla tavalla kuin esimerkiksi ATAD 6 artiklassa. ATAD 6 artiklan mukaan järjestelyn tai järjestelyjen sarjan tulee aiheuttaa sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun[154]. VML 28.1 §:n ensimmäisestä virkkeestä voidaan kuitenkin johtaa säännöksen objektiivinen edellytys. Kuten mainittu, VML 28.1 §:n ensimmäinen virke pitää sisällään sisältö ennen muotoa -periaatteen. ATAD 6 artiklan muotoilusta ilmenee kuitenkin säännöksen kumulatiivinen soveltamisedellytys, kun taas VML 28.1 §:n sanamuoto viittaa enemmänkin itsenäiseen soveltamisedellytykseen, sillä ensimmäistä ja toista virkettä voidaan pitää itsenäisinä veron kiertämisen tunnusmerkistön kuvauksena[155]. Edellä mainittuun liittyen on kuitenkin huomionarvoista, että VML 28 §:ää sovelletaan yhtenäisenä oikeusnormina, jolloin ensimmäistä ja toista lausetta ei ole eroteltu toisistaan[156].

Ensimmäisen momentin toisessa virkkeessä ongelmaksi muodostuu maininta suoritettavan veron vapautumisesta, jolla ei voida tarkoittaa normaalia sanamuotoon nojautuvaa tulkintaa, vaan pikemminkin lain ration mukaista suoritettavaa veroa. Tämä johtuu siitä, että sanamuotoon nojautuva tulkinta tekisi VML 28 §:stä tarpeettoman.[157] VML 28.1 §:n toisessa virkkeessä ovat johdettavissa sekä subjektiivinen että objektiivinen kriteeri. Subjektiivisella näkökulmalla tarkoitetaan verovelvollisen tarkoitusta veroedun saamiseksi, sillä jos verovelvollinen on ryhtynyt toimenpiteisiin ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin eikä tälle ole liiketaloudellista perustetta, on aihetta epäillä veron kiertoa. Subjektiivisen tarkoitusperän näyttäminen on

[152] Wikström, 2008, s. 103–105; Weckström, 2015b, s. 508
[153] Knuutinen, 2012, s. 43
[154] Ks. ATAD 6 artiklan ensimmäinen kohta
[155] Knuutinen, 2020, s. 72
[156] Engblom, 2019, s. 587
[157] Knuutinen, 2012, s. 43

käytännössä hyvin vaikeaa veroviranomaiselle, sillä alkuperäisen tarkoitusperän selvittäminen on usein hankalaa[158].

Vaikka VML 28 § sekä ATAD 6 artikla sisältävät molemmat subjektiivisen edellytyksen on huomattava, että sanamuoto näiden kahden säännöksen välillä eroaa toisistaan. Nähdäkseni subjektiivinen edellytys on havaittavissa VML 28.1 §:n molemmista virkkeistä, vaikkakin toisesta virkkeestä subjektiivinen edellytys ilmenee selkeämmin. Ensinnäkin subjektiivinen edellytys on havaittavissa ensimmäisessä virkkeessä, jossa viitataan sisältö ennen muotoa -periaatteeseen. Tämän osalta on kuitenkin todettava, että sanamuodosta ei ilmene, että verovelvollisen tarkoitus olisi edellytys säännöksen soveltamiselle, jolloin sisältö ennen muotoa -periaate voi tulla sovellettavaksi ilman, että subjektiivinen edellytys nimenomaisesti täyttyy.

VML 28.1 §:n toisen virkkeen objektiivisella näkökulmalla voitaneen tarkoittaa verovelvollisen menettelyä, joka on itse lain tarkoituksen eli ration vastainen. On myös huomionarvoista, että vaikka VML 28 § ja ATAD 6 artikla eroavat huomattavasti sanamuodoltaan, nähdäkseni näiden välille ei siitä huolimatta synny ristiriitaa. Esimerkiksi VML 28.1 § ei sisällä suoraan veroedun käsitettä, mutta nähdäkseni tämä on johdettavissa VML 28.1 §:n toisen virkkeen sanamuodosta *”suoritettavasta verosta vapauduttaisiin”*, joka viittaa myös objektiivisen edellytyksen olemassaoloon.

Subjektiivinen edellytys on havaittavissa myös VML 28.1 §:n toisesta virkkeestä, jonka sanamuodon mukaan *”toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin”*. On havaittavissa, että sanamuodoltaan virke pitää sisällään subjektiivisen edellytyksen, mutta tämän lisäksi on nähdäkseni huomionarvoista, että toimenpiteen on oltava ilmeistä. Edellä mainittu sanamuoto eroaa ATAD 6 artiklasta, sillä ATAD 6 artiklan sanamuodon mukaan järjestelyn tai järjestelyn sarjan pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on oltava veroedun

[158] Weckström, 2015a, s. 395

saaminen[159]. Nähdäkseni hieman erilainen sanamuoto ei muodostu ongelmaksi, sillä VML 28 §:n subjektiivinen edellytys näyttäisi olevan hieman ATAD 6 artiklaa tiukempi[160]. Tästä huolimatta VML 28 § olisi ATAD 6 artiklan kanssa yhdenmukaisempi, mikäli molemmat säännöksen sisältäisivät samat termit.

Toinen momentti tulee sovellettavaksi, kun ensimmäisen momentin tunnusmerkit ovat täyttyneet, eli veronkierto on ilmeistä. Toisessa momentissa jakautuu selvittämisvelvollisuus verovelvollisen ja viranomaisen välillä[161]. VML 28.2 §:ssä selvittämisvelvollisuus koskee ratkaistavan tapauksen oikeustosiseikaistoa, eli tapauksen faktoja. Toisesta momentista on havaittavissa, että selvittämisvelvollisuutta siirretään tavanomaista enemmän verovelvolliselle, jolloin voisi puhua myös käännetystä selvittämisvelvollisuudesta. Tämä on sinällään poikkeuksellista, sillä usein selvittämisvelvollisuus kohdistuu enemminkin veroviranomaiselle, eikä niinkään verovelvolliselle. Tämä käy selväksi hallintolain (HL, 434/2003) 31 §:stä, jossa pääperiaatteeksi asetetaan viranomaisen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä. Tätä kuitenkin täydentää verotusmenettelylain 26.4 §. VML 26.4 § sisältää säännöksiä, jossa verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Selvittämisvelvollisuuden jakaantuminen merkitsee yksinkertaistettuna sitä, että verovelvollisen on esitettävä selvitys vaatimistaan verovähennyksistä.[162]

Verovelvollisella on oikeus, mutta ei velvollisuutta tulla kuulluksi, kun epäillään veronkiertoa. Näin ollen voi todeta, että todistustaakka on käytännössä jaettu verovelvolliselle sekä veroviranomaiselle. Edellä mainittu on sisällytetty myös VML 28 §:n toiseen momenttiin. Tällöin verovelvollisen tulee näyttää toteen väitteenä, että toimenpiteet eivät ole keinotekoisia vaan niillä on jokin perusteltu ja tarkoituksellinen liiketaloudellinen syy-yhteys. Jos menettelylle ei ole minkäänlaisia liiketaloudellisia perusteita vaan on ilmeistä, että näihin toimiin on ryhdytty vain veroseuraamusten välttämiseksi, on

[159] Ks. ATAD 6 artiklan ensimmäinen kohta
[160] Yleisen veronkiertodirektiivin 3 artiklassa säädetään vähimmäissuojasta, jonka mukaan kansallinen säätely voi olla laajempaa, jolloin VML 28 §:n laajempi suoja ei muodostu ongelmalliseksi.
[161] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 96
[162] Knuutinen, 2012, s. 7; Wikström, 2006, s. 88

aihetta epäillä veronkierrosta. Veroviranomaisen on taas pystyttävä näyttämään toteen, että verovelvollisen tavoittelema veroetu on lain tarkoituksen vastainen.[163]

5.2 Säännöksen tulkinta

Aineellisen vero-oikeuden tulkinnassa voi erottaa kaksi eri tilannetta, kysymykset maksuunpantavan veron määrästä tai kysymykset, joissa ratkaisun lopputuloksella ei ole merkitystä verovelvollisen maksuunpantavan veron suuruuteen. Vero-oikeudelliset ongelmat liittyvät usein ensiksi mainittuun tilanteeseen, ja myös VML 28 §:n tulkintatilanteet liittyvät maksuunpantavan veron suuruuteen.[164] Oikeudellisessa ratkaisussa tulkinta voi nojautua moneen eri metodiin, esimerkiksi kieliopilliseen eli sanamuodon mukaiseen tulkintaan, systemaattiseen eli säädöksen kokonaisuuden mukaiseen tulkintaan, historialliseen tulkintaan tai teleologiseen eli tavoitteellisen tulkintaan[165]. Yleisesti vero-oikeudessa lähtökohtana on juuri sanamuodon mukainen tulkinta, jolloin viranomaisen on kyettävä löytämään verolaeista välitön tuki päätökselleen. Näin ollen verolakien soveltamisessa ei voida harjoittaa ainoastaan tuomiovaltaa, ja sen perusteella konstituoida veroa suoritettavaksi.[166] Lain sanamuotoon nojautuva tulkinta ei yksinään kuitenkaan aina riitä, varsinkaan väljäksi muotoiltujen säännösten kohdalla[167]. Myöskään VML 28 §:n sekä ATAD 6 artiklan avoimen muotoilun vuoksi pelkästään sanamuotoon nojautuva tulkinta ei yksin riitä, vaan säännöksen soveltaminen tarvitsee rinnalleen muita tulkintametodeja.

Oikeudellista tulkintaa voi kuvailla myös kolmen eri ideaalityypin kautta: kirjaimellisen tulkinnan, tarkoitustulkinnan ja kohtuustulkinnan[168]. Kirjaimellisen tulkinnan mukaan jokaisessa hyvin laaditussa tekstissä on ainoastaan yksi oikea tulkinta, joka ilmenee lain

[163] Myrsky & Linnakangas, 2004, s. 121
[164] Juusela, 2018, s. 451
[165] Knuutinen, 2014, s. 187
[166] Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 36
[167] Määttä, 2014, s. 45
[168] Aer, 2018, s. 45

sanamuodosta. Tällöin korostuu aiemmin mainittu sanamuodon mukainen tulkinta. Tarkoitustulkinnassa oikea tulkinta ilmenee lainsäätäjän tarkoituksesta, jolloin kyseessä voi olla esimerkiksi hallituksen esitys ja muut lainvalmisteluaineistot. Kohtuustulkinnassa lakitekstillä ei oleteta olevan oikeaa tulkintaa, vaan hyväksyttävän tulkinnan tulisi täyttää tietyt kohtuullisuuden kriteerit. Kyseessä voi olla esimerkiksi tuomarin harkintavalta, jolloin tuomarin tulee käyttää myös kohtuullisuusperiaatetta ratkaisussaan, joka parantaa ennakoitavuutta sekä yhdenmukaisuutta.[169] Tulkintatilanteessa lainsoveltaja voi tulkita säännöstä supistavasti tai laajentavasti, mutta huomionarvoista on, että jokaista tilannetta on tarkasteltava yksilöllisesti, jolloin tulkintamenetelmät voivat vaihdella eri ratkaisuissa yhtenevän linjauksen mukaisesti[170].

VML 28 § on muotoiltu väljäksi, jolloin sen tulkintaan on jätetty runsaasti liikkumavaraa. Edellä mainittu tarkoittaa, ettei veronkiertämisestä ole laadittu tyhjentävää luetteloa veronkierron tunnusmerkeistä vaan jokaista tilanne on tulkittava yksilöllisesti. Yleisellä veronkiertosäännöksellä lisätään lain soveltajan eli veroviranomaisten ja tuomioistuinten toimi- ja harkintavaltaa[171]. Jos säännös muotoiltaisiin semanttisesti mahdollisimman yksityiskohtaiseksi ja tarkaksi, johtaisi tällainen lainsäädäntötekniikka lain soveltamisessa jäykkyyteen, jolloin lain säännöksen laajemman tarkoituksen eli ration huomioon ottaminen vaikeutuisi[172].

Veron kiertäminen voidaan käsittää myös lain kiertämisellä, joka tekee käsiteltävästä aiheesta entistä mielenkiintoisemman. Lain kiertämisestä on kyse silloin kun ei toimita suoraan vastoin lain sanamuotoa, mutta toiminta tekee tyhjäksi lain säännöksen tarkoituksen eli ration.[173] Näitä aukkoja verotuksellisissa tilanteissa pyritään täyttämään juuri VML 28 §:n avulla, ja tämä onnistuu nimenomaan säännöksen avoimuuden ja joustavuuden johdosta. VML 28 § tulee sovellettavaksi, kun verovelvollinen tavoittelee veron minimointia toimenpiteillä, jotka ovat lain tarkoitukselle vieraita ja joita tehdään

[169] Tikka, 1972, s. 88–99
[170] Tikka, 1972, s. 61–62
[171] Knuutinen, 2009, s. 201
[172] Tikka, 1972, s. 13
[173] Tikka, 1972, s. 12

pääasiallisesti syistä, joilla verovelvollinen välttyy epämieluisilta verorasituksilta[174]. Kuten lain säännöksen toisessa momentissa mainitaan, lain soveltajan on tulkittava kutakin tilannetta yksilöllisesti kaikki asiaan vaikuttavat seikat huomioiden.

Vaikka VML 28 § on muotoiltu väljästi, tulkitaan säännöstä silti yhdenmukaisesti ja laajemmassa kuvassa yhtenevästi. Tämän avulla luodaan yhteiskunnalle oikeusvarmuutta, koska ratkaisuja antavien viranomaisten tulee soveltaa lakia samanlaisissa tapauksissa samalla tavalla. Tämän avulla luodaan verovelvolliselle mahdollisuus ennakoida eri toimintavaihtoehtojen erilaisia veroseuraamuksia. Jos näin ei toimittaisi putoaisi pohja mielekkäältä toimintojen suunnittelulta, jonka seurauksena yhteiskunnassa syntyisi epävarmuutta ja sekaannusta erinäisten toimien hyväksyttävyydestä. Näin ollen on varsin helppo havaita, että ennustettavuuden vaatimus on hyvin perusteltua oikeuskäytännössä.[175]

VML 28 § vastaa sisällöltään aikaisempaa Verotuslain (VerL) 56 §:ää, ja tämä on todettu myös hallituksen esityksessä (HE 131/1995 vp: 31). Näin ollen vanhan säännöksen oikeuskäytäntö on siirtynyt jokseenkin saumattomasti myös uuteen säännökseen. Tämän seurauksena VML 28 § yleislausekkeen vakiintuneisuus on lisännyt ennustettavuutta ja ennakoitavuutta, jolloin ainakin osa oikeusturvaongelmista on eliminoitu. Tämä on luonnollisesti hyvä asia, mutta asiaa voi ajatella myös toisella tavalla. Onko VML 28 § menettänyt liian paljon tulkinnallisesta joustavuudesta, jotta se voisi edelleen lunastaa sille asetetut odotukset tehokkaasti. VML 28 §:n juuret ulottuvat kuitenkin alatikin 1940-luvulle, joten tämän edellä mainitun seikan huomioiminen on varsin perusteltua. Taloudessa ja lainsäädännössä tapahtuu jatkuvasti muutoksia, joten myös VML 28 §:n ja sitä edeltäneen VerL 56 §:n tyyppitapaukset ovat muuttuneet vuosien saatossa radikaalisti verraten nykyisiin rajanveto-ongelmiin.[176] Tulkinnallista joustavuutta lisää kuitenkin se, että KHO voi muuttaa ratkaisuissaan linjaustaan, mutta linjanmuutoksessa noudatettava

[174] Verohallinto, 2016
[175] Aarnio, 1978, s. 254–255
[176] Urpilainen, 2013, s. 213

erityistä varovaisuutta, sillä ennustettavuus on varsin tärkeä intressi juuri vero-oikeudessa[177].

5.3 Soveltamisedellytykset ja veronkierron tunnistaminen

Jatkuvasti muuttuva taloudellinen ympäristö ja avoimeksi säädetty lainsäädäntö eivät kuitenkaan aina kohtaa täydellisesti niin, että voimassa oleva laki soveltuisi kaikkiin mahdollisiin toimiin taloudellisessa ympäristössä. Näin syntyy jännitteitä taloudellisen ympäristön ja lainsäädännön välille, kuten myös aiemmin on todettu. Tätä kuvaa hyvin aggressiivinen verosuunnittelu, jolloin verovelvollinen pyrkii löytämään näitä harmaan alueen rajakohtia, jotta veroseuraamuksilta vältyttäisiin. Näin esiintyneelle harmaalle alueelle syntyy ongelmakohtia, milloin verovelvollisen toimet ovat hyväksyttäviä, ja toisaalta milloin ne ovat ei-hyväksyttyjä. Tämä rajanveto on vero-oikeuden haastavampia osa-alueita sekä käytännössä että teoriassa. On kuitenkin huomioitava, varsinkin verotuksen toimittajan, ettei lain soveltaja voi VML 28 §:n puitteissa rakentaa parempaa ja aukottomampaa verojärjestelmää kuin mitä lainsäätäjä on avoimesti tai vaieten tyytynyt[178].

Luonnollisesti verojärjestelmän tarkoituksena on kerätä verovaroja valtiolle, jotta esimerkiksi Suomen kaltainen hyvinvointivaltio pystyy ylläpitämään julkisia palveluita. Edellä mainitun vuoksi verojen kiertäminen ei ole toivottua tämän järjestelmän ylläpitämisen kannalta. Aivan kuten edellä on mainittu, veron kiertämistä on kuvattu varsin epäselvästi eikä käsitteelle ole määritelty tiettyä tunnusmerkistöä. VML 28 §:n soveltamista ei myöskään helpota säännöksen väljä muotoilu, joka jättää lainsoveltajalle paljon harkintavaltaa, jonka seurauksena yhteiskunnassa syntyy oikeusepävarmuutta. Avoimen ja väljän muotoilun vuoksi VML 28 §:ää voidaan näin ollen kutsua myös harkintasäännökseksi edellä mainitun seikan vuoksi.[179] Säännöksen väljyys ja avoimuus ei kuitenkaan

[177] Tikka, 1972, s. 110
[178] Tikka, 1983, s. 29
[179] Tikka, 1972, s. 94

tarkoita sitä, että sen avulla täytettäisiin lainsäädännön aukkoja, sillä tämä vastuu säilyy lainsäätäjällä[180]. Tämä VML 28 §:n avoin muotoilu on kuitenkin johtanut siihen, että yleislausekkeen käytännön merkitys on konkretisoitunut vasta oikeuskäytännön avulla. Tästä huolimatta yleislausekkeen avoimuutta ja perustuslainmukaisuutta ei ole kritisoitu tai kyseenalaistettu kovinkaan paljoa, joka on sinällään hieman jopa erikoista, sillä VML 28 §:n ja legaliteettiperiaatteen välillä on havaittavissa jonkinlainen ristiriita.[181] Perustuslain legaliteettiperiaatteen mukaan verolakien tulisi olla niin täsmällisiä ja tarkkarajaisia, että veroviranomaisten ja tuomioistuinten tulisi voida perustaa ratkaisunsa lähtökohtaisesti suoraan lakiin. VML 28 §:n soveltamisessa ei aina nojauduta suoraan lakiin, vaan yleislausekkeen soveltamistilanteessa voidaan antaa harkintavaltaa lain soveltajalle. Verolaeissa harkintavaltaa voidaan antaa lainsoveltajalle vain poikkeuksellisissa tilanteissa, ja tällöinkin harkintavaltaa tulisi antaa vain hyvin rajoitetusti[182]. Edellä mainittu tilanne harkintavallan antamisesta lainsoveltajalle ilmenee hyvin VML 28 §:n soveltamisessa, ja tämä luo jonkinlaisen ristiriidan legaliteettiperiaatetta vastaan.

Yleislausekkeen avoimen ja väljän muotoilun vuoksi on kohtuullista odottaa, että oikeuskäytännössä ratkaisujen tulee olla huolellisesti ja riittävän hyvin perusteltuja[183]. Tätä voidaan kuvailla myös oikeudellisena argumentaationa, jolloin ratkaisun perustelut esitetään ja tuodaan julkisesti ilmi[184]. Näin tuomioistuimille ja viranomaisille siirtyy vastuu perustelusta, jonka vuoksi ratkaisuja ei voida tehdä mielivaltaisesti. Yhteneväinen ja rationaalinen linjaus ratkaisuissa luo oikeusvarmuutta, jolloin esimerkiksi verovelvollisen ollessa epävarma verokohtelustaan, voi hän tutustua aiempiin ratkaisuihin, mikäli vastaavanlainen tilanne on käsitelty tuomioistuimessa.

VML 28 §:n yhtenä soveltamisedellytyksenä on verosta vapautumisen tarkoitus. Lähtökohtaisesti verotuksessa lähdetään kuitenkin presumtiosta, jossa verovelvollisen toimet ja vaatimukset ovat hyväksyttäviä. Mikäli verotuksen toimittaja ei kuitenkaan lähde

[180] Wikström, 2008, s. 109
[181] Knuutinen, 2012, s. 44
[182] Juusela, 2018, s. 450
[183] Ryynänen, 2007, s. 396
[184] Virolainen & Martikainen, 2010, s. 11

tästä lähtökohdasta liikkeelle, tulee tälle olla erityinen peruste.[185] VML 28 §:n soveltamisessa eli veron kiertämisen määrittelyssä tulee kiinnittää huomio, onko verovelvollinen veronkiertotarkoituksin ryhtynyt toimiin, joilla hän saavuttaa perusteettoman veroedun. Näin ollen VML 28 §:n yhtenä soveltamisedellytyksenä on myös se, että verovelvollisen veroetu on perusteeton.[186] VML 28 §:n soveltaminen ei kuitenkaan edellytä sitä, että verovelvollinen pyrkisi välttymään veroilta kokonaan, jolloin säännöstä voidaan soveltaa esimerkiksi tilanteessa, joissa verovelvollinen pyrkii saamaan yritystulon verotettavaksi tuloverolain mukaisena luovutusvoittona, tai jos verovelvollinen pyrkii saamaan henkilökohtaisen tulon verotettavaksi yrityksen tulona.[187] Tämän vuoksi on syytä päätellä, että on mahdollisesti jopa mahdotonta puhua veron kiertämisestä, mikäli varsinaista veroetua ei ole syntynyt.

Mikäli verovelvollisen toimelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa toimen varsinaista ja perimmäistä tarkoitusta tai luonnetta, on aihetta epäillä, että verovelvollisen toimet ovat keinotekoisia. Keinotekoisena järjestelynä voi pitää verovelvollisen toimea, jolle ei ole liiketaloudellista perustetta. Tämä tarkoittaa, että verovelvollinen on ryhtynyt toimiin ainoastaan sen vuoksi, jotta haitallisilta veroseuraamuksilta vältyttäisiin ja ilman veroetua tehty toimi olisi käytännössä ollut hyödytön liiketaloudellisesti.[188]

Edellä mainittu tarkastelu edellyttää, että verovelvollista tarkastellaan subjektiivisesti ja tämä on havaittavissa myös EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä on merkitystä myös Suomen kansallisessa ratkaisukäytännössä, sillä EU:n säätämä veronkiertodirektiivi ((EU) 2016/1164) implementoitiin Suomen kansalliseen lainsäädäntöön vuonna 2018, muuttamatta kuitenkaan VML 28 §:n sisältöä[189]. Samoin keinotekoisen järjestelyn tunnistaminen edellyttää myös objektiivisen tarkastelun, jolloin objektiivinen elementti luo jännitteen vero-oikeudellisen normin

[185] Tikka, 1972, s. 46
[186] Ossa, 2013, s. 19
[187] Myrsky & Räbinä, 2015, s. 350
[188] Ryynänen, 2007, s. 399
[189] Elinkeinoelämän keskusliitto, 2018

sanamuodon ja tarkoituksen välille.[190] Edellä mainittu huomio on havaittavissa VML 28 § ensimmäisessä momentissa, jossa lausutaan ”*on verotusta toimittaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa*”. Tällöin viranomaisen on pystyttävä näyttämään verovelvollisen varsinainen luonne ja tarkoitus toteen. Viranomaisen on myös kyettävä tunnistamaan toimenpiteen oikeudellinen luonne ja muoto.

Veron kiertämiseen säädettyä VML 28 §:ää ei kuitenkaan voida soveltaa aina, kun verovelvollinen suunnittelee tai minimoi omia verokustannuksiaan. Kysymyksessä ei ole veron kiertäminen, jos verovelvollinen on järjestänyt toimensa niin, että vero olisi ollut korkeampi, mikäli verovelvollinen olisi järjestänyt toimensa eri tavalla[191]. Tällöinhän verosuunnittelu olisi joka tapauksessa ei-laillista ja koko verosuunnittelu menettäisi pohjansa. Yhtenä tyyppiesimerkkinä voi pitää tilannetta, jossa VML 28 §:n soveltaminen ei ole mahdollista, kun veroetu syntyy verojärjestelmän rakenteesta tai kun lainsäätäjä on nimenomaisesti luonut mahdollisuuden veroedun saamiseen. Lainsäätäjä on myös voinut hiljaisesti hyväksyä veroedun niin, että ei ole nimenomaisesti puuttunut vastaavanlaisiin tilanteisiin, jossa veroetu on syntynyt.[192] Edellä mainittua korostaa aiemmin mainittu tiukempi perustelulinjaus viranomaisilta ratkaisukäytännöissään.

5.4 Tyyppisoveltamistilanteet

Yleislausekkeen avoimen ja väljän muotoilun vuoksi säännöksen tyyppisoveltamistilanteet eivät ole kovinkaan yksiselitteisiä tai helposti havaittavia, jolloin soveltamisala muodostuu häilyväksi. Tämä harmaa alue luo omanlaisen oikeusepävarmuuden, milloin ja miten säännöstä tulisi soveltaa, eli mitkä verovelvollisen yksityisoikeudellisesti pätevät veron minimointijärjestelyt ovat verotuksellisesti hyväksyttäviä ja mitkä eivät. Näin ollen oikeustosiseikaisto konkretisoituu vasta oikeuskäytännön johdosta, joka onkin yksi tärkeimpiä työkaluja VML 28 §:ää tulkittaessa ja soveltaessa. Esimerkiksi korkein hallinto-

[190] Weckström, 2015a, s. 396
[191] Ryynänen, 2007, s. 394
[192] Myrsky & Räbinä, 2015, s. 349

oikeus on antanut päätöksiä runsaasti, ja näillä päätöksillä on vaikuttava merkitys yleislausekkeen soveltamisessa. Yleisimpiä soveltamistilanteita ovat kuitenkin elinkeinotulon verottamisessa, mutta myös luonnollisen henkilön verottamisesta löytyy ratkaisuja.[193]

VML 28 §:llä on oikeuskäytännön mukaan laaja soveltamisala. Teoreettisena lähtökohtana on pidetty, että verolain formalistinen ja realistinen soveltamistapa erotetaan toisistaan. Oikeuskysymystä ja tosiasiakysymystä ei kuitenkaan tulisi erottaa yksittäisessä soveltamistilanteessa, vaan tilannetta pitäisi tarkastella kokonaisuutena. Verolain soveltamisella tarkoitetaan oikeudellista ratkaisua kokonaisuudessaan, jolloin ratkaisu sisältää normin tulkinnan, tosiseikkojen toteamisen ja johtopäätöksen. Formalistiselle soveltamistavalle on ominaista sanatarkka tulkinta, kulujen hyväksyttävyys subjektiivisesti arvioiden sekä verovelvollisen toimien yksilöllinen arvostelu.[194] Formalistinen menettelytapa VML 28 §:n kohdalla luo omanlaiset haasteensa, sillä säännöksen avoimuuden vuoksi pelkästään sanamuotoon nojaava tulkinta ei ole kovin mielekästä. Realistiselle soveltamistavalle on taas luonteenomaista käytännöllisten tekijöiden korostettu asema päätöksenteossa, jolloin ratkaisija harkitsee eri ratkaisuvaihtoehtojen seurauksia ja suorittaa valinnan arvostusten perusteella[195]. VML 28 §:ää tarkastellen realistinen soveltamistapa on mielekkäämpi kuin formalistinen, mutta silti soveltamistavat eivät ole toisiaan pois sulkevia ja näitä tulisi käyttää toisiaan täydentävinä.

Tarkan rajan määrittely hyväksyttävän ja ei-hyväksyttävän veron minimoinnin kohdalla on varsin hankalaa, kuten on jo todettu. Tätä ei myöskään edesauta se, että talous tuskin koskaan pysähtyy, vaan ympäristö muuttuu sekä kehittyy jatkuvasti. Samalla myös ATAD 6 artiklan voimaantulo tuo omat haasteensa kansallisen VML 28 §:n soveltamiseen. Kari S. Tikka on kuitenkin ryhmitellyt tyyppisoveltamistilanteet, joka auttaa hahmottamaan yleisimpiä tilanteita veron kierron tunnistamisessa. Myös monessa muussa

[193] Wikström, 2008, s. 104-105
[194] Aer, 2018, s. 44–46
[195] Aer, 2018, s. 44–46

kirjallisuudessa on viitattu Tikan ryhmittelyyn, joka tekee aihepiiriin tutustuneille ryhmittelystä ainakin joissain määrin tutun.

Ryhmittelyssä on neljä tyyppisoveltamistilannetta, jotka ovat oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteet, vaiheittaiset transaktiot, intressipuutetilanteet sekä neljäntenä tavallisuudesta poikkeava hinnoittelu intressiyhteystilanteissa. Ryhmittelykriteerien löytämiseksi on analysoitu niitä veronminimointitoimien synnyttämille ratkaisutilanteille ominaisia tekijöitä, joiden vuoksi tilanteet ovat mutkistuneet, eivätkä nämä ole ratkenneet säännönmukaisten tulkintamenetelmien avulla, jolloin VML 28 §:n soveltuvuudesta on aktualisoitunut kysymys.[196] Näin ollen jaottelu perustuu pitkälti oikeustapauksiin ja annettujen ratkaisujen analysointiin, jotka on tehty VML 28 §:n koskevien tapausten perusteella.

Oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteessa on kyse tilanteesta, jossa verovelvollinen on antanut tekemälleen toimelleen sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa sen taloudellista sisältöä. Verovelvollinen voi tällöin antaa jonkin säännöksen soveltamisen estämiseksi sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa normin soveltamisalaa, mutta taloudellinen reaalisisältö kuitenkin johtaisi säännöksen soveltamiseen. Tällöin verovelvollinen saattaa välttyä säännöksen soveltamiselta ja hyötyä veroedusta. Verovelvollinen voi tehdä myös päinvastaisen toimen, jolloin oikeudellinen muoto luodaan sen vuoksi, jotta jotakin tiettyä säännöstä sovellettaisiin. Se että, kumminpäin verovelvollinen toimensa tekee ei ole ratkaisun lopputuloksen kannalta relevanttia merkitystä.[197] Edellä mainittu ei ole kuitenkaan VML 28 §:n edellytys, joten säännöstä voidaan soveltaa silti, vaikka ristiriitaa taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon välillä ei olisi.

Verotukselle ja lainsäädännölle on tunnusomaista, että ne edellyttävät veroseuraamusten määräytymisen kunkin verotuksen kannalta relevantin oikeustoimen osalta erikseen

[196] Tikka, 1972, s. 228–232
[197] Tikka, 1972, s. 229–230

sekä itsenäisesti suhteessa muihin verovelvollisen tekemiin oikeustoimiin[198]. Vaiheittaiset transaktiot eli sarjatoimet liittyvät juuri tämän aihepiirin alueeseen, sillä verovelvollinen saattaa pilkkoa yhden isomman transaktion kahteen tai useampaan oikeustoimeen, jonka avulla verovelvollinen saattaa nauttia saamastaan veroedusta, sillä verotus voi olla kevyempää, mikäli transaktio pilkotaan. Tällöin verovelvollinen pyrkii hyödyntämään tulkintatapaa, joka perustuu kunkin oikeustoimen itsenäisyyteen.[199] Verovelvollinen voi myös ryhtyä edestakaisiin oikeustoimiin, jotka toistensa taloudellisen vaikutuksen kumoavina palvelevat ainoastaan veroedun tavoittelua[200].

Suomen kansallisessa lainsäädännössä verolakien kohdalla sovelletaan pääsääntöisesti subjektiivista arvostelutapaa, jolloin verotuksen perustaksi otetaan verovelvollisen vakaaseen oikeustoimitahtoon perustuvat toimenpiteet sellaisenaan, eikä niinkään kiinnitetä huomiota menojen suorittamisen objektiiviseen tarkoituksenmukaisuuteen tai tulonsaantimahdollisuuksien laiminlyöntiin.[201] Näkökulma tälle on varsin perusteltu, jos sopijapuolet ovat molemmat itsenäisiä ja verovelvollisten verotukselliset intressit ovat myös vastakkaiset, eli toisin sanoen sopimusolosuhteet ovat normaalit. Kolmas ryhmittelyperuste eli intressipuutetilanne syntyy silloin, kun vain toisella sopijapuolella on tämä olennainen intressi joidenkin sopimusehtojen suhteen, ja näin ollen luonnollisesti toiselta tämä intressi puuttuu. Tällöin sopimusolosuhteet eivät ole normaalit. Esimerkkinä toimii tilanne, jossa samalla sopimuksella luovutetaan useampi objekti ja vain osa näistä luovutusvoitoista on veronalaista tuloa, kun taas ostajan kannalta kaikkea hankintamenoa kohdellaan verotuksessa samalla tavalla.[202] Tästä voi päätellä, että toiselle sopijapuolelle syntynyt intressi ja hyöty saattaa olla toisen haitta, esimerkiksi vähennyskelpoisten menojen vähentymisenä.

Neljäntenä eli viimeisempänä ryhmittelyssä on kyse tavallista poikkeava hinnoittelu intressiyhteystilanteissa. Tässä ryhmittelyssä samaan etuyhteisöön kuuluvat järjestävät

---

[198] Tikka, 1972, s. 230
[199] Tikka, 1972, s. 231
[200] Tikka, 1983, s. 21–22
[201] Tikka, 1972, s. 231
[202] Tikka, 1983, s. 26

transaktionsa niin, että hinnoittelu poikkeaa esimerkiksi tavallista alemmaksi mahdollisen veroedun saavuttamiseksi, jolloin erityissäännöksen puuttuessa tilanteeseen sovelletaan VML 28 §:ää. Kuitenkin erityissäännöksen löytyessä tapauksen ratkaisussa sovelletaan siihen soveltuvaa erityissäännöstä, eikä VML 28 §:ää. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi peitellyn osingonjaon syntyessä, jolle on oma erityissäännöksensä eikä VML 28 §:ää sovelleta.[203]

[203] Tikka, 1972, s. 232 & 289

6 Direktiivin GAAR-säännöksen vaikutus kansallisesti

Kuudennessa pääluvussa tarkastelun kohteena on ATAD 6 artiklan vaikutus VML 28 §:n tulkintaan ja sisältöön. Pääluvussa käsittelemme ensin yleisellä tasolla EU-oikeuden tuomia tulkintavaikutuksia kansalliseen yleiseen veronkiertosäännökseen, jonka jälkeen tarkastelu siirtyy ATAD 6 artiklan sisältämään epäaitouden käsitteeseen. Edellä mainitun jälkeen otamme tarkastelun kohteeksi oikeuskäytäntöä, jonka avulla pyrimme hahmottamaan VML 28 §:n nykytilaa huomioiden säännöksen taustalla olevan yleisen veronkiertodirektiivin. Pääluvun viimeisessä osassa tarkastelemme ATAD 6 artiklan vähimmäissuojaa, sekä yleisen veronkiertodirektiivin vaikutusta sekä yhteisöihin että luonnollisiin henkilöihin.

Pääluvun tarkoituksena on hahmottaa lukijalle VML 28 §:n nykytila niin sanamuodon mukaisen tulkinnan kautta kuin oikeuskäytännön kautta. Oikeuskäytännön osalta tarkastelun kohteeksi on otettu ratkaisuja myös EVL 52 h §:n ympäriltä, joka on myös direktiivipohjainen säännös.

6.1 Yleistä direktiivin vaikutuksesta

VML 28 §:n tulkinta edellyttää myös EU-oikeuden huomioimista, sillä jäsenmaiden tuli implementoida ATAD 6 artikla vuoden 2018 loppuun mennessä kansalliseen lainsäädäntöönsä[204]. Luonnoksessa hallituksen esitykseksi lainsäätäjä päätyi ratkaisuun, että VML 28 § vastaa ATAD 6 artiklan asettamia vaatimuksia, eikä säännöksen sanamuotoa tarvitse muuttaa[205]. Tämä kuitenkin tuo uuden ulottuvuuden VML 28 §:n tulkintaan, sillä direktiivin voimaantulon myötä VML 28 §:ää sovellettaessa on huomioitava myös EU-oikeus. Kuten tutkielman aiemmassa vaiheessa olemme todenneet, EU-oikeudella on etusijaperiaate kansalliseen lainsäädäntöön nähden[206]. Samalla on huomioitava, että

[204] Knuutinen, 2020a, s. 335
[205] Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018, s. 52
[206] Ks. sivu 25

EU-oikeudella on tulkintavaikutus kansalliseen lainsäädäntöön, jolloin kansallisia säännöksiä tulee soveltaa yhteensopivasti EU-oikeuden kanssa[207]. Aihepiirin syvempi tarkastelu tuo esiin kuitenkin omat haasteensa, sillä unionin tuomioistuin ei ole vielä julkaissut ATAD 6 artiklasta oikeuskäytäntöä, jonka vuoksi voimassa olevan oikeuden tilaa tulee johdatella esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin avulla.

VML 28 §:ää on tulkittava yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa, jolloin huomioitavana on myös VML 28 §:n taustalla oleva ATAD 6 artikla. Näin ollen jäsenvaltion lainsoveltajilla, kuten veroviranomaisella ja tuomioistuimella on velvollisuus tulkita VML 28 §:ää niin pitkälle ATAD 6 artiklan sanamuodon, tavoitteen ja tarkoituksen mukaisesti, jotta ATAD 6 artiklan tavoitteet täyttyvät[208]. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että VML 28 §:ää ei voida soveltaa ainoastaan kansallinen lainsäädäntö huomioiden, vaan lainsoveltajan on VML 28 §:ää sovellettaessa huomioitava myös EU-oikeus kokonaisvaltaisesti.

6.2 Epäaitouden ja keinotekoisuuden arviointi

VML 28 § ei pidä sisällään epäaitouden tai keinotekoisuuden käsitettä, kun taas ATAD 6 artikla sisältää epäaitouden käsitteen. Edellä mainittu ilmenee ATAD 6 artiklan toisesta kohdasta, jossa mainitaan, että ”*järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta*”. VML 28 §:n sanamuodosta ei ole yksiselitteisesti johdettavissa epäaitouden tai keinotekoisuuden käsitettä, jonka vuoksi käsitteen puuttuminen saattaa aiheuttaa ATAD 6 artiklan ja VML 28 §:n välillä ristiriidan. Kuten tutkielman aiemmassa vaiheessa on todettu, epäaitouden termillä ei ole haluttu poiketa puhtaasta keinotekoisuuden määritelmästä, jonka vuoksi epäaitouden tulkinnassa tulee huomioida myös väärinkäytön kieltoa koskeva periaate[209].

[207] Malmgren & Myrsky, 2017, s. 15
[208] Helminen, 2016, s. 62
[209] Ks. sivu 42

Vaikka VML 28 § ei sisällä suoranaisesti epäaitouden tai keinotekoisuuden käsitettä, niin säännös sisältää sisällöllisesti saman ilmauksen. Edellä mainittu ilmenee VML 28.2 §:n toisesta virkkeestä, jossa mainitaan seuraavanlaisesti:

> ”*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 tarkoitetulla tavalla*.”

Edellä mainitusta voi päätellä, että niin ATAD 6 artikla kuin VML 28 § edellyttävät verovelvollisen toimelta liiketaloudellisten syiden puuttumista, jotta säännöstä sovelletaan verovelvolliseen. VML 28.2 §:n sanamuodosta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus esittää selvitys liiketaloudellisille syille, jonka seurauksena ATAD 6 artiklan tavoin VML 28 §:ää ei sovelleta verovelvollisen toimiin, mikäli liiketaloudelliset syyt ovat perustellut.

VML 28 §:n osalta epäaitouden ja keinotekoisuuden käsitettä on käsitelty myös luonnoksessa hallituksen esitykseksi. Kyseisessä luonnoksessa on mainittu, että ”*molempien säännösten tavoitteena on paikata verolainsäädännön aukkoja ja estää veroedun saaminen epäaidoissa järjestelyissä*”[210]. Nähdäkseni edellä mainittua tulee tulkita niin, että Suomen kansallista säännöstä tulkittaessa lainsoveltajan tulee huomioida ATAD 6 artiklan tulkintavaikutus. Näin ollen, vaikka säännösten sanamuoto eroaa toisistaan niin lainsäätäjän tarkoituksena ei ole ollut poiketa epäaitouden merkityssisällöstä, vaan VML 28 §:ää tulee tulkita ATAD 6 artiklan mukaisesti.

Keinotekoisuuden käsitettä on käsitelty myös kansallisella tasolla korkeimman hallinto-oikeuden toimesta. Tämä ilmenee tapauksesta esimerkiksi tapauksista KHO 2010:15 sekä KHO 2016:71. Tapauksessa KHO 2010:15 tuomioistuin on huomioinut EUT:n tuomion seuraavanlaisesti:

> On kuitenkin riittävää todeta, että pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän erityisenä tavoitteena ei ole estää tällaisia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä,

[210] Ks. Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018, s. 52

> joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on luotu vain sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista.

Tapauksessa KHO 2016:71 tuomioistuin on puolestaan huomioinut keinotekoisuuden käsitteen seuraavanlaisesti:

> Ottaen huomioon soveltamistilanteiden vertailukelvottomuus ja ne syyt, joiden perusteella on edellä päädytty siihen, että osakkeiden kohdentaminen sivuliikkeen varoiksi olisi keinotekoista, kysymyksessä ei ole unionin oikeuden vastainen tai verosopimuksessa kielletty syrjintä.

Edellä mainitut tapaukset huomioiden nähdäkseni VML 28 §:ää sovellettaessa lainsoveltajan tulee huomioida myös epäaitouden ja keinotekoisuuden merkityssisällöt, vaikka kansallinen säännös ei sanamuodoltaan näitä käsitteitä pidäkään sisällään. Näin ollen VML 28 §:ää voi nähdäkseni soveltaa tilanteeseen, jossa verovelvollinen ei kykene esittämään toimilleen riittäviä liiketaloudellisia perusteita.

6.3 Liiketaloudellisten syiden ja veroedun arviointi

Vaikka yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännös eroaa yleisestä veronkiertodirektiivistä, voimme kuitenkin löytää direktiivien väliltä yhtäläisyyksiä, joilla on vaikutusta myös VML 28 §:n tulkintaan. Yhtäläisyyksiä edellä mainittujen direktiivien välillä ovat esimerkiksi liiketaloudellisten perusteiden sekä vieraan veroedun punnitseminen. Samalla on myös huomioitava, että EU-oikeudellisessa tulkintatilanteessa kansallisen tuomioistuimen tulee pitää oikeuksien väärinkäytönkiellon periaatetta yhtenä lähtökohtana arvioitaessa veron kiertämistä[211]. Edellä mainitun on todennut myös korkein hallinto-oikeus vuosikirjapäätöksessään KHO 2017:78. Samaisessa ratkaisussa korkein hallinto-oikeus on todennut, että EVL 52 h § ja VML 28 § eroavat toisistaan unioniliitännäisyyden vuoksi[212]. Nähdäkseni ATAD 6 artiklan voimaantulo kuroo tämän eron kiinni,

[211] Lönnblad, 2019, s. 291

[212] Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan, että puheena olevan 52h §:n tulkinnassa on otettava huomioon yritysjärjestelydirektiivi ja sen soveltamista koskeva oikeuskäytäntö. Säännöksen

koska VML 28 §:n taustalla on nykyään yleinen veronkiertodirektiivi, joka velvoittaa kansallista tuomioistuinta huomioimaan EU-oikeudellisen ulottuvuuden VML 28 §:n tulkinnassa.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussa 2017:78 punninnut verovelvollisen liiketaloudellisten syiden perusteita. Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus ottaa kantaa, onko verovelvollisen toimien tarkoituksena yksinomaan veron kiertäminen tai veron välttäminen. Tapauksessa oli kyse seuraavanlaisesta tilanteesta:

> A Oy harjoitti sijoitustoimintaa, ja X omisti sen koko osakekannan. B Oy toimi puualalla, ja X omisti sen osakekannasta 50,60 prosenttia. Tarkoituksena oli järjestää osakevaihto siten, että A Oy toteutti osakeannin ja X merkitsi osakeannissa kaikki osakkeet omistamillaan B Oy:n osakkeilla. Osakevaihdon jälkeen A Oy omistaisi 50,60 prosenttia B Oy:n osakkeista. Järjestelyssä ei käytettäisi rahavastiketta. Ennakkoratkaisuhakemuksessa järjestelyn liiketaloudelliseksi syyksi oli esitetty muun ohessa se, että tavoitteena oli keskittää X:n sijoitus- ja osakevarallisuuden omistaminen ja hallinnointi A Oy:öön.

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus tarkastelee, ovatko osakevaihdon luomat veroedut tavanomaisia vai ovatko veroedut lain tarkoituksen vastaisia. Mikäli järjestelyssä ilmenee konkreettisia järjestelmälle vieraita veroetuja, on liiketaloudellisia seikkoja punnittava sen selvittämiseksi, onko veron kiertämisen tai välttämisen katsottava olleen järjestelyn pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista järjestelyistä. Näin ollen korkeimman hallinto-oikeuden tulee ensin arvioida ovatko järjestelyn luomat veroedut tavanomaisia vai lain tarkoituksen vastaisia. On huomattava, että järjestelyn tai järjestelyn sarjan tulee luoda lain vastainen konkreettinen veroetu, jotta EVL 52 h § tai VML 28 § voi tulla ylipäätään sovellettavaksi. Edellä mainitun lisäksi tapauksessa tulisi arvioida ovatko lain tarkoituksen vastaiset veroedut suhteessa liiketaloudellisiin perusteisiin suuremmat tai yhtä suuret, jotta voidaan punnita, onko tapauksessa kyse veron kiertämisestä.[213]

---

soveltamisen *lähtökohdat poikkeavat* tämän vuoksi niistä lähtökohdista, joista käsin verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n mu-kaista yleistä veronkiertämissäännöstä on Suomessa sovellettu.

[213] Penttilä, 2017, s. 133; Ks. KHO 2017:78

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus toteaa, että verokohtelun muuttumista on pidettävä tavanomaisena seurauksena, kun A Oy:stä tulee X:n sijaan B Oy:n osinkojen saaja. Korkein hallinto-oikeus mainitsee ratkaisussa myös sen, että verojärjestelmän kannalta tavanomainen seuraamus on sekin, että uuden emoyhtiön A Oy:n nettovarallisuus muuttuu osakevaihdon seurauksena. Samalla veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on nostanut esille, että järjestelyssä saavutetaan vieras veroetu, mikäli A Oy myy tulevaisuudessa B Oy:n osakkeita. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin korostaa, että ratkaisussa ei ole esitetty, että A Oy:n olisi tarkoitus luopua B Oy:n osakkeista, jolloin kysymyksessä on ainoastaan toteutettavan osakevaihdon hyväksyttävyydestä. [214] On myös huomionarvoista, että korkein hallinto-oikeus viittasi ratkaisussa myös asiaan C-126/10, Foggia, jonka mukaan liiketoimen tarkoitusta valvovat kansalliset viranomaiset eivät saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tapaus tapaukselta tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan[215]. Nähdäkseni mikäli A Oy luopuisi osakkeista pian osakevaihdon jälkeen, voisi kysymykseen tulla järjestelyn tai järjestelyn sarjan arviointi, jolloin kyseisen toimenpiteen voitaisiin mahdollisesti katsoa synnyttävän vieraan veroedun, jonka jälkeen liiketaloudellisia syitä tulisi punnita uudelleen.

Kuten aiemmassa pääluvussa on todettu, myös VML 28 §:n yhtenä soveltamisedellytyksenä on se, että verovelvollisen veroetu on perusteeton[216]. Nähdäkseni EU-oikeuden vaikutuksella ei ole kovin suurta vaikutusta tämän punninnan osalta, sillä myös VML 28 §:n soveltaminen edellyttää ATAD 6 artiklan tavoin perusteettoman veroedun tunnistamista. On huomionarvoista, että ATAD 6 artikla ja VML 28 § eivät kumpikaan edellytä, että suoritettavalta verolta vapauduttaisiin kokonaan, jolloin myös verovelvollisen kevyempi verokohtelu riittää perusteettomaksi veroeduksi[217]. Nähdäkseni on myös varsin luonnollista päätellä, että ilman varsinaista veroetua olisi vaikea päätyä lopputulokseen, joka tulkittaisiin veron kiertämiseksi.

---

[214] Ks. KHO 2017:78
[215] Asia C-126/10, Foggia kohta 37
[216] Ks. sivu 58
[217] Suositus aggressiivisesta verokohtelusta 2012/722/EU, kohta 4.7; Ossa; 2013, s. 19

Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjapäätöksessä 2021:65 punninnut osakevaihdon synnyttämää konkreettista ja verojärjestelmälle vierasta veroetua. Tässä tapauksessa korkein hallinto-oikeus joutui punnitsemaan myös liiketaloudellisten syiden painoarvoa suhteessa veroetuun. Ratkaisussa oli kyse seuraavanlaisesta tilanteesta:

> 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 apporttiomaisuutena 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.

Ratkaisun kannalta keskeiseksi seikaksi muodostuu se, että asunto-osakeyhtiöiden osakkeet tulisivat olemaan myös B Oy:n vaihto-omaisuudessa vain väliaikaisesti, sillä B Oy:n on tarkoitus edelleen luovuttaa osakkeet tulevaisuudessa. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että järjestely täyttää osakevaihdon muodolliset edellytykset, mutta relevantiksi kysymykseksi muodostuu, että voidaanko pitää ilmeisenä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron kiertäminen tai veron välttäminen. Korkein hallinto-oikeus nostaa esille myös sen, että asunto-osakeyhtiöiden osakkeet ovat arvostettu A Oy:n taseessa huomattavasti alhaisempaan arvoon, kun taas niiden hankintameno B Oy:n verotuksessa vastaisi niiden käypää arvoa osakeluovutusten hetkellä. Näin ollen osakevaihdon avulla kasvatettaisiin osakkeiden hankintamenoa B Oy:n verotuksessa, josta syntyisi lopullinen veroetu, kun asunto-osakeyhtiön osakkeet edelleen luovutetaan eteenpäin.[218]

Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussa, että järjestelyssä on katsottava syntyvän konkreettinen ja vieras veroetu, jolloin tarkasteltavaksi muodostuu liiketaloudellisten

[218] Ks. KHO 2021:65

syiden punnitseminen suhteessa esitettyihin liiketaloudellisiin perusteisiin. On huomionarvoista, että asiassa C-126/10, Foggia on todettu, että järjestely tai järjestelyn sarjat voivat perustua useaan tavoitteeseen, joiden joukossa voivat olla myös verotuksellisia tavoitteita, kuitenkin niin, etteivät verotukselliset tavoitteet ole ensisijaisessa asemassa suunnitellun liiketoimen kannalta[219]. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin toteaa ratkaisussaan, että vieras veroetu painaa vaakakupissa enemmän kuin liiketaloudelliset perusteet, jonka vuoksi on ilmeistä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron kiertäminen tai veron välttäminen.[220]

Liiketaloudellisia perusteita on punnittu myös korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa 2016:115. Ratkaisussa keskeiseksi teemaksi nousi järjestelyn kokonaisuuden huomioiminen. Ratkaisussa oli kyse seuraavanlaisesta menettelystä:

> 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.

Tapauksen kannalta oli keskeistä, oliko järjestely jakautumissäännöksen tarkoituksen vastainen ja tavoitteliko verovelvollinen toimillaan veroetua[221]. On huomattava, että jakautumissäännöksellä pyritään välttämään sitä, että verotus olisi esteenä liiketaloudellisin perustein tapahtuvaan järjestelyyn, mutta säännöksen tarkoituksena ei ole kuitenkaan mahdollistaa, että jakautumista käytetään välivaiheena normaalista poikkeavaan varojen jakoon[222]. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin toteaa ratkaisussa, että alun perin jakautumiselle on ollut pätevät liiketaloudelliset syyt, jotka ovat olleet riippumattomia verotuksesta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö kuitenkin toteaa, että tapausta tulisi tarkastella kokonaisuutena, koska yhtiöt ovat purettu nopeasti jakautumisen jälkeen, jonka vuoksi olisi ilmeistä, että jakautuminen on ollut ainoastaan järjestelyn välivaihe.

---

[219] Asia C-126/10, Foggia kohta 35
[220] Ks. KHO 2021:65
[221] EVL 52 c §:ssä säädetään jakautumisesta
[222] Knuutinen, 2020a, s. 128

Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussa, että verovelvollinen voi lopettaa omistamansa yhtiön toiminnan ja purkaa yhtiön ilman liiketaloudellisia syitä. Kuten veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on ratkaisussa todennut, tulee tapausta tarkastella kokonaisuutena. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin toteaa, että jakautumisen alkuperäinen syy on ollut tarkoitus myydä yhtiöt X Oy ja Y Oy, jonka vuoksi jakautumiselle on ollut pätevä liiketaloudellinen syy. Näin ollen korkein hallinto-oikeus toteaa, että järjestelyssä ei voitu kokonaisuus huomioiden pitää ilmeisenä, että jakautumiset olisivat olleet ainoastaan välivaihe, ja järjestelyn tarkoituksena olisi ollut yhtiöiden purkaminen ja näin ollen kevyempi verokohtelu.

Kuten asiassa C-126/10, Foggia on todettu järjestely tai järjestelyn sarjat voivat perustua useaan tavoitteeseen, joiden joukossa voivat olla myös verotuksellisia tavoitteita[223]. On kuitenkin huomattava, että tuomioistuimen tulee punnita liiketaloudellisia syitä aina tapauskohtaisesti, jotta verovelvollisen toimien tosiasiallinen luonne voitaisiin saada selville[224]. Nähdäkseni ratkaisussa KHO 2016:115 tuomioistuin on tuonut hyvin esille sen, että verovelvollisen alkuperäiset intressit sisältävät liiketaloudelliset perusteet jakautumiselle huomioiden samalla, että purkamiselle ei näin voida vaatia liiketaloudellisten syiden esittämistä.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut 2021:65 sekä 2016:65 ovat merkittäviä myös VML 28 §:n tulkinnan kannalta, sillä sekä VML 28 § että ATAD 6 artikla edellyttävät verovelvollisen toimien kokonaisarviointia. On myös huomattava, KHO 2016:65 on ratkaistu ennen yleisen veronkiertodirektiivin voimaantuloa, kun taas ratkaisussa KHO 2021:65 tuomioistuin on käsitellyt tapauksen yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännös huomioiden. Kuten tutkielman aiemmassa vaiheessa on todettu, ATAD 6 artikla sisältää maininnan järjestelyistä ja järjestelyiden sarjasta sekä sen, että järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa[225]. Myös VML 28 § pitää sisällään vaiheittaisten

[223] Asia C-126/10, Foggia kohta 35
[224] Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-524/04, Thin Cap Glo kohta 67
[225] Ks. ATAD 6 artiklan ensimmäinen kohta

transaktioiden tarkastelun[226]. Molemmissa ratkaisuissa tuomioistuin on myös huomioinut edellä mainitut tekijät, jotka ovat johtaneet myös ratkaisun perusteluissa merkittävään rooliin. Nähdäkseni tästä voi päätellä, että VML 28 § sisältää ATAD 6 artiklan asettamat vaatimukset järjestelyn tai järjestelyn sarjan arvioinnista.

VML 28 §:n tulkinta saa EU-oikeuden myötä rinnalleen myös oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen. Ratkaisussa C-116/16 ja C-117/16, T Danmark tuomioistuin totesi seuraavanlaisesti:

> Väärinkäytön kaltaisen käytännön osoittaminen edellyttää yhtäältä sellaista objektiivisen 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 edun saamiksi.

Nähdäkseni ratkaisussa KHO 2021:65 kansallinen tuomioistuin on ratkaissut tapauksen yhdenmukaisesti unionin tuomioistuimen kannanoton kanssa, sillä tapauksessa on ilmeistä, että asunto-osakeyhtiöiden osakkeet tullaan edelleen luovuttamaan lähitulevaisuudessa, eikä toimen liiketaloudellisten syiden voida katsoa olevan perustellut.

Nähdäkseni ratkaisussa KHO 2016:115 suurin ero verrattuna ratkaisuun KHO 2021:65 on verovelvollisen toimien alkuperäinen tarkoitus. Ratkaisussa KHO 2021:65 oli tiedossa, että verovelvollisen on tarkoitus edelleen luovuttaa asunto-osakeyhtiön osakkeet osakevaihdon jälkeen. Ratkaisussa KHO 2016:115 yhtiöiden purkamista ei kuitenkaan tiedetty jakautumistilanteessa, jonka vuoksi jakautumiseen sovellettiin EVL 52 §:ää. Mielestäni ratkaisu KHO 2016:115 on myös ATAD 6 artiklan sekä oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa yhdenmukainen, sillä tuomioistuin ei pystynyt osoittamaan, että verovelvollinen olisi luonut järjestelyn keinotekoisesti sen vuoksi, että olisi saavuttanut veroedun. Nähdäkseni tästä voi päätellä, että VML 28 § on yhdenmukainen sekä ATAD 6 artiklan että oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa.

---

[226] Ks. sivu 62

6.4 Sijoittautumisvapauden merkitys

VML 28 §:n kannalta on olennaista tarkastella myös unionin tuomioistuimen ratkaisua C-484/19, Lexel AB. Ratkaisun kannalta keskeiseksi muodostui se, oliko Ruotsin valtiolla oikeus rajoittaa toiseen jäsenvaltioon maksettujen korkojen vähennyskelpoisuutta yritysverotuksessa, kun vastaavassa kotimaisessa tilanteessa korot olisivat olleet vähennyskelpoisia. Ratkaisu on myös Suomen kannalta keskeinen, sillä aiemmin Suomessa on voitu estää vastaavanlainen tilanne veron kiertämistä estävän yleislausekkeen eli VML 28 §:n nojalla, vaikka kysymyksessä oli unionin sisäinen transaktio.[227] Asian kannalta oli kyse siitä, että oliko Ruotsissa voimassaolleen korkojen vähennysoikeutta rajoittava sääntely yhdenmukainen SEUT:n 49 artiklan kanssa, joka turvaa sijoittautumisvapauden[228]. Unionin tuomioistuin toteaa ratkaisussa, että ilman keinotekoista siirtoa pelkästään se, että yritys haluaa vähentää korot rajat ylittävissä tilanteissa ei voi olla perusteena toimenpiteelle, joka loukkaa sijoittautumisvapautta[229]. Tuomioistuin siirtyy ratkaisussa myös melko nopeasti tarkastelemaan sitä, että onko kyseessä kahden toisiinsa rinnastettavan tilanteen erilainen kohtelu, jonka lopputulemana tuomioistuin toteaa, että kyse on erilaisesta kohtelusta[230]. Nähdäkseni tällä on suuri vaikutus myös VML 28 §:n tulkintaan rajat ylittävissä tilanteissa, sillä Suomen kansallinen tuomioistuin joutuu noudattamaan unionin tuomioistuimen linjaa asian C-484/19, Lexel AB mukaisesti, jonka seurauksena myöskään Suomen kansallinen tuomioistuin ei voi kohdella kahta toisiinsa rinnastettavaa tilannetta eri tavalla ainoastaan sen perusteella, että Suomen veropohja rapautuisi.

Unionin tuomioistuin arvioi ratkaisussa veronkierron oikeuttamisperustetta, johon unionin tuomioistuin toteaa seuraavanlaisesti:

> Jotta SEUT 49 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden rajoitus voitaisiin oikeuttaa näillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista

[227] Äimä, 2021, s. 257
[228] Laaksonen, 2021, s. 204
[229] Äimä, 2021, s. 259; Asia C-484/19, Lexel AB kohdat 56 ja 57
[230] Laaksonen, 2021, s. 206

> todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista
>
> Lisäksi yhtäältä on niin, että ratkaistaessa sitä, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, verovelvollisella on oltava mahdollisuus esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty

Näin ollen korkokulun vähennyksen epääminen pelkästään sillä perusteella, että lainan ottamisen pääasiallinen syy on verotuksellinen, ei riitä täyttämään veronkierto-oikeuttamisperustetta, sillä verotuksellisen tarkoituksen lisäksi järjestelyltä edellytetään myös keinotekoisia järjestelyjä[231].

Nähdäkseni edellä mainitulla ratkaisulla on vaikutusta myös VML 28 §:n tulkintaan, sillä VML 28 §:llä on ennen yleisen veronkiertodirektiivin voimaantuloa voitu estää vastaavanlainen tilanne[232]. Samalla kansallisen tuomioistuimen tulee huomioida VML 28 §:ää soveltaessa, että esimerkiksi tapauksessa C-484/19, Lexel AB tuomioistuin totesi, että ilman keinotekoista siirtoa pelkästään se, että verovelvollinen haluaa vähentää korot rajat ylittävässä tilanteessa ei voi olla perusteena toimenpiteelle, joka loukkaa SEUT 49 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta[233]. Nähdäkseni järjestelyn tai järjestelyn sarjan on oltava epäaito, joka mainitaan myös ATAD 6 artiklan toisessa kohdassa, jotta voitaisiin ylipäätään arvioida sijoittautumisvapaudesta poikkeamista. Tapauksessa on huomionarvoista myös se, että mikäli konsernin sisäisen rajat ylittävän liiketoimen ja konsernin ulkoisen rajat ylittävän liiketoimen ehdot vastaavat markkinaehtoisia edellytyksiä, liiketoimien välillä ei ole eroa verotusvallan tasapainoista jakoa arvioitaessa jäsenvaltioiden välillä[234]. Tämän seurauksena voidaan todeta, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseen perustuvaa oikeuttamisperustetta ei

[231] Laaksonen, 2021, s. 207
[232] Äimä, 2021, s. 257
[233] Äimä, 2021, s. 259, Asia C-484/19, Lexel AB kohta 55
[234] Äimä, 2021, s. 259

voida hyväksyä[235]. Oikeuden nykytila huomioiden nähdäkseni Suomen kansallisen tuomioistuimen tulee huomioida se tosiseikka VML 28 §:n arvioinnissa, että verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, johon voidaan vedota lähtökohtaisesti perusvapauksien vastaisen toimenpiteen oikeuttamiseksi[236].

6.5 Veronkiertodirektiivin vähimmäissuojan arviointi

On huomionarvoista, että VML 28 § soveltuu sekä yhteisöihin että luonnollisiin henkilöihin, kun taas ATAD 6 artikla on säädetty soveltumaan ainoastaan yhteisöverovelvollisiin. Näin ollen VML 28 § on ATAD 6 artiklaa huomattavasti laajempi. Samalla on huomionarvoista, että ATAD 6 artikla asettaa jäsenvaltioille vähimmäissuojan, jonka seurauksen jäsenvaltiot voivat itse säätää direktiiviä laajemman säännöksen. Näin on toimittu esimerkiksi Suomessa, kuten aiemman perusteella voidaan todeta. Asetelma muodostuu mielenkiintoiseksi, sillä tilannetta voi miettiä siltä kannalta, että miten tarkasti ATAD 6 artikla vaikuttaa VML 28 §:n soveltamiseen? On ilmeistä, että ATAD 6 artiklalla on vaikutusta VML 28 §:n soveltamiseen silloin, kuin kyseessä on yhteisöverovelvollisesta, mutta miten ATAD 6 artiklaa tulisi tulkita, kun kyseessä on luonnollinen henkilö.

Yhdenmukaisen tulkinnan periaatteen mukaan kansallista oikeutta tulee tulkita EU-oikeuden kanssa myönteisesti[237]. Samalla on huomattava, että EU-oikeudella on etusijaperiaate, mikäli kansallinen oikeus ja EU-oikeus ovat ristiriidassa keskenään[238]. Edellä mainittujen jälkeen voidaankin esittää kysymys, miten VML 28 §:ää tulisi tulkita kahdessa tismalleen samanlaisessa tilanteessa, jossa toinen tilanne koskee yhteisöverovelvollista ja toinen luonnollista henkilöä. Kuten aiemmin todettu ATAD 6 artikla soveltuu yhteisöihin, mutta VML 28 § soveltuu sekä yhteisöihin että luonnollisiin henkilöihin. Näin ollen saattaa syntyä tilanne, jossa VML 28 §:ää tulkitaan kahdella eri tavalla. Edellä

[235] Asia C-484/19, Lexel kohta 77
[236] Äimä, 2021, s. 259; Asia C-446/03, Marks & Spencer kohta 44
[237] Helminen, 2016, s. 36
[238] Malmgren & Myrsky, 2017, s. 33

mainittu tilanne luo ristiriidan jo siinä mielessä, että lakitekstin ilmauksille ei tulisi antaa eri yhteyksissä eri merkityssisältöä ilman järkevää perustelua[239].

Mielestäni edellä mainittu tilanne on monestakin näkökulmasta ongelmallinen. Mikäli eri verovelvollisia kohdellaan kahdessa tismalleen samanlaisessa tilanteessa eri tavalla tämä johtaa VML 28 §:n tulkinnan kannalta ongelmalliseen tilanteeseen. Tällöin VML 28 § kärsii sekä oikeusvarmuuden että ennakoitavuuden kannalta. Samalla on myös todettava, että edellä mainittu saattaa johtaa yhdenvertaisuus periaatteen kannalta varsin kyseenalaiseen tilanteeseen[240]. Yhdenvertaisuus on kuitenkin verotuksen osalta pikemminkin muodollista kuin materiaalista. Edellä mainittua tukee myös se, että VML 28 § on iällisesti vanha säännös, jonka vuoksi sille on syntynyt paljon vakiintuneita tulkintaperiaatteita oikeuskäytännön ja -kirjallisuuden myötä, jotka ovat samalla rajoittaneet lainsoveltajan harkintavaltaa ainoastaan ilmeisiin lain väärinkäytöksen tilanteisiin, jolloin suoranainen ristiriita legaliteettiperiaatteen kanssa on voitu välttää[241].

ATAD johdanto-osan kolmannessa kohdassa mainitaan, että direktiivin voimaantulon motiivina ovat vahvistaa säännöt, joilla lujitetaan keskimääräistä suojaa sisämarkkinoilla aggressiivista verosuunnittelua vastaan[242]. Samaisessa johdanto-osassa mainitaan myös, että koska jäsenmaita on 27 tulee sääntöjen olla ainoastaan yleisiä, ja tarkempi täytäntöönpano on jätettävä jäsenvaltiolle. Edellä mainitun avulla saavutetaan kansallisille yhteisöverojärjestelmille veron kiertämisen vastainen vähimmäissuoja[243]. Vähimmäissuojasta mainitaan myös samaisen direktiivin 3 artiklassa, jonka mukaan jäsenmaat voivat soveltaa kansalliseen lainsäädäntöön direktiiviä laajemman suojan kotimaiselle yhteisöveropohjalle[244].

---

[239] Hirvonen, 2011, s. 39
[240] Yhdenvertaisuudesta säädetään Suomen perustuslain 6 §:ssä.
[241] Knuutinen, 2020, s. 190
[242] Ks. ATAD johdanto-osan kolmas kohta
[243] Ks. ATAD johdanto-osan kolmas kohta
[244] ATAD 3 artikla

ATAD 6 artikla luo näin ollen vähimmäissuojan, mutta ATAD 3 artiklan puitteissa jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää kansalliseen lainsäädäntöön ATAD 6 artiklaa laajemman säännöksen[245]. Suomessa katsottiin, että VML 28 § sisältää ATAD 6 artiklan edellyttämän vähimmäissuojan, jonka vuoksi kansalliseen säännökseen ei tehty muutoksia, vaan todettiin, että VML 28 § sisältää vastaavat elementit kuin ATAD 6 artikla[246]. Näin ollen voitaneen päätellä, että Suomessa on hyödynnetty ATAD 3 artiklan mahdollistamaa laajempaa suojaa kansallisessa lainsäädännössä. Samalla kuitenkin yleisen veronkiertodirektiivin johdanto-osassa todetaan, että direktiivin soveltamisalaa ei ole suotavaa laajentaa sellaisiin yksiköihin, joihin ei jäsenvaltiossa sovelleta yhteisöveroa, eli erityisesti läpinäkyviin yksiköihin, koska tällöin direktiivin olisi katettava laajempi joukko kansallisia veroja[247]. On huomionarvoista, että edellä mainittu huomioiden on mahdollista, että johdanto-osan ja ATAD 3 artiklan välillä vallitsee ristiriita.

Siitä huolimatta, että johdanto-osa ja ATAD 3 artikla näyttäisi olevan ristiriidassa keskenään on huomattava, että esimerkiksi tapauksessa ratkaisussa C-162/97, Nilsson EUT on todennut, että yhteisön säädöksen johdanto-osalla ei ole sitovaa oikeusvaikutusta, eikä johdanto-osaa voida vedota kyseiseen säädökseen varsinaisista säännöksistä poikkeamiseksi[248]. Nähdäkseni tästä voi päätellä, että vaikka johdanto-osalla pyritään täsmentämään varsinaisen säännöksen kohtia, sillä ei ole kuitenkaan sitovaa oikeusvaikutusta, jolloin tuomioistuin voi poiketa johdanto-osan sanamuodosta. Näin ollen, vaikka ATAD 3 artiklan mukaan VML 28 § voisi ulottua myös luonnollisiin henkilöihin, kuten esimerkiksi yhtymiin.

Luonnoksessa hallituksen esitykselle on käsitelty myös edellä mainittua problematiikkaa. Kyseisessä luonnoksessa on maininta, että nykyisen kansallisen säännöksen soveltamisala on ATAD 6 artiklaa laajempi ulottuen esimerkiksi luonnollisiin henkilöihin, jolloin soveltamisalan piiriin kuuluvat myös muut kuin yhteisöverovelvolliset [249] .

[245] Knuutinen, 2020, s. 344
[246] Knuutinen, 2020, s. 344
[247] ATAD johdanto-osan neljäs kohta
[248] Ks. asia C-162/97, Nilsson kohta 54
[249] Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018, s. 52

Nähdäkseni tämä indikoi siitä, että VML 28 §:n laajempaa soveltamisalaa ei pidetä ongelmallisena, vaan lainsäätäjä on ikään kuin hyväksynyt VML 28 §:n laajemman soveltamisalan perustuen juuri ATAD 3 artiklaan. Näin ollen ATAD 6 artiklaa implementoitaessa lainsäätäjä on huomioinut direktiivin luonteen minimisäännöksenä. ATAD 6 artiklan ulottuessa myös luonnollisiin henkilöihin tulisi Suomen sekä mahdollisesti myös muiden jäsenvaltioiden huomioida unionin primäärioikeus. Edellä mainittu tarkoittaa, ettei jäsenvaltioiden tulisi säätää yleislausekkeita, jotka liittyvät muihin kuin epäaitoihin järjestelyihin ainoastaan unionin väärinkäytön kiellon periaatteen perusteella[250]. Edellä mainitussa tilanteessa olisi mahdollista, että jäsenvaltion säätämä säännös voisi rajoittaa unionin perusvapauksien toteutumista enemmän kuin tavoitteiden saavuttamiseksi olisi tarpeen. Tämän seurauksena yleislauseke voisi olla myös suhteellisuusperiaatteen vastainen.

[250] Ks. Luonnos hallituksen esitykseksi 29.6.2018, s. 52

7 Yhteenveto

7.1 Vastaako VML 28 § veronkiertodirektiivin 6 artiklan asettamia vaatimuksia?

ATAD 6 artiklan soveltamisedellytykset voidaan nähdäkseni jakaa kolmeen eri osa-alueeseen. Yhtensä soveltamisedellytyksenä on, että järjestelyn tai järjestelyn sarjan tulisi luoda sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen veroetu. Tämän lisäksi verovelvollisen järjestelyn tai järjestelyn sarjan pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista tulisi olla veroedun saaminen. Viimeisenä järjestelyn tai järjestelyiden sarjan on oltava epäaito siltä osin kuin ne eivät perustu liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta. Nähdäkseni säännöksen sanamuodosta ilmenee, että edellä mainittuja soveltamisedellytyksiä voi pitää kumulatiivisena, jolloin jokaisen seikan on täytyttävä.

Kuten olemme aiemmin todenneet, direktiiviä säädettäessä on huomioitu unionin tuomioistuimen keinotekoisuutta koskeva oikeuskäytäntö. Tämä huomioiden ATAD 6 artiklaa sovellettaessa on huomioitava myös oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteen mukainen keinotekoisuuden arviointi. Näin ollen edellä mainitulla periaatteella on vaikutusta myös kansallisen VML 28 §:n tulkintaan. Mainittakoon vielä, että kyseinen periaate edellyttää sekä objektiivisen että subjektiivisen seikkojen täyttymistä samanaikaisesti. Nähdäkseni VML 28 § on vastaa sisällöllisesti oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatetta, sillä VML 28 §:n sisältö ennen muotoa -periaate perustuu hyvin samankaltaiseen arviointitapaan.

On huomionarvoista, että EU-oikeudessa unionin tuomioistuin antaa ratkaisuja ainoastaan EU-oikeudellisiin kysymyksiin, jonka vuoksi puhtaasti kansallisen tilanteen tulkinta jää kansallisen veroviranomaisen ja tuomioistuimen ratkaistavaksi. Näin ollen esimerkiksi vieraan veroedun käsittely kansallisessa tilanteessa ei kuulu unionin tuomioistuimen piiriin, mutta unionin tuomioistuimella on kuitenkin mahdollisuus vaikuttaa jäsenvaltion tulkintaan välillisesti. Edellä mainittu viittaa esimerkiksi tilanteeseen, jossa kahta

toisiinsa rinnastettavaa tilannetta tulisi tulkita samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyseessä rajat ylittävä tilanne vai ei. Nähdäkseni tällä on vaikutusta Suomen kansallisen veronviranomaisen ja tuomioistuimen tulkintalinjaan, sillä ratkaisuissa on huomioitava, että verovelvollisella on oikeus hyödyntää esimerkiksi sijoittautumisvapautta EU:n sisällä.

ATAD 6 artiklassa käytetään termiä järjestely tai järjestelyn sarja, mutta VML 28 § ei kuitenkaan sisällä vastaavaa mainintaa. VML 28 §:ssä on kuitenkin maininta olosuhde tai toimenpide, joka nähdäkseni vastaa sisällöllisesti järjestelyn tai järjestelyn sarjan määritelmää. On myös huomattava, että oikeuskäytännössä VML 28 §:ää on sovellettu myös verovelvollisen sarjatoimiin. Näin ollen VML 28 §:n ja ATAD 6 artiklan välille ei nähdäkseni synny ristiriitaa, vaikka sanamuodot eroavat näiden kahden säännöksen välillä. VML 28 § ei pidä sisällään myöskään vieraan veroedun käsitettä. Nähdäkseni vaikka VML 28 § ei sanamuodoltaan vastaa ATAD 6 artiklan sanamuotoa, niin sisältö ennen muotoa - periaatteesta voi kuitenkin havaita saman merkityssisällön kuin vieraan veroedun käsitteestä. Myös oikeuskäytännössä KHO on huomioinut veroedun käsitteen, joten nähdäkseni VML 28 § on ATAD 6 artiklan kanssa yhdenmukainen eikä säännösten välille synny ristiriitaa tämän osalta, vaikka säännökset eroavat sanamuodoltaan toisistaan.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ja ATAD 6 artikla edellyttävät myös subjektiivisen edellytyksen täyttymistä arvioitaessa veron kiertämistä. Tämä ilmenee ATAD 6 artiklan ensimmäisestä kohdasta, jonka mukaan järjestelyn tai järjestelyn sarjan pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on oltava sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen. Nähdäkseni subjektiivisen edellytyksen painoarvo muodostuu pitkälti oikeuskäytännön avulla, jossa painoarvo on kuitenkin asetettu melko matalalle. Huomionarvoista on myös se, ettei oikeuden väärinkäytön ja veronkiertosäännöksen soveltamisessa ei voida soveltaa ennalta määrättyjä kriteereitä, vaan subjektiivisen edellytyksen arvioiminen edellyttää aina tilanteen kokonaisvaltaista arviointia. Näin ollen subjektiivisen edellytyksen täyttyminen tarkentuu varmasti vielä ATAD 6 artiklaa liittyvässä oikeuskäytännössä, mutta nähdäkseni subjektiivista tekijää ei

voida sulkea kokonaan arvioinnin ulkopuolelle, vaan subjektiivista edellytystä tulisi tarkastella aina objektiivisen edellytyksen rinnalla.

ATAD 6 artikla edellyttää järjestelyn tai järjestelyn sarjan epäaitoutta ja kuten tutkielmassa on todettu, epäaitouden käsite saa saman merkityssisällön kuin puhtaasti keinotekoisuuden käsite. VML 28 § ei kuitenkaan sisällä näistä kumpaakaan käsitettä, mutta on huomionarvoista, että KHO:n oikeuskäytännöstä ilmenee ratkaisuja, joissa KHO on huomioinut unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön sekä keinotekoisuuden määritelmän. Nähdäkseni kansallisen veroviranomaisen ja tuomioistuimen tulisi huomioida VML 28 §:ää sovellettaessa epäaitouden ja keinotekoisuuden määritelmät erityisen huolellisesti, sillä VML 28 §:ää sovellettaessa liiketoimen tulisi täyttää epäaitouden kriteerin, eli toisin sanoen liiketoimen tulisi olla puhtaasti keinotekoinen.

Järjestelyn tai järjestelyn sarjan synnyttäessä veroedun siirrytään tarkastelemaan verovelvollisen liiketaloudellisia syitä, eli onko järjestely tai järjestelyn sarja toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi vai onko verovelvollisella esittää liiketaloudelliset perusteet järjestelylle tai järjestelyn sarjalle. Verovelvollisella on mahdollisuus esittää toimilleen liiketaloudelliset perusteet ja tämän seurauksena kumota epäaitouden tai keinotekoisuuden olettama. Nähdäkseni edellä mainittu asettaa epäaitouden ja keinotekoisuuden soveltamisedellytyksen melko korkealle, sillä verovelvollisella on oikeus antaa lisäselvitys liiketaloudellisille toimilleen, kun taas veroviranomaisella tai tuomioistuimella on tavanomaista korkeampi selvittämisvelvollisuus.

Kuten tutkielman aikaisemmassa vaiheessa olemme todenneet, ATAD 6 artiklan tarkoituksena on asettaa jäsenvaltioille vähimmäissuoja. Nähdäkseni VML 28 § vastaa ATAD 6 artiklan asettamaa vähimmäissuojaa, mutta se miten Suomi implementoi yleisen veronkiertodirektiivin osaksi kansallista lainsäädäntöä saattaa synnyttää tulevaisuudessa vielä ongelmia. Nähdäkseni yksi ongelmakohta liittyy siihen, että VML 28 § soveltuu sekä yhteisöverovelvollisiin että luonnollisiin henkilöihin. ATAD 6 artiklan puolestaan on säädetty koskemaan ainoastaan yhteisöverovelvollisia. Näin ollen VML 28 § on ATAD 6

artiklaa laajempi, jonka vuoksi VML 28 § on herkkä erilaiselle tulkintalinjalle, riippuen onko kyseessä yhteisöverovelvollinen vai luonnollinen henkilö.

7.2 Miten veronkiertodirektiivin 6 artiklan voimaantulo muuttaa VML 28 §:n tulkintaa?

ATAD 6 artiklan voimaantulon tuo VML 28 §:n tulkintalinjaan omat haasteensa. Vaikka unionin tuomioistuin ratkaisee ainoastaan tapauksia, jotka liittyvät EU-oikeudellisiin kysymyksiin niin tulee kansallisen veroviranomaisen ja tuomioistuimen tulkita VML 28 §:ää samalla tavalla sekä kansallisissa tilanteissa sekä rajat ylittävissä tilanteissa, sillä tietynlainen täsmällisyys luo ennakoitavuuden ja oikeusturvan verovelvolliselle siitä, millaisesta toimenpiteestä seuraa millainenkin verorasitus. Edellä mainitusta huolimatta VML 28 §:n ratkaisukäytäntö tulee vielä muuttumaan entisestä, sillä nyt VML 28 § saa lihaa luiden ympärille myös EU:n toimesta. Nähdäkseni epäaitouden käsite on yksi niistä seikoista, jota tulee tulevaisuudessa tulkita erityisen huolellisesti, sillä käsitteellä on juurensa myös oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen sekä keinotekoisuuden käsitteeseen. Vaikka ATAD 6 artiklan ja VML 28 §:n osalta voidaan todeta, että veronkierrossa on kummankin säännöksen mukaan kyse epäaidosta järjestelystä, tulee käsitteen merkityssisältö huomioida erityisen huolellisesti.

Toisena merkittävä tekijä VML 28 §:n tulkinnassa on luonnollisten henkilöiden käsittely VML 28 §:n arvioinnissa. Kuten tutkielmassa on todettu, ATAD 6 artikla asettaa jäsenmaille vähimmäissuojan, mutta jäsenvaltiot voivat säätää kansalliseen lainsäädäntöön tätä laajemman suojan. Näin on toimittu Suomessa, sillä VML 28 § koskee sekä yhteisöjä että luonnollisia henkilöitä. On selvää, että kyseessä ei ole direktiivin kokonaisvaltainen tulkintavaikutus, sillä tämä edellyttäisi sitä, että ATAD 6 artiklan suojan tulisi olla laajuudessaan yhteneväinen VML 28 §:n kanssa. Tämä mahdollistaa ainakin teoriassa sen, että VML 28 §:n tulkinta voisi saada eri merkityssisällön yhteisöjen sekä luonnollisten henkilöiden kesken. Edellä mainittu on kuitenkin ongelmallista, sillä lakitekstin ilmauksille ei tulisi antaa eri yhteyksissä eri merkityssisältöä ilman järkevää perustelua. Edellä

mainittua problematiikkaa on käsitelty kuitenkin luonnoksessa hallituksen esitykselle, joka nähdäkseni tämä indikoi siitä, että lainsäätäjä on tietoisesti hyväksynyt VML 28 §:n laajemman suojan, eikä tätä pidetä ongelmallisena.

Kuten tutkielmassa on todettu, ATAD 6 artiklan voimaantulo tuo kansalliselle veroviranomaiselle sekä tuomioistuimelle lisää huomioitavaa VML 28 §:n tulkintalinjaan. On huomattava, että myös kansallisissa tilanteissa VML 28 §:ää tulee tulkita yhdenmukaisesti EU-oikeuden kanssa, jonka vuoksi VML 28 §:n tulkinnassa tulee huomioida sekä ATAD 6 artiklan että unionin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukana tuomat tulkintavaikutukset. Kuten yllä on todettu, edellä mainittuja ovat esimerkiksi ATAD 6 artiklan käsitteiden merkityssisällön huomioiminen. Yhtenä merkittävänä tekijänä on myös sijoittautumisvapauden huomioiminen, joka tarkoittaa sitä, että kansallinen veroviranomainen tai tuomioistuin ei voi luonnehtia sellaista tilannetta veronkierroksi, jossa verovelvollinen puhtaasti hyödyntää sijoittautumisvapautta unionin sisällä.

7.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Aihepiirin syvemmän ymmärryksen vuoksi ATAD 6 artiklan implementointia voisi tutkia vielä muiden jäsenmaiden kautta. Näin voisi selvittää, mitä seikkoja muiden jäsenvaltioiden lainsäätäjän ovat huomioineet yleisen veronkiertodirektiivin implementoinnin yhteydessä, ja ovatko lainsäätäjien tarkoitukset yhdenmukaisia keskenään. Nähdäkseni olisi tärkeää selvittää niiden jäsenvaltioiden yleinen veronkiertosäännös, joissa säädetään ATAD 6 artiklaa laajempi suoja. Näin voisi selvittää, miten muissa jäsenvaltioissa on taklattu problematiikkaa, että yleinen veronkiertosäännös voisi ainakin teoriassa saada eri merkityssisällön eri verovelvollisten välillä.

Toisena jatkotutkimusmahdollisuutena aihepiiriä voisi tutkia myöhemmin, kun käytettävissä olisi oikeuskäytäntöä, jossa VML 28 §:n direktiivitausta on huomioituna osana ratkaisua. Näin voisi selvittää, miten Suomen kansallinen veroviranomainen tai tuomioistuin huomioi VML 28 §:n taustalla olevan ATAD 6 artiklan tuoman EU-oikeudellisen

ulottuvuuden. Näin tutkimustuloksia hyödyntäen voitaisiin varmistua siitä, että vastaako VML 28 § todella ATAD 6 artiklan asettamia vaatimuksia, ja synnyttääkö VML 28 §:n sanamuodon ennallaan pitäminen ongelmakohtia EU-oikeuden kanssa.

Lähteet

Aarnio, A. (1978). *Mitä lainoppi on?* Kustannusosakeyhtiö Tammi. ISBN:951-30-4310-x

Aarnio, A. (2006). *Tulkinnan taito: Ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Talentum Media. ISBN:978-952-63-2844-7

Aer, J. (2018). Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen. *Oikeustiede–Jurisprudentia LI:2018.* Suomalainen lakimiesyhdistys, s. 5. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja N:o 51.

Engblom, A. (2019). *Elinkeinoverotus 2019,* Edita Publishing Oy 2019.

Helminen, M. (2016). *EU-vero-oikeus: Välitön verotus* (3., uudistettu painos.). Talentum Pro.

Juusela, J. (2018). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor legis,* 4/2018, 449-467.

Järvenoja, M. (2015). *Epävarmuuden hallinta verosuunnittelussa. Oikeustiede–Jurisprudentia XLVIII:2015.* Suomalainen lakimiesyhdistys, s. 75-148. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja N:o 48.

Knuutinen, R. (2009). *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit.* Väitöskirja, Helsingin ylipisto, Helsinki, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 292.

Knuutinen, R. (2012). *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä* (1. painos). Sanoma Pro Oy. ISBN:978-952-63-0443-4 sidottu

Knuutinen, R. (2014). *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Lakimiesliiton kustannus. ISBN:978-952-246-241-1 sidottu

Knuutinen, R. (2015). *Mitä on ns. Aggressiivinen verosuunnittelu?* Verotus 1/2015, 5-19. Rajattu pääsy. Noudettu 2021-11-12 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Knuutinen, R. (2020a). *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat*. Alma Talent Oy.

Knuutinen, R. (2020b). *EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö*. Verotus 5/2020, 631-642. Rajattu pääsy. Noudettu 2021-12-18 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Laaksonen, J. (2021). Ajatuksia EUT:n ratkaisusta asiassa C-484/19, Lexel AB – Miten tuomioistuin suhtautuu aggressiiviseen verosuunnitteluun? Verotus 2/2021, 204-213. Noudettu 2022-02-10 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Lönnblad, S. (2017). *Vero-opintopäivät 50. Juhlavuosi*: Helsinki 30.-31.2017. Helsinki: Suomen verotarkastajat SVT ry, 149-166.

Lönnblad, S. (2019). Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 1/2019, 62-74. Noudettu 2022-02-10 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Malmgren, M. (2018). *Veronkiertodirektiivin vaikutus kansalliseen sääntelyyn ja verojärjestelmään.* Keskuskauppakamarin Suuri veropäivä 3.10.2018.

Malmgrén, M. & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3., uudistettu painos.). Alma.

Myrsky, M. (2002). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa* (2. uudistettu painos). Lakimiesliiton kustannus. ISBN:952-14-0460-4 nidottu

Myrsky, M. & Linnakangas, E. (2004). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (4. uudistettu painos). Talentum: Lakimiesliiton kustannus. ISBN:952-14-0807-3 nidottu

Myrsky, M. & Räbinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (7. uudistettu painos). Talentum Media cop. 2015. Rajattu pääsy. Noudettu 2021-22-11 osoitteesta https://verkkokirjahylly.almatalent.fi

Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita. ISBN:978-951-37-6528-6 nidottu

Nykänen, P. (2012). *Edestakaiset arvopaperikaupat ja luovutustappion vähennyskelpoisuus.* Verotus 62:5, 495-505. Rajattu pääsy. Noudettu 2020-01-16 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Ossa, J. (2002). *Sijoitustoiminnan verotus ja verosuunnittelu.* Lakimiesliitos kustannus 2002. ISBN:952-14-0579-1 nidottu

Ossa, J. (2013). *Tuloverolaki käytännössä* (1. painos). Sanoma Pro Oy. ISBN:978-952-63-9731-2 nidottu

Penttilä, Seppo (2017) *Veron kiertäminen yritysjärjestelyjen kipupisteenä*. Verotus 2/2017, 128-140. Rajattu pääsy. Noudettu 2022-01-18 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Raitio, J. (2016). *Euroopan unionin oikeus*. [Helsinki].

Raitio, J. & Tuominen, T. (2020). *Euroopan unionin oikeus* (2., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

Ryynänen, O, (2007). V*eron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia*. In Memoriam Kari S Tikka 1944–2006. Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 38. ISBN:978-951-855-266-9 sidottu

Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent. ISBN:978-952-14-3056-5 sidottu

Tikka, K. S. (1972). *Veron minimoinnista: Tutkimus tulo- tai omaisuusveroista vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää.* Helsingin yliopisto: Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. ISBN:951-9037-03-9 nidottu

Tikka, K. S. (1983). *Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana*. Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot. Suomen lakimiesliiton kustannus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja N:o 38.

Tolonen, H. (2003). *Oikeuslähdeoppi*. WSOY lakitieto. ISBN:951-670-117-5 nidottu

Torkkel, T. (2020). *Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus*. Kauppakamari.

Urpilainen, M. (2013). *Minne menet vero-oikeus? Juhlajulkaisu Raimo Immoselle.* Turun yliopisto, Turun kauppakorkeakoulu. ISBN:978-952-249-315-6 nidottu

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit?: Opas oikeustieteen metodologiaan*. [Ari Hirvonen].

Viitala, T., Tikka, K. S., Nykänen, O. & Juusela, J. (2000). *Yritysverotus I-II*. Päivittyvä julkaisu. Sanoma Pro Helsinki. ISBN:978-952-63-2692-4 Sanoma Pro

Virolainen, J. & Martikainen, P. (2010). *Tuomion perusteleminen*. Talentum. ISBN:978-952-14-0724-6 sidottu

Weckström, J. (2015a). *Veron kiertämisen tunnistaminen, osa 1*. Verotus 4/2015, 385-400. Rajattu pääsy. Noudettu 2021-12-06 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Weckström, J. (2015b). *Veron kiertämisen tunnistaminen, osa 2.* Verotus 5/5215, 507-517. Rajattu pääsy. Noudettu 2021-12-16 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Wikström, K. (2006). *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa: No taxation without representation* (3. täysin uudistettu painos). Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:35. ISBN:951-29-3089-7 nidottu

Wikström, K. (2008). *Yleiset opit verotuksessa* (4. uudistettu painos). Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:37. ISBN:978-951-29-3786-8 nidottu

Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Kauppakamari. ISBN:978–952–246–341–8 sidottu

Äimä, K. (2021). Unionin tuomioistuimen välitöntä verotusta koskeva oikeuskäytäntö. Verotus 1/2021, 117-122. Noudettu 2022-02-10 osoitteesta https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi

Virallislähteet

COM(2015) 302 final, Euroopan unionin oikeudenmukainen ja tehokas yhtiöverojärjestelmä: viisi keskeistä toiminta-alaa

COM(2016) 26 final, Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

Elinkeinoelämän keskusliitto (2018). *Hallituksen esitysluonnos veronkiertodirektiiviin sisältyvien väliyhteisösäännösten ja yleisen veronkiertosäännöksen kansallisesta täytäntöönpanosta.* Noudettu 2021-12-27 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/bae28760-2a50-48a3-a71d-1925726538f1/c26a354e-3ffc-40f5-9fb4-d1d382bed104/LAUSUNTO_20180827064000.PDF

Euroopan komissio (2012/772/EU). *Komission suositus, annettu 6.12.2012, aggressiivisesta verosuunnittelusta.* Noudettu 2021-12-29 osoitteesta https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj?locale=fi

HE 131/1995 vp s. 31. *Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.* Noudettu 2021-11-03 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_131+1995.pdf

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-299/16, Z Denmark vs. Skatteministeriet

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group v Commissioner of Inland Revenue

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

Verohallinto (2016). *Veron kiertämissäännöksen soveltaminen.* Diaarinumero A126/200/2014. Noudettu 2021-11-11 osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49027/veron_kiertamissaannoksen_soveltamine2/

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

12.03.2010	taltio 469	2010:15	s. 65-66
02.05.2014	taltio 1444	2014:66	s. 21
19.05.2016	taltio 2147	2016:71	s. 65-66
15.08.2016	taltio 3351	2016:115	s. 70-73
10.05.2017	taltio 2227	2017:78	s. 66-68
17.05.2021	taltio 345	2021:65	s. 69-72

Euroopan unionin tuomioistuin

05.02.1963	Asia nro. C-26/62	van Gend en Loos	s. 33
04.12.1974	Asia nro. C-41/74	Van Duyn v. Home Office	s. 33
16.07.1998	Asia nro. C-264/96	Imperial Chemical Industries v Colmer	s. 32
19.11.1998	Asia nro. C-162/97	Nilsson and Others	s. 77
09.03.1999	Asia nro. C-212/97	Centros	s. 44
14.12.2000	Asia nro. C-110/99	Emsland-Stärke	s. 31
12.12.2002	Asia nro. C-324/00	Lankhorst-Hohorst	s. 32
12.09.2006	Asia nro. C-196/04	Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas	s. 43
21.02.2006	Asia nro. C-255/02	Halifax and Others	s. 38
13.03.2007	Asia nro. C-524/04	Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	s. 43, 71
10.11.2011	Asia nro. C-126/10	Foggia	s. 68, 70-71
26.02.2019	Asia nro. C-116/16	T Danmark	s. 32, 45, 72
26.02.2019	Asia nro. C-117/16	T Danmark	s. 32, 45, 72
26.02.2019	Asia nro. C-299/16	Z Denmark	s. 44
20.01.2021	Asia nro. C-484-19	Lexel AB	s. 73-75