

VERON KIERTÄMINEN OSAKEVAIHDOS-
TAPAUKSEN KHO 2017:78 VALOSSA

Lauri Ikonen
Pro gradu – tutkielma
Turun yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Finanssioikeus
Toukokuu 2019

TURUN YLIOPISTO

Oikeustieteellinen tiedekunta

IKONEN LAURI: Veron kiertäminen osakevaihdossa tapauksen KHO 2017:78 valossa

Pro gradu -tutkielma 66s.

Finanssioikeus

Toukokuu 2019

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check – järjestelmällä

TIIVISTELMÄ

Tutkielmassa käsitellään korkeimman hallinto-oikeuden tapausta 2017:78. Tarkastelen varsinaista tuomioistuinpäätöstä syvällisemmin, miksi tuomioistuin on päätenyt ratkaisemaan tapauksen tiettyllä tavalla. Samalla arvioin, onko ratkaisu onnistunut hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien valossa, miten se on vaikuttanut nykyiseen verosuunnitteluun ja veron kiertämisen rajanvetoon sekä mitä mahdollisia muutoksia veronkiertodirektiivi on tuonut tapauksen myötä syntyneeseen oikeustilaan. Käsittelyn keskipisteessä ovat veron kiertäminen sekä yleiset ja erityiset veronkiertolausekkeet yritysjärjestelyiden yhteydessä.

Merkittävimpinä kirjallisuuslähteinä tutkielmassa on käytetty Reijo Knuutisen kattavaa veron kiertämistä koskevaa tuotantoa, Sirkka Saarisen väitöskirjaa ”Osakeyhtiön jakaminen tuloverotuksessa” sekä aloittelevan verotutkijan Siru Lönnbladin tähän mennessä tuottamaa kirjallisuutta. Johtuen veron kiertämisen määrittelyn luonteesta, oikeuskäytännöllä on ollut tutkielmassa suuri merkitys.

Tapaus KHO 2017:78 vahvistaa sitä liberaalia vero-oikeudellista tarkastelutapaa, jossa verovelvollinen voi lähtökohtaisesti toimia parhaaksi katsomallaan tavalla. Se, että verovelvollinen hyödyntää lain hänelle sallimia veroetuja, ei ole osoitus veron kiertämisestä. Verojärjestelmän oikeusvarmuuden ja oikeudenmukaisuuden välinen jännite sekä laintulkinnan oikeutta luova funktio vahvistuvat tulevana vuosikymmeninä yhteiskunnan muuttuessa nopeammin kuin koskaan aiemmin.

ASIASANAT

Hyvä verojärjestelmä, veron kiertäminen, vero-oikeus, osakevaihto, veronkiertolauseke

SISÄLLYS

LÄHTEET.....	iii
LYHENNELUETTELO.....	vi
1. Johdanto	1
1.1 Aihepiiri ja sen merkitys	1
1.2 Tehtävänasettelu, tavoitteet ja rajaukset	2
1.3 Käsitteiden määrittelyä	8
1.3.1 Veron kiertäminen.....	8
1.3.2 Verosuunnittelu	10
1.3.3 Verovilppi	12
1.3.4 Yleinen ja erityinen veronkiertosäännös	13
2 Veron kiertäminen ja verokiertosäännökset hyvän verojärjestelmän valossa	16
2.1 Oikeudenmukaisuus	17
2.2 Oikeusvarmuus	22
2.3 Tehokkuus.....	27
3 EVL 52h §.....	31
3.1 EU-oikeudellinen tausta	31
3.1.1 EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden suhde.....	31
3.1.2 Yritysjärjestelydirektiivin tavoite	35
3.1.3 Yritysjärjestelydirektiivin 15 artikla ja sitä koskeva oikeuskäytäntö.....	37
3.2 Kotimainen soveltamiskonteksti.....	41
3.2.1 Yritysjärjestelysäännösten systematia	41
3.2.2 EVL 52h §:n soveltamisedellytykset.....	43
3.2.3 Objekttiivinen ja subjektiivinen tekijä.....	45
4 VML 28 §	48
4.1 VML 28 §:n soveltamisedellytykset.....	48
4.2 VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n välinen suhde.....	50
4.3 Veronkiertodirektiivi	51
4.4 Osakevaihto osana sarjatoimia	53
5 Erityistarkastelussa KHO 2017:78.....	55
5.1 Tapauksen tosiseikat.....	55
5.2 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valituksen perusteet korkeimpaan hallinto-oikeuteen.....	56
5.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu.....	57
5.4 Tapauksen arviointia.....	58
6 Yhteenveto	65

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Tammi 1978.

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria: Yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY 1989.

Aarnio, Aulis: Oikeussäädöksiä tulkitsemassa – Interpreting Statutes. A Comparative Study, s. 253–274 teoksessa ”Korkein Oikeus 75 vuotta”. Lakimiesliiton kustannus 1993.

Aarnio, Aulis: Oikeusvaltio – tuomarivaltio?, s. 1–12 teoksessa Aarnio, Aulis – Uusitupa, Timo (toim.), ”Oikeusvaltio”. Lakimiesliiton kustannus 2002.

Almendral, Violeta Ruiz: Tax avoidance and The European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax 33:12 2005.

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Talentum 2006.

Andersson, Edward –Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum 2014.

Avi-Yonah Reuven S.: Three goals of taxation. Tax L. Rev.60, no 1 (2006): 1–28.

Banoun, Bettina: Tax avoidance rules in Scandinavian and Anglo-American Law. Bulletin 8–9/2002, s.485–492.

Banoun, Bettina: Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis. Cappelan Akademisk Forlag 2003.

Duff, David G., Tax Avoidance in the 21st Century (June 1, 2009). AUSTRALIAN BUSINESS TAX REFORM IN RETROSPECT AND PROSPECT, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009.

Freedman, J.: Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle-British Tax Review 2004.

Freedman, Judith: Tax avoidance and Intention of Parliament. Law Quarterly Review. 2007, 123 (Jan) s. 53–90s. 2007.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus: välitön verotus. Alma Talent 2018. (www.verkkokirjahylly-almatalent.fi haettu 28.4.2019).

Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlaget 1995.

Immonen, Raimo: Yritysjärjestelyt. 6. uud. p. Talentum Media Oy 2015.

Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyjen verotus. WSOYpro: Suomen ekonomiliitto 2007.

Keskitalo, Sääsä Wisa M.: Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2012.

Knuutinen, Reijo: Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja 2009.

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Sanoma Pro Oy 2012.

Knuutinen, Reijo: Veron kiertäminen, veronkierto tai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus 2/2014, s.169–177.

Knuutinen, Reijo: Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015, s. 811–833.

Knuutinen, Reijo: Yritysvastuuta koskevat vaatimukset ja sitova vero-oikeudellinen sääntely oikeudenmukaisen verotuksen edistäjinä. Liikejuridiikka 1/2019.

Lang, Joachim: General Rules of Statute Interpretation in Germany. “Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany”, (ed. Klaus Vogel). Kluwer 1998, s. 59–68.

Lang, Joachim – Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. Linde Verlag 2018.

Lönnblad, Siru: Veron kiertämisen tunnistaminen osakevaihdossa. Vero-opintopäivät 2017, s. 149–166.

Lönnblad, Siru: Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Vero-opintopäivät 2018, s. 15-36.

Malmgrèn, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent 2017.

Musgrave, R.A. : In Defense of an Income Concept: Harvard Law Review 1967, s. 44–62.

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum 2011.

Myrsky, Matti: Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013, s. 131–144.

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. WSOYpro 2011. (www.verkkokirjahylly-almatalent.fi haettu 28.4.2019).

Ossa, Jaakko: Vapaaehtoisten eläkevakuutusten verokohtelu. Lakimiesliiton kustannus 1999.

Penttilä, Seppo: EU-oikeudelliset näkökohdat elinkeinoverolain yritysjärjestelysäännösten tulkinnassa. Verotus 1/2012 s. 29–40.

Penttilä, Seppo: Veron kiertäminen yritysjärjestelyjen kipupisteenä. Verotus 2/2017 s. 128–140.

Saarinen, Sirkka: Osakeyhtiön jakaminen tuloverotuksessa. Edita 2016.

Salminen, Janne – Urpilainen Matti: Eurooppavero-oikeus. Edita 2007.

Summers, Robert S.: Essays in Legal Theory. Kluwer Academic Publishers, A A Dordrecht, Netherlands 2000.

Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja n:o 165. Förslagsbolaget Judex Kustannusyhtiö 1972.

Tikka, Kari S.: Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Teoksessa Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912 * 18/4 * 1982.

Tuomala, Matti: Julkistalous. Gaudeamus Helsinki University Press 2009.

Urpilainen, Matti: Näkökohtia EU:n sisämarkkinatavoitteiden ja kansallisen tuloverotuksen yhteensovittamisessa. Oikeus 2006 (35), s. 92–100.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT): Hyvän veropolitiikan periaatteet. Julkaisut 63. Kesäkuu 2013.

Viitala, Tomi: Yhteinen yhtiöveropohja (CCTB) – vihdoin myötätuulessa? Verotus 2/2017 s. 141–153.

Weckström, Jouni: Veron kiertämisen tunnistaminen, osa I. Verotus 4/2015 s. 385–400.

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, Julkisoikeuden sarja A 2006.

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Kaupakamari 2015.

VIRALLISLÄHTEET

Verohallinnon ohje ”Veronsaajien oikeudenvälvonta Verohallinnossa” (diaarinumero A87/200/2015)

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma "Ratkaisujen Suomi", 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015, liite 1 (Verotuksen kärkitavoitteet vaalikaudella).

HE 177/1995. Hallituksen esitys eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governor. 2018.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 177/1995 vp.

OIKEUSKÄYTÄNTÖ

C-28/95 Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2

C-250/95 Futura Participations ja Singer v Administration des contributions

C-110/99 Emsland-Stärke

C-324/00 Lankhorst-Hohorst

C-255/02 Halifax ym.

C-41/04 Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV

C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg

C-126/10 Foggia - SGPS

KHO 2013:44

KHO 2013:126

KHO 2017:78

KHO 2018:40

INTERNET-LÄHTEET

https://vatt.fi/artikkeli/-/asset_publisher/eu-tax-avoidance-standards-are-inadequate-and-need-reform-finds-econpol-study

Nikula, Anne: Oikeusvarmuudesta KHO 2015:178 valossa. Yksityishenkilölle aiheutu-
neesta kurssitappiosta verotuksessa – vähennyskelpoinen vai ei? <https://www.edilex.fi/uutiset/55588>, luettu 5.5.2019.

Penttilä, Seppo: Osakevaihto ja veron kiertäminen – ratkaisu KHO 2017:78 ja sen ana-
lyysi. <https://www.edilex.fi/artikkelit/18302>, luettu 11.5.2019.

LYHENNELUETTELO

CCTB	Common corporate tax base
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
GAAR	General anti-avoidance rule
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAAR	Special anti-avoidance rule
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

VML Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VOVA Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

1. JOHDANTO

1.1 Aihepiiri ja sen merkitys

Veron kiertämisen määrittely on haastavaa. Tietävästi yksikään oikeusjärjestys ei ole ex ante kyennyt määrittämään veron kiertämisen siten, että se kykenisi aukottomasti erottelemaan veron kiertämisen verovelvollisen muista toimista¹. Tuomioistuimessa ei kuitenkaan ole ratkaisemattomia kysymyksiä. Mikäli yksittäisessä tilanteessa veroriidan osapuolet ovat erimielisiä siitä, onko verovelvollisen toimissa kyse veron kiertämisestä vai ei, ratkaistaan kysymys tuomioistuimessa. Tuomioistuin ei voi jättää asiaa ratkaisematta vedoten siihen, että tapaus on niin epäselvä, *non liquet*, vaan tuomioistuimella on ratkaisupakko. Näin ollen ex post -tarkastelussa tuomioistuimen on kyettävä ratkaisemaan yksittäistapauksessa, mikä on veron kiertämistä ja mikä ei.

Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välisessä rajanvedossa on kysymys siitä, hyväksytäänkö verovelvollisen transaktioiden verotukselliset vaikutukset sellaisena, kuin verovelvollinen on ne itse esittänyt. Mikäli verotus toimitetaan verovelvollisen esittämien oikeustoimien pohjalta, kyse on verosuunnittelusta. Jos sen sijaan verovelvollisen esittämistä oikeustoimista on syytä poiketa ja korvata ne niiden taloudellista luonnetta paremmin kuvaavilla oikeustoimilla, on kyse veron kiertämisestä. Tämä rajanveto verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä on vero-oikeuden vaikeimmista osa-alueista niin teoriassa kuin käytännössä.²

Veron kiertäminen ei ole uusi ilmiö – itse asiassa veron kiertämistä on esiintynyt niin kauan kuin on ollut verotusta. Veron kiertäminen ja verosuunnittelu ovat universaaleja ilmiöitä ja niitä koskevat haasteet ovat olleet läpi historian yhteisiä eri verojärjestelmille

¹ Freedman 2007, s. 75.

² Knuutinen 2009, s. 191.

riippumatta valitusta lainsäädäntötekniikasta³. Vaikuttaakin siltä, että mikäli veron kiertämisestä haluttaisiin päästä eroon, olisi valtioiden⁴ luovuttava verotusoikeudestaan. Historia kuitenkin osoittaa, että verottomaan talouteen pyrkineet valtiot ovat olleet lyhytikäisiä⁵. Näin ollen veroton talous on – ainakin toistaiseksi – pelkkää utopiaa.

Veron kiertämisen teema on tällä hetkellä erityisen ajankohtainen, sillä kansainvälisessä politiikassa on yhä kasvava huoli veropohjien rapautumisesta. Yritysten verojenmaksuun on alettu kiinnittämään entistä enemmän huomiota ja suhtautuminen sekä veron kiertämiseen että myös verosuunnitteluun on muuttunut tiukemmaksi⁶. Kuluvalle vuosikymmenellä on havahduttu siihen, että kansallisia lainsäädöksiä säädettyessä ei ole riittävästi otettu huomioon talouden muuttuvaa toimintaympäristöä ja liiketoimintojen rajat ylittävää luonnetta, mikä aiheuttaa verojärjestelmien harmonisoimattomuudesta johtuen *verovuotoja*. Tästä syystä OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) ja EU ovatkin ryhtyneet toimenpiteisiin veropohjien rapautumisen, yhtiöiden voittojen keinotekoisien siirtämisen ja veron kiertämisen estämiseksi⁷.

1.2 Tehtävänasettelu, tavoitteet ja rajaukset

Liiketoiminta on dynaamista toimintaa: yritysten on jatkuvasti kyettävä reagoimaan markkinoiden vaatimuksiin, lisättävä tuottavuuttaan sekä vahvistettava kansainvälistä kilpailukykyään. Yritys, joka ei kykene muutokseen, ei selviä kilpailussa. Yrityksen omistus- tai toiminnan rakenne saattaa osoittautua epätarkoituksen mukaiseksi, jolloin yritysjärjestelyillä voidaan muuttaa rakennetta paremmin liiketoimintaa tukevaksi. *Omistuksen rakenteella* tarkoitetaan sitä, miten yrityksen omistus jakaantuu ja ovatko sen omistajat luonnollisia henkilöitä vai oikeushenkilöitä. Yrityksen *toiminnan rakenteella* tarkoitetaan sen organisoitumisen muotoa eli onko yritys rakentunut yhdeksi yhtiöksi, vertikaalisesti yhteisen ohjauksen alaiseksi konserniksi vai horisontaalisesti samojen omistajien omistamaksi yhtiöryhmäksi. Yritysjärjestelyn taustalla voi olla esimerkiksi tarve purkaa päällekkäisiä toimintoja, valmistautua yrityskauppaan taikka fokusoida liiketoimintaa. *Yritysjärjestelyiksi* voidaan laajassa mielessä kutsua kaikkia niitä keinoja,

³ Lönnblad 2018, s. 15.

⁴ Veronsaajana voi olla mikä tahansa julkisyhteisö, jolle on annettu verotusvalta – ei vain valtio. Suomessa tällaisia julkisyhteisöjä ovat valtion lisäksi kunnat ja valtionkirkkojen seurakunnat.

⁵ Avi-Yonah 2006, s. 3.

⁶ Knuutinen 2019.

⁷ Lönnblad 2018, s. 16.

jolla omistuksen tai toiminnan rakennetta muutetaan.⁸ Tässä tutkielmassa termillä kuitenkin viitataan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL 24.6.1968/360) tarkoittamiin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, liiketoimintasiirtoihin sekä osakevaihtoihin.

Tässä tutkielmassa analysoin korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) tapausta 2017:78. Tapauksessa oli kysymys siitä, olivatko verovelvollisen osakevaihdolle osoittamat syyt olleet siinä määrin verovetoisia, että toimien yksinomaisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on katsottava olleen veron kiertäminen. Voitaneen puhua tilanteesta, jossa verotus on alkanut pääasiallisesti määrittämään, kuinka liiketoimintaa harjoitetaan. Veron kiertämisen ja verosuunnittelun välisen rajanvedon vaikeus piilee siinä, että yritysten tulee toisaalta huomioida tekojensa verotukselliset seuraamukset, mutta toisaalta verotuksen ei tulisi pääasiallisesti määrittää kuinka liiketoimintaa harjoitetaan.

Pyrin tässä tutkielmassa vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Mitkä olivat tapauksen merkittävimmät oikeudelliset kysymykset ja miten ne ratkaistiin?
2. Millä perusteilla ratkaisuun päädyttiin?
3. Onko ratkaisu onnistunut hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien valossa?
4. Miten ratkaisu on vaikuttanut veron kiertämisen ja verosuunnittelun väliseen rajanvetoon?
5. Miten ratkaisun jälkeen voimaan tullut veronkiertodirektiivi on muuttanut ratkaisun myötä muodostunutta oikeustilaa?

Vaikka tutkielmassa veron kiertämistä tutkitaan erityisesti tapauksen KHO 2017:78 mukaisesti osakevaihdossa ja sen jälkitoimissa, ei tarkoituksena ole verovelvollisuutta välittömästi määrittävien verosäännösten yksityiskohtainen läpikäynti näissä tilanteissa. Ottaen huomioon tilanteiden moninaisuuden, tutkielmasta tulisi tällöin helposti luettelomai-

⁸ Ks. Immonen 2015, s. 17.

nen yksittäistilanteiden selostus, eikä tilaa jäisi itse veron kiertämisen ja veronkiertosäännösten yksityiskohtaiselle tarkastelulle. Nähdäkseni valitsemani tarkastelukulma aiheeseen on luonnollinen, kun otetaan huomioon, että veronkiertosäännös ei itsessään määrittele veroseuraamuksia vaan ainoastaan sovellettavan verosäännöksen. Lisäksi, kun pääpaino on veron kiertämisen ja verosuunnittelun välisessä rajanvedossa, on ratkaisun myötä mahdollista hahmotella suuntaviivoja, jotka palvelevat yleisesti rajanvedon määrittelyssä yritysjärjestelyissä sekä myös muissa verovetoisissa oikeustoimissa.

Lähtökohtaisesti on varottava tekemästä liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä yksittäisen ratkaisun perusteella. KHO:n antamat ratkaisut eivät ole normeja vaan ratkaisuja yhden verovelvollisen eräiden yksilöllisten toimien veroseuraamuksista. Helposti käy niin, että tapauksen tulkinnassa ratkaisu irrotetaan sen omasta ratkaisuympäristöstä ja siitä pyritään muodostamaan yleisempää oikeusohjetta tilanteisiin joihin se ei sovellu.⁹ Tässä tutkielmassa on pyritty välttämään ylitulkinnan helmasyntiä. Näkemykseni mukaan käsiteltävä teema oikeuttaa kuitenkin tekemään joitakin pidemmälle meneviä tulkintoja. Ensinnäkin veron kiertämisen ja verosuunnittelun välistä rajanvetoa koskevat normit (tässä verotusmenettelystä annetun lain (VML) 28 § ja EVL 52h §) ovat muodoiltaan niin avoimia, että oikeuden kehittäminen on jäänyt niiden kohdalla korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Täten veronkiertolausekkeiden soveltamisedellytyksiä on perustellusti tutkittava oikeuskäytännön valossa. Toiseksi käsiteltävänä oleva ratkaisu on poikkeuksellisen yleistettävissä oleva, sillä KHO:n ratkaisussa käyttämissä perusteluissa eivät ole korostuneet liian tapauksen yksilölliset tosiseikat. Kolmanneksi liiallisten johtopäätösten tekemistä myös vältetään sitomalla tapaus sen teoreettiseen viitekehykseen hyödyntäen oikeuskirjallisuutta sekä muita aiheita koskevia tuomioistuinratkaisuja.

Tutkielmassa veron kiertämistä koskeva tarkastelu on rajattu ainoastaan tuloverotukseen. Juuri tuloverotuksen on katsottu olevan poikkeuksellisen altis veronkiertämiselle ja myös verosuunnittelulle johtuen tulo-käsitteen vero-oikeudelliseen määrittelyyn liittyvistä haasteista¹⁰. Yritysjärjestelyissä veron kiertämisen teema on erityisen merkittävä, sillä yritysjärjestelyihin liittyvät suuret taloudelliset intressit niin verovelvollisen kuin veronsaajan kannalta. Riskien kasvaessa olisi erityisen tärkeää, että oikeustila olisi selvä. Voi

⁹ Ks. Myrsky 2011, s. 204.

¹⁰ Tulo voidaan kirjanpidollisesta, taloudellisesta ja vero-oikeudellisesta näkökulmasta määritellä täysin eri tavoin. Ks. Knuutinen 2019.

ajatella, että verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen monesti vaikea rajanveto sekä yritysjärjestelyiden avulla mahdollisesti saatavat merkittävät veroetuudet toimivat sytykkeinä yrityksille "kokeilla rajoja" ja pyrkiä vaikuttamaan lain tulkintaan. Verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajanveto hakeekin jatkuvasti paikkaansa yritysjärjestelyissä, mikä näkyy siinä, että verovelvollisen on käytännössä aina haettava Verohallinnolta ennakkoratkaisu ennen yritysjärjestelyn toteuttamista selvittääkseen osapuolille aiheutuvat veroseuraamukset. Usein ennakkoratkaisussa myös nimenomaisesti kysytään, sovelletaanko yritysjärjestelyyn taikka yritysjärjestelyn jälkitoimiin veronkiertosäännöstä. Näin oli myös tässä tutkielmassa tarkasteltavana olevassa tapauksessa KHO 2017:78.

Suomessa yritysjärjestelyissä tai niiden jälkitoimissa esiintyvään veron kiertämiseen voidaan puuttua EVL 52h §:n tai VML 28 §:n avulla. EVL 52h § on erityinen yritysjärjestelyjä koskeva veronkiertosäännös, joka perustuu EU:n yritysjärjestelydirektiiviin. VML 28 § sen sijaan on tuloverotusta koskeva yleinen veronkiertosäännös, joka voi tulla sovellettavaksi sekä yritysjärjestelyissä että myös muissa tuloverotuksen tilanteissa, joissa kyse on veron kiertämisestä. VML 28 §:ä vastaava säännös sisältyi jo vuonna 1943 voimaan tulleeseen tulo- ja omaisuusverolain 56 §:än, mutta vuoden 2019 alusta lähtien säännöksen avulla täytettiin nk. veronkiertodirektiivin¹¹ edellyttämä yleinen veronkiertolauseke. Kyse on siis varsin pitkäaikaisesta säännöksestä, joka on kuitenkin hiljattain saanut uudenlaisen taustan. Oma kysymyksensä on, vastaavatko EVL 52h §:ssä tarkoitettu veron kiertämisen ja VML 28 §:n mukaisen veron kiertämisen käsitteet toisiaan nyt, kun myös VML 28 §:n on saanut EU-oikeudellisen linkin. Kun veron kiertämisen tunnistamisessa on huomioitava kotimainen ja EU-oikeudellinen normisto, veronkiertosäännösten muuttuva soveltamisympäristö sekä veronkiertolausekkeiden kerrostuneisuus, voidaan sanoa, että veron kiertäminen yritysjärjestelyissä tai niiden jälkitoimissa muodostaa monivivahteisen juridisen tutkimuskysymyksen.

Tutkielmassa aiheiden käsittelyjärjestys on määräytynyt siten, että aiheissa edetään aina yleisestä erikoisempaan. Näin pyritään tuomaan esille asioiden keskinäiset suhteet.

1. luvussa tarkastellaan, miten veron kiertäminen ja sille läheiset termit verosuunnittelu ja verovilppi on oikeustieteellisessä kirjallisuudessa määritelty. Tutkimuskysymyksen ja

¹¹ Direktiivi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

aiheen rajauksen kannalta termien määrittelyllä on valtaisa merkitys: vasta veron kiertämisen ja verosuunnittelun määrittelemisen jälkeen on mahdollista tutkia näiden käsitteiden rajanvetoa. Lisäksi verovilpin määrittely selventää, mistä veron kiertämisessä ja verosuunnittelussa ei ole kyse. Kun veron kiertäminen ja sen lähikäsitteet on määritelty, tarkastellaan luvussa yleistä veronkiertosäännöstä (general anti-avoidance rule, GAAR) sekä erityistä veronkiertosäännöstä (special anti-avoidance rule, SAAR) lainsäätäjän keinona estää veron kiertämistä. Veronkiertosäännökset – tarkemmin sanottuna niiden soveltamisedellytykset – lopulta tulkintatilanteessa ratkaisevat, katsotaanko verovelvollisen toimissa olevan kyse veron kiertämisestä vai ei.

2. luvussa tarkastellaan veron kiertämistä sekä veron kiertämisen puuttumiseksi säädettyjä yleisiä ja erityisiä veronkiertosäännöksiä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien valossa. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina pidetään oikeudenmukaisuutta, oikeusvarmuutta ja tehokkuutta. Arviointia, onko verovelvollisen toimissa kyse veron kiertämisestä, ei voi tehdä yksinomaan nojautumalla verokiertolausekkeisiin vaan kyse on myös arvopohdinnasta. Vaikka ratkaisu sinänsä tulee tehdä nojautuen veronkiertolausekkeeseen, on ratkaisun oltava yhdenmukainen verojärjestelmän tausta-arvojen kanssa. Luvussa luodaan pohja *arvoperusteiselle tulkinnalle* veronkiertolauseketta sovellettaessa. Tällöin juridiselle kysymykselle, onko verovelvollisen toimissa kyse veron kiertämisestä vai verosuunnittelusta, voidaan esittää tulkintavaihtoehto, joka parhaiten huomioi hyvän verojärjestelmän ominaisuudet. Voimassa olevaa oikeutta tulisi säännöllisin väliajoin pysähtyä tarkastelemaan toteuttaako se hyvän verojärjestelmän vaatimuksia.

3. luvussa pyritään selvittämään, millaisten tosiseikkojen vallitessa EVL 52h § voi tulla sovellettavaksi yritysjärjestelyä toteutettaessa. Luvun tarkoituksena on hahmottaa yritysjärjestelysäännösten EU-oikeudellinen viitekehys, yritysjärjestelyjen taustalla olevat elinkeinopoliittiset tavoitteet sekä EVL 52h §:n funktio. EVL:n yritysjärjestelyjä koskevien säännösten tulkinnassa on otettava huomioon yritysjärjestelydirektiivi ja sen tavoitteet.¹² EU-tuomioistuimen ratkaisujen merkitys on erityisen korostunut veron kiertämistä koskevan artiklan osalta, sillä suuri osa yritysjärjestelydirektiiviä koskevistä asioista on koskenut juuri veronkiertämisartiklan soveltamista.¹³

¹² Penttilä 2012 s. 31.

¹³ Penttilä 2012, s. 32.

4.luvussa tutkitaan VML 28 §:n soveltamisedellytyksiä, sen suhdetta EVL 52h §:ään sekä veronkiertodirektiivin vaikutusta VML 28 §:n tulkintaan. Monet yritysjärjestelyillä saatavat veroedut eivät ole yritysjärjestelydirektiivillä perustettuja etuja vaan etuja, jotka johtuvat muusta verolainsäädännöstä. Veroetu saattaa myös syntyä yksittäisten toimenpiteiden kokonaisuudesta. Näihin yritysjärjestelyn sivutuotteena syntyviin muun kuin yritysjärjestelynormiston perusteella syntyviin lain tarkoitukselle vieraisiin veroetuihin on pääsääntöisesti puututtava VML 28 §:n perusteella, koska ne eivät ole välittömästi yritysjärjestelysäännöksistä johtuvia, eivätkä siten kuuluu EVL 52h §:n soveltamisalaan.

5.luvussa analysoidaan ratkaisua KHO:n 2017:78, jossa KHO:n ratkaistavana oli, syntykö verovelvolliselle lain tarkoitukselle vieraita etuja osakevaihdon myötä.

Tuomari, veroviranomainen ja veronkonsultti ovat usein saman haasteen edessä: heidän on kyettävä selvittämään, mikä on voimassa olevan oikeuden kanta tiettyyn oikeudelliseen kysymykseen. Tämän tutkielman tavoitteena on oikeusnormeja tulkitsemalla ja systematisoimalla pyrkiä selvittämään tämän hetkisen oikeuden sisältö. Tutkielma on siten oikeusdogmaattinen eli lainopillinen¹⁴. Kirjoittajan näkemys on kuitenkin, että veronkiertosäännöksen soveltaminen ei ole verrattavissa matemaattisen laskuesimerkin ratkaisuun. Kyse on arvopohdinnasta, jossa huomioidaan laintulkinnan asettamat rajoitteet. Näin ollen poliittista näkökulmaa – kysymystä siitä, mitä pidämme hyvänä verojärjestelmänä – ei ole kaihdettu.

Merkittävänä tiedonlähteinä tutkimuksessa ovat EU-oikeudellinen sääntely ja Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytäntö sekä kansalliset lait, lainvalmisteluaineisto ja KHO:n tuomioistuinratkaisut. Oikeuskirjallisuudella on myös suuri merkitys.

¹⁴ Aarnion mukaan perinteisessä oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa on erotettu kaksi puolta, joiden yhdessä on katsottu muodostavan oikeustieteellisen tutkimuksen ydinalueen: 1.) Oikeudellisten käsitteiden konstruointi ja oikeussäännösten systematisointi näiden käsitteiden avulla sekä 2.) oikeussäännösten sisällön selvittäminen (tulkinta) ja niiden ajateltu soveltaminen. Aarnio 1978, s. 52.

1.3 Käsitteiden määrittelyä

1.3.1 Veron kiertäminen

OECD luonnehtii veron kiertämistä seuraavasti: ”A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow”. Samansuuntaisesti kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa veron kiertämiseksi on luonnehdittu toimia, joille ei ole esitettävissä muita kuin verotuksellisia syitä sekä toimia, joilla tavoitellaan verojärjestelmälle vieraita etuja.¹⁵

Veron kiertäminen on yksi lain kiertämisen muoto. Lain kiertämisessä on kyse menettelystä, joka ei ole suoraan vastoin lain sanamuotoa, mutta joka tosiasiaassa tekee tyhjäksi lain tarkoituksen¹⁶. Tämän mukaisesti veron kiertämisessä on kyse verovelvollisen toimista, jotka ovat vastoin verolain tarkoitusta. Veron kiertämisen tunnusmerkkien täytymisen arvioinnissa on täten otettavaa kantaa siihen, mikä on lain tarkoitus ja onko verovelvollinen toiminut tämän tarkoituksen vastaisesti. Tarkasteltaessa verojärjestelmää kokonaisuutena, on verolakien tarkoituksena kerätä varoja valtiolle sen tehtävien rahoittamiseksi. Tämä fiskaalinen tarkoitus ei voi kuitenkaan soveltamistilanteessa toimia apuna verosäännöksen tarkoituksen identifioinnissa vaan jokaisella yksittäisellä säännöllä on lisäksi oma rajoitetumpi tarkoituksensa. Tämän tarkoituksen on ymmärrettävä olevan *Aarnion* sanastoa käyttäen ”lain objektiivinen, kaikki asianhaarat huomioon ottava perusteltu tarkoitus, jota vastaan verovelvollisen toimia on arvioitava”¹⁷. Kyse ei siten ole vain lakitekstistä itsestään selviävä tarkoitus eikä toisaalta lainsäätäjän historiallinen tarkoitus vaan myös muut oikeuslähteet huomioonottava lain perusteltu oletettu tarkoitus¹⁸.

Veron kiertämisestä on kyse, mikäli lain tarkoituksen vastaisille toimille ei ole osoitettavissa liiketaloudellisia perusteita. Toimien liiketaloudellisella perusteella on ymmärrettävä *muuta kuin verotuksellisia seikkoja*. Verovelvollisen toimien verovetoisuutta voidaan

¹⁵ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 92–93.

¹⁶ Knuutinen 2009, s. 191–192.

¹⁷ Aarnio 1993, s. 263–264.

¹⁸ Ks. Tarkemmin aihetta koskevasta problematiikasta Knuutinen 2009, s. 152–154.

tarkastella asteikolla nolasta sataan nollan tarkoittaessa, että tointa tehdessä verotukselliset seikat eivät ole lainkaan vaikuttaneet, ja sadan tarkoittaessa, että toimi on tehty puhtaasti verotuksellisista syistä. Liike-elämässä toimet asettuvat usein jonnekin näiden ääripäiden välille¹⁹. Koska verovelvollisen toimille tulee olla myös muita kuin verotuksellisia perusteita, johtaa tämä usein siihen, että veronkiertämistoimia leimaa keinotekoisuus. Verovelvollinen saattaa esittää toimilleen epäaitoja taustasyitä sekä salailla järjestyksen varsinaista luonnetta, jotta todellisena tarkoituksena oleva lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu ei tulisi ilmi. Näissä tilanteissa verovelvollinen ts. luo toimilleen liiketaloudellisia perusteita veroviranomaista varten.

Verovelvollisen toimet voivat täyttää veron kiertämisen tunnusmerkit, vaikka hänen subjektiivinen tarkoituksensa ei ollut veron kiertäminen. Veronkiertäminen voidaan katsoa sekä sellaiset toimet, jotka johtuvat verovelvollisen soveltamiserehdyksestä sekä toimet, jotka verovelvollinen on tehnyt tietoisena veronkiertoriskistä. Verovelvollisen tarkoituksien arviointi on objektiivista harkintaa, jossa verovelvollisen subjektiivisella mielentilalla ei ole merkitystä.²⁰ Näin ollen soveltamiserehdystilanteessakin voidaan katsoa, että verovelvollisen toimille ei ole ollut liiketaloudellisia perusteita. Kyse on siten veron kiertämisestä, mikäli verovelvollinen on toimillaan saavuttanut lain tarkoituksen vastaisia veroetuja. Useimmiten verovelvollisella lienee on ollut käsitys veronkiertoriskin läsnäolosta, vaikka toimen lopulliseen juridiseen arviointiin on saattanut liittyä epävarmuutta. Laajamittaisten yritysjärjestelyjen kohdalla veron kiertämiseen liittyvät riskit on tavannomaista suurempi mahdollisten yllättävien ja suhteellisten mittavien veroseuraamusten vuoksi²¹.

Verovelvollisen tarkoitus säästää veroissa ei vielä osoita, että kysymys olisi veronkiertämisestä. Verovelvollisella on usein mahdollisuus saavuttaa tietty päämäärä useammalla eri tavalla, joihin liittyvät toisistaan eriävät veroseuraamukset. Verovelvollisella tulee olla oikeus valita lain hyväksymistä toimintavaihtoehdoista taloudellisesti kannattavin vaihtoehto²². Täten on olennaista määritellä verovelvollisen toiminnallaan saavuttavan ve-

¹⁹ Ks. Knuutinen 2009, s. 30–31.

²⁰ Tikka 1972, s. 14–15.

²¹ Saarinen 2016, s. 664.

²² Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 87–88.

roedun luonne. Tällöin on ratkaistavana kysymys siitä, onko veroetu lainsäätäjän tarkoittama taikka hiljaisesti hyväksymä vai onko kyse lain tarkoituksen vastaisesta edusta.²³ On tärkeää huomata, että veroeduista tai niiden suuruudesta ei voida tehdä vielä päätelmää, onko kyse veron kiertämisestä. Mikäli veroedut ovat lain tarkoituksen mukaisia tai lainsäätäjän hiljaisesti hyväksymiä²⁴, kyse on verosuunnittelusta. Sen sijaan, mikäli saavutettu veroetu on lain tarkoituksen vastainen ja verovelvollisen toimille ei ole esitettävissä liiketoiminnallisia syitä, on kyse veron kiertämisestä. Veroedulla tarkoitetaan mitä tahansa etua, joka alentaa verovelvollisen verokustannusta.²⁵ Tällainen etu voi muodostua esimerkiksi tulon osittaisesta tai täydellisestä verovapaudesta, normaalia alhaisemmasta verokannasta, verovähennyksestä, verotuksellisen tappion muodostumisesta tai verotuksen lykkäytymisestä²⁶. Olennaista on, että veroedulla on selvä ja looginen yhteys verovelvollisen toteuttamaan järjestelyyn²⁷.

Veronkiertoilmiön ulkopuolelle tulee jättää valeoikeustoimet²⁸. Veron kiertämisessä ei ole myöskään kysymys sellaisesta verovelvollisen menettelystä, jossa hän syyllistyy suoranaiseen rikkomukseen ilmoitusvelvollisuutta vastaan, koska tällöin abstrakti verovelka on jo syntynyt, mikä ei ole tavoitteena veron kiertämisen tilanteissa²⁹. Veron kiertämistä ei tule myöskään määritellä sen mukaan, ovatko lainsoveltaja taikka tuomioistuin katsooneet verovelvollisen toiminnan täyttävän veron kiertämisen tunnusmerkit. On selvää, että ilmiötä tulee tarkastella ”ylitse” yksittäisen soveltamistilanteen.

1.3.2 Verosuunnittelu

Veron kiertämiselle läheinen termi on verosuunnittelu. *Verosuunnittelussa* pyritään selvittämään ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle suunnittelutilanteissa avoimena oleviin toimintavaihtoehtoihin³⁰. Järkevään taloudenhoitoon kuuluu pyrkimys

²³ Lönnblad 2018, s. 20.

²⁴ Veropoliittisesti olisi toivottavaa, että lainsäätäjän hiljaisesti hyväksymiä veroetuja olisi vähän ja että tietyn veroedun saavuttamisessa olisi kyse tarkoituksellisesta lainsäädäntöratkaisusta.

²⁵ Almendral 2005, s. 565.

²⁶ Lönnblad 2017, s.158–159.

²⁷ Almendral 2005, s. 565.

²⁸ Knuutinen 2009, s. 15–16.

²⁹ Saarinen 2016, s. 663.

³⁰ Tikka 1972, s. 28–29. OECD:n määritelmä: Arrangement of a person's business and/or private affairs in order to minimize tax liability.

tarpeettomien kulujen välttämiseen. On siten luonnollista, että verovelvollinen pyrkii minimoimaan muiden kustannusten ohella myös verojen aiheuttamaa kustannusta. Verosuunnittelun merkitys talouden suunnittelussa on sitä suurempi, mitä korkeampia verokannat ovat³¹. Kansainvälisessä liiketoiminnassa verosuunnittelun tarve on erityisen korostunut, sillä verovelvollisten on jatkuvasti pysyttävä perillä eri valtioiden lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä tapahtuvista muutoksista, joilla voi olla merkittäviäkin vaikutuksia verovelvolliselle. Verosuunnittelussa onkin siten kyse epävarmuuden poistamisesta koskien sitä, mitä veroseuraamuksia verovelvolliselle aiheutuu liiketoiminnasta. Toisaalta kyse on eri vaihtoehtojen punnitsemisesta.³²

Verosuunnittelua voi luonnehtia verovelvollisen vapaudeksi valita verolain tarjoamista vaihtoehdoista itselleen optimaalisimman. Veronkiertodirektiivin johdanto-osan mukaan verovelvollisella on oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten³³. Samoin EUT:n ratkaisussa C-255/02 Halifax todetaan, että *verovelvollisella on oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla*³⁴. KHO on tuoreimmassa veron kiertämistä koskevassa ratkaisussaan KHO 2018:40 todennut, että *verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus valita erilaisista toimintavaihtoehdoista verotuksellisesti edullisin vaihtoehto*. Verosuunnittelussa verovelvollinen siten hyödyntää verolainsäädännön hänelle suomia veroetuuksia. Sen sijaan, mikäli tavoitteena on pyrkiä saamaan verolainsäädännön tarkoituksen vastaisia pidemmälle meneviä veroetuuksia, kyse on veron kiertämisestä.

Verosuunnittelun ei liity vaatimusta pienimpien verojen vaihtoehdon valinnasta: kysymys on kokonaisvaltaisesta liiketoiminnan suunnittelusta, jossa verotus on yksi huomioitava seikka, tosin merkittävä sellainen. Yritysten verosuunnittelussa selvitetään tyypillisesti eri toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset ja otetaan ne yhtenä tekijänä huomioon vaihtoehtojen edullisuusvertailussa ja päätöksenteossa ennen toimiin ryhtymistä. Toisinaan verosuunnittelulla kuitenkin tarkoitetaan nimenomaan verojen minimointia. Näin

³¹ Ossa 1999, s. 276.

³² Lönnblad 2018, s. 18.

³³ Ks. Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappale. Judge Learned Hand on kuuluisassa sitaatissaan todennut "Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible. He is not bound to choose the pattern which best pays the treasury.... Nobody owes any public duty to pay more than the law demands".

³⁴ C-255/02, Halifax, 73-kohta.

ollen verosuunnittelu voi tarkoittaa tilanteesta riippuen joko verotustekijöiden huomioimista muiden päätökseen vaikuttavien tekijöiden joukossa tai verojen minimointia.³⁵

Edellä mainittua taustaa vasten määrittelen verosuunnittelun negaation kautta toiminnaksi, joka ei täytä veron kiertämisen eikä verovilpin tunnusmerkkejä. Toiminnan tulee samalla olla tietoisista, jotta sitä voidaan kutsua verosuunnitteluksi - onnekas tiedostamaton verotehokas ratkaisu ei kuvaa verosuunnittelun luonnetta. Lisäksi verosuunnittelu ei tarkoita vain verovelvollisen aktiivisia toimia vähentääkseen häneen kohdistuvaa verorasitusta, vaan myös toimista pidättäytyminen voi olla osoitus verosuunnittelusta. Esimerkkinä tästä on ns. lukittumisefekti, jossa verovelvollinen hyödyntää tuloverotuksen reaalisoitiperiaatetta ja maksimoi varallisuutensa verottoman arvonnousun.

Erityisesti ei-oikeudellisessa materiaalissa käytetään toisinaan käsitettä *aggressiivinen verosuunnittelu*. Käsitteellä ei ole kuitenkaan ole välitöntä oikeudellista merkitystä: aggressiivinenkin verosuunnittelu on verosuunnittelua. Aggressiivisella verosuunnittelulla voitaneen kuvata verovelvollisen toimia, joiden oikeudellista merkitystä veron kiertämisestä koskevien normien sovellettavuuden näkökulmasta ei ole ratkaistu. Sen sijaan oikeudellisessa kontekstissa olisi syytä suhtauduttava pidättyvästi sellaisten verovelvollisten toimien kutsumiseksi aggressiiviseksi verosuunnitteluksi, joihin lainsoveltaja ei ole katsonut tarpeelliseksi tai mahdolliseksi puuttua.³⁶ Käsitteen aggressiivisen verosuunnittelu käyttö tuo esille sen seikan, että myös verosuunnittelun yhteiskunnalliseen hyväksyttävyyteen on alettu kiinnittää entistä enemmän huomiota. Myös verosuunnittelu katsotaan paikoin negatiiviseksi.

1.3.3 Verovilppi

Verovilpissä on kysymys ilmoittamisvelvollisuuden alaisen varallisuuden taikka tulon ilmoittamatta jättämisestä³⁷. Tällöin abstrakti verovelka syntyy eli veroseuraamuksen

³⁵ Knuutinen 2012, s. 4.

³⁶ Knuutinen 2019.

³⁷ Knuutinen 2014, s. 171. Suomessa rikoslain (19.12.1889/39) mukaisia verorikoksia ovat veropetokset (29:1-3) ja verorikkomus (29:4).

osoittavan normin tunnusmerkistö täyttyy, mutta verovelvollinen kuitenkin pyrkii salaamalla tietoja veroviranomaiselta estämään verovelan realisoitumisen.³⁸ Veron kiertämisessä sen sijaan sen sijaan faktat ilmoitetaan veroviranomaiselle, mutta verovelvollisen vaatimus on muuten vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävä³⁹. Olennainen ero käsitteiden välillä on siis tosiasioiden piilottelu veroviranomaisilta.

Vaikka verovilpin ja veron kiertämisen periaatteellinen ero on selvä, ei näidenkään termien erottelu aina ole ongelmaton. Verovelvollinen intressissä on usein veron kiertämisen tilanteissa olla säästeliäs kertomiensa tosiseikkojen suhteen, milloin kaikkia tapaukseen vaikuttavia faktoja ei välttämättä tuoda ilmi. Toisaalta relevantti tieto voidaan upottaa runsaiden yksityiskohtien joukkoon, milloin toivomuksena voi olla, että veroviranomainen ei havaitse veron kiertämiseen viittaavia seikkoja⁴⁰. Nämä tilanteet voivat paikoin hämärtää veron kiertämisen ja verovilpin välistä rajanvetoa, kun ei ole selvää, onko kaikkia tosiseikkoja tuotu ilmi.

1.3.4 Yleinen ja erityinen veronkiertosäännös

Verolakien soveltamiselle on tyypillistä nojautuminen sanamuodon mukaiseen tulkintaan. Taustalla vaikuttavat verotuksen legaliteettiperiaate sekä oikeusvarmuuteen ja verotuksen ennakoitavuuteen liittyvät näkökohdat. Sanamuodon mukainen tulkinta on lähtökohta eikä usein muulle tulkinnalle ole edes tarvetta. Verojärjestelmän toimivuuden takaamiseksi on kuitenkin syntynyt tarve mahdollistaa veron kiertämisen tilanteissa normaalin tulkinnan ylittävät lainkäyttöratkaisut. Tällöin erityisvaltuutuksen nojalla lainsoveltaja voi estää sanamuodon mukaisen tulkinnan kautta avautuvat verosäännösten tarkoitusten vastaiset veronkiertomahdollisuudet.⁴¹

Yleinen veronkiertosäännös on yksi lain soveltajan keino ehkäistä perusteettomien veroetujen syntymistä. Yleislausekkeen avulla lain soveltamisessa voidaan ylittää tavanomaiset tulkinnan rajat, sikäli kun verovelvollisen toimissa on kyse veron kiertämisestä.

³⁸ Saarinen 2016, s. 663.

³⁹ Ks. Knuutinen 2009, s. 198.

⁴⁰ Freedman 2004, s. 349.

⁴¹ Saarinen 2016, s. 261–262.

Veronkiertosäännös eroaa aineellisista verosäännöksistä siten, että se ei itsessään implikoiki veroseuraamusta vaan määrittää, mikä aineellinen verosäännös tulee sovellettavaksi.⁴² Verotus toimitetaan lähtökohtaisesti verovelvollisen valitseman oikeudellisen muodon perusteella ja vain poikkeuksellisesti tästä valitusta muodosta poiketaan. Yleinen veronkiertosäännös mahdollistaa kuitenkin sen, että mikäli verovelvollisen valitsema muoto ei vastaa sen taloudellista sisältöä, verovelvollisen valitsema muoto voidaan korvata toisella, toimen taloudellista sisältöä paremmin kuvaavalla, oikeudellisella muodolla. Merkillä pantavaa on huomata, että tällöinkään verotusta ei toimiteta toimen taloudellisen sisällön perusteella vaan sen taloudellista luonnetta paremmin kuvaavan oikeudellisen muodon perusteella.⁴³

Yleislausekkeet voivat olla soveltamisalaltaan suppeita tai laajoja ja niiden soveltaminen saattaa edellyttää yhden tai useamman soveltamisedellytyksen täytymistä.⁴⁴ Näin ollen yleisten veronkiertolausekkeiden soveltamisherkkyydessä saattaa olla käytännössä merkittäviä eroja eri oikeusjärjestelmien välillä. Esimerkiksi veronkiertodirektiivin sisältämä yleinen veronkiertosäännös perustuu ns. pääasiallisen tarkoituksen testiin (*main purpose test*). *Main purpose* -testin mukaan, mikäli verovelvollisen toimien pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen, on kyse veron kiertämisestä. Vaihtoehtoisia säätelytapoja olisi edellyttää, että veron kiertäminen on järjestelyn ainoa tarkoitus (*sole purpose test*) taikka pääasiallinen tarkoitus (*dominant purpose test*).

Johtuen yleiselle veronkiertolausekkeelle monesti annetusta enemmän tai vähemmän avonaisesta muodosta, tarkentuu sen sisältö vasta soveltamiskäytännössä. Yhteisenä tekijänä useimmille yleisille veronkiertolausekkeille on kuitenkin seuraavien kolmen kriteerin täytyminen: 1.) verovelvollinen saavuttaa jonkin perusteettoman veroetuuden, 2.) verovelvollisen toimille ei ole liiketoiminnallisia perusteita tai ne ovat vähäisiä sekä 3.) illojaliteetti lainsäädäntöä ja lain tarkoitusta kohtaan.⁴⁵ Vaikka veron kiertämisen tunnistamisessa on olennaista tarkastella, onko verovelvollisen tarkoituksena ollut toimia lain tarkoituksen vastaisesti, on arviointi *tarkoituksen* subjektiivisesta luonteesta riippumatta

⁴² Knuutinen 2009, s. 201.

⁴³ Knuutinen 2009, s. 204.

⁴⁴ Knuutinen 2009, s. 205.

⁴⁵ Banoun 2003, s. 298.

objektiivista. Näin ollen sekä perusteettoman veroedun saavuttamisen että verovelvollisen tarkoituksen arviointi on objektiivista perustuen ulkoisesti havaittaviin seikkoihin. Verovelvollisen subjektiivisella mielentilalla ei ole arvioinnissa merkitystä.

Kun yleiset veronkiertolausekkeet ovat soveltamisalaltaan varsin laajoja ja ne voivat tulla sovellettavaksi laajimmillaan mihin tahansa veron kiertämistilanteeseen ja soveltua minkä tahansa verolajin tulkintaan, ovat erityiset veronkiertolausekkeet soveltamisalaltaan täsmällisempiä. Ne voivat tulla sovellettavaksi vain tietyissä verolaeissa tai tiettyjen verosäännöksiä kohdalla.⁴⁶ Erityisiä veronkiertosäännöksiä voitaneen kuvata täsmäläkkeeksi tietyn aihekokonaisuutta koskevan veron kiertämisen ongelman ratkaisemiseksi. Usein kyse lienee siitä, että oikeus- tai verotuskäytännössä on noussut esiin tietty veronkiertämistilanne, jota yleinen veronkiertosäännös ei kata tai jota on tarkoituksenmukaisempaa säädellä omalla erityisnormilla.

On jossain määrin epäselvää, mikä on erityisen ja yleisen veronkiertolausekkeen soveltamisalojen suhde. *Lex specialis* -säännön mukaisesti erityisen säännöksen tulisi olla ensisijainen yleiseen nähden. Siten olisi johdonmukaista, että mikäli erityisen ja yleisen veronkiertolausekkeen soveltamisalat ovat päällekkäisiä, tulisi vain erityisen veronkiertolausekkeen tulla sovellettavaksi. Tämä tarkoittaisi sitä, että mikäli erityinen veronkiertosäännös ei tulisi tällaisessa tilanteessa sovellettavaksi, ei myöskään yleinen veronkiertosäännös voisi tulla sovellettavaksi. Tilanne on eri, jos verovelvollisen toimi ei ylipääntään kuulu erityisen veronkiertosäännöksen soveltamisalaan. Tällöin on toki mahdollista, että yleinen veronkiertosäännös tulee sovellettavaksi.⁴⁷

⁴⁶ Knuutinen 2009, s. 207.

⁴⁷ Ks. Knuutinen 2009, s. 208.

2 VERON KIERTÄMINEN JA VEROKIERTOSÄÄNNÖKSET HYVÄN VEROJÄRJESTELMÄN VALOSSA

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksilla tarkoitetaan sellaisia kriteereitä tai vaatimuksia, joita tavoiteltavana pidettävältä verojärjestelmältä odotetaan⁴⁸. Kyse on pysyvistä arvoista, jotka säilyttävät merkityksensä, vaikka toimintaympäristö ja sitä koskevat lainsäädökset muuttuvat. Adan Smith, jota voidaan pitää vero-oikeuden oppi-isänä, antoi verotukselle neljä periaatteellista tavoitetta. Nämä olivat equality, certainty, convenience of payment sekä economy of collection. Sittemmin hyvän verojärjestelmän tavoitteiksi on katsottu tehokkuus, neutraalisuus, oikeudenmukaisuus, oikeusvarmuus, selkeys, yksinkertaisuus, hallinnollinen edullisuus, symmetrisyys, joustavuus, sisäinen ja ulkoinen integroitavuus sekä kansainvälinen nivELYTYVYYS ja kilpailukyky⁴⁹.

Hyvän verojärjestelmän tavoitteet tulee ymmärtää poliittisina päämäärinä, joita vasten verojärjestelmää luodaan⁵⁰. Hyvän verojärjestelmän tavoitteilla ei lähtökohtaisesti sen sijaan ole välitöntä sijaa soveltamistilanteessa verolainsäädännön tulkintatilanteessa. Verolainsäädännössä on saatettu tietoisestikin poiketa näistä tavoitteista johtuen filosofista tai poliittisista syistä, jolloin tavoitteella ei voida ohittaa nimenomaista lainsäädännön tarkoitusta. Heti tämän todettua, on syytä muistaa, että lain tulkinta ei ole muusta yhteiskunnasta erillään olevaa ratkaisutoimintaa vaan myös ensisilmäyksellä ei-oikeudellisella materiaalilla saattaa olla vaikutusta kiperässä tulkintatilanteessa. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ei voi myöskään täysin erottaa oikeusperiaatteista. Päinvastoin oikeusperiaatteet ovat tilannesidonnaisia ratkaisuperusteita, jotka ovat kietoutuneet yhteen taustalla niiden taustalla olevien yhteiskunnallisten tavoitteiden tai arvojen kanssa⁵¹. Esimerkiksi verotuksen neutraalisuus ja oikeudenmukaisuus (veronmaksukykyisyysperiaate) ovat sekä poliittisia tavoitteita että oikeusperiaatteita⁵². Näin ollen myös hyvän verojärjestelmän ominaisuuksilla voi olla sijansa päätöksenteon ohjenuorana.

⁴⁸ Myrsky 2013, s. 131.

⁴⁹ Knuutinen 2009, s. 33–34. Ks. Myös Saarinen 2016, s. 201–206.

⁵⁰ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 15.

⁵¹ Knuutinen 2019.

⁵² Wikström 2006, s. 114.

Veronkiertolausekkeen soveltamisedellytysten täyttymisen arviointia voidaan pitää tasapainoiluna eri suuntiin vaikuttavien intressien ja tavoitteiden välillä. Usein kyse on elinkeinopoliittisten tavoitteiden sekä valtion fiskaalisten intressien yhteensovittamisesta huomioiden samalla yhteiskunnalliset arvot, kuten verotuksen oikeudenmukaisuuden, oikeusvarmuuden ja tehokkuuden vaatimukset⁵³. Nämä arvot eivät käy suoraan ilmi veronkiertolausekkeesta itsestään, mutta ne tulee huomioida veronkiertolauseketta tulkittaessa. Johtuen veronkiertosäännöksen avoimesta kirjoitustavasta, ovat vastakkaiset tulkintasuositukset mahdollisia. Lain tulkinnassa ei ole kiinteitä sääntöjä, jotka määrittäisivät eri näkökulmille erilaiset painoarvot. Täten lain soveltajan on tehtävä arvostusvalinta.⁵⁴ Voidaan sanoa, että veron kiertämisen kohdalla politiikka on siirtynyt lainsäädäntövaiheesta lainsoveltamisen tasolle. Ilmiötä kuvaavaa onkin se, että useat veron kiertämistä koskevat erimielisyydet päätyvät Suomessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi ja sielläkin ratkaisut ovat äänestysratkaisuja. Uskon, että eri näkemyksiä selittävät laintulkitsijoiden erilaiset arvopohjat⁵⁵. Juridiikkaa ja politiikkaa ei voi täysin erottaa toisistaan. Tällöin on erityisen tärkeää pohtia niitä arvoja, joita annamme hyvälle verojärjestelmälle.

Seuraavaksi käyn läpi hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ja pyrin tarkastelemaan, miten veron kiertäminen ja veron kiertämisen estämiseksi käytettävät veronkiertolausekkeet näyttäytyvät näiden ominaisuuksien valossa. Tuon esille niitä reunaehtoja, joita hyvän verojärjestelmän ominaisuudet asettavat veron kiertämisen tunnistamiselle. *Knuutisen* väitöskirjaa⁵⁶ mukailten, hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiksi olen valinnut oikeudenmukaisuuden, oikeusvarmuuden sekä tehokkuuden.

2.1 Oikeudenmukaisuus

Verojärjestelmän voidaan olettaa olevan rationaalisen lainsäätäjän suunnittelema kokonaisuus, jonka avulla pyritään tiettyihin tavoitteisiin. Verotusjärjestelmä täyttää sille an-

⁵³ Ks. Saarinen 2016, s. 261.

⁵⁴ Knuutinen 2019.

⁵⁵ Välillä tulkinnassa myös nojaututtaneen ns. seurausharkintaan arvioimalla eri ratkaisumahdollisuuksien seurauksia ja valitsemalla parhaimmat seuraukset. Toki tällöinkin ratkaisu tehdään laintulkitsijan arvostusten pohjalta.

⁵⁶ Reijo Knuutinen 2009: ”Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijointusinstrumentit”.

netut tavoitteet ja kerää tarvittavan veroeuromäärän jakamalla verorasituksen *oikeudenmukaiseksi katsomallaan tavalla* verovelvollisten kesken.⁵⁷ Oikeudenmukaisen verotuksen voi katsoa olevan edellytys toimivalle verojärjestelmälle. Historia osoittaa, että ihmisten epäoikeudenmukaiseksi kokema verojärjestelmä on aiheuttanut ”verokapinoita”, joiden myötä vanhoja valtioita on kaatunut ja uusia syntynyt. Voidaan sanoa, että ilman oikeudenmukaista verotusta ei ole valtiota. Oikeudenmukaisuutta voi tarkastella ainakin seuraavista näkökulmista: verorasituksen oikeudenmukaisena jakautumisena verovelvollisten kesken, verovelvollisten yhdenvertaisena kohteluna, kilpailuneutraliteettina sekä verotusvallan oikeudenmukaisena jakautumisena verovelvollisten kesken.

Median käymässä keskustelussa veron kiertäminen näyttäytyy yleensä nimenomaan oikeudenmukaisuuden loukkauksena: veroja kiertävä verovelvollinen ei vastaa omasta verovastuustaan, minkä seurauksena syntyy verovajetta. On kuitenkin syytä tarkentaa, mitä oikeudenmukaisella verotuksella tarkoitetaan. Oikeudenmukaisuutta tarkastellaan verotuksessa usein vertikaalisessa ja horisontaalisessa ulottuvuudessa. Vertikaalisessa ulottuvuudessa on kyse siitä, miten verorasitus jakaantuu erilaisessa tilanteessa olevien verovelvollisten kesken. Horisontaalisessa ulottuvuudessa taas tarkastellaan, miten verorasitus jakaantuu samanlaisessa tai vastaavassa tilanteessa olevien verovelvollisten kesken.⁵⁸ Tyypillisesti tilanteiden erilaisuutta arvioidaan tuloverotuksessa verovelvollisen saamien tulojen perusteella. Tällöin kyse on siitä, että saman verran tuloa saavia tulee tulo muodosta ja lähteestä riippumatta verottaa samalla tavalla⁵⁹.

Vertikaalinen oikeudenmukaisuus on eräänlaista poliittista oikeudenmukaisuutta, jolle on vaikea esittää objektiivista mittapuuta: oikeudenmukaista on se, mitä poliittisessa ja demokraattisessa lainsäädäntöprosessissa oikeudenmukaiseksi katsotaan. Kysymys on erilaisten intressien tasapainottamisesta, minkä seurauksena syntyy verolainsäädös, joka ei sellaisenaan vastaa kenenkään käsitystä oikeudenmukaisuudesta. Kysymys onkin suhteellisesta ja sovitusta oikeudenmukaisuudesta, johon ei ole löydettävissä tieteellisesti perusteltua oikeaa vastausta.⁶⁰ Vertikaalisessa tarkastelussa verosäännös ei saa legitiimiyyttä

⁵⁷ Saarinen 2016, s. 640.

⁵⁸ Knuutinen 2009, s. 40.

⁵⁹ Knuutinen 2009, s. 41.

⁶⁰ Knuutinen 2009, s. 40-41.

säännöksestä itsestään vaan siitä prosessista, jonka päätteeksi säännös on muodostunut. Kyse on siten varsin lakipositivistisesta näkökulmasta.

Vertikaalista oikeudenmukaisuutta koskeva keskustelu saa sytykkeensä siitä, että oikeudenmukaisuuden katsotaan usein edellyttävän, että tilanteissa olevia verovelvollisia verotetaan eri tavalla. Mikäli verotus perustuisi etuperiaatteelle, taikka verovelvollisuus täytettäisiin maksamalla vero könttäsummana, olisi kysymys vertikaalisesta oikeudenmukaisuudesta turha. Olennaista on huomata, että vertikaalista oikeudenmukaisuutta koskeva keskustelu on alisteista kysymykselle, tulisiko erilaisessa tilanteessa olevia ylipäänsä verottaa eri lailla. Vasta kun verojärjestelmän oikeudenmukaisuuden katsotaan edellyttävän erilaisessa tilanteessa olevien verovelvollisten erilaista verokohtelua, avautuu keskustelu sille, missä määrin taikka millä tavoin erilaisissa tilanteissa olevia tulisi verottaa eri tavoin.

Horisontaalisessa suhteessa oikeudenmukaisuutta tarkastellaan samanlaisessa tai vastaavanlaisessa tilanteessa olevien kesken. Lähtökohtaisesti samanlaisessa tai vastaavanlaisessa tilanteessa olevia tulisi verottaa samalla tavalla. Ongelmana on kuitenkin usein tunnistaa, milloin verovelvollisten voidaan katsoa olevassa samanlaisessa tilanteessa, jotta heidän verokohtelua voidaan arvioida horisontaalisessa ulottuvuudessa⁶¹. Voidaan esimerkiksi kysyä, tulisiko tilanteiden samanlaisuutta arvioida mahdollisuuksien samanlaisuutena vai toteutuneena samanlaisuutena. Tulisiko esimerkiksi kahta samanlaiset valmiudet omaavaa verovelvollista verottaa samalla tavalla, vaikka heidän toteutuneessa tulonsaannissa olisikin eroja? Onhan molemmilla – ainakin periaatteessa – ollut samanlaiset tulonhankintamahdollisuudet ja tästä näkökulmasta olisi epäoikeudenmukaista verottaa paremmin tienaavaa ankarammin kuin vähemmän tienaavaa.

Usein vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa todetaan, verolainsäädännön tehtävänä ei ole periaatteessa säännellä tai ohjata verovelvollisen toimintaa vaan ainoastaan liittää vero-seuraamukset sellaiseen toimintaan, jota verovelvollinen taloudellisen edun saamiseksi harjoittaa⁶². Tällöin verotuksen oikeudenmukaisuuden katsotaan toteutuvan parhaiten, kun verojärjestelmä mahdollisimman vähän vaikuttaa verovelvollisen käyttäytymiseen.

⁶¹ Musgrave 1967, s. 45.

⁶² Ks. esim. Andersson 2006, s. 7.

Verotuksen tulee olla tällöin neutraalia sekä vertikaalisesta että horisontaalisesta tarkastelukulmasta. Vastakkaista näkökulmaa edustaa se, että verojärjestelmän tulisi ohjata verovelvollisten käyttäytymistä ja näin mahdollisesti oikaista neutraalin verotuksen synnyttämää epäoikeudenmukaisuutta. Esimerkiksi pikavippien myöntämistä voidaan pitää josain määrin arveluttavana liiketoimintana: kysymys on usein luoton antamisesta pahasti velkautuneelle, joka ei kykene saamaan lainaa pankista maksuhäiriömerkinnän vuoksi. Voidaan kysyä, tulisiko verotuksen avulla hillitä tällaista liiketoimintaa. On toki hyvä huomata, että verotus ei ole ainoa – eikä usein myöskään paras keino – vaikuttaa verovelvollisten käyttäytymiseen. Suomalaisessa veropolitiikassa suuntauksena on ollut siirtyminen ohjaavasta verotuksesta kohti neutraalia verotusta⁶³.

Lain soveltamisen tasolla horisontaalinen oikeudenmukaisuus näyttäytyy muodollisesta näkökulmasta. Tällöin muodollisesti eli juridisesti samanlaisia tapauksia verotetaan samalla tavalla. Kysymys on siten verovelvollisten yhdenmukaisesta kohtelusta. Sen sijaan materiaallinen oikeudenmukaisuus täyttyy vain, mikäli itse lainsäädäntö oikeudenmukainen. Lähtökohtaisesti lainsoveltajan tehtävä ei ole muuttaa materiaalisesti epäoikeudenmukaista säännöstä vaan se on lainsäätäjän tehtävä.⁶⁴ Juridisen ja materiaallisen oikeudenmukaisuuden välistä jännitettä voi kuvata sanoilla, että ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä, mutta tämä ei tarkoita sitä, että itse laki kohtelee ihmisiä yhdenmukaisella tavalla⁶⁵.

Mikäli verovelvollinen veroja kiertämällä kykenee keventämään verorasitustaan pienemmäksi kuin lainsäätäjällä on tarkoittanut, on tämä osoitus epäoikeudenmukaisesta lopputuloksesta. Tällöin verorasitus ei vastaa sitä, mitä lainsäätäjällä on katsonut oikeudenmukaiseksi⁶⁶. Veronkiertämisessä verovelvollinen pyrkii muuttamaan verorasitustaan pienemmäksi kuin se samanlaisessa tilanteessa olevalla on ja maksamatta jäänyt vero tulee verotuksen nollasummaluonteesta johtuen ainakin pidemmällä aikavälillä toisten maksettavaksi. Kysymys on siten sekä vertikaalisen että horisontaalisen oikeudenmukaisuuden

⁶³ Saarinen 2016, s. 202.

⁶⁴ Knuutinen 2009, s. 43.

⁶⁵ Knuutinen 2009, s. 42.

⁶⁶ Toki tilanne voi olla se, että lain tarkoitus on epäselvä tai monitulkintainen. Välillä kysymys on aukko-tilanteessa, jolloin tarkoitusta ei ole mahdollista konstruoida, kun laki ei yksinkertaisesti lausu mitään tarkasteltavana olevasta asiasta.

rikkomuksesta. Lisäksi, mikäli verovelvollisen on mahdollista manipuloida hänelle koituvaa verorasituksen määrää, on tämä omiaan heikentämään ihmisten kokemaa kunnioitusta vero- ja oikeusjärjestelmää kohtaan. Verojärjestelmän ei tule tässä mielessä olla supermarketti, jossa verovelvollinen voi itse valikoida, minkä verran hän haluaa veroja vastattavakseen. Hyvän verojärjestelmän ominaisuutena voidaankin pitää sitä, että veron kiertäminen ei ole helppoa.

Verotuksen oikeudenmukaisuutta voidaan myös tarkastella valtioiden verotusvallan jakautumisen näkökulmasta. Tällöin verotus on oikeudenmukaista, mikäli verotusvalta kohdentuu sille valtiolle, jolle sen on tarkoitettu kuuluvan ja toisaalta, että tämä jakoperuste koetaan valtioiden välillä oikeudenmukaiseksi.⁶⁷ Mikäli valtiolle aiheutuu kansainvälisen veron kiertämisen yhteydessä verotulojen menetys, se ei vastaa näkemystä verotusoikeuden oikeudenmukaisesta jakautumisesta valtioiden välillä.⁶⁸ Veron kiertämisen näkökulmasta oikeudenmukaisen verotusvallan jakautuminen tulee ymmärtää siten, että verovelvollinen ei pysty keinotekoisin järjestelyin vaikuttamaan, missä valtiossa hän haluaa näyttää verotettavan tuloksensa.

Veronkiertolausekkeet tukevat verotuksen oikeudenmukaisuutta rajoittamalla verovelvollisten mahdollisuuksia manipuloida itselleen koituvaa verorasitusta. Veronkiertolausekkeen avulla voidaan varmistaa, että lainsäätäjän oikeudenmukaiseksi katsoma verorasitus toteutuu eri verovelvollisten sekä erilaisten toimintatapojen välillä⁶⁹. Veronkiertolausekkeiden avulla voidaan varmistaa, että tavoiteltu ja toteutunut verorasitus olisivat lähempänä toisiaan⁷⁰. Mikäli korrelaatiota ei ole tavoitellun ja kertyneen verorasituksen välillä, heikentää tämä olennaisesti parlamentin kykyä harjoittaa veropolitiikkaa.

⁶⁷ Ks. Knuutinen 2019.

⁶⁸ Saarinen 2016, s. 265.

⁶⁹ Saarinen 2016, s. 263.

⁷⁰ Tässä kohtaa on syytä huomauttaa, että veron kiertämisen ei ole suinkaan ainoa syy, miksi verotuloja jää kertymättä. Veroja voi jäädä kertymättä konkurssien ja muista syistä johtuvien maksuhäiriöiden johdosta sekä veropetosten ja muun vilpillisen toiminnan takia

2.2 Oikeusvarmuus

Oikeusvarmuus tarkoittaa oikeusjärjestykseen perustuvan päätöksenteon ennakoitavuutta⁷¹. Veroratkaisun on suurella todennäköisyydellä oltava lainmukainen ja verovelvollisen on kyettävä ennakoimaan ratkaisu⁷². Oikeusvarmuus palvelee jatkuvuutta, kansalaisten muodollista yhdenvertaisuutta lain edessä ja yhteiskuntasuhteiden ennalta-arvattavuutta⁷³. Mikäli lainsoveltamisratkaisu vaihtelevat satunnaisesti, käy yksilön oman elämän hallinta ja suunnittelu mahdottomaksi. IMF:n ja OECD:n maaliskuussa 2017 julkaisema raportti *Tax Certainty*⁷⁴ keskittyi erityisesti siihen, miten verotukseen liittyvä epävarmuus voi vaikuttaa kansainväliseen kauppaan ja sijoitustoimintaan, ja sitä kautta myös taloudelliseen kehitykseen ja kasvuun. Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus on myös mainittu verotusta koskevinä tavoitteina pääministeri Sipilän hallitusohjelmassa⁷⁵.

Oikeusvarmuuden ilmentymä vero-oikeudessa on lakisidonnaisuuden vaatimus, jota voidaan pitää kenties kaikkein tärkeimpänä vero-oikeudellisena periaatteena⁷⁶. Vaatimuksen taustalla on länsimainen oikeusvaltioajattelu, joka korostaa yksilön oikeussuojaa paitsi toista yksityistä niin myös julkista valtaa vastaan⁷⁷. Lakisidonnaisuuden vaatimuksen ytimenä on, että verottamisen tulee perustua lakiin – ei veroa ilman lakia⁷⁸. Taustalla vaikuttaa paroni de Secondantin eli Montesquieun vallan kolmijako-oppi. Verottamisessa on kysymys merkittävästä tunkeutumisesta verovelvollisen omaisuudensuojaan⁷⁹, minkä on katsottu edellyttävän, että tällöin veron voi asettaa vain sellainen elin, jonka asettamiseen yksilö voi vaikuttaa. ”*No tax without representation*”. Tämän mukaisesti verottamiseen vaadittavien lakien säätäminen kuuluu kansan valitsemalle parlamentille. Veroja ei voida asettaa käyttämällä viranomaisen toimeenpanovaltaa, eikä myöskään harjoittamalla tuomivaltaa.⁸⁰

⁷¹ Nikula 2018, <https://www.edilex.fi/uutiset/55588>.

⁷² Knuutinen 2015, s. 816.

⁷³ Aarnio 1989, s. 18.

⁷⁴ *Tax Certainty*. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers.

⁷⁵ Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma ”Ratkaisujen Suomi”, 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015, liite 1 (Verotuksen kärkitavoitteet vaalikaudella).

⁷⁶ Knuutinen 2015, s. 813.

⁷⁷ Ks. Aulis Aarnio 2002, s. 3.

⁷⁸ Lakisidonnaisuuden vaatimus on mainittu Perustuslain 81 §:ssä. Vastaava säännös tai periaate löytyy useiden valtioiden oikeusjärjestelmistä. Näin Knuutinen 2019.

⁷⁹ Tämä on näkynyt aiemmin Suomessa mm. siinä, että verolait tuli hyväksyä kahden kolmasosan enemmistöllä eduskunnassa. Ks. Niskakangas 2011, 21.

⁸⁰ Knuutinen 2009, s. 47.

Veron kiertäminen voidaan lakisidonnaisuuden vaatimuksen näkökulmasta määritellä toiminnaksi, jossa verovelvollinen pyrkii verohuojennuksen sanamuodon mukaiseen soveltamisalan saavuttamiseen käyttämällä oikeudelliselta muodoltaan oikeaoppista, mutta tosiasialliselta sisällöltään keinotekoisia järjestelyjä veroetuuksien saamiseksi⁸¹. Tarkoituksena on siten, että järjestely näyttäisi veronormin sanamuodon mukaisesti täyttävän veroetuuden saamisen edellytykset, mutta kysymys on tosiasiasa lain tarkoituksen vastaisesta toimesta. Tällöin oikeustoimen muoto ja sisältö ovat ristiriidassa.

Lakisidonnaisuuden asettaa verolainsäädännölle tarkkuutta koskevia vaatimuksia. Useissa valtioissa katsotaan, että kaikki ne olennaiset elementit, joihin verotus perustuu, on sisällytettävä lakiin. Käytännössä lainsäädännöltä vaadittava tarkkuus vaihtelee suuresti. Osa maista on omaksunut runsaslukuisen pikkutarkan lainsäätämistekniikan, osa taas harvalukuisemman ja enemmän tulkinnanvaraa jättävän lainsäätämistekniikan. Runaslukuisen ja avoimempi lainsäätämistekniikan voisi äkkiseltään katsoa olevan parempi vaihtoehto oikeusvarmuuden näkökulma. Sen heikkoutena on kuitenkin runsaasta lainsäädännöstä johtuva vaikea lainsäädösmateriaalin hallittavuus, mikä ei ole oikeusvarmuuden kannalta toivottavaa. Harvalukuinen ja avonainen lainsäätämistekniikka on sen sijaan helpommin hallittavissa, mutta se siirtää lain tulkintapainetta lainsoveltamistasolle, mikä ei ole vallan kolmijako-opin kannalta toivottavaa.⁸²

Kuten todettu, veroja ei tule vallan kolmijako-opin mukaan asettaa tuomiovallan avulla. On kuitenkin huomioitava, että lainsoveltamistasolla kyetään lainsäätäjää nopeammin reagoimaan yhteiskunnan muutoksista aiheutuviin verolainsäädännön muutospaineisiin. Yhteiskunta muuttuu kiihtyvällä vauhdilla: uusia tulonhankintakeinoja ilmaantuu, taloudelliset instrumentit muuttuvat, kansainvälinen verokilpailu lisääntyy ja veropolitiikka muuttuu taloussuhdanteen ja poliittisen ilmapiiriin mukaan. Näihin muutoksiin kyetään uudistusvauhdin kiihtyessä nopeinten vastaamaan lainsoveltamistasolla. Mielestäni on selvää, että verojärjestelmää ei kyetä sopeuttamaan näihin muutoksiin lainsäädännön keinoin. Jatkossa lakisidonnaisuuden vaatimus tulee saamaan uudenlaisen rajatumman merkityksen.

⁸¹ Saarinen 2016, s. 638.

⁸² Ks. Knuutinen 2009, s. 47–48.

Mikäli veron kiertämiseen katsotaan aiheelliseksi puuttua lainsäädännön tasolla, tulisi lainsäätäjän ex ante kyettävä ennakoimaan verovelvollisen veronkiertomahdollisuudet. Tällöin veronkiertomahdollisuudet tulisi eliminoida itse verosäännöstä muotoiltaessa sisällyttämällä siihen erityisiä soveltamisedellytyksiä⁸³. Sen sijaa, mikäli veron kiertämiseen päätetään puuttua lainsoveltamisen tasolla sisällyttämällä lainsäädäntöön veronkiertolauseke, painottuu veron kierron ehkäisemisessä ex post -näkökulma. Tällöin avoimien edellytysten täytyessä (1.) verovelvollinen saavuttaa jonkin perusteettoman veroetuuden, 2.) verovelvollisen toimille ei ole liiketoiminnallisia perusteita tai ne ovat vähäisiä sekä 3.) illojaliteetti lainsäädäntöä ja lain tarkoitusta kohtaan) verovelvollisen toimissa voidaan katsoa olevan kyse veron kiertämisestä.

Kun tarkastellaan veronkiertolausekkeen soveltamisriskin jakautumista verovelvollisen ja veronsaajan välillä niin veronkiertolausekkeet suosivat yleensä yksipuolisesti veronsaajaa. Veronkiertolausekkeen soveltamisessa ollaan avoimessa tulkintatilanteessa. Tällöin on yleensä argumentteja sekä veronkiertolausekkeen soveltamisen puolesta että puolesta, mikä heikentää verovelvollisen kykyä ennakoida verotusratkaisuja.⁸⁴ Veronkiertolausekkeitä sovellettaessa on tärkeää, että perustelut säännöksen soveltamiselle tai soveltamatta jättämiselle ovat riittävän objektiivisia. Tällöin kysymystä siitä, onko verovelvollinen saavuttanut lain tarkoituksen vastaisia veroetuja ja onko hänen toimilleen ollut liiketoiminnallisia perusteita, on arvioitava ulkoisesti objektiivisesti havaittavien seikkojen perusteella. Näin varmistutaan verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta sekä parannetaan veronkiertolausekkeiden soveltamiskäytännön ennakoitavuutta. Lisäksi veronkiertolausekkeiden avoimesta muodosta johtuen, tulisi veronkiertolausekkeitä soveltaessa kiinnittää erityistä huomiota perusteluihin. Oikeusvarmuus edellyttää, että mitä enemmän tulkinnassa nojaututaan avoimiin säännöksiin, sitä paremmin lainsoveltajan on perusteltava ratkaisunsa.⁸⁵

⁸³ Saarinen 2016, s. 638.

⁸⁴ Knuutinen 2019.

⁸⁵ Aarnio on kuvannut lainsäätäjän ja lainsoveltajan sekä samalla oikeusvarmuuden ja oikeudenmukaisuuden välistä suhdetta seuraavasti: Muotoajattelun liberalisoiminen ei voi tulla kysymykseen kehittymättömyydessä päätöksenteko- ja päätöksen perusteluyhteisöissä. Oikeusvarmuus kärsii, jos muodoista poiketaan herkästi eikä paneuduta itse harkintaprosessiin. Muodot ovat oikeusvarmuuden paras tae kehittymättömän ajatteluperinteen ja kaavamaisen oikeusvarmuuden oloissa. Mutta kun harkinta kehittyy, monipuolistuu ja avautuu ulospäin, voidaan myös muodoista joustaa oikeusvarmuuden kärsimättä. Oikeutta on silloin mahdollista luovalla ja luotettavalla tavalla kehittää tuomioistuimissa, siellä missä sen hidas, luontainen kehittyminen pitäisikin tapahtua.

Veronkiertolauseketta voi tarkastella voimassa olevan yhteiskuntatodellisuuden ja vallitsevan oikeusjärjestyksen välisen jännitteen varaventiilinä: Sikäli, kun lainsäädäntö ei kykene mukautumaan uusiin tilanteisiin, voidaan veronkiertolausekkeella tukita verojärjestelmän vuotokohtia. Kuinka pitkälle lainsoveltaja voi tässä mennä riippuu pitkälti, miten lainkäyttäjät ymmärtää suhteensa lainsäätäjään. Verotuksen tulee olla ennakoitavissa, eikä sitä voi koskaan perustaa vain oikeudenmukaisuusvaatimukseen. Päätöksenteon perustelu pelkäästään oikeudenmukaisuusnäkökohdilla ei eroa mielivallasta.

Johtuen verolainsäädännön ennakoitavuuden vaatimuksesta, lainsäädäntötyötä voidaan pitää erittäin haastavana. Kuten *Rosander* tuo väitöskirjassaan esille, talouden kehitys ja muiden valtioiden verojärjestelmien muutokset lisäävät haasteita kansallisessa vero-oikeudessa.⁸⁶ Muuttuva toimintaympäristö asettaa jatkuvasti uusia haasteita veron kiertämisen estämiselle.⁸⁷ Verolainsäädännön olisi kyettävä uudistumaan ja vastaamaan uusien vero-oikeudellisiin kysymyksiin, kun samaan aikaan verolainsäädännön tulisi olla ennakoitavissa. Erilaiset liiketoiminnassa olevat uudistumisen ja kokeiluluonteisuutta painottavat näkökulmat, kuten erityisesti start-up -genressä omaksuttu "fail fast. fail often"-mentaliteetti istuu huonosti lainsäädäntötyön ohjenuoraksi. Lainsäädäntötyössä on kysymys tasapainoilusta uudistumiskyvyn ja oikeusvarmuuden välillä.

Kielellisessä muodossa esitettyjen verosäännösten sisältöä joudutaan usein tulkitsemaan. Itse asiassa oikeudellisten säästöjen tulkinta on yhtä vanhaa kuin kirjoitettu laki⁸⁸. Lakisidonnaisuuden vaatimus korostaa sanamuodon mukaisen tulkinnan asemaa ensisijaisena tulkintakeinona. Useimmiten muulle lisätulkinnalle ei ole edes tarvetta. Aina ratkaisua ei kuitenkaan voida tehdä säännöstekstin muotoilussa käytettyjen sanojen yksiselitteisen merkityksen mukaan. Kieli ei ole kykeneväinen saavuttamaan oikeudellisten tapahtumien koko todellisuutta⁸⁹. Elämä on liian rikas ja ihminen liian oikullinen, jotta inhimillisen elämän ristiriidat voitaisiin vangita lakien sanoihin. Sikäli, kun laista on pyritty tekemään

⁸⁶ Näin Lönnblad 2018, s. 17 viitatessaan *Rosanderin* väitöskirjaan.

⁸⁷ Lönnblad 2018, s. 17.

⁸⁸ Summers 2000, s. 219.

⁸⁹ Lang 1998, s. 62.

täydellistä, ovat yritykset epäonnistuneet⁹⁰. Lisäksi on käytännössä mahdotonta muodostaa vero-oikeudelliset säännökset sanamuotonsa suhteen niin laajaksi, että kattaisivat sillä hetkellä tunnettujen lisäksi kaikki tulevatkin instrumentit ja transaktiotyypit⁹¹.

Verotuksen – ja oikeuden – perustuminen muotoihin lisää oikeusvarmuutta. Kysymys on ennen kaikkea siitä, että muotoihin tukeutuminen luo ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta, milloin verovelvollinen kykenee etukäteen arvioimaan toimiensa verotuksellista merkitystä.⁹² Vaikka verotus kohdistuu taloudelliseen toimintaympäristöön, veroseuraukset määrätään pääsääntöisesti yksityisoikeudellisen muodon perusteella⁹³. Muoto tarkoittaa oikeusilmiön systemaattista, päämäärätietoista ja tarkoituksellista esittämistapaa⁹⁴. Kun oikeusilmiön muoto on havaittu, valikoidaan tätä muotoa vastaava verosäännös, joka määrittää veroseuraamuksen. Lähtökohtaisesti vero-oikeus ei siis tukeudu ilmiön taloudelliseen sisältöön, vaan muoto on ratkaiseva.

Veronkiertolauseke on systeeminen poikkeus lähtökohtaan, jossa verotus perustuu muotoihin. Lauseketta sovellettaessa annetaan muodollisen oikeuden sijasta enemmän painoarvoa aineellisen oikeuden toteutumiselle. Yleisen veronkiertolausekkeen voi katsoa vahvistavan verotuksen oikeudenmukaisuutta samalla heikentäen soveltamiskäytännön ennakoitavuutta. On kuitenkin huomioitava, että veronkiertolausekettakin sovellettaessa verotusta ei toimiteta toimen taloudellisen sisällön perusteella vaan toimen taloudellista luonnetta paremmin kuvaavan oikeudellisen muodon perusteella. Veron kiertämisen ja verosuunnittelun välisellä rajalla liikutaan maastossa, jossa paikoin voi olla mahdotonta tietää etukäteen toimenpiteiden verokohtelua. Sinänsä lainsäätäjän ei tarvitse suojata verovelvollista tilanteissa, joissa hän ”kokeilee jäätä” tunnustelemalla veronkiertosäännöksen soveltamisrajoja. Ongelmallisempaa on, jos veronkiertosäännös tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa verovelvollinen ei ollut tietoinen soveltamisriskistä.

⁹⁰ Tällaisista ajatuksista on esimerkki Napoleonin Ranskan Code Civil, jonka oli tarkoitus olla tässä mielessä täydellinen laki. ”Lakini on turmeltu” kuvitellaan Napoleonin sanoneen, kun hän kuuli, miten lakia oli tulkittu. Ks. Aarnio 1989, s. 18.

⁹¹ Knuutinen 2009, s. 150.

⁹² Knuutinen 2009, s. 23–24.

⁹³ Knuutinen 2012, s. 3.

⁹⁴ Knuutinen 2009, s. 24.

Oikeusvarmuuden näkökulmasta on erityisen ongelmallista, että yleiset veronkiertolausekkeet, joilla lähtökohtaisesti voidaan puuttua rajoittamattomaan joukkoon verovelvollisen oikeustoimia, on kirjoitettu varsinaista verorasitusta implikoivaa normia yleisempään muotoon. Verorasitusta implikoiva normi on kuitenkin useimmiten kirjoitettu – valtion lainsäädännöllisteknisestä traditiosta riippumatta – varsin yksityiskohtaiseen muotoon indikoimaan toimenpiteen veroseuraamusta. Veronkiertämislauseke sen sijaan saattaa olla jätetty vain maininnaksi veroetuuden poistamiseen, mikäli kyse on veron kiertämisestä määrittelemättä, mikä on veron kiertämistä. Tällöin on *lex specialis* -säännön kannalta ongelmallista, että yleissäännös syrjäyttää erityissäännöksen. Erityiset veronkiertolausekkeet ovat myös ongelmallisia *lex specialis* -säännön näkökulmasta, mutta ne ovat oikeusvarmuuden kannalta siinä mielessä parempia, että niiden soveltamisala on yleisiä veronkiertolausekkeitä rajatumpi. Kuitenkin myös erityiset veronkiertosäännökset lisäävät järjestelmän monimutkaisuutta, mikä voi puolestaan luoda uusia mahdollisuuksia keinotekoisille järjestelyille.⁹⁵ Haastetta tuo myös se, että yleiset ja erityiset veronkiertolausekkeet saattavat olla soveltamisaloiltaan yhteneviä, jolloin oikeusvarmuutta syö veronkiertolausekkeiden kerrostuneisuus. Erityisten veronkiertosäännösten tarvetta perustellaankin sillä, ettei yleisillä veronkiertosäännöksillä voida aina puuttua ilmeisiin veronkiertotilanteisiin. Useissa maissa lainsäädäntö sisältää sekä yleisiä että erityisiä veronkiertolausekkeitä. Johtuen veronkiertolausekkeen hankalasta suhteesta oikeusvarmuuteen, on oikeuskirjallisuudessa paikoin katsottu sen olevan jopa legaliteettiperiaatteen vastainen⁹⁶.

2.3 Tehokkuus

Verotuksen tärkein tehtävä on tulojen kerryttäminen veronsaajalle. Tehokkaan verojärjestelmän tulee kerätä riittävä veroeuromäärä aiheuttaen mahdollisimman vähän kustannuksia veronsaajalle ja verovelvolliselle. Taloustieteellisessä näkökulmassa verojärjestelmän tehokkuudella tarkoitetaan sitä, että tarvittavat verot voidaan kerätä mahdollisimman pienin tehokkuustappioiden. Tehokkuustappioilla tarkoitetaan verotuksen aiheuttamien ta-

⁹⁵ Ks. Knuutinen 2009, s. 207–208.

⁹⁶ Ks. *Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Juristförlaget, Stockholm 1995

lousyksiköiden valintojen muutosten hyvinvointiseurauksia. Verotuksen hyvinvointitappion voi katsoa olevan sitä suurempi, mitä voimakkaampi valintamuutos on.⁹⁷ Hyvinvointitappioiden minimoimiseksi verotuksen tulisi olla neutraalia laajoine veropohjineen, mutta mataline veronkantoineen⁹⁸. Neutraalin verotuksen taustalla on ennen kaikkea se ajatus, että talouden katsotaan toimivan parhaiten silloin, kun julkinen valta puuttuu siihen mahdollisimman vähän⁹⁹. Neutraali verojärjestelmä on myös yleensä yksinkertaisempi ja siten käytännössä helpommin hallittavissa kuin ohjausvaikutuksiin pyrkivä verojärjestelmä.¹⁰⁰ Poikkeaminen verotuksen neutraalisuusperiaatteesta on osoitus ohjaavasta verotuksesta, jonka tulisi liittyä lähinnä tulonjakoon ja ulkoisvaikutuksiin, kuten yritysten ja kotitalouksien valintojen ohjaamiseen ympäristökysymyksissä.¹⁰¹ On huomioitava, että täysin neutraalia verotusta ei ole olemassa, sillä verotus vaikuttaa joka tapauksessa yleiseen hintatasoon ja paikoin myös suhteelliseen hintatasoon.¹⁰²

Yritysjärjestelydirektiivin taustalla vaikuttavat korostuneesti verojärjestelmän tehokkuustavoitteet. Valtioiden rajat ylittävien yritysjärjestelyjen verotusta on pidetty esteenä yhteismarkkinoiden toiminnalle, minkä vuoksi on ollut tarve direktiivin myötä luoda yhtenäiset verotuksellisesti neutraalit säännökset. Yritysjärjestelydirektiivin merkitys koskee myös kansallisia yritysjärjestelyitä, sillä direktiivin mukaisia verotusperiaatteita noudatetaan monessa maassa myös kansallisissa yritysjärjestelyissä.¹⁰³

On hyvä muistaa, että mitä enemmän julkiselle sektorille annetaan tehtäviä, sitä korkeammaksi käy verotuksen kokonaistaso¹⁰⁴. Verotuksen lisäkiristys jo ennestään korkealta tasolta aiheuttaa enemmän hyvinvointitappiota, kuin saman suuruinen korotus tilanteessa, jossa lähtötaso on matala.¹⁰⁵ Jotta valtion verotusoikeus toteutuisi tehokkaasti, tulee verotusjärjestelmä suunnitella yhtenä kokonaisuutena, jossa kullakin verolla on oma tehtävänsä.¹⁰⁶

⁹⁷ Niskakangas 2011, s. 68.

⁹⁸ Suomen yritysveropohjaa on pidetty varsin laajana, kun mittarina pidetään verovapaiden tulojen määrää EVL:n mukaisessa verotuksessa. Näin Suomen keskuskauppakamari 2010, s. 28.

⁹⁹ "When government - in pursuit of good intentions - tries to rearrange the economy, legislate morality, or help the special interests, the costs come in inefficiency, lack of innovation, and loss of freedom. Government should be a referee, not an active player". Näin Milton Friedman (lainattu teoksesta Wisa M. Sääski Keskitalo 2012, s. V.

¹⁰⁰ Myrsky 2013, s. 82.

¹⁰¹ VATT: hyvän veropolitiikan periaatteet, s. 5.

¹⁰² Ks. Niskakangas 2011, s. 53.

¹⁰³ Saarinen 2016, s. 665.

¹⁰⁴ Niskakangas 2011, s. 15.

¹⁰⁵ Myrsky 2013, s. 85.

¹⁰⁶ Jonkinlaisena lähtölaukauksen neutraalin verotukset tavoitteen korostamiselle voidaan pitää Reaganin suurta verouudistusta vuonna 1986.

Hyvälle verojärjestelmälle kuuluva ominaisuus tehokkuus toimii reunaehtona oikeudenmukaisuudelle ja oikeusvarmuudelle. Kysymys on verojärjestelmälle asetettujen tavoitteiden häiriöttömästä toteutumisesta. Verot määrätään ja peritään siten, että lain edellyttämä verotus toteutuu kaikkien kohdalla. Hyvä verojärjestelmä on kustannustehokas. Hallinnollinen tehokkuus tarkoittaa, että lainmukainen verotus toteutetaan mahdollisimman matalin kustannuksin. Tehokkuuden näkökulmasta lainsäädännön tulisi olla selkeää ja yksinkertaista ja, koska uusi lainsäädäntö aiheuttaa kustannuksia, olisi lainsäädännön pysyvyys tavoiteltavaa.¹⁰⁷ Kansainvälisesti verouudistuksissa on korostettu verojärjestelmän yksinkertaisuutta.¹⁰⁸ Usein oikeudenmukaisuus näyttää olevan ristiriidassa verotuksen tehokkuusvaatimuksen kanssa. Mikäli pyritään ns. ”millimetrioikeudenmukaisuuteen”, mikä huomioisi täydellisesti verovelvollisen maksukyvyyn, kasvavat myös hallinnolliset kustannukset, kun säännöksiä noudattamista seurataan¹⁰⁹.

Verotuksen tehokkuutta voidaan arvioida myös siten, kuinka paljon verotuksen toimittamiseen veroviranomainen tarvitsee käyttää kustannuksia. Suomessa Verohallinnon kustannukset ovat alle yhden prosentin verojen tuotosta.¹¹⁰ Samoin on arvioitava, kuinka paljon verolainsäädännön noudattaminen aiheuttaa kustannuksia verovelvolliselle. Suomea koskevia arvioita kustannuksista ei ole tiedossa. Yhdysvalloissa verotuksesta yrityksille aiheutuvat kustannukset ovat eräiden arvioiden mukaan viisi kertaa suuremmat kuin verohallinnolle aiheutuvat kustannukset¹¹¹.

Veron kiertäminen aiheuttaa lyhyellä aikavälillä verotulojen menetystä, kun verovelvollinen kykenee manipuloimaan hänelle koituvaa verorasitusta. Samalla veron kiertäminen aiheuttaa resurssien epätarkoituksenmukaista jakautumista, kun verovelvollinen tekee transaktioita joko yksinomaan tai pääasiallisesti verotuksellisista syistä. Tällöin liiketoiminnallisestiärkevimmät liiketoimet jäävät toteutumatta, mikä on osoitus verotuksen aiheuttamasta hyvinvointitappiosta. Toki on muistettava, että mikäli verotus olisi jo lähtötilanteessa neutraalia, ei verovelvollisen olisi motiivia kiertää veroja. Veronkiertäminen

¹⁰⁷ Niskakangas 2011, s. 67.

¹⁰⁸ Myrsky 2013, s. 80.

¹⁰⁹ Niskakangas 2011, s. 66–67.

¹¹⁰ Niskakangas 2011, s. 67.

¹¹¹ Tuomala 2009.

myös monimutkaistaa verolainsäädäntöä, mikä taas lisää verotuksesta sekä verovelvolliselle että verohallinnolle aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia.¹¹² Lähtökohtaisesti yritysten tulisi voida keskittyä liiketoiminnan pyörittämiseen ja kehittämiseen. Veroviranomaisen ja verokonsulttien kanssa keskustelu on pois ydinliiketoiminnasta ja veroasioiden pohtiminen tässä mielessä ei tuota yhteiskunnalle lisäarvoa.

Toisaalta on huomioitava ne rajat, jotka verotuksen tehokkuus myös asettaa veron kiertämiseen puuttumiselle. Oikeustilan tulisi olla selvä siten, että verovelvollinen kykenee arvioimaan etukäteen ne tilanteet, jotka luokitellaan veron kiertämiseksi. Liiallinen oikeusriski on omiaan vähentämään taloudellista aktiivisuutta. Lisäksi veron kiertämisen tunnistaminen syö poikkeuksellisen paljon veronviranomaisten resursseja. Vahvana tavoitteena suomalaisessa verotuskäytännössä on, että aineellista verolainsäädäntöä kehitetään siihen suuntaan, että verotus voitaisiin mahdollisimman pitkälle toimittaa automaattisesti¹¹³. Veron kiertämisen tunnistaminen sen sijaan – ainakin tällä hetkellä – lienee liian haastavaa tekoälylle.

¹¹² Ks. Duff 2009, s. 486.

¹¹³ Niskakangas 2011, s. 67.

3 EVL 52H §

3.1 EU-oikeudellinen tausta

3.1.1 EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden suhde

Perussopimukset ja niiden nojalla EU:lle siirretyn lainsäädäntövallan perusteella annetut normit muodostavat EU-oikeuden. EU-oikeuden normit, joilla on vaikutusta verotukseen, muodostavat oman EU-oikeuden alan, *EU-vero-oikeuden*.¹¹⁴ EU-vero-oikeuden normit ohjaavat ja rajoittavat jäsenvaltioiden verotusoikeutta, sikäli kun se on tarpeen sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan kannalta¹¹⁵. EU:n jäsenvaltiot siirtäneet unionille lainsäädäntövaltaansa, mutta eivät kuitenkaan välittömien verotuksen osalta verotusvaltaansa. Jäsenvaltioilla on edelleen laaja suvereniteetti välittömien verojen osalta, eikä EU ole omaa itsenäistä verotusvaltaa. Jokainen jäsenvaltio toteuttaa verotusvaltaansa kansallisilla verolaeillaan kuitenkin samalla huomioiden EU-perustamissopimuksista johtuvia velvoitteet sekä EU-oikeuden säännöt ja periaatteet.¹¹⁶ *Toissijaisuusperiaatteen* mukaisesti unioni puuttuukin jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen yhtenäistämiseen vain siinä määrin kuin toiminnan tavoitteet voidaan saavuttaa paremmin EU:n tasolla kuin kansallisin toimin¹¹⁷.

EU-oikeuden etusijaisuuden mukaan, viranomaiset ja tuomioistuimet eivät saa soveltaa kansallisia lainsäädöksiä, jotka ovat ristiriidassa asiaan soveltuvan EU-oikeuden säännösten kanssa.¹¹⁸ Etusija koskee sekä EU:n perussopimuksia että direktiivejä. Mikäli osoitetaan, että kansallinen normi on ristiriidassa EU-normin kanssa, väistyy kotimainen normi riippumatta sen normihierarkiasta. Täten EU-normit syrjäyttävät myös perustuslait, vaikka perustuslain 81 §:n mukaan veroista säädetään lailla¹¹⁹. EU-oikeuden etusijaisuuden mukaan jäsenvaltioiden on siten pitäydyttävä toimista, jotka olisivat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa sekä velvollisuus huolehtia kansallisen verolainsäädännön saattamisesta sopusointuun EU-oikeuden kanssa. Konkreettisessa ratkaisutilanteessa

¹¹⁴ Helminen 2018, s. 25.

¹¹⁵ SEUT 3–6 artiklat ja SEU 5 artikla.

¹¹⁶ Knuutinen 2009, s. 377.

¹¹⁷ Viitala 2017, s. 152.

¹¹⁸ Penttilä 2012, s. 30.

¹¹⁹ Helminen 2018, s. 30.

EU-oikeuden etusijaisuus näkyy siten, että ensin oikeudellinen ongelma ratkaistaan kansallisen lain mukaan, minkä jälkeen vielä harkitaan, onko kansallisen lain perusteella tehtyä ratkaisua muutettava EU-oikeuden perusteella¹²⁰.

EU-oikeuden suora sovellettavuus merkitsee sitä, että EU-oikeuden säännöksiä voidaan soveltaa suoraan, vaikka EU-normeja ei ole asetuksia lukuun ottamatta tarkoitettu tällaisiksi. Viranomainen tai tuomioistuin tekee tällöin ratkaisun EU-oikeuden normin perusteella, eikä asiaa käsittelevän kansallisen normin perusteella.¹²¹ *EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus* tarkoittaa sitä, että EU-oikeuden säännös voi sellaisenaan perustaa oikeuksia ja velvollisuuksia. Verovelvollinen voikin vedota EU-oikeuden säännöksen hänelle tuomiin oikeuksiin. Edellytyksenä kuitenkin on, että kysymys on riittävän selvästä, täsmällisestä ja ehdottomasta EU-oikeuden säännöksestä. Yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä voitaneen katsoa olevan täyttävän edellä mainitut edellytykset. EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus voi esiintyä lähinnä verovelvollisen eduksi. Verovelvollisen kannalta epäedulliseen lopputulokseen johtava EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus lienee mahdollista vain poikkeuksellisesti.¹²²

EU-oikeuden tulkintavaikutuksessa on kysymys siitä, että kansallisen oikeuden säännöksille pyritään antamaan EU-oikeuden ja integraatiotavoitteiden kanssa yhteensopiva merkitys¹²³. Tulkintavaikutuksen perusta on Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 4 artiklan 3 kohdan lojaliteettivelvoitteessa¹²⁴, jonka avulla pyritään varmistamaan EU-oikeuden tehokas toteutuminen¹²⁵. Tulkintavaikutus ei tarkoita sitä, että ratkaisu tehtäisiin kansallisesta säännöksestä poiketen. Sen sijaan ratkaisu tehdään kansallisen säännöksen perusteella, mutta EU-oikeus vaikuttaa kansallisen säännöksen tulkintaan. Jos kansallisen säännöksen taustalla on direktiivi, jäsenvaltioita sitoo Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 288 artiklan 3 kohdassa asetettu velvoite saavuttaa direktiivissä asetettu oikeudellinen päämäärä. Direktiivin jäsenvaltiota velvoittaman tavoitteen tulee käytännössä toteutua, joten kansallista oikeutta on kokonaisuudessaan tulkittava EU-oi-

¹²⁰ Ks. Saarinen 2016, s. 265–266.

¹²¹ Penttilä 2012, s. 30.

¹²² Penttilä 2012, s. 30.

¹²³ Saarinen 2016, s. 238.

¹²⁴ SEU 4 (3) artiklan mukaan vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaisesti unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttäessään.

¹²⁵ Saarinen 2016, s. 238.

keuden mukaisesti. Tämän mukaisesti tulkintavaikutus ei ole tyypistettävissä vain direktiivin myötä välittömästi annettuun lainsäädäntöön. Tulkintavaikutus koskee kaikkia EU-oikeuden normeja, mutta tyypillisesti EU-oikeuden tulkintavaikutus tulee esille, kun sovelletaan direktiivipohjaisia kansallisia säännöksiä. Tulkintavaikutus voi ilmentyä sekä yksilön ja jäsenvaltion että yksityisen välisissä oikeussuhteissa.

EU-oikeuden tulkintavaikutus johtaa useimmiten samaan lopputulokseen kuin tilanne, jossa lainsoveltaja tukeutuu suoraan EU-oikeuden säännökseen. Tulkintavaikutus on kuitenkin ensisijainen keino poistaa kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden välinen jännite. Vasta mikäli pelkällä tulkinnalla ei saada poistettua unionioikeuden ja kansallisen oikeuden välistä jännitettä, siirrytään välittömän oikeusvaikutuksen alueelle. Huomattavaa on, että tulkintavaikutuksen avulla voidaan perustella verovelvolliselle epäedullista ratkaisua, kun taas välittömän oikeusvaikutuksen alueella lopputulos voi olla yleensä vain verovelvollisen kannalta edullinen.¹²⁶

EU-tuomioistuimella ja sen tekemillä ratkaisuilla on EU-vero-oikeuden tulkinnassa korostunut asema. Tämä johtuu siitä, että verotusta koskevat perussopimusartiklat ja direktiivit ovat väljästi muotoiltuja. EU-tuomioistuimen tuomiot ovat käytännössä pitkälti määritelleet, mikä merkitys EU-oikeuden säännöksillä on jäsenvaltioiden verotuksessa.. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä tavoitteellinen tulkintatapa on korostunut. Sisämarkkinoiden toteuttamistavoitteiden huomioon ottaminen on keskeisessä asemassa EU-tuomisistuimen oikeuskäytännössä.¹²⁸ Perustamissopimusta tulkitaan teleologisesti sisämarkkinoiden toimivuuden näkökulmasta, jolloin verotus on lähinnä perusvapauksien käyttöä estävää tai rajoittavaa taloudellista rasiitetta.¹²⁹ Direktiivejä tulkitaan niiden tavoitetta vasten. Lyhyellä aikavälillä EUT sisämarkkinoiden toimivuutta korostavat ratkaisut voivat johtaa yhden jäsenvaltion näkökulmasta verotulojen alenemiseen. Tähän voi johtaa myös jäsenvaltioiden välinen verokilpailu. Jäsenvaltiot ovat kuitenkin liittyneet unioniin tavoitellen taloudellisia tehokkuushyötyjä, jotka oletettavasti pitemmällä aikavälillä ylläpitävät tai kasvattavat veropohjaa.¹³⁰

¹²⁶ Penttilä 2012, s. 31–32.

¹²⁸ Helminen 2018, s. 62–63.

¹²⁹ Urpilainen 2006, s. 96–97.

¹³⁰ Knuutinen 2009, s. 380–381.

EU-oikeuden tulkintaan vaikuttaa myös EU-oikeuden väärinkäytön kielto, joka on voimassa yleisenä EU-oikeudellisena periaatteena. Periaate merkitsee sitä, että oikeussubjektit eivät saa vedota EU-normeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. EU-normeihin ei voi vedota veroedun saamiseksi kyseisten säännösten tavoitteiden vastaisesti.¹³¹

Euroopan unionin toiminnassa ja EU-oikeudessa erotetaan toisistaan lainsäädännöllisin keinoin tapahtuva positiivinen integraatio ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta tapahtuva negatiivinen integraatio. EU-vero-oikeudessa positiivisen integraation puolella direktiivit nimenomaisesti mahdollistavat veron kiertämisen torjunnan oikeuttamalla direktiivietuisuuksien epäämisen tietyissä tilanteissa. Useissa direktiiveissä on todettu, että jäsenvaltion ei tarvitse myöntää direktiivietuja tilanteessa, jossa on kysymys veron kiertämisestä. Negatiivisen integraation puolella EU-oikeus on ollut pikemminkin rajoittamassa eräisiin ei-toivottuihin menettelyihin puuttumista. Tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien liikkuvuus taataan perussopimusten määräysten mukaisesti (SEUT 26 artikla). Verotuksesta johtuvat sisämarkkinoiden toimivuuden esteet tulee poistaa. Vaikka välitön verotus kuuluu harmonisoimattoman alueen osalta jäsenvaltioiden sääntelyvaltaan, on valtioiden kuitenkin käytettävä tätä valtaansa siten, ettei siitä muodostu estettä perustamissopimuksen mukaisten perusvapauksien toteuttamiselle.¹³²

Taloudellisten perusvapauksien käyttäminen ei sellaisenaan oikeuskäytännössä vakiintuneen käytännön mukaan merkitse oikeuksien väärinkäyttöä.¹³³ Jos tarkastellaan kansainvälisiä yritysjärjestelyjä, jotka toteutetaan esimerkiksi perustamalla toiseen jäsenvaltioon kiinteä toimipaikka tai tytäryhtiö, joudutaan pääsäännön mukaan EU-oikeuden sisämarkkinavapauksien soveltamisalueelle. Kysymykseen voi tulla esimerkiksi sijoittautumisoikeus tai pääomien vapaa liikkuvuus sekä näihin yhteyksiin liittyvä syrjimättömyysperiaate. Vaikka sijoittautuminen toiseen valtioon tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan välityksellä tapahtuisi ei-hyväksyttävistä syistä, kuten veronkiertämistarkoituksessa, tämä ei ole normaalisti este EU:n sisämarkkinavapauksien toteutumiselle. Myös tällaiset tapaukset kuuluvat periaatteessa SEUT 49 ja 54 artiklojen turvaamaan vapaan liikkuvuuden piiriin, mikäli niitä koskevat edellytykset täyttyvät. Vasta tämän peruskysymyksen ratkaise-

¹³¹ Helminen 2018, s. 63.

¹³² Knuutinen 2014, s. 174.

¹³³ Salminen – Urpilainen 2007, s. 368.

misen jälkeen voidaan tarkastella sitä, onko jäsenvaltioilla näissä tapauksissa mahdollisuus ryhtyä toimenpiteisiin tällaisiin tapauksiin liittyvän oikeuksien väärinkäytön estämiseksi.¹³⁴

EUT:n oikeuskäytännössä on muodostunut joitakin hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita perusvapauksia rajoittavaan menettelyyn. Valtion verotulojen vähentymisen ei ole katsottu olevan sellainen edun yleisen edun mukainen pakottava syy, joka voisi oikeuttaa perusvapauksien rajoittamisen.¹³⁵ Sitä vastoin veron kiertämisen estämistä on tietyin rajoitetuin edellytyksin tällaisena pidetty. EUT on muotoillut oikeuttamisperustetta koskevat edellytykset ahtaasti. Tähän on liittynyt suhteellisuusperiaatteen¹³⁶ tiukka tulkinta: tuomioistuin on säännönmukaisesti katsonut, että veron kiertämistä voidaan estää myös perusvapauksiin lievemmin puuttuvan sääntelyn avulla.

3.1.2 Yritysjärjestelydirektiivin tavoite

Eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevat sulautumiset, jakautumiset, osittaisjakautumiset, varojensiirrot ja osakkeiden vaihdot saattavat olla tarpeen sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi yhteisössä ja siten tällaisten sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. Näitä toimia ei saisi estää erityisesti jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä. Tästä syystä yritysjärjestelydirektiivillä on otettu käyttöön kilpailun kannalta neutraaleja verotussääntöjä, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään.¹³⁷ Direktiivin mukaan verotusta olisi vältettävä sulautumisen, jakautumisen, osittaisjakautumisen, varojensiirron ja osakkeidenvaihdon yhteydessä varmistaen kuitenkin siirtävän ja hankitun yhtiön jäsenvaltioiden edut¹³⁸. Yritysjärjestelydirektiivin tavoitteessa korostuu verotukselle asetettavat tehokkuusvaatimukset, erityisesti neutraalisuustavoite. Yritysjärjestelyjen kohdalla neutraalisuustavoitteen

¹³⁴ Saarinen 2016, s. 647.

¹³⁵ Helminen 2018, s. 133–134.

¹³⁶ Suhteellisuusperiaate edellyttää, että toimenpiteet ovat kohtuullisia ja oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden. Ks. C-35/98 Verkooijen 43-kohta, C-324/00 Lankhorst-Hohorst 33-kohta, C-250/95 Futura Participations ja Sinfer 26-kohta.

¹³⁷ Yritysjärjestelydirektiivi, johdanto-osa kohta 2.

¹³⁸ Yritysjärjestelydirektiivi, johdanto-osa kohta 5.

ydinsisältö on, että verotuksen ei tule muodostaa estettä yritysten rakenteellisille uudelleenjärjestelyille vaan liiketoimintaa tulee voida harjoittaa millaisessa rakenteellisessa muodossa tahansa ilman, että toimintamuodon valintaan vaikutetaan verotuksella. Tällaista neutraalisuustavoitetta voidaan nimittää yritysmuotoneutraalisuudeksi tai yritysra-kenneneutraalisuudeksi.¹³⁹

Yritykset ovat merkittävässä määrin niitä toimijoita, joiden kautta taloudellinen hyvinvointi kanavoituu yhteiskuntaan ja joiden avulla taloudellisten resurssien tehokas allokoituminen tapahtuu¹⁴⁰. Verotuksellisten esteiden poistamisella yritysjärjestelyiden toteuttamiseksi yritysjärjestelydirektiivillä pyritään parantamaan yritysten kilpailukykyä ja kilpailuolosuhteita EU:n talousalueella. Toisaalta pyrkimyksenä on samalla varmistaa, että veroetujen myöntäminen ei rapauttaisi jäsenvaltioiden veropohjaa. Direktiivin johdanto-osassa on todettu, että valittu verotusmalli sallii verohuojennusten myöntämisen verotuksen lykkääntymisen muodossa mutta samalla varmistaa sen, että syntyneet pääomavoitot voidaan verottaa myöhemmin siirtävän yhtiön jäsenvaltiossa niiden toteutumishetkellä¹⁴¹. Kysymys on siten verovelvollisen ja veronsaajan intressien tasapainottamisesta. Jos verotuksen on aiemmin ajateltu olevan EU:n piirissä lähinnä este tehokkaille sisämarkkinoille, näkyy direktiivin asettelussa pyrkimys ottaa huomioon myös jäsenvaltioiden fiskaaliset intressit.

Direktiivin tavoite poistaa verotukselliset esteet yritysjärjestelyjen toteuttamiselle on toteutettu siten, että direktiivissä tarkemmin säädeltyjen edellytysten täytyessä yritystoiminnan uudelleenjärjestely voidaan toteuttaa *jatkuvuusperiaatteen* mukaisesti ilman välittömiä *tuloveroseuraamuksia* järjestelyyn osallistuville yhteisöille tai näiden osakkaille. Ehtona on samanaikaisesti, että yhteisön verotuksessa varojen hankintamenot ja muut siirtyvät menot vähennetään samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty varat luovuttaneen yhteisön verotuksessa. Yritysjärjestelyissä siirtyneen omaisuuden luovutuksen verotus lykkääntyy seuraavaan luovutukseen.¹⁴² Merkille pantavaa on, että sellaisia veroja, kuten varainsiirtoveroa, jotka eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan, voidaan kuitenkin periä

¹³⁹ Saarinen 2016, s. 207–208.

¹⁴⁰ Ks. Saarinen 2016, s. 28–39.

¹⁴¹ Yritysjärjestelydirektiivi, johdanto-osa kohta 7.

¹⁴² Malmgrén – Myrsky 2017, s. 351. Eri asia on, jos lopullinen verovapaus on mahdollista kansallisten säännösten perusteella. Ks. esim. Lönnblad 2017, s. 153.

heti yritysjärjestelyn tapahtumishetkellä, ellei sitä ole kansallisessa lainsäädännössä kielletty¹⁴³.

Yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoartikla heijastelee EU-oikeuden yleistä *oikeuksien väärinkäytön periaatetta*, jonka mukaan verovelvollinen ei saa vedota unioninoikeuden sääntöihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin¹⁴⁴. Oikeuksien väärinkäytöstä on kyse silloin, kun yritysjärjestelysäännöksillä ei saavuteta yritysjärjestelysäännösten mukaisia tavoitteita ja järjestelyllä tavoiteltu unionin säännöstöstä johtuva etu saavutetaan luomalla keinotekoiset edellytykset¹⁴⁵ Unionin lainsäädännön soveltamista ei siten voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin toimiin, joita ei toteuteta aidon liiketoiminnan yhteydessä vaan ainoastaan unionin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.

3.1.3 Yritysjärjestelydirektiivin 15 artikla ja sitä koskeva oikeuskäytäntö

Yritysjärjestely direktiivin 15 artikla

1. Jäsenvaltio voi olla soveltamatta kaikkia tai joitakin 4–14 artiklan säännöksiä tai evätä niistä saatavan hyödyn, jos jonkin 1 artiklassa tarkoitetun toimen:

a) pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veron kiertäminen; se seikka, että tointa ei ole suoritettu pätevistä taloudellisista syistä, kuten toimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistäminen, saattaa johtaa oletamaan, että toimen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veron kiertäminen;

Yritysjärjestelydirektiivissä on kysymys minimisääntelystä. Kansallisen lainsäädännön tulee antaa direktiivissä tarkoitetuille yritysjärjestelyille ne veroedut, jotka direktiivissä edellytetään annettavaksi. Lisäksi kansallisessa lainsäädännössä ei saa asettaa lisäedellytyksiä direktiivin mukaisille yritysjärjestelyille. Minimisääntelystä seuraa se, että kansallinen lainsäädäntö saa direktiivin verrattuna olla verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen johtavaa ja direktiivissä tarkoitettut edut voidaan antaa myös muille kuin

¹⁴³ Ks. C-352/08 Zwijnenburg.

¹⁴⁴ Lönnblad 2017s, s. 155.

¹⁴⁵ C-110/99, *Emsland Stärke*, 52-53-kohdat.

direktiivin kattamille yritysjärjestelyille. Esimerkiksi Suomessa EVL yritysjärjestelysäännösten soveltamisala on direktiivissä edellytettyä laajempi, sillä se kattaa sekä kotimaiset että rajat ylittävät yritysjärjestelyt.¹⁴⁶

Jäsenvaltiot voivat säätää yritysjärjestelyjä koskevan erityisen veronkiertosäännöksen, mikäli kansallinen lainsäädäntö ei jo entuudestaan mahdollista puuttumista veron kiertämiseen yritysjärjestelyissä. Kukin jäsenvaltio voi itse säätää säännöksen soveltamisen edellytyksistä ja soveltamisen seuraamuksista eli siitä, estetäänkö verotuksen lykkääntymisedut kokonaisuudessaan vai osittain. Jäsenvaltio voi kieltäytyä soveltamasta säännöksiä ennen kuin verotuksen lykkääntymisetu on myönnetty tai poistaa veroedun sen myöntämisen jälkeen.¹⁴⁷ Yritysjärjestelydirektiivin englanninkielisessä versiossa käytetään muotoilua ”has as its principal objective or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance”. Näyttää siis, että ”tax evasion” on käännetty suomeksi ”veron välttäminen”, vaikka tällöin olisi asianmukaisempaa käyttää termejä verovilppi, veropetos tai veropetollisuus.¹⁴⁸ Tässä tutkielmassa keskitytään ainoastaan veron kiertämisen tilanteisiin.

Yritysjärjestelydirektiivin 15.artikla ei sisällä veron kiertämisen määritelmää. Määritelmän puuttuminen on johtanut siihen, että veron kiertämisen määrittely on jäänyt EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön varaan. EU-tuomioistuin arvioi veron kiertämisen läsnäoloa objektiivisen ja subjektiivisen tekijän avulla. Veronkiertämisen punnintatilanteissa otetaan ensin kantaa siihen, saavuttaako verovelvollinen toimillaan yritysjärjestelydirektiivin tarkoituksen vastaista veroetua eli täyttyykö objektiivinen tekijä.

EU:n tuomioistuin on Alankomaiden verotusta koskevassa tuomiossaan asiassa C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, ottanut kantaa siihen, mitä voidaan pitää yritysjärjestelydirektiivin tarkoituksen vastaisena veroetuna. Tuomiossa oli kysymys siitä, voitiinko yritysjärjestelydirektiiviin perustuvat edut evätä sillä perusteella, että yritysjärjestelyn avulla saavutettiin veroviranomaisten mielestä lain tarkoituksen vastainen veroetu varainsiirtoverotuksessa. EU:n tuomioistuin totesi, että direktiivin veron kiertämistä estävää artiklaa oli tulkittava sillä tavalla, että direktiivissä tarkoitettuja etuja ei voida evätä

¹⁴⁶ Lönnblad 2017, s. 155.

¹⁴⁷ Järvenoja 2007, s. 322.

¹⁴⁸ Knuutinen 2014, s. 175.

verovelvolliselta, joka on pyrkinyt yritysjärjestelyn avulla välttymään direktiivin alaan kuulumattomasta verosta. EU:n tuomioistuin toteaa nimenomaisesti, että ainoastaan direktiivissä tarkoitetut verot voidaan ottaa huomioon siinä säädettyjen etujen osalta ja vain näihin veroihin voidaan soveltaa yritysjärjestelydirektiivin veron kiertämistä estävää säännöstä.

Jos yritysjärjestelyn myötä veroetu syntyy yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalan ulkopuolella olevassa veromuodossa kuten varainsiirtoverotuksessa tai perintö- ja lahjaverotuksessa, ei yritysjärjestelysäännöksiä voida tällä perusteella jättää soveltamatta. Tällainen ajattelutapa ei sovi veronkiertolausekkeiden pyrkimykseen tukea neutraalia verotusta. EU-tuomioistuimen tarkoituksena ei ole ollut kuitenkaan sallia verovelvollisten toimista tapahtuvaa veron kiertämistä. Kysymys on pikemminkin tarkoituksenmukaisuussyistä ja verotusvallan jakautumisesta EU:n ja jäsenvaltion välillä. Mikäli ei-hyväksyttävä veroetus syntyy muussa verolajissa kuin tuloverossa, on johdonmukaista estää perusteettoman veroetuuden syntyminen tätä verolajia koskevalla kansallisella veronkiertosäännöksellä.

Jos objektiivinen tekijä täyttyy, vasta tämän jälkeen on tarvetta tarkastella sitä, täyttykö subjektiivinen tekijä eli onko verovelvollisen yritysjärjestelyn *pääasiallisena* tai *yhtenä pääasiallisista* tarkoituksista veron kiertäminen tai veronvälttäminen. Tällöin yritysjärjestelylle esitettyjä liiketaloudellisia syitä verrataan yritysjärjestelyllä saavutettaviin veroetuihin. Tapauksessa C-28/95 Leur-Bloem on nimenomaisesti vahvistettu, että hyväksyttävällä liiketoiminnallisella syillä tarkoitetaan muuta kuin verotuksellista syytä¹⁴⁹. Veronkiertosäännös noudattaa tältä osin *main purpose test*-ajattelua. Kantaa ei siten tarvitse ottaa siihen, mikä järjestelyn syistä on nimenomaisesti tärkein vaan veron kiertämisen tunnusmerkit täyttyvät, jos järjestelyllä saavutettavat veroedut ovat olleet joko pääasiallisin tai yksi pääasiallisista syistä. Pitäytyminen *sole purpose* -testissä tai dominant purpose -testissä voisi asettaa soveltamiskynnyksen liian korkealle. Main purpose test on mielestäni luonteva näkökulma, kun huomioi, että yritysjärjestelylle on käytännössä aina esitettävissä myös muita kuin verotuksellisia syitä. Main purpose -testilläkään ei kuitenkaan välttyä järjestelyn taustasyiden arvostamisongelmasta. Asteikolla nollassa sataan, on

¹⁴⁹ C-28/95 Leur-Bloem, kohta 47.

vaikea arvottaa kunkin järjestelylle esitetyn syyn painokerrointa järjestelyn toteuttamiseksi. Jonkinlaisena objektiivisena mittapuuna voisi hyödyntää sitä, että liiketoimiallisten syiden tuottamia lisätuloja tai kulusäästöjä verrattaisiin saavutettaviin veroetuihin euromääräisesti.

Nojautuminen veron kiertämisen tunnistamisessa objektiiviseen ja subjektiiviseen tekijään on osoitus laajojen verosuunnittelumahdollisuuksien takaamisesta. Koska verojärjestelmät ovat epäneutraaleja, on verovelvollisen mahdollista päästä samaan lopputulokseen hyvin erilaisin verorasituksin, mikä lähtökohtaisesti on myös lainsäätäjän tietoinen valinta. Kun objektiivinen tekijä täyttyy vain, kun verovelvollinen saavuttaa lain tarkoitukselle vieraan veroedun, voidaan vahvana lähtökohtana pitää sitä, että rationaalinen lainsäätäjät ei ole jättänyt tällaisia ”vuotokohtia” lainsäädäntöön. Tällöin vieraan veroedun syntyminen on poikkeuksellista. Koska yritysjärjestelyn liiketaloudellisia syitä eli subjektiivista tekijä arvioidaan vain objektiivisen tekijän täytyessä, ei yritysjärjestelyn verooikeudellinen hyväksyttävyyden ole riippuvainen sen liiketaloudellisesta mielekkyydestä. Lähtökohtaisesti veroviranomaisen ei siten tule ottaa kantaa verovelvollisen toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen. Verovelvollisen ei siis tarvitse perustella verottajalle kaikkia toimiaan. Vain mikäli lain tarkoituksen vastainen veroetu syntyy ja näin objektiivinen tekijä täyttyy, on tarvetta tarkastella verovelvollisen toimien motiiveja eli subjektiivista tekijää. Veroviranomaisella on näyttötaakka vieraan veroedun syntymisestä ja vain mikäli riittävä näyttö tällaisen edun syntymisestä osoitetaan, kääntyy verovelvolliselle vastuu liiketoiminnallisten syiden osoittamisesta. Tällöin verovelvollisen on osoitettava, että toimille on ollut muukin liiketaloudellinen peruste kuin verotuksellinen peruste. Mikäli verovelvollisen toimille on osoitettavissa verotuksesta riippumaton syy, ei kyse ole veronkiertämisestä, vaikka verovelvollinen saisi lain tarkoituksen vastaisen veroedun. Verovelvollisen on kiinnitettävä erityistä huomiota liiketoimintasuunnitelmien dokumentointiin, joista liiketoiminnalliset syyt voidaan todeta. Tätä näkökulmaa ei mielestäni ole täysin kotimaisessa verotuskäytännössä sisäistetty. Ei ole tavatonta, että veroviranomainen tiedustelee verovelvollisen toimien liiketoiminnallisia syitä, vaikka vierasta veroetua ei ole saavutettu.

Yritysjärjestelyn 15.artiklassa säädetään olettamasta: sen mukaan *se seikka, että tointa ei ole suoritettu pätevästä taloudellisesta syystä, kuten toimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että toimen*

pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veron kiertäminen. Olettama näyttäisi ensisilmäyksellä mahdollistavan, että veron kiertämisen tunnistamisessa mentäisiin suoraan liiketaloudellisten syiden arviointiin jättämällä väliin verolain tarkoituksen vastaisen veroedun syntymisen arviointi. Nähdäkseni artiklaa ei tule ymmärtää näin. Kysymys on sen sijaan siitä, että esitettyjen liiketaloudellisten syiden hyväksyttävyyden tulee arvioida tapauskohtaisesti. EU-tuomioistuimen ratkaisun C28/95 Leur-Bloem perusteella liiketaloudellisille syille ei voida antaa etukäteisedellytyksiä vaan ne on tutkittava yksittäisen tapauksen yhteydessä erikseen. Suhteellisuusperiaatteen mukaista ei ole se, että tietyt toimenpiteet etukäteen luokitellaan verohuojenuksiin oikeuttamattomiksi vaan veron kiertämisen tulee olla tosiasiallisesti olemassa.¹⁵⁰

Arvonlisäverotusta koskeva asiassa C-41/04, Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV, EUT on lausunut verovelvollisen toimien arvioinnista kokonaisuutena: -verovelvollisen keskivertokuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoisia (ratkaisun kohta 30). EVL 52h §:n arvioinnissa on tällaisissa tilanteissa mahdollisista huomioida myös direktiivin perustamattomat veroedut.¹⁵¹

3.2 Kotimainen soveltamiskonteksti

3.2.1 Yritysjärjestelysäännösten systematia

EVL 1 §:n mukaan elinkeinoverolakia sovelletaan elinkeinotoimintaan, jolla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Lain soveltamisala määräytyy tulonhankkimistoiminnan luonteen eikä verovelvollisen oikeudellisen muodon mukaan. EVL 4§:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot ja EVL 7§:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Elinkeinoverotus perustuu siten nettotulon verottamiselle, jossa kaikki tulot ovat lähtökohtaisesti veronalaisia ja niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Elinkeinotulove-

¹⁵⁰ Saarinen 2016, s. 679.

¹⁵¹ Ks. Lönnblad 2017, s. 161.

rotuksessa on päädytty nimellistulojen verotukseen. Esimerkiksi myyntivoittojen verotuksessa hankintahinta on alkuperäinen korjaamaton hankintahinta, eikä inflaation vaikutusta oteta huomioon. Vain realisoituneita tuloja verotetaan ja vain realisoituneet menot ovat vähennyskelpoisia¹⁵².

Yritysjärjestelyjen osalta yleisestä laajan veropohjan periaatteesta on poikettu. Elinkeinoverolain mukaisia yritysjärjestelyjä ovat sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintasiirto ja osakevaihto. Sulautuminen ja jakautuminen perustuvat osakeyhtiölain mukaiseen yleisseuraantoon, jossa sulautuvan tai jakautuvan yhtiön kaikki varat ja velat siirtyvät vastaanottaville yhtiöille suoraan lain nojalla, ilman erillistä luovutustointia. Säännökset koskevat pääsääntöisesti vain osakeyhtiöitä ja muita yhteisöjä¹⁵³. Sulautumisessa ja jakautumisessa varat voidaan siirtää yhtiöstä toiseen ilman veroseuraamuksia silloin, kun jatketaan samaa toimintaa. Kysymys on siten merkittävästä poikkeuksesta realisointiperiaatteesta, koska ilman erityisiä säännöksiä järjestelyistä aiheutuisi veroseuraamuksia joko arvonnousun realisoitumisen tai yhtiön purkautumisen myötä. Liiketoimintasiirrossa on kysymys yhtiön omaisuuden apporttisijoituksesta varoja vastaanottavan yhtiön osakkeita vastaan. Kysymys on siten vaihdosta, joka ilman erityissäännöksiä olisi luovutusvoittoverotuksen alainen toimi. Liiketoimintasiirrossa verotus lykkääntyy seuraavaan luovutukseen. Osakevaihto on liiketoimintasiirron tavoin verotuksen alainen luovutus, jonka verotus erityissääntelyllä lykkääntyy seuraavaan luovutukseen. On myös huomattava, että monet yritysjärjestelyillä saatavat veroedut eivät ole yritysjärjestelydirektiivillä perustettuja etuja vaan etuja, jotka johtuvat kotimaisesta verosäännöstöstä. Merkille pantavaa onkin, kuinka lainsoveltamisessa joudutaan huomioimaan kokonaisarviona huomioidaan direktiivin ja kotimaisen oikeuden yhteisvaikutus.

Koska yritysjärjestelyt muodostavat poikkeuksen tulon veronalaisuuteen, syntyy yrityksille houkutin toteuttaa yritysjärjestely jo pelkästään verotuksellisista syistä. Tämän takia hallituksen esityksessä todetaan, että pykälässä (silloin 52g §) ehdotetaan säädettäväksi direktiivin veronkiertosäännöstä vastaava säännös. Säännöksen mukaan yritysjärjestelyihin liittyvät veroedut voitaisiin evätä tai peruuttaa, jos on ilmeistä, että järjestelyn yksin-

¹⁵² Paikoin realisointiperiaatteesta on luovuttu, mutta tällöin noudatetaan vastaavasti symmetriaperiaatetta.

¹⁵³ Poikkeuksena ovat elinkeinoyhtymät, joihin sovelletaan sulautumisia koskevia säännöksiä.

omaisena tai pääasiallisena tarkoituksena on ollut verotuksen kiertäminen tai veron välttäminen. Mikäli ei voida osoittaa, että yritysjärjestely perustuisi yhteenkään merkittävään liiketaloudelliseen syyhyn, olisi lain tarkoituksen vastaista liittää toimenpiteisiin verotuksen keskeisistä periaatteista poikkeava edullinen verokohtelu. Säännös koskisi niin kotimaisia kuin kansainvälisiäkin yritysjärjestelyjä.¹⁵⁴

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VavK 49/1995) on todettu, että yritysjärjestelyjä koskevan sääntelyn tarkoituksena on se, ettei verotus olisi esteenä toteutettaessa liiketaloudellisin perustein toimeenpantavia järjestelyjä, joissa on kysymys esimerkiksi yritys-rakenteiden muokkaamisesta, toiminnan uudelleen organisoimisesta tai rationalisoinnista. Veronkiertosäännöksen tarkoituksena on torjua etujen myöntäminen silloin, kun järjestely toteutetaan puhtaasti verotuksellisista syistä tai kun verotukselliset tekijät ovat pääasiallisin syy koko järjestelyn toteuttamiseen. Tällainen perusteettomien veroetujen tavoittelu ei mietinnön mukaan sovellu neutraalin verotukseen, jonka avulla yritetään poistaa verotuksen merkitystä operaatioilta. Verotuksen ei tulisi olla houkutin yritys-järjestelyjen toteuttamiselle, vaan ratkaisut tulisi tehdä niiden liiketaloudellisen sisällön perusteella.¹⁵⁵

3.2.2 EVL 52h §:n soveltamisedellytykset

Suomessa yritysjärjestelydirektiivin keskeisimmät säännökset ovat nykyisin EVL 52 – 52h §:ssä. EU-oikeuden *etusijaperiaatteen* mukaisesti, jos yhteisön ja jäsenvaltion säännökset ovat ristiriidassa, on etusija annettava yhteisön oikeudelle. Yritysjärjestelyjen kohdalla tämä tarkoittaa sitä, että mikäli EU-oikeus johtaa verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen, ei kotimaista lainsäädäntöä voida soveltaa.¹⁵⁶ Suomi ei voi asettaa yritysjärjestelydirektiiviä ankarampia ehtoja verovelvolliselle. Suomi voi kuitenkin myöntää direktiiviä pidemmälle meneviä veroetuuksia verovelvolliselle, sikäli kuin tällainen menettely ei ole vastoin muuta EU-oikeutta. EU-oikeudellisesta näkökulmasta EVL 52h §:n soveltamisen rajat määräytyvät yritysjärjestelydirektiivin ja EU:n tuomioistuimen tulkintojen perusteella. Kansallisilla oikeuslähteillä (lainsäännökset, lainvalmisteluaineisto ja oikeuskäytäntö) voidaan EVL 52h §:n soveltamisalaa supistaa direktiivin

¹⁵⁴ HE 177/1995.

¹⁵⁵ VaVK 49/1995.

¹⁵⁶ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 33.

tarkoittamaa suppeammaksi, mutta soveltamisalaa ei voida laajentaa direktiivin tarkoitamaa laajemmaksi. Voidaan myös sanoa, että yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklassa on säännelty tyhjentävästi ne edellytykset, joiden täytyessä direktiivissä säädetyt verotukselliset edut voidaan evätä.¹⁵⁷

EVL 52h §:n mukaan *lain 52 ja 52 a–52 g §:ssä olevia säännöksiä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen.*

EVL 52h § kuuluu erityisiin veronkiertosäännöksiin: sen tarkoituksena on lisätä lain soveltajien toimivaltuuksia ja harkintavaltaa veron kiertämisen estämiseksi spesifillä soveltamisalueella. Tuloverotuksen lähtökohtana on, että kaikki tulot ovat veronalaisia, ellei erikseen toisin ole säädetty. EVL 52 ja 52a–52g §:t merkitsevät merkittävää poikkeusta yleiseen verollisuuden sääntöön. Yritysjärjestely voidaan 52 ja 52a–52g §:ien edellytysten täytyessä toteuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia, jatkuvuusperiaatteen mukaisesti verotuksen lykkääntyessä seuraavaan luovutukseen. EVL 52h § osoittaa sen, että sen soveltamisedellytysten täytyessä verotus toimitetaan yleisten säännösten mukaan, eikä EVL 52 ja 52 a- 52g §:ien poikkeussäännöksiä sovelleta. Tällöin veroseuraamukset määräytyvät esim. yhteisön purkautumista tai apporttiehtoista osamerkintää koskevien säännösten mukaisesti.

EVL 52h § evää yritysjärjestelyjen veroedut, jos on ilmeistä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut *veron kiertäminen* tai *veron välttäminen*. Säännös vaikenee kuitenkin siitä, mitä on veron kiertäminen tai veron välttäminen. Tämä on kuitenkin lainsäätäjän tietoinen valinta eikä se olennaisesti eroa EU-lähtöisyydestään huolimatta suomalaisesta lainsäädäntötraditiosta. Suomessa on tyypillisesti päädytty sellaisiin lainsäädäntötekniisiin ratkaisuihin, joissa käsitteitä ei ole määritelty ja niiden tarkan sisällön täsmentyminen on jätetty verotus- ja oikeuskäytännön varaan¹⁵⁸. Tällainen lainsäädäntötekniinen ratkaisu mahdollistaa nopeamman reagoinnin yhteiskunnallisiin muutoksiin.

¹⁵⁷ Penttilä 2017, s. 130.

¹⁵⁸ Tikka 1982, s. 275–276.

3.2.3 Objektiivinen ja subjektiivinen tekijä

Vaikka suomalaisessa oikeuskäytännössä ei käytetäkään EU:n tuomioistuimen käyttämää terminologiaa, on objektiivisena tekijänä lain tarkoituksen vastainen veroetu Suomessakin selkeästi EVL 52h §:n soveltamisedellytys ja EVL 52h §:n soveltamisharkinnassa huomioon otettavilla liiketaloudellisilla perusteilla voidaan sanoa olevan liittymäkohta EU:n tuomioistuimen tarkoittamaan subjektiiviseen tekijään.¹⁵⁹

Sitä, millaiset veroedut ovat yritysjärjestelysäännösten tarkoituksen vastaisia, ei ole tarkemmin kuvattu lainvalmisteluaineistossa. Oikeuskäytännöstäkin löytyy vain harvoja tapauksia, joissa jokin veroetu nimenomaan todetaan yritysjärjestelysäännösten tarkoituksen vastaiseksi. Toisaalta jokin veroetu on saatettu oikeuskäytännössä luonnehtia myös sellaiseksi, että sitä ei pidetä yritysjärjestelysäännösten tarkoituksen vastaisena.¹⁶⁰

Ratkaisussa KHO 2013:44 on todettu, että yritysjärjestelysäännöksiä sovellettaessa on perusteltua suhtautua kriittisesti järjestelyihin, joissa tavoitellaan säännösten perusajatuk- sena olevan jatkuvuusperiaatteen lisäksi muita, mahdollisesti lopullisia veroetuja. Edel- leen tuomiossa todetaan, että tilanteissa, joissa omaisuuden arvonnousu pysyy verotuksen piirissä, siirtymistä joissain tapauksissa edullisempien laskentasääntöjen piiriin, ei kui- tenkaan ole ainakaan yleisesti pidettävä EVL 52h §:n soveltamisen automaattisesti lau- kaisevana veroetuna. Ratkaisussa KHO 2013:126 todettiin, että tytäryhtiölle vahvistettu- jen tappioiden siirtyminen sulautumisessa vastaanottavalle emoyhtiölle on tavanomainen tapahtuma veroneutraalissa yritysjärjestelyssä. Vahvistettujen tappioiden siirtymistä vas- taanottavalle yhtiölle ei ollut kyseisessä ratkaisussa pidettävä yritysjärjestelysäännösten kannalta vieraana veroetuna. Se, että yritysjärjestelyn yhteydessä saadaan tällainen yri- tysjärjestelysäännöksiin liittyvä etu, ei voi olla EVL 52h §:n soveltamisen perusteena. Se ei siis ole lain tarkoituksen vastainen veroetu. Sitä ei voida ottaa huomioon veroetuna myöskään siinä yhteydessä, kun punnitaan järjestelyn tuomia veroetuja ja liiketaloudelli- sia perusteita. Lain tarkoituksen vastainen veroetu muodostuu siis muusta kuin yritysjär- jestelysäännöksiin perustuvasta veroedusta ja sen saamisen estämiseksi yritysjärjestelyjä

¹⁵⁹ Penttilä 2017, s. 130.

¹⁶⁰ Andersson – Penttilä 2014, s. 797.

koskevia säännöksiä ei sovelleta sinänsä säännösten soveltamisedellytykset lähtökohtaisesti täyttävässä tilanteessa.¹⁶¹

Poiketen direktiivistä, EVL 52h §:ssä ei mainita liiketaloudellisen perusteen käsitettä. EVL ei sisällä myöskään esimerkkiluetteloa liiketaloudellisista perusteista. Tämä ei kuitenkaan muuta EVL 52h §:n tulkintaa direktiivistä vaan liiketaloudellisilla perusteilla on EVL 52h §:ää sovellettaessa olennainen merkitys.¹⁶² EVL 52h §:n soveltamistilanteessa joudutaan punnitsemaan yritysjärjestelyn perusteiksi esitettyjä liiketaloudellisia syitä ja veron kiertämiseen viittaavia yritysjärjestelystä seuraavia lain tarkoituksen vastaisia veroetuja. Yritysjärjestelyjen osallisia ovat yritysjärjestelyssä mukana olevat yritykset, mutta myös niiden omistajat, sillä direktiivi sääntelee kaikkien näiden verotusta. Näin ollen EVL 52h §:n poissulkevat liiketaloudelliset syyt voivat olla yritysjärjestelyyn osallisiin yrityksiin liittyviä syitä, mutta ne voivat olla myös yritysten omistajiin liittyviä syitä.¹⁶³

Veron välttämistarkoitukseen voi viitata esimerkiksi erilaisten keinotekoisien apuyhtiöiden perustaminen, useiden perättäisten yritysjärjestelytoimenpiteiden tekeminen, yhtiötetyn toiminnan lopettaminen pian siirron jälkeen tai esimerkiksi liiketoiminnan siirron tai osakkeiden vaihdon jälkeen siirrossa saatujen varojen tai osakkeiden nopea edelleen myynti.¹⁶⁴ Olennaista on nähdä verosuunnittelun liittymät yritysjärjestelyjen taloudellisiin tavoitteenasetteluihin. Järjestelyjen tulee tukea liiketoimintaa ja parantaa kannattavuutta, yleistä tehokkuutta tai tuottavuutta. Mikäli edellä mainittuja liiketoiminnallisia perusteita ei ole, voidaan toimenpidesarjan tarkoituksena olevan veron kiertäminen. Kuitenkin, kuten EUT on tuomiossaan Leur-Bloem todennut, liiketoimi taikka useammasta liiketoimesta muodostuva toimenpidesarja on tutkittava aina kokonaisuudessaan ja automaattisesti EVL 52h §:n soveltamiseen johtavia perusteita ei voi olla. Näin ollen arvioinnissa on pitäydettävä liiallisista ennakoasenteista.

Ohuiksi arvioidut liiketaloudelliset perusteet ovat voineet johtaa siihen, että on päädytty EVL 52h §:n soveltamiseen. EVL 52h §:n soveltamiseen voidaan tällaisessa tilanteessa

¹⁶¹ Penttilä 2017, s. 134.

¹⁶² Ks. myös Lönnblad 2017 s. 154.

¹⁶³ Penttilä 2017, s. 136.

¹⁶⁴ VaVK 49/1995.

päätyä kuitenkin vain, jos järjestelyllä saadaan lain tarkoituksen vastainen veroetu.¹⁶⁵ Se, että verovelvollinen pyrkii minimoimaan aiheutuvaa verorasitusta, ei tee toiminnasta veron kiertämistä. Kun teko, tehdään vain verotuksellisista syistä, voitaneen puhua veron kiertämisestä, mutta se, että tiettyyn päämäärään, joka on ennalta asetettu, kuljetaan verotehokkaasti on vain verosuunnittelua. Tällöinhän ei ollut ensisijaisesti kysymys toimeen ryhtymisestä vain verotuksellisista syistä, vaan vasta ensisijaisen tavoitteen tultua määritellyksi, tätä lähestyttiin verotuksellisesta tehokasta reittiä.

¹⁶⁵ Penttilä 2017, s. 132.

4 VML 28 §

4.1 VML 28 §:n soveltamisedellytykset

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 suoritus aika on kauppaa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

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

VML 28.1 § sisältää kaksi virkettä. Oikeuskirjallisuudessa on käyty keskustelua virkkeiden välisestä suhteesta. Lainkohtaa on tulkittu siten, että se sisältää kaksi itsenäisen tunnusmerkistön ja oikeusvaikutuksen omaavaa normia, mitä kantaa tukevat kielellisrakenteelliset argumentit. Vaikka kysymys on näin kahdesta itsenäisestä oikeusseuraamuksen luovasta normista, niin käytännössä yleislauseketta on sovellettu usein yhtenä kokonaisuutena, perustelematta ratkaisuja selvästi jommankumman virkkeen nojalla tehdyiksi.¹⁶⁶

Ensimmäisessä virkkeessä on kysymys muodon ja sisällön välisestä konfliktista: tällöin verotusta toimittaessa on meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Oikealla muodolla tarkoitetaan muotoa, joka vastaa parhaiten toimenpiteen taloudellista luonnetta. Ensimmäinen virke on siinä mielessä tarkoitusneutraali, että periaatteessa se voisi tulla sovelletuksi sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi. Oikeuskäytäntö ei kuitenkaan tukea sille, että säännös tulisi verovelvollisen eduksi sovelletuksi.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Knuutinen 2009, s. 370.

¹⁶⁷ Knuutinen 2009, s. 370.

Toisessa virkkeessä on kysymys verovelvollisen toimista, jotka on tehty tavoitellun veroedun saamiseksi lain tarkoituksen vastaisesti. Nähdäkseni toinen virke on ymmärrettävä EVL 52h §:n tavoin: verovelvollisen taloudelliset motiivit tietyn toimen suorittamiseksi tulevat vasta siinä vaiheessa arvioitaviksi, kun toimi näyttäisi ensisilmäyksellä johtavan lain tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen. Verovelvollisen ei siis tarvitse perustella toimiansa motiiveja, ellei lain tarkoitukselle vieraita etuja synny.

Mikäli verolain tarkoitukselle vastaisia etuja näyttäisi syntyvän, on verovelvolliselle annettava VML 28.2 § perusteella tilaisuus selvittää, että veronkiertotarkoitusta ei ole. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka että toimenpiteeseen ei ole ryhdytty ilmeisesti suoritettavasta verosta vapautumiseen tarkoituksessa, niin verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla¹⁶⁸. Toimenpiteelle tulee olla veroeduista riippumaton liiketaloudellinen motiivi. Verovelvollinen voi sinänsä soveltamistilanteessa myös viitata siihen, ettei vastaavaan tyyppisissä tilanteissa ole aikaisemmin sovellettu veronkiertopykälää tai että tapauksella on aikaisempiin ratkaisuihin nähden erottavia piirteitä. Lisäksi on mahdollista huomauttaa siitä, että tavoiteltu veroetu ehkä on enemmän perusteltu, mutta että kysymyksessä on veropoliittinen epäkohta, joka on poistettavissa vain lainsäädäntötoimin.¹⁶⁹

VML 28 §:n soveltamisala on laaja ja siitä vaikea etukäteen tulkita, missä tilanteissa se tulee sovellettavaksi. Soveltamiskynnystä jossain määrin nostaa lainkohtaan liitetty ilmeisyysvaatimus. Ilmeisyysvaatimuksen myötä on oltava ”päivän selvää”, että verovelvollinen on ryhtynyt toimenpiteeseen veron kiertämisen tarkoituksen¹⁷⁰. Toisen momentin perusteella voidaan katsoa, että tämä ilmeisyysvaatimus koskee ensimmäisen momentin molempia virkkeitä, vaikka ilmeisyys onkin nimenomaisesti mainittu vain ensimmäisen momentin toisessa virkkeessä.

Avoin muotoilu on johtanut siihen, että yleislausekkeen käytännön merkitys on ollut hahmotettavissa vasta oikeuskäytännön perusteella. Koska verotuslain 56 § oli nykyisen

¹⁶⁸ Knuutinen 2009, s. 372.

¹⁶⁹ Ks. Knuutinen 2009, s. 372.

¹⁷⁰ Weckström 2015, s. 386.

yleislausekkeen välitön edeltäjä ja nykyinen VML 28 § on muotoilultaan samanlainen, myös vanhemmassa oikeuskäytännössä muovautuneet tulkintalinjat voivat olla hyödyllisiä nykyisen normin tulkinnassa. Toki vanhan verotuslain 56 §:n aikaisten oikeustapaus-ten tulkinnassa on samalla huomioitava muuttunut säädösympäristö.

VML 28 § ei määrää itsenäistä veroseuraamusta. Veronkiertosäännöksenä se tulee sovellettavaksi silloin, kun otetaan kantaa jonkin toisen vero-oikeudellisen normin soveltamiseen tai soveltamatta jättämiseen.¹⁷¹

4.2 VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n välinen suhde

Yritysjärjestelyt ovat usein vaiheittaisia niin, että ne muodostavat toimenpidesarjan, niin sanotun sarjatoimen. Vaiheittaisia toimenpiteitä arvioidaan verotuksessa kokonaisuutena, joka tosin voi avautua tarkasteluun vasta vuosienkin kuluttua. Sarjatoimet voivat olla normiperustan kannalta hankalia sen vuoksi, että osa toimenpiteistä voi olla sellaisia, joihin sovelletaan VML 28 §:n yleislauseketta, ja osa puolestaan EVL 52h §:n soveltamisalaan kuuluvia tilanteita.¹⁷² Sikäli kun kyse on EVL 52h §:n soveltamisalueesta, syrjäyttää EVL 52h § erityissäännöksenä VML 28 §:n. Tällöin VML 28 § ei voi tulla sovellettavaksi, vaikka EVL 52h §:n soveltamisedellytykset eivät täytyisi. Toisaalta sikäli, kun kyse on toimista, jotka eivät kuulu EVL 52h §:n soveltamisalaan, VML 28 § tulee sovellettavaksi.

Oma kysymyksensä on, onko EVL 52h §:n erityiselle veronkiertosäännökselle ollut tarvetta, vai olisiko vastaava lopputulos pystytty saavuttamaan jo voimassa olleella VML 28 §:llä. Hallituksen esityksessä katsottiin, että säännöksen ottaminen oli perusteltua, koska yleisellä veronkiertosäännöksellä ei kyetty puuttumaan ilmeisiin veronkiertotapah- tumiin, kun verokohtelu on laissa kytketty yritysjärjestelyssä käytettyyn menettelyta- paan¹⁷³. Samaten erityisellä veronkiertosäännöksellä haluttiin korostaa neutraalin vero- tuksen tavoitetta, minkä mukaan verotus ei saa muodostaa houkutinta yritysjärjestelyn toteuttamiseksi¹⁷⁴. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että EVL 52h §:n säätämislle ei

¹⁷¹ Ks. Tikka 1972, s. 701.

¹⁷² Immonen 2015, s. 482–483.

¹⁷³ HE 177/1995.

¹⁷⁴ VaVM 177/1995

olisi ollut tarvetta, koska VML 28 § olisi yleisenä veronkiertosäännöksenä kattanut yritysjärjestelytilanteet¹⁷⁵.

Lähtökohtaisesti voitaneen pitää loogisena lähtökohtana, että jokaisella lainsäädöksellä tulee olla jokin tietty tarkoituksensa. Mikäli tällaista tarkoitusta ei ole tai kysymys on jommualla lainsäädännössä ilmaistusta tarkoituksesta, ei lainsäädöksen säätämiseksi ole perusteita. Koska direktiivin implementointi edellyttää, että sen tavoitteleva oikeudellinen lopputulos saavutetaan, mutta keinot ja muodot ovat jäsenvaltion valittavissa, olisi tästä näkökulmasta yritysjärjestelydirektiivin veronkiertoa koskeva artikla voitu implementoida VML 28 §:n avulla. EVL 52h §:n soveltamiskynnys on myös varsin korkea, eikä ainakaan suoralta kädeltä ole helppoa katsoa EVL 52h §:n madaltaneen soveltamiskynnystä yritysjärjestelytilanteissa¹⁷⁶. Veronkiertolausekkeiden erillisyyttä voinee kuitenkin perustella niiden tulkinnan ja tausta-arvojen erilaisuuden takia. Mikäli direktiivin tavoitteet olisi implementoitu VML 28 §:n avulla, olisi säännöksen tulkintaan mahdollisesti sisältynyt erillinen yritysjärjestelyitä koskeva soveltamisalueensa, jossa ratkaisuja saatettaisiin tehdä tavanomaisesta VML 28 §:n soveltamiskäytännöstä poikkeavalla tavalla.¹⁷⁷

4.3 Veronkiertodirektiivi

Euroopan neuvosto hyväksyi direktiivin sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veronkiertodirektiivi). Direktiivin tarkoituksena on suojata unionin sisämarkkinoita aggressiiviselta verosuunnittelulta ja veron kiertämiseltä. Direktiivin tarvetta on perusteltu sillä, että yhdentyvillä sisämarkkinoilla tarvitaan yhteisiä ja koordinoituja toimia veron kiertämisen estämiseksi. Veron kiertämisen tehokasta estämistä ei voi jättää yksittäisen jäsenvaltioiden toimien varaan. Tämä johtuu siitä, että kansalliset verojärjestelmät poikkeavat toisistaan ja jäsenvaltioiden itsenäiset toimet olisivat omiaan johtamaan tehottomiin ratkaisuihin ja vääristymien jatkumiseen. Direktiiviä voidaan luonnehtia ensimmäiseksi askeleeksi kohti harmonisoituja veron kiertämisen estämisen keinoja.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Andersson-Penttilä 2014, s. 794.

¹⁷⁶ Saarinen (2016, s. 702) on arvioinut, että VML 28 § saattaisi tapauksesta riippuen olla soveltamiskynnykseltään tietyissä olosuhteissa matalampi kuin EVL 52h §:n.

¹⁷⁷ Ks. Saarinen 2016, s. 673–674.

¹⁷⁸ Lönnblad 2018, s. 16.

6.artikla

Yleinen veronkierron vastainen sääntö

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

Veronkiertodirektiivin 6.artikla sisältää yleisen veronkierron vastaisen säännön. Säännöksellä puututaan sellaisiin verotuksen piiriin liittyviin väärinkäytöksiin, jotka eivät kuulu erityisten veronkiertosäännösten piiriin. Direktiivi *velvoittaa* jäsenvaltiot eväämään perusteettomat eli lain vastaiset veroedut epäaidoilta järjestelyiltä. Veron kiertämisen estäminen ei siten ole vapaaehtoista direktiivin kattamissa tilanteissa. Veronkiertolauseke koskee sekä kotimaisia että rajat ylittäviä tilanteita¹⁷⁹.

Vaikuttaa siltä, että veronkiertodirektiivin sisältämä yleinen veronkiertosäännös vastaa jo aiemmin EUT:n oikeuskäytännössä muodostunutta tapaa arvioida verovelvollisen toimia veron kiertämisen näkökulmasta. Alkuperäinen ehdotus veronkiertodirektiivissä sisälsi maininnan, jonka mukaan ehdotettu GAAR-sääntö on unionin säännösten mukaisesti suunniteltu siten, että siinä otetaan huomioon EU:n tuomioistuimen keinotekoisuutta koskevat testit, joiden mukaisesti sääntöä sovelletaan unionissa¹⁸⁰. Yleisen veronkiertolausekkeen soveltamisedellytysten täyttymistä tullaan siten todennäköisesti arvioimaan objektiivisen ja subjektiivisen tekijän avulla.

¹⁷⁹ Lang – Pistone – Schuch – Staringer 2018, s. 231

¹⁸⁰ Ks. Ehdotus neuvoston direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, s.9.

Direktiivin veronkiertosäännös on niin sanottu minimisäännös, eikä se harmonisoi jäsenmaiden sääntelyä. Tämä tarkoittaa sitä, että Suomen lainsäädäntöön tulee sisältyä vähintään saman tasoinen veronkiertosäännös. Hallituksen esityksen luonnoksessa on vertailtu VML 28 §:n säännöstä ja direktiivissä olevaa veronkiertosäännöstä. Siinä katsotaan, että VML 28 §:n säännöksen tavoitteet ja tarkoitus vastaavat direktiiviin kirjatun säännöksen tavoitteita ja tarkoitusta, ja vaikka säännösten sanamuodot eroavat toisistaan, VML 28 §:n säännös ei ole direktiivin säännöstä lievempi. Luonnoksessa päädyttiin siihen, ettei lakia ole tarvetta muuttaa. Säännöksen muutos voisi aiheuttaa oikeudellista epävarmuutta pitkäksi aikaa, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa uuteen sanamuotoon.¹⁸¹

EU:n veron kiertämisen vastaisia toimet ovat osaltaan saaneet negatiivista palautetta. EU:n toimet eivät kykene korjaamaan järjestelmän rakenteellisia heikkouksia. Samalla ne synnyttävät suuren määrän uutta lainsäädäntöä, johon sopeutumisesta aiheutuu sekä reaalityaloudellisia että hallinnollisia kustannuksia, arvioidaan EconPol Europe -tutkimuslaitosverkoston tuoreessa raportissa.¹⁸²

4.4 Osakevaihto osana sarjatoimia

Yritysjärjestelyt ovat usein vaiheittaisia niin, että ne muodostavat toimenpidesarjan, niin sanotun sarjatoimen. Usein kyse on siitä, että yhdellä toimenpiteellä ei päästä tavoiteltuun lopputulokseen. Tällöin tarvitaan useampia toimia, joista osassa saattaa olla kyse EVL:n tarkoittamista yritysjärjestelyistä, osassa taas muista toimista kuten kaupasta tai yhtiön purkamisesta. Verovelvollinen saattaa pyrkiä hyödyntämään vero-oikeudellista lähtökohtaa, jonka mukaan veroseuraamukset määrätään kunkin oikeustoimen kohdalla erikseen. Tällaisessa tilanteessa erikseen määräytyvät veroseuraamukset tuottavat yhteisvaikutuksiltaan edullisemman veroseuraamuksen, kuin mitä verotuksellisesti yhtenä kokonaisuutena arvioitava verotuksellinen toimenpide tuottaisi. Mikäli sarjatoimilla saavute-

¹⁸¹ Immonen 2018, s. 522.

¹⁸² https://vatt.fi/artikkeli/-/asset_publisher/eu-tax-avoidance-standards-are-inadequate-and-need-reform-finds-econpol-study.

taan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja sarjatoimille ei ole liiketaloudellisia perusteita, yksittäisten oikeustoimien erillinen verottaminen voidaan sivuuttaa, ja järjestelyjen muodostamaa kokonaisuutta voidaan verottaa yhtenä kokonaisuutena.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä on erikseen todettu, että veron välttämistarkoitukseen voi viitata esimerkiksi erilaisten keinokekoisten apuyhtiöiden perustaminen, useiden perättäisten yritysjärjestelytoimenpiteiden tekeminen, yhtiötetyn toiminnan lopettaminen pian siirron jälkeen tai esimerkiksi liiketoiminnan siirron tai osakkeiden vaihdon jälkeen siirrossa saatujen varojen tai osakkeiden nopea edelleen myynti.¹⁸³ Tällöin on mahdollista luopua yksittäisten oikeustoimien verotuksellisesta tarkastelusta, jolloin soveltamisratkaisua voidaan perustella toteutuneen oikeustoimiketjun kokonaisarvostelun avulla.

Yritysjärjestelyjen kohdalla tilanne on usein se, että tiettyyn tavoiteltavaan lopputulokseen voidaan päästä useita vaihtoehtoisia toimenpidepolkuja käyttäen¹⁸⁴. Tarkasteltaessa EVL 52h §:n soveltamisedellytysten täyttymistä, tulisi ensisijaisesti ottaa huomioon pelkästään varsinainen EVL:n mukainen yritysjärjestely. Lähtökohtana voidaan pitää, että muihin kuin EVL:n mukaisiin yritysjärjestelyihin tulee puuttua VML 28 §:n avulla. Mahdolliset muut toimenpiteet tulee huomioida EVL 52h §:n arvioinnissa vain, jos on sitovasti sovittu, että ne ovat osa järjestelyä tai jos muuten voidaan katsoa, että toimenpide on luonteeltaan aidosti osa kokonaisuutta. Yritysjärjestelydirektiivi sinänsä mahdollistaisi jo myönnetyn veroedun poistamisen myös jälkikäteisesti, kun on käynyt ilmi, että järjestely oli osa sarjantoimia, joiden tarkoituksena oli veron kiertäminen, mutta mielestäni johdonmukaisempaa olisi näissäkin tilanteissa soveltaa VML 28 §:ä.

Yritysjärjestelytoimien vero-oikeudellista hyväksyttävyyttä arvioitaessa voi tulla vastaan tilanteita, jossa verovelvollinen saavuttaa useampien yksittäisten toimien avulla verojärjestelmälle vieraita veroetuja. Ensisilmäyksellä helposti näyttää siltä, että toimet muodostavat sarjatoimen, milloin toimien päämotiivina vaikuttaisi olevan veron kiertäminen. Kuitenkin näissäkin tilanteissa, joissa verovelvollinen saavuttaa verojärjestelmälle vieraan veroedun, on tarkasteltava toimenpiteille esitettyjä liiketoiminnallisia syitä. Mikäli toimenpiteet ovat liiketaloudellisesti perusteltuja myös ilman saavutettua veroetua, kyse on korkeintaan verosuunnittelusta.

¹⁸³ VaVK 49/1995.

¹⁸⁴ Knuutinen 2012, s. 188.

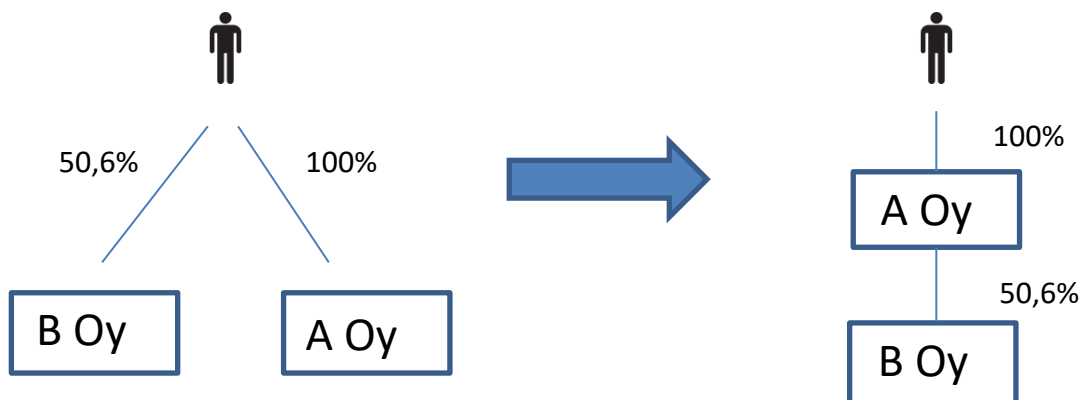
5 ERITYISTARKASTELUSSA KHO 2017:78

5.1 Tapauksen tosiseikat

A Oy oli keväällä 2015 perustettu yhtiö, joka ilmoitti harjoittavansa sijoitustoimintaa. X omisti yhtiön koko osakekannan. B Oy toimi puualalla. X omisti B Oy:n osakekannasta 50,60 prosenttia ja hän on ollut B Oy:n omistaja vuodesta 2007. Hänestä oli tullut yhtiön enemmistöosakkeenomistaja yhtiössä huhtikuussa 2015 toteutetuissa omistusjärjestelyissä.

Tarkoituksena oli järjestää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n mukainen osakevaihto siten, että A Oy toteuttaa osakeannin ja X merkitsee osakeannissa annettavat kaikki osakkeet. Osakeannissa annetaan X:lle merkittäväksi 1 000 uutta osaketta. Osakkeet merkitään X:n omistamalla B Oy:n osakkeilla. Osakevaihdon jälkeen A Oy omistaa 50,60 prosenttia B Oy:n osakkeista.

X haki vuonna 2015 Verohallinnolta ennakkoratkaisua siitä, sovelletaanko suunniteltuun osakevaihtoon EVL 52f §:ää A Oy:n verotuksessa ja TVL 45.5 § hänen henkilökohtaisessa verotuksessa. Lisäksi X tiedusteli, sovelletaanko osakevaihtoon veron kiertämistä koskevia EVL 52h §:ää tai VML 28 §:ää.



Kuvio 1. Yhtiöiden omistusrakenne ennen osakevaihtoa ja sen jälkeen.

Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan A Oy:n toimintaa ei ollut tarkoitus rakentaa sellaiseksi, että osakevaihdolla tulleet osakkeet voitaisiin katsoa kuuluvan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Yritysjärjestelyllä ei ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan siten tavoiteltu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain käyttöomaisuusosakkeiden verovaussäännöksen soveltamista.

Järjestelyn tavoitteena oli ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan keskittää X:n sijoitus- ja osakevarallisuuden omistaminen ja hallinnointi A Oy:ön. Ennakkoratkaisuhakemuksessa oli esitetty, että tämä helpottaa ja tehostaa sekä A Oy:n että X:n sijoitustoiminnan harjoittamista, organisointia ja edelleen kehittämistä. A Oy ja X katsoivat, että tulevaisuudessa harjoitettavan sijoitustoiminnan kannalta on liiketaloudellisesti tarkoituksenmukaista toteuttaa edellä kuvattu osakevaihto, vaikka siitä koituukin varainsiirtoverokustannuksia.

Verohallinto katsoi ennakkoratkaisussaan, että B Oy:n osakkeiden luovutukseen A Oy:lle sovelletaan TVL 45.5 §:n ja EVL 52f §:n osakevaihtoa koskevia säännöksi, milloin sekä A Oy:lle eikä X:lle synny verotettavaa tuloa. Järjestelyyn ei ennakkoratkaisun mukaan myöskään sovelleta veron kiertämistä estäviä EVL 52h §:n tai VML 28 §:n säännöksiä.

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (VOVA) valitti ennakkoratkaisusta Turun hallinto-oikeuteen vedoten siihen, että järjestelyyn tulee soveltaa veron kiertämistä koskevaa EVL 52h §:ää. Hallinto-oikeus hylkäsi valituksen äänin 1-2. Hallinto-oikeus totesi, että X:n osakevaihdon liiketaloudellisiksi perusteiksi esittämät syyt ovat A Oy:n ja B Oy:n kannalta kaikkineen suhteellisen vähäiset. Asiassa ei ollut kuitenkaan ilmennyt, että A Oy:n tarkoituksena olisi pian osakevaihdon jälkeen luopua hankkimistaan B Oy:n osakkeista, eikä pelkästään suunnitellusta osakevaihdosta saatavan yhtiöiden välisen osinkotulojen verovapauden vuoksi järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista voida EVL 52h §:ssä tarkoitettulla tavalla pitää veron kiertämistä tai välttämistä.

5.2 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön valituksen perusteet korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö valitti hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. VOVA katsoi, että suunniteltu osakevaihto täytti sellaisenaan

EVL 52f §:ssä ja TVL 45.5 §:ssä asetetut edellytykset. Järjestelyyn tulee kuitenkin soveltaa EVL 52h §:n veronkiertosäännöstä. VOVA on perustellut valitustaan seuraavilla perusteilla:

Ensinnäkin VOVA:n tulkinnan mukaan yritysjärjestelyn liiketaloudellisia perusteita arvioitaessa, huomioon voidaan ottaa vain järjestelyyn osallistuvien yhtiöiden – ei yhtiöiden omistajien – liiketaloudelliset perusteet. X:n halu järjestää B Oy:n mahdollinen rahoittaminen ja mahdolliset B Oy:n osakkeiden lisäostot mieluummin holding -yhtiön kautta, ei ole yritysjärjestelysäännösten soveltamista punnittaessa huomioon otettava seikka.

Toiseksi VOVA:n näkemyksen mukaan liiketaloudellisten perusteiden tulee lisäksi olla riittävän täsmällisiä, jotta ne voidaan ottaa arvioinnissa huomioon. Varautumista tarkemmin määrittelemättömään tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuvaan toimeen, kuten mahdolliseen sukupolvenvaihdokseen, ei voida VOVA:n näkemyksen mukaan pitää sellaisena yksilöitynä liiketaloudellisena perusteena, jonka helpottamiseksi yritysjärjestelysäännökset on tarkoitettu. X on syntynyt vuonna 1982 ja hänen lapsensa ovat syntyneet vuosina 2009 ja 2012.

Kolmanneksi VOVA katsoo, että järjestelyssä syntyy yritysjärjestelysäännösten tarkoitukselle vieraita veroetuja. Järjestelyn jälkeen B Oy:n A Oy:lle maksamat osingot olisivat verovapaita EVL 6a §:n perusteella. Lisäksi A Oy:n matemaattinen arvo kasvaisi, kun B Oy:n osakkeet arvostettaisiin osakevaihdon myötä käypään arvoonsa. Myös A Oy:n myöhemmin luovuttaessa B Oy:n osakkeet saataisiin veroetua, vaikka kysymys ei olisikaan verovapaasta käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta, koska B Oy:n osakkeiden hankintameno kasvaisi vastaamaan niiden käypää arvoa osakevaihdossa.

5.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että toiminnan uudelleenjärjestely oli lähtökohtaisesti hyväksyttävä taloudellinen syy järjestelylle. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 h §:n veron kiertämistä koskeva säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettusta oikeuden väärinkäytöstä. Koska

asiassa ei näytetty syntyvän konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja, järjestelyn tueksi esitetyt liikeloudelliset perusteet eivät tulleet enemmälti punnittaviksi. Edellytyksiä mainitun säännöksen soveltamiselle ei ollut. Luovutukseen sovellettiin tuloverolain 45 §:n 5 momentin ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n osakevaihtoa koskevia säännöksiä, joiden perusteella osakevaihdossa mahdollisesti syntyvää voittoa ei katsota ennakkoratkaisun hakijan X:n verotuksessa veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi.

5.4 Tapauksen arviointia

Korkein hallinto-oikeus arvioi asianmukaisesti veron kiertämisen edellytysten täytymistä EU-oikeudellisesta näkökulmasta. Koska yritysjärjestelydirektiivi ei määrittele, mitä veron kiertämisellä tarkoitetaan, on vastausta haettava EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. KHO viittaakin tapaukseen C-126/10, *Foggia*, jossa on tuotu ilmi yleinen unionin oikeuden periaate, jonka mukaan unionin oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. Yritysjärjestelydirektiivin tarjoamat veroedut on tarkoitettu vain liiketoiminnallisista syistä tehdyille yritysjärjestelyille. Mikäli verovelvollinen tavoittelee veroetuja ainoastaan verotuksellisista syistä ilman muita liiketoiminnallisia syitä, ei ole direktiivin tarkoituksen mukaista liittää tällaiseen menettelyyn veroetuja. Koska yritysjärjestelysäännöksiä olisi vaikea etukäteen muodostaa sellaisiksi, että vain liikeloudellisista syistä tehdyt yritysjärjestelyt täyttäisivät niiden soveltamisedellytykset, on veroedut mahdollista poistaa soveltamalla erityistä veronkiertolauseketta. Tapauksessa KHO 2017:78 oli selvää, että osakevaihto täyttäisi EVL 52f §:ssä mainitut osakevaihdon soveltamisedellytykset. Kysymys koski sen sijaan sitä, onko verovelvollisen toimissa kysymys veron kiertämisestä, mikä estäisi EVL 52f §:n soveltamisen.

Merkille pantavaa on, että KHO tarkastelee konkreettisia ja verojärjestelmälle vieraita veroetuja ja verovelvollisen liiketoiminnallisia syitä väärässä järjestyksessä. Oikea järjestyksessä olisi ensin arvioida syntykö verovelvollisin toiminnassa vieraita veroetuja ja jos syntyy, niin tämän jälkeen liiketoiminnalliset syyt tulevat arvioitavaksi. Kuten *Penttilä* on

huomauttanut, tämän ansiosta kuitenkin ratkaisusta käy selvemmin ilmi oikea tarkastelu-järjestys¹⁸⁵. Mikäli KHO olisi vain todennut, että järjestelyssä ei synny vieraita veroetuja, ei liiketoiminnallisten syiden toissijainen tarkasteluasema olisi käynyt vastaavalla tavalla ilmi.

VOVA:n esittämät verovelvollisen saamat veroedut ovat merkittäviä. On selvää, että ne ovat toimineet kannustimena osakevaihdon toteuttamiselle. Kuten tapauksesta käy ilmi, eivät ne kuitenkaan ole verojärjestelmälle vieraita veroetuja vaan osa voimassa olevaa verojärjestelmää. Jos näitä veroetuja ei haluttaisi antaa verovelvolliselle, tulisi lainsäädäntöä muuttaa. Vallan kolmijako-opin mukaisesti veroja ei voida määrätä tuomioval- lalla, vaan lainsäädäntötyö kuuluu kansan valitsemalle eduskunnalle. Veronkiertopykä- lällä ei siten voida muuttaa verojärjestelmää. Verolainsäädäntö on tältä osin ohjailevaa, mutta se on sitä lainsäätäjän tarkoituksen mukaisesti. Verovelvollinen on hyödyntänyt lainsäätäjän hänelle suomina mahdollisuuksia päästä tiettyyn lopputulokseen verotehok- kaalla tavalla. Suomalainen vero-oikeus ei sisällä verojen maksimoinnin periaatetta. Se, että verovelvollinen saa tietyn veroedun, ei voi olla osoitus veronkiertotarkoituksesta. Muutenhan veroedun sallima verolainsäädännös jäisi kuolleeksi kirjaimeksi ilman sovelta- mistarkoitusta.

Tarkasteltaessa osakevaihdolla saatavia veroetuja, huomataan että ne eivät itse asiassa ole yritysjärjestelysäännöksistä suoraan johtuvia. Järjestelyn jälkeen B Oy:n A Oy:lle mak- samat osingot ovat verovapaita EVL 6a §:n perusteella. A Oy:n matemaattinen arvo kas- vaa, kun B Oy:n osakkeet arvostetaan osakevaihdon myötä käypään arvoonsa. A Oy:n myöhemmin luovuttaessa B Oy:n osakkeet saadaan veroetua, vaikka kysymys ei olisi- kaan verovapaasta käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta, koska B Oy:n osakkeiden hankintameno kasvaa vastaamaan niiden käypää arvoa osakevaihdossa. Nämä kaikki ve- roedut saavutetaan osakevaihdon sivutuotteena, mutta ne eivät johdu yritysjärjestelydi- rektiivistä. Mikäli KHO olisi päätenyt pyytämään EUT:lta lausunnon, onko verovelvol- lisen toimissa kyse veron kiertämisestä, olisi EUT käytännössä joutunut ottamaan kantaa Suomen kansallisen lainsäädännön tulkintaan, vaikka tämä ei sille nimenomaisesti kuu-

¹⁸⁵ Penttilä 2017, s.5.

lukaan. Lähtökohtaisesti EUT tulkitsee ainoastaan EU-oikeutta, mutta käsiteltävänä olevassa tapauksessa verovelvollisen saamat veroedut ovat ymmärrettävissä vasta kansallisen oikeuden valossa.

Tapauksen myötä suhtaudun kriittisesti näkemykseen siitä, että yksistään toteuttamalla yritysjärjestely voitaisiin saavuttaa lain tarkoituksen vastainen vieras veroetu. Lain tarkoitukselle vastainen vieras veroetu voitaneen saavuttaa vasta yritysjärjestelyn ja sitä edeltävän tai sen jälkeisen toimenpiteen yhteisvaikutuksena¹⁸⁶. Tapauksessa B Oy:n osakkeiden mahdollista jatkoluovutusta tulisi tarkastella tästä näkökulmasta. Mikäli A Oy luovuttaisi piakkoin osakevaihdon jälkeen B Oy:n osakkeet, voisi VML 28 § tulla sovellettavaksi. Tällöin sekä osakevaihtoa että jatkoluovutusta tulee tarkastella verotuksessa kokonaisuutena. Viitaten tapaukseen C-41/04, *Levob Verzekeringen BV* ja *OV Bank NV*, osakevaihto ja jatkoluovutus liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoisia. Tällöinkin on kuitenkin varottava liiallisia ennakkokäsityksiä. Tapauksen C-126/10 *Foggia* mukaisesti veronkiertosäännöksen automaattisesti laukaisevia oikeustoimia ei ole. Mikäli osakevaihtoa tehtäessä A Oy:n tarkoituksena ei ole ollut osakkeiden jatkoluovuttaminen, tulisi jatkoluovutuksen katsomiseksi veron kiertämiseksi suhtautua varoen. Koska veronkiertotarkoituksen arviointi on kuitenkin objektiivista, eikä verovelvollisen todellisella mielentilalla ole merkitystä, tulisi A Oy:n kyettävä osoittamaan, että osakevaihdon ja jatkoluovutuksen välissä olosuhteet olisivat jotenkin muuttuneet, mistä johtuen osakkeet on päätetty edelleen luovuttaa. Mitä pidempi aika osakevaihdon ja jatkoluovutuksen välillä on, sitä epätodennäköisempää jatkoluovutuksen katsominen veron kiertämiseksi on. Osakevaihdon toteuttaminen muodostaa siten karensiajan, jonka aika osakkeita ei mahdollisesti voi luovuttaa edelleen.

Erillinen kysymys on, ovatko verovelvollisen saamat veroedut olleet järjestelyn pääasiallinen syy. Nähdäkseni tapauksessa on ollut näin. Järjestely on mielestäni toteutettu yksinomaan tai lähes ainoastaan verotuksellisista syistä. Verovelvollinen on perustellut osakevaihtoa pyrkimyksellä keskittää X:n sijoitus- ja osakevarallisuuden omistaminen ja hallinnointi A Oy:hyn. Lisäksi verovelvollinen lausunut, että osakevaihto helpottaa ja tehos-

¹⁸⁶ Ks. samoin Andersson – Penttilä 2014, s. 800.

taa sekä A Oy:n että X:n sijoitustoiminnan harjoittamista, organisointia ja edelleen kehittämistä. Nämä liiketoiminnalliset syyt ovat hallinto-oikeuden ratkaisun lainaten ”suhteellisen vähäisiä”. Jos tapauksessa olisi syntynyt lain tarkoitukselle vieraita veroetuja, eivät nämä liiketoiminnalliset syyt olisi mielestäni riittäneet siihen, että osakevaihto olisi katsottu tehdyksi liiketoiminnallisista syistä. KHO toteaa viitaten tapaukseen C-126/10 *Foggia*, että liiketoiminnan uudelleen järjestely sekä järjeistäminen ovat hyväksyttäviä liiketoiminnallisia syitä. Mielestäni liiketaloudellisten syiden on oltava VOVA:n näkemyksen mukaisesti riittävän täsmällisiä ja konkreettisia, jotta ne voidaan ottaa liiketoiminnallisten syiden arvioinnissa huomioon. Tapauksessa verovelvollisen selostamat liiketoiminnalliset syyt sen sijaan jäävät varsin abstrakteiksi. Lisäksi koska yritysjärjestelyt jo määritelmällisesti tarkoittavat yrityksen toiminnan tai omistuksen rakenteen muokkaamista ei KHO:n toteamus, että liiketoiminnan uudelleen järjestely on hyväksyttävä liiketoiminnallinen syy, tuo lisäarvoa. Lienee selvää, että mikäli verovelvollinen yritysjärjestelyjen avulla saavuttaa verojärjestelmälle vieraita veroetuja, ei "liiketoiminnan uudelleenjärjestely" riitä veronkiertotarkoituksen kumoamiseen.

Arvioidessaan verovelvollisen toimia, veroviranomaisen tai tuomioistuimen on kyettävä sovittamaan verovelvollisen osoittamat liiketaloudelliset syyt ulkoisen todellisuuden ja pohdittava, ovatko nämä koherentissa suhteessa. Tätä voi mielestäni kutsua verovelvollisen toimien rationalisoinniksi: verovelvollisen katsotaan lähtökohtaisesti toimivan suunnitelmallisesti tavoitellen itselleen edullista lopputulosta. Verovelvollinen ei siten sattumalta toimi tietyllä tavalla vaan hänen toimilleen on osoitettavissa jokin motiivi. Vero-oikeus onkin usein asiantuntijoiden harjoittamaa toimintaa, jossa mukana ovat siihen erikoistuneet asianajajat, verokonsultit sekä veroviranomaiset. Yritysjärjestelyt erityisesti kuuluvat siihen haastavaan osaan vero-oikeudesta, jossa yritykset turvautuvat useimmiten ulkoisiin asiantuntijoihin, mikäli yrityksen sisältä ei löydy tarvittavaa vero-asiantuntemusta. Näin ollen verovelvollisen tulisi kyetä varsinkin laajamittaisissa yritys-järjestelyissä osoittamaan hyvinkin konkreettiset liiketoiminnalliset syyt toimilleen.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VavK 49/1995) on todettu, että yritys-järjestelyjä koskevan sääntelyn tarkoituksena on se, ettei verotus olisi esteenä toteutettaessa liiketaloudellisin perustein toimeenpantavia järjestelyjä, joissa on kysymys esimerkiksi yritys-rakenteiden muokkaamisesta, toiminnan uudelleen organisoimisesta tai rationalisoinnista. Veronkiertosäännöksen tarkoituksena on torjua etujen myöntäminen silloin, kun

järjestely toteutetaan puhtaasti verotuksellisista syistä tai kun verotukselliset tekijät ovat pääasiallisin syy koko järjestelyn toteuttamiseen. Tällainen perusteettomien veroetujen tavoittelu ei mietinnön mukaan sovellu neutraalin verotukseen, jonka avulla yritetään poistaa verotuksen merkitystä operaatioilta. Verotuksen ei tulisi olla houkutin yritysjärjestelyjen toteuttamiselle, vaan ratkaisut tulisi tehdä niiden liiketaloudellisen sisällön perusteella.¹⁸⁷ Huomioiden valtiovarainvaliokunnan mietintö on ongelmallista, että KHO hyväksyy järjestelyn, vaikka se on toteutettu yritysjärjestelydirektiivin myöntämien veroetujen saamiseksi vain vähäisin liiketoiminnallisista perusteista. Kuitenkin kuten tutkielmassa on aiemmin jo mainittu, tulee veronkiertosäännöksen neutraalisuutta tukeva funktio ymmärtää varsin rajallisessa merkityksessä. On paradoksaalista tarjota tietty veroetu verovelvolliselle, mutta samaan aikaan todeta, että pelkästään tämän edun tavoittelu ilman liiketoiminnallisia perusteita ei ole hyväksyttävää. Mikäli verovelvollinen toimii epäneutraalisti, on tämä seurausta huonosta lainsäädännöstä. Lain soveltajan tulee puuttua ainoastaan "karkeimpiin" epäneutraalisuuksiin. Oikeustoimen vero-oikeudellinen hyväksyttävyyden ei voi olla välittömästi riippuvainen sen liiketoiminnallisesta mielekkyydestä. Jokaista verovelvollisen toimea ei voida "aukaista" liiketoiminnallisten syiden arvioimiseksi. Muutoin oikeusvarmuus kärsisi liikaa ja verotuksen toimittamisesta aiheutuvat kulut sekä verovelvollisille että veronsaajalle nousisivat rajusti.

Liiallisessa verovelvollisen toimien liiketaloudellisen mielekkyyden arvioinnissa on oltava varovainen. Verovelvollisen osoittamia toimia ei tule automaattisesti sivuuttaa niiden jonkinasteisen liiketoiminnallisen epämielikkyyden takia. Ensinnäkin on absurdia olettaa, että verovelvollinen kykenisi aina tekemään vain liiketaloudellisesti järkeviä toimia. Toiseksi on kyseenalaista, onko veroviranomainen tai tuomioistuimien kykenevä kertomaan, mikä on järkevää liiketoimintaa. Kolmanneksi verovelvollisen ja hänen toimijensa tarkastelijan toiminta tapahtuu eri aikadimensiossa: Verovelvollinen pyrkii ennakolta punnitsemaan tekojensa verotuksellisia seurauksia. Tarkastelija vasta kun on selvää, mitä on tapahtunut. Tätä ongelmaa toki lieventää tapauksenkin KHO 2017:78 taustalla oleva ennakkoratkaisuhakemusmenettely.

¹⁸⁷ VaVK 49/1995.

X on ennakkoratkaisuhakemuksessaan tiedustellut, sovelletaanko osakevaihtoon EVL 52h §:ä tai VML 28 §:ä. Kysymysasettelu tuo hyvin esille veronkiertosäännösten kerroksisuuden. Verovelvollisen on huomioitava, että hänen toimiaan saatetaan arvioida useamman eri veronkiertosäännöksen valossa. Tapauksen antopäivänä 10.5.2017 oikeustila on poikennut nykyisestä siten, että veronkiertodirektiivi ei ole ollut vielä voimassa. Tällöin EU-taustan omaavalla EVL 52h §:llä on saattanut olla oma kotimaisesta VML 28 §:stä poikkeava veron kiertämisen määritelmä. Oikeusvarmuuden näkökulmasta on epätoivottavaa, että verolainsäädäntö on tällä tavoin ristiriitaista tai jännitteistä. Problematiikka ei ole nykyoikeudelle vierasta. Oikeus ei enää ole yksistään kansallisvaltion hallinnassa vaan voimassa olevaa oikeutta tuottavat myös muut tahot, tässä tapauksessa EU. Oikeuden pluralismi rapauttaa oikeuden sisäistä koherenssia, jolloin normien väliset suhteet saattavat hämärtyä. Sittenkin, kun veronkiertodirektiivin sisältämä yleinen veronkiertolauseke astui voimaan 1.1.2019, hakevat veronkiertosäännökset jälleen omia paikkojaan. Suomessa VML 28 §:n katsottiin jo täyttävän veronkiertodirektiivin sisältämän yleisen veronkiertolausekkeen vaatimukset. Näin ollen välittömiä lainsäädäntömuutoksia ei veronkiertodirektiivistä tältä osin aiheutunut. Veronkiertodirektiivin käytännön merkitys tulee tarkentumaan vasta tulevien EUT:n veron kiertämistä koskevien ratkaisujen myötä.

Tapaus on siitä hyvä esimerkki, että verovelvollisen saamat veroetuudet paikantuvat vero-oikeudellisen tulokäsitteen distinktiokohtiin. Aiemmin veronalainen osinko muuttuikin verovapaaksi saajan muuttuessa, osinkoa voidaan jatkossa jakaa edullisemmilla ehdoilla ja B Oy: osakkeiden arvonnousu ei ole vero-oikeudellisesti tuloa. Lainsäätäjän onkin kiinnitettävä erityistä huomiota tällaisiin distinktioihin. Huolellisella lainsäädäntötyöllä voidaan karsia ainakin osa pitkistä oikeusprosesseista sen kysymyksen selvittämiseksi, onko verovelvollisen toimissa kyse veron kiertämisestä vai ei.

Tapaukseen KHO 2017:78 liittyy myös menettelyllinen kysymys. Verohallinto katsoi ennakkoratkaisussaan, että B Oy:n osakkeiden luovutukseen A Oy:lle sovelletaan TVL 45.5 §:n ja EVL 52f §:n osakevaihtoa koskevia säännöksiä, milloin ei A Oy:lle eikä X:lle synny verotettavaa tuloa. Järjestelyyn ei ennakkoratkaisun mukaan myöskään sovelleta veron kiertämistä estäviä EVL 52h §:n tai VML 28 §:n säännöksiä. Oma kysymyksen on, minkä tiedon perusteella VOVA päätti valittaa ennakkoratkaisusta Turun hallinto-oikeuteen. VML 26d §:n mukaan Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin, jollei muualla verolainsäädännössä toisin säädetä. Verohallinnon

antamassa ohjeessa ”Veronsaajien oikeudenvallvonta Verohallinnossa” (diaarinumero A87/200/2015) kohdassa 3.2 todetaan, että Verohallinnon yksiköt antavat oikeudenvallvontayksikölle tiedoksi tekemänsä tai verotuksen oikaisulautakunnan tekemät päätökset vain silloin, jos kysymyksessä on oikeudellisesti tulkinnanvarainen asia. Edellytyksenä on myös, että asia on ratkaistu veronsaajan vahingoksi. Edelleen Verohallinnon ohjeessa viitataan Verohallinnosta annettuun lakiin todeten, että oikeudenvallvontayksikkö hakee muutosta pääsäännön mukaan vain silloin, kun muutoksenhaku on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tarpeen (VHL 24.2 §:n 1 kohta). Vaikuttaa siltä, että ennakkoratkaisun antanut verovirkailija on antanut tiedoksi VOVA:lle tekemänsä päätöksen. Näin ollen verovirkailija on sinänsä antanut verovelvolliselle myönteisen ratkaisun, mutta katsonut samalla, että asia on siinä määrin epäselvä, että asiassa mahdollisesti myöhemmin annettavalla tuomioistuimen ratkaisulla voitaisiin selventää lain tulkintaa koskeva kysymys.

Mielestäni on kyseenalaista, että mahdollisesti sama verovirkailija antaa ensin asiassa edullisen ratkaisun verovelvolliselle, mutta samalla signaloi VOVA:lle, että asiasta olisi syytä valittaa hallinto-oikeuteen. Tällaisessa tilanteessa annetun ennakkoratkaisun merkittävyys jää sängen vähäiseksi. Ennakkoratkaisun antavan verovirkailijan tulisi Verohallinnon edustajana olla tasapuolinen ottamalla huomioon sekä verovelvollisen että veronsaajan edut. Tästä näkökulmasta on ongelmallista, että verovirkailija antaa tapauksen tiedoksi VOVA:lle. Asianmukaisempaa mielestäni olisi, että VOVA itse kävisi läpi Verohallinnon antamat päätökset. Toki tämä tarkoittaisi, että VOVA:an pitäisi hankkia erikseen työntekijöitä, jotka kävisivät läpi annettuja ennakkoratkaisuja. Verotuksen toimittamiseen liittyvät kulut kasvaisivat ja lopputulos olisi sama kuin nykyinen. Veronsaajan, Verohallinnon ja verovelvollisen väliset suhteet vaatisivat syvällisempää tarkastelua, joka ei ole mahdollista tämän tutkielman puitteissa.

6 YHTEENVETO

Yritysjärjestelysäännökset on luotu, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään. Kysymys on ennen kaikkea hyvän kasvualustan luomisesta menestyksekkään liiketoiminnan harjoittamiseksi, mikä on sekä verovelvollisten että veronsaajan intressissä. Samaan aikaan yritysjärjestely säännöksissä on kyse merkittävästä poikkeuksesta tuloverotuksen yleisiin oppeihin kuuluvasta laajasta tulokäsitteestä ja realisointiperiaatteesta. Tällainen distinktio, veroetu, on omiaan vaikuttamaan verovelvollisen käyttäytymiseen.

Yritysjärjestelysäännökset ovat osoitus siitä, kuinka verojärjestelmään sisältyvää distinktiota voi olla vaikea kytkeä johdonmukaisesti osaksi muuta verojärjestelmää. Samaan aikaan kuin säännökset toimivat hyvin ydinsoveltamisalueellaan, soveltamisalueen reuna-alueilla on jännitettä. Verovelvollisen on mahdollista saavuttaa yritysjärjestelyjen avulla myös muita veroetuksia, kuin mitä yritysjärjestelysäännöksillä nimenomaisesti on tarkoitettu. Vaikka lähtökohtaisesti lainsäätäjän on otettava tämä mahdollisuus huomioon verojärjestelmää luodessa, ei lainsäädännön kielellisiltä puutteilta voida välttyä. Tämän vuoksi lainsäädäntöön tarvitaan veronkiertosäännös, jolla pyritään varmistamaan, että vain liiketaloudellisista syistä tehdyille yritysjärjestelyille suodaan veroetudet.

Kun ottaa huomioon, että yritysjärjestelysäännökset muodostavat merkittävän poikkeuksen tuloverotuksen yleisiin oppeihin, kuinka niiden soveltamisessa on huomioitava sekä EU-oikeus että kotimainen oikeus, että säännösten soveltamisessa on huomioitava useampi veronkiertolauseke, voi säännöksistä syntyneet tulkintaongelmat katsoa olleen jokseenkin ennalta arvattavissa. Yritysjärjestelyjä koskeva verotus onkin osoitus siitä, kuinka verotuksen fiskaalinen tavoite voi olla vaikeasti toteutettavissa oikeudenmukaisella, oikeusvarmalla ja tehokkaalla tavalla.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2017:78 myötä on selvää, että veronsaajan tulee olla liberaali *laissez-faire* tyylinen tarkkailija, joka antaa kaikkien kukkien kukkia: verovelvollinen voi lähtökohtaisesti toimia parhaaksi katsomallaan tavalla, kun hän ei tavoittele verojärjestelmälle vieraita veroetuja. Tällainen tulkinta-asetus korostaa lain-

sääntäjän roolia oikeudenmukaisen verojärjestelmän luomiseksi sekä tukee oikeusvarmuutta. Uskon, että jännite verotuksen oikeusvarmuuden ja oikeudenmukaisuuden välillä tulee kuitenkin kasvamaan. Tulevaisuuden tutkimuskeskuksen kehitysjohtaja Olli Hieta-sen mukaan ”tulevien 20 vuoden aikana tapahtuu enemmän kuin edellisinä 200 vuotena yhteensä”. Vero-oikeus tulee tuskin olemaan tästä poikkeus. Laintulkitsijan täytyy kyetä tekemään oikeudenmukainen ratkaisu, kun jatkossa lainsäädäntö ei ehdi sopeutumaan muuttuvaan toimintaympäristöön. Tämä on edellytys, mikäli verojärjestelmän ei haluta estävän yhteiskunnan kehitystä.