



UNIVERSITY OF LAPLAND
LAPIN YLIOPISTO

**Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate Euroopan unionin
vero-oikeudessa**

Emilia Hietikko
Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Eurooppaoikeus
Syksy 2022

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate Euroopan unionin vero-oikeudessa

Tekijä: Emilia Hietikko

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, eurooppaoikeus

Työn laji: Pro gradu -tutkielma

Sivumäärä: XIV + 84

Vuosi: 2022

Tiivistelmä:

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on vakiintunut Euroopan unionin tuomioistuimen (EU-tuomioistuin) oikeuskäytännössä osaksi Euroopan unionin (EU) yleisiä oikeusperiaatteita. Periaatteella tarkoitetaan vakiintuneen tulkinnan mukaan sitä, että oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin.

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, minkälainen on oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asema EU-vero-oikeudessa. Periaatteen tarkastelun kohteena on sen suhde veronkiertoon, mutta myös periaatteen erilaiset sovellutukset sekä kansallisessa että EU:n lainsäädännössä. Periaatteen sovellutukseksi katsotut yleiset veronkierron vastaiset säännöt on kuitenkin eroteltava oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta, joka on EU:n primaarioikeutta.

Tutkielma tarkastelee erilaisia oikeuden väärinkäyttötilanteita sekä vero-oikeudessa olennaista tosiasiallisen edunsaajan määritelmää. Oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden avulla tutkielma pyrkii lisäksi löytämään kriteerit, joiden avulla EU-tuomioistuin on arvioinut vero-oikeudellisissa ratkaisuisa ilmenevää oikeuden väärinkäyttöä.

Tutkielma on lainopillinen ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltumista lähestytään EU-oikeudellisesta näkökulmasta. Erityisesti vero-oikeuden direktiivit ovat tarkastelun kohteena, sillä niiden sääntelemät verovapaudet ja -edut ovat olleet EU-oikeuden väärinkäytön kohteena. Tutkielmassa hyödynnetään myös muita tutkimusmetodeja, kuten oikeustaloustiedettä ja pyritään EU-oikeudelle tyypilliseen teleologiseen tulkintaan.

Tutkielmasta selviää, että oikeuden väärinkäyttöä on sovellettu EU-tuomioistuimessa vero-oikeuden alalla runsaasti. Varsinaisen sääntelyn puute voi kuitenkin aiheuttaa oikeusvarmuuden näkökulmasta riskin, kun kriteerit oikeuden väärinkäytölle löytyvät pääosin vain oikeuskäytännöstä. Toisaalta ratkaisun voi nähdä tukevan periaatteen ydinajattusta, jonka mukaan oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ohjaa EU-oikeuden tulkintaa siten, että muodollisesti säännöksen mukaiset, mutta keinotekoiset järjestelyt ovat EU-oikeuden väärinkäyttöä.

Avainsanat: oikeuden väärinkäytön kieltö, yleinen oikeusperiaate, veronkierto, tosiasiallinen edunsaaja, eurooppaoikeus

Sisällys

LÄHTEET	V
LYHENTEET	XIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkielman tausta ja lähtökohdat	1
1.2 Tutkimusongelma ja tutkielman rakenne	3
1.3 Tutkimusmetodi	4
2 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON PERIAATE	7
2.1 Oikeuden väärinkäytön kiellon lainsäädäntökehys	7
2.1.1 Euroopan ihmisoikeussopimus	7
2.1.2 Euroopan unionin perusoikeuskirja	9
2.2 Periaatteet EU-oikeudessa	11
2.3 Oikeuden väärinkäytön kieltö EU:n yleisenä oikeusperiaatteena	13
2.4 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate kansallisessa oikeudessa	14
3 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON PERIAATE EU-VERO-OIKEUDESSA....	18
3.1 Välitön ja välillinen verotus EU-vero-oikeudessa	18
3.2 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen erityinen asema EU-vero-oikeudessa....	20
3.3 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate kansallisessa vero-oikeudessa.....	22
3.4 Veronkierron ja väärinkäytösten estäminen.....	25
3.4.1 Veronkierron määritelmä.....	25
3.4.2 EU:n veronkiertodirektiivi (2016/1164).....	26
3.4.3 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen suhde veronkiertoon	30
3.5 Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimusoikeudessa	32
3.5.1 OECD:n malliverosopimus	32
3.5.2 BEPS-hanke.....	34
3.6 Tosiasiallinen edunsaaja vero-oikeudessa	37
3.6.1 Määritelmä neljännessä rahanpesudirektiivissä (2015/849).....	37
3.6.2 Tosiasiallisia edunsaajia ja omistajia koskeva rekisteri	40
3.6.3 Määritelmä EU-vero-oikeudessa ja verosopimusoikeudessa	41
3.7 Veroparatiisit väärinkäytön mahdollistajina	43
4 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTTÖÄ KOSKEVA OIKEUSKÄYTÄNTÖ JA VÄÄRINKÄYTTÖTILANTEET	46
4.1 Kansainvälinen verosuunnittelu sekä verosopimus- ja direktiivikeinottelu	46
4.2 Tosiasiallista edunsaajaa koskeva oikeuskäytäntö.....	48

4.2.1	Osinkojen lähdeverotus	48
4.2.2	Korkojen lähdeverotus	55
4.3	Arvonlisäveroa koskeva oikeuskäytäntö.....	60
4.4	Väliyhteisölainsäädäntöä ja tuloverotusta koskeva oikeuskäytäntö	63
5	OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KRITEERIT JA PERIAATTEEN SOVELTAMISEDELLYTYKSET	65
5.1	Tunnusmerkistötekijät	65
5.1.1	Objektiivinen edellytys.....	66
5.1.2	Subjektiiiviset tekijät	68
5.1.3	Todistustaakka.....	69
5.2	Seuraamukset oikeuden väärinkäytöstä	70
6	OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON SUHDE EU:N YLEISIIN OIKEUSPERIAATTEISIIN JA VAPAUKSIIN VEROTUKSEN NÄKÖKULMASTA	73
6.1	Oikeusvarmuus	73
6.2	Pääomien vapaa liikkuvuus	76
6.3	Sijoittautumisvapaus.....	77
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	80

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

Aarnio, Aulis: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut, Helsinki 2011.

Burkhalter, Natassia – Salom, Jessica – Schelling, Christoph: Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 1–21, teoksessa *Danon, Robert (toim.)* Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy. Schulthess, Geneva/Zurich 2016.

Cooper, Andrew F. – Thakur, Rames: The group of twenty (G20). Routledge Global Institutions Series, London and New York 2013.

Engblom, Ari – Holla, Jyrki – Isokangas, Elina – Järvinen, Jussi – Kokko, Aki – Lepistö, Markus – Nieminen, Kati – Noras, Janette – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Torkkel, Timo – Äimä, Kristiina: Elinkeinoverotus 2021. KPMG ja Edita Publishing Oy, Keuruu 2021. (Engblom ym. 2021)

Freedman, Judith: The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level, s. 365–380, teoksessa *La Feria, Rita de – Vogenauer, Stefan (toim.)*: Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law? Hart Publishing, Oxford and Portland Oregon 2011.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Publishing Oy, Helsinki 2009.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus: Välitön verotus. 2. uudistettu painos. Talentum, Helsinki 2012.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus: Välitön verotus. 4. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki 2018.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy, Helsinki 2021.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? – Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011.

Juusela, Janne: Legality of tax avoidance. *Defensor Legis* N:o 4/2018, s. 449–467.

Kaunisto, Siru: Veron kiertämisen tunnistaminen – Oikeuden väärinkäytön kielto VML 28 §:n tulkinnassa. *Acta Wasaensia* 488, Hansaprint Oy, Turenki 2022.

Kiikeri, Markku: Eurooppaoikeuden positivistinen oikeusteoria. *Defensor Legis* N:o 4/2012 s. 544–561, Referee-artikkeli.

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä – verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. *Sanoma Pro Oy*, Helsinki 2012.

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. *Alma Talent*, Helsinki 2020.

Kosonen, Katri: Veroparatiisit, verosuunnittelu ja veronkierto. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, 109. vsk, 3/2013, s. 383–398.

Kujala, Tero: Euroopan unionin perusoikeuskirja – perusoikeudet ja lainkäyttö, s. 123–146, teoksessa *Ervo, Laura – Lahti, Raimo – Siro, Jukka (toim.):* Perus- ja ihmisoikeudet rikosprosessissa. *Helsingin hovioikeus*, Helsinki 2012.

Kulmala, Samuli: Oikeuden väärinkäytön kielto ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 17 artikla. *Lakimies* 3–4/2022 s. 605–622, Lyhyempi kirjoitus.

Kulmala, Samuli: Oikeuden väärinkäytön kielto ja oikeudenkäyntikulutransaktiosäännökset. *Defensor legis* N:o 6/2018 s. 891–907, Referee-artikkeli.

Kärki, Anssi: Samaistaminen osakeyhtiössä – oppitunteja Yhdysvalloista. *Lakimies* 5/2016, s. 741–764.

La Feria, Rita de: Introducing the principle of Prohibition of Abuse of Law, s. xii–xv, teoksessa *La Feria, Rita de – Vogenauer, Stefan (toim.):* Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law? *Hart Publishing*, Oxford and Portland Oregon 2011.en

Lassila, Samu: Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. *Verotus* 4/2010, s. 409–421.

Linna, Tuula: Oikeuden väärinkäytön kielto ja sen sovelluksia. *Lakimies* 4/2004 s. 622–638.

Linnakangas, Esko – Tuominen Esko: Verosuunnittelu ja yritysverotus. Weilin+Göös, Wsoy:n Graafiset laitokset, Porvoo 1995.

Lönnblad, Siru: Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. *Verotus* 1/2019 s. 60–74. (Lönnblad 2019a)

Lönnblad, Siru: Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen. *Verotus* 3/2019 s. 290–303, referee-artikkeli. (Lönnblad 2019b)

Malmgrén, Marianne: Kansainvälinen verosääntely muuttaa valtioiden verotuksellista toimivaltaa. *T&Y* 1/2020, s. 46–51.

Määttä, Kalle: Oikeustaloustieteen perusteet. Edita Publishing Oy, Helsinki 2016.

Nikula, Paavo: Euroopan unionin perusoikeuskirja. *Oikeus* 4/2000 s. 524–526.

Odysseos, Louiza: Haven as a Barrier to Heaven? The Cyprus Offshore Financial Centre and European Union Accession. Vol. 9 No. 2 (1997): *The Cyprus Review*. University of Nicosia, Cyprus.

Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti: Euroopan ihmisoikeussopimus. 5. uudistettu painos. Talentum, Helsinki 2012. (Pellonpää ym. 2012)

Penttilä, Seppo: Verotus tietoyhteiskunnassa. Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitra 181, Helsinki 1998.

Penttilä, Seppo: Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia, s. 324–337, teoksessa *Andersson, Edward – Kalima, Kai – Viherkenttä, Timo – Vihervuori, Pekka (toim.)*: In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu C-sarja N:o 38, Helsinki 2007.

Piantavigna, Paolo: Tax Abuse in European Union Law: A Theory. *EC Tax Review*, Volume 20, Issue 3/2011, s. 134–147.

Poulsen, Martin: Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law. *Intertax*, Volume 41, Issue 4/2013, s. 230–251.

- Raitio, Juha:* Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum, Helsinki 2013.
- Raitio, Juha:* Euroopan unionin oikeus. Alma Talent Oy, Helsinki 2016.
- Raitio, Juha – Tuominen Tomi:* Euroopan unionin oikeus. 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki 2020.
- Senden, Linda:* Soft law in European Community law. Hart Publishing, Oxford and Portland Oregon 2004.
- Takis, Tridimas:* The General Principles of EU Law. Second edition. Oxford University press, New York 2006.
- Tikka, Kari S.:* Miksi Suomen verojärjestelmää tulisi muuttaa? s. 1–9, teoksessa Suuri veropäivä Finlandia-talo 1.10.2002, Keskuskauppakamari 2002.
- Tikka, Kari S.:* Veron minimoinnista – Tutkimus tulo- ja omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165, Helsinki 1972.
- Torkkel, Timo:* Vastikkeellisten saantojen varainsiirtoverotus. Kauppakamari, Helsinki 2020.
- Urpilainen, Matti:* ”Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt” erityisesti ratkaisun Cadbury Schweppes (C-196/04) valossa, s. 223–242 teoksessa *Kultalahti, Jukka – Nuolimaa, Risto (toim.)* teoksessa Oikeus, talous, hallinto – Oikeustieteen päivät 30.–31.8.2007 Tampereella, Tampereen yliopisto, oikeustieteiden laitos 2007.
- Urpilainen, Matti:* Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti – Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 2012.
- Urpilainen, Matti:* Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppaveron-oikeudessa. Verotus 5/2008 s. 536–549, referee-artikkeli.
- Veikkola, Elisa:* Kansallisten väärinkäytön vastaisten sääntöjen ja PPT-määräyksen suhde. Verotus-lehti 2020 toukokuu, s. 1–24.

Weikkola, Elisa: Principal Purpose Test – verosopimuksissa yleisesti vaikuttava väärinkäytön vastainen periaate? (referee), s. 214–237 teoksessa Viherkenttä, Timo – Pankakoski, Katriina – Scherleitner, Moritz – Hokkanen, Marja – Niskakangas, Heikki (toim.): Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta. Aalto-yliopiston julkaisusarja Kauppa + Talous 1/2022.

Walkila, Sonya: Ajankohtaista eurooppa-oikeutta – Aktueellt inom europarätten: Euroopan unionin perusoikeuskirja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Defensor Legis N:o 6/2011, s. 813–820.

Weber, Dennis: Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms – A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance. Kluwer Law International, Amsterdam 2005

VIRALLISLÄHTEET

COM (1998) 67, final. Proposal for a Council directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

COM (2013) 45, final. Ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun ja terrorismin rahoitukseen.

COM (2016) 26, final. Ehdotus neuvoston direktiivi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien verojen kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

Euroopan parlamentin päätöslauselma 7. lokakuuta 2021 haitallisia verokäytäntöjä koskevan EU:n politiikan uudistamisesta (käytännösääntöryhmän uudistaminen mukaan luettuna), 2020/2258(INI).

HE 307/2018 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteutettavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi.

HE 218/2018 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

KOM (2007) 785, lopull. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuksessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta.

Komission suositus, annettu 6 päivänä joulukuuta 2012, aggressiivisesta verosuunnittelusta (2012/772/EU).

OECD 1998. Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD, Paris.

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing.

BEPS Action 6 (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2015.

SWD (2013) 22, final. Komission yksiköiden valmisteluasiakirja – Tiivistelmä vaikutusten arvioinnista: Oheisasiakirja ehdotukseen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun ja terrorismin rahoitukseen ja ehdotukseen Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi tietojen toimittamisesta varainsiirtojen mukana.

Valtioneuvoston U-kirjelmä U 11/2022 vp, Ehdotus neuvoston direktiiviksi koskien pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estämistä verotuksessa.

Verohallinnon ohje 29.11.2021. Yritysjärjestelyt ja verotus – jakautuminen. Diaarinumero VH/5296/00.01.00/2021.

INTERNETLÄHTEET

Faktatietoja Euroopan unionista 08/2022. Yleinen veropolitiikka. Saatavilla: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fi/sheet/92/yleinen-veropolitiikka>. (Viitattu 25.7.2022).

Cambridge Dictionary 2022. Offshore company. Saatavilla: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/offshore-company>. (Viitattu 9.3.2022).

EUR-Lex 7.11.2017. Yhteisöveron kiertämiseen puuttuminen. Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>. (Viitattu 6.10.2022).

EUR-Lex 2022. Verotus. Saatavilla: https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/21.html?expand=2101,2103,2102#arrow_2102. (Viitattu 16.3.2022).

Euroopan komissio 28.1.2016. Oikeudenmukainen verotus: komissio esittää uusia toimenpiteitä, joilla torjutaan yhtiöveron kiertämistä. Saatavilla: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/IP_16_159. (Viitattu 4.10.2022).

Euroopan komissio 15.9.2021. Puheenjohtaja von der Leyenin puhe unionin tilasta 2021. Saatavilla: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/SPEECH_21_4701. (Viitattu 8.3.2022).

Euroopan parlamentti 13.10.2020. Verovaliokunnan puheenjohtaja: ”Emme voi sallia veroparatiiseja EU:ssa”. Saatavilla: <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/headlines/economy/20201008STO88809/verovaliokunnan-puheenjohtaja-emme-voi-sallia-veroparatiiseja-eu-ssa>. (Viitattu 30.8.2022).

Euroopan parlamentin lehdistötiedote 21.10.2021. Pandoran paperit: parlamentti vaatii tutkimuksia, toimia ja lakimuutoksia. Saatavilla: <https://www.europarl.europa.eu/news/fi/press-room/20211014IPR14912/pandoran-paperit-parlamentti-vaatii-tutkimuksia-toimia-ja-lakimuutoksia>. (Viitattu 25.7.2022).

Eurooppa-neuvosto 6.2.2022. Veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskeva EU:n luettelo. Saatavilla: <https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. (Viitattu 2.9.2022).

Shiel, Fergus 3.10.2021: About the Pandora Papers – ICIJ’s largest – ever investigation on the offshore world unlock financial secrets of politicians, billionaires and the global elite. International Consortium of Investigative 2021. Saatavilla: <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/about-pandora-papers-investigation/> (Viitattu 27.9.2022).

Neuvonen, Riku, 23.9.2020: Oikeuden väärinkäytön kieltä ja KKO 2020:68. Kirjoitus Perustuslakiblogissa 23.9.2020. Saatavilla: <https://perustuslakiblogi.wordpress.com/2020/09/23/riku-neuvonen-oikeuden-vaarinkayton-kielto-ja-kko-202068/>. (Viitattu 27.9.2022).

OECD 2022, Glossary of Tax Terms. Saatavilla: <https://www.oecd.org/ctp/glossary-of-taxterms.htm#T>. (Viitattu 3.10.2022).

Patentti- ja rekisterihallitus 11.3.2021. Edunsaajailmoitus. Saatavilla: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/edunsaajatiedot.html>. (Viitattu 2.9.2022).

OIKEUSKÄYTÄNTÖ

Euroopan unionin tuomioistuin ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

Asia C-419/02 *BUBA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* ECLI:EU:C:2006:122

Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue* ECLI:EU:C:2006:544

Asia C-212/97 *Centros Ltd v. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen* ECLI:EU:C:1999:126

Asia C-251/16 *Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston v. T. G. Brosnan* ECLI:EU:C:2017:881

Asia C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas* ECLI:EU:C:2000:695

Asia C-126/10 *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* ECLI:EU:C:2011:718

Asia C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* ECLI:EU:C:2006:121

Asia C-321/05 *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet* ECLI:EU:C:2007:408

Asia C-653/11 *Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey* ECLI:EU:C:2013:409

Asia 33/74 *Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid* ECLI:EU:C:1974:131

Asia C-117/83, *Karl Könecke GmbH & Co. KG, Fleischwarenfabrik v. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung* ECLI:EU:C:1984:288

Asia C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl*
ECLI:EU:C:2008:108

Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *Skatteministeriet v. T Danmark Aps ja Y Denmark Aps* ECLI:EU:C:2019:135

Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg I, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps v. Skatteministeriet* ECLI:EU:C:2019:134

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

Julkisasiamies *Bobekin* ratkaisuehdotus asiassa C-251/16 *Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston v. T. G. Brosnan* ECLI:EU:C:2017:648

Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-321/05 *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet* ECLI:EU:C:2007:86

Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-115/16 *N Luxembourg I v. Skatteministeriet* ECLI:EU:C:2018:143

Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-116/16 *Skatteministeriet v. T Danmark* ECLI:EU:C:2018:144

Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-118/16 *X Denmark A/S v. Skatteministeriet* ECLI:EU:C:2018:146

Julkisasiamies *Légerin* ratkaisuehdotus asiassa C-196/04 *Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*
ECLI:EU:C:2006:278

Julkisasiamies *Maduron* ratkaisuehdotus asiassa C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* ECLI:EU:C:2005:200

Korkein oikeus

KKO 2011:68

KKO 1992:145

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2017:78

KHO 2021:65

LYHENTEET

BEPS-hanke	Base Erosion and Profit Shifting -hanke
EU	Euroopan Unioni
EIS	Euroopan Ihmisoikeussopimus (SopS 18–19/1990)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETA	Euroopan talousalue
EY	Euroopan yhteisö
ICIJ	Kansainvälinen toimittajien järjestö (International Consortium of Investigative Journalists)
MLI	Monenvälinen yleissopimus (Multilateral Instrument)
KKO	Korkein oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
SEU	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (2016/C 202/01)
SEUT	Sopimus Euroopan unionista (2016/C 202/01)
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
UK	Yhdistynyt kuningaskunta
VML	Verotusmenettelylaki (1558/1995)
VSVL	Varainsiirtoverolaki (931/1996)
Väliyhteisölaki	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaisen verotuksesta (1217/1994)
YK	Yhdistyneet kansakunnat
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.
Emo-tytäryhtiödirektiivi	Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä. Neuvoston direktiivi 2003/123/EY, annettu 22 päivänä joulukuuta 2003, jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta.

	Neuvoston direktiivi 90/435/ETY, annettu 23 päivänä heinäkuuta 1990, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.
Korko-rojaltidirektiivi	Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden väliin korko- ja rojaltilmaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä.
Kuudes direktiivi	Neuvoston direktiivi 95/7/EY, annettu 10 päivänä huhtikuuta 1995, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste.
Neljäs rahanpesudirektiivi	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (2015/849), annettu 20 päivänä toukokuuta 2015, rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta.
Tilinpäätösdirektiivi	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta.
Valmisteverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2008/118/EY, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta.
Veronkiertodirektiivi	Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.
Yritysjärjestelydirektiivi	Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokaakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta ja lähtökohdat

”Oikean veromäärän maksamisessa ei ole kyse vain julkisesta taloudesta, vaan ennen muuta oikeudenmukaisuudesta”, totesi Komission puheenjohtaja *Ursula von der Leyen* 15 syyskuuta 2021 pitämässään puheessa Euroopan unionin (EU) tilasta¹. Kansainvälinen toimittajien järjestö ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists*) toi julkisuuteen alle kuukausi tämän jälkeen Pandoran paperit -nimisen tietovuodon lokakuussa 2021. Kyseessä on yksi viime vuosien laajimmista tietovuodoista, jossa on ollut mukana tutkimassa yli 600 toimittajaa. Tietovuoto käsitteli yli 300 poliitikon ja muiden yhteiskunnallisesti merkittävien henkilöiden salattuja offshore-yhtiöitä.² Offshore-yhtiöillä tarkoitetaan yhtiöitä, jotka sijaitsevat toisessa valtiossa verotuksellisista syistä riippumatta siitä, mihin valtioon yhtiön liike-toiminta pääasiassa kohdistuu³. Offshore-yhtiöt hyötyvät erilaisista vapautuksista esimerkiksi tuloverolainsäädännössä, ja ne ovat ulkomaisessa omistuksessa olevia kokonaisuuksia, joiden pääoma on peräisin ulkomailta⁴.

Pandoran paperit -vuodon myötä julkiseen keskusteluun nousi EU:n jäsenvaltioiden verotus, erityisesti laitton veronkierto ja toisaalta myös toimet, joilla järjestelmän väärinkäyttöksiä on mahdollista estää. Euroopan parlamentti vaati päätöslauselmassaan⁵ toimia, joilla EU voitukkaa veronkiertoa, rahanpesua ja veropetoksia mahdollistavia puutteita järjestelmässä.⁶

Veron torjunta voidaan jakaa lailliseen ja laittomaan veron torjuntaan. Laillisessa veron torjunnassa säännökset mahdollistavat vapautumisen veroista, kun taas laittomassa veron torjunnassa tavoiteltu veroetu voidaan kieltää, minkä lisäksi jälkimmäisen yhteydessä voi seurata myös muita kielteisiä seuraamuksia. Veron kiertäminen on yksi veron torjunnan laittomista muodoista, jossa esimerkiksi verolakien sanamuotoja tulkitaan siten, että lainsäädännön normaalin tulkinnan ja säännöksen tarkoituksen välillä on jännite. Toimenpiteet voivat

¹ Euroopan Komissio 15.9.2021, Puheenjohtaja von der Leyenin puhe unionin tilasta 2021.

² Shiel 3.10.2021, About the Pandora Papers – ICIJ’s largest – ever investigation on the offshore world unlock financial secrets of politicians, billionaires and the global elite.

³ Cambridge Dictionary 2022, Offshore company.

⁴ Odysseos 1997, s. 18.

⁵ Euroopan parlamentin päätöslauselma 2020/2258(INI).

⁶ Euroopan parlamentti lehdistötiedote 21.10.2021, Pandoran paperit: parlamentti vaatii tutkimuksia, toimia ja lakimuutoksia.

olla päteviä yksityisoikeudellisesti, mutta ne on sivuutettava veronkiertämissäännösten nojalla.⁷

Laittoman veronkierron ja verovilpin estämisestä on syntynyt EU:n politiikan painopiste⁸. Verotusta koskevat väärinkäyttötilanteet kattavat nykyään laajan joukon erilaisia tekotapoja. Euroopan unionin tuomioistuimen (EU-tuomioistuin) oikeuskäytännössä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta on tullut myös vero-oikeudessa sovellettava oikeusperiaate. Periaate on kehittynyt oikeuskäytännössä ja sen mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin⁹. Veronkierron torjunnassa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on merkitystä erityisesti lain tulkinnessa. Komission puheenjohtajan *Ursula von der Leyenin* esille nostama oikeudenmukaisuus yhtenä verotuksen tavoitteista kytkeytyy oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen jo siten, että olisi oikeudenmukaisen verotuksen tavoitteen vastaista, mikäli EU-oikeutta olisi mahdollista hyödyntää vilpillisesti tarkoituksena perusteettoman veroedun saaminen.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate yleisenä oikeusperiaatteena kattaa oikeudenalasta riippumatta tilanteet, joissa oikeutta käytetään väärin ja säännöksen tarkoituksen vastaisesti. Erityisesti verotuksen alalla periaatteella on sekä oikeuskäytännössä että oikeuskirjallisuudessa vahvistettu merkitys veronkierron ja veropetosten estämisessä. Oikeuden väärinkäytön kieltä ei näin ollen jää vain julkilausumattomaksi periaatteeksi, vaan sillä on tosiasiallista merkitystä jo EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä osoitetulla tavalla.

Aiheen valintaan on vaikuttanut erityisesti kaksi EU-tuomioistuimen 26. helmikuuta 2019 antamaa tuomiota, joissa se on arvioinut oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta nimenomaan verotuksen alalla. Nämä ennakkoratkaisut on annettu yhdistetyissä asioissa C-116/16 ja C-117/16 (*Skatteministeriet v. T Danmark ja Y Denmark Aps*) ja C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 (*N Luxembourg I, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark ApS v. Skatteministeriet*).

⁷ Linnakangas – Tuominen 1995, s. 21–22.

⁸ Faktatietoja Euroopan unionista 08/2022, yleinen veropolitiikka.

⁹ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 70–71.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkielman rakenne

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta on sovellettu erityisesti EU-vero-oikeudessa. Tutkimuskysymykset voidaan tiivistää seuraavasti:

- 1) Mikä asema ja vaikutus oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on EU-vero-oikeudessa?
- 2) Mitkä ovat oikeuden väärinkäytön kiellon kriteerit verotuksessa?
- 3) Miten tosiasiallinen edunsaaja määrittellään eurooppalaisessa verotuksessa ja minkälainen vaikutus sillä on oikeuden väärinkäytön kieltä koskevissa ratkaisuissa?

Tutkielmassa hyödynnetään erityisesti aikaisemmin toimineen Euroopan yhteisön tuomioistuimen (EY-tuomioistuin) ja vuoden 2009 perussopimuksen muutoksen jälkeen EU-tuomioistuimen periaatteen soveltamista koskevaa ratkaisukäytäntöä, sekä verosopimusoikeuden instrumentteja, kuten taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n (*Organisation for Economic Co-operation and development*) malliverosopimusta ja sen kommentaaria. Nykyisen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön asema EU-vero-oikeudessa on merkittävä.

Oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden lisäksi EU-oikeuden primaari- ja sekundaarinormeja, kuten perussopimuksia ja tutkielman kannalta olennaisia vero-oikeudellisia direktiivejä hyödynnetään tutkielman edetessä. Huolimatta siitä, että tutkielma perustuu eurooppaoikeudelliseen lähdeaineistoon, sivutaan Suomen kansallista lainsäädäntöä siinä määrin, jotta voidaan ymmärtää tapa, jolla EU-oikeuden säännöksiä on harmonisoitu osaksi kansallista lainsäädäntöä.

Tutkielman rakenne etenee johdannon jälkeen siten, että toisessa luvussa käydään läpi oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ja sen kehittymistä EU-oikeudessa. Kolmannessa luvussa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta tarkastellaan EU-vero-oikeuden lainsäädäntökehystä vasten. Lisäksi luvussa on tarpeen tarkastella vero-oikeuden kannalta merkityksellistä tosiasiallisen edunsaajan määritelmää, joka oikeuden väärinkäytön kieltä koskevissa ratkaisuissa on esiintynyt osana väärinkäyttöä. Neljännessä luvussa käydään läpi merkittäviä ennakkoratkaisuja, joissa EU-tuomioistuin on soveltanut oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta nimenomaan vero-oikeuden alalla ja siten linjannut tilanteita, joissa oi-

keuden väärinkäyttöä tapahtuu. Viidennessä luvussa tutkitaan oikeuden väärinkäytön tunnistamisen kriteereitä ja tunnusmerkistökiteijöitä, kun taas kuudes luku keskittyy oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen suhteessa muihin EU:n perusvapauksiin sekä oikeusvarmuuden periaatteeseen. Seitsemännessä luvussa on tutkielman johtopäätökset.

1.3 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen keskeinen metodi eli tutkimusmenetelmä on lainopillinen metodi, jota kutsutaan myös oikeusdogmaattiseksi metodiksi. Lainopin tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus ja perinteisesti lainopin keskeisiä tehtäviä ovat sekä lain tulkinta että systematisointi. Tulkinnan ja systematisoinnin avulla pyritään selvittämään voimassa olevien oikeusnormien sisältö. Lainoppi metodina mahdollistaa voimassa olevan oikeuden sisällön selvittämisen, ja sen tutkimisen, mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä saadulla aineistolla on.¹⁰ Lainoppi tutkii oikeusnormeja sekä oikeusnormien ajatussisältöjä, joihin oikeusnormilauseet antavat tietoa¹¹.

Eurooppaoikeus perustuu EU-oikeudellisiin oikeuslähteisiin ja oikeuslähteet voidaan jaotella primaarinormeihin ja sekundaarinormeihin. Primaarinormeja ovat EU:n perussopimukset, joita ovat muun muassa sopimus Euroopan unionista (2016/C 202/01, SEU) ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta (2016/C 202/01, SEUT). Perussopimuksia koskevat muutokset edellyttävät SEU 48 artiklan mukaista vaikeutettua menettelyä. Sekundaarinormit tarkoittavat johdettua oikeutta ja sekundaarinormeja ovat SEUT 288 artiklan mukaisesti asetukset, direktiivit ja päätökset.¹²

Lainopin hyödyntäminen osana eurooppaoikeudellista tutkielmaa mahdollistaa voimassa olevan oikeuden tulkinnan ja systematisoinnin. EU-vero-oikeutta koskeva lainsäädäntö on pääasiassa toteutettu direktiivitasoisesti, jolloin jäsenvaltioilta edellytetään direktiivin harmonisointia kansalliseen lainsäädäntöön. Tämä voi johtaa siihen, että eri jäsenvaltioiden välillä voimassa olevan vero-oikeudellisen lainsäädännön tulkinta ei ole täysin verrattavissa toisiinsa, sillä kansalliselle lainsäätäjälle on jätetty valtaa direktiivin tavoitteen toteuttamisessa.

¹⁰ Hirvonen 2011, s. 21–23.

¹¹ Hirvonen 2011, s. 36.

¹² Raitio – Tuomisto 2020, s. 200 ja 203.

Lainopin lisäksi tutkielmassa on huomioitava myös muita metodeja. Tutkielmassa hyödynnetään de lege ferenda -näkökulmaa, jonka avulla arvioidaan sitä, miten lainsäädäntöä tulisi kehittää. Lähdemateriaalin osalta erilaiset soft law -aineistot tulee huomioida, etenkin eurooppaoikeuden alaan kuuluvan tutkielman osalta. Soft law -aineistolla tarkoitetaan tyypillisesti erilaisia suosituksia, julistuksia, ohjesääntöjä, tiedonantoja ja ilmoituksia, jotka eivät suoranaisesti ole oikeudellisesti sitovia, mutta joilla voi olla oikeusvaikutuksia¹³. Vero-oikeudessa soft law -aineiston määrä ei ole niin laaja kuin muilla oikeudenaloilla, mutta aineiston merkitys EU-oikeudessa on hyvä tiedostaa.

Lainoppi ei nykypäivän tutkimuksessa ole yksinään riittävä metodi monitieteellisessä maailmassa, jolloin lainopin harjoittajalta odotetaan lisäksi muiden metodien hyödyntämistä. Lainoppi ei enää riitä eristämään oikeutta puhtaaksi oikeusnormien ilmiöksi, vaan normit on nähtävä ajallisesti ja paikallisesti yhteiskunnallisina, taloudellisina ja kulttuurisina ilmiöinä.¹⁴ Tutkielma voidaan nähdä osin jopa monitieteellisenä, sillä tutkielman ulottuessa vero-oikeuden alueelle on aihepiirillä kytkeä jopa oikeustaloustieteen metodeihin. Oikeustaloustiede on taloustieteellistä tutkimusta, jossa tutkimuskohteena on oikeusjärjestelmä sekä oikeusjärjestelmän yksittäiset oikeusinstituutiot¹⁵.

Verotuksella pyritään moniin eri tavoitteisiin, ja erilaisten intressien välillä lainsäätäjän tulee tehdä ratkaisevaa punnintaa. Verotuksen fiskaalisen tavoitteen mukaan verotuksella pyritään keräämään varoja julkisyhteisöjen menoihin. Yhtä lailla verotuksella on esimerkiksi ohjaava tavoite, jolla pyritään ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä.¹⁶ Lainoppi perustuu induktiolle, joka tarkoittaa sitä, että yksittäisistä tapahtumista johdetaan yleisiä säännönmukaisuuksia. Tämä viittaa siihen, että suuren oikeustapausaineiston käyminen läpi auttaa hahmottamaan lain tulkinnassa noudatettavia säännönmukaisuuksia, mikä puolestaan eroaa kansantaloustieteestä, joka perustuu deduktiolle eli sille, että yleisistä väittämistä johdetaan yksittäisiä tapahtumia tai havaintoja koskevia väitteitä. Deduktiossa luodaan ensiksi malli tai hypoteesi, jonka jälkeen se testataan käytettävissä olevan aineiston avulla.¹⁷

Lainsäätäjät pyrkivät hallitsemaan tätä eri tavoitteiden välistä tasapainoa ja löytämään tilanteeseen sopivan ratkaisun. Positiivisessa oikeustaloustieteessä on kyse sen tutkimisesta,

¹³ Senden 2004, s. 3.

¹⁴ Hirvonen 2011, s. 55.

¹⁵ Määttä 2016, s. 11.

¹⁶ Penttilä 1998, s. 13.

¹⁷ Määttä 2016, s. 13–14.

onko oikeustila tasapainossa taloustieteellisten näkökohtien kanssa, jolloin voimavarat kohdentuvat tehokkaasti. Normatiivinen oikeustaloustiede analysoi taas sitä, millainen oikeustilan tulisi olla edistääkseen tehokkuuspäämääriä.¹⁸ Tarkastellessa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta eurooppalaisessa verotuksessa, tulee väistämättä pohdittavaksi, mitä väärinkäytön kiellolla pyritään tavoittelemaan, ja onnistuuko EU:n oikeuden väärinkäytön kiellon periaate ja tätä koskeva EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö tehtävässään estää aggressiivista verosuunnittelua ja veronkiertoa. Samanaikaisesti sääntelyn määrässä tulee huomioida näkökohdat, jotka voivat vaikuttaa yritysten siirtymiseen matalamman verotuksen valtioihin EU:n lisääntyvän sääntelyn myötä. Lainsäädännölle tulee löytää optimitila, jossa se estää riittävästi epäsuotuisia pyrkimyksiä hyödyntää jäsenvaltioiden verojärjestelmiä lain vastaisesti. Samanaikaisesti sääntelyn ei tulisi johtaa siihen, että jäsenvaltioiden kilpailukyky heikkenee ja yritykset pakenevat tiukkaa verotusta muihin valtioihin. Sääntelyllä on siis suora vaikutus ihmisten ja yritysten käyttäytymiseen ja käyttäytymisen ohjaamiseen.

Eurooppaoikeudelle on lisäksi tyypillistä teleologinen eli tarkoituksiperäopillinen tulkinta, jossa aluksi selvitetään tavoitteet, johon sääntelyllä pyritään. Tämän jälkeen tulee arvioida eri tulkintavaihtoehtojen tosiasialliset seuraukset ja valita se, jonka arvioidaan olevan paras sääntelyn tavoitteiden edistämiseksi.¹⁹ Tuomioistuimella on mahdollisuus nostaa esille jokin yleinen tavoite ja pyrkiä edistämään yleisen tavoitteen toteutumista yksittäistapauksen kautta. Tilanteet, joissa kirjoitettu oikeus ei vastaa suoraan oikeudelliseen ongelmaan ovat tyypillisiä tilanteita, jolloin teleologista tulkintaa hyödynnetään.²⁰ Tutkielma pyrkii löytämään lainsäädännön tavoitteet ja argumentoimaan, millä tavalla sääntelyn tavoite tulisi parhaiten toteutetuksi. Verotus on oikeudenalana hyvin tavoiteorientoitunutta, jolloin lainsäätäjän on tärkeä pohtia sääntelyn tarkoitusta, ja miten tämä tarkoitus saadaan toteutumaan. Lisäksi huomiota on kiinnitettävä siihen, että oikeuden väärinkäytön kiello on teleologiselle tulkinnalle otollinen, sillä kirjoitetussa oikeudessa oikeuden väärinkäytön kiello löytyy nimensä mukaisena säännöksenä vain perus- ja ihmisoikeuksia koskevista oikeuslähteistä. Muutoin periaate on toiminut ratkaisun tulkintaa ohjaavana periaatteena, jolloin harkintaa on ohjannut etenkin se, onko oikeustoimi toteuttanut EU-oikeuden säännöksen tarkoitusta.

¹⁸ Määttä 2016, s. 31.

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 40.

²⁰ Raitio – Tuominen 2020, s. 194.

2 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON PERIAATE

2.1 Oikeuden väärinkäytön kiellon lainsäädäntökehys

2.1.1 Euroopan ihmisoikeussopimus

Euroopan neuvoston näkyväksi tehtäväksi on muodostunut ihmisoikeuksien suojeleminen. Järjestön luomisen taustalla on ollut halu turvata yksilön vapauten perustuva demokratia, ja ehkäistä toisessa maailmansodassa tapahtuneiden ihmisoikeusloukkausten toistuminen. Euroopan neuvoston jäsenyyden edellytyksenä on Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen (SopS 18–19/1990, EIS) hyväksyminen. EIS on tullut voimaan vuonna 1953.²¹

Euroopan ihmisoikeussopimus suojaa erityisesti ”ensimmäisen sukupolven” ihmisoikeuksia, joita kutsutaan kansalais- ja poliittisiksi oikeuksiksi, ja sopimuksen esikuvana on toiminut Yhdistyneiden kansakuntien (YK) ihmisoikeuksien yleismaailmallinen julistus. Yleissopimuksen oikeudet eivät ole vain tavoitteellisia päämääriä, vaan sopimuksen ratifioineiden valtioiden tulee välittömästi turvata kyseiset oikeudet. Nykyään EIS on siis kaikkia sopimusvaltioita sitova kansainvälisoikeudellinen sopimus.²²

Oikeuksien väärinkäytön kieltä koskevasta periaatteesta on säädetty EIS:n 17 artiklassa, jonka mukaan:

Minkään tässä yleissopimuksessa ei saa tulkita suovan millekään valtiolle, ryhmälle tai henkilölle oikeutta ryhtyä sellaiseen toimintaan tai tehdä sellaista tekoa, jonka tarkoituksena on tehdä tyhjäksi jokin tässä yleissopimuksessa tunnustettu oikeus tai vapaus tai rajoittaa niitä enemmän kuin tässä yleissopimuksessa on sallittu.

Artiklan mukainen oikeuden väärinkäytön kieltä kohdistuu sanamuotonsa mukaisesti tarkasteltuna valtioihin, ryhmiin ja yksilöihin. Artiklan tarkoituksena on turvata sopimuksessa taatut oikeudet siten, että demokraattisten instituutioiden vapaa toiminta tulee turvatuksi. Artiklan alkuperä on ihmisoikeuksien yleismaailmallisen julistuksen 30 artiklassa.²³ YK:n ihmisoikeuksien yleismaailmallisen julistuksen 30 artiklan mukaan mitään julistuksessa olevaa ei tule tulkita siten, että valtio, ryhmä tai yksityinen henkilö voi julistuksen perusteella tehdä sellaista, joka voisi hävittää julistuksessa määriteltyjä oikeuksia ja vapauksia.

²¹ Pellonpää ym. 2012, s. 2–3.

²² Pellonpää ym. 2012, s. 15, 28 ja 50.

²³ Kulmala 2022, s. 607.

EIS 17 artiklan tavoitteena on estää ihmisoikeuksien loukkaaminen siten, että valtio, ryhmä tai henkilö saattaa tyhjäksi tai rajoittaa EIS:n mukaista ihmisoikeutta tai vapautta. EIS:n artikla itsessään käsittelee ihmisoikeuksia ja näiden oikeuksien rajoittamista koskeva toimintaa, mutta sen on myös katsottu ilmaisevan yleisemmän oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatteen²⁴. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ja eri valtioiden kansallisessa oikeuskäytännössä oikeuden väärinkäytön kiellon huomion kohteena on ollut sellaisen toiminnan rajoittaminen sekä kieltäminen, joka pyrkii kumoamaan demokraattisen järjestelmän ihmis- ja perusoikeuksineen²⁵.

EIS:n 17 artiklan katsotaan olevan poikkeussäännös, jonka soveltaminen tapahtuu ääritapauksissa. Oikeuden väärinkäytön kieltä koskevaa artiklaa sovelletaan joko suoraan tai välillisesti, ja joissakin tilanteissa EIT on soveltanut artiklaa viran puolesta. EIT:n oikeuskäytännön mukaan toisten oikeuksien loukkaamisen tulee olla vakavaa, jotta yksilöltä voidaan evätä oikeus vedota sopimuksen turvaamiin oikeuksiin. Säännöstä sovellettaessa kiellettyjen tarkoituksien tavoittelun tulee olla riittävän vakavasti otettavaa ja yksiselitteistä.²⁶ Oikeuksien rajoittaminen 17 artiklan perusteella on mahdollista, mikäli oikeuksiin vetoamisen ja sopimuksenvastaisen tarkoituksien välillä on yhteys. Sinänsä tuomittavia päämääriä kannattavalta henkilöltä ei kuitenkaan voida riistää oikeuksia, joihin vetoamalla yksilö ei pyri suoraan edistämään kyseisiä päämääriä.²⁷

Oikeuden väärinkäytön kiellon artikla edellyttää äärimmäistä tapausta, jossa sitä voidaan poikkeussäännöksenä soveltaa. Korkea soveltamiskynnys johtuu siitä, että sopimuksen turvaamat oikeudet ovat niin perustavanlaatuisia, että näiden oikeuksien epäämisen tulee perustua vakavaan rikkomukseen. Pienen rikkeen johdosta ei siis ole mahdollista soveltaa säännöstä oikeuden väärinkäytön kiellosta. Tämä on perusteltavissa jo sillä, että EIS:n myöntämät oikeudet ovat ihmisoikeuksia ja vapauksia, jolloin rajoitukset näihin oikeuksiin vaativat tarkkaa punnintaa. Mielenkiintoinen huomio on myös se, että oikeuden väärinkäytön kiellon mukaisen toiminnan ja sen tarkoituksien tulee olla riittävän vakavasti otettavaa ja yksiselitteistä. EIT päättää tuomiossaan viime kädessä ylittääkö toiminta näitä kriteereitä.

²⁴ Linna 2004, s. 623.

²⁵ Neuvonen 23.9.2020, Perustuslakiblogi: Oikeuden väärinkäytön kiello ja KKO 2020:68.

²⁶ Kulmala 2022, s. 609–610.

²⁷ Pellonpää ym. 2012, s. 853.

EIS:n artikla 18 koskee oikeuksien käyttöä koskevien rajoitusten rajoittamista, jonka mukaan yleissopimuksen sallimiin oikeuksiin ja vapauksiin kohdistuvia rajoituksia ei tule soveltaa toisessa tarkoituksessa kuin mihin ne on säädetty. EIS:n 18 artikla kieltää oikeuden väärinkäytön sopimusvaltioilta, jolloin näitä valtioita kielletään rajoittamasta EIS:n oikeuksia muihin kuin sopimuksen sallimiin tarkoituksiin, joka eroaa oikeuden väärinkäytön kiellon artiklasta 17, joka koskee taas yksittäisiä valittajia.²⁸

2.1.2 Euroopan unionin perusoikeuskirja

Euroopan unionin perusoikeuskirjan (2016/ C 202/02) tarkoituksena on ollut koota unionin tasolla voimassa olevat perusoikeudet, ja kaikilla perusoikeuskirjassa olevilla perusoikeuksilla on olemassa oleva oikeusperusta. Oikeusperustana toimivat muun muassa EIS sekä eräät muut kansainväliset ihmisoikeusasiakirjat. Perusoikeuksien ohessa perusoikeuskirjassa on pyritty tuomaan jäsenvaltioiden valtiosääntöperinteeseen pohjautuvia sekä EU-tuomioistuimen ja EIT:n oikeuskäytäntöön perustuvia oikeuksia.²⁹

Perusoikeuskirjan määräykset koskevat EU:n toimielimiä ja laitoksia, mutta lisäksi myös jäsenvaltioita sovellettaessa EU-oikeutta. Perusoikeuskirjassa ei kuitenkaan luoda EU:lle uusia toimivaltuuksia tai tehtäviä, eikä kyseisiä artikloita tule tulkita siten, että ne rajoittaisivat tai loukkaisivat jäsenvaltioiden perustuslaeissa tunnustettuja ihmisoikeuksia ja perusvapauksia.³⁰ EU:n perusoikeuskirja hyväksyttiin osana EU:n primaarinormistoa samassa yhteydessä kuin Lissabonin sopimus, joka sisältää SEU:n ja SEUT:n. Tämän johdosta perusoikeuskirja on sellaisenaan sitovaa ja suoraan sovellettavaa oikeutta.³¹ Lisäksi EIT on tuomioissaan useasti viitannut EU:n perusoikeuskirjaan ja sen artikloihin³².

SEU 6 artiklan 1 kohdan mukaan EU tunnustaa perusoikeuskirjan sisältämät oikeudet, vapaudet ja periaatteet. Lissabonin sopimuksen myötä perusoikeuskirja on perussopimusten tavoin primaarinormistoa, jonka myötä sen aikaisempi heikosti sitova soft law -asema muuttui täysin.³³

²⁸ Pellonpää ym. 2012, s. 854.

²⁹ Nikula 2000, s. 524.

³⁰ Nikula 2000, s. 525.

³¹ Kujala 2012, s. 124.

³² Walkila 2011, s. 816.

³³ Walkila 2011, s. 817.

Perusoikeuskirjaan sisältyvä oikeuden väärinkäytön kieltä koskeva artikla on perusoikeuskirjan viimeinen artikla ja se löytyy perusoikeuskirjan tulkintaa ja soveltamista koskevissa yleisissä määräyksissä³⁴. Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 luvun 54 artiklan mukaan oikeuksien väärinkäytön kiellolla tarkoitetaan:

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

EU:n perusoikeuskirjassa oleva artikla oikeuden väärinkäytön kiellosta käsittelee perusoikeuskirjan artikloiden tulkintaa ja soveltamista. Oikeuksien väärinkäyttöä koskevan artiklan voi katsoa toimivan eräänlaisena tulkintaperiaatteena, jonka avulla muiden artikloiden soveltamisen rajat määrittyvät. Säännös estää teon, jolla voisi olla vaikutusta perusoikeuskirjassa tunnustettuun oikeuteen tai vapauteen sekä viimesijaisesti tehdä tyhjäksi tällaisen oikeuden toteutuminen.

EU:n perusoikeuskirjan muutos heikosti velvoittavasta soft law -normistosta primaarioikeuden normistoksi on ollut omiaan nostamaan entisestään perusoikeuskirjassa olevien oikeuksien ja vapauksien merkitystä. Perusoikeuskirjassa oleva säännös oikeuden väärinkäytön kiellosta käsittää perusoikeuskirjan sääntelemien oikeuksien ja vapauksien väärinkäytön kiellon, mutta lisäksi perusoikeuskirjasta on johdettavissa ajatus yleisestä väärinkäytön kiellosta koskien muita oikeudenaloja ja normistoja.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä EU:n perusoikeuskirjan sitova vaikutus näkyy etenkin ratkaisuissa, joissa EU:n perusoikeuskirjaan on viitattu. Lisäksi ratkaisut sisältävät usein viittauksia myös muihin perus- ja ihmisoikeusasiakirjoihin, kuten EIS:n sekä EU:n yleisiin oikeusperiaatteisiin.³⁵ EU:n yleiset oikeusperiaatteet sekä perus- ja ihmisoikeusasiakirjat sisältävät osittain samoja oikeuksia ja vapauksia. Nämä EU:n eri oikeuslähteistä löytyvät samankaltaiset oikeudet ja vapaudet vahvistavat toinen toisensa asemaa, kun ratkaisun perusteeksi voidaan tukeutua useaan eri oikeuslähteeseen. On kuitenkin myös argumentoitu, että kansainvälisten perusoikeuskysymysten ulkopuolisissa kysymyksissä EU tuntee erikseen lisäksi niin sanotusti erillisen oikeuden väärinkäytön kiellon³⁶.

³⁴ Kujala 2012, s. 128.

³⁵ Walkila 2011, s. 819.

³⁶ Kulmala 2022, s. 606.

Tulkinnassa on siis eroteltavissa EU:n perusoikeuskirjan mukainen oikeuden väärinkäytön kieltö, joka turvaa nimenomaisesti perusoikeuksia oikeuden väärinkäytöltä. Tämän lisäksi on erillinen oikeuden väärinkäytön kieltö, jonka nähdään antavan suojaa perusoikeuden ulkopuolisissa oikeuden väärinkäytön kysymyksissä, kuten esimerkiksi verotuksessa. Vaikka oikeuden väärinkäytön kieltö on oikeusperustaltaan irrotettavissa ja eroteltavissa sen mukaan, minkälaisessa tapauksessa ja minkälaiseen oikeuteen tai vapauteen se puuttuu, on näiden välillä kuitenkin nähtävä yhteys. Oikeuden väärinkäytön kieltö on johdettavissa primaarioikeudesta ja periaatteen historia kytkeytyy perus- ja ihmisoikeuksiin. Perus- ja ihmisoikeus taustaan perustuen olisi merkityksellistä, mikäli muissa kuin perusoikeuskysymyksissä voisi perusteluidensa tukena hyödyntää näiden säännösten sisältämää oikeuden väärinkäytön kieltöä.

2.2 Periaatteet EU-oikeudessa

Eurooppaoikeudelle on ominaista laintulkinnassa periaatelähtöinen argumentaatio. Periaatteet antavat suuntaa lainkäyttöratkaisulle, ja EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisukäytännössä on nähtävissä paljon argumentteja liittyen erilaisiin periaatteisiin, tavoitteisiin ja politiikkoihin.³⁷

EU-oikeuden taustalla vaikuttavat joukko EU-oikeudellisia oikeusperiaatteita, jotka perustuvat perussopimukseen, jäsenvaltioiden yhteisiin oikeusperiaatteisiin ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Nämä oikeusperiaatteet kuuluvat EU:n primaarioikeuteen ja niillä on merkittävä vaikutus EU-vero-oikeuden kehittymiselle, soveltamiselle sekä tulkinnalle.³⁸

Periaatteiden kuuluessa primaarioikeuteen on niillä nähtävä olevan merkittävä rooli EU-oikeudessa. Periaatteet eivät toimi vain lainkäyttöä ohjaavina sääntöinä, vaan niillä on myös oikeudellinen sitovuus. Oikeudellinen sitovuus vaikuttaa myös siihen, ettei EU-oikeuden oikeusperiaatteet toimi vain apuna oikeudellisessa argumentaatiossa, vaan niiden sitovuus tulee myös EU-tuomioistuimen huomioida ratkaisukäytännössään.

³⁷ Raitio 2016, s. 195–196.

³⁸ Helminen 2018, s. 33.

Eurooppaoikeudelle on tyypillistä, että tuomarit muotoilevat jopa itse periaatteita ja siten rakentavat oikeusjärjestystä sekä viittaavat omiin päätöksiinsä. Näistä päätöksistä he löytävät periaatteita sen hetken tilanteen päätöksentekotarpeita varten. Syy tähän löytyy pitkälti eurooppalaisen dogmaattisen ja tieteellisen keskustelun puuttumisesta.³⁹

Periaatteiden muotoutuminen osana tuomarien ratkaisukäytäntöä on mielenkiintoinen havainto ja on nähtävissä, että oikeuskäytännön kautta periaatteet ovat saaneet merkittävän aseman, kun ratkaisua tulkitaan periaatelähtöisen argumentaation kautta. EU-oikeudessa periaatteiden painoarvo on suuri, ja ratkaisutoiminnassa periaatteiden vaikutusta ei voi jättää huomioimatta.

Yleiset oikeusperiaatteet muodostavat olennaisen osan EU-tuomioistuimen metodologiasta ja ne ilmaisevat perustuslaillisia arvoja. Nämä periaatteet juontavat juurensa jäsenvaltioiden lainsäädännöstä, mutta EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ne luovat itsenäisen normatiivisen arvon, jolloin niitä sovelletaan EU:n vaatimusten mukaisesti. EU-tuomioistuin tulkitsee yleisten oikeusperiaatteiden ilmaisevan demokraattisia perusarvoja, jotka on kirjattu jäsenvaltioiden yhteiseen kulttuuriseen ja poliittiseen perintöön. Tämän vuoksi yleiset oikeusperiaatteet voidaan nähdä ilmaisuna yhteisestä poliittisesta moraalista.⁴⁰

EU-oikeudessa yleisen oikeusperiaatteen käsite on monitulkintainen, jolloin riippuen käytetyistä kriteereistä voidaan monet periaatteet luokitella yleisiksi oikeusperiaateiksi ja periaatteiden välillä voidaan tehdä useanlaisia eroja⁴¹. Yleisiä oikeusperiaatteita on mahdollista käyttää apuna primaari- ja sekundaarinormien tulkinnassa, eikä tulkinta saa olla ristiriidassa näiden periaatteiden kanssa. SEUT:n artikla 263 sisältää vaatimuksen, jonka mukaan EU:n lainsäädäntöä, joka on EU:n yleisten oikeusperiaatteiden vastaista, voidaan vaatia kumottavaksi.⁴²

EU-tuomioistuin on tunnistanut EU-oikeuden yleisiksi oikeusperiaateiksi muun muassa oikeuden oikeussuojaan, yhdenvertaisuuden ja syrjimättömyyden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen, luottamuksensuojan periaatteen, perusoikeuksien

³⁹ Kiikeri 2012, s. 549.

⁴⁰ Tridimas 2006, s. 548–549.

⁴¹ Tridimas 2006, s. 2.

⁴² Raitio – Tuominen 2020, s. 270.

suojelun periaatteen sekä oikeuden puolustukseen. Näillä periaatteilla voidaan katsoa olevan perustuslaillinen asema ja ne ovat sitovia sekä EU:n toimielimille että jäsenvaltioille.⁴³

2.3 Oikeuden väärinkäytön kieltö EU:n yleisenä oikeusperiaatteena

Oikeuskäytännössä oikeuden väärinkäytön kiellolle on annettu EU:n yleisen oikeusperiaatteen asema, vaikka EY-tuomioistuim ei ole eksplisiittisesti ilmaissut tätä⁴⁴. Ratkaisussa *Kofoed*⁴⁵ oikeuden väärinkäytön kiellolla viitataan siihen, että oikeussubjektit eivät saa vedota yhteisön oikeuden sääntöihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. Yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voi laajentaa menettelytapoihin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä. Tällaisia menettelytapoja on pidettävä väärinkäyttönä ja niiden pyrkimyksenä on yksinomaan yhteisön oikeudessa säädettyjen etujen väärinkäyttäminen.⁴⁶

Ratkaisun *Kofoed* oikeuden väärinkäytön määrittely nostaa esille kolme erillistä elementtiä, joita ovat ensimmäiseksi kieltö vedota yhteisön eli nykyiseen EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää oikeutta väärin, sekä toiseksi EU-oikeutta ei voida laajentaa väärinkäytöksi katsottaviin menettelytapoihin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä. Viimeisenä määritelmänä EU-oikeuden väärinkäytölle on se, että menettelytavat on toteutettu siten, että niiden pyrkimyksenä on ainoastaan EU-oikeuden mahdollistamien etuuksien väärinkäyttö.

EU-tuomioistuim on viitannut ensimmäisen kerran oikeuden väärinkäyttöön ja väärinkäyttöä sisältäviin käytäntöihin jo yli 30 vuotta sitten tuomiossa *Van Binsbergen*⁴⁷, joka käsitteli palveluiden vapaata liikkuvuutta⁴⁸. Väärinkäytön kiellon tehtävänä on ollut alun perin ratkaista oikeudellisia ristiriitoja, suojella yhteistä järjestystä ja tukea muutoksia säädöksiin. Tämä on johtunut siitä, että väärinkäytösten vastaiset lausekkeet mahdollistavat joustavuutensa vuoksi sellaisen lain kehittymisen, joka on tuomarien oikeuskäytännössä muovaamaa ja se korostaa sen hetkisiä sosiaalisia arvoja. Siviilioikeudellisissa maissa väärinkäytön kieltöä on kehitetty yksilön oikeuksien rajoittamiseksi sekä siviilioikeuden että kauppaoikeuden

⁴³ Tridimas 2006, s. 6.

⁴⁴ Weber 2005, s. 170.

⁴⁵ Asia C-321/05 *Hans Markus Kofoed* vastaan *Skatteministeriet*.

⁴⁶ Asia C-321/05 *Kofoed*, kohta 38.

⁴⁷ Asia 33/74 *Johannes Henricus Maria van Binsbergen* vastaan *Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*.

⁴⁸ La Feria 2011, s. XV.

eri osa-alueilla.⁴⁹ Oikeuden väärinkäytön kieltä voidaan nähdä yleisenä EU-oikeuden tulkintaperiaatteena, jolloin se ei edellytä nimenomaista säännöstä EU-oikeuden sääntelyssä⁵⁰.

Monet EU-tuomioistuimen ratkaisut koskien oikeuden väärinkäyttöä liittyvät verotukseen, mutta oikeuden väärinkäytön kieltä on sovellettu useisiin erilaisiin oikeudellisiin ongelmiin, kuten sopimusvastuuseen, työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja ammatillisen pätevyyden tunnistamiseen, sijoittautumisvapauteen ja yhtiöoikeuteen sekä sosiaalipolitiikkaan.⁵¹

Oikeuskäytännön vakiintuneen tulkinnan mukaan taloudellisten perusvapauksien hyödyntäminen ei itsessään tarkoita oikeuksien väärinkäyttöä. EU:n tavoite on kannustaa toimintaan, joka ylittää rajat. Tämän vuoksi esimerkiksi hyötymistä toisen jäsenvaltion matalammasta verotuksesta ei tule katsoa oikeuksien väärinkäytöksi.⁵²

EIS:n ja EU:n perusoikeuskirjan lisäksi oikeuden väärinkäytön kieltä koskevaa varsinaista säännöstä ei löydy EU-oikeudesta. Oikeuden väärinkäytön kiellolla on kuitenkin jo oikeuskäytännössä vahvistettu asema ja EU:n yleisenä oikeusperiaatteena se tulee huomioida primaarinormin tavoin. Lisäksi oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen kehittyminen perus- ja ihmisoikeuksista korostaa periaatteen merkitystä ja sitä, että periaatetta sovelletaan useilla eri oikeudenaloilla, vaikka normin alkuperä on perus- ja ihmisoikeuksien suojaamisessa.

2.4 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate kansallisessa oikeudessa

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on myös kansallisessa lainkäytössä vakiintunut ja yleinen oikeusperiaate. Siviilioikeudessa se on katsottu kiistattomaksi periaatteeksi, mutta periaatteella voidaan nähdä merkitystä myös muiden oikeudenalojen piirissä.⁵³ Väärinkäytön kieltä koskevaa oikeudellista säännöstä ei löydy tavallisen lain eikä perustuslain tasolla Suomen lainsäädännöstä. Periaate on yleinen yksityisoikeudellinen periaate, mutta sen merkitystä on vaikea todentaa eri yksityisoikeuden aloilla sen jäädessä useimmissa tapauksissa

⁴⁹ Piantavigna 2011, s. 134–135.

⁵⁰ Penttilä 2007, s. 334.

⁵¹ La Feria 2011, s. XXIV.

⁵² Knuutinen 2012, s. 54.

⁵³ Linna 2004, s. 622.

lausumattomaksi ratkaisuperiaatteeksi. Oikeuskäytännössä⁵⁴ on todettu periaatteen olevan Suomen yleisten yksityisoikeudellisten periaatteiden mukainen.⁵⁵

Suomen kansallisessa oikeudessa väärinkäytön kieltä on tunnustettu eri oikeudenaloilla esimerkiksi vero-oikeudessa, siviilioikeudessa ja prosessioikeudessa. Suomen lisäksi myös muissa valtioissa ja oikeuskulttuureissa oikeuden väärinkäytön kieltä on yleisesti tunnettu periaate, ja esimerkiksi Saksan ja Kreikan perustuslait sisältävät oikeuden väärinkäytön kieltä koskevan säännöksen.⁵⁶

Korkeimman oikeuden (KKO) ratkaisussa KKO 2011:68 oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta on määritelty siten, että oikeuden väärinkäytöllä tarkoitetaan yleisesti menettelyä, jossa muodollisesti laillisia oikeustoimia hyödynnetään tarkoituksessa, joka on katsottavissa hylättäväksi. Ratkaisussa korostetaan, että laissa varallisuus oikeudellisista oikeustoimista (228/1929, oikeustoimilaki) säädetään nimenomaisesti periaatteesta lain 33 §:ssä, jonka mukaan oikeustointa, joka olisi pidettävä pätevänä, ei saateta voimaan, mikäli se on tehty olosuhteissa, joissa olisi kunnian vastaista ja arvotonta vedota oikeustoimeen, jos on ollut tietoinen näistä olosuhteista ja lisäksi se, johon oikeustoimi on kohdistettu, täytyy olettaa tietäneen niistä.⁵⁷

Oikeustoimilain 33 §:n ilmaisemaan pätemättömyysperusteeseen vetoaminen on mahdollista vain, mikäli toimii oikeustoimen osapuolen asemassa. Oikeustoimilain säännös edustaa yleisempää periaatetta, jonka mukaan arvioidaan se, voiko oikeustoimi saada sisältönsä mukaiset vaikutukset. Eräissä tapauksissa merkitystä annetaan oikeustoimen vaikuttimien tai seurausten hyväksyttävyydelle. Tällaisessa tilanteessa voi olla kysymys oikeustoimen osapuolen oikeussuojasta, mutta myös yhtä lailla kolmannen osapuolen oikeussuojasta. Tällaisessa tilanteessa oikeustoimen tarkoituksena on estää kolmannen oikeuksien toteutuminen tai vahingoittaa näitä oikeuksia.⁵⁸

Oikeustoimilain 33 §:n pätemättömyysperustetta ei ole nimetty oikeuden väärinkäytön kielloksi, mutta sen katsotaan ilmentävän kansallisessa lainsäädännössä soveltuvaksi tulevaa kieltä, joka vastaa oikeuden väärinkäytön kieltä. Periaatteen huomioiminen korkeimmassa

⁵⁴ Ks. KKO 1992:145.

⁵⁵ Torkkel 2020, s. 327.

⁵⁶ Kulmala 2022, s. 606.

⁵⁷ KKO 2011:68, kohta 10.

⁵⁸ KKO 2011:68, kohdat 11 ja 12.

oikeusasteessa vahvistaa periaatteen asemaa ja merkitystä. Tämän lisäksi periaatteella on erityistä merkitystä tulevaisuuden ratkaisutoiminnassa, jolloin ratkaisua voidaan hyödyntää argumentaation tukena. Ratkaisun merkitys mahdollistaa sen, että periaatetta voidaan jatkossa hyödyntää tapauksissa, joissa muodollisesti laillisia oikeustoimia hyödynnetään tarkoituksessa, joka katsotaan hylättäväksi.

Oikeuden väärinkäytön katsotaan sisältävän kaksi tunnusmerkkiä, jotka ovat tarkoituksenvastaisuuden tunnusmerkki ja vahinkotunnusmerkki⁵⁹. Vahinkotunnusmerkki viittaa siihen, että oikeuden väärinkäytön kiellon vastainen menettely aiheuttaa haittaa sekä toista osapuolta että yleisemmin vaihdannan intressiä tai esimerkiksi yhteiskunnan perusarvoja kohtaan. Vahinkotunnusmerkillä on yhteys myös shikaanikieltoon, jonka mukaan on kiellettyä tehdä oikeustoimia, jos niiden tarkoituksena on vahingoittaa toista osapuolta. Oikeuden väärinkäytön kiellossa vahinkotunnusmerkki nähdään laajempaan kuin shikaanikielto, koska oikeuden väärinkäytön kiellon soveltuminen ei edellytä tahallisuutta tai erityistä kiusantekotarkoitusta.⁶⁰

Tarkoituksen vastaisuuden tunnusmerkki taas tarkoittaa sitä, että oikeustoimi on varsinaisen tarkoituksensa vastainen⁶¹. Tällöin toimen ja sen tarkoituksen välillä on ristiriita. Lisäksi sillä tarkoitetaan tietyn muodollisen oikeuden käyttämistä siten, että se on yleisesti hyväksytyyn tarkoituksensa vastainen. Riippumatta siitä voidaanko näyttää toteen oikeudenkäyttäminen ainoastaan tarkoituksena vahingoittaa henkilötahoa, voi sen tavoite olla ristiriidassa joko oikeusinstituutin tai jonkin sääntelykokonaisuuden, kuten verotuksen kanssa.⁶²

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa oikeuden väärinkäytön kiellolla on nähty yhteys jopa samaistamiseen, jolla viitataan tilanteeseen, jossa osakkeenomistaja asetetaan vastuuseen yhtiön velvoitteesta, joka on vastoin osakkeenomistajien rajoitettua vastuuta. Oikeuden väärinkäytön kiellon on nähty asettavan velkojille lojaliteettivelvollisuuden velkojaa kohtaan, sillä osakkeenomistajalla on mahdollisuus hyötyä rajoitetusta vastuusta.⁶³

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen merkitystä kansallisessa oikeudessa ei voi kiistää. Periaatteen vaikutus ulottuu monelle eri oikeudenalalle ja kansallisesta lainsäädännöstä on

⁵⁹ Linna 2004, s. 631–632.

⁶⁰ Kulmala 2018, s. 896–897.

⁶¹ Linna 2004, s. 632.

⁶² Kulmala 2018, s. 897.

⁶³ Kärki 2016, s. 741 ja 744–745.

löydettävissä säännöksiä, jotka voidaan nähdä ilmentävän oikeuden väärinkäytön taustalla olevaa ydinajatusta. Oikeustoimilain 33 §:n pätemättömyysperustetta koskeva säännös on hyvä esimerkki säännöksestä, joka ilmentää periaatetta, jossa lakia pyritään hyödyntämään kielletyllä tavalla siten, että tarkoituksen voi katsoa olevan hylättävä.

3 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON PERIAATE EU-VERO-OIKEUDESSA

3.1 Välitön ja välillinen verotus EU-vero-oikeudessa

Vero-oikeus jakautuu välittömään ja välilliseen verotukseen⁶⁴. Välittömällä verotuksella tarkoitetaan tulo-, varallisuus- ja pääomaveroja huolimatta siitä, kannettaanko ne yritykseltä vai yksityishenkilöltä. Huomioitavaa tässä on se, että EU:n lainsäädäntö ei kata henkilökohtaista tuloverotusta, joten lähinnä vain EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöllä on merkitystä yksityishenkilön tuloverotuksen kannalta. Välillisellä verotuksella taas tarkoitetaan veroja, joita ei kanneta varsinaisesta omaisuudesta tai tuloista. Välillisiin veroihin kuuluvat valmistevero, arvonlisävero, tuontitullit, energiaverot sekä muut ympäristöön liittyvät maksut.⁶⁵

EU:n veropolitiikassa jakautuminen välittömään verotukseen ja välilliseen verotukseen näkyy siten, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, ja välillisellä verotuksella taas on merkitystä sisämarkkinoiden vapauksia koskien.⁶⁶ EU:n jäsenvaltioiden laaja suvereniteetti välittömistä veroista päätettäessä merkitsee sitä, että EU:n toimielimillä ei ole omaa verotusvaltaa välittömän verotuksen osalta. EU:n jäsenvaltiot toteuttavat verotusvaltaansa omilla verolaeillaan ja tätä toimivaltaa tulee noudattaa huomioiden kuitenkin perussopimuksista johtuvien normien velvoitteet.⁶⁷ Verotuksen harmonisoinnista huolimatta jäsenvaltioilla on laaja autonomia verotuksessa⁶⁸.

Välitön verotus kuuluu jaetun toimivallan piiriin, jolloin sekä jäsenvaltioilla että EU:lla on toimivalta tällä alalla. Välittömän verotuksen alueella on EU:n laajuinen yhdenmukaistaminen, jonka osalta edellytetään kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Tiiviimpi yhteistyö esimerkiksi kahden jäsenvaltion välillä on mahdollista muun muassa kahdenkeskisiä EU-oikeuden mukaisia verosopimuksia sopimalla.⁶⁹

SEUT 113 artiklan mukaan neuvosto voi antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevasta

⁶⁴ EUR-Lex 2022, verotus.

⁶⁵ Faktatietoja Euroopan unionista 08/2022, yleinen veropolitiikka.

⁶⁶ EUR-Lex 2022, verotus.

⁶⁷ Helminen 2018, s. 25–26.

⁶⁸ Valtionvarainministeriö 2022, EU ja verotus.

⁶⁹ Helminen 2012, s. 33.

lainsäädännöstä yhdenmukaisesti kuultuaan Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaaliko-
miteaa. Yhdenmukaistamisen tulee olla tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toimin-
nan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

SEUT 113 artikla osoittaa EU:n mahdollisuuden tehdä päätöksiä välillistä verotusta koskien,
mikäli se on tarpeellista sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta. Välillisessä verotuksessa
EU on sopinut tietyistä yhtenäisistä normeista ja tarkoituksena on yhdessä torjua kaksoisve-
rotusta sekä veronkiertoa⁷⁰.

Vaikka EU-vero-oikeutta koskevat normit rajoittavat jäsenvaltioiden itsenäistä verotuso-
ikeutta, tapahtuu se lähinnä vain tilanteissa, joissa vero-objektilla tai verosubjektilla on liit-
tymä oman jäsenvaltion ohessa toiseen jäsenvaltioon⁷¹. Verosubjektilla tarkoitetaan sitä,
kuka on velvollinen maksamaan veroja valtiossa tai oikeusalueella, kun vero-objektilla taas
tarkoitetaan sitä, mistä veroja maksetaan⁷².

Välittömän verotuksen alueella on säädetty neljästä direktiivistä, joita ovat osinkojen vero-
tusta koskeva emo-tytäryhtiödirektiivi (2011/96/EU)⁷³, yritysjärjestelydirektiivi
(2009/133/EY)⁷⁴, korko-rojaltidirektiivi (2003/49/EY)⁷⁵ sekä veronkierron vastainen direk-
tiivi (2016/1164)^{76, 77}. Välillisessä verotuksessa EU on antanut muun muassa seuraavat di-
rektiivit, joita ovat arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY)⁷⁸ ja valmisteverodirektiivi
(2008/118/EY)⁷⁹.

Lisäksi tulee huomioida oikeuskäytännön merkitys EU-vero-oikeudessa, koska EU-tuomio-
istuimen ratkaisuilla on EU-vero-oikeudessa korostunut asema johtuen EU:n perussopimus-

⁷⁰ EUR-Lex 2022, verotus.

⁷¹ Helminen 2018, s. 24.

⁷² Malmgrén 2020, s. 46.

⁷³ Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhte-
näisestä verojärjestelmästä.

⁷⁴ Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin,
osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuus-
kunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjes-
telmästä.

⁷⁵ Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimak-
suihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä.

⁷⁶ Neuvoston direktiivi 2016/1164, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käy-
töntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

⁷⁷ Helminen 2021, kohta 1.4.2.3 Välitöntä verotusta koskevat direktiivit.

⁷⁸ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

⁷⁹ Neuvoston direktiivi 2008/118/EY, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin
92/12/ETY kumoamisesta.

ten ja direktiivien suhteellisen väljästä muotoilusta. Tämän myötä EU-tuomioistuimen tuomiot määrittelevät suurelta osin EU-oikeuden säännöksiä merkityksen jäsenvaltioiden verotuksessa.⁸⁰

3.2 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen erityinen asema EU-vero-oikeudessa

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä oikeuden väärinkäytön kieltä on kehitetty alun perin muissa asiaryhmissä kuin verotuksessa⁸¹. Periaate saa kuitenkin EU-vero-oikeudessa sisällön, jonka mukaan EU-normeihin ei tule vedota veroedun saamiseksi, mikäli se on kyseisen säännöksen tavoitteen vastaista⁸². Ratkaisussa *Halifax*⁸³ EY-tuomioistuin viittasi ensimmäisen kerran vero-oikeudellisessa ratkaisussa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen vuonna 2006⁸⁴. Ratkaisussa oikeuden väärinkäytön kiellon velvoittavuuteen on vedottu vaikiintuneena oikeuskäytäntönä sekä lisäksi ratkaisussa oikeuksien väärinkäytön kiellon katsottiin soveltuvan myös arvonlisäveron alalla⁸⁵.

Nykyään periaatteella nähdään olevan suuri merkitys erityisesti verotuksessa, vaikka pitkään EY-tuomioistuimen ratkaisuisaan antamien oikeuden väärinkäyttöä koskevien viittausten merkitys oli epäselvä huolimatta vuonna 2006 annetusta *Halifax* -tuomiosta. Oikeuden väärinkäytön kiellon lisääntynyt painoarvo johtuu useasta eri tekijästä, mutta etenkin ratkaisussa *Emsland-Stärke*⁸⁶ kehitetty oikeuden väärinkäyttötesti sekä lisääntynyt keskustelu siitä, tulisiko EU-tuomioistuimen soveltaa kyseistä testiä verotuksellisissa oikeuden väärinkäyttöä koskevissa tapauksissa ovat johtaneet periaatteen merkityksen kasvuun.⁸⁷

Veropetoksesta säädetään kansallisella tasolla Suomen rikoslain (39/1889) luvussa 29, jossa säädetään rikoksista julkista taloutta vastaan. Rikoslain 29 luvun 1 §:n mukaisesti veropetoksen tunnusmerkistöön kuuluvat viranomaiselle väärän tiedon antaminen seikasta, joka vaikuttaa veron määräämiseen, salaamalla veron määräämiseen vaikuttavan seikan, laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden tai muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää

⁸⁰ Helminen 2021, kohta 1.8.1 EU-vero-oikeuden tulkintatapa.

⁸¹ Urpilainen 2008, s. 537.

⁸² Helminen 2021, kohta 1.8.1 EU-vero-oikeuden tulkintatapa.

⁸³ Asia C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise*.

⁸⁴ La Feria 2011, s. XV.

⁸⁵ Asia C-255/02 *Halifax*, kohdat 68 ja 70.

⁸⁶ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH vastaan Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

⁸⁷ La Feria 2011, s. XV.

aiheuttaa veron maksamatta jättämisen, määräämisen liian alhaiseksi tai veron aiheuttoman palauttamisen. Veropetokseen verrattaessa oikeuden väärinkäytöllä tarkoitetaan verotuksessa laillisten toimintatapojen mukaisia siirtoja, jotka eivät anna väärää kuvaa todellisuudesta, mutta joiden tarkoituksena on kiertää verolakien säännöksiä tai hyötyä perusteettomasta veroedusta⁸⁸.

Järjestelyt, joihin verovelvollinen on ryhtynyt pyrkimyksenä kansallisen verolain säännösten kiertäminen, voidaan toisinaan katsoa EU-oikeuden väärinkäyttämiseksi. Oikeuden väärinkäyttämisen yhteydessä ei voi tehokkaasti vedota perustamissopimuksessa tai direktiivissä säänneltyihin oikeuksiin. Jäsenvaltion verotustoimenpiteen perusteleminen EU-oikeuden väärinkäytön estämisellä tarkoittaa sitä, että oikeutus toimenpiteelle haetaan EU-oikeudesta. Tämä eroaa rajat ylittävissä tilanteissa siitä, kun rajoituksia säännöstöön perustellaan veronkiertomahdollisuuksien estämisellä. Tällöin taas oikeuttamisperusteen perustana ovat kansalliset tekijät.⁸⁹

Ratkaisussa *Centros*⁹⁰ on painotettu kantaa, jonka mukaan kansallisten tuomioistuinten tulee huomioida oikeuden väärinkäyttöä koskevassa ratkaisutoiminnassaan päämäärät, joita EU:n säännöksillä ja määräyksillä tavoitellaan⁹¹. *Urpilainen* on artikkelissaan korostanut kyseessä olevan vakiintunut tulkinta arvioitaessa oikeuden väärinkäytön kieltoa veronkiertämisen estämisen näkökulmasta⁹².

Oikeusjärjestys ja sen yksittäiset normit annetaan tietyn tarkoituksen tai päämäärän toteuttamiseksi. Oikeus voidaan nähdä välineellisenä asiana saavuttaa tietty päämäärä.⁹³ Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate korostaa samalla tavoin EU:n säännösten ja määräyksien päämäärien ja tarkoituksen merkitystä osana väärinkäytön arviointia.

Oikeuden väärinkäytön periaatetta sovelletaan laajalti ja se kertoo periaatteen yleisestä luonteesta. Yleinen luonne on tyypillistä etenkin oikeusperiaatteille ja on nähtävissä väärinkäytön arviointiperusteiden tilannesidonnaisuutena. Periaatteen yleistä luonnetta korostaa myös

⁸⁸ Piantavigna 2011, s. 135.

⁸⁹ Penttilä 2007, s. 333–334.

⁹⁰ Asia C-212/97 *Centros Ltd* vastaan *Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*.

⁹¹ Asia C-212/97 *Centros*, kohta 25.

⁹² *Urpilainen* 2007, s. 226.

⁹³ Aarnio 2011, s. 19–20.

se, millainen painoarvo oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteelle annetaan yksittäistapauksessa.⁹⁴

Useassa yhteydessä esiintyy myös hieman eriävää terminologiaa, kun käytetään määritelmiä lain väärinkäyttö, oikeuden väärinkäyttö (*abuse of (EU) law*) ja oikeuksien väärinkäyttö (*abuse of rights*). Lain väärinkäytön voi nähdä eräänlaisena yleisenä yläkäsitteenä, joka kattaa useita eri tilanteita. Oikeuden väärinkäyttö tai oikeuksien väärinkäyttö taas koskee tilanteita, kun väärinkäytön kohteena on EU-oikeus ja sen mahdollistamat edut ja hyödyt.⁹⁵

3.3 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate kansallisessa vero-oikeudessa

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen merkitys näkyy myös Suomen kansallisessa vero-oikeudessa ja kyseessä on keskeinen ohjaava periaate veronkiertämissäännösten tulkinnassa⁹⁶. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen todellinen painoarvo on kuitenkin haastava todentaa, sillä lainkäytössä periaate jää useimmiten lausumattomaksi ratkaisuperusteeksi. Poikkeuksena lausumattomuuteen on kuitenkin eräissä kansallisissa laeissa olevat säännökset, jotka määrittelevät oikeuden väärinkäytön tunnusmerkit.⁹⁷

Oikeuden väärinkäytön tunnusmerkit määrittelevistä kansallisista säännöksistä on esimerkiksi laki verotusmenettelystä (1558/1995, VML), jonka 28 § sääntelee veron kiertämistä ja säännös oikeuttaa sivuuttamaan keinotekoiset järjestelyt⁹⁸. Lisäksi varainsiirtoverolain (931/1996, VSVL) 37 § veron kiertämistä koskevan säännöksen osalta on pohdittu, onko säännös oikeuden väärinkäytön kiellon kodifikaatio tai onko sillä laajempaa tai suppeampaa itsenäistä soveltamisalaa⁹⁹. Myös muun muassa perintö- ja lahjaverolain (378/1940, PerVL) 33 a § sekä laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, OVML) 10 § sisältävät veron kiertämistä koskevat säännökset.

Oikeuskirjallisuudessa esitetty ajatus oikeuden väärinkäytön kiellon sisällyttämisestä kansallisiin veronkiertämissäännöksiin ilman nimenomaista mainintaa periaatteesta voidaan pitää mielenkiintoisena tarkastelutapana. VML:n 28 §, VSVL:n 37 §, PerVL:n 33 a § ja OVML:n

⁹⁴ Kaunisto 2022, s. 185.

⁹⁵ Knuutinen 2020, s. 348–349.

⁹⁶ Torkkel 2020, s. 332.

⁹⁷ Linna 2004, s. 622.

⁹⁸ Linna 2004, s. 622.

⁹⁹ Torkkel 2020, s. 332.

10 § veronkiertämissäännökset ovat muodoiltaan hyvin samankaltaisia perustuen keinote-koisten järjestelyiden sivuuttamiseen. VML 28 §:n yleisen veron kiertämistä koskevan sää-
nöksen 1 momentin mukaan:

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

Säännöksessä korostuu olosuhteen tai toimenpiteen tarkoituksenvastaisuus, jolloin huomi-
oon tulee ottaa säännöksen alkuperäinen tarkoitus ja se, onko yksittäisessä tapauksessa py-
rity toimimaan siten, että tämä tarkoitus ei toteudu. Tarkoituksenvastaisuuden toteamisen
jälkeen verotus toimitetaan siten kuin se olisi tapahtunut, mikäli olosuhteen tai toimenpiteen
oikeudellinen muoto olisi ollut oikea.

Veronkiertosäännösten kirjoitusmuodon on siis mahdollista tulkita viittaavan oikeuden vää-
rinkäytön kiellon periaatteen mukaiseen toimintaan, sillä säännöksessä on nimenomaisesti
toimittu säännöksen alkuperäisen luonteen tai tarkoituksen vastaisesti eli oikeutta väärin-
käyttäen. Säännökset siis sisältävät oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ydinajatuksen,
jossa verolakien tarkoituksen vastaisesti erilaisilla järjestelyillä voidaan havitella verotuk-
sellista hyötyä.

Yhtenä esimerkkinä kansallisesta verotusta koskevasta säännöksestä, jossa on mahdollista
havaita EU-oikeuden sekä EU-oikeutta koskevan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen
vaikutus, on laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL) 52 h § säännös veronkier-
rosta. EVL 52 h § perustuu EU:n yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklaan¹⁰⁰. EVL 52 h § sään-
teele veronkiertämistä, jonka mukaan:

Lain 52 ja 52 a–52 g §:ssä olevia säännöksiä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen
yksinomaaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron
välttäminen.

¹⁰⁰ Verohallinnon ohje 29.11.2021, Dnro VH/5296/00.01.00/2021, kappale 5.

EVL 52 a–52 g §:n säännökset koskevat muun muassa sulautumista, jakautumista, liiketoimintasiirtoa ja osakevaihtoa. Säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon sen taustalla oleva yritysjärjestelydirektiivi ja sen tarkoitus sekä EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntö¹⁰¹. EU-tuomioistuimen ratkaisussa *Foggia*¹⁰² on katsottu yritysjärjestelydirektiivin veron kiertämistä koskevan artiklan heijastelevan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, joka nykyisessä yritysjärjestelydirektiivissä on 15 artikla ja erityisesti artiklan 1 kohdan a alakohta¹⁰³. Tästä voidaan siis johtaa myös se ajatus, että EVL:n veron kiertämistä sääntelevä 52 h § ilmentää oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, kun kansallisen lain säännös perustuu direktiivin säännökseen.

Ratkaisussa *Foggia* on esitetty, että yritysjärjestelydirektiivin veronkiertosäännös mahdollistaa poikkeuksellisesti, että jäsenvaltiot voivat kokonaan tai osittain olla soveltamatta direktiivin säännöksiä, jos yritysjärjestelyn pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen tai veron välttäminen. Veron kiertämisen tai veron välttämisen mukaiseen oletamaan voi johtaa se, mikäli liiketoimea ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä syystä, kuten liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistämisen.¹⁰⁴ Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätöksessä 2017:78 on viitattu, että ratkaisu *Foggia* huomioon ottaen direktiiviä ei tule tulkita kuitenkaan siten, että verovelvollisten näyttämien liiketaloudellisten perusteiden ohuus loisi oletaman¹⁰⁵.

EVL 52 h §:n säännös voi tulla sovellettavaksi vain, mikäli kyse on EU-tuomioistuimen tarkoittamasta oikeuden väärinkäytöstä. Sitä ei voida siis soveltaa, mikäli järjestelyssä ei synny konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja. Esimerkkinä järjestelmälle konkreettisesta ja vieraasta veroedusta voidaan pitää KHO 2021:65 osakevaihtoa käsittelevän ratkaisun mukaisesti lopullisen veroedun kerryttäminen siten, että kohdeyhtiön osakkeiden hankintamenoja kasvatetaan ja tarkoituksena on luovuttaa kohdeyhtiön osakkeet edelleen.¹⁰⁶

Huolimatta siitä, että oikeuden väärinkäytön kieltä on perinteisesti nähty lähinnä yksityisoikeudellisena periaatteena, voidaan sillä katsoa olevan merkitystä myös kansallisessa vero-oikeudessa. Periaatteella on erityinen yhteys veronkiertoon ja tämä onkin nähtävissä vero-

¹⁰¹ Verohallinnon ohje 29.11.2021, Dnro VH/5296/00.01.00/2021, kappale 5.

¹⁰² Asia C-126/10 *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*.

¹⁰³ Asia C-126/10 *Foggia*, kohta 50.

¹⁰⁴ Asia C-126/10 *Foggia*, kohta 33.

¹⁰⁵ KHO 2017:78, Oikeudellinen arviointi ja johtopäätös.

¹⁰⁶ Verohallinnon ohje 29.11.2021, Dnro VH/5296/00.01.00/2021, kappale 5.

oikeudellisissa säännöksissä. Periaatteella on vahva kytkös EU-oikeuteen ja EU-oikeuden vaikutus on nähtävissä myös kansallisessa vero-oikeudessa.

3.4 Veronkierron ja väärinkäytösten estäminen

3.4.1 Veronkierron määritelmä

OECD on määritellyt veronkiertoa (*tax avoidance*) siten, että itse termiä on vaikea määrittellä, mutta sitä käytetään yleisesti kuvaamaan verovelvollisten järjestelyjä, joiden tarkoituksena on vähentää verovelvollisuutta ja huolimatta siitä, että järjestely voi olla laillinen se on ristiriidassa lain tarkoituksen kanssa, jota sen väitetään noudattavan.¹⁰⁷

Verosuunnittelu on itsessään laillista toimintaa, jolla pyritään selvittämään eri toimintavaihtoehtojen veroseuraamukset ja huomioimaan nämä vaihtoehdot edullisuusvertailussa. Käsite ei sisällä vaatimusta valita pienimpien verojen vaihtoehtoa, sillä päätökseen vaikuttavat muutkin kuin verotukselliset näkökulmat. Tämä ei silti poista verosuunnittelun pääasiallista tarkoitusta verojen minimoimisesta pitkällä aikavälillä.¹⁰⁸ Rajanveto verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä voidaan nähdä siten, että mikäli keinot, joilla veroja minimoidaan ovat hyväksyttäviä tuloverolakien tarkoituksen näkökulmasta, on kyseessä verosuunnittelu. Veron kiertämisen alue taas on kyseessä, kun käytetyt keinot ovat verolainsäädännön tarkoituksen vastaisia huolimatta siitä, että mitään lakia ei ole varsinaisesti rikottu.¹⁰⁹ Tikka on jo vuonna 1972 väitöskirjassaan esittänyt termin veron torjunta, joka kattaa sekä laittomat eli illegaaliset toimet että lailliset eli legaaliset toimet, jotka pyrkivät vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena¹¹⁰.

Lönnblad on systematisoinut veron kierron estämistä koskevat erilaiset keinot, jotka hän jakaa primaarisiin ja sekundaarisiin keinoihin, joista primaariset keinot ovat ensisijaiset sekundaarisiin keinoihin verraten. Primaarisilla keinoilla tarkoitetaan keinoja, joilla pyritään estämään tai vähentämään jännitteitä verosäännösten normaalin tulkinnan ja lain tarkoituksen välillä sekä ei-toivottavien veronminimointioperaatioiden esiintymistä. Primaarisiin kei-

¹⁰⁷ ”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.” OECD 2022, Glossary of Tax Terms.

¹⁰⁸ Linnakangas – Tuominen 1995, s. 21.

¹⁰⁹ Knutinen 2012, s. 1.

¹¹⁰ Tikka 1972, s. 24.

noihin voidaan katsoa kuuluvan muun muassa työpanos lainvalmisteluvaiheessa, lainsäädäntötekniikat, ei-toivottavia veronminimointioperaatioita koskevat säännökset ja verovelvollisten asenteisiin vaikuttaminen.¹¹¹ Sekundaarisiin keinoihin taas katsotaan kuuluvan yleiset ja erityiset veronkiertosäännökset sekä verolakien tulkinnalliset menetelmät esimerkiksi lain tavanomainen tulkinta. Näillä sekundaarisilla keinoilla pyritään puuttumaan verolain säännöksen normaalin tulkinnan ja lain tarkoituksen väliseen jännitteeseen.¹¹²

Veron kiertämistä koskevan tarkan määritelmän puute EU-oikeudessa on nähtävissä jo siten, että EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä englanninkielisissä versioissa käytetään veron kiertämisestä useampia käsitteitä, kuten *tax evasion* ja *tax avoidance*¹¹³.

3.4.2 EU:n veronkiertodirektiivi (2016/1164)

Euroopan komissio julkaisi 28. tammikuuta 2016 veronkierron vastaisen toimenpidepaketin, jolla puututaan yhtiöveron kiertämiseen ja näillä uusilla säännöillä yhdenmukaistetaan kaikkien jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä. Toimenpidepaketin tavoite on torjua tehokkaasti suuryritysten aggressiivisia verokäytäntöjä ja se perustuu OECD:n laatimiin kansainvälisiin standardeihin.¹¹⁴

Veronkiertodirektiivi (2016/1164)¹¹⁵ on osa komission julkaisemaa toimenpidepakettia ja direktiivin tavoitteena on estää sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavaa veron kiertämistä. Direktiivissä säännellään veron kiertämisen estämistä kuudella eri alalla, joita ovat korkojen vähennyskelpoisuus, vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskeva lauseke, maastapoistumisverotus, ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännöt ja puitteet verokohtelun eroavuuksien estämiselle sekä yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö.¹¹⁶

Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 1 perustelukappaleen mukaan kansainvälisen verotuksen poliittisessa tärkeysjärjestyksessä on sen varmistaminen, että vero maksetaan voiton ja arvon syntyvaltiossa. Tämän pääsäännön vuoksi on tärkeää palauttaa luottamus verojärjes-

¹¹¹ Lönnblad 2019a, s. 66–68.

¹¹² Torkkel 2020, s. 324.

¹¹³ Knuutinen 2012, s. 59.

¹¹⁴ Euroopan komissio 28.1.2016, Oikeudenmukainen verotus: komissio esittää uusia toimenpiteitä, joilla torjutaan yhtiöveron kiertämistä.

¹¹⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

¹¹⁶ COM (2016) 26, final, s. 3.

telmien oikeudenmukaisuuteen, sekä antaa valtioiden käyttää verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan. Veronkiertodirektiivin 11 artiklan mukaisesti jäsenvaltioiden on sovellettava direktiivin säännöksiä vuoden 2019 alusta alkaen.

Veronkiertodirektiivin kohteena ovat erilaiset tilanteet, joissa verovelvollisilla on pyrkimys alentaa veroja sekä toimia lain tarkoituksen vastaisesti hyväksikäyttämällä kansallisten verojärjestelmien eroja. Tämä johtaa siihen, että verovelvolliset mahdollisesti hyötyvät alhaisemmista verokannoista tai kaksinkertaisista vähennyksistä taikka varmistavat sen, että verovelvollisten tuloja ei veroteta, koska tulot on tehty vähennyskelpoisiksi toisella lainkäyttöalueella huolimatta siitä, että kyseistä määrää ei sisällytetä toisen lainkäyttöalueen veropohjaan. Nämä toimenpiteet vääristävät sisämarkkinoilla tapahtuvia liiketoiminnallisia päätöksiä, ja ilman EU:n puuttumista tilanteeseen ne aiheuttavat epäoikeudenmukaista verokilpailua.¹¹⁷ Direktiivi ei siis tähtää vain aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen ehkäisyyn, vaan sillä pyritään myös EU:n laajuiseen sääntelyn yhdenmukaistamiseen¹¹⁸.

Veronkiertodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleen mukaan verojärjestelmissä on yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä, joiden perimmäinen tarkoitus on puuttua väärinkäyttöksiin verotuksessa, jotka eivät kuulu erityisesti kohdennettujen säännösten piiriin. Yleisillä veronkierron vastaisilla säännöillä paikataan aukkoja, mutta ne eivät vaikuta erityisten veronkierron vastaisten sääntöjen soveltamiseen.

Erityiset veronkierron vastaiset säännökset ovat usein täsmällisiä ja tarkkarajaisia sekä ne näyttävät sääntelytekniikaltaan että oikeusnormiluonteeltaan tavallisilta aineellisen verolain säännöksiltä. Säännöksissä veron kiertämisen ehkäisemistä ei itse säännöksen tekstissä ole usein suoraan tuotu ilmi, eivätkä ne valtuuta erityiseen harkintaan, vaan niitä sovelletaan sääntöluonteisesti joko kokonaan tai ei ollenkaan.¹¹⁹

Komissio on antanut jo vuonna 2012 suosituksen aggressiivisesta verosuunnittelusta (2012/772/EU), jossa komissio suositteli yleistä veronkierron vastaista sääntöä, joka suosituksessa ilmaistaan nimellä yleinen väärinkäytösten vastainen sääntö. Suosituksen johdanto-osan 8 perustelukappaleessa suositeltiin jäsenvaltioiden ottavan käyttöönsä yhteisen yleisen

¹¹⁷ COM (2016) 26, final, s. 3.

¹¹⁸ Knuutinen 2020, s. 335.

¹¹⁹ Knuutinen 2020, s. 54.

väärinkäytösten vastaisen säännön, jolla vältettäisiin monista eri säännöistä johtuva sekavuus. Perusteluna säännöksen tarpeellisuudelle on monimutkaistuvat verosuunnittelun rakenteet ja kansallisten lainsäätäjien reagointiajan vähäisyys, jolloin erityiset väärinkäytösten vastaiset säännöt ovat usein riittämättömiä puuttumaan aggressiivisen verosuunnittelun uusiin rakenteisiin.¹²⁰

Veronkiertodirektiivi sisältää yleisen väärinkäytön vastaisen säännön, jonka taustalla on se, että EU:n tasolla ei ole mahdollista taata riittävää veron välttämisen vastaista minimisääntelyä ilman kyseistä yleissäännöstä. Jäsenvaltioiden kansalliset yleiset sekä erityiset väärinkäytön vastaiset säännökset ovat olleet sekä erilaisia että eritasoisia. Lisäksi kaikilla jäsenvaltioilla ei ole ollut edes yleistä väärinkäytön estämiseen tarkoitettua säännöstä.¹²¹ Yleisen veronkierron vastaisen säännöksen etuna nähdään etenkin se, että sen avulla verotukseen liittyvät väärinkäytökset on mahdollista saada säännöksen piiriin huolimatta siitä, että erityistä verojen kiertämisen estävää säännöstä ei ole annettu¹²².

Veronkiertodirektiivin 6 artikla sääntelee yleisestä veronkierron vastaisesta säännöstä ja sen mukaan:

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 veroodun 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 artiklan on katsottu EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella heijastelevan oikeuksien väärinkäytön kieltoa¹²³. Lisäksi 6 artikla soveltuu myös etuihin, jotka perustuvat verosopimukseen¹²⁴. Artikla huomioi erilaiset tilanteet, jossa järjestelyjä on pidettävä epäaitoina ja ovat täten verolain tavoitteiden ja tarkoituksen vastaista. Oi-

¹²⁰ Komission suositus 2012/772/EU, johdanto-osan 8 perustelukappale.

¹²¹ Knuutinen 2020, s. 342–343.

¹²² COM (2016) 26, final, s. 9.

¹²³ Lönnblad 2019b, s. 291.

¹²⁴ Veikkola 2022, s. 216.

keuden väärinkäytön kiellossa on nimenomaisesti huomioitu tavoitteen ja tarkoituksen vastaisuus. Oikeuden väärinkäytön kieltä EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena ei tule kuitenkaan sekoittaa sekundaarioikeudessa vahvistettuihin sääntöihin.¹²⁵

Direktiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleessa viitataan lisäksi siihen, että yleisiä veronkierron vastaisia sääntöjä on sovellettava EU:ssa järjestelyihin, jotka eivät ole aitoja. Muissa kuin epäaidoissa järjestelyissä verovelvollisen tulee saada valita verotuksen kannalta tehokain rakenne liiketoimilleen. Yleiset veronkierron vastaiset säännöt edellyttävät yhdenmukaista soveltamista niin kansallisesti, EU:ssa kuin kolmansien maiden suhteen. Kaikkien jäsenvaltioiden tulee saada soveltaa seuraamuksia, jos yleinen veronkierron vastainen sääntö soveltuu. Järjestelyn epäaitoutta arvioitaessa jäsenvaltiot voisivat hyödyntää kaikki asiaan liitännäiset taloudelliset syyt, mukaan lukien rahoitustoiminta.

Direktiivin johdanto-osa antaa epäaitouden arviointiin mahdollisuuden hyödyntää kaikki asiaan liittyvät taloudelliset syyt. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa on järjestelyn epäaitouteen viitattu siten, että järjestely ei perustu päteviin liikelatoudellisiin syihin. Säännös jättää hyvin avoimeksi järjestelyn epäaitouden kriteerit, jolloin tuomioistuimelle annetaan huomattavasti valtaa soveltaa tilanteissa laajasti erilaisia seikkoja harkinnassaan. Komissio on kuitenkin huomionnut, että yleinen veronkierron vastainen säännös on suunniteltu siten, että siinä huomioidaan EU-tuomioistuimen keinotekoista järjestelyä koskevat testit, joiden mukaisesti sääntöä sovelletaan¹²⁶. Tämä johtaa siihen, että EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella kehitetty keinotekoisuuden arviointia koskeva testi soveltuu myös yleisen veronkierron vastaisen säännöksen soveltamiseen. Säännöksen soveltamisedellytysten täyttymistä arvioidaan siis tapauskohtaisesti ilmenneiden olosuhteiden ja toiseikkojen perusteella¹²⁷.

Nykyinen veronkiertodirektiivin yleinen veronkierron vastainen sääntö eroaa komission aikaisemmasta suosituksesta. Suosituksessa jäsenvaltioita pyydettiin sisällyttämään kunkin valtion kansallisen lainsäädäntöön vaatimus siitä, että sellaista keinotekoista järjestelyä tai keinotekoisten järjestelyn sarjaa ei tule ottaa huomioon, mikäli järjestely on otettu käyttöön ennen kaikkea verotuksen välttämiseksi ja se johtaa veroetuun. Lisäksi kansallisten viran-

¹²⁵ Kaunisto 2022, s. 185.

¹²⁶ COM (2016) 26, final, s. 9.

¹²⁷ Knuutinen 2020, s. 343.

omaisten tulee käsitellä näitä järjestelyjä verotustarkoituksessa perustuen niiden taloudelliseen sisältöön.¹²⁸ Komission suosituksen muoto verrattuna nykyisen veronkiertodirektiivin 6 artiklaan eroaa tästä hieman muotoilultaan, mutta tavoiteltu pyrkimys on sama eli keino-tekoiset järjestelyt tulee jättää huomioimatta.

Kansallisesti Suomen VML:n 28 §:n yleislausekkeen katsottiin pitävän sisällään keskeiset elementit veronkiertodirektiivin mukaisesta säännöksestä, jonka vuoksi kansallista säännöstä ei muutettu veronkiertodirektiivin astuttua voimaan¹²⁹. Ratkaisua on kuitenkin kritisoitu, ja erityisesti *Juusela* on katsonut Suomen kansallisen veronkiertosäännöksen olevan ongelmallinen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta, koska sanamuodon perusteella maksunpantavan veron määrä ei käy ilmi laista. Legaliteettiperiaatteesta johtuen moni länsimaa ei ole ennen direktiiviä säätänyt yleistä veronkiertosäännöstä. Perusteluissaan *Juusela* toteaa, että veronkiertodirektiivin säännös on tarkkarajaisempi ja tällöin oikeusturvanäkökohdat tulevat paremmin turvatuksi kuin Suomen kansallisessa versiossa. *Juusela* esittääkin vaatimuksen Suomen VML 28 §:n korvaamisesta veronkiertodirektiivin 6 artiklalla.¹³⁰

3.4.3 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen suhde veronkiertoon

Veron kiertämistä koskevat erilaiset määritelmät ovat suurimmilta osin kehittyneet EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä erityisesti sovellettaessa EU:n taloudellisia perusvapauksia. Veron kiertämistä on tällöin arvioitu kahden erilaisen, mutta vahvasti toisiinsa yhteydessä olevan käsitteistön avulla, joita ovat oikeuden väärinkäytön kieltäminen ja rule of reason -testi. Veronkierto on nähty oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sovellutuksena, ja toisinaan rule of reason -testin mukaisena oikeuttamisperusteena.¹³¹ Rule of reason -testillä tarkoitetaan pakottavien vaatimusten testiä. Jäsenvaltiot ovat esittäneet useasti väitteen EU-tuomioistuimessa siitä, että lähtökohtaisesti sisämarkkinavapautta rajoittava verotuksellinen toimenpide on EU-oikeuden mukainen silloin, kun toimenpide pyrkii estämään veron kiertämistä. EU-tuomioistuimen yleisiä edellytyksiä koskevan kannan mukaan sisämarkkinavapauksia rajoittava toimenpide voi mahdollisesti muodostaa hyväksyttävän oikeuttamisperusteen. Ehtona on kuitenkin sääntelyn soveltaminen syrjimättömästi ja siten, että se voidaan

¹²⁸ Komission suositus 2012/772/EU, kohta 4.2.

¹²⁹ Knuutinen 2020, s. 344.

¹³⁰ Juusela 2018, s. 453 ja 467.

¹³¹ Urpilainen 2012, s. 153–154, Ks. myös Knuutinen 2012, s. 54.

perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, jotka eivät mene pidemmälle kuin on tarpeen tavoitellun päämäärän toteuttamiseksi.¹³²

Oikeuden väärinkäytön kiellon perustuessa nimenomaisesti EU-oikeuden väärinkäytön kieltämiseen, voidaan veron kiertämisellä viitata erityisesti toimiin, jolla tähdätään kansallisten verosäännösten kiertämiseen. Tämä näkökulma on osittain perusteltavissa sillä, että verot maksetaan kansallisten verolakien perusteella, jolloin etenkin näitä säännöksiä pyritään kiertämään. Edellä esitetystä huolimatta myös oikeuden väärinkäytöllä pyritään joidenkin verojen kiertämiseen tai välttämiseen, kun puhutaan EU-oikeuden direktiiveistä, jotka antavat jäsenvaltioille esimerkiksi verovapauksia. Nämä direktiivit koskevat lähinnä vain yritysverotusta ja arvonlisäverotusta.¹³³

Oikeuksien väärinkäytön kiellon vastaista voi olla erityisten edellytysten täyttyessä esimerkiksi pyrkimys välttää kansallisen verolainsäädännön soveltaminen. Tämä on samalla se kohtaamispaikka, jossa oikeuksien väärinkäytön ja veron kiertämisen määritelmät kohtaavat. Tarkasteltaessa oikeuden väärinkäytön kieltä veron kiertämisen näkökulmasta vakiintuneen tulkinnan mukaan väärinkäytön arvioinnissa EU-oikeudella tavoitellut päämäärät tulee ottaa huomioon.¹³⁴

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on merkittävä vaikutus veron kiertämisen tunnusmerkkien tunnistamisessa ja sisällön pohdinnassa. Syy tähän on veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleisestä veronkiertosäännöksestä, jonka voidaan katsoa ilmentävän oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. Veronkiertodirektiivin vuoksi oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on merkittävä osa myös VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen tulkintaa.¹³⁵ Veronkiertämissäännökset voi nähdä oikeuden väärinkäytön kiellon piirissä olevina erityisinä säännöksinä¹³⁶.

Perussopimusten takaamien taloudellisten perusvapauksien ja näitä turvaavien syrjintä- ja rajoituskieltojen tavoite on kannustaa valtioiden rajat ylittävään toimintaan. Tämä johtaa siihen, että oikeuden väärinkäyttönä ei voida sellaisenaan pitää esimerkiksi pyrkimystä hyötyä toisen jäsenvaltion matalammasta verotuksesta.¹³⁷ EU-tuomioistuimien on ilmaissut tämän jo

¹³² Urpilainen 2008, s. 538.

¹³³ Knuutinen 2020, s. 349.

¹³⁴ Urpilainen 2012, s. 154.

¹³⁵ Kaunisto 2022, s. 4.

¹³⁶ Torkkel 2020, s. 332.

¹³⁷ Urpilainen 2012, s. 154.

ratkaisussaan *Cadbury Schweppes*¹³⁸, jonka mukaan EU:n perusvapauden eli sijoittautumisvapauden tarjoama edullisempi verojärjestelmä ei sellaisenaan ole väärinkäyttöä¹³⁹.

Tulkinta siitä, että oikeuksien väärinkäyttönä ei voida sellaisenaan nähdä toimintaa, jossa hyödytään EU:n perusvapauksista, on perusteltavissa jo sillä, että jäsenvaltiot eivät voi lähtökohtaisesti kaventaa perussopimuksen suojaamia taloudellisia perusvapauksia esimerkiksi verokertymiä koskevien fiskaalisten tavoitteiden nojalla. Oikeuksien väärinkäytön kiellon soveltamisala on siis vain silloin, kun yksityinen vetoaa taloudellisiin perusvapauksiinsa tavalla, jolla ei ole todellista sisältöä.¹⁴⁰ Erityisesti välittömän verotuksen direktiivien mukaiset edut on mahdollista evätä tietyissä veron kiertämistä koskevissa tapauksissa¹⁴¹.

Tulkinta, jonka mukaan oikeuden väärinkäytön kieltoa on mahdollista soveltaa vain, mikäli taloudellisilla perusvapauksilla ei ole todellista syytä, on hyvin alleviivaava huomio oikeuden väärinkäytön ja perusvapauksien intressien törmäämisestä sekä rajanvedosta näiden välillä. Tulkinta rajaa oikeuden väärinkäytön kiellon piiriin soveltuvia tilanteita, mutta samalla se selventää periaatteen merkitystä nimenomaan taistelussa keinotekoisia järjestelyitä vastaan. Todellisen sisällön selvittäminen vaatii tuomioistuimelta tarkkarajaista määrittelyä ja kriteereitä, jotta omaa toimintaa on mahdollista arvioida siten, että se ei ole nähtävissä oikeuden väärinkäyttönä.

3.5 Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimusoikeudessa

3.5.1 OECD:n malliverosopimus

Verosopimusoikeudella tarkoitetaan sitä kansainvälisen vero-oikeuden lohkoa, jossa valtio solmii toisten valtioiden kanssa kahdenkeskisiä tai monenkeskisiä verosopimuksia. Tuloverosopimusten päätehtävä on poistaa juridista kaksinkertaista verotusta ja tämän avulla edistää kansainvälistä kauppaa sekä investointeja yli rajojen.¹⁴² Kaksinkertaisen verotuksen poistamisella tarkoitetaan sitä, että samaa henkilöä verotettaisiin samasta tulosta samanlaisella verolla kahdessa eri valtiossa¹⁴³.

¹³⁸ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes plc* ja *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* vastaan *Commissioners of Inland Revenue*.

¹³⁹ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 38.

¹⁴⁰ Urpilainen 2012, s. 154–155.

¹⁴¹ Knuutinen 2012, s. 50.

¹⁴² Knuutinen 2012, s. 70.

¹⁴³ Malmgrén 2020, s. 46.

EU-oikeuden etusija ulottuu myös verosopimukseen, jolloin ne eivät saa olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Verosopimuksilla ei saa sopia menettelyistä, mikäli ne ovat EU:n perussopimusten vastaisia. Jäsenvaltioiden kesken sopimat verosopimukset ovat voimassa ja päteviä vain siltä osin, kun ristiriitaa ei ole EU-vero-oikeuden säännösten tai periaatteiden kanssa.¹⁴⁴

OECD:n keskeinen yhteistyömuoto valtioiden välillä on ollut sen vuonna 1963 julkaisema tulo- ja varallisuusverotusta koskeva malliverosopimus¹⁴⁵. Valtiot käyttävät malliverosopimusta kahden tai useamman valtion välisten tulo- ja varallisuusverotusta koskevien sopimusten mallina. OECD:n malliverotusta ja sen kommentaaria on muutettu useasti ja viimeinen päivitys on tehty vuonna 2017.¹⁴⁶ Verosopimuksia tulkittaessa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarit toimivat erityisesti tulkinta-apuna oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden ohessa¹⁴⁷.

Malliverosopimus ei ole valtioiden välinen kansainvälinen sopimus, vaan oikeudelliselta sitovuudeltaan malliverosopimus katsotaan lähinnä suositukseksi OECD:n jäsenvaltioille. Huolimatta sen heikosta sitovuudesta malliverosopimuksen tosiasiallinen merkitys on suuri ja se on vaikuttanut useiden valtioiden verolainsäädäntöön sekä vero-oikeudellisten käsitteiden kehittymiseen. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin osalta tulee myös huomioida sen asema suosituksena, jolloin se ei sido oikeudellisesti valtioita.¹⁴⁸ Kommentaareista on merkittävästi apua kansainvälisten sopimusten soveltamisessa ja tulkinnassa ja erityisesti mahdollisten riitojen ratkaisussa¹⁴⁹. Kommentaarin merkitys voidaan nähdä vaihtelevan valtioittain ja riippuen valtiosta on voitu tehdä varauksia, jotka tulee huomioida yksittäisiä sopimuksia tulkittaessa¹⁵⁰.

OECD:n malliverosopimuksen 10, 11 ja 12 artiklassa on säännelty osingon, koron ja rojaltilin verokohtelusta. Nämä verovapaudet ovat tyypillisesti kuuluneet oikeuskäytännön piiriin, jossa oikeuden väärinkäytön kieltoa on sovellettu EU-tuomioistuimessa.

¹⁴⁴ Helminen 2012, s. 42.

¹⁴⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

¹⁴⁶ Malmgrén 2020, s. 46.

¹⁴⁷ Engblom ym. 2021, s. 3.

¹⁴⁸ Knuutinen 2012, s. 73.

¹⁴⁹ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 2017, johdannon kohta 29–29.1, s. 18–19.

¹⁵⁰ Knuutinen 2012, s. 74.

Viimeisimpään malliverosopimukseen lisättiin artikla 29, joka käsittelee oikeutta etuuksiin muiden veronkiertoa estävien sopimusmääräyksien ohessa. Kyseisen artiklan 9 kohta sisältää yleisen veronkiertolausekkeen¹⁵¹, jonka mukaan sen estämättä mitä malliverosopimuksen muissa määräyksissä määrätään, malliverosopimuksen mukaista etua ei myönnetä, mikäli on mahdollista päätellä, että kyseisen edun saaminen on ollut minkä tahansa kyseiseen etuun suoraan tai välillisesti johtaneen järjestelyn tai liiketoimen päätarkoituksista, ellei ole osoitettu, että edun myöntäminen näissä olosuhteissa olisi malliverosopimuksen säännösten tavoitteen ja tarkoituksen mukaisia.

OECD:n malliverosopimuksen artiklan 29 kommentaarissa huomioidaan se, että säännöksellä on vaikutus, jolla voidaan kieltää verosopimuksen myöntämä etu, mikäli järjestelyn tai liiketoimen päätarkoituksena on saada verosopimuksen alaista veroetua. Säännös kuitenkin mahdollistaa, että se, jota edun kieltäminen uhkaa, saa mahdollisuuden osoittaa, että edun saaminen näissä olosuhteissa on tämän sopimuksen määräysten tavoitteen ja tarkoituksen mukaista.¹⁵²

OECD määrittelee oikeuden väärinkäytön (*abuse of law*) doktriiniksi, jonka mukaisesti veroviranomaiset voivat jättää huomiotta siviilioikeudellisen toimen, jolla ei ole kaupallista perustaa¹⁵³. OECD:n määritelmä oikeuden väärinkäytöstä sisältää periaatteen ydinajatuksen, vaikka se on muotoiltu eri tavalla kuin EU-oikeuden väärinkäytön kieltö.

3.5.2 BEPS-hanke

OECD on vuonna 2013 käynnistänyt hankkeen nimeltä BEPS eli veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämistä koskeva hanke (*Base Erosion and Profit Shifting*) yhdessä G20-valtioiden¹⁵⁴ kanssa¹⁵⁵. BEPS-hanke pyrkii olemaan käännekohta kansainvälisen veroyh-

¹⁵¹ Ks. article 29(9): "Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention", Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

¹⁵² OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 2017, kohta 170, s. 588.

¹⁵³ "The doctrine which allows the tax authorities to disregard a civil law form used by the taxpayer which has no commercial basis.", OECD 2022, Glossary of Tax Terms.

¹⁵⁴ Ks. Cooper – Thakur 2013, s. 3: G20-valtiot ovat ryhmittymä, joka koostuu maailmantalouden suurimmista ja järjestelmiltään merkittävimmistä valtioista.

¹⁵⁵ BEPS Action 6 (2015), s. 3.

teistyön historiassa ja se lähti liikkeelle OECD:n vuonna 2013 julkaisemasta raportista nimeltään *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, joka esitteli BEPS:iin liittyviä ongelmia objektiivisesti ja kokonaisvaltaisesti¹⁵⁶.

Vuonna 2014 OECD julkaisi toimintasuunnitelman nimeltään *Action plan on Base Erosion and Profit Shifting*, joka sisältää 15 toimenpidettä taistelussa veropohjan rapautumista ja voitonsiirtojen estämistä vastaan¹⁵⁷. Toimenpiteet jakautuivat kolmeen eri pilariin, joita ovat johdonmukaisuuden lisääminen kansallisiin sääntöihin, jotka vaikuttavat rajat ylittävään toimintaan, olemassa olevien kansainvälisten standardien sisällöllisten vaatimusten vahvistaminen sekä läpinäkyvyyden ja varmuuden kehittäminen¹⁵⁸.

BEPS-toimenpidepaketti on ensimmäinen merkittävä kansainvälinen verosääntöjen uudistus lähes vuosisataan ja se on suunniteltu toteutettavan kansallisten lakien ja käytäntöjen muutoksilla sekä sopimusmääräyksillä¹⁵⁹. Toimenpidesuunnitelman tavoitteena on kansainvälisten veroperiaatteiden ja säännösten kokonaisvaltainen uudistaminen¹⁶⁰. Hankkeen myötä tulleet 15 toimenpidekokonaisuutta sisältävät neljä vähimmäisvaatimusta sekä lisäksi suosituksia ja parhaita käytäntöjä. Neljä vähimmäisvaatimusta ovat verosopimusten väärinkäyttöä estävät määräykset, riidanratkaisun tehostaminen, maakohtaiseen raportointiin liittyvät vaatimukset, sekä haitallisten verotuskäytänteiden poistaminen.¹⁶¹

Hankkeessa verosopimusten väärinkäyttö on tunnistettu yhdeksi merkittäväksi tekijäksi monikansallisten yritysten verojen välttelyssä. BEPS-hankkeessa mukana olevat valtiot ovat sitoutuneet täyttämään vähimmäisvaatimukset, jotka koskevat verosopimusten väärinkäyttöä ja nämä vähimmäisvaatimukset löytyvät BEPS-raportista¹⁶². Hankkeessa mukana olevat valtiot ovat todenneet, että vähimmäisvaatimusten täytäntöönpanossa edellytetään joustavuutta, jotta voidaan kiinnittää huomiota valtioiden erityispiirteisiin sekä bilateraalisten sopimusten neuvotteluolosuhteisiin¹⁶³.

¹⁵⁶ Burkhalter – Salom – Schelling 2016, s. 2–3.

¹⁵⁷ Burkhalter – Salom – Schelling 2016, s. 4.

¹⁵⁸ BEPS Action 6 (2015), s. 3. Ks. Malmgrén 2020, s. 48: ” - - toimenpiteet voidaan jakaa karkeasti kolmeen ryhmään: 1. menettelylliset säännökset, kuten tietojenvaihto ja lisääntynyt verovelvollisten ilmoitusvelvollisuus, 2. tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevat substanssisäännökset sekä 3. kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tehostaminen.”

¹⁵⁹ BEPS Action 6 (2015), s. 3.

¹⁶⁰ Burkhalter – Salom – Schelling 2016, s. 15.

¹⁶¹ HE 307/2018 vp, s. 3.

¹⁶² Veikkola 2020, s. 1.

¹⁶³ BEPS Action 6 (2015), s. 9.

BEPS-hankkeesta on laadittu BEPS-raportti 6 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*), jossa määritellään verosopimusten väärinkäyttö sekä nostetaan huolenaiheeksi erityisesti verosopimuskeinottelu (*treaty shopping*)¹⁶⁴. Verosopimuskeinottelulla tarkoitetaan sitä, että kolmannessa valtiossa asuvat henkilöt epäsuorasti pyrkivät hyötymään verosopimuksen eduista, joka on tehty kahden sopimusvaltion välillä¹⁶⁵. Lisäksi se sisältää strategioita, joiden avulla henkilö, joka ei asu valtiossa yrittää saada etuja, jotka valtion tekemä verosopimus myöntää valtiossa asuville, esimerkkinä perustamalla pöytälaatikkoyhtiön kyseiseen valtioon¹⁶⁶.

Veronmaksajat, jotka osallistuvat verosopimuskeinotteluun sekä muuhun sopimusten väärinkäyttöön heikentävät verotusautonomiamia vaatimalla sopimusetuja tilanteissa, joissa etuja ei ole tarkoitettu myönnettäviksi ja tästä johtuen valtiot eivät saa verotuloja. Valtiot ovat tämän johdosta sopineet sisällyttävän verosopimuksiinsa väärinkäytön estäviä määräyksiä.¹⁶⁷

BEPS-hanke on OECD:n yksi kunnianhimoisimmista hankkeista kansainvälisessä verotuksessa sitten malliverosopimuksen julkaisun 1960-luvulla. BEPS-hankkeen menestys on riippuvainen siitä, kuinka hanke implementoidaan oikeusjärjestelmään yksittäisessä valtiossa.¹⁶⁸

BEPS-raportti 6 sisältää sekä verosopimuksen että kansallisia säännöksiä, joilla estetään verosopimusedun myöntäminen sopimattomissa olosuhteissa. Raportissa huomioidaan kaksi erilaista tyyppitapausta, jossa verosopimusedun myöntäminen tulisi estää. Ensimmäiseksi on tapaus, jossa henkilö yrittää kiertää verosopimuksen itsessään määräämiä rajoituksia. Toisena tyyppitapauksena ovat tilanteet, joissa henkilö yrittää kiertää kansallisen verolainsäädännön säännöksiä käyttämällä verosopimuksen etuja.¹⁶⁹

Monenvälinen yleissopimus¹⁷⁰ (Multilateral instrument, MLI) on tapa, jolla BEPS-toimenpiteet toteutetaan, sillä sen avulla voidaan tehokkaasti muuttaa verosopimusten määräyksiä

¹⁶⁴ BEPS Action 6 (2015), s. 9.

¹⁶⁵ Veikkola 2020, s. 2.

¹⁶⁶ BEPS Action 6 (2015), s. 9.

¹⁶⁷ BEPS Action 6 (2015), s. 9.

¹⁶⁸ Burkhalter – Salom – Schelling 2016, s. 19.

¹⁶⁹ BEPS Action 6 (2015), s. 17.

¹⁷⁰ Engl. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

siten, että jokaista verosopimusta ei tarvitse neuvotella uudestaan¹⁷¹. Monenvälistä yleissopimusta koskeva sopimusteksti on julkaistu vuonna 2016 ja allekirjoitettuaan multilateraalinen instrumentin ei edellytetä erillistä neuvottelua verosopimuksille, jotta BEPS-toimenpiteet tulevat toteutetuksi¹⁷². MLI tarjoaa oikeudellisen välineen, jonka avulla voidaan yhdellä allekirjoituksella ja yhdellä hyväksymismenettelyllä tehdä BEPS-hankkeesta johtuvat verosopimuksien muutokset. BEPS-hankkeen vähimmäisvaatimukset eivät ole oikeudellisesti sitovia, mutta hankkeeseen kuuluvien valtioiden odotetaan täytäntöönpanevan nämä muutokset.¹⁷³

Verosopimusten rajoitusten kiertämisessä on kyse verosopimusten väärinkäytöstä¹⁷⁴. Malliverosopimuksen ja etenkin BEPS-hankkeen myötä tulleet uudet toimenpiteet verosopimusten väärinkäytöksille torjuvat tehokkaammin erilaisia väärinkäytöksen muotoja. EU-oikeudellisen väärinkäytön kiellon periaatteen voi nähdä merkityksellisenä myös verosopimusten väärinkäytöksiä näkökulmasta.

EU:n laajuisesti veronkiertodirektiivissä on toteutettu BEPS-hankkeen toimenpiteet, jotka useimmat jäsenvaltiot ovat sitoutuneet panemaan täytäntöön. Veronkiertodirektiivi on hyödyllinen, kun BEPS-toimenpiteitä pyritään siirtämään kansallisiin järjestelmiin johdonmukaisella tavalla. Mikäli tätä ei toteutettaisi EU-direktiivillä, vaan toimenpiteet täytäntöönpantaisiin yksipuolisesti ja poikkeavilla tavoilla, voisi se hajauttaa sisämarkkinoita ja luoda EU:lle ristiriitoja jäsenvaltioiden kansallisten sääntöjen välillä sekä mahdollisia yrityksiin kohdistuvia veroesteitä.¹⁷⁵

3.6 Tosiasiallinen edunsaaja vero-oikeudessa

3.6.1 Määritelmä neljännessä rahanpesudirektiivissä (2015/849)

Tosiasiallisen edunsaajan ja omistajan määritelmästä säädetään EU:n rahanpesulainsäädännössä. Neljännen rahanpesudirektiivin (2015/849)¹⁷⁶ 3 artiklan 6 kohdan mukaan tässä direktiivissä tarkoitetaan:

¹⁷¹ Veikkola 2020, s. 1.

¹⁷² Engblom ym. 2021, s. 648.

¹⁷³ HE 307/2018 vp, s. 3.

¹⁷⁴ Veikkola 2020, s.1.

¹⁷⁵ COM (2016) 26, final, s. 3–4.

¹⁷⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (2015/849) rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o 648/2012 muuttamisesta

'tosiasiallisella omistajalla ja edunsaajalla' yhtä tai useampaa luonnollista henkilöä, joka viime kädessä omistaa asiakkaan tai käyttää siinä määräysvaltaa, ja/tai yhtä tai useampaa luonnollista henkilöä, jonka lukuun liiketoimi suoritetaan tai toimintaa harjoitetaan – –.

Kyseinen direktiivi sääntelee tarkemmat kriteerit erikseen yhteisöjen, trustien sekä oikeushenkilöiden, kuten säätiöiden ja trustien kaltaisten oikeudellisten järjestelyjen osalta. Artiklan 6 kohdan a alakohta sääntelee määritelmää yhteisöjen osalta ja sen i) kohdan mukaan osoituksena suorasta omistuksesta on luonnollisella henkilöllä 25 prosentin ja yhden osakkeen osakkeenomistus tai yli 25 prosentin omistusosuus asiakkaasta. Välillinen omistus taas viittaa yhteisöön, jolla on 25 prosentin ja yhden osakkeen osakkeenomistus tai yli 25 prosentin omistusosuus asiakkaasta. Välillisessä omistuksessa yhteisö on saman yhden tai useamman luonnollisen henkilön määräysvallassa.

Neljännän rahanpesudirektiivin johdanto-osan 12 perustelukappaleessa käsitellään tosiasiallisen omistajan ja edunsaajan tunnistamista. Sen mukaan on olemassa tarve tunnistaa luonnolliset henkilöt, jotka omistavat oikeushenkilön tai joiden määräysvallassa oikeushenkilö on. Tosiasiallisen avoimuuden takaaminen edellyttää, että jäsenvaltiot varmistavat soveltamisalaan kuuluvan mahdollisimman laajan kirjon oikeushenkilöitä, jotka ovat muilla mekanismeilla perustettu tai rekisteröity niiden alueelle. Tietty prosenttiosuus osakkeista tai omistusosuus ei ole automaattinen osoitus tosiasiallisesta omistajasta ja edunsaajasta, mutta se on yksi todentava tekijä, joka tulee ottaa huomioon. Jäsenvaltioille on taattava mahdollisuus päättää, että pienempi prosenttiosuus voi olla osoitus omistuksesta tai määräysvallasta.

Komission ehdotuksessa neljänneksi rahanpesudirektiiviksi johdanto-osan 10 perustelukappaleessa korostetaan, että jäljitystyössä koskien tosiasiallista omistajaa ja edunsaajaa on merkittävää hankkia tarkat ja ajantasaiset tiedot, sillä rikollisilla on pyrkimys salata henkilöllisyytensä yritysraenteen taakse. Tämän johdosta jäsenvaltioiden on varmistettava, että nämä tiedot ovat toimivaltaisten viranomaisten ja ilmoitusvelvollisten käytössä.¹⁷⁷ Komission ehdotuksen johdanto-osan 10 perustelukappale ei ollut mukana voimaan tullessa neljännessä rahanpesudirektiivissä, mutta se taustoittaa tosiasiallisen edunsaajan ja omistajan tietojen merkitystä rikollisuutta torjuessa.

sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta.

¹⁷⁷ COM (2013) 45, final, s. 15.

EU asettaa tosiasiallisen edunsaajan ja omistajan määritelmälle yhteisön osalta prosenttiosuuden osakkeenomistukselle tai omistusosuudelle ja mikäli osakkeenomistus tai omistusosuus jää alle 25 prosentin, ei henkilöä nähdä säännöksen mukaan tosiasiasiallisena edunsaajana ja omistajana. On kuitenkin merkittävä huomio, että pelkästään tietty omistusosuus ei ole automaattinen tae tosiasiallisen omistajan ja edunsaajan määritelmälle, vaan tähän vaikuttavat myös muut tekijät.

Neljännän rahanpesudirektiivin 3 artiklan 6 kohdan a alakohdan i) kohdan mukaan määrittelyjen kriteerien soveltamisella ei kuitenkaan rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta päättää pienemmästä prosenttiosuudesta, joka voi toimia osoituksena omistuksesta tai määräysvallasta. Määräysvallan käyttäminen muilla keinoilla voidaan määrittää muun muassa tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU)¹⁷⁸ 22 artiklan 1–5 kohdan annettujen perusteiden mukaisesti.

Säännös ei määritä tyhjentyviä perusteita tosiasiallisen edunsaajan ja omistajan määrittämiselle, vaan mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat harmonisoida direktiivin jopa siten, että prosenttiosuus voi olla pienempi kuin direktiivin mukainen 25 prosenttia. Lisäksi tärkeä huomio on säännöksen maininta, että määräysvallan käyttäminen muilla keinoilla on mahdollista. Säännös sisältää ennen tilinpäätösdirektiivin mainitsemista sanamuodon ”muun muassa”, joka viittaa siihen, että tilinpäätösdirektiivi ei ole ainoa direktiivi, jolla on mahdollista määrittää määräysvallan käyttämistä.

Neljättä rahanpesudirektiiviä valmisteltaessa on huomioitu EU:n sääntöjä tulkittavan eri tavoin eri jäsenvaltioissa, josta esimerkkinä tosiasiallisen edunsaajan ja omistajan tunnistamisen vaatimus ja näiden tilastotietojen yhdenmukaisuus. Nämä jäsenvaltioiden väliset eroavat tulkinnat aiheuttavat riskejä sisämarkkinoille sekä ongelmia rajat ylittävää toimintaa harjoittaville yrityksille vaatimusten noudattamisessa. On kuitenkin huomioitu, että täydellinen yhdenmukaisuus ei ole välttämättä paras tapa puuttua rahanpesun ja terrorismin rahoituksen riskeihin EU:ssa, joista verorikokset voidaan katsoa rahanpesun esirikoksina.¹⁷⁹

Neljännellä rahanpesudirektiivillä on vastattu ongelmaan ja pyritty vaikuttamaan siihen, että jäsenvaltioiden kansalliset säädökset ovat yhdenmukaisia ja täytäntöönpano joustavaa. Neljännessä rahanpesudirektiivissä ehdotetaan ongelman ratkaisemiseksi sen selventämistä,

¹⁷⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta.

¹⁷⁹ SWD (2013) 22, final, s. 4 ja 8–9.

kuinka 25 prosentin kynnyksarvoa tulee soveltaa selvitetessä tosiasiallista omistajaa ja edunsaajaa.¹⁸⁰

3.6.2 Tosiasiallisia edunsaajia ja omistajia koskeva rekisteri

Neljännessä rahanpesudirektiivissä säädetään tosiasiallisia omistajia ja edunsaajia koskevista tiedoista ja rekisteristä, johon nämä tiedot tulee merkitä. Neljännen rahanpesudirektiivin 30 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tosiasiallisia omistajia ja edunsaajia koskevat tiedot löytyvät rekisteristä. Kyseisen artiklan 4 kohdassa korostetaan, että tietojen tulee olla riittävät, tarkat ja ajantasaiset.

Neljännen rahanpesudirektiivin johdanto-osan 14 perustelukappaleessa käsitellään tosiasiallisia edunsaajia ja omistajia koskevaa rekisteriä. Johdanto-osan 14 perustelukappaleen mukaan rikollisten jäljittämisen kannalta tosiasiallista omistajaa ja edunsaajaa koskevat tiedot tulee olla ajantasaiset, sillä rikolliset voivat salata henkilöllisyytensä yritysraakenteen taakse. Tämän johdosta jäsenvaltioiden tulee varmistaa, että EU:n alueelle perustetut yhteisöt hankkivat riittävät, tarkat ja ajantasaiset tiedot tosiasiallisista omistajistaan sekä edunsaajistaan. Nämä tiedot tulee antaa perustietojen lisäksi, joita ovat yrityksen nimi, osoite, perustamista ja laillista omistusoikeutta koskevat tiedot.

Komissio on korostanut ehdotuksessaan neljänneksi rahanpesudirektiiviksi, että nykyinen velvollisuus ylläpitää rekisteriä tosiasiallisista omistajista ja edunsaajista parantaa tiedon saatavuutta¹⁸¹.

Neljännen rahanpesudirektiivin johdanto-osan 14 perustelukappaleessa korostetaan lisäksi, että avoimuuden lisääminen oikeushenkilöiden väärinkäytön torjumiseksi tulee varmistaa, että tosiasiallista omistajaa ja edunsaajaa koskevat tiedot tulee säilyttää keskitetyssä rekisterissä yrityksen ulkopuolella. Jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus käyttää keskustietokantaa tai kaupparekisteriä tai muuta keskitettyä rekisteriä. Lisäksi jäsenvaltiot voivat päättää, että ilmoitusvelvolliset ovat vastuussa rekisterin tietojen täyttämisestä.

Direktiivin johdanto-osan 14 perustelukappaleessa osoitetaan erilaiset tahot, joiden saatavilla tiedot tulee olla. Rekisterin tiedot tulee olla toimivaltaisten viranomaisten ja rahanpesun

¹⁸⁰ SWD (2013) 22, final, s. 6.

¹⁸¹ COM (2013) 45, final, s. 11.

selvittelykeskusten saatavilla sekä ilmoitusvelvollisille asiakkaan tuntemisvelvollisuutta toteuttaessa ja jäsenvaltioiden tulee tämä varmistaa. Lisäksi jäsenvaltioiden tulee varmistaa, että tietyt muut tahot saavat pääsyn tosiasialliseen omistajaan ja edunsaajaa koskeviin tietoihin. Tässä on kyseessä henkilöt, jotka pystyvät osoittamaan rikosten, kuten rahanpesun, terrorismin rahoituksen sekä niiden esirikosten, kuten lahjonnan tai verorikoksien ja veropetosten, koskevan näiden oikeutettujen etuja. Mikäli oikeutetun edun olemassaolon pystyy osoittamaan, tulee olla pääsy tosiasiallisen omistajan ja edunsaajan hallussa olevan omistussuuden luonnetta ja laajuutta koskeviin tietoihin.

Suomen viranomaisen Patentti- ja rekisterihallituksen mukaan yrityksen toiminta voi vaikeutua, mikäli se ei ilmoita edunsaajatietojaan sekä pidä niitä ajan tasalla. Tämän lisäksi tietyillä toimijoilla on velvollisuus tarkastaa nämä tiedot.¹⁸² Neljäs rahanpesudirektiivi asettaa jäsenvaltioille velvollisuuden luoda rekisteri, josta löytyvät edunsaajatiedot. Eräänlaisena kannustimena tietojen päivittämiselle on toiminnan mahdollinen vaikeutuminen, jos tiedot puuttuvat.

3.6.3 Määritelmä EU-vero-oikeudessa ja verosopimusoikeudessa

EU-oikeuden rahanpesulainsäädännön lisäksi tosiasiallisen edunsaajan määritelmää käytetään myös vero-oikeudessa. Vero-oikeudellisissa direktiiveissä tosiasiallisen edunsaajan määritelmä mainitaan muun muassa korko-rojaltidirektiivissä (2003/49/EY). Korko-rojaltidirektiivin esikuvaksi on aikanaan katsottu OECD:n vuoden 1996 malliverosopimuksen 11 artikla¹⁸³. Direktiivin johdanto-osan 5 perustelukappaleen mukaan järjestelyjä on sovellettava siihen korko- tai rojaltimaksujen määrään, josta on sovittu maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan välillä erityisen suhteen puuttuessa. Korko-rojaltidirektiivin 1 artiklassa säädetään direktiivin soveltamisalasta ja menettelystä. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan:

1. Jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korko- ja rojaltimaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa näistä maksuista lähdeveroina tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista, mikäli koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

Direktiivin soveltamisalassa tosiasiallisen edunsaajan maininta korko-rojaltidirektiivissä eroaa emo-tytäryhtiödirektiivistä (2011/96/EU), jossa määritelmää ei mainita säännöksessä

¹⁸² Patentti- ja rekisterihallitus 11.3.2021, Edunsaajailmoitus.

¹⁸³ COM (1998) 67 final, s. 6.

lainkaan. Tosiasiallisen edunsaajan varsinainen määritelmä ilmenee kuitenkin korko-rojaltidirektiivin 1 artiklan 4 kohdassa. Korko-rojaltidirektiivin 1 artiklan 4 kohdan mukaan:

4. Jäsenvaltiosta olevaa yhtiötä pidetään koron tai rojaltin tosiasiallisena edunsaajana vain, jos se saa kyseiset maksut omaksi hyväkseen eikä välittäjänä, kuten jonkun toisen henkilön edustajana, uskottuna miehenä tai valtuutettuna asiamiehenä.

Korko-rojaltidirektiivin määritelmä tosiasiallisesta edunsaajasta kattaa yhtiöt. Tämä eroaa neljännen rahanpesudirektiivin määritelmästä, joka nimenomaisesti koskee luonnollista henkilöä. Rahanpesulainsäädännön määritelmä pyrkii löytämään luonnolliset henkilöt yhtiöiden takana, kun taas vero-oikeudellisissa yhteyksissä voidaan pyrkiä selvittämään luonnollisen henkilön lisäksi myös yhtiö, joka esimerkiksi on korko-rojaltidirektiivin mukainen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja eli yhtiö, joka hyötyy direktiivin tarjoamasta veroedusta. Ei olisi nimittäin direktiivin tarkoituksen mukaista, että keinotekoisesti voisi luoda direktiivin tarkoituksen mukaiset olosuhteet, joka muodollisesti oikeuttaisi etuun.

Korko-rojaltidirektiivin mukainen verovapaus koskee korko- ja rojaltimeksuja, kun koron tai rojaltin tosiasiallisen edunsaajana oleva yhtiö on toisesta jäsenvaltiosta. Direktiivin määritelmässä tosiasiallisesta edunsaajasta näkyy vero-oikeudellisen määritelmän merkitys väärinkäytön estämisessä. Direktiivin määritelmä rajaa tosiasiallisen edunsaajan vain yhtiöihin, jos ne saavat maksut omaksi hyväkseen. Säännös rajaa määritelmän ulkopuolelle välittäjänä toimivat toisen henkilön edustajat, uskotun miehen tai valtuutetun asiamiehen.

OECD:n malliverosopimuksen 10–12 artiklat käsittelevät osinkoja, korkoja ja rojalteja ja näissä artikloissa otetaan kantaa myös tosiasialliseen edunsaajaan. Malliverosopimuksen 10 artikla koskee osinkoja. Malliverosopimuksen 10 artiklan 4 kohdan mukaan artiklan 1 ja 2 kohdan määräyksiä ei sovelleta, jos osinkoetuuden tosiasiallinen edunsaaja, joka asuu sopimusvaltiossa ja harjoittaa toisessa sopimusvaltiossa, jossa osingon maksava yhtiö asuu, liiketoimintaa siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta ja osingonmaksun perusteena oleva osuus tosiasiallisesti liittyy tällaiseen kiinteään toimipaikkaan. Lähes samansisältöiset säännökset löytyvät myös 11 ja 12 artiklasta koskien korkoja ja rojalteja.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaareja on tarkistettu jo vuonna 2003, kun siihen lisättiin huomautus koskien väliyhteisöjä eli yhteisöjä, jotka ovat muodollisesti tosiasiallisia edunsaajia, mutta niillä on hyvin suppeat valtuudet, jonka vuoksi niitä on pidettävä ainoas-

taan asianomaisten osapuolten lukuun toimivana uskottuna miehenä tai hallinnoijana. Kommentaareja tarkistettiin tämän jälkeen vuonna 2014, jolloin täsmennettiin tosiasiallisen edunsaajan ja väliyhteisön määritelmiä.¹⁸⁴

3.7 Veroparatiisit väärinkäytön mahdollistajina

Veropako jakautuu lailliseen ja laittomaan veropakoon. Laillisessa veropaossa on kyse esimerkiksi muuttamisesta maahan, jossa verorasitus on lievempi, kun taas laitonta veropakoa voivat olla esimerkiksi yritysten ulkomailla tehdyt peiteltyt voitonsiirrot.¹⁸⁵ Veroparatiisit kytkettyvät vahvasti veropakoon paettaessa parempien veroetujen perässä.

Veroparatiisille ei ole tyhjentävää määritelmää olemassa, mutta veroparatiisivaltioille on yhteistä se, että ne tarjoavat muiden maiden verovelvollisille mahdollisuuden joko kokonaan välttää verot tai vähentää veroja. Lisäksi veroparatiisit tuottavat palveluja ulkomaisten sijoittajien identiteetin suojaamiseen.¹⁸⁶

OECD on listannut neljä ominaisuutta veroparatiisien tunnistamiseen, joita ovat verotuksen puuttuminen tai vain nimellinen verotus, tehokkaan tiedonvaihdon puute, läpinäkyvyyden puute sekä se, että toiminnan ei tarvitse olla merkittävää veroparatiisissa. Verotuksen täydellinen puuttuminen tai vain nimellinen verotus on ehdoton vaatimus luokitellessa valtiota veroparatiisiksi. Tämän vaatimuksen lisäksi tehokkaan tiedonvaihdon puute viittaa siihen, että voimassa olevat lait ja hallinnolliset käytännöt hyödyttävät yrityksiä ja yksityishenkilöitä, jolloin he hyötyvät tiukoista salassapitosäännöistä ja suojatoimista veroviranomaisten suorittamaa valvontaa vastaan. Läpinäkyvyyden puute veroparatiiseissa tarkoittaa lainsäädännöllisen, oikeudellisen tai hallinnollisen toiminnan avoimuuden puutetta. Viimeiseksi vaatimus, jonka mukaan toiminnan ei tarvitse olla merkittävää tarkoittaa useimmiten sitä, että lainkäyttöalue pyrkii houkuttelemaan investointeja tai liiketoimiamia, jotka ovat puhtaasti verotuksen takia tehty.¹⁸⁷

EU:n parlamentissa on veroasioista vastaava valiokunta, joka nosti esille sen, että jo pelkästään suuryritykset välttävät veroja 50–190 miljardin euron edestä vuosittain ja tämä epäoikeudenmukaisuus tulisi poistaa. Lisäksi verovaliokunnan puheenjohtaja *Paul Tang* korosti,

¹⁸⁴ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 6–7.

¹⁸⁵ Linnakangas – Tuominen 1995, s. 22.

¹⁸⁶ Kosonen 2013, s. 383.

¹⁸⁷ OECD 1998, s. 23.

että veronkierto- ja rahanpesuskandaalien paljastuessa suhtautumisessa on ollut eroja EU:n jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Lisäksi esille nostettiin kuusi eurooppalaista veroparatiisia, jotka maksavat muiden EU-maiden hallituksille yli 40 miljardia euroa vuositasolla.¹⁸⁸

EU:lla on luettelo veroasioissa yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista (nk. ”musta lista veroparatiiseista”), jota on päivitetty viimeisimmän kerran 24. helmikuuta 2022. Listan tarkoituksena on edistää yhteistyöllä myönteisiä muutoksia eri maiden verolainsäädännössä sekä verotuskäytännössä. Luettelon merkitsemisperusteina käytetään verotuksen avoimuutta, oikeudenmukaista verotusta sekä BEPS-torjuntatoimenpiteitä.¹⁸⁹

Luettelon mukaan EU:ssa oleviin veroparatiiseihin kuuluu esimerkiksi Alankomaat. Euroopan parlamentti on kuitenkin Pandoran paperit -tietovuotoa koskien kritisoinut EU:n mustaa listaa veroparatiiseista siten, että se on tehoton työkalu, eikä sen avulla saada kiinni kaikkia niitä maita, jotka rikkovat sääntöjä. Parlamentti käytti esimerkkinä Brittiläisiä Neitsytsaaria, jotka eivät ole EU:n mustalla listalla siitä huolimatta, että Pandoran paperit -tietovuodossa iso osa mainituista pöytälaatikkoyhtiöistä sijaitsi siellä. Parlamentti on ehdottanut tapoja parantaa listausta esimerkiksi laajentamalla niiden käytäntöjen kirjoa, joiden katsotaan kuuluvan tyypillisiin veroparatiisiin tunnusmerkkeihin.¹⁹⁰

Pandoran paperit -tietovuodon paljastumisen myötä Euroopan parlamentti vaati myös toimia tosiasiallisia edunsaajia koskien. Päätöslausemassa parlamentti on pyytänyt sekä jäsenvaltioilta että komissiolta lisätoimia tosiasiallisten edunsaajien yksilöimiseen ja tiedon jakamiseen heistä. Tosiasiallisten edunsaajien katsotaan olevan viimesijaisesti niitä tahoja, jotka hyötyvät pöytälaatikkoyhtiörakenteesta.¹⁹¹

Euroopan komissio antoi 22. joulukuuta 2021 ehdotuksen koskien pöytälaatikkoyhtiöiden väärinkäytön estämistä verotuksessa. Ehdotus on osa komission toimenpidepakettia, joka pyrkii torjumaan verotusta koskevia väärinkäytöksiä. Ehdotus sisältää raportointivelvoitteita

¹⁸⁸ Euroopan parlamentti 13.10.2020, Verovaliokunnan puheenjohtaja: ”Emme voi sallia veroparatiiseja EU:ssa”.

¹⁸⁹ Eurooppa-neuvosto 6.2.2022, Veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskeva EU:n luettelo.

¹⁹⁰ Euroopan parlamentin lehdistötiedote 21.10.2021, Pandoran paperit: parlamentti vaatii tutkimuksia, toimia ja lakimuutoksia.

¹⁹¹ Euroopan parlamentin lehdistötiedote 21.10.2021, Pandoran paperit: parlamentti vaatii tutkimuksia, toimia ja lakimuutoksia.

pöytälaatikkoyhtiöiden käytössä, jotka helpottavat veroviranomaisten tutkimismahdollisuuksia väärinkäytöksiä kohtaan. Mikäli direktiivin soveltamisedellytykset täyttyisivät, pöytälaatikkoyhtiöltä evättäisiin verosopimisedut ja saatuja suorituksia kohdeltaisiin verotuksellisesti sivuuttaen kuoriyhtiö. Direktiivin tavoite on verotulojen menetyksien pienentäminen johtuen kuoriyhtiöiden hyödyntämisestä verojen välttelyyn.¹⁹²

¹⁹² Valtioneuvoston U-kirjelmä U 11/2022 vp, s. 2.

4 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTTÖÄ KOSKEVA OIKEUSKÄYTÄNTÖ JA VÄÄRINKÄYTTÖTILANTEET

4.1 Kansainvälinen verosuunnittelu sekä verosopimus- ja direktiivikeinottelu

Verosuunnittelu mahdollistaa eri valtioiden lainsäädännön erojen hyväksikäytön. Tällaisessa tilanteessa yhtiöitä voidaan perustaa ja tuloja kerätä matalan verorasituksen valtioihin, sekä valtioihin, jossa ulkomaalaisille tai ulkomaantoiminnalle annetaan erityisiä veroetuja. Näissä tilanteissa saatetaan käyttää hyväksi veroparatiiseja tai verokeitaita.¹⁹³ Veronkiertodirektiivissä huomioitiin määritelmä verokohtelun eroavaisuus, joka tarkoittaa järjestelyä, jossa hyödynnetään yritysten, välineiden tai erilaisten siirtojen eroja verokohtelussa kahden tai useamman valtion välillä¹⁹⁴.

Kansainvälinen verosuunnittelu ei edellytä eri valtioiden lainsäädäntöä koskevien erojen sekä matalan verorasituksen valtioiden hyväksikäyttöä. Pelkästään valtio, jolla on erityisen houkutteleva verosopimusverkosto voi olla veroparatiisi, kuten Alankomaat. Verosopimusten antamat veroedut saattavat johtaa siihen, että tällaiseen valtioon perustetaan yhtiö vain verosopimusetujen hyötymisen tarkoituksessa.¹⁹⁵

Verosopimuskeinotteluksi katsotaan tilanteet, joissa yhdestä valtiosta peräisin olevia tuloja kierrätetään toisen valtion kautta. Tällöin voidaan hyötyä tulon lähdevaltion ja toisen valtion sekä tämän toisen valtion ja tulonsaajan asuinvaltion verosopimusten eduista, joita tulon lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion verosopimus ei tarjoa. Keskeistä järjestelyissä on se, että käytettävällä valtiolla on edullinen verosopimus sekä varsinaisen lähdevaltion että tulon lopullisen saajan asuinvaltion kanssa. Oikean verosopimusreitin valinta mahdollistaa lähdeveroilta välttymisen sekä saa aikaan nollaverotukseen johtavia konflikteja.¹⁹⁶

Kansainvälinen verosuunnittelu mahdollistaa myös EU-direktiivien tarjoamien veroetujen hyväksikäytön samalla tavalla kuin verosopimuksien etuja on mahdollista väärinkäyttää.

¹⁹³ Helminen 2009, s. 586.

¹⁹⁴ EUR-Lex 7.11.2017, yhteisöveron kiertämiseen puuttuminen.

¹⁹⁵ Helminen 2009, s. 586.

¹⁹⁶ Helminen 2009, s. 586.

Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen saattaa ryhtyä erilaisiin järjestelyihin, joiden tarkoituksena on hyötyä direktiivien tarjoamista eduista, jotka eivät olisi saatavilla ilman järjestelyjä. Esimerkkinä tällaisesta järjestelystä on toiseen jäsenvaltioon yhtiön perustaminen tarkoituksena se, että kolmannelta valtiosta peräisin olevat tulot kotiutetaan emo-tytäryhtiödirektiivin mukaisina verovapaina osinkoina. Tällaista kutsutaan direktiivikeinotteluksi.¹⁹⁷ Direktiivikeinottelu vastaa *directive shopping* -termiä, jossa EU:n ulkopuoliset kansalaiset pyrkivät turvautumaan väliyhtiöihin, jotka sijaitsevat jäsenvaltioissa suotuisalla verojärjestelmällä, voidakseen kotouttaa esimerkiksi korkoja, rojalteja tai osinkoja EU:sta ilman lähdevaltion lähdeveroja¹⁹⁸.

Oikeuden väärinkäyttöä koskeva oikeuskäytäntö voidaan jaotella kahteen eri ryhmään. Ensimmäisenä ovat tapaukset, joissa oikeuden väärinkäytön estämisestä on muodostunut oikeuttamisperuste jäsenvaltioiden kansallisille toimille, huolimatta siitä, että toimet rajoittaisivat EU-oikeuden soveltamisalaa. Toiseen ryhmään taas kuuluvat tapaukset, joissa todetaan, että EU-oikeutta ei voi käyttää siten, että keinotekoisilla järjestelyillä saavutetaan EU-oikeudessa myönnettäviä etuja.¹⁹⁹ *Knuutisen* teoksessa taas on karkeasti nähtävissä jaottelu oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevissa oikeustapauksissa tosiasiallista edunsaajaa koskevaan oikeuskäytäntöön, arvonlisäveroa koskevaan oikeuskäytäntöön sekä väliyhteisöä ja tuloverotusta koskeviin tilanteisiin²⁰⁰.

Erilaiset tilanteet, jossa EU-tuomioistuin on verotuksen alalla antanut ratkaisuja oikeuden väärinkäytönkiellon periaatetta soveltaen, voidaan ratkaisujen perusteella jakaa erilaisiin tapausyhtyeisiin. Tutkielmassa käytössä oleva jako hyödyntää *Knuutisen* teoksessa esiintyvää jaottelua. Jako ei edusta absoluuttisia tyyppitapauksia oikeuden väärinkäytölle, mutta ratkaisut ovat peräisin EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön ratkaisuista, kun erityisesti viime vuosina oikeuden väärinkäyttö on tullut entistä enemmän esille tuomioissa.

¹⁹⁷ Helminen 2009, s. 587.

¹⁹⁸ Poulsen 2013, s. 230.

¹⁹⁹ Lassila 2010, s. 410.

²⁰⁰ Knuutinen 2020, s. 313–318.

4.2 Tosiasiallista edunsaajaa koskeva oikeuskäytäntö

4.2.1 Osinkojen lähdeverotus

EU:n verotusta koskevat direktiivit sisältävät säännöksiä, joissa tiettyjä tuloeriä, kuten osinkoja, korkoja ja rojalteja ei veroteta maksajan valtiossa eli lähdevaltiossa, eikä tulonsaajan valtiossa eli asuinvaltiossa²⁰¹. EU-vero-oikeuden mahdollistamat verovapaudet ovat tulleet EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ratkaistavaksi, etenkin viime vuosina ratkaistavana on ollut se, onko tällaisten verovapauksien hyödyntäminen tietyissä tilanteissa katsottavissa oikeuden väärinkäytöksi.

Yhdistetyssä ratkaisussa asioissa *Skatteministeriet* (Tanskan veroministeriö) vastaan *T Danmark* ja *Y Denmark Aps* on kyse silloisen emo-tytäryhtiödirektiivin (90/435/EY)²⁰² soveltamisesta siten kuin se muutettiin vuonna 2003 (2003/123/EY)²⁰³. Tapauksessa ratkaistavana on yhtiöiden velvollisuus maksaa lähdeveroa tilanteessa, jossa he ovat maksaneet osinkoja ulkomaisille yhtiöille. Nämä ulkomaiset yhtiöt eivät veroviranomaisen kannan mukaan ole osinkojen tosiasiallisia edunsaajia ja tämän johdosta emo-tytäryhtiödirektiivissä olevaa vapautusta lähdeverosta ei voida myöntää.²⁰⁴

Ratkaisussa *T Danmark* (C-116/16), viisi pääomasijoitusrahastoa muodostivat konsernin, jonka tarkoituksena on ostaa tanskalainen palveluntarjoaja T Danmark. Pääomasijoitusrahastojen kotipaikka ei sijainnut EU:n jäsenvaltiossa tai valtiossa, jolla olisi Tanskan kanssa verosopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Pääomasijoitusrahastot ovat perustaneet yhtiöitä Luxemburgiin, joista yksi N Luxemburg 2 omistaa yli 50 prosenttia T Danmarkin osakkeista. T Danmark maksoi vuonna 2011 osakkailleen osinkoja ja tiedusteli Tanskan veroviranomaiselta sitovaa ennakkotietoa siitä, onko N Luxemburg 2:lle jakamat osingot vapautettu verosta ja täten myös lähdeverosta. Ennakkotietoa koskevassa hakemuksessa N Luxembourg 2:lle jaettavaksi aiottujen osinkojen määrä oli noin 805 miljoonaa euroa ja siinä korostettiin yhtiön olevan itsenäinen yhtiö, jolla on itsenäinen johto ja päätöksentekovalta. Tanskan veroministeriö edellytti ensin tietoa siitä, miten yhtiö tulee käyttämään T Danmarkin jakamat osingot. T Danmarkin perusteeksi antaman tosiseikaston mukaan se maksaa osingot N Luxembourg 2:lle, joka taas jakaa osinkoa omalle emoyhtiölleen. Oletuksen mukaan osa rahamääristä

²⁰¹ Malmgrén 2020, s. 46.

²⁰² Neuvoston direktiivi 90/435/EY eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

²⁰³ Neuvoston direktiivi 2003/123/EY eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/EY muuttamisesta.

²⁰⁴ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 1–2.

jaettiin osinkoina, korkoina tai velan takaisinmaksuina yhtiöille, jotka ovat pääomasijoitusrahastojen tai sen velkojien määräysvallassa. Tanskan veroviranomainen vastasi kieltävästi kysymykseen veron vapautuksesta. T Danmark teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen ja ylin veroviranomainen katsoi osinkojen olevan vapautettu verosta. Se katsoi, ettei emo-tytäryhtiödirektiivin mukaisesta rajoitetusta verovelvollisuudesta voinut olla kyse, koska Tanskalla ei ollut kansallisessa laissaan säännöksiä petosten ja väärinkäytösten estämiseksi, kuten direktiivissä edellytetään. Veroministeriö nosti kanteen tuomioistuimessa päätöksen johdosta, joka esitti EU-tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymykset.²⁰⁵

Ratkaisu *Y Denmark Aps* (C-117/16) taas koskee Y-konsernin järjestelyä, jossa pääasiallisesti on kyse tanskalaisen tytäryhtiö Y Denmarkin maksamista osingoista Kyproksessa sijaitsevalle emoyhtiölleen Y Cyprusille. Y Cyprus taas siirsi ne edelleen jäsenvaltioiden ulkopuolelle Bermudassa sijaitsevalle emoyhtiölleen Y Bermudalle, joka maksoi ne osinkoina Yhdysvalloissa asuvalle konsernin emoyhtiö Y USA:lle, joka sai kotimaassaan verohelpotusta ulkomaisista tytäryhtiöistä saaduista osingoista, mikäli ne käytettiin muun muassa tutkimukseen.²⁰⁶

Pääasioilla on keskinäinen yhteys ja ne koskevat emo-tytäryhtiödirektiivin ja perussopimuksissa taattujen perusvapauksien tulkintaa, jonka vuoksi tapaukset yhdistettiin tuomiota varten. Ennakkoratkaisupyynnöissä EU-tuomioistuimelle esitettiin kymmenen ennakkoratkaisukysymystä, jotka ovat jaettavissa kolmeen eri aihepiiriin. Ensimmäinen aihepiiri koskee sellaisen oikeusperustan olemassaoloa, jonka perusteella jäsenvaltio voi evätä emo-tytäryhtiödirektiivin 5 artiklan mukaisen verovapautuksen oikeuden väärinkäytön takia. Toinen aihepiiri käsittelee oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistöä ja sääntöjä koskien esitettävää näyttöä. Kolmas aihepiiri taas käsittelee sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta siitä näkökulmasta, loukkaako Tanskan lainsäädäntö näitä vapauksia.²⁰⁷

Emo-tytäryhtiödirektiivi (90/435/ETY) johdanto-osan 1 perustelukappaleen mukaan yhtiöiden ryhmittäminen huolimatta siitä, että ne sijaitsevat eri jäsenvaltioissa voi olla tarpeellista kotimarkkinoiden kaltaisten olosuhteiden luomiseksi yhteisössä ja näin ollen yhteismarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. Tämän johdosta erityisillä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla vääristymillä, rajoituksilla tai epäedullisella kohtelulla ei saa estää näitä toimia. Ryhmittämisen vuoksi tulee ottaa kilpailun kannalta tasavertaisia verosäännöksiä,

²⁰⁵ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 37, 39–48.

²⁰⁶ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 51–52, 54, 56–58.

²⁰⁷ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 65 ja 67.

jotka mahdollistavat yritysten mukautumisen yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, tuottavuuden lisäämiseen ja kansainvälisen kilpailukyvyn vahvistamiseen.

EU-tuomioistuimien tarkastelee ratkaisussa emo-tytäryhtiödirektiivin tavoitetta ja huomii, että sellaisten taloudellisten järjestelyiden salliminen, joiden ainoa tarkoitus on saada direktiivin mukainen veroetu, ei ole johdonmukaista suhteessa direktiivin tavoitteisiin ja nämä järjestelyt vääristäisivät kilpailuedellytyksiä, joka tarkoittaa haitallista vaikutusta sisämarkkinoiden toimintaan.²⁰⁸ Tämä pätee myös vaikka liiketoimen päämäärä ei olisi ainoastaan veroedun saaminen, jos kyseessä on yksi keskeisistä päämääristä²⁰⁹.

Emo-tytäryhtiödirektiivin (90/435/ETY) 1 artiklassa säädetään direktiivin soveltamisalasta ja sen rajoituksesta. EU-tuomioistuimelta tiedustellaan, vaaditaanko direktiivin 1 artiklan 2 kohdan soveltamisen osalta kansallisessa laissa olevaa säännöstä tai sopimusmääräystä petosten ja väärinkäytön estämisestä. Väärinkäytön estämisen osalta siis on ratkaistavana edellyttääkö direktiivin soveltaminen erillisiä kansallisia täytäntöönpanotoimia säännöksen soveltamiseksi.²¹⁰ Emo-tytäryhtiödirektiivin 1 artiklan mukaan:

1. kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä
 - kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuun voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä,
 - kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin
2. Tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi.

Emo-tytäryhtiödirektiivin 1 artiklan 1 kohta määrittää direktiivin soveltamisalan, joka siis koskee jaettuja voittoja, jotka ovat peräisin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta tytäryhtiöstä tai kun tytäryhtiö jakaa voittojaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölle. Direktiivin 1 artiklan 2 kohta taas mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat direktiivistä huolimatta soveltaa kansallisia säännöksiä tai sopimusmääräyksiä, mikäli se on tarpeellista veropetosten tai väärinkäytön estämiseksi.

Tapauksen sijoituessa Tanskaan tulee huomioida se, että Tanskan kansallisessa laissa ei ole ennen vuotta 2015 ollut sääntöjä väärinkäytösten torjunnasta. Tanskan oikeuskäytännössä taas on kehitetty ”todellisuusperiaate”, jonka mukaan verotus on toimitettava tapahtuneiden

²⁰⁸ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 79.

²⁰⁹ Julkisasiainmies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-116/16 *T Danmark*, kohta 51.

²¹⁰ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 68–69.

tosiseikkojen konkreettisen arvioinnin perusteella. Tämä johtaa siihen, että verotussyistä toteutetut keinotekoiset järjestelyt tai olosuhteet voidaan sivuuttaa, jolloin asiasisällöllä on etusija järjestelyn muotoon verrattuna (*substance-over-form*).²¹¹

Oikeuden väärinkäytön kieltoon viitataan ratkaisussa vakiintuneena oikeuskäytäntönä ja EU-tuomioistuin viittaa ratkaisussaan periaatteen olevan yleinen oikeusperiaate. EU:n lainsäädännön soveltamista ei ole mahdollista ulottaa niin pitkälle, että sillä voitaisiin vilpillisesti tai väärinkäytöksin hyötyä EU-oikeudesta. Tämä taas johtaa siihen, että jäsenvaltion tulee hylätä EU-säännöksiin perustuva etu, jos näihin säännöksiin vedotaan EU-oikeuden mukaisen edun saamiseksi, kun edellytykset täyttyvät vain muodollisesti. Tällöin säännökseen ei ole vedottu säännöksen tavoitteen toteuttamiseksi.²¹²

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta EU:n yleisenä oikeusperiaatteena tulee soveltaa riippumatta siitä, perustuvatko väärinkäytön kohteena olevat oikeudet tai edut perussopimuksiin, direktiivin tai asetukseen. Periaatetta sovelletaan, kun henkilö vetoaa EU-oikeuden sääntöjen tarkoituksen kanssa ristiriidassa oleviin sääntöihin, joissa säädetään jostakin edusta. Direktiivin 1 artiklan 2 kohtaa ei kuitenkaan ole mahdollista tulkita myöskään siten, että se estäisi soveltamasta EU-oikeuden yleistä oikeusperiaatetta oikeuden väärinkäytön kiellosta.²¹³ EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena oikeuden väärinkäytön kiellolla on itsenäinen asema, joka tulee huomioida sovellettaessa EU-oikeutta.

Väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamista vastaan ei voi perustella sillä, että verovelvollisilla on oikeus hyötyä kilpailusta sen vuoksi, että tuloverotusta ei ole yhdenmukaistettu jäsenvaltioissa. Direktiivin tavoitteena on välittömän verotuksen yhdenmukaistaminen, eikä sen tarkoituksena ole poistaa jäsenvaltioilta mahdollisuutta toteuttaa vaadittavia toimenpiteitä veropetosten ja väärinkäytön estämiseksi.²¹⁴ Huomio direktiivin tavoitteesta on olennainen, sillä EU-tuomioistuin korostaa nimenomaisesti sitä, että direktiivin tarkoituksena olevan välittömän verotuksen yhdenmukaistamisen ei tule ymmärtää tarkoittavan sitä, että jäsenvaltiot eivät saisi olla samaan aikaan aktiivisia toimijoita kansallisessa väärinkäytön ja veropetosten estämisessä.

²¹¹ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 31.

²¹² Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 70–72.

²¹³ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 75–77.

²¹⁴ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 80.

Huomioon on otettava se, että pelkästään verovelvollisen pyrkimys itselle edullisempaan verosäännökseen ei ole perusteena yleiselle olettamalle veropetoksesta tai väärinkäytöstä, mutta hän ei kuitenkaan voi tällöin saada EU-oikeuteen perustuvaa etua tai oikeutta, kun kyseessä on taloudellisesti täysin keinotekoinen liiketoimi. Tällainen liiketoimi pyrkii kiertämään jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta.²¹⁵

Verovelvollisella on oikeus verolainsäädännön asettamissa rajoissa pyrkiä hyödyntämään itselle edullisinta verotuksen muotoa ja tekemään verosuunnittelua. Tämä tulee aina huomioida puhuttaessa veronkierrosta, veropetoksista ja väärinkäytöstä. Olettaman siitä, että järjestelyssä on kyse veropetoksesta tai väärinkäytöstä ei tule olla automaattinen, kun yksilö tekee verotuksellisia ratkaisuja. Oikeuden väärinkäytön mukainen toiminta tulee erottaa itselle edullisimman verotuksellisen ratkaisun valinnasta, sillä väärinkäytössä toimitaan EU-oikeuden tavoitteiden vastaisesti pyrkimyksenä hyödyntää verolainsäädäntöä tavalla, johon sitä ei ole tarkoitettu. Toteutettu liiketoimi on keinotekoinen ja sillä pyritään vain kiertämään jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta. Liiketoimella ei siis ole tosiasiallista taloudellista perustetta, vaikka se voidaan teknisesti saada näyttämään siltä, että perusteita on olemassa.

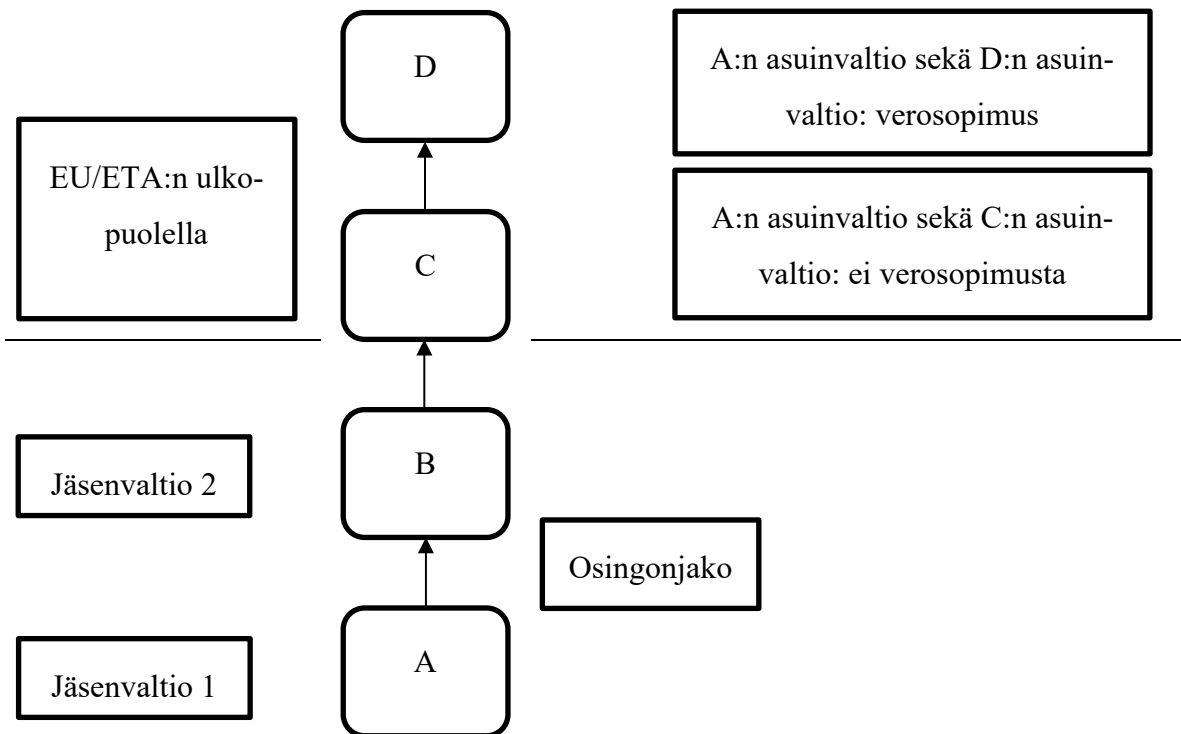
Ratkaisussaan oikeuden väärinkäytön osalta EU-tuomioistuin on katsonut, että EU-oikeuden yleinen periaate oikeuden väärinkäytön kiellosta tulee tulkita siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on petoksen tai väärinkäytön luonteisen menettelyn yhteydessä evättävä verovelvolliselta emo-tytäryhtiödirektiivin mukainen oikeus tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen vapautukseen lähdeverosta. Tämä siitäkin huolimatta, että kansallisessa oikeudessa ei ole säännöstä tai sopimusmääräystä sen epäämisestä.²¹⁶

Ratkaisussa lausuttu luo välittömän verotuksen alalla oikeuskäytäntöä, joka korostaa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen luonnetta ja asemaa yleisenä oikeusperiaatteena. Ratkaisu ei ole perustunut vain emo-tytäryhtiödirektiivin 1 artiklan 2 kohdan säännökseen ja sen harmonisointiin, vaan EU-tuomioistuin antaa oikeuden väärinkäytön kiellolle EU:n yleisenä oikeusperiaatteena merkitystä, joka vaikuttaa emo-tytäryhtiödirektiivin tulkinnassa. EU-tuomioistuin alleviivaa ratkaisussaan sen, että EU-oikeus ja siitä harmonisoitu kansallinen lainsäädäntö ei saa mahdollistaa EU-oikeuden väärinkäyttöä erilaisilla, jopa kekseliäillä, mutta säännösten tarkoituksen vastaisilla tavoilla.

²¹⁵ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 81.

²¹⁶ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, ratkaisun kohta 2.

Viides ennakkoratkaisukysymys toimii jatkona edeltävälle pääasialle, kun kyseessä on emoytiryhtiödirektiivin 1 artiklan 2 kohdan mukainen väärinkäyttötilanteen käsittely. Mikäli pääasiassa katsotaan, että on olemassa kansallisia säännöksiä tai sopimusmääräyksiä, ja nämä ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi, tutkitaan onko kysymys direktiivissä tarkoitetusta väärinkäytöksestä.²¹⁷ Emo-tytäryhtiödirektiivin veroetujen saamiselle on tietyt edellytykset ja on mahdollista, että edellytyksiä täyttämättömät konsernit perustavat osinkoja jakavan yhtiön ja tosiasiallista määräysvaltaa jaettuihin osinkoihin käytävän yhtiön välille yhden tai useamman keinotekoisen yhtiön, jotka täyttävät direktiivin mukaiset muodolliset edellytykset.²¹⁸



Kuvio 1. Mukailleen ennakkoratkaisukysymys 5. osingonjaosta lopulta EU/ETA-alueen ulkopuolelle.²¹⁹

Kuviossa viidennen ennakkoratkaisukysymyksen osalta on esitetty tilanne, jossa yhtiö A asuu jäsenvaltiossa ja jakaa osinkoja toisessa jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölle B. Osingot siirtyvät tästä edelleen B:n emoyhtiö C:lle, joka sijaitsee EU/ETA:n ulkopuolella. C taas jakaa varat omalle emoyhtiölleen D:lle, joka myös sijaitsee EU/ETA:n ulkopuolella. Yhtiö

²¹⁷ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 48 ennakkoratkaisukysymys 5.

²¹⁸ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 35.

²¹⁹ Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-116/16 *T Danmark*, ennakkoratkaisukysymys kohta 5.

A:n ja C:n asuinvaltioilla ei ole sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, toisin kuin A:n ja D:n asuinvaltioilla on olemassa kyseinen sopimus. Tämä johtaa siihen, että yhtiö A:n asuinvaltiolla ei olisi kansallisen lainsäädäntönsä mukaan ollut oikeutta kantaa lähdevero yhtiöiden A:n D:lle jakamista osingoista, mikäli D olisi omistanut A:n suoraan. Viides ennakkoratkaisukysymys johtaa siis tilanteeseen, jossa tulee tarkastella, onko kyseessä direktiivin mukainen väärinkäytös, jolloin yhtiö B ei saa suojaa kyseisen direktiivin nojalla.²²⁰

Tosiasiallisen edunsaajan selvittämisen osalta merkityksellinen käsite on väliyhteisö. Väliyhteisösääntely perustuu EU-tasolla veronkiertodirektiiviin ja Suomen kansallisessa lainsäädännössä väliyhteisöistä säädetään väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetussa laissa (1217/1994, väliyhteisölaki) ja sillä pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä yhteisöön, joka sijaitsee matalan verotuksen valtiossa.²²¹

Emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisen kannalta edellytyksiä eivät täytä yhteisöt, jotka sijaitsevat EU:n ulkopuolella, esimerkkinä kuvio 1. yhtiöt C ja D. Järjestelyn keinotekoisuutta vahvistavana asiana on se, että osingot siirretään edelleen kolmannelle yhtiölle ja se toimii väliyhteisönä, joka mahdollistaa rahavirran lopulta osinkojen tosiasialliselle edunsaajalle. Yhtiö katsotaan väliyhteisöksi, jos sen ainoa toiminta on osinkojen vastaanottaminen ja niiden siirtäminen tosiasialliselle edunsaajalle tai joissakin tapauksessa toiselle väliyhteisölle. Emo-tytäryhtiödirektiivin verovapauden taustalla on myös se, että ilman sääntelyä tytäryhtiöiden emoyhtiöilleen jakamia voittoja verotettaisiin kahteen kertaan. Verovapaus ei ole kuitenkaan tarkoitettu siihen, kun osinkojen tosiasiallisena edunsaajana on EU:n ulkopuolella sijaitseva yhtiö. Osinkojen vapauttaminen lähdeverotuksesta jäsenvaltiossa, josta ne maksetaan voisi johtaa siihen, ettei osingoista veroteta EU:ssa ollenkaan.²²²

EU-tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että kansallisen viranomaisen ei tarvitse yksilöidä niitä yhteisöjä, joiden katsoo olevan osinkojen tosiasiallisia edunsaajia, jotta se voi evätä yhtiöltä aseman tosiasiallisena edunsaajana tai jotta se voi osoittaa, että kyseessä on oikeuden väärinkäyttö.²²³

²²⁰ Julkisasiainmies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-116/16 *T Danmark*, ennakkoratkaisukysymys kohta 5.

²²¹ HE 218/2018 vp, s. 3.

²²² Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohdat 102–104 ja 113.

²²³ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, ratkaisun kohta 4.

Ratkaisussa on nähtävillä tosiasiallista edunsaajaa koskeva problematiikka sekä väliyhteisöjen hyödyntäminen osana varojen siirtoa. Varojen siirrot etenevät usein erityisesti EU:n ulkopuolelle ja useimmiten lopulta päätyen veroparatiiseihin. Tosiasiallisen edunsaajan selvittäminen voi monimutkaisissa yritys rakenteissa osoittautua haastavaksi ja EU-tuomioistuinten ratkaisun linjaus, jossa ei edellytetä kansallisten viranomaisten yksilöivän tosiasiallista edunsaajaa osoittaa, että ongelmaan pyritään puuttua. Verotuksellinen etu voidaan evätä ilman tarkkaa tietoa todellisesta omistuspohjasta, kun tarkoituksena on evätä asema todellisena edunsaajana tai, kun pyritään osoittamaan kyseessä olevan oikeuden väärinkäyttö.

4.2.2 Korkojen lähdeverotus

Toinen yhdistetty ratkaisu, joka on annettu 26. helmikuuta 2019 käsittelee neljää eri ennakkoratkaisupyyntöä *N Luxembourg 1*, *X Denmark*, *C Denmark I* ja *Z Denmark* vastaan *Skatteministeriet*. Ratkaisussa kyseiset yhtiöt on velvoitettu maksamaan lähdeveroa, sillä ne ovat maksaneet korkoja ulkomaisille yhtiöille, joita ei voida pitää korkojen tosiasiallisina edunsaajina.²²⁴

Ratkaisussa *N Luxembourg 1* (C-115/16) järjestely koskee samaa konsernia kuin osinkojen lähdeverotusta koskevassa ratkaisussa *T Danmark* (C-116/16). Asiassa pääomasijoitusrahastot perustivat yhtiöitä Luxemburgiin sekä Tanskaan. T Danmarkin osto rahoitettiin lainoilla, joita pääomasijoitusrahastot olivat myöntäneet Tanskaan perustamalleen yhtiölleen N Danmark 1:lle. Järjestelyn seurauksena lopulta pääomasijoitusrahastoyhtiöt omistivat A Luxembourg Holdingin, joka taas omisti C Luxembourgin, joka taas oli T Danmarkin emoyhtiö. Yhtä lailla velkakirjat siirtyivät pääomasijoitusrahastoilta lopulta C Luxemburgille. Tanskan veroviranomaisen mukaan C Luxembourg ja sen emoyhtiö A Luxembourg Holding eivät olleet korkojen tosiasiallisia edunsaajia, vaan toimivat väliyhteisinä, joiden kautta korot siirrettiin konsernin tanskalaisesta osasta pääomasijoitusrahastoille. Pääasian kantaja riitautti päätöksen ja tuomioistuimella EU-tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymykset.²²⁵

Ratkaisussa *X Denmark* (C-118/16), pääomasijoitusrahastot ostivat tanskalaisen X-konsernin ja ovat siten konsernin ylimmän tason emoyhtiön X SCA, SICAR:in osakkaita. Emoyhtiö sijaitsee Luxemburgissa.²²⁶ Kaupassa hyödynnettiin väliyhtiöinä kahta ruotsalaista yhtiötä X

²²⁴ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1*, *X Denmark A/S*, *C Denmark I* ja *Z Denmark Aps*, kohta 2.

²²⁵ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1*, *X Denmark A/S*, *C Denmark I* ja *Z Denmark Aps*, kohdat 30–34, 41–42.

²²⁶ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1*, *X Denmark A/S*, *C Denmark I* ja *Z Denmark Aps*, kohdat 46–47.

Sweden holding AB:ta ja X Swedeniä. Konsernin emoyhtiö maksaa lainasta korkoa ruotsalaiselle yhtiölle, joka taas antaa konserniavustuksen toiselle ruotsalaiselle yhtiölle, jotta tämä maksaa korkoa luxemburgilaiselle yhtiölle. Luxemburgilaisen yhtiön saama voitto taas jaetaan pääomasijoitusyhtiöille, jotka sijaitsevat kolmansissa maissa ja joilla on sijoittajia, joiden sijoittautumisesta ei tarkalleen tiedetä. Tämän johdosta maksetuista koroista ei makseta lähdevero Tanskassa.²²⁷

Ratkaisussa *C Danmark I* (C-119/16) on kyseessä konsernin rakenteen muutos, joka koostui Yhdysvalloissa sijoittautuneesta C USA:sta, joka omistaa Caymansaarille sijoittautuneen C Cayman Islandin, joka taas omisti Tanskaan sijoittautuneen C Danmark II:n. Rakennemuutoksen myötä Caymansaarilla sijainneen yhtiön ja tanskalaisen yhtiön väliin tuli kaksi ruotsalaista yhtiötä C Sverige I ja C Sverige II ja tanskalainen yhtiö C Danmark I. Veroministeriö on katsonut rakennemuutoksen syynä olleen vain verotukselliset syyt ja se teki päätöksen siitä, että ruotsalaisten yhtiöiden ei katsota olevan C Danmark I:n maksamien korkojen tosiasiallisia edunsaajia, vaan pelkkiä väliyhteisöjä.²²⁸

Ratkaisussa *Z Denmark* (C-299/16) pääomasijoitusrahasto A Fund, joka sijaitsee kolmannessa valtiossa, hankki enemmistön Z Denmarkin A-sarjan osakkeista. Yritystoston yhteydessä A Fund myönsi Z Denmarkille lainan. A Fund siirsi tämän saatavansa Luxemburgiin perustamaansa yhtiöön Z Luxembourgiiin ja myönsi myös tälle yhtiölle lainan. A Fund siirsi lopulta omistamansa Z Denmarkin osakkeet Z Luxembourgille. Vuonna 2007 Z Denmark maksoi A Fundin myöntämän lainan korkoineen takaisin ja samanaikaisesti Z Luxembourg maksoi velkansa korkoineen A Fundille. Veroministeriö katsoi, ettei Z Luxembourgia voi pitää Z Denmarkin sille maksamien korkojen tosiasiallisena edunsaajana.²²⁹

Ratkaisuisissa perehdytään siihen, millaisissa tilanteissa siviilioikeuden mukainen korkojen edunsaaja tulee katsoa myös korko-rojaltidirektiivin mukaiseksi tosiasialliseksi edunsaajaksi. Lisäksi ratkaisussa selvitetään tosiasiallisen edunsaajan määritelmä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin osalta, etenkin kun kommentaaria on muutettu direktiivin antamisen jälkeen. Näiden ohessa oikeuden väärinkäytön kiellon määritelmä ja välitön sovellettavuus nousevat ratkaisussa esille.²³⁰

²²⁷ Julkisasiainmies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-118/16 *X Denmark A/S*, kohta 2.

²²⁸ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohdat 58, 60–61.

²²⁹ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Danmark Aps*, kohdat 65, 67–70, 72.

²³⁰ Julkisasiainmies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-115/16 *N Luxembourg 1*, kohta 1.

Neljän pääasian välillä on keskinäinen yhteys johtuen korko-rojaltidirektiivin soveltamisesta sekä perussopimuksissa taattujen perusvapauksien tulkinnasta, joten tuomiot yhdistetään. Ennakkoratkaisukysymykset voi jakaa kolmeen eri aihepiiriin, jotka ovat lähes identtisiä osinkojen lähdeverotusta koskevan ratkaisun ennakkoratkaisukysymysten kanssa. Ensimmäisenä aihepiirinä on korko-rojaltidirektiivin mukaisen tosiasiallisen edunsaajan määrittely ja oikeusperustan olemassaolo, jonka nojalla jäsenvaltio voi oikeuden väärinkäytön vuoksi hylätä oikeuden verovapautukseen yhtiöltä, joka on maksanut korkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle. Toisena aihepiirinä taas on mahdollisen oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistö ja erityiset säännöt esitettävästä näytöstä, sekä kolmantena aihepiirinä on se, loukkaako Tanskan lainsäädäntö sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta.²³¹

Direktiivin johdanto-osasta on löydettävissä direktiivin tarkoitus. Johdanto-osan 1 perustelukappaleen mukaan yhtenäismarkkinoilla eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei tulisi soveltaa veroehtoja, jotka ovat epäedullisempia verrattuna saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin liiketoimiin. Johdanto-osan 2 perustelukappaleessa taas huomioidaan se, että tällä hetkellä korko- ja rojalTIMaksujen osalta vaatimus ei täyty, ja kaksinkertaisen verotuksen poistamista ei kansalliset verolait sekä verosopimukset aina varmista. Tämä taas merkitsee yhtiöille työläitä hallinnollisia muodollisuuksia ja kassavirtaongelmia. Johdanto-osan 3 perustelukappaleen mukaan on huolehdittava, että korko- ja rojalTIMaksuja verotetaan yhden kerran jossakin jäsenvaltiossa. Verotuksen poistaminen näiden maksujen osalta siinä jäsenvaltiossa, josta ne ovat peräisin on perusteltavissa yhdenvertaisen verokohtelun luomisella kansallisten ja rajojen ylitse menevien liiketoimisen välille²³².

Taloudellisten järjestelyjen salliminen, joiden ainoana tarkoituksena on direktiivin mukaisen veroetujen saaminen, ei olisi johdonmukaista direktiivin johdanto-osasta ilmenneiden tavoitteiden näkökulmasta. Tällaisen toiminnan mahdollistaminen haittaisi taloudellista yhteenkuuluvuutta ja sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa, kun kilpailuedellytykset vääristyvät.²³³

²³¹ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps, kohdat 80 ja 82.

²³² Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps, kohta 85.

²³³ Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps, kohta 107.

Korko-rojaltidirektiivin 5 artiklassa säädetään vilpistä ja väärinkäytöksistä, jonka mukaan:

1. Tämä direktiivi ei estä soveltamasta kansallisia säännöksiä tai sopimukseen perustuvia määräyksiä petosten tai väärinkäytösten torjumiseksi.
2. Jäsenvaltiot voivat evätä tämän direktiivin suomat edut tai kieltäytyä soveltamasta tätä direktiiviä sellaisten liiketoimien osalta, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen, veron välttäminen tai väärinkäytökset.

Korko-rojaltidirektiivin 5 artiklan 1 kohta vastaa emo-tytäryhtiödirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa. Säännösten sanomana on se, että huolimatta direktiivistä ja sen mahdollistamasta verovapaudesta, petoksissa tai väärinkäyttötilanteissa kansallisen lain säännökset tai sopimusmääräykset voivat soveltua. Korko-rojaltidirektiivin 5 artikla on kuitenkin laajempi ja sen 2 kohta vielä alleviivaa sen, että direktiivin mahdollistamat edut voidaan hylätä, mikäli vähintään yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veronkierto, veron välttäminen tai väärinkäyttötilanteet. Säännös henkii oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ydinajatusta.

Ennakkoratkaisukysymyksissä pyrittiin edeltävän ratkaisun tavoin selvittämään se, edellyttääkö oikeuden väärinkäytön estäminen erillistä direktiivin täytäntöönpanoa. EU-tuomioistuimien huomauttaa vakiintuneesta oikeuskäytännöstä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen suhteen ja oikeussubjektien tulee noudattaa kyseistä periaatetta. Periaate johtaa siihen, että direktiivin mukainen etu on evättävä, kun siihen ei vedota säännösten tavoitteen saavuttamiseksi. Tällöin EU-oikeuden mukainen etu pyritään saamaan siten, että edellytykset on luotu täyttymään vain muodollisesti.²³⁴

Korko-rojaltidirektiivin 5 artiklan 1 säännöstä ei tule tulkita kuitenkaan siten, että se estäisi soveltamasta oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta. Direktiivin 5 artiklan 2 kohtaa ei myöskään tule tulkita sen mukaisesti, että se estäisi väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamisen. Kyseisen periaatteen soveltaminen ei edellytä kansallista täytäntöönpanoa siten, kuin esimerkiksi direktiivin soveltaminen edellyttää.²³⁵

²³⁴ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohdat 95–98.

²³⁵ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohdat 104–105.

Korko-rojaltidirektiivin 1 artiklan säännös koskee soveltamisalaa ja menettelyä. Säännöksen 1 kohta sääntelee korko- ja rojalTIMaksujen verovapautta, kun taas säännöksen 4 kohta sääntelee koron tai rojalTin tosiasiallisesta edunsaajasta. Ratkaisussa EU-tuomioistuIn katsoo, että korko-rojaltidirektiivin 1 artiklan 1 kohta yhdessä 4 kohdan kanssa tulee tulkita siten, että siinä säädetty korkomaksujen vapautus kaikista veroista koskee vain korkojen tosiasiallista edunsaajaa eli niitä yhteisöjä, jotka saavat taloudellisen edun koroista ja heillä on mahdollisuus vapaasti vaikuttaa niiden käyttöön. Tämä johtaa siihen, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta tulee tulkita siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tulee petoksen ja väärinkäytöksen luonteisen menettelyn ohella hylätä direktiivin mahdollistama verovapaus myös silloin, kun kansallisessa oikeudessa tai sopimusmääräyksessä ei ole erityistä säännöstä sen epäämisestä.²³⁶

Ratkaisussa määritelmä ”koron tosiasiallinen edunsaaja” on ollut esillä ja EU-tuomioistuinten mukaan sitä on tulkittava direktiivin mukaisessa merkityksessä eli yhteisönä, joka oikeasti saa maksetut korot omaksi hyväkseen. Eri kieliversioissa määritelmä on hieman eriävä, esimerkiksi Suomessa on tosiasiallinen edunsaaja ja taas Saksassa käytetään määritelmää omistaja/käyttöoikeuden haltija. Määritelmä ei viittaa vain muodollisesti yksilöityyn edunsaajaan vaan taloudellisen edun saavaan yhteisöön, jolla on määräysvalta korkojen käytöstä. Tuomion kannalta on oleellista, että vain EU:n alueelle sijoittautunut yhteisö voi olla edunsaaja, joka on oikeutettu direktiivin mukaiseen verovapauteen.²³⁷

Samalla tavoin kuin osinkojen lähdeverotusta koskevassa ratkaisussa myös tässä ratkaisussa kansallisen viranomaisen ei tarvitse yksilöidä, kenen se katsoo olevan tosiasiallinen edunsaaja evätäkseen tämän aseman direktiivin mukaisena korkojen tosiasiallisena edunsaajana tai todistaakseen oikeuden väärinkäytön olemassaolon.²³⁸

²³⁶ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, ratkaisun kohta 2.

²³⁷ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohta 88–89.

²³⁸ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, ratkaisun kohta 4.

Ennakkoratkaisukysymyksen pohdinnassa perusvapauksien toteutumisen osalta EU-tuomioistuin on ratkaisun perusteluissa todennut, että mikäli todetaan direktiivin mukainen petoksen tai väärinkäytön olemassaolo, SEUT:ssa vahvistettuihin perusvapauksiin ei voida vedota korkojen verotusta koskevan säännösten kyseenalaistamiseksi.²³⁹

Molemmat yhdistetyt ratkaisut koskevat direktiivikeinottelua. Tapaukset linjasivat merkittävässä määrin tosiasiallisen edunsaajan määritelmää ja sen tulkintaa, mutta lisäksi tuomioilla on merkittävä vaikutus EU-oikeuden väärinkäytön näkökulmasta. Ratkaisut selvensivät vallitsevaa oikeustilaa siitä, että oikeuden väärinkäytön periaate on EU:n yleisenä oikeusperiaatteena osa primaarioikeutta ja näin ollen sillä on vaikutusta huolimatta sekundaarioikeuteen kuuluvien direktiivien tai kansallisten lakien muotoilusta.²⁴⁰ Kahden samana päivänä annettujen yhdistettyjen ratkaisujen yhteyttä kuvastaa myös se, että Tanskan hallitus ehdotti, että EU-tuomioistuin järjestäisi yhteisen istunnon asianosaisten kuulemiseksi jokaisessa asiassa, jonka EU-tuomioistuin hyväksyi²⁴¹.

EU-tuomioistuin on ratkaisuisissaan myös käsitellyt oikeuden väärinkäytön tunnusmerkistötekijöitä, joiden tulee täytyä, kun kyseessä on oikeuden väärinkäyttö. Ratkaisussa ilmenneitä kriteerejä väärinkäytölle käydään tarkemmin läpi seuraavassa pääluvussa. Molemissa yhdistetyissä ratkaisuisissa käsitellään keskeisellä tavalla oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta EU-oikeudessa, mutta tapaukset kytkeytyvät myös moniin muihin oikeudellisiin kysymyksiin, kuten esimerkiksi tosiasiallisen edunsaajan selvittämiseen sekä EU:n perusvapauksien toteutumiseen. Tämä ratkaisujen monialaisuus ja monen eri oikeudellisen ongelman yhdistyminen ratkaisuisissa tekee niistä juridisesti haastavia.

4.3 Arvonlisäveroa koskeva oikeuskäytäntö

Arvonlisäverotuksen alalla ensimmäinen oikeuden väärinkäytön kieltoa koskeva ratkaisu on tutkielmassa jo aikaisemmin esiintynyt tuomio *Halifax (C-255/02)*. Tapausta voidaan luonnehtia vero-oikeuden alalla oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevan oikeuskäytännön yhdeksi tunnetuimmista tapauksista.²⁴²

²³⁹ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, ratkaisun kohta 6.

²⁴⁰ Knuutinen 2020, s. 321.

²⁴¹ Yhdistetyt asiat *C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohta 81.

²⁴² Knuutinen 2020, s. 313.

Ratkaisu *Halifax* käsittelee silloista arvonlisäverotusta sääntelevää direktiiviä, kuudes direktiivi (77/388/ETY)²⁴³, sellaisena kuin se on muutettu neuvoston direktiivillä 95/7/EY²⁴⁴.

Ratkaisussa *Halifax* (C-255/02), Halifax on Yhdistyneessä kuningaskunnassa (UK) sijaitseva pankki, jonka toiminta on isoin osin arvonlisäverotonta. Halifaxilla oli tapahtuman aikaan oikeus vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa alle 5 prosenttia.²⁴⁵ Halifax halusi rakentaa puhelinpalvelukeskuksia liiketoimintaansa varten ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti se olisi saanut vähentää 5 prosenttia rakentamistöistään maksamista arvonlisäveroista. Yhtiö otti kuitenkin käyttöönsä järjestelyn, jonka avulla se kykeni vähentämään rakennustöihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaan ja se perustui Halifax-konsernin eri yhtiöiden välillä tapahtuviin liiketoimiin. Halifaxin tytäryhtiöiden johtajien todistajanlausunnosta on ilmennyt, että tytäryhtiöiden toimiin ryhtymisen tarkoituksena on ollut arvonlisäveron välttäminen. Yhtiöt yhdessä ovat halunneet saada verotuksellista etua suorittamalla keinotekoisen suunnitelman veron kiertämiseksi.²⁴⁶

Oikeuden väärinkäytön kiellon osalta yhtiöt väittivät, että silloisessa EY-oikeudessa ei ole oikeuksien väärinkäytön kiellon oppia, joka koskisi arvonlisäverojärjestelmää. Eikä siten olisi mahdollista, että veroviranomaiset voivat vedota yksityisiä oikeussubjekteja vastaan hylätäkseen vaatimukset ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä tai palauttamisesta. UK:n hallitus taas on katsonut, että oikeuksien väärinkäytön kiellon periaate on EY-oikeuden yleinen oikeusperiaate, joka kieltää vähentäjästä kuudennen direktiivin 17 artiklan ja tätä säännöstä koskevan kansallisen lainsäädännön mukaisesti arvonlisäveroa. Tämä näkemys perustuu siihen, että vähennysvaatimuksesta ilmenee, että direktiivistä vahvistettuja arvonlisäverotuksen tavoitteita ei saavuteta ja verovelvollinen luo keinotekoisesti vähennysvaatimuksen oikeuttavat olosuhteet. EY-tuomioistuin on ratkaisussaan todennut periaatetta sovellettavan myös arvonlisäverotuksen alalla.²⁴⁷

Ratkaisussa EY-tuomioistuin on todennut, että liiketoimet ovat sovellettavan kuudennen direktiivin mukaisia, sillä liiketoimet täyttävät objektiiviset arviointiperusteet, johon direktiivin säännöksissä olevat käsitteet perustuvat. Tästä huolimatta EY-tuomioistuin katsoo, että

²⁴³ Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste.

²⁴⁴ Neuvoston direktiivi 95/7/EY, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

²⁴⁵ Asia C-255/02 *Halifax*, kohdat 12 ja 42.

²⁴⁶ Julkisasiainmies *Maduron* ratkaisuehdotus asiassa C-255/02 *Halifax*, kohta 11.

²⁴⁷ Asia C-255/02 *Halifax*, kohdat 62–63 ja 70.

niiden ainoana tarkoituksena on ollut saada verotuksellista etua ilman muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää. Kuudetta direktiiviä tulee siis soveltaa siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen ei verovelvollisella ole oikeutta, kun kyseisen oikeuden perustana olevat toimet ovat oikeuksien väärinkäyttöä.²⁴⁸

Sittemmin arvonlisäverotuksen alalla on tullut useita ratkaisuja koskien oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta²⁴⁹. Ratkaisussa *Cussens*²⁵⁰, julkisasiamies *Bobek* on ratkaisuehdotuksessaan viitannut *Halifax* -tuomioon jopa siten, että veroviranomaiset rakastavat tuomiota ja jäsenvaltioiden veroviranomaiset ovat ottaneet tuomion vastaan avosylin. Hän myös toteaa, että vaikka arvonlisäveron alalla oikeuden väärinkäytön kieltä vahvistettiin runsas vuosikymmen sitten ja sitä on laajasti käsitelty ja analysoitu oikeustieteessä, voidaan väärinkäytön tunnistamisessa hyödynnettävien kriteerien ja arviointiperusteiden katsoa olevan vielä alkutekijöissään.²⁵¹

EU-tuomioistuimien on uudemmassa ratkaisukäytännössään viitannut arvonlisäverotukseen ja todennut, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on tunnustettu ja rohkaistu päämäärä arvonlisäverodirektiivissä. Oikeuden väärinkäytön kieltä on tästä kuitenkin erillinen EU-oikeuden yleinen oikeusperiaate, jota sovelletaan huolimatta siitä, että perustuuko väärinkäytön kohteena olevat oikeudet ja edut asetuksiin, perussopimukseen vai direktiiviin.²⁵²

Arvonlisäverotus on oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamisen näkökulmasta ollut vahvasti esillä, ja etenkin ratkaisu *Halifax* on viitoittanut tietä tuleville ratkaisuille sekä verotuksessa että etenkin arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotus on harmonisoitu EU:ssa, joka automaattisesti tekee siitä oikeuden väärinkäytön kiellon näkökulmasta mahdollisesti sovellettavaa oikeutta, sillä periaate käsittää vain EU-oikeuden säännösten väärinkäytön.

²⁴⁸ Asia C-255/02 *Halifax*, ratkaisun kohdat 1–2. Vrt. asia C-419/02 *BUBA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*: oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ei sovellettu ratkaisussa.

²⁴⁹ Ks. Ratkaisut asioissa C-425/06 *Ministero dell’Economia e delle Finanze v. Part Service Srl* ja C-653/11 *Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*.

²⁵⁰ Asia C-251/16 *Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston v. T. G. Brosnan*.

²⁵¹ Julkisasiamies *Bobekin* ratkaisuehdotus asiassa C-251/16 *Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston v. T. G. Brosnan*, kohdat 1–2.

²⁵² Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16 *N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I ja Z Denmark Aps*, kohta 75.

4.4 Väliyhteisölainsäädäntöä ja tuloverotusta koskeva oikeuskäytäntö

Ulkomaisten väliyhteisöjä koskevien sääntöjen tavoite on estää se, että maassa asuvat yhtiöt voisivat kiertää kotimaan veroja siten, että tulot siirretään alhaisen verotuksen maissa sijaitseville tytäryhtiöille.²⁵³ Ratkaisu *Cadbury Schweppes* (C-196/04) käsittelee väliyhtiölainsäädäntöä ja siinä otetaan kantaa kysymykseen, onko pyrkimys perustaa tytäryhtiö toiseen jäsenvaltioon verotussyistä sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä, jota kansallinen lainsäädäntö voi estää vai meneekö kansallinen lainsäädäntö liian pitkälle²⁵⁴.

Ratkaisussa *Cadbury Schweppes* (C-196/04), CS on UK:ssa sijaitsevan Cadbury Schweppes konsernin emoyhtiö²⁵⁵. Sillä oli Irlannissa kaksi tytäryhtiötä, jotka hankkivat rahoitusta konsernin muille yhtiöille. Näihin yhtiöihin sovellettiin ulkomaisiin väliyhtiöihin koskevan lainsäädännön mukaista alennettua verotuksen tasoa. Yhtiöt katsottiin UK:ssa väliyhtiöiksi, jonka vuoksi niiden tulo verotettiin emoyhtiön tulona.²⁵⁶ Kansallinen tuomioistuin pohti ennakkoratkaisukysymyksessään muun muassa sitä, käyttääkö konsernin emoyhtiö CS väärin EY:n perusvapauksia, kun se perustaa yhtiöitä toisiin jäsenvaltioihin ja sijoittaa varoja niihin tarkoituksena hyötyä verojärjestelmästä, joka on edullisempi kuin UK:ssa²⁵⁷.

Sijoittautumisvapauden väärinkäytön osalta ratkaisussa lausutaan siten, että jäsenvaltion kansalaiset eivät saa käyttää väärin perustamissopimuksessa luotuja mahdollisuuksia ja tällä tavoin välttää kansallisen lainsäädännön soveltamista. Luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön aikomus hyötyä toisen jäsenvaltion edullisesta verotuksesta ei sellaisenaan oikeuta hylkäämän mahdollisuutta vedota perustamissopimusten määräyksiin.²⁵⁸ Ratkaisussa EY-tuomioistuin on todennut, että väliyhteisön perustaminen Irlantiin ei ole oikeuden väärinkäyttöä, huolimatta taustalla olevista verotuksellisista syistä. Tämä muutti asian ratkaisun sijoittautumisvapautta koskevaksi kysymykseksi.²⁵⁹

Ratkaisun perusteluissa EY-tuomioistuin toteaa sijoittautumisvapaudesta siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön veron määräytymisperusteeseen sisällytettäisiin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan väliyhteisön voitot, kun voittoihin sovelletaan

²⁵³ KOM (2007) 785, lopull., s. 7.

²⁵⁴ Freedman 2011, s. 368.

²⁵⁵ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 13.

²⁵⁶ Penttilä 2007, s. 332. Ks. asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohdat 18–19.

²⁵⁷ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohdat 22–23.

²⁵⁸ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 35–36.

²⁵⁹ Penttilä 2007, s. 332.

alempaa verotuksen tasoa. Tähän pääsääntöön poikkeuksena EY-tuomioistuin katsoo ”puhtaasti keinotekoiset järjestelyt”, jotka pyrkivät kiertämään kansallisen veron. Kyseessä olevaa verotustoimenpidettä ei saa siis soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien seikkojen perusteella verotuksellisten syiden lisäksi väliylhteisö tosiasiallisesti harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa ja se on asettautunut kyseiseen jäsenvaltioon.²⁶⁰

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa korostuu tämä näkökulma, jonka mukaan kansallinen verolainsäädäntö ei ole ristiriidassa sijoittautumisvapauden näkökulmasta, mikäli lainsäädäntöä sovelletaan vain täysin keinotekoisiiin järjestelyihin, jotka pyrkivät kiertämään kansallista lainsäädäntöä. Tämä johtaa siihen, että verovelvollinen voi vapautua verosta, kun hän osoittaa, että määräysvallassa oleva tytäryhtiö on aidosti perustettu sijoittautumisvaltioon ja liiketoimet vastaavat sijaintivaltiossa todellisuudessa suoritettuja palveluita.²⁶¹

Ratkaisussa vahvistui se, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaate koskee myös välitöntä verotusta²⁶². Aikaisemmin käsitellyissä osinkojen sekä korkojen ja rojaltien lähdeverotusta käsittelevissä ratkaisuissa väliylhteisöihin liittyvä ongelma on tullut käsiteltäväksi. Järjestelyjen monialaisuus ja kytkentä useaan eri oikeudelliseen ongelmaan tekee oikeuden väärinkäyttöä koskevista ratkaisuista haasteellisia.

²⁶⁰ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 76.

²⁶¹ Julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus asiassa C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 152.

²⁶² Knuutinen 2020, s. 314.

5 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KRITTEERIT JA PERIAATTEEN SOVELTAMISEDELLYTYKSET

5.1 Tunnusmerkistötekijät

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen asema EU:n yleisenä oikeusperiaatteena tulee huomioida soveltaessa EU-oikeutta. Periaate on luonteeltaan suhteellisen abstrakti, joten sen soveltaminen luo lainsäätäjälle sekä erityisesti lainsoveltajalle paineita luoda riittävä kriteeristö, jonka perusteella tulkita, onko yksittäistapauksessa kyse oikeuden väärinkäytöstä. EU:n lainsäädännössä oikeuden väärinkäytön kiellosta on nimenomaisesti säädetty vain perus- ja ihmisoikeusnormeissa, ja verotuksen alalla lähinnä vain veronkiertoa koskeva yleinen lauseke on tulkittu olevan sovellutus oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta. Tästä huolimatta periaate on kehittynyt ja vakiinnuttanut asemansa erityisesti oikeuskäytännössä, jonka vuoksi oikeuden väärinkäytön kriteereitä on haettava EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

Maataloustukia käsittelevässä ratkaisussa *Emsland-Stärke*, EU-tuomioistuin on kehittänyt testin oikeuden väärinkäytön kiellon toteamiseksi. EU-tuomioistuimen mukaan oikeuden väärinkäytöstä on kysymys silloin, jos kolme edellytystä ovat täyttyneet, johon kuuluvat objektiivinen edellytys, subjektiivinen edellytys sekä prosessioikeudellista todistustaakkaa koskeva edellytys. Näiden kolmen edellytyksen tutkiminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.²⁶³ Samankaltainen edellytys on huomioitu myös esimerkiksi ratkaisussa *T Danmark* ja *Y Denmark Aps* siten, että edellytetään objektiivisten olosuhteiden kokonaisuutta sekä subjektiivista osatekijää väärinkäytön kaltaisen käytännön osoittamiseksi²⁶⁴.

Tosiseikkoja tulee tarkastella kokonaisuutena, kun arvioidaan oikeuden väärinkäytön mukaisen toiminnan tunnusmerkistön täyttymistä sekä sitä, ovatko toimijat toteuttaneet muodollisia tai keinotekoisia liiketoimia ilman taloudellista tai kaupallista perustetta tarkoituksena perusteettoman edun saaminen.²⁶⁵

²⁶³ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 39–40.

²⁶⁴ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohta 97.

²⁶⁵ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohta 98.

5.1.1 Objektiivinen edellytys

Ensimmäinen edellytys väärinkäytölle on objektiivinen edellytys, joka tarkoittaa todisteita siitä, että edellytykset suorituksen eli esimerkiksi verovapauden myöntämiseen on luotu keinoitekoisesti. Keinotekoisuus viittaa siihen, että liiketoimi ei ole suoritettu taloudellisen tavoitteen vuoksi, vaan siksi, että EU:n varoista olisi mahdollista saada taloudellista tukea liiketoimea varten.²⁶⁶ Objektiivisten olosuhteiden kokonaisuudesta ilmenee se, että EU:n säännöstöä on noudatettu muodollisesti oikein, mutta säännösten mukaista tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu²⁶⁷.

Objektiivisen edellytyksen selvittäminen vaatii tapauskohtaista analyysia EU-oikeuden säännösten merkityksen ja tavoitteen osalta. Tämän lisäksi analyysi tehdään huolellisen taloudellisen toimijan käyttäytymisen osalta, joka viittaa siihen, miten asioiden hoito tapahtuisi noudattaen oikeussääntöjä ja alan kauppatapoja ja taloudellisia käytäntöjä.²⁶⁸

Tapauksen objektiivista edellytystä selvittäessä olennaista on tutkia tapauksessa sovellettavan EU-oikeuden säädöksen tavoite. Direktiiveistä ilmenee niiden tavoite, etenkin direktiivien johdanto-osien perustelukappaleet avaavat lain tarkoitusta. Tavoitteen selvittäminen on oikeuden väärinkäyttöä koskevissa ratkaisussa olennaista, sillä väärinkäytön kiellon periaatteen soveltuessa, on toimittu EU-oikeuden tarkoituksen tai tavoitteen vastaisesti. Lisäksi analyysin perustaminen huolellisen taloudellisen toimijan käyttäytymiseen on hyödyllistä, sillä tällöin on mahdollista verrata tilannetta tällaiseen toimijaan, joka noudattaa säännöksiä, alan kauppatapoja ja muita taloudellisia käytäntöjä.

Ratkaisun *Halifax* perusteluiden mukaan väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää sitä, että vaikka tapauksessa sovellettavan direktiivin ja sitä koskevan kansallisen lain edellytykset toteutetaan muodollisesti, pyritään liiketoimilla verotuksellisen edun saamiseen, jonka myöntäminen on vastoin säännösten tavoitetta. Lisäksi objektiivisista seikoista tulee ilmetä, että toimien päämääränä on saada verotuksellista etua.²⁶⁹

Keinotekoisien järjestelyjen määritelmässä EU-tuomioistuin on huomionnut kolme eri piirrettä, joita ovat konserni, jota ei ole perustettu taloudellista todellisuuspohjaa ilmentävistä syistä, toisena täysin muodollinen rakenne sekä kolmantena se, että järjestelyjen päätarkoituksena tai

²⁶⁶ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 39.

²⁶⁷ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 97.

²⁶⁸ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 39.

²⁶⁹ Asia C-255/02 *Halifax*, ratkaisun kohta 2.

yhtenä päätarkoituksena on saada verolainsäädännön tavoitteen tai tarkoituksen vastainen veroetuus. Esimerkkinä verolainsäädännön tavoitteen vastaisuudesta on osingoista maksettavien verojen välttäminen sen vuoksi, että konsernirakenteeseen lisätään väliyhteisö osinkoja maksavan yhtiön ja niiden saajan välille, joka myös kuuluu samaan konserniin.²⁷⁰

Järjestelyn keinotekoisuutta vahvistaa myös se, että konserni on rakenteeltaan sellainen, että osinkojen saajana olevan yhtiön tulee maksaa nämä osingot edelleen kolmannelle yhtiölle, joka ei täytä emo-tytäryhtiödirektiivin soveltamisen edellytyksiä. Tällöin yhtiölle syntyy hyvin pieni verotettava voitto, kun se toimii väliyhteisönä ja samalla mahdollistaa rahavirran, joka etenee velallisyhtiöltä lopulta sille yhtiölle, joka on maksettujen rahamäärien tosiasiallinen edunsaaja.²⁷¹

Taloudellisen läsnäolon tunnusmerkeiksi on katsottava esimerkiksi väliyhteisön taloudellista todellisuutta koskevissa perusteluissa muun muassa väliyhteisön tosiasiallinen johtopaikka ja johtamisjärjestelyt, mutta myös fyysisen läsnäolon merkkeinä ovat esimerkiksi toimitilat, henkilöstö ja kalusto²⁷². Edellä mainitut ovat kuitenkin vain esimerkkejä, joita voidaan hyödyntää tunnusmerkkeinä taloudellisesta toiminnasta.

’Puhtaasti keinotekoinen järjestely’ on kriteeri, jonka soveltamiskynnys on hyvin korkea ja tällaisesta järjestelystä kysymys silloin, kun kaikki muut syyt voidaan sulkea pois²⁷³. Ratkaisussa *Cadbury Schweppes*, kriteeri on ollut käytössä ja sen mukaisesti kansallinen sijoitautumisvapautta rajoittava toimenpide voi olla perusteltu, mikäli se koskee puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä²⁷⁴.

Perusvapauksien vastaiseen veronkiertoon puuttuminen on kynnykseltään ollut hyvin korkea ja sen on tulkittu koskevan vain puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä. Veronkiertodirektiivissä on otettu erilainen kanta asiaan. Samaa kiristynyttä linjaa edustaa myös 29. helmikuuta 2019 annetut yhdistetyt ratkaisut. Näissä on käytetty teleologista lähestymistapaa, jonka käyttö ei ole vierasta EU-tuomioistuimelle.²⁷⁵

²⁷⁰ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 100.

²⁷¹ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 103.

²⁷² Urpilainen 2012, s. 158.

²⁷³ Urpilainen 2012, s. 157–158.

²⁷⁴ Asia C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 51.

²⁷⁵ Knuutinen 2020, s. 349.

5.1.2 Subjektiiviset tekijät

Väärinkäytön toteaminen edellyttää lisäksi myös subjektiivista tekijää, joka tarkoittaa tahtoa saada säännöstöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset²⁷⁶. Toisinaan on myös käytetty määritelmää subjektiivinen osatekijä, joka tarkoittaa samalla tavoin tahtoa saada EU:n säännösten mukainen etuus luomalla keinotekoiset edellytykset sen saamiseksi²⁷⁷.

Väärinkäytöksistä puhuttaessa subjektiiviset tekijät (*the subjective element*) ovat yksi kiistanalaisimmista kysymyksistä. Se viittaa siihen, tuleeko verovelvollisen aikomus todistaa. Verotuksellisissa kysymyksissä subjektiivisena tekijänä on taloudellinen tarkoitus, sillä veronmaksaja useimmiten haluaa säästää veroissa. EU:n näkökulmasta riittävää on sen määrittäminen, onko taloudellista toimintaa harjoitettu siten, että rajat ylittävää toimintaa on perustamissopimuksissa suojeltu huolimatta siitä, mikä veronmaksajan tarkoitus on ollut. EU-tuomioistuin on viitannut, että subjektiivinen tekijä ei ole oleellinen EU-oikeuden soveltamisessa.²⁷⁸

Oikeuskirjallisuudessa verovelvollisen tarkoituksen merkitys oikeuden väärinkäytön toteamisessa on usein esitetty pohdintaa. Vero-oikeuden tutkijat ovat olleet subjektiivisen tekijän edellytyksestä montaa mieltä. Toisten mukaan se on tarpeeton oikeuksien väärinkäytön tunnistamisessa, sillä motiivin ei katsota poistavan ristiriitaa sen välillä, mitä liiketoimella on pyritty saavuttamaan ja mikä on lain tarkoitus. Toisaalta subjektiivisen tekijän edellytykselle on löytynyt myös puolustavia argumentteja, joiden mukaan se on tarpeellinen väärinkäytön ja veron kiertämisen todentamisessa. Pelkkä objektiivinen edellytys ei tämän näkökulman mukaan ole riittävä todentamaan järjestelyn keinotekoisuutta.²⁷⁹

Erilaiset näkemyserot veron kiertämisen edellytyksenä olevasta subjektiivisesta tekijästä on tunnistettu veronkierrossa ja usein pyritäänkin tukeutumaan objektiivisiin kriteereihin tai olettimiin, jotka osoittavat subjektiivista tarkoitusta²⁸⁰. Veron kiertämisen estämistä koskevan keinovalikoiman systematisointi antaa työkaluja erityisesti lainsäätäjälle sekä lainsovel-

²⁷⁶ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 53.

²⁷⁷ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark ja Y Denmark Aps*, kohta 97.

²⁷⁸ Piantavigna 2011, s. 144.

²⁷⁹ Lönnblad 2019b, s. 294–295.

²⁸⁰ Knuutinen 2012, s. 5.

tajalle. Lisäksi viranomaiset hyötyvät systematisoinnista, jonka avulla he voivat laaja-alaisesti hyödyntää erilaisia keinoja toteuttaa lainsäätäjien ja lainsoveltajien pyrkimystä estää veronkierto ja väärinkäyttö.

5.1.3 Todistustaakka

Kolmantena edellytyksenä oikeuden väärinkäytön toteamiseksi komissio on linjannut prosessioikeudellisen todistustaakkaa koskevan edellytyksen. Sen mukaan todistustaakka oikeuden väärinkäyttöä koskevassa asiassa on kansallisella viranomaisella. Poikkeuksena pääsääntöön on se, että vakavimpien väärinkäyttötapausten osittainen näyttö tulee hyväksyä, mikäli se voisi johtaa todistustaakan kääntymiseen.²⁸¹

Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jää todeta objektiivisen ja subjektiivisen seikan olemassaolo ja lisäksi todisteet odotetaan esitettävän kansallisten oikeussääntöjen mukaisesti siten, että EU:n oikeuden tehokas vaikutus ei heikenny²⁸².

Lisäksi, kun väärinkäytön kaksi olemassaoloa merkitsevää seikkaa eli objektiiviset ja subjektiiviset edellytykset on osoitettu, ei saatujen etujen palauttamisvelvollisuus ole vastoin laillisuusperiaatetta²⁸³. EU-tuomioistuimen tehtävä ei ole arvioida tosiseikkoja. Ratkaistessaan ennakkoratkaisupyyntöä EU-tuomioistuin voi täsmentää kansalliselle tuomioistuimelle, joka ohjaa konkreettisen asian arvioinnissa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tulee tutkia todisteiden objektiivisuus sekä se, onko vastaaja saanut mahdollisuuden vastanäytön esittämiseen huolimatta siitä, että aihetodisteiden vuoksi olisi mahdollista päätellä oikeuden väärinkäyttö.²⁸⁴

Ratkaisussa *T Danmark* ja *Y Denmark Aps* ilmenee, että emo-tytäryhtiödirektiivin osalta ei ole säännöksiä väärinkäytön olemassaoloa koskevasta todistustaakasta. On kuitenkin katsottu, että yhtiöiden, jotka pyytävät EU-direktiivien mukaista verovapautusta tulisi näyttää toteen, että yhtiö täyttää direktiivin mukaiset objektiiviset edellytykset. Veroviranomaisen evätessä direktiivin mukaisen verovapautuksen, sen tulee näyttää toteen väärinkäytön tunnusmerkistötekijöiden olemassaolo ottaen huomioon kaikki asiaan vaikuttavat seikat.²⁸⁵

²⁸¹ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 39.

²⁸² Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 54.

²⁸³ Asia C-110/99, *Emsland-Stärke*, kohta 56.

²⁸⁴ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohta 99.

²⁸⁵ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohdat 115–116.

Oikeuden väärinkäytön toteamiseksi oikeuskäytännössä muotoutuneet väärinkäyttötesti sekä objektiivisten ja subjektiivisten tekijöiden tunnistamisen edellytykset ovat merkittävässä osassa, jotta voidaan tunnistaa EU-oikeuden väärinkäyttö. Useasti verotuksessa ilmenevät oikeuden väärinkäyttötilanteet kytkeytyvät monimutkaisiin yhtiörakenteisiin sekä vaativat tuomioistuimelta että kansallisilta veroviranomaisilta laajaa asiantuntemusta erilaisten järjestelyiden vaikutuksesta verotukseen.

5.2 Seuraamukset oikeuden väärinkäytöstä

Oikeuden väärinkäytön seurauksena on oikeussuojan epääminen toimilta, jotka loukkaavat toisen oikeutta²⁸⁶. Tuomiossa *Halifax* on otettu huomioon seuraamuksena oikeuden väärinkäytöstä se, että kun todetaan väärinkäytön olemassaolo, sen ei tule johtaa rangaistukseen, jolla on selkeä ja yksiselitteinen oikeudellinen perusta. Tämän sijasta seurauksena väärinkäyttöön tulee olla palauttamisvelvollisuus. Tämä taas johtaa siihen, että toimet, joiden katsotaan olevan oikeuden väärinkäyttöä, tulee määritellä uudelleen ja tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin mitä se olisi ollut, mikäli väärinkäytön mukaisia toimia ei olisi ollut.²⁸⁷

Tätä aikaisemmin ratkaisu *Emsland-Stärke* käsitteli verotuksen sijasta maataloustukia, joilla on yhtä lailla palauttamisvelvollisuus oikeuden väärinkäyttöä koskevissa tapauksissa. Ratkaisussa yhtiönä toimiva *Emsland-Stärke* on vedonnut aikaisempaan tuomioon *Könecke*²⁸⁸ siten, että saavutetun edun myöhempi peruuttaminen loukkaa laillisuusperiaatetta, sillä oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevan yleisen periaatteen ei katsota olevan sellainen selvä ja yksiselitteinen oikeusperusta, jonka johdosta voitaisiin vaatia saavutetun edun palauttamista.²⁸⁹ Tuomion *Könecke* ratkaisussa on todettu, että riippumatta siitä, onko rangaistus rikosoikeudellinen sitä ei tule määrätä, mikäli sillä ei ole selkeää ja yksiselitteistä oikeusperustaa²⁹⁰.

Päinvastoin yhtiö *Emsland-Stärke* väittää, palauttamisen ei nähdä olevan sanktio, jonka tulee perustua selkeään ja yksiselitteiseen oikeusperustaan, vaan sen katsotaan olevan seuraus siitä, että tuki on saatu keinotekoisesti täyttämällä EU-säännösten edellytykset ja tällöin

²⁸⁶ Torkkel 2020, s. 330.

²⁸⁷ Asia C-255/02 *Halifax*, kohdat 93–94 ja ratkaisun kohta 3.

²⁸⁸ Ks. Asia C-117/83, *Karl Könecke GmbH & Co. KG, Fleischwarenfabrik* vastaan *Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*.

²⁸⁹ Asia C-110/99 *Emsland-Stärke*, kohta 24.

²⁹⁰ Asia C-117/83, *Könecke*, kohta 11.

se katsotaan perusteettomaksi ja palauttamisvelvollisuus on aiheellinen²⁹¹. Palauttamisvelvollisuus takaa sen, että tilanne palautetaan oikeuden väärinkäyttöä edeltävään oikeustilaan.

Komissio on lisäksi ehdottanut ratkaisussaan, että EU:n oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaisesti, mikäli on näytetty, että liiketoimien pyrkimys on ollut saada EU-oikeuden tavoitteiden vastainen etuus ja nämä etuuden edellytykset on luotu keinotekoisesti, ei taloudellisia etuja tulisi myöntää sekä tulisi periä taannehtivasti jo saadut edut.²⁹²

Eurooppaoikeuden oikeussuojakeinoja edellyttävä vaikutus on etenkin kansalliseen prosessioikeuteen vaikuttava periaate, jonka lähtökohtana on kansallisten oikeudenkäyntimenettelyiden autonomisuus. Periaate ilmenee oikeuskäytännössä etenkin tilanteissa, joissa peritään takaisin eurooppaoikeuden vastaisesti perittyjä maksuja tai veroja. Jäsenvaltioiden tulee tällöin prosessioikeudellaan mahdollistaa tämä yhtä lailla kuin kyseessä olisi kansallisen oikeuden rikkomisesta aiheutuva palautuskanne. Palautusvelvollisuuteen on kiinteästi yhteydessä yleinen oikeusperiaatteena nähty perusteettoman edun kieltö. Jäsenvaltioilla on palautusvelvollisuus, mikäli viranomaisen on perinyt veron tai maksun vastoin EU-oikeutta.²⁹³

EU-tuomioistuimen ratkaisut ovat viitoittaneet suuntaa oikeuden väärinkäytön kiellon rangaistavuuden perustumisesta palauttamisvelvollisuuteen. Tällöin saatu perusteeton etu, kuten verovapaudesta hyötyminen siten, että toiminta katsotaan EU-oikeuden väärinkäytöksi, tulee palauttaa siihen oikeustilaan, mikä olisi tapahtunut ilman oikeuden väärinkäyttöä. Tällöin tuomioistuin määrää verovapauden alaiset verot maksettavaksi.

Palauttamisvelvollisuus on perusteltu seuraus, mikäli EU-oikeutta on käytetty väärin. Huomioon tulee kuitenkin ottaa rajanveto verosuunnittelun ja veronkierron kanssa. *Tikan* verontorjuntaa koskevassa jaottelussa illegaaliseen verontorjuntaan voidaan katsoa olevan vaikutusta seuraamuksen kannalta. Illegaalinen veron torjunta kattaa erilaisia esiintymismuotoja, kuten veropetoksen tai muun ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sekä veronkierron. Veropetos ja ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen sisältää rikosoikeudellisen tai muun rangaistusluonteisen sanktion. Veron kiertämiseen taas vedotaan sellaisen normin perusteella, joka ei säädi rangaistuksen tyyppistä seuraamusta.²⁹⁴ Veropetokseen syyllistyessä tulee kansallisen rikoslain mukainen rikosoikeudellinen seuraamus arvioitavaksi. Suomen rikoslaissa

²⁹¹ Asia C-110/99 *Emsland-Stärke*, kohta 56.

²⁹² Asia C-110/99 *Emsland-Stärke*, kohta 43.

²⁹³ Raitio 2013, s. 269–270.

²⁹⁴ Tikka 1972, s. 24.

(39/1889) 29 luvun 1–3 §:ssä säädetään veropetoksesta, törkeästä veropetoksesta sekä lievästä veropetoksesta, joista voidaan tuomita tekemuodosta riippuen sakosta vankeuteen jopa neljäksi vuodeksi.

On tärkeää, että verotusta koskevissa oikeuden väärinkäytön tilanteissa on riittävä pelotevaikutus, jotta lainsäädäntö sekä liian kevyet rangaistukset eivät kannusta tällaiseen toimintaan. Parhaimmillaan rangaistus vaikuttaa toimijoiden käytökseen siten, että oikeuden väärinkäyttöä pyritään välttämään, jonka vuoksi erilaiset yritysrakenteet tulee olla riittävän perusteltuja, eivätkä keinotekoisia veronkierron tarkoituksessa.

6 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELLON SUHDE EU:N YLEISIIN OIKEUSPERIAATTEISIIN JA VAPAUKSIIN VEROTUKSEN NÄKÖKULMASTA

6.1 Oikeusvarmuus

Eurooppaoikeudellisissa oikeuslähteissä oikeusvarmuuden periaatetta ei ole määritelty, mutta periaatteen määrittelyssä on tukeuduttu oikeusteoreettisiin lähteisiin sekä oikeuskirjallisuuteen. Oikeusvarmuuden periaatteen on yleisesti ajateltu olevan lainkäytön ennakoitavuutta edellyttävä yleinen oikeusperiaate ja lainkäytössä ennakoitavuus tulee liittyä relevanttiin normistoon ja jutun tosiasioihin.²⁹⁵

Oikeusturvaodotuksella on kytkentä oikeusvarmuuden periaatteeseen ja se on mahdollista liittää mielivallan ja ennakoimattoman lainkäytön kieltoon sekä seikkaan, jonka mukaan päätösten tulee olla materialistisesti oikeudenmukaisia ja niiden tulee vastata tapahtuneita tosiasioita. Päätösten tulee olla hyväksyttäviä sekä mielekkäitä, eivätkä vain ennakoitavia.²⁹⁶

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena oikeusvarmuuden periaatteen kanssa voi tietyissä tilanteissa aiheuttaa ristiriidan toistensa välille, jolloin toisen periaatteen painoarvo tulee yksittäistapauksessa suuremmaksi. Periaatteiden välisen punninnan osalta on kuitenkin huomioitava pyrkimys toteuttaa kaikki periaatteet niin pitkälle kuin se on mahdollista. Tällaisessa tilanteessa sovellettaessa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta, tulee tämän olla ennakoitavissa riittävällä tavalla, kun esimerkiksi suunnitellaan liiketoimia, jotka ovat katsottavissa EU-oikeuden väärinkäytöksi.

Ratkaisun perustaminen ainoastaan oikeuden väärinkäytön periaatteelle tulee tehdä erityistä harkintaa käyttäen, jotta voidaan välttyä mahdollisilta oikeusturvariskeiltä²⁹⁷. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen syntyminen oikeuskäytännössä tarkoittaa myös sitä, että sen toteamisen perusteena olevat kriteerit ovat syntyneet EU-tuomioistuimen oikeuskäytän-

²⁹⁵ Raitio 2013, s. 319.

²⁹⁶ Raitio 2013, s. 319–320.

²⁹⁷ Torkkel 2020, s. 331.

nössä. Tämä itsessään on oikeusvarmuutta heikentävä asianhaara, sillä EU-oikeuden säädöksistä ei ole suoraan löydettävissä kriteerejä sille, milloin toiminta katsotaan oikeuden väärinkäytöksi, vaan se voidaan löytää EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä.

Ensimmäisessä vero-oikeudellisessa periaatetta koskevassa ratkaisussa *Halifax*, EY-tuomioistuin on todennut, että lainsäädännön tulee olla yksiselitteistä ja sen soveltamisen tulee olla yksityisten oikeussubjektien ennakoitavissa. Oikeusvarmuutta tulee noudattaa erityisen tiukasti, kun sääntelyllä voidaan saada aikaan taloudellisia rasitteita. Tällaisessa tilanteessa heidän, joita asia koskee, tulee saada selville tarkasti asetettujen velvoitteiden laajuus.²⁹⁸

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen suhde oikeusvarmuuden periaatteeseen näkyy myös silloin, kun EU-tuomioistuin on antanut ratkaisunsa perustuen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen. Tällöin lainkäyttäjien ja -soveltajien pohdittavana on esimerkiksi se, onko kyseinen tuomio edistänyt oikeusvarmuutta. Lisäksi huomioon tulee ottaa myös ratkaisun perusteluiden oikeutus ja selkeän oikeusperustan löytämisen näkökulma. Oikeuskäytäntö ohjaa sekä yksityistä että viranomaista periaatteen soveltamisen osalta. Lisäksi ratkaisun perusteluiden tulee perustua EU-oikeuden oikeuslähteisiin ja sen tulee olla EU-oikeuden piirissä olevien näkökulmasta legitiimi.

EU-oikeuden väärinkäytön kieltä on mahdollista nähdä yleisenä EU-oikeuden tulkintaperiaatteena, jolloin se ei edellytä nimenomaista säännöstä EU:n lainsäädännössä²⁹⁹. Tämä näkemys oikeuden väärinkäytön kiellosta tulkintaperiaatteena perustelee näkökantaa, jonka mukaan säännöstä on mahdollista hyödyntää ilman nimenomaista kansallisen lain säännöstä. Asiaa on kuitenkin mahdollista tarkastella myös oikeusvarmuuden näkökulmasta, jolloin nimenomaisen säännöksen puuttuminen on riski oikeusvarmuuden toteutumiseksi. Tällöin sen soveltaminen tulisi voida estää, mikäli EU-lainsäädännön harmonisointia ei ole toteutettu tai muutoin oikeusvarmuus voi heikentyä. Huomioon tulee kuitenkin ottaa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen perimmäinen tarkoitus estää verolakien hyödyntäminen keinotekoisilla oikeustoimilla. Periaatetta soveltaessa on toisella osapuolella ollut tarkoitus toimia verolainsäädännön tarkoituksen vastaisesti, jolloin tällaista toimintaa ei tule suojella oikeusvarmuuden toteutumisen perusteella.

²⁹⁸ Asia C-255/02 *Halifax*, kohta 72.

²⁹⁹ Penttilä 2007, s. 334.

Ratkaisussa *Kofoed*, EY-tuomioistuin on korostanut sitä, että oikeusvarmuuden periaate estää pelkällä direktiivillä velvoitteiden luomisen yksityishenkilöille. Tämä tarkoittaa sitä, että direktiiviin ei voi sellaisenaan vedota yksityishenkilöä vastaan. Huomioon on kuitenkin otettava se, että mikäli kansalliset täytäntöönpanotoimenpiteet johtavat siihen, että oikeudellinen tilanne on selvä ja täsmällinen sekä yksityiset tuntevat tällöin oikeutensa ja velvollisuutensa voi direktiivien harmonisointi tapahtua ilman kansallisia lainsäädäntötoimia. Jäsenvaltioiden viranomaisilla on lisäksi velvollisuus tulkita kansallista oikeutta mahdollisimman paljon EU:n direktiivien sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivin tavoite saavutetaan.³⁰⁰

Julkisasiamies on korostanut, että aina ei kansallisen oikeuden erityisillä säännöksillä tarvitse toistaa samanmuotoisen direktiivin säännöksiä. Yleinen oikeustila mukaan lukien yleiset valtiosääntö- ja hallinto-oikeudelliset periaatteet voivat, riippuen direktiivin sisällöstä, olla riittäviä direktiivin täytäntöönpanemiseksi. Ehtona tälle on se, että direktiivin täysimääräinen soveltaminen taataan selvästi ja täsmällisesti.³⁰¹ Jäsenvaltioiden viranomaisilla on velvollisuus soveltaa ja tulkita kansallista oikeutta mahdollisimman pitkälle siten, että EU-direktiivien sanamuoto ja tavoite saavutetaan. Vaikka direktiivin tavoite tulee huomioida, ei sitä voida ulottaa niin pitkälle, että kansallisesta täytäntöönpanosta täysin riippumatta voitaisiin luoda velvollisuuksia yksityishenkilöille tai rikosoikeudellinen vastuu voisi syntyä tämän perusteella. Tästä huolimatta on kuitenkin mahdollista, että jäsenvaltio voi vedota direktiivin mukaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan yksityishenkilöä vastaan.³⁰²

Ratkaisussa *T Danmark* ja *Y Denmark Aps* pyrittiin vetoamaan ratkaisuun *Kofoed*, sillä Tanskassa ei ollut tapauksen aikaan vielä kansallisessa laissa implementoituna emo-tytäryhtiödirektiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaista säännöstä ja pääasian vastaajat vetosivat siihen, että direktiivissä säädetyt edut voidaan evätä, vain mikäli kansallisessa laissa on erillinen ja erityinen oikeusperusta. EU-tuomioistuin ei kuitenkaan näitä perusteluja hyväksynyt. Perusteluina tälle oli nimenomaisesti se, että etujen epäämisessä ei ole kyse vain siitä, että direktiivillä sellaisenaan luotaisiin velvoitteita yksityishenkilölle, vaan epääminen vastaa oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta.³⁰³

³⁰⁰ Asia C-321/05 *Kofoed*, kohdat 42 ja 44.

³⁰¹ Julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus asiassa C-321/05 *Hans Markus Kofoed*, kohta 62.

³⁰² Asia C-321/05 *Kofoed*, kohta 45.

³⁰³ Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohdat 84–86 ja 90.

Yksi hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista on pysyvyys, koska sekä verovelvollisten että veronsaajien näkökulmasta toiminnan suunnitteleminen edellyttää tietoa sekä verokohte-
lusta että verokertymistä tulevilta vuosilta³⁰⁴. Pysyvyys on vahvasti sidoksissa oikeusvar-
muuteen, sillä kun verojärjestelmä on pysyvä ja siihen on mahdollista luottaa siten, ettei
tulevat muutokset järjestelmään ole niin radikaaleja, että ne voisivat esimerkiksi horjuttaa
yrityksen toimintakykyä. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaate on vakiinnuttanut paik-
kansa sekä EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena, mutta myös verotuksen alalla. Periaat-
teen lisääntyvä oikeuskäytäntö turvaa oikeusvarmuutta myös tulevaisuuden lainsoveltami-
sen näkökulmasta, jolloin väärinkäytön kriteeristö on yksityisten tiedossa, jolloin sen sovel-
taminen ei johda kohtuuttomaan tilanteeseen, vaikka vero-oikeudellisissa ratkaisuisa peri-
aatteen soveltamisella on lähtökohtaisesti taloudellisia vaikutuksia.

6.2 Pääomien vapaa liikkuvuus

EU:n yksi tärkeimmistä tarkoituksista on toteuttaa yhteiset sisämarkkinat sekä varmistaa nii-
den toiminta³⁰⁵. SEUT:n 4 luvussa säädetään pääomista ja maksuista ja pääomien vapaata
liikkuvuutta sääntelevät 63–66 artiklat. SEUT 63 artiklan 1 kohdan mukaan:

1. Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pää-
omanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Poikkeuksena pääomien vapaaseen liikkuvuuteen on SEUT 65 artikla, jossa säädetään rajoi-
tuksista tähän perusvapauteen. SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdassa huomioidaan ve-
rotuksen näkökulmasta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus siten, että artikla 63 ei rajoita
jäsenvaltion oikeutta toteuttaa välttämättömiä toimenpiteitä, jotta estetään verotusta ja ra-
hoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien lakien ja asetusten rikkominen.

Sisämarkkinoiden perusvapauksien toteuttaminen edellyttää sitä, että vapaata liikkuvuutta
rajoittavat esteet tulee poistaa kaikkien jäsenvaltioiden väliltä. Verotuksen osalta tämä mer-
kitsee niiden esteiden poistamista, jotka jäsenvaltioiden verotus on luonut. Verotuksen ei

³⁰⁴ Tikka 2002, s. 1.

³⁰⁵ Knuutinen 2012, s. 47.

tule estää tai rajoittaa neljän perusvapauden liikkumista jäsenvaltiosta toiseen. Sisämarkkinoiden toiminnan takaaminen edellyttää jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön yhtenäistämistä.³⁰⁶

Verotus ei itsessään saa luoda esteitä yhdelle EU:n perusvapaudelle eli pääomien vapaalle liikkuvuudelle. Pääomien vapaata liikkuvuutta on kuitenkin mahdollista rajoittaa SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohta huomioiden, silloin kuin se on välttämätöntä esimerkiksi verolainsäädännön rikkomisen estämiseksi. Tämä poikkeus edellyttää tilannetta, jossa muutoin rikottaisiin lainsäädäntöä. Lisäksi säännöksessä on ilmaisu ”välttämättömät toimenpiteet”, joka viittaa siihen, että perusvapautta voi rajoittaa vain siinä määrin, kun se on tarpeellista päämäärän saavuttamiseksi.

EU-oikeuden mukaisesti veron kiertämiseksi ei voida pääasiallisesti katsoa järjestelyjä, joissa hyödynnetään EU:n perusvapauksia, kuten pääomien vapaata liikkuvuutta tai sijoittautumisvapautta. Tämä siitä huolimatta, että näiden vapauksien käyttäminen on johtanut veroilta välttymiseen.³⁰⁷

Pääomien vapaan liikkuvuuden suhteesta oikeuden väärinkäytön kieltoon kiteytyy edelleen oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen ilmaisu, jonka mukaan EU-oikeuteen ei tule vedota vilpillisesti. Periaatteen mukaisesti pääomien vapaata liikkuvuutta tulee voida rajoittaa, jos toimenpide, joka mahdollistaa pääoman liikkuvuuden perustuu keinotekoisuuteen.

6.3 Sijoittautumisvapaus

SEUT:n 2 luvun 49–55 artikkelit käsittelevät sijoittautumisoikeutta. SEUT 49 artiklan mukaan:

Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapautteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itse-

³⁰⁶ Helminen 2018, s. 31.

³⁰⁷ Knuutinen 2012, s. 54.

näistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

Rajoitukset jäsenvaltioiden kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle on kielletty. Tämä käsittää myös rajoitukset, joilla olisi mahdollista estää jäsenvaltioiden kansalaisia perustamasta sivuliikkeitä tai tytäryhtiöitä. Sijoittautumisvapauden kuuluu lisäksi myös oikeus harjoittaa itsenäistä ammattia sekä perustaa ja johtaa yrityksiä sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaisesti.³⁰⁸

Sijoittautumisvapauden kannalta merkityksellinen ratkaisu on *Cadbury Schweppes*, jossa EU-tuomioistuin ilmaisee kantansa siitä, millaisia ovat puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kieltämään veroa. Lisäksi merkitystä on sillä, mitä EU-tuomioistuin näistä järjestelyistä lausuu.³⁰⁹

Julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotuksessa esittämän kannan mukaan tytäryhtiön perustaminen toiseen jäsenvaltioon tarkoituksena hyödyntää toisessa jäsenvaltiossa voimassa olevaa edullisempaa verojärjestelmää, ei sellaisenaan tarkoita sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä, joka estäisi vetoamasta perusvapauksiin. Lisäksi oikeuskäytännön mukaan, kun sijoittautumisvapaudella tavoiteltu päämäärä saavutetaan, ei merkitystä ole syillä, joilla EU:n kansalainen tai yritys on päättänyt käyttää vapautta. Näillä syillä ei siis voi kyseenalaistaa sijoittautumisvapauden suojaa. Aikaisemman oikeuskäytännön perusteella voidaan siis päätellä, että määräysvallassa olevan tytäryhtiön harjoittaessa aitoa ja todellista toimintaa, ei perustamissopimukseen perustuvia oikeuksia voi kyseenalaistaa, huolimatta yhtiön perustamisista.³¹⁰

Sijoittautumisvapauden suhde oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteeseen tulee siis huomioida samalla tavalla kuin muutkin EU-oikeuden perusvapaudet, jonka mukaisesti perusvapauksien hyödyntämistä ei tule estää, ellei kyseessä oleva liiketoimi ole keinotekoinen, jolloin perusvapaudesta, kuten sijoittautumisoikeudesta huolimatta kyseinen toimenpide tulee saattaa verotuksen piiriin. Merkitykselliseksi perusteluissa nousee yhtiöiden harjoittama aito ja todellinen liiketoiminta.

³⁰⁸ Knuutinen 2012, s. 48.

³⁰⁹ Penttilä 2007, s. 332.

³¹⁰ Julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus asiassa C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohdat 40, 43 ja 49.

Sijoittautumisvapautta koskevat tapaukset liittyvät usein myös muihin perusvapauksiin, kuten pääoman ja palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen³¹¹. Esimerkiksi ratkaisussa *T Danmark* ja *Y Denmark Aps* ennakkoratkaisukysymyksessä EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi tuli kysymys siitä, että loukkaako Tanskan kansallinen oikeus perusvapauksia, kuten pääomien vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisoikeutta³¹².

Erilaiset kriteerit ja perusteet, joiden avulla veron kiertämistä on katsottu EU-oikeuden väärinkäytöksi eivät kuitenkaan aina ole samat kuin miten jäsenvaltiot arvioivat oman kansallisen verolainsäädännön kiertämistä. EU-tuomioistuimen pyrkimys on suojata perusvapauksien toteutuminen, ja kaikki kansallisen lainsäädännön näkökulmasta veronkiertona nähtävät asiat eivät ole välttämättä oikeuden väärinkäyttöä ja veron kiertämistä EU:n tarkoittamalla tavalla.³¹³

Esimerkkinä tällaisesta on sijoittautumisen aitouden arviointi, jolloin kansallisen katsantokannan mukaan sijoittautumisen toiseen valtioon tulee olla aidosti aitoa. Perusvapauksia ja niiden hyödyntämistä koskevasta näkökulmasta taas myös pienimuotoinen sijoittautuminen voi olla riittävää. Esimerkkinä toimet, joihin on puututtu väliyhteisölainsäädännön avulla, voidaan muun muassa kansallisten verokertymävaikutusten näkökulmasta katsoa olleen veron kiertämistä, mutta taas EU:n näkökulmasta väärinkäyttöä arvioidaan ensisijaisesti suhteessa EU:n tavoitteisiin, joista yksi on sijoittautumisvapaus.³¹⁴

³¹¹ Raitio – Tuominen 2020, s. 481.

³¹² Yhdistetyt asiat C-116/16 ja C-117/16 *T Danmark* ja *Y Denmark Aps*, kohta 67.

³¹³ Knuutinen 2020, s. 314.

³¹⁴ Knuutinen 2020, s. 314.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Verojärjestelmä on ominaisuuksiltaan hyvä silloin, kun se on tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Nämä kriteerit on otettava huomioon myös lainsäädäntöä sovellettaessa. Hyvässä verojärjestelmässä veron kiertäminen on tarpeetonta ja vaikeaa.³¹⁵

Kuvaus hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista osoittaa haastavuutensa toimivaa verojärjestelmää luotaessa, sillä jokainen veron määräämistä tai verottamatta jättämistä koskeva päätös vaikuttaa eri talouden toimijoihin. Verotusta ei voida täysin eriyttää politiikasta, ja erilaiset veropäätökset saavat aina vastaansa sekä puolustusta että kritiikkiä.

Tutkimuskysymykseni koskee oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen merkitystä erityisesti vero-oikeudessa ja sen tulkintavaikutusta EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tutkielma on osoittanut, että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on vahva asema EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena, joka ulottaa vaikutuksensa eri oikeudenaloihin. Vero-oikeuden alalla periaatetta on sovellettu vasta viime vuosikymmeninä, joten periaatteen sovellusvaikutus sanotulla alalla on suhteellisen tuoretta. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen hyödyntäminen lain tulkinnassa mahdollistaa sen, että oikeus verovapauteen voidaan hylätä, mikäli toiminnan tarkoitus on epäasiallinen.

Näkökulma, jonka mukaan eräät veronkiertämistä koskevat verosäännökset kodifioivat oikeuden väärinkäytön kiellon ja ovat eräänlaisia periaatteen sovellutuksia, on mielenkiintoinen. Veronkiertodirektiivin 6 artiklan mukainen yleinen veronkierron vastainen sääntö on esimerkki tällaisesta. Veronkiertodirektiivin säännös on implementoitu jäsenvaltioiden lainsäädäntöön, minkä lisäksi kansallisesta verolainsäädännöstämme löytyy myös muita oikeuden väärinkäytön kodifioivia säännöksiä. Tutkielmassa ilmeni kuitenkin, että huolimatta oikeuskirjallisuudessa esitetystä ajatuksesta väärinkäytön kiellon kodifioimisesta lainsäädäntöön, on oikeuden väärinkäytön kieltä EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena erillinen direktiiveissä ilmenevistä säännöksistä sekä näiden säännösten kansallisesta implementoinista. Periaate on primaarioikeuden asemassa ensisijainen johdettuun oikeuteen nähden.

Olennainen huomio on oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen erilainen asema EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena verrattuna kansallisen oikeuden mukaiseen oikeuden

³¹⁵ Torkkel 2020, s. 323–324.

väärinkäytön kiellon periaatteeseen. EU-oikeuden oikeuden väärinkäytön kiellon periaate suojaa tilanteissa, joissa nimenomaan EU-oikeutta yritetään käyttää väärin. Periaatteen suhde veronkiertoon on monitulkintainen, ja osittain määritelmiä käytetään jopa toistensa synonyymeina. On kuitenkin esitetty, että oikeuden väärinkäyttö toimii yläkäsitteenä ja ohjaa siten veronkiertämissäännösten tulkintaa.

Kuten laintulkinnassa yleisesti, oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltamisessa on olennaista selvittää, mikä on ollut kunkin EU-oikeuden säännöksen tavoite ja tarkoitus. Mikäli järjestely on ristiriidassa säännöksen tavoitteen kanssa, voi järjestelyn tulkita lähestyvän oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamiskynnystä. Itselle edullisimman verotuksellisen säännöksen hyödyntäminen on kuitenkin sallittua. Esimerkiksi verotuksellisesti edullisimman jäsenvaltion valinnan ja verojärjestelmän säännösten tarkoituksenvastaisen hyödyntämisen välillä on kuitenkin jännite, joka edellyttää, että järjestely ei perustu sen keinotekoisuuteen. Raja sallitun verosuunnittelun ja lainvastaisen veronkierron välillä on häilyvä, ja vero-oikeudellisissa ratkaisuisa kukin päätös perustuu tapauskohtaiseen arviointiin.

Tulkitessa EU-oikeutta on huomioitava primaari- ja sekundaarinormiston lisäksi EU-tuomioistuinten ratkaisujen merkitys oikeuslähteenä. Vaikka EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisuilla on tiukasti tulkiten sitovuus vain sitä pyytäneitä jäsenvaltion kansallista tuomioistuinta kohtaan, kuitenkin ennakkoratkaisun voidaan katsoa pitävän sisällään eurooppaoikeudellisen tulkintakannanoton, joka toimii sitovana oikeusohjeena tuomioistuinten ja muiden viranomaisten kesken, jotka soveltavat EU-oikeutta toiminnassaan.³¹⁶

Tutkielman aiheen valinnan taustalla olleet EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisut ovat lujittaneet oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen merkitystä välittömän verotuksen alueella. Olennaista tapauksissa on se, ettei EU-direktiivien veropetosten ja väärinkäytösten estämistä koskevia artikloja ollut tapauksen aikaan harmonisoitu osaksi kyseisen jäsenvaltion kansallista lainsäädäntöä. Tästä johtuen EU-tuomioistuin joutui ottamaan kantaa siihen, voiko direktiivin säännöstä soveltaa ilman kansallisessa laissa olevaa nimenomaista säännöstä. EU-tuomioistuin vahvisti, että huolimatta kansallisesta harmonisoinnista EU-oikeuden yleisenä oikeusperiaatteena oikeuden väärinkäytön kiello estää järjestelyt, jos ne tarkoittaisivat EU-oikeuden väärinkäyttöä.

³¹⁶ Raitio 2013, s. 234.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on periaatteen soveltamiselle luotu kriteeristö, jonka perusteella järjestelyt voidaan katsoa oikeuden väärinkäytöksi. Oikeuden väärinkäytön toteamisen edellytyksenä on sekä objektiivinen että subjektiivinen edellytys. Oikeuskäytännössä luodut kriteerit ja tunnusmerkistökijät helpottavat tulkintaa siitä, minkälainen toiminta on veroteknisesti sallittua ja mikä ei.

Se, että oikeuden väärinkäytön määritelmää tai soveltamisalaa ei ole kirjoitettu lakiin aiheuttaa aina oikeusvarmuuden näkökulmasta riskin. Periaatteen soveltaminen on viime kädessä aina lainsoveltajan tulkinta yksittäistapauksesta ja se, että periaatetta ei löydy laista vahvistaa oikeuskäytännön asemaa periaatteen tulkinnassa. Oikeuden väärinkäytön kiellosta on säädetty EIS:n 17 artiklassa ja EU:n perusoikeuskirjan 54 artiklassa, mutta vero-oikeudellisissa ratkaisuissa ei ole tukeuduttu näihin säännöksiin. Periaatteen taustalla on ajatus estää sellaiset järjestelyt, jotka eivät pohjaudu mihinkään taloudelliseen tosiseikkaan tarkoituksena EU-oikeuden väärinkäyttö. Ei olisi tarkoituksenmukaista suojella sellaista toimintaa, jonka pääasiallinen pyrkimys on väärinkäyttää EU-oikeutta.

Oikeusvarmuutta edistää selkeät rajat sille, milloin toiminta ja järjestelyt ylittävät laillisen verosuunnittelun rajat. Rajanveto ei ole yksinkertaista, sillä erilaiset järjestelyt yrityksissä ovat tavallisia ja toisinaan myös hyvin monimutkaisia. Järjestelyiden monimutkaisuus taas vaikeuttaa veroviranomaisten kykyä havaita toiminnan taloudellinen tarkoitus, joka vaikeuttaa järjestelyn tunnistamista oikeuden väärinkäytöksi.

Verotuksessa tosiasiallisen edunsaajan määritelmä on olennainen oikeuden väärinkäyttötilanteiden tunnistamisessa. Määritelmää on kiinnostava tarkastella rinnakkain neljännen rahanpesudirektiivin tosiasiallista edunsaajaa ja omistajaa koskevien määritelmien kanssa, koska erilaiset verorikokset ovat EU:ssa katsottu usein osana rahanpesun esirikoksia. Näin ollen vero-oikeudellisen määritelmän voidaan katsoa kytkeytyvän vahvasti rahanpesudirektiivin mukaiseen määritelmään, ja siten myös rahanpesuun ja terrorismin rahoitukseen. Tosiasiallisen edunsaajan määritelmä esiintyy joissakin vero-oikeudellisissa direktiiveissä, kuten korko-rojaltidirektiivissä, kun taas muut direktiivit, kuten emo-tytäryhtiödirektiivi ei sisällä tätä käsitettä. Verosopimusten taustalla oleva OECD:n malliverosopimus sisältää myös viittauksia tosiasialliseen edunsaajaan, mikä tekee määritelmästä moninaisen. Tosiasiallisen edunsaajan määritelmän taustalla oleva pyrkimys on kuitenkin sekä vero-oikeudessa että

neljännessä rahanpesudirektiivissä tunnistaa yritysten oikeat omistajat, jotta ne eivät piiloudu yritysrakenteiden taakse ja täten mahdollista erilaista rikollisuutta tai vero-oikeudessa veronkiertoa.

Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen soveltaminen vero-oikeudessa on avannut uusia mahdollisuuksia jatkotutkimukselle. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta löytyy jo olemassa olevaa vero-oikeudellista tutkimusta, mutta etenkin veronkierron näkökulmasta periaatteen soveltaminen tutkimuskysymyksissä on näkynyt siten, että pääpainotus on veronkierrossa ja väärinkäytön kiellon periaatetta vain sivutaan. Veronkierto on aiheena laaja ja otollinen tutkimukselle ja etenkin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen kehittyminen oikeuskäytännössä voi ohjata sen soveltamista tulevaisuudessa. Mielenkiintoista olisi tietää, kuinka paljon veroviranomaisten välisessä tiedonvaihdossa paljastuu erilaisia vero-oikeuden väärinkäyttötilanteita. Lisäksi EU:n seuraamuksena väärinkäyttöön on lähtökohtaisesti ollut tilanteen palauttaminen väärinkäyttöä edeltävään oikeustilaan. Olisi merkittävä selvittää, onko seuraamus riittävän ankara estämään oikeuden väärinkäyttötilanteita. Rikosoikeudellisen seuraamuksen puute voi toisinaan kannustaa kiinnijäämisen riskillä toteuttamaan erilaisia järjestelyjä, jotka hipovat sallitun ja kielletyn toiminnan välistä rajaa.

Pandoran paperit -tietovuodon jälkeen Euroopan parlamentti on todennut, että entistä tiukemmilla säännöillä ei ole todellista merkitystä, mikäli nykyjärjestelmä ei toimi kunnolla. Lisäksi kansallisten viranomaisten tulee tehdä enemmän alan yhteistyötä kaikkialla EU:ssa. Vaaditut toimet edellyttävät lisäresursseja sekä hyvää tahtoa.³¹⁷

Verotuksen merkitys osana hyvinvointiyhteiskunnan ylläpitoa ja rahoitusta on merkittävä tekijä tarkastellessa veronkierron vaikutusta yhteiskuntaan. Kansalaisten luotto verojärjestelmään edellyttää sitä, että verotus perustuu objektiivisiin perusteisiin, jolloin verottamisen kriteerit ovat jokaisen saatavilla. Verojärjestelmä mahdollistaa verosuunnittelun, mutta epäreilun veronkierron kitkeminen on tärkeä tehtävä lainsäädännössä. Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella on tässä tärkeä tehtävä, sillä se on mahdollistanut väärinkäyttöksiin puuttumisen jopa silloin, kun lainsäädännön tasolla ei ole löytynyt väärinkäyttöä estävää säännöstä. On kaikkien EU:n jäsenvaltioiden etu, kun EU-oikeutta ei voi käyttää vastoin sen

³¹⁷ Euroopan parlamentin lehdistötiedote 21.10.2022, Kohta: Lisätietoa tosiasiallisista edunsaajista, sääntöjen soveltamisesta.

tarkoitusta ja EU:n tulee myös jatkossa kiinnittää enenevässä määrin huomiota tämän torjumiseen.