

Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva oikeusvertaileva tarkastelu

ASIASANAT: vero-oikeus, tuloverotus, veron kiertäminen, oikeusvertailu, tutkimusmenetelmät

1. Johdanto

Veron kiertäminen tutkimuskohteena on ollut pitkään suosittu aihe, joka yhä edelleen kiinnostaa vero-oikeuden tutkijoita. Tutkimusaihe on haasteellinen sekä teoreettisesti että käytännöllisesti. Veron kiertämisestä ei oikeastaan pystytty tyhjentävästi edes määrittelemään, vaikkakin siihen puuttumiseksi jonkinlainen tunnusmerkistö on eri valtioiden verolainsäädännöissä oleviin yleislausekkeisiin¹ toki tullut sisällyttää. Käytännössä veron kiertämisestä kertovat parhaiten ne oikeustapaukset, joissa on otettu kantaa hyväksyttävän verosuunnittelun ja ei-hyväksyttävän veron kiertämisen rajanvetoon.

Veron kiertämisestä puhuttaessa on syytä erottaa termin yleinen ja legaalitekninen käyttöyhteys.² Yleisen määrittelyn näkökulmasta veron kiertämisellä voidaan viitata moniin erilaisiin toimiin, joilla pyritään välttelemään verotusta ja joita sitten jälkikäteen voidaan arvioida myös varsinaisten veron kiertämistä koskevien normien valossa. Toiseksi voidaan puhua veron kiertämisen *legaaliteknisestä*, lakisidonnaisesta käyttöyhteydestä, jolloin nimenomaan jälkikäteisesti arvioiden jokin toimi lain (tai oikeuskäytännön) nojalla katsotaan veron kiertämiseksi, tai ainakin esitetään oikeudellinen vaatimus siitä, että jokin toimi tulisi jonkin veron kiertämistä koskevan normin valossa sellaiseksi katsoa. Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML, myös verotusmenettelylaki) 28 §:ssä termiä käytetään tässä merkityksessä: toimet, joihin puututaan tämän yleislausekkeen nojalla, niiden täyttäessä lainkohdassa kuvatun tunnusmerkistön, ovat veron kiertämistä.³

* Reijo Knuutinen, OTT, professori, Turun yliopisto.

1. Engl. general anti-avoidance rule (GAAR).

2. Ks. Reijo Knuutinen, Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent 2020 (Knuutinen 2020a), s. 31–33 viittauksineen.

3. Veron kiertämisenä voidaan pitää myös sellaisia välimuototapauksia, joissa tavoiteltujen etujen epäminen on tapahtunut aineellisen verolainsäädännön tavanomaisella eli normaalitulkinnalla.

Tässä artikkelissani, joka koskee veron kiertämistä (tai siihen puuttumista) vero-oikeudellisena *tutkimuskohteena*, viittaan veron kiertämisellä ensisijaisesti käsitteen legaalis-tekniseen merkitykseen.⁴ Tarkastelen oikeusvertailevasti, minkälaisia kysymyksenasetteluja tutkimukset ovat sisältäneet, millä lähestymistavoilla tai tutkimusmenetelmillä aihetta on tutkittu, ja minkälaisia tutkimussuuntauksia aiheen suhteen on vertailuvaltioissa muodostunut.⁵ Vertailuvaltioina Suomen ohella ovat Saksa ja Ruotsi.

Vaikka veron kiertämisellä eri valtioissa on ollut paljon yhteisiä piirteitä, on valtioiden suhtautuminen tarkasteltavaan ilmiöön vaihdellut, mikä on näkynyt esimerkiksi siinä, millä tavoin ja missä historiallisessa vaiheessa veron kiertämiseen on sitä koskevalla yleislausekkeella puututtu. Keinot puuttumiseen ovat myös vaihdelleet riippuen siitä, minkälainen traditio valtiossa on ollut lain-säädäntötekniikan ja oikeudellisen tulkinnan vapausasteiden suhteen. Toisaalta veron kiertämistä koskeva tutkimus on vastaavasti ollut osaltaan vaikuttamassa näihin mainittuihin valtiokohtaisiin ominaispiirteisiin, niin lakien säätämisen kuin niiden tulkinnan tasolla.

2. Veron kiertäminen, oikeudellisen tutkimuksen metodit ja tutkimus vertailuvaltioissa

Veron kiertämisen ilmiön tutkiminen saattaa olla mahdollista kaikilla oikeudellisen tutkimuksen eri metodeilla. Johtuen verolainsäädäntöjen erilaisesta kehityksestä myös veron kiertämisen ilmiötä koskevat tutkimukselliset painotukset ja suuntaukset eroavat valtioiden välillä. Yleislausekkeen säätäneessä valtiossa päähuomio on varmaankin sen soveltamiskäytännössä ja -kriteereissä (lainopillinen tutkimus),⁶ kun taas valtiossa, jossa sitä ei ole tai ole ollut, sen säätämisen tarpeellisuutta ja mahdollisia vaikutuksia on arvioitu ja punnittu (veropoliittinen

Ks. esim. KHO 2016:71 ja vrt. tapaukseen KHO 2016:72. Sääntelyn tasolla veron kiertäminen voidaan ymmärtää näin ollen siten, että sillä tarkoitetaan yleislausekkeen ohella myös muita säännöksiä, joiden veropoliittisena tarkoitusperänä on ollut verolainsäädännön tarkoituksen vastaisten väärinkäytösten estäminen. Ks. myös Matti Urpilainen, Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton Kustannus 2012, s. 151.

4. Tarkastelu koskee ensisijaisesti tuloverotusta.

5. Olen eräitä tämän kirjoituksen teemoja käsitellyt myös mm. väitöskirjassani Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009 sekä artikkelissani Veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden historiallinen kehitys, soveltamisedellytykset ja soveltamisen pidäkkeet eräiden valtioiden kansallisessa vero-oikeudessa. Lakimies 1/2020 (Knuutinen 2020b), s. 28–54.

6. Lainopillisessa tutkimuksessa voidaan edelleen tehdä eroa teoreettisen ja käytännöllisen haaran välillä. Ks. ja vrt. Kaarlo Tuori, Kriittinen oikeuspositivismi. WSOY 2000, s. 303, jossa hän jakaa

tutkimus). Molemmissa tapauksissa oikeudellisessa tutkimuksessa tulee kuitenkin varsin pian eteen ilmiöön liittyvät syvemmät kysymykset, koskien esimerkiksi oikeudellista tulkintaa ja argumentaatiota, tai erilaisia oikeusnormityyppejä ja niiden välisiä suhteita (oikeusteoria). Kaikissa näissä lähestymistavoissa voidaan edelleen hyödyntää oikeusvertailua, mikä onkin ollut veron kiertämistä koskevissa tutkimuksissa yleistä. Oikeusjärjestelmien tasoilla tutkimus voi sijoittua joko kansalliseen, ylikansalliseen (EU-vero-oikeus) tai kansainväliseen (verosopimusoikeus) kontekstiin.

Veron kiertämisen ilmiö on ihanteellinen aihe *oikeusvertailevalle* lähestymistavalle. Aineellinen verolainsäädäntö voi erota suurestikin eri valtioiden välillä, mutta monet veron kiertämisen tyyppitilanteet⁷ kuten myös lähestymistavat veron kiertämiseen puuttumiseksi ovat varsin samankaltaisia eri valtioissa. Veron kiertämisestä onkin tehty useita väitöskirjoja ja muita tutkimuksia, jossa oikeusvertailu on keskeisessä roolissa. Aihe on otollinen vertailulle riippumatta siitä, onko tutkimuksen päämetodi lainopillinen, veropoliittinen vai oikeusteoreettinen.

Kari S. Tikan väitöskirja ”Veron minimoinnista”⁸ sisälsi suhteellisen laajan oikeusvertailevan jakson, minkä lisäksi Suomessa veron kiertämisen teemaa koskevaa oikeusvertailua sisältyy laajemmin myös omaan väitöskirjaani.⁹ Ruotsissa Dag Helmers väitteli jo vuonna 1956 kirjallaan ”Kringående av skattelag”.¹⁰ Tuohon aikaan Ruotsissa vasta pohdittiin yleislausekkeen tarpeellisuutta, mihin Helmers toi oman kontribuutionsa laajan oikeusvertailun sisältävällä tutkimuksellaan. Ulrika Rosander julkaisi vuonna 2007 väitöskirjansa ”Generalklausul mot skatteflykt”.¹¹ Myös tämä päämetodiltaan lainopillinen väitöskirja sisälsi laajan oikeusvertailun, joissa ensisijaisina vertailuvaltioina Ruotsiin nähden olivat Saksa ja Kanada. Jossain määrin oikeusvertailua sisälsi myös Anders Hultqvistin väitöskirja ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, joka pääasiassa keskittyi lainopillisiin ja oikeusteoreettisiin kysymyksiin.¹² Saksassa veron kiertämistä koskevia väitöskirjoja ja muita tutkimuksia on tehty luonnollisestikin

modernin oikeuden oikeustieteen tulkintalainoppiin, teoreettiseen lainoppiin, oikeusteoriaan ja oikeusfilosofiaan.

7. Tuloverotuksen osalta tapaukset ovat voineet koskea esimerkiksi keinotekoisesti luotuja tappioita, tai monivaiheisiin järjestelyihin lisättyjä yksittäisiä vaiheita vain veroetujen tavoittelemiseksi.

8. Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Helsingin yliopisto 1972.

9. Knuutinen 2009.

10. Kringående av skattelag. Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt. Almqvist & Wiksell 1956.

11. JIBS Dissertation Series, 2007. Kuten hän (s. 11) tutkimukseensa valitsemiaan vertailuvaltioita perustellessaan toteaa, olisi Suomi ollut ilman kielellisiä vaikeuksia erinomainen valinta oikeusvertailuun.

12. Juristförlaget 1995.

huomattavasti suurempi määrä, eikä laajan tuotannon esitleminen ole tämän artikkelin puitteissa mahdollista. Esimerkkeinä erityisesti oikeusvertailua sisältävistä tutkimuksista voidaan mainita *Karsten Nevermannin* väitöskirja ”Justiz und Steuerumgehung: Ein kritischer Vergleich der Haltung der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung in Großbritannien und Deutschland”¹³ sekä *Markus Seilerin* väitöskirja ”GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU”¹⁴.

Tässä artikkelissa kysymys ei ole kuitenkaan niinkään veron kiertämisen ilmiön tutkimuksesta lainopillisesta, veropoliittisesta tai oikeusteoreettisesta näkökulmasta, vaan ”tutkimuksen tutkimuksesta”, eli veron kiertämisen tutkimuksen tarkastelusta oikeusvertailevasti.¹⁵ Kuten edellä jo todettiin, tarkastelen tutkimuksissa omaksuttuja näkökulmia ja kysymyksenasetteluita, metodologisia valintoja sekä vertailtavissa valtioissa muodostuneita tutkimussuuntauksia. Metodologiset valinnat ovat usein luonnollista seurausta siitä, minkälaisesta lähtökohtatilanteesta jotakin ilmiötä tutkitaan ja minkälainen on tiedonintressi tutkittavaan ilmiöön nähden. Lähtökohtatilanne vertailuvaltioissa on ollut erilainen johtuen muun muassa siitä, että valtiot ovat päätyneet yleislausekkeen säätämiseen eri aikoihin.

3. Saksa

3.1. Yleislauseke ja taloudellinen katsantotapa

Vertailtavissa valtioissa veron kiertämistä koskeva yleislauseke on ollut pisimpään voimassa Saksassa, joten on perusteltua aloittaa tarkastelu siitä. Saksassa yleislauseke on ollut osa verojärjestelmää jo yli vuosisadan ajan. Vuonna 1919 voimaan tulleen yleisen verolain¹⁶ § 5 sisältämän yleislausekkeen itsenäinen merkitys jäi kuitenkin käytännössä vähäiseksi, sillä samanaikaisesti lakiin oli sisällytetty myös säännös koskien niin sanottua taloudellista katsantotapaa (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).¹⁷ Yleislausekkeen sijaan monet verotapaukset ratkaistiin varsinkin sotien välisenä aikana tällä erityisellä tulkintatavalla. Taloudellinen

13. Duncker & Humblot 1994.

14. Linde 2016.

15. Sitä, millä tavoin ja mistä metodologisista lähtökohdista veron kiertämistä on ensisijaisesti Suomessa tutkittu, käsittelee myös Janne Aar lukemassaan ”Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen”. Oikeustiede–Jurisprudentia LI:2018. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2018, s. 5–82.

16. Reichsabgabenordnung (RAO).

17. ”Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.” § 4 RAO (myöhemmin § 9 RAO)

katsantotapa merkitsi jonkin asteista irtiottoa yksityisoikeudellisista käsitteistä ja luokitteluista: yksityisoikeudellinen käsiteydin sai taloudellisen katsantotavan mahdollistavan vapaan tulkinnan myötä vero-oikeudellisessa yhteydessä itsenäisen vero-oikeudellistaloudellisen sisältönsä.¹⁸ Tämän myötä tulkinta saattoi mennä lain sanamuodon ulkopuolelle.¹⁹

Toisen maailmansodan jälkeisinä vuosina ylin veroasioita käsittelevä tuomioistuin *Bundesfinanzhof* alkoi kuitenkin korostaa jälleen oikeudellisen järjestelmän koherenssia ja sidonnaisuutta yksityisoikeuteen vero-oikeudellisessa tulkinnassaan.²⁰ Tasapainon hakeminen vero-oikeuden ja yksityisoikeuden väliseen sidonnaisuuteen onkin ollut Saksan vero-oikeustieteessä yksi keskeisimmistä kysymyksistä.

Yleinen verolaki uusittiin vuonna 1977,²¹ jolloin taloudellinen katsantotapa säännöksenä jäi laista pois. Muutoksen jälkeen yleislausekkeen itsenäinen merkitys verotus- ja oikeuskäytännössä korostui. Taloudellisen katsantotapa oli kuitenkin jättänyt saksalaiseen tulkintaperinteeseen ja oikeudelliseen ajatteluun pysyviä jälkiä. Vaikka tämä erityinen tulkintatapa ei varsinaisesti ole enää sallittu, niin yhä edelleen useat oikeustieteilijät ovat sitä tukemassa, erityisenä vero-oikeudellisena, taloudellista sisältöä korostavana tulkintatapana.²² Oikeustieteessä ei tosin koskaan päästy yksimielisyyteen siitä, mitä taloudellinen katsantotapa varsinaisesti tarkoitti. *Klaus Tipken* mukaan tulkinta taloudellista katsantotapaa käyttäen ei ole varsinaisesti oma erityinen metodinsa, vaan kysymys on normin taloudelliseen tarkoitukseen orientoituneesta teleologisen tulkinnan muodosta.²³

Vaikka yleislauseke on ollut Saksassa osa verojärjestelmää jo pitkään, niin kuvastusta taustatilanteesta johtuen veron kiertämistä koskevassa tutkimuksessa-kin kiinnostus on kohdistunut vero-oikeuden *tulkinnan yleisempiin kysymyksiin*, kuten yksityisoikeuden ja vero-oikeuden suhteeseen (vero-oikeuden autonomisuus) tai analogisen tulkinnan mahdollisuuksiin ja rajoihin. Vero-oikeuden

1931, vuodesta 1934 alkaen § 1 II Steueranpassungsgesetz). Ks. taloudellista katsantotavasta Knuutinen 2009, s. 318–324.

18. Ks. tästä Klaus Tipke: *Die Steuerrechtsordnung* (Band III). Verlag Dr. Otto Schmidt 1993, s. 1285–1287.

19. Christine Osterloh-Konrad – Wolfgang Schön, Germany, s. 95–124 teoksessa *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* (Fourth Edition). Wolters Kluwer 2020, s. 112.

20. Tipke 1993, s. 1288. Ks. Ekkehart Reimer, Germany, s. 343–384 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. IBFD 2017, s. 345–346, jonka mukaan yhtenä syynä yleislausekkeen pidättäytyvämpään käyttöön sotien jälkeen oli kansallissosialismin aikakausi: tuomioistuimissa oli yleislausekkeeseen nojautuen tehty ratkaisuja ideologia-pohjaisesti tai vastauksena poliittisiin odotuksiin.

21. Abgabeordnung (AO).

22. Ks. Osterloh-Konrad – Schön 2020, s. 112 ja 120.

23. Ks. Tipke 1993, s. 1284: "[...] Auslegung im Sinne 'wirtschaftlicher Betrachtungsweise' [...] ist keine besondere Methode, sondern eine sich am wirtschaftlichen Normzweck orientierende teleologische Interpretation".

autonomisuus on ollut Saksassa kysymys, joka on puhututtanut vuosikymmeniä, ellei jopa aina 1920-luvulta alkaen.²⁴ Oikeustieteilijät alkoivat laajamittaisemmin tarkastelemaan yleislausekkeeseen liittyviä teoreettisia ja metodologisia kysymyksiä kriittisesti vasta 1970-luvulta alkaen.²⁵

3.2. Positivistit ja antipositivistit

Saksalaisen vero-oikeudellisen tutkimuksen ja keskustelun yksi hallitseva piirre on ollut polarisoituminen lain sanamuotoa painottaviin positivisteihin ja lain tarkoitusta painottaviin antipositivisteihin. Tämä on näkynyt erityisesti suhtautumisessa oikeudelliseen tulkintaan: halutaanko säännösten tulkinnassa sitoutua termien yksityisoikeudelliseen merkitykseen, vai sallia itsenäinen ja siten joustavampi vero-oikeudellinen merkityssisältö ja tulkinta. Näkemyserot ovat koskeneet myös analogian käytön sallittavuutta tai sitä, minkälaisissa tilanteissa veronkiertonormeja voidaan soveltaa.

Positivistista ajatussuuntausta on edustanut esimerkiksi *Werner Flume*. Hänen mukaansa verotus on mitä suurimmassa määrin tahdonvaltaista, positivistiseen oikeuteen perustuvaa. Verolaissa ei voi olla niin sanotusti aukkoa, koska ei ole sellaista tilannetta, jossa muutoin kuin vain lain johdosta tulisi verottaa.²⁶ Lain analoginen soveltaminen torjutaan: *“Für eine steuerverschärfende Analogie ist im Steuerrecht so wenig Raum wie im Strafrecht.”*²⁷

Toiset oikeustieteilijät kuten *Klaus Tipke* sitä vastoin katsovat, että laki ja oikeus, *Gesetz und Recht*, eivät voi oikeusvaltiossa olla ristiriidassa keskenään. Lakien tehtävänä ei ole vain oikeusvarmuuden (*Rechtssicherheit*), vaan myös oikeudenmukaisuuden (*Gerechtigkeit*) lisääminen verotuksessa. Oikeusvaltioajatuksessa on siten sekä formaali että materiaalin puolensa.²⁸ Vero-oikeudessa

24. Ks. Wolfgang Schön, *Interpretation of Tax Statutes in Germany*, s. 69–79 teoksessa Klaus Vogel (ed), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*. Kluwer 1998, s. 71. Schön nimeää aikaisemman vaiheen osalta yksityisoikeudellisen sidonnaisuuden puolustajaksi Albert Hanselin, autonomisen linjan kannattajaksi puolestaan Enno Beckerin, joka oli keskeisessä roolissa yleisen verolain valmistelun osalta. Myöhemmin vero-oikeuden itsenäisyyden ”vapautusliikettä” on Schönin mukaan johtanut Klaus Tipke.

25. Seiler 2016, s. 12.

26. Ks. Werner Flume: *Der gesetzliche Steuerbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis*. *Steuerberater-Jahrbuch 1967/68*. Verlag Dr. Otto Schmidt 1968, s. 63–94, 65–68.

27. Werner Flume: *Steuerrechtsprechung und Steuerrecht*. *Steuerberater-Jahrbuch 1985/86*. Verlag Dr. Otto Schmidt 1986, s. 277–310, 297.

28. Ks. Klaus Tipke – Joachim Lang, *Steuerrecht* (20. völlig überarbeitete Auflage). Verlag Dr. Otto Schmidt 2010, s. 78 ja 107 (§ 4 Rz. 51 ja 150). Ks. myös Klaus Tipke, *An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung*. *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*. Verlag Dr. Otto Schmidt 1973, s. 509–532, 512: ”[...] so hat auch die steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt im besonderen zwei Wurzeln: eine demokratische und eine rechtsstaatliche.” Tätä ajatussuuntaa arvioi kriittisesti Flume 1986, s. 282–284, ks. esim. s. 283:

oikeusvaltion formaalin puolen perustavoitteesta eli oikeusvarmuudesta vastaa ennen kaikkea legaliteettiperiaate, joka konkretisoituu verolakien täsmällisyysvaatimuksena tai takautuvan verolainsäädännön kieltona. Oikeusvaltioajatus ei kuitenkaan tyhjenny vain tähän formaaliin puoleensa, eikä se siten ole esimerkiksi aukkojen täyttämisen esteenä puutteellisten säädösmuotoilujen yhteydessä tai analogisen tulkinnan esteenä, jotta säännöksiä voitaisiin käyttää niiden tarkoituksen edellyttämällä tavalla.²⁹ Oikeusvaltioajatuksen materiaalin puoli merkitsee oikeudenmukaisuuden toteutumista.³⁰

Veron kiertämiseen liittyvät teoreettiset pohdinnat saivat tuulta alleen erityisesti 1970-luvulta eteenpäin.³¹ Koulukuntaakohtaiset näkemyserot ovat liittyneet yleislausekkeen oikeusteoreettiseen asemaan. *Innentheorien* kannattajat ovat kieltäneet yleislausekkeen materiaallisen merkityksen: yleislauseke on nähty vain esimerkkinä aineellisten verosäännösten vapaammasta, lain tarkoitusta painottavasta teleologisesta tulkintatavasta. Koska yleislausekkeella ei teleologisen tulkinnan apunormina ole itsenäistä merkitystä, niin väärinkäyttöä koskevalla arvioinnillakaan ei ole tulkinnassa varsinaisesti merkitystä.³² *Außertheorien* kannattajat sitä vastoin korostavat yleislausekkeen itsenäistä relevanssia: esimerkiksi analoginen tulkinta ei olisi mahdollista ilman yleislausekkeen antamaa valtuutusta.³³ Kuten jäljempänä todetaan, vastaavaa keskustelua on käyty myös suomalaisessa vero-oikeustieteessä erityisesti 1960- ja 1970-luvulla. Analyytinen tutkimushaara katsoi, että yleislausekkeella ei ollut oikeastaan itsenäistä merkitystä, ja tarkasteli sitä lähinnä vain siviilioikeudellisten pätemättömyysoppien valossa.

3.3. Yleislausekkeeseen tehdyt muutokset

Toisin kuin Suomessa, jossa yleislausekkeen teksti on ollut käytännöllisesti katsoen koko sen olemassaolon ajan samanlainen, on Saksan yleislausekkeen tekstiin tehty vuosien varrella useita muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut vaikuttaa sen soveltamisrajoihin. Muutokset kertovat osaltaan pyrkimyksestä ennen kaikkea oikeusjärjestyksen normien loogiseen ristiriidattomuuteen, mutta myös laajemmin koko oikeusjärjestelmän sisällölliseen johdonmukaisuuteen. Tällaiset pyrkimykset ovat havaittavissa esimerkiksi siinä, millä tavoin on pyritty

”Nun, dies alles sind rhetorische Phrasen, die mit dem Rechtsprobleme der positivistischen Natur des Steuerrechts nichts zu tun haben.”

29. Tipke – Lang 2010, s. 79 (§ 4 Rz. 53).

30. Ks. tästä Tipke – Lang 2010, s. 79–82 (§ 4 Rz. 60–67).

31. Ks. esim. Wolfgang Gassner, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Wirtschaftsverlag Orac, 1972.

32. Ks. Seiler 2016, s. 28.

33. Ks. Tipke 1993, s. 1326–1327. Ks. Seiler 2016, s. 32, jonka mukaan analogisen tulkinnan mahdollisuuden hyväksymisessä on ehkä konkreettisin koulukuntien välinen ero.

ratkaisemaan kiistanalaista kysymystä veron kiertämisestä koskevien erityisten ja yleisten normien suhteesta.

Tuomioistuimet ovat huomattavasti useammin hylänneet kuin hyväksyneet verohallinnon vaatimukset yleislausekkeen soveltamisesta. Etenkin *Bundesfinanzhof* on toiminut soveltamista rajoittavana vastavoimana. Tämä ylin tuomioistuin on ollut usein *lex specialis* -tulkinnan kannalla, kun taas Saksan valtionvarainministeriöllä ja liittovaltion verohallinnolla on ollut yleislausekkeen ja erityissäännösten suhdetta koskevaan kysymyksen erilainen suhtautuminen. Mitä haluttomampia tuomarit ovat olleet yleislausekkeeseen nojautumisessa, sitä enemmän on tarvittu erityissäännöksiä, mikä on käytännössä edelleen kaventanut yleislausekkeen soveltamisalaa.³⁴

Lainsäädännöllisesti asiaan on pyritty vaikuttamaan lisäämällä vuonna 2001 yleislausekkeeseen toinen kappale, jotta suhde erityissäännöksiin tulisi selväksi. Lisäyksellä haluttiin mahdollistaa yleislausekkeen käyttö myös niissä tilanteissa, joissa jonkin erityisen veronkiertonormin soveltaminen voi tulla kyseeseen. Oikeustila asiassa ei kuitenkaan varsinaisesti muuttunut: sekä oikeuskäytännössä että oikeuskirjallisuudessa katsottiin edelleen, että jos jokin toimi läpäisee veron kiertämistä koskevan erityislainsäädännön testin, ei asiaa enää tämän jälkeen tule arvioida yleislausekkeen valossa.³⁵

Vuonna 2008 yleislausekkeen tekstiä jälleen uudistettiin.³⁶ Valmisteluvaiheessa tavoitteena näyttää alun perin olleen yleislausekkeen vahvistaminen, sen soveltamisalaa laajentamalla. Joidenkin näkemysten mukaan tuomioistuinten tulkinta oli nimittäin ollut turhan verovelvollisyysoikeuksista, mihin haluttiin muutosta.³⁷ Tarvetta säännöstekstin täsmentämiseen katsottiin olevan myös siitä syystä, että *Bundesfinanzhof* ei ole ollut yksimielinen muun muassa niin sanotun subjektiivisen tarkoituksen kriteerin merkityksestä.³⁸ Uudessa muotoilussa veron kiertämisen oikeudellinen määritelmä ja lausekkeen soveltamisedellytykset esitettiin eksplisiittisesti tekstissä, minkä lisäksi siitä poistettiin yleisen ja erityisten normien suhdetta koskeva, vuonna 2001 lisätty kappale. Soveltamisedellytysten kodifioimisella pyrittiin vastaamaan oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta koskevaan kritiikkiin.³⁹

34. Reimer 2017, s. 345–348; Gerhard Kraft, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: Germany (Cahiers 103a). Sdu 2018, s. 339–358, 340.

35. Ks. tästä Palm 2012, s. 178–181.

36. Ks. tästä Knuutinen 2020b, s. 33.

37. Wolfgang Kessler – Rolf Eicke, Germany’s New GAAR – ‘Generally Accepted Antiabuse Rule’? Tax Notes International 2008, s. 151–153; Ulrich Palm, Germany, s. 149–191 teoksessa Karen B. Brown (ed), A Comparative look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Springer 2012, s. 176.

38. Palm 2012, s. 167–168.

39. Ks. Drucksache 16/6290 (4.9.2007), s. 80–81. Ks. oikeustieteen esittämästä kritiikistä myös Palm 2012, s. 177.

Yleislauseke ja sen kehittäminen ei ole kuitenkaan yksinkertainen asia. Kriittikkiä tutkijoilta kuten myös käytännön toimijoilta tuli vuoden 2008 muutoksen valmisteluvaiheessa, mikä sitten osaltaan vaikutti siihen, että muutokset jäivät melko vähäisiksi. Toisaalta kritiikkiä on tullut tästäkin, eli siitä, että lainsäätäjä ei onnistunut kaikissa asetetuissa tavoitteissaan.⁴⁰ Yhtenä pyrkimyksenä oli painopisteen siirtäminen oikeuskäytäntöpohjaisesta veron kiertämisen määrittelystä ja rajanvedosta lakisidonnaisempaan suuntaan.⁴¹ Käytännössä muutokset eivät tässä suhteessa olleet merkittäviä, sillä uusitut määrittelyt ja soveltamiskriteerit vastasivat varsin pitkälle oikeuskäytännössä vakiintuneita kriteereitä.⁴²

3.4. Kokoavasti

Lähestymistavoiltaan erilaista veron kiertämistä koskevaa tai siihen liittyvää tutkimusta löytyy Saksasta valtavasti, useiden vuosikymmenten ajalta. Veron kiertämistä koskevia kysymyksiä on erityisesti lainopillisesta näkökulmasta tarkasteltu myös useissa tuloverotusta koskevissa kommentaareissa. Aihepiirin tutkimus on operoinut kaikilla tasoilla. Vero-oikeudellinen tutkimus on keskittynyt teoreettisiin kysymyksiin, lainopillisiin kysymyksiin ja osallistunut myös veropoliittisiin keskusteluihin siinä, miten yleislausekkeen muotoilua pitäisi muuttaa tai kehittää.

Lainsäädännön tasolla erityissäännösten ja yleislausekkeen suhdetta koskevaan asiaan on pyritty vaikuttamaan yleislausekkeen uudistuksilla, missä veron kiertämistä koskevalla lainopillisella ja veropoliittisella tutkimuksella on ollut oma luonteva roolinsa. Yleislausekkeen soveltamisedellytykset ovat täsmentyneet oikeuskäytännössä, lainopillinen tutkimus on näitä analysoinut ja systematisoinut, ja nyt soveltamisedellytykset on kodifioitu myös yleislausekkeen tekstiin. Vero-oikeudellinen tutkimus on siis osallistunut yleislausekkeen kehittämiseen omilla oikeudellisilla käytänteillään.

Positivistien ja antipositivistien välinen asetus koskee perimmäistä suhtautumista oikeuteen. Eri koulukuntien väliset erot ovat näkyneet niin vero-oikeudellisessa tutkimuksessa kuin myös verotus- ja oikeuskäytännössäkin, minkä voinee arvioida pitäneen Saksassa jonkinlaista tasapainoista asetelmaa yllä. Korkein veroasioita käsittelevä tuomioistuin on näiden suuntauksien suhteen edelleen jakautunut: jotkut tuomarit painottavat verosäännösten suppeampaa ja sanamuotoon nojautuvaa, toiset vapaampaa tulkintatapaa.⁴³ Saman tyyppiin vastakkainasetteluun on Suomessa viitannut käsitepari formalistinen vs.

40. Ks. Palm 2012, s. 177–178.

41. Reimer 2017, s. 346.

42. Seiler 2016, s. 27.

43. Osterloh-Konrad – Schön 2020, s. 112.

realistinen tulkinta, ja jollakin tapaa tämä näkyy myös nykyisin siinä, kun oikeudellisen ratkaisun sanotaan perustuvan joko analyyttiseen tarkasteluun tai kokonaisharkintaan.

4. Suomi

4.1. Yleislauseke VML 28 § edeltäjiin

Suomi on ollut veron kiertämiseen puuttumisessa useisiin muihin valtioihin – myös muihin Pohjoismaihin nähden – aikaisin liikkeellä. Yleislauseke otettiin käyttöön vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolaissa (1943/888).⁴⁴ Myöhemmin säännös siirtyi muotoilultaan samankaltaisena verotuslakiin (1958/482, 56 §) ja edelleen lakiin verotusmenettelystä (1995/558, VML, 28 §).⁴⁵

VML 28 §:n 1 momentissa todetaan seuraavasti:

”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 oikeata muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.”

Lainkohdan ensimmäinen virke viittaa muodon ja sisällön väliseen ristiriitaan: tällöin verotus toimitetaan sen mukaan kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Tällöinkään verotus ei kuitenkaan nojautu välittömästi taloudelliseen sisältöön, vaan sellaiseen oikeudelliseen muotoon, joka vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen soveltamisen on katsottu olevan Suomessa kansainvälisesti verraten yleistä.⁴⁶ Tämän voisi katsoa johtuvan ainakin kahdesta seikasta.

Ensinnäkin yleislausekkeemme on sanamuotoilultaan hyvin avoin. Kun esimerkiksi Ruotsin yleislausekkeessa kaikkien neljän lakiin kirjatun soveltamisedellytyksen tulee selvästi lain sanamuotoon kirjatun ”*och*”-sanana myötä täytyä,

44. Kunnallisverotuksessa eräänlainen yleislausekkeen edeltäjä otettiin käyttöön jo 1920-luvulla (1923/277).

45. Tuloverotusta koskevan verotusmenettelylain ohella vastaava lauseke löytyy myös useista muista verolajeja koskevista säädöksistä.

46. Kauko Wikström, Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopisto 2008, s. 109.

jotta sitä voidaan soveltaa, niin Suomen yleislausekkeessa jommankumman tunnusmerkistää kuvaavan lausekkeen ehdon täytyminen on riittävää.

Toinen seikka liittyy vero-oikeudelliseen tutkimukseen ja sen vaikutukseen. Suomessa on tehty kaksi veron kiertämisen ilmiöön keskittyvää väitöskirjaa, molemmat ajallisesti lähellä toisiaan. *Jaakko Voipion* tutkimus *Verotuksen kiertämisestä*⁴⁷ valmistui 1968, *Kari S. Tikan* tutkimus *Veron minimoimisesta* vuonna 1972. Molemmat väitöskirjat käsittelivät veron kiertämistä korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön valossa, mutta erilaisista oikeusteoreettisista lähtökohdista käsin. Tikan realistista tulkintatapaa painottava linja voitti, ja väitöskirjassa esitettyä ajatusmallia on pidetty tämän jälkeen pitkään myös niin sanotusti vallitsevana käsityksenä. Säröääniä on kuulunut lähinnä vasta 2000-luvun puolella. Tulkinnallisen erimielisyyden hälveneminen johti osaltaan veronkiertonormin laajaan soveltamiseen verotuskäytännössä.⁴⁸

4.2. Analyyttinen koulukunta: Aarne Rekola ja Jaakko Voipio

Jaakko Voipion väitöskirjan taustalla vaikutti vero-oikeudellisen suuntautumisen osalta korkeimman hallinto-oikeuden hallintoneuvoksena (1938–1947) ja Helsingin yliopiston finanssioikeuden professorina (1947–1962) toiminut *Aarne Rekola*. Oikeusteoreettisesti Voipion väitöskirja nojaa puolestaan vahvasti analyttisen siviilioikeuteen⁴⁹ ja professori *Simo Zittingiin*.⁵⁰

Rekolan lähtökohta oli yksityisoikeuspainotteinen, eli hän tulkitsi tuolloista TOL 95.2 §:ää oikeustoimien pätemättömyysoppien valossa. Simulaatiossa osapuolet ovat yhtä mieltä siitä, että oikeustoimi on tehty vain näön vuoksi. Dis-simulaatiossa oikeustoimen näennäinen ulkonainen ilmaus sen sijaan peittää toisen, vakaasti tahdotun oikeustoimen. Rekola samaisti yleislausekkeen soveltamisalan näiden näennäisoikeustoimien kanssa.⁵¹ Kuten Rekola asian ilmaisi: ”Näennäisoikeustoimen käsite näyttää siten olevan vero-oikeudessa sama kuin yksityisoikeudessaakin, vaikkei asiaa vero-oikeudellisissa tutkimuksissa suinkaan aina näin käsitetä.”⁵²

47. Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Helsingin yliopisto 1968.

48. Aer 2018, s. 11.

49. Kuten Aer 2018, s. 40 huomauttaa, väitöskirja tarkastettiin vuonna 1968, jolloin analyttinen siviilioikeus oli vakiinnuttanut asemansa lainopillisena lähestymistapana.

50. Kuten Voipio itse kirjansa esipuheessaan toteaa, käänteentekeväksi tutkimuksessa muodostui tutustuminen Zittingin teoksiin.

51. Aarne Rekola, Tulo- ja omaisuusverolaki. Suomalainen Lakimiesyhdistys, WSOY 1947, s. 485–486 ja Aarne Rekola, Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. Lakimies 1953, s. 205–221, 209–212.

52. Rekola 1953, s. 211.

Voipion analyttisen siviilioikeuden oppeihin nojautuva tutkimus käsitteli oikeustoimien pätemättömyyttä, sopimusvapautta sekä yleisemminkin yksityisoikeudellisia oikeussuhteita. Analyttiselle tutkimustavalle on ominaista, että oikeudelliset kysymykset pyritään ratkaisemaan kussakin erityyppisessä henkilösuhteessa olevat erityispiirteet huomioon ottaen.⁵³ Veronsaajat ovat tässä analyysissä niin sanottuja sivullisia, eikä veronsaajien suoja ole järjestetty periaatteellisesti tarkastellen toisin kuin muiden sivullisten.⁵⁴

Voipion mukaan tarkoituksella välttää veroa ei ole itsenäistä merkitystä. Ja jos näin on, niin silloin ei ole erityisen tarpeellista esittää myöskään kysymystä siitä, mikä merkitys on sillä, että tarkastelun kohteena olevalla toimella on ollut muitakin motiiveja kuin veron välttäminen.⁵⁵ Voipio toteaa, muun muassa Rekolaan viitaten, että verovelvollisella on oikeus tietien tahtoen käyttää verolain aukkoja, kun hänen toimensa ja järjestelynsä todellisenä mahtuu aukosta.⁵⁶

Veron kiertämisen alue samastui siten myös Voipion väitöskirjassa hyvin pitkälle näennäisoikeustoimien kanssa. Sittemmin niin meillä kuin muuallakin on katsottu, että tällaisten vale- eli näennäisoikeustoimien kohdalla ei ole periaatteellisia tulkinnallisia ongelmia, vaan toimet ohitetaan verotuksellisessa tarkastelussa.⁵⁷ Koska simulaatiossa mitään ei ole varsinaisesti tapahtunut, eikä ole edes tarkoitettukaan yhtään mitään, niin silloin ei myöskään ole sellaista sisältöä, joka voisi olla oikeustoimen muotoon nähden jännitteessä. Dissimulaation kohdalla on tarkoitettu jotakin muuta kuin on esitetty, joten tällöin oikeustoimelle annettua muotoa vastaamaton toinen sisältö on kuitenkin olemassa. Tällöinkään muodon ja sisällön välillä ei vallitse varsinainen jännitetila: sisältö on kuitenkin

53. Voipio 1968, s. 18. Voipio toteaa (s. 19, viitaten Zittingiin ja Muukkoseen), että analyttinen tutkimustapa on osoittautunut erityisen hedelmälliseksi pätemättömyysopin kohdalla.

54. Voipio 1968, s. 296.

55. Voipio 1968, s. 285–293 ja 293–294.

56. Voipio 1968, s. 285–286, viitaten Rekolaan (1953, s. 216), sekä eräisiin muihin lähteisiin.

57. Ks. Tikka 1972, s. 195–196, jonka mukaan oikeuskirjallisuudessa oltiin jo tuohon aikaan yleisesti sillä kannalla, että näennäisoikeustoimet ja veron kiertäminen on käsitteellisesti syytä pitää erossa toisistaan. Esim. Saksan vero-oikeudessa näiden erottamista pidettiin vakiintuneena. (Ks. myös esim. Heinrich Wilhelm Kruse, *Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung*. *Steuerberater-Jahrbuch 1978/79*. Verlag Dr. Otto Schmidt 1979, s. 443–460, 450: ”Das Umgehungsgeschäft ist auch kein Scheingeschäft. Das Umgehungsgeschäft ist wirklich gewollt.”) Sen sijaan pohjoismaissa simulaatio-oppi on Tikan mukaan ollut kiinteämmin mukana veron kiertämiseen liittyvässä tarkastelussa. Ks. Hultqvist 1995, s. 438 viittauksineen, jossa hän toteaa, että simuloituja oikeustoimia ei katsota vero-oikeudellisesti relevanteiksi missään valtiossa. Terminologiassa on kuitenkin valtiokohtaisia eroja. Termejä ”sham” ja ”simulations” käytetään vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa usein synonyymeinä, edellistä lähinnä common law -valtioissa (erit. Yhdysvalloissa ”sham in fact”), jälkimmäistä useissa civil law -valtioissa. Ks. Viktor Thuronyi, *Comparative Tax Law*. Kluwer Law International 2003, s. 157–158.

toinen kuin väärä muoto antaa ymmärtää.⁵⁸ Pikemminkin voidaan katsoa kuten Asko Lehtonen, että näennäisoikeustoimet kuuluvat veropetoksen kategoriaan.⁵⁹

4.3. Kari S. Tikka ja realistisen suunnan painotus

Kari S. Tikka lähestyi tutkimusaihettaan erilaisesta näkökulmasta. Tarkastelu keskittyy oikeudellisen ratkaisun problematiikkaan ja sitä koskeviin teoreettisiin kysymyksiin erityisesti veron kiertämistilanteiden osalta. Painopiste siirtyi yksityisoikeudellisista analyysistä itsenäisiin vero-oikeudellisiin kysymyksiin. Myös Tikka nojautui yleislausekkeen soveltamiskriteerejä koskevassa tarkastelussaan ja analyysissään oikeuskäytäntöön,⁶⁰ mutta hänen johtopäätöksensä siitä olivat toisenlaiset kuin Voipiolla. Erityistä huomiota hän kiinnitti tutkimusta edeltävien vuosien oikeuskäytäntöön, jossa ilmeisesti oli tapahtunut eräitä suunnanmuutoksia aikaisempaan nähden.⁶¹

Keskeisimmän oikeusteoreettisen perustan väitöskirjaansa Tikka löysi *Kaarle Makkoselta*, joka oli muutamaa vuotta aikaisemmin väitellyt oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmista.⁶² Teoreettisilta perusteiltaan Tikan väitöskirja onkin pitkälti Makkosen väitöskirjan sovellus vero-oikeuteen: tarkastelu keskittyy oikeudellisen ratkaisun problematiikkaan, lainsoveltamisongelmaan.⁶³

Makkonen luonnosteli kehikossaan erilaisia ratkaisutilanteita. Jos tapauksen tosiseikkojen kuvaus ja säännöstekstin tunnusmerkistö vastaavat täysin toisiaan, jolloin niiden välillä vallitsee kuvasuhde, on kyse kaikin puolin selvästä niin sanotusta isomorfia-tilanteesta.⁶⁴ Joskus tilanne voi kuitenkin olla sellainen, että lainsoveltaja suurin piirtein tietää, minkä normin (tai normien) säätelämään asiapiiriin se kuuluu, mutta säännösteksteissä käytetyt termit ja ilmaisut ovat merkityssisällöltään sen verran epäselviä, ettei ole riidatonta, sopivatko annetut tosiseikat (tai osa niistä) lauseiden merkityssisältöön. Tällöin on kyseessä

58. Ks. Knuutinen 2009, s. 15–16 viittauksineen.

59. Asko Lehtonen, Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, s. 140–151 teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007, s. 142.

60. Tikka 1972, s. 4.

61. Ks. Tikka 1972, s. 8 ja Aer 2018, s. 29–32.

62. Kaarle Makkonen, Zur Problematik der Juridischen Entscheidung. Turun yliopiston julkaisuja, sarja B osa 93, 1965. Teos on julkaistu (vähäisin sisällöllisin muutoksia) suomeksi vuonna 1981: Kaarle Makkonen, Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia (Rakennanalyttinen tutkimus). Suomalainen Lakimiesyhdistys 1981.

63. Ks. Kauko Wikström, Perusoikeudet ja veron kiertäminen, s. 450–462 teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007, s. 456.

64. Makkonen 1965 s. 78–79 ja 84–97. Ks. Raimo Siltala, Oikeudellinen tulkintateoria. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2004, s. 33–35, joka käyttää isomorfiasta synonyyminä termiä rakenneyhtäläisyys.

tulkintatilanne.⁶⁵ Kolmanneksi voi olla kysymyksessä säätelemätön tilanne, jolloin oikeusjärjestyksestä (kuten verolaista) ei ole löydettävissä sopivaa oikeusohjetta.⁶⁶ Näiden erilaisten ratkaisutilanteiden välillä ei ole kutienkaan välttämättä mitään jyrkkiä rajoja, vaan liukuminen kirkaasta isomorfiatilanteesta selvimpään säätelemättömään tilanteeseen muodostaa eräänlaisen spektrin.⁶⁷

Kuten todettu, Tikka sovelsi tätä kehikkoa väitöskirjassaan. Veron kiertämistä koskevat tilanteet ovat lähinnä tulkintatilanteita.⁶⁸ Valtaosa verotustilanteista yleensä on toki sellaisia, jossa vallitsee selvä kuvasuhde. Joidenkin disponointien osalta normin ja tosiseikkojen suhdetta ei voida kuitenkaan pitää selvänä, vaan verolain soveltaja joutuu tekemään ratkaisunsa tulkintatilanteessa, jossa on esitettävissä lukuisia painavia argumentteja sekä normin soveltamisen puolesta että sitä vastaan.⁶⁹

Yleislauseke on Tikan mukaan luontevaa ymmärtää kompetenssinormiksi, jolla lainsäätäjät on tarkoitannut lisätä lainsoveltajan harkinta- ja toimivaltaa oikeuttaen tämän ehkäisemään veron kiertämistä normaalin kompetenssin ylittävillä, laintäydentämisfunktion piiriin sijoittuvilla ratkaisuilla.⁷⁰ Tällaisista tapauksista, joissa päätös sisältää poikkeaman normilauseen normaalista merkityssisällöstä, käyttää Tikka (*Klamiin* viitaten) nimitystä ”poikkeavat subsumtioratkaisut”. Ratkaisun tekeminen voi tällöin edellyttää laajentavaa, teleologista tai analogista tulkintaa, tai vastaavasti joissakin tapauksissa tulkinta on supistavaa tai teleologiseen rajoitukseen perustuvaa.⁷¹ Veron kiertämistä koskeva yleislauseke antaa kompetenssinormina oikeutuksen tällaisille tulkintatavoille. Eli kuten *Kauko Wikström* on asian tiivistänyt: veron kiertämisessä on kysymys poikkeavan subsumtioratkaisun tekemisestä ja sen oikeutuksesta. Yleislauseke oikeuttaa poikkeavat subsumtioratkaisut, joilla voidaan laukaista liian suureksi kasvanut jännite verolain tavanomaisen tulkinnan ja lain ration välillä.⁷²

Tikka teki pesäeron analyttiseen koulukuntaan ja sen pätemättömyysoppeihin, ja korosti veron kiertämisen tarkoituksen merkitystä arvioinnissa.⁷³ Onhan mahdollista, että verovelvollinen pitää oman tai etuyhteisönsä verorasituksen minimointia itsenäisenä tavoitteena, ja tämän vuoksi hän saattaa ryhtyä toimenpiteisiin, joiden ainoana tai pääasiallisena tehtävänä on veroedun saavuttaminen.⁷⁴ Yleislausekkeella oli Tikan mielestä itsenäinen merkitys suhteessa niihin

65. Makkonen 1965, s. 79 ja 97–122.

66. Makkonen 1965, s. 79 ja 122–140.

67. Makkonen 1965, s. 79.

68. Tikka 1972, s. 61.

69. Tikka 1972, s. 1.

70. Ks. Tikka 1972, s. 188–190.

71. Ks. Tikka 1972, s. 122–123.

72. Wikström 2007, s. 458, viitaten Tikka 1972, s. 154–155.

73. Ks. myös Wikström 2007, s. 456, joka toteaa, että yleislausekkeen soveltamisessa verosta vapautumisen tarkoitus, subjektiivinen elementti, on Tikalla keskeisessä asemassa.

74. Tikka 1972, s. 1.

aikaisempiin arvioihin, joiden mukaan merkitys tarkoittaisi vain näennäisoikeustoimiin puuttumisen mahdollisuutta.⁷⁵

Itse yleislausekkeen muotoilusta ei selkeästi käy ilmi ensimmäisen ja toisen virkkeen suhde. Eräät vanhat koulukuntien väliset oppiriidat liittyvätkin siihen, onko jälkimmäisellä virkkeellä itsenäinen oikeudellinen funktio. Tikka katsoi, että lainkohta sisältää kaksi itsenäisen tunnusmerkistön ja oikeusvaikutuksen omaavaa normia: lauseet eivät sisällä viittauksia toisiinsa ja molemmissa määritellään lauseen soveltamisedellytykset toisistaan poikkeavalla tavalla, minkä lisäksi myös niiden oikeusvaikutukset kuvataan eri tavoin.⁷⁶ Käytännössä yleislauseketta on tämän jälkeenkin sovellettu yleensä kuitenkin yhtenä kokonaisuutena, perustelematta ratkaisuja selvästi jommankumman virkkeen nojalla tehdyiksi.

Tulkinnassa on mahdollista nojautua eri menetelmiin. Ratkaisevaa onkin se, mitkä tekijät vaikuttavat siihen valintaan, jonka lain soveltaja tekee eri tulkintamenetelmien välillä. Tikan mukaan on selvää, että tulkintamenetelmää koskevan valinnan perustana ovat pragmaattiset argumentit. Ratkaisu perustuu teleologiseen harkintaan, johon vaikuttavat monet, painoltaan erilaiset argumentit. Tulkintavaihtoehtoja arvosteltaessa pidetään mielessä ne veropoliittiset päämäärät, joiden toteuttamiseksi asianomainen laki tai säännös on säädetty.⁷⁷

Tikan väitöskirjan keskeinen ajatus on usein tiivistetty käsitepariin formalistinen ja realistinen. Sikäli tämä kuvaa hyvin kirjan keskeistä ideaa ja myös sen vaikutusta, nimittäin kirjallaan Tikka viitoitti tietä niin vero-oikeuden tutkimukselle kuin myös verotus- ja oikeuskäytännölle avoimen ja vapaan tulkintatavan suuntaan. Tikan väitöskirjassa on realistisen suunnan painotus, kun taas Voipio tutkimus asettui tässä jaottelussa formalistiselle puolelle. Itse käsitepari ei ollut kuitenkaan Tikan omaa keksintöä, vaan se oli ollut käytössä jo aikaisemmin.⁷⁸

Väitöskirjassaan Tikka systematisoi Suomen verolainsäädäntöön sisältyvän yleisen veronkiertonormin soveltamistilanteet neljään pääryhmään: (i) oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön vastaamattomuustilanteet, (ii) vaihteelliset transaktiot eli sarjatoimet, (iii) intressinpuutetilanteet ja (iv) tavallisuudesta poikkeava hinnoittelu etuyhteystilanteissa (markkinaehtopoikkeamat).⁷⁹ Ryhmittely nojautuu kirjaa edeltävään oikeuskäytäntöön, ja se nojautuu myös yleislausekkeen rakenteeseen. Ensimmäinen tapaustyyppi liittyy yleislausekkeen ensimmäiseen, muut sen jälkimmäiseen virkkeeseen.

75. Vale- ja peiteltyjen oikeustoimien osalta ongelmat ovatkin lähinnä näyttökysymyksissä. Tikka 1972, s. 17.

76. Ks. Tikka 1972, s. 215.

77. Tikka 1972, s. 62 ja 69.

78. Ks. Mogens Eggert Møller, National Report of Denmark, The interpretation of tax laws with special reference to form and substance. Cahiers 50a. Swets & Zeitlinger N.V. 1965, s. 85–108. Kirjoitus löytyy myös Tikan väitöskirjan lähdeluettelosta. Ks. tästä myös Reijo Knuutinen, Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. SanomaPRO 2012, s. 38.

79. Tikka 1972, s. 228–232.

Toisaalta ryhmittelyä voisi kritisoida siitä, että kaikki Tikan esittämät tyyppitapaukset ovat jollakin tavoin oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön vastaamattomuustilanteita.⁸⁰ Esimerkiksi sarjatoimien kohdalla kysymys voi olla siitä, että muodollisesti kokonaisuus sisältää useampia sinänsä yksityisoikeudellisesti päteviä transaktioita, mutta näitä yhteisesti ja sisällöllisesti tarkastellen jokin transaktio on ollut tavallaan tarpeeton, eli tehty vain verotuksellisten tavoitteiden vuoksi.⁸¹ Edelleen ainakin jotkut intressipuutetilanteet voisivat olla sellaisia, että ne sijoittuvat pikemminkin dissimuloitujen oikeustoimien alueelle.

Toisenlaista ryhmittelytapaa puoltaa sekin, että korkein hallinto-oikeus on ainakin perusteluissaan soveltanut yleislauseketta yleensä kokonaisuutena, toisin sanoen se ei ole perustanut ratkaisuaan eksplisiittisesti vain ensimmäiseen tai toiseen virkkeeseen. Huomio ratkaisussa kiinnittyy sen sijaan siihen, millä kriteereillä tuomioistuin on tehnyt rajaa hyväksyttävän verosuunnittelun ja ei-hyväksyttävän veron kiertämisen välille. Oikeuskäytännöstä on hahmotettavissa tyyppitapauksia toisenlaisellakin ryhmittelyllä viime vuosien ja vuosikymmenten ratkaisujen käyttöyhteyksien perusteella.⁸² Tämä johtuu osittain tietysti siitä, että veron kiertämisen tyypilliset tilanteet ovat aina sidoksissa sen hetkiseen verojärjestelmään omine erityispiirteineen.⁸³

4.4. Kokoavasti

Edellä kuvattu Tikan tulkinta yleislausekkeesta on suomalaisessa vero-oikeustieteessä ja oikeuskäytännössä ollut pitkään varsin yleisesti hyväksytty.⁸⁴ Tikan realismipainotteinen linja on vaikuttanut pitkään niin oikeuskäytännössä kuin tutkimuksessakin. Se avasi tien veron kiertämistä koskevan lausekkeen suhteellisen vapaalle soveltamiselle, reaalisille argumenteille ja jossakin määrin myös jopa arvovalinnoille.⁸⁵ Vaikutus näkyy ehkä vielä tänäkin päivänä siinä, että veronkiertotapauksia voidaan ratkaista niin sanotulla kokonaisharkinnalla.

80. Ks. myös Knuutinen 2009, s. 2–3.

81. Vrt. toisin Wikström 2007, s. 451, jossa hän käsittelee edestakaisia osakekauppoja: järjestely ei ole hänen mukaansa näennäinen, eikä sisällön ja muodon välistä ristiriitaa ole. Laajemmin ymmärrettynä kuitenkin myös tapaus KHO 2004:8 voidaan nähdä muodon ja sisällön vastakainasettelun kysymyksenä.

82. Ks. Knuutinen 2012 ja Knuutinen 2020a.

83. Esimerkiksi ansio- ja pääomatulojen välinen rajanveto on ollut järjestelmässä vuodesta 1992 alkaen.

84. Ks. Ahti Vapaavuori, Aukollisen verolain tulkinnasta. Oikeustiede–Jurisprudentia XX:1987. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1987, s. 279–325, 317–318 ja Aer 2018, s. 11–12.

85. Ks. Aer 2018, s. 70, jonka mukaan Tikan tutkimuksen teoreettiset sidonnaisuudet liittyivät 1970-luvun alun oikeusteoreettiseen keskusteluun, jossa nostettiin esille päätöksentekijän arvostusten merkitys ratkaisutoiminnassa.

Vallinnut linja on ollut ehkä osaltaan vaikuttamassa myös siihen, että Suomessa ei ole ollut tarvetta turvautua niin yksityiskohtaiseen lainsäädäntöön ja erityisesti veron kiertämisen estämiseksi laadittuun erityislainsäädäntöön kuin monissa muissa valtioissa. Jokin veropoliittinen ongelma on voitu jättää lain tasolla ratkaisematta, jolloin käytännössä ilmenneet epäkohdat ovat jääneet ratkaistavaksi viime kädessä KHO:n oikeuskäytännön mukaisesti.⁸⁶

Olisi kuitenkin väärin osoittaa asiaa yksin Tikan – näkökulmasta riippuen – ansioksi tai syyksi. *Janne Aer* katsoo, että vero-oikeuden realismi 1960-luvulta lähtien oli tulosta oikeudellisen teorian muodostamisen ja KHO:n oikeuskäytännön vuorovaikutuksesta. Tikan tutkimuksessa uusi oikeuskäytäntö otettiin teoreettisesti haltuun ja esitettiin tätä käytäntöä mukaileva uusi konstruktio veron kiertämistä koskevasta normista.⁸⁷ Toisaalta taas Tikan väitöskirja antoi legitimitetin KHO:n aktiiviselle ratkaisulinjalle veronkiertokysymyksissä, eikä tämän jälkeen oikeustieteellisessä keskustelussa KHO:n realistista linjaa pitkään aikaan kyseenalaistettu.⁸⁸ Jonkin verran kritiikki avointa linjaa kohtaan vaikuttaa kuitenkin tämän vuosituhannen puolella⁸⁹ ja erityisesti viime vuosien aikana lisääntyneen.⁹⁰ Yleislauseketta on kritisoitu lähinnä legaliteettiperiaatteen ja sen taustalla olevan oikeusvarmuuden näkökulmasta.

Vaikka Suomi monessa muussa asiassa otti aikanaan mallia Saksasta, niin ilmeisesti tässä asiassa Saksan yleislauseke ei mallina kuitenkaan toiminut.⁹¹ Joka tapauksessa, kun lainopillisessa tutkimuksessa on tarkasteltu ja verrattu yleislausekkeiden soveltamisedellytyksiä, niin kriteerit näissä kahdessa valtiossa muistuttavat toisiaan.⁹²

Veron kiertämistä on Suomessa käsitelty sittemmin varsin laajasti eräissä muissakin väitöskirjoissa⁹³, ja vielä useammassa aiheetta on tavalla tai toisella sivuttu⁹⁴. Edelleen aiheesta on julkaistu muitakin monografioita⁹⁵, minkä lisäksi

86. Aer 2018, s. 71–72.

87. Aer 2018, s. 69 ja 74.

88. Aer 2018, s. 70. Ks. myös Kari S. Tikka, Om kringgåendeproblemet och skatteflyktklausulen i den finska inkomstbeskattningen. Skattenytt 1992, s. 583–590, 588, jossa Tikka katsoo, ettei edeltävinä vuosina juurikaan ollut kuulunut yleislausekkeeseen kohdistuvaa kritiikkiä.

89. Ks. Mikko Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonnalisäverotus kiinteistöalalla. Lakimiesliiton Kustannus 2001, s. 179–187.

90. Erityisen kovasanaisesti ratkaisua on kritisoinut Juusela, jonka mukaan ratkaisun kaltainen erityissäännöksen laajentava soveltaminen on vastoin vakiintuneita lainopillisia tulkintasääntöjä ja ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen kanssa. Janne Juusela, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Defensor Legis 2018, s. 449–467, 461.

91. Ks. Aer 2018, s. 13–14.

92. Knuutinen 2020a, s. 167.

93. Ks. esim. Knuutinen 2009.

94. Ks. esim. Pikkujämsä 2001.

95. Knuutinen 2012 ja osin myös Knuutinen 2020a.

veron kiertämisen ilmiötä on tutkittu lukuisissa artikkeleissa⁹⁶. Aiheen käsittelykenttä on kuitenkin monella tapaa viime vuosikymmenten aikana leventynyt, ei vähiten Euroopan unionin jäsenyytemme myötä, mikä on ensi vaiheessa merkinnyt EU-oikeuden asettamien rajoitusten tutkimista veron kiertämisen torjunnassa ja viime aikoina myös EU-oikeuden asettamiin vaatimuksia asian suhteen.

Jossakin vaiheessa oikeuskirjallisuudessa tuotiin esiin näkemyksiä, että veron kiertämistä koskeva lauseke olisi menettämässä merkittävyyttään.⁹⁷ Viime vuodet ja monet KHO:n antamat ratkaisut ovat kuitenkin muuttaneet kuvan toisenlaiseksi: yleislauseke on voimissaan, ja samoin tuntuu olevan sitä koskeva tutkimuskin.

5. Ruotsi

5.1. Vuoden 1953 *skatteflyktskommitté*: oikeusvarmuuden korostaminen

Jos Suomessa yleislauseketta on kritisoitu jossakin määrin legaliteettiperiaatteen ja oikeusvarmuuden näkökulmasta, niin Ruotsissa nämä seikat vaikuttivat pitkään siihen, että yleislauseketta ei edes säädetty. *Lag mot skatteflykt* tuli voimaan vasta 1980-luvulla. Tämän jälkeen sitä on moneen kertaan muutettu, ja olipa laki välillä parin vuoden ajan pois voimastakin.

Ruotsissa veronkiertojärjestelyt muodostuivat merkittäväksi ilmiöksi sodan jälkeisinä vuosina verorasituksen ollessa korkealla tasolla, vaikka valtakunta ei sodassa osapuolena ollutkaan.⁹⁸ Tunnetussa *Nordbäck*-tapauksessa verovelvollinen oli hyödyntänyt yhtiöiden välisten osinkojen verovapauteen perustuvaa kaupallistettua verosuunnittelujärjestelyä, jota käytettiin verottamattomia voittovaroja sisältävien yhtiöiden likvidointiin.⁹⁹ *Regeringsrätten*¹⁰⁰ katsoi, että vaikka verovelvollinen olikin päässyt tavoitteeseensa vaiheittaisten toimien kautta, niin kutakin toteutettua vaihetta tulee arvioida verotuksessa erikseen. Tapaus johti keskusteluun yleisen veronkiertonormin tarpeellisuudesta. Tätä pohtimaan

96. Vanhemmasta tuotannosta voidaan edellä jo todettujen lisäksi mainita Lassi Kilven tuotannon. Viime vuosina esim. Seppo Penttilä, Jouni Weckström ja Siru Kaunisto (os. Lönnblad) ovat käsitelleet veron kiertämistä useissa artikkeleissaan.

97. Ks. esim. Matti Urpilainen, Onko VML 28 §:n veron kiertämistä estävä yleislauseke menettämässä tehonsa?, s. 197–214 teoksessa Matti Urpilainen – Veikko Vahtera (toim.), *Minne menet vero-oikeus?* Juhlajulkaisu Raimo Immoselle. Turun yliopiston kauppakorkeakoulu 2013.

98. Leif Mutén, *The Swedish Experiment with a General Anti-avoidance Rule*, s. 307–324 teoksessa *Tax Avoidance and the Rule of Law*. IBFD Publications 1997, s. 308.

99. RÅ 1953 ref. 10.

100. 1.1.2011 alkaen Högsta förvaltningsdomstolen.

asetettiin vuoden 1953 *skatteflyktskommitté*, joka julkaisi raporttinsa vuonna 1963.¹⁰¹

Komitean vielä istuessa valmistui aiheesta myös vero-oikeudellinen väitöskirja. Dag Helmers väitteli vuonna 1956 kirjallaan ”Kringgående av skattelag”, jossa analysoitiin oikeuskäytäntöä ja pohdittiin yleislausekkeen tarpeellisuutta. Kysymystä tarkasteltiin myös oikeusvertailevasti. Tutkija päätyi siihen, ettei Ruotsin lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella ollut osoitettavissa, että olisi olemassa jokin vero-oikeudellinen, veron kiertämistilanteita koskeva periaate tai tulkintamenetelmä. Sen sijaan eräisiin erityisiin tilanteisiin, kuten peiteltyyn osingonjakoon, näennäisoikeustoimiin ja bulvaanisuhteisiin, oli Ruotsissa voitu puuttua myös ilman erityisiä vero-oikeudellisia sääntelyjä. Tarkastelu oli kuitenkin osoittanut, että ei ollut yleisesti tunnustettua tapaa tulkita verolainsäädäntöä ja että oltiin erimielisiä siitäkin, mitä verolainsäädännön kiertämisellä on ymmärrettävä.¹⁰² Johtuen verojärjestelmän rakenteellisista seikoista ja siitä, että vero-oikeus – toisin kuin esimerkiksi siviilioikeus – oli suhteellisen kehittymätön ja vailla omia oikeudellisia traditiota oleva oikeudenala, jäi verolainsäädännön huolellinen laatiminen Helmersin mukaan ainoaksi keinoksi verolainsäädännön kiertämistä vastaan.¹⁰³ Yleislausekkeen käyttöön ottamista hän ei siis ehdottanut.

Koska Helmers oli ilmeisesti ensimmäinen aiheesta Pohjoismaissa väitellyt tutkija, ovat monet muut myöhemmin käyttäneet hänen tutkimustaan lähteenä ja sitä kommentoineet. Tikan mukaan ja Helmers torjui väitöskirjassaan näennäisoikeustoimen käsitteen modifioinnin vero-oikeuden tarpeita silmällä pitäen ja tutkimusta leimasi muutoinkin tiukka legaaliteettiajattelu.¹⁰⁴

Veronkiertolakia pohtiva *skatteflyktskommitté* – joka raportissaan viittasi myös Helmersin väitöskirjaan – päätyi lopulta siihen, että yleislauseketta ei oikeusvarmuussyistä tulisi säätää.¹⁰⁵ Kuten komitea yhteenvedossaan totesi:

Kommittén finner emellertid inte försvarligt ur rättsäkerhetssynpunkt att i en bestämmelse, avsedd att tillämpas över hela området för den direkta beskattningen, använda så vagt formulerade rekvisit. Det är visserligen inte omöjligt att i ett flagrant fall avgöra vad som är otillbörlig skattelättnad, men det kommer alltid att finnas gränsfall, som är svåra att bedöma.

Kommittén anser sig således inte kunna utforma någon godtagbar allmän bestämmelse mot kringgående av skattelag. Kommittén tror inte att detta ligger inom möjligheternas gräns, om man vill i någotsånär lika mån tillgodose kraven på rättsäkerhet och kraven på effektivitet. En allmän skatteflyktsbestämmelse skulle, enligt

101. SOU 1963:52. Om åtgärder mot skatteflykt: Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.

102. Helmers 1956, s. 497–500.

103. Helmers 1956, s. 516.

104. Tikka 1972, s. 198.

105. Ks. SOU 1963:52, s. 94–99.

kommitténs mening, i alltför hög grad tillgodose effektivitetskravet på bekostnad av rättssäkerhetskravet och resultera i ett utbrett osäkerhetstillstånd.¹⁰⁶

5.2. Lag mot skatteflykt

Koska Ruotsissa katsottiin pitkään, että yleislauseketta ei tulisi oikeusvarmuussyistä säätää, jäi veron kiertämisen ehkäiseminen korostetusti lainsäädäntötason ongelmaksiksi.¹⁰⁷ Ongelmaa korosti tuomioistuinten tiukahko tulkintatraditio. Lopulta kuitenkin päädyttiin veronkiertolain, *lag mot skatteflykt*, säätämiseen.¹⁰⁸ Vaikka kyseessä on erillinen säädös, se vastaa tavoitteiltaan ja sisällöltään monissa muissa maissa olevia yleislausekkeitä.

Ensimmäinen lakiversio tuli voimaan vuoden 1981 alusta.¹⁰⁹ Se oli säädetty määräaikaiseksi vuoteen 1985 asti, jonka jälkeen tuli arvioida sen toimivuutta,¹¹⁰ mutta laki oli voimassa vain reilut kaksi vuotta eikä sitä ehditty soveltaa *Regeringsrätten*issä lainkaan. Seuraavaa eli vuoden 1983 lakia sovellettiin tuomioistuimissa melko varovaisesti, vain vähäiseen osaan niistä tapauksista, joissa soveltaminen oli harkittavana.¹¹¹ Tästä huolimatta lakia kohtaan esiintyi kritiikkiä, ja poliittisten painosuhteiden vaihdellessa veronkiertolaki päätettiin vuoden 1993 alusta lakkauttaa.¹¹² Sosiaalidemokraattien otettua syksyn 1994 vaalien jälkeen hallitusvastuun laki tuli uudestaan voimaan heinäkuussa 1995. Vuonna 1997 lakia jälleen muutettiin, minkä seurauksena veronkiertolaki sai kuta kuinkin nykyisin muotonsa tullen voimaan vuoden 1998 alusta.¹¹³

Nykyisessä muodossaan (2011:1372) verotuksessa ei huomioida sellaista oikeustointia, jota koskien laissa eksplisiittisesti todetut neljä edellytystä täyttyvät.¹¹⁴ Tiivistetysti lakia voidaan soveltaa tilanteissa, joissa verovelvollinen on suoraan tai epäsuorasti ollut osallisena transaktiossa, jonka pääasiallisena tarkoituk-

106. SOU 1963:52, s. 9.

107. Ks. myös Tikka 1972, s. 204 ja 228: yleislausekkeen puuttumisen vuoksi Ruotsissa on hänen mukaansa ollut tarpeen venyttää simulaatiokäsitettä. Yleislausekkeen puuttuminen on edellyttänyt myös laajempaa erityissäännösten (”stopplagstiftning”) käyttöä. Ks. tästä Gustav Lindencrona, Generalrapport angående kringgående av skattelag, s. 105–122 teoksessa Kringgående av skattelag. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet 1976, s. 114–118.

108. Ruotsissa veron kiertämiseen viitataan sekä termillä kringgående av skattelag että skatteflykt. Suomessa veropako viittaa lähinnä kansainvälisiin yhteyksiin. Ks. Knuutinen 2009, s. 187–188.

109. Lagen (1980:865) mot skatteflykt.

110. Ks. Prop. 1980/81:17, s. 199.

111. Ks. Anders Hultqvist, Sweden, s. 669–693 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. IBFD 2017, s. 676.

112. Lain saamaan kritiikkiin poistamisen syynä viittaa mm. Rosander 2007, s. 1.

113. Lagen (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt. Tämän jälkeen lakiin on tehty eräitä vähäisiä, lähinnä teknisiä muutoksia.

114. Ks. näistä Knuutinen 2020a, s. 209.

sena on ollut tavoitella huomattavaa ja lain tarkoituksen vastaista verotuksellista hyötyä. Sana ”och” lain 2 §:ssä todettujen edellytysten välissä tarkoittaa, että sitä sovellettaessa jokaisen kriteerin tulee täyttyä.¹¹⁵

Lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan edellytyksen on katsottu olevan erityisen tulkinnanvarainen.¹¹⁶ Nykyisin ei enää ole riittävää, että kysymys on oletetusta lain tarkoituksesta, vaan tarkoitus tulee ilmetä lainsäädännön muotoiluista – joko suoraan tapaukseen sovellettavista tai oikeustoimen avulla kierretyistä säännöksistä, tai verolainsäädännöstä yleensä. Jonkin verran näkemyseroja on ollut siitä, onko riittävää jos lain tarkoitus ilmenee lainvalmistelumateriaaleista.¹¹⁷

5.3. Veronkiertolain kritiikki: Anders Hultqvist

Veronkiertolain saama kritiikki oikeustieteellisissä ja muissa veropoliittisissa puheenvuoroissa on ollut Ruotsissa melko yleistä. Ehkä merkittävimmän tieteellisen kontribuution tähän keskusteluun on tuonut Anders Hultqvist, joka väitteli vuonna 1995 legaliteettiperiaatteesta vero-oikeudessa. ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen” sisältää monitasoista lainopillista analyysiä, myös oikeusteoreettisia kysymyksiä koskien. Tässäkin tutkimuksessa hyödynnettiin oikeusvertailevaa otetta. Väitöskirjassa kyseenalaistettiin, onko Ruotsin veronkiertolaki perustuslain mukainen, legaliteettiperiaatteen valossa.¹¹⁸

Hultqvist tuli siihen lopputulokseen, että Ruotsin veron kiertämistä koskeva laki on legaliteettiperiaatteen vastainen. Vastaväittäjänä toimi Kari S. Tikka, jolloin naapurivaltioiden tutkimuksen ja tieteellisen suhtautumisen erot tulivat korostetusti esiin. Tikka luonnehtikin väittelijää legaliteettinäkemyseltään fundamentalistiseksi. Kritiikissään Tikka vetoaa muun muassa siihen, että Hultqvist tiesi hyvin Ruotsin rikoslain (*brottsbalken*) sisältävän analogiakiellon ja että verolainsäädännössä vastaavaa kieltoa ei ole.¹¹⁹

115. Tästä johtuen, ja myös siitä, että kriteerien täytyminen on ollut hankala osoittaa, veronkiertolakia on sovellettu käytännössä melko harvoin. Ks. Peter Melz ja Jérôme Monsenego, Sweden, s. 197–212 teoksessa *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis (Fourth Edition)*. Wolters Kluwer 2020, s. 210.

116. Ks. Rosander 2007, s. 113 ja Haider Abed Ali – Magnus Larsén, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: Sweden (Cahiers 103a). Sdu 2018, s. 727–747, 731.

117. Ks. Rosander 2007, s. 107, jonka kanta nojautuu lainvalmisteluaineistoon. Ks. Prop. 1996/97:170, s. 39–40.

118. Ks. esim. Hultqvist 1995, s. 13. Ks. myös Hultqvist 1995, s. 460, jonka mukaan ongelmia voisi olla myös Suomen ja Saksan yleislausekkeiden yhteensopivuudessa legaliteettiperiaatteen kanssa.

119. Ks. Kari S. Tikka, Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa, s. 71–80 teoksessa Juhla-kirja Kaarlo Tuori 50 vuotta. Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos, s. 72–73. Ks. myös

Vallitseva mielipide Ruotsissakin on ollut kuitenkin se, että veronkiertolaki ei ole perustuslain vastainen. Kaiken lisäksi nykyisinhän EU-oikeus edellyttää, että jäsenvaltion oikeusjärjestykseen sisältyy yleinen väärinkäytön vastainen sääntö yritysverotusta koskien. Veronkiertolain tarkoilla sanamuotoiluilla ja niiden muutoksilla on kuitenkin pyritty vaikuttamaan lain soveltamisalaan. Tavoitteena on ollut parantaa oikeusvarmuutta, samalla säilyttäen tai jopa laajentaen sen soveltamisalaa.¹²⁰ Hultqvistin väitöskirjassaan esittämä kritiikki on kyllä noteerattu uusitun veronkiertolain valmistelumateriaalissa, mutta siinä lähinnä argumentoidaan se, miksi lakia ei tule pitää perustuslain vastaisena.¹²¹ Vaikea arvioida, mikä on ollut juuri jonkin yksittäisen kriittisen puheenvuoron merkitys, mutta joka tapauksessa vuosikymmen väitöksensä jälkeen Hultqvist katsoi, että sekä tuomioistuinten että oikeustieteen piirissä legaliteettiperiaatteen ja sen lain soveltamiselle asettamien vaatimusten tiedostaminen ja kunnioittaminen olisi lisääntynyt.¹²²

Lain mahdolliset periaatteelliset ongelmat tulee toki suhteuttaa koko veron kiertämistä koskevaan problematiikkaan. Hultqvist itsekin on todennut, että voi olla vaikeaa, ellei mahdotonta, löytää veronkiertoproblematiikkaan jonkinlainen synteesi rationaalisen metodin ja toisinaan myös tunnepitoisesti arvioitujen fiskaalisten tavoitteiden välillä.¹²³ Yleislausekkeethan ovat tarkoituksellisia avoimia, joten on selvää, että ne toimivat jossakin määrin oikeusvarmuuden kustannuksella. Näin olleen on melko selvää, että yleislausekkeen avoimuudesta aiheutuu *jännitteitä* legaliteettiperiaatteen suhteen.¹²⁴ Tämä ei kuitenkaan vielä merkitse perustuslain vastaisuutta.

Kari S. Tikka, Anmälan av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning. Skattenytt 1996, s. 52–58, jossa hän arvioi Hultqvistin väitöskirjaa.

120. Ks. Anders Hultqvist, Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. Svenska Skattetidning 2005, s. 302–321, 319. Ainakin hänen tulkintansa mukaan tavoitteena olisi ollut myös ehkäistä mahdollisia konflikteja perustuslain normien kanssa. Ks. myös SOU 1996:44: Översyn av skatteflyktlagen: Reformrat förhandsbesked, s. 181.

121. Ks. SOU 1996:44, s. 147–148.

122. Hultqvist 2005, s. 303.

123. Hultqvist 2005, s. 320.

124. Myös julkisasiamies Bobek totesi tapausta C-251/16 Cussens ym. koskevassa ratkaisuehdotuksessaan (kohta 80) seuraavasti: ”There is no disguising the fact that the principle of prohibition of abuse of law is in tension with the principle of legality and legal certainty. It is therefore important that its conditions are as clear as possible.” Vrt. VM 1997:36, s. 73: Tässä verotuksen oikeusuojatyöryhmän muistiossa katsotaan, että VML 28 §:n yleislauseketta voidaan pitää eräänlaisena poikkeuksena legaliteettiperiaatteesta. Ks. myös Pikkujämsä 2001, s. 179 ja Urpilainen 2012, s. 152–153. Ks. Knuutinen 2020a, s. 189.

5.4. Kokoavasti

Koska Ruotsi eli pitkään ilman yleislauseketta, jäi veron kiertämisen ehkäiseminen korostetusti lainsäädäntötason ongelmaksi. Täsmällisen lainsäädännön vaatimusta on korostanut edelleen se, että Ruotsin korkeimman hallinto-oikeuden tulkintatapa on ollut melko tiukka, lain sanamuotoa korostava.¹²⁵ Onnistuakseen tämä on edellyttänyt huolellista lainsäädäntötyötä ja erityislainsäädäntöä¹²⁶ epäasiallisten verosuunnittelutapojen ehkäisemiseksi. Koska Suomen yleislausekkeen tyyppistä instrumenttia ei pitkään aikaan ollut käytettävissä, on ollut aivan toisenlaisia tarpeita arvioida ja tutkia myös sitä, mitkä ovat verolainsäädännön tavanomaisen eli normaalitulkinnan rajat, ja itse asiassa tutkia sitäkin, onko jokin erityinen tulkintatapa veron kiertämiseen puuttumiseksi. Varsinkin näin laajemmin ymmärrettynä monet muutkin tutkijat kuin jo aikaisemmin tässä mainitut ovat olleet veron kiertämistilanteita koskevan aihepiirin kimpussa tai ainakin sitä sivunneet.¹²⁷

Laintulkintaan liittyen Ruotsissa onkin jo pitempään käyty keskustelua siitä, onko olemassa jokin lakiin kirjoittamaton, veronkiertämistilanteita koskeva erityinen tulkintatapa, eräänlainen ruotsalainen versio *substance over form* -ajattelusta. Ruotsissa eräät avoimen tulkintatavan puolustajat ovat oikeuskirjallisuudessa esittäneet niin sanotun *genomsyn*-periaatteen olemassaoloa.¹²⁸ Asia oli jollakin tapaa tarkasteltavana jo Helmersin väitöskirjassa ja *skatteflyktskommittén* raportissa.¹²⁹ *Genomsyn*-kysymys on ollut esillä lukuisissa artikkeleissa kautta vuosikymmenten¹³⁰ mutta nykyisin kuitenkin melko yleisesti katsotaan, ettei mitään tällaista erityistä tulkintatapaa olisi olemassa.¹³¹

Tällaisen sisältöpainotteista läpivalaisua puoltavien tutkimusten ja puheen-vuorojen voi katsoa toimineen eräänlaisena vastavoimana legaliteettiperiaatteen merkitystä painottavalle tutkimussuuntaukselle. Verrattuna Suomeen tutkimuk-

125. Melz –Monsenego 2020, s. 206.

126. Ks. tästä Rosander 2007, s. 38–40.

127. Esimerkiksi Sture Bergström on käsitellyt veron kiertämiseen liittyviä tai sitä sivuavia teemoja tutkimuksissaan. Ks. esim. Sture Bergström, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt. Skattenytt 1992, s. 597–601. Bergströmin väitöskirjakaan (Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. Liber Förlag 1978) ei ollut etäällä tämän kirjoituksen käsittelemästä temasta. Muista kuin jo tässä artikkelissa viitatuista tutkijoista voidaan mainita esim. Göran Grosskopf ja Stig von Bahr.

128. Ks. esim. Leif Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn. Svensk Skattetidning 1996, s. 731–772.

129. Myös Tikka kiinnitti väitöskirjassaan huomiota – oikeuskäytäntöön ja oikeuskirjallisuuteen nojautuen – siihen, että Ruotsissa veronkiertämistilanteissa oli esiintynyt eräitä ratkaisuja, joiden selittäminen verolain säännönmukaisen soveltamistavan pohjalta oli vaikeaa. Tikka 1972, s. 203, viitaten mm. Bertil Wennergren, Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag. Skattenytt 1965, s. 313–324.

130. Ks. tästä Knuutinen 2009, s. 350–355.

131. Abed Ali – Larsén 2018, s. 744.

sen perusasetelma eroaa kahdesta merkittävästä syystä. Ensinnäkin Ruotsissa veronkiertolain soveltamisedellytykset on kirjoitettu selvästi lakiin auki: oikeustieteen puolella ei ole ollut tarvetta näitä oikeuskäytäntöön nojautuen johdattaa. Sen sijaan erityisesti yhden soveltamisedellytyksen, eli ”lain tarkoituksen vastaisuuden” on katsottu olevan erityisen tulkinnanvarainen ja siitä, mistä lain tarkoitus ilmenee, ja siitä onkin oikeustieteellisen tutkimuksen puolella esitetty eriäviä näkemyksiä. Toiseksi kun Ruotsissa vain tuomioistuin voi soveltaa veronkiertolakia, eli soveltamisessa on tällainen erityinen prosessuaalinen pidäke, on lain tavanomaisen tulkinnan rajoilla tai toisinaan peräänkuulutetun erityisen tulkintavan mahdollisuudella toisenlainen käytännön merkitys.

6. Veron kiertämistä koskevan tutkimuksen muuttuva toimintaympäristö 2000-luvulla

6.1. EU-oikeudelliset näkökulmat

Saksa, Suomi ja Ruotsi omaavat hyvin erilaisen historiallisen kehityskulun veron kiertämistä koskevan ilmiön ja tutkimuksen suhteen. Eroja on myös niissä menettelyissä, millä tavoin yleislauseketta käytännössä voidaan soveltaa. Aihepiirin tutkimus on ollut varsinkin aikaisemmin sidoksissa valtiokohtaisiin konteksteihin. 2000-luvun puolella veron kiertämistä koskevan tutkimuksen painopiste niin Suomessa kuin muuallakin on siirtynyt kansalliselta tasolta yhä enemmän ylikansalliselle ja kansainväliselle tasolle.¹³²

Unionin sisäisissä ja muissa kansainvälisissä yhteyksissä on tullut vastaan tilanteita, joissa joku toiminta näyttäisi kohtuullisen selvältä ”veron kiertämiseltä” kansallisesta näkökulmasta tarkastellen, mutta tavoiteltu (ja usein myös saatu) veroetuus on perustunut sellaisiin verojärjestelmien välisiin rajapintaeroihin, jotka ovat olleet kansallisten normien soveltamisalojen ulottumattomissa. Legaalisen teknisen merkityksen näkökulmasta kysymys ei ole ollut veron kiertämisestä, joten toimiin ei ole ollut mahdollisuutta puuttua, vaikka verosuunnittelutoimien johdosta lopputulemana olisikin ollut vajaaverotus.

Euroopan unionin jäsenyys on vaikuttanut jäsenvaltioissa veron kiertämisen oikeudelliseen kehikkoon ja sitä kautta myös ilmiön tutkimukseen kahdella pääasiallisella tavalla. Ensinnäkin kysymys on ollut siitä, miten EU-vero-oikeus

132. Esimerkkeinä voidaan mainita Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Kluwer Law International 2005 ja Luc De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. IBFD 2008.

rajoittaa kansallisten veron kiertämistä koskevien normien soveltamista kansallisten verolakien kontekstissa.¹³³ Veron kiertämisen estämistä on unionin oikeuskäytännössä arvioitu yhtenä *rule of reason* -testin mukaisena oikeuttamisperusteena jäsenvaltioiden toimesta tapahtuvaan perusvapauksien rajoittamiseen. EU-tuomioistuin ei ole kuitenkaan tätä haaraa koskevassa oikeuskäytännössään kehittänyt mitään varsinaista itsenäistä veron kiertämisen käsitettä, vaan oikeuttamisperusteena on ollut kansallisten verojärjestelmien kiertäminen. Taloudellisten perusvapauksien käyttäminen ei ole kuitenkaan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä vakiintuneen tulkinnan mukaan merkinnyt oikeuksien väärinkäyttöä, eikä esimerkiksi hyötymistä toisen jäsenvaltion kevyemmästä verotuksesta ole sellaisenaan voitu pitää oikeuksien väärinkäyttönä.¹³⁴

Toiseksi kysymys on ollut siitä, millä tavoin unionin oikeus suoraan vaikuttaa tai velvoittaa veron kiertämisen torjuntaan. Veron kiertämistä vastaavaan ilmiöön on EU-tuomioistuin oikeuskäytännössään viitannut tilanteissa, joissa on katsottu olevan kysymys unionin oikeuden väärinkäytöstä. Veron kiertämisen käsitettä on käytetty jo pitkään useissa EU:n yritysverotusta koskevissa direktiiveissä viitattaessa tilanteisiin, joissa direktiivin suomia etuja ei tarvitse (tai edes saa) myöntää.

Vuonna 2016 unionissa on myös annettu nimenomaan veron kiertämisen ehkäisemiseen tähtäävä ATA-direktiivi, eli niin sanottu veronkiertodirektiivi.¹³⁵ Direktiivin avulla on vahvistettu kansallisille yhteisöverojärjestelmille veron kiertämisen vastainen vähimmäissuoja kaikissa jäsenmaissa. Direktiiviin erityisten veron välttämisen ehkäisemiseksi säädettyjen säännösten lisäksi pidettiin tarpeellisenä sisällyttää siihen myös yleinen väärinkäytön vastainen säännös. Tämä säännös määrittää jatkossa yritysverotuksen osalta sitä, miten Suomessa ja muissa jäsenvaltioissa olevia kansallisia yleislausekkeita voidaan soveltaa.

6.2. Kansainvälinen verotus ja verosopimukset

2010-luvulla verojen välttelystä tai erityisesti monikansallisten yritysten niin sanotusta aggressiivisesta verosuunnittelusta on tullut laaja veropoliittinen ja jopa yleispoliittinen kysymys. Sikäli kuin näissä yhteyksissä voidaan puhua veron kiertämisestä, on kysymys lähinnä käsitteen yleisestä (ei lakisidonnaisesta) merkityksestä. Tämä on aika lailla irti niistä edellä tarkastelluista valtiokohtaisista

133. Tätä näkökulmaa koskevia tutkimuksia on julkaissut Suomessa mm. Matti Urpilainen, ks. esim. Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppavero-oikeudessa. Verotus 2008, s. 536–549.

134. Ks. C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG*, kohta 44 ja C-196/04 *Cadbury Schweppes*, kohta 49.

135. Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. Myös ns. emo-tytäryhtiödirektiivi (2011/96/EU) edellyttää, että veroedut eräissä tapauksissa evätään.

konteksteista, joissa veron kiertämisen ilmiötä on tutkittu tai muutoin tarkasteltu legaalis-teknisessä merkityksessä.

Kansainvälisen tason poliittinen aktiivisuus on konkretisoitunut OECD:n ja G20-maiden laajana BEPS-hankkeena.¹³⁶ OECD- ja G20-valtioiden piirissä löytyi poliittista yhteisymmärrystä niistä linjoista, joiden mukaisesti kansainvälistä verojärjestelmää kehitetään keinoitekoisten voitonsiirtelyn ja veropohjien rapautumisen ehkäisemiseksi. Nyt toimenpiteisiin sisältyviä suosituksia on implementoitu eri valtioissa, ja Euroopan unioni on ottanut tässä implementointiprosessissa erityisen aktiivisen roolin.¹³⁷

BEPS-hankkeesta onkin muodostunut merkityksellinen taitekohta verrattuna aiemmin vakiintuneisiin doktriineihin ja käsitystapoihin, vaikkakaan BEPS ei laajemmin tarkastellen koskenut niinkään veron kiertämistä sellaisena kuin ilmiö kansallisten valtioiden järjestelmissä on tunnettu, vaan se koski ennen kaikkea aggressiivista verosuunnittelua. Kuitenkin eräs BEPS-tuotoksista on ollut verosopimukseen monenkeskisellä yleissopimuksella lisättävä *PPT-määräys* eli yleinen väärinkäytön vastainen säännös, jossa nojaututaan liiketoimien tai järjestelyjen pääasiallisen tarkoituksen arviointiin (*principal purpose test*). Testillä pyritään puuttumaan verokeinotteluun sellaisissa tilanteissa, jossa henkilö, joka ei ole sopimusvaltiossa asuva, yrittää hyötyä eduista, joita sopimus tarjoaa valtiossa asuville.¹³⁸ PPT-määräys on tullut voimaan niissä konkreettisisissa verosopimusrelaatioissa, joissa sopimuksen osapuolena olevat valtiot ovat hyväksyneet sen sopimuksensa osaksi. PPT-määräyksen muotoilu on yleislausekkeille tyypilliseen tapaan avoin. PPT-testi tulee sisältymään suureen määrään OECD-valtioiden keskinäisistä verosopimuksista, mikä muuttaa merkittävästi maailman verosopimusverkostoa.¹³⁹ Vaikka BEPS-hanke yleisesti ottaen koski aggressiivista verosuunnittelua, niin PPT-määräys merkitsee verosopimuksen väärinkäytön legaalis-teknistä määrittelyä.

BEPS-kirjallisuus on ollut prosessin alkuvaiheessa lähestymistavaltaan veropoliittista tutkimusta, mutta mitä pitemmälle hankkeen tuotosten implementointi on edennyt, sitä enemmän tutkimukseen on tullut mukaan lainopillisia painotuksia.¹⁴⁰ BEPS-tutkimuksen tiedonintressi on ollut hyvin käytännönläheinen, mutta siihenkin on sisältynyt erilaisia syvempiä oikeusteoreettisia kysymyk-

136. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

137. Tästä selkeimpänä esimerkkinä veronkiertodirektiivi (ATAD).

138. Valtiovarainministeriö: BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu – 26/2017, s. 143–144.

139. Ks. tästä Elisa Veikkola, Monenkeskisen yleissopimuksen Principal Purpose Test -määräyksen tulkinnasta, osa I. Edilex: www.edilex.fi/artikkelit/18861 (julkaistu 18.6.2018), s. 4.

140. Suomessa tehdyistä väitöskirjoista voidaan mainita Moritz Scherleitner, *Legislative Action against Tax Arbitrage with Hybrid Financial Instruments – A Multidisciplinary Study of Selected Approaches and a Proposal of Guidelines for Developed and Developing Countries*. Helsingin yliopisto 2019. Tutkimus on metodeiltaan poikkitieteellinen.

siä, jotka ovat voineet koskea esimerkiksi erilaisten normien oikeuslähdeopillista asemaa, eri oikeusnormien välisiä suhteita tai normien voimaantulon ajallisia kysymyksiä (mahdollinen takautuva vaikutus). Tällä hetkellä ja jatkossa yksi keskeinen tutkimuskysymys on erilaisten veron kiertämistä tai oikeuden väärinkäyttöä koskevien normien keskinäinen suhde.

7. Yhteenveto

Kuten havaitaan, tämän artikkelin oikeusvertailevat jaksot eivät ole yhdenmu-
kaisia, mihin on olemassa syynsä. Saksassa yleislauseke on ollut lainsäädän-
nössä jo pitkään, mutta 1970-luvun lopulle saakka sen asema oli taloudelliseen
tulkintapaan nähden toissijainen. Huomio kiinnittyi pitkään siihen, mitkä oli-
vat katsantotavan ja yleisemminkin oikeudellisen tulkinnan reunaehdot, muun
muassa analogista tulkintaa koskien. Kun tapaukset ratkaistiin taloudelliseen
tulkintapaan nojautuen, ei vero-oikeudellisen tutkimuksen piirissä ollut erityistä
käytännön tarvetta pohtia lainopillisesti esimerkiksi yleislausekkeen sovelta-
misedellytyksiä. Vasta myöhemmin vero-oikeustiede kiinnostui myös yleislau-
sekkeeseen liittyvistä teoreettisista ja metodologisista kysymyksistä. Näkemys
yleislausekkeen oikeusteoreettisesta asemasta on ollut yksi merkittävä kysymys,
jonka perusteella tutkijat ovat olleet jakautuneita kahteen leiriin.

Suomessa sen sijaan Tikan esittämä realistinen tulkintatapa vakiinnutti ase-
mansa, ja antoi yleislausekkeen tulkinnalle suuret vapausasteet. Yleislausekkeen
katsottiin antavan valtuudet jopa reaalisille argumenteille. Mitään varsinaista
vastavoimaa ei tälle näkemykselle pitkään aikaan ollut, kritiikkiä yleislausekkeen
avoimuudesta on alkanut näkyä legaliteettiperiaatteen ja oikeusvarmuuden nä-
kökulmasta vasta 2000-luvun puolella. Yleislausekkeeseen turvautuminen onkin
meillä ollut kansainvälisesti verrattuna yleistä.

Ruotsissa yleislauseke on ollut voimassa suhteellisen lyhyen ajan: oikeusvar-
muuteen liittyvät näkökohdat katsottiin pitkään sen säätämisen esteeksi, ja lain
tultua voimaankin sitä on oikeustieteen puolella kritisoitu oikeusvarmuuden ja
legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Ruotsin vero-oikeustieteessä ei ole käyty
samanlaista vero-oikeuden metodologiaa analysoivaa keskustelua mitä Suomessa
käytiin. Sen sijaan tieteen puolella on vuosien varrella käyty debattia *genomsyn-*
periaatteen olemassaolosta.

EU-oikeus ja kansainvälinen vero-oikeus ovat vaikuttanut aihepiiriin tutki-
mukseen niin Suomessa kuin muuallakin. Kansallisten doktriinien tasolta pai-
nopiste on siirtynyt EU-oikeuden oppien tasolle. EU-oikeuden suhteen kysymys
niin tutkimuksen kuin lain soveltamisen puolellakin on ollut aikaisemmin siitä,
millä tavalla EU-oikeus rajoittaa kansallisten yleislausekkeiden soveltamisalaa,

mutta nyt kysymyksenasettelu on siirtynyt enemmän siihen, miten EU-oikeus veron kiertämisen puuttumiseen velvoittaa. Koska erilaista *anti-avoidance* -sääntelyä on nyt niin kansallisella, EU-oikeuden kuin kansainvälisen verosopimusoi-keuden tasoilla, eräs keskeinen tutkimusteema lainopillisesta näkökulmasta on näiden normistojen väliset suhteet. Kun ATA-direktiivi ulottaa vaikutuksensa kansallisten yleislausekkeiden soveltamisalaan yritysverotuksen osalta, ja kun tutkimuskysymykset erityisesti EU:n jäsenvaltioiden näkökulmasta ovat monella muullakin tapaa samanlaiset, niin puhtaasti kansallisen tason kysymyksiin kes-kittyvän tutkimuksen suhteellinen painoarvo vähenee.

Talouden kehityksen ja muutoksen myötä veron kiertämistä koskeva proble-matiikka on laajentunut ja monimutkaistunut. Verotusta käsittelevät julkaisut ovat viime vuosina pullistelleet kirjoituksia joko varsinaisesta lain tarkoittamasta veron kiertämisestä (legaalis-teknisessä merkityksessä) tai siihen kytkeytyvistä lähi-ilmiöistä kuten aggressiivisesta verosuunnittelusta tai kansainvälisestä voit-tojensiirrosta (veron kiertäminen yleisessä merkityksessä). ”*Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law?*” kysyykin Cihat Öner kuvaavasti muutaman vuoden takaisessa artikkelissaan.¹⁴¹

Veron kiertämistä koskeva tutkimus ei ole Kaiken Teoria, mutta tavalla tai toisella veron kiertäminen voi kyllä kytkeytyä oikeastaan lähes kaikkeen siihen, mitä vero-oikeus ylipäättänsä koskee tai mitä sen puitteissa tutkitaan. Vaikka verosääntely niin kansallisella, ylikansallisella kuin kansainvälisellä tasolla ke-hittyy, niin todennäköisesti tilanne jatkossakin on, kuten Harry J. Rudick eräässä kirjoituksessaan vuonna 1940 totesi:

”*Taxes and tax avoidance were probably born twins, and are likely to continue their joint existence until the millennium of a taxless world.*”¹⁴²

141. Cihat Öner, *Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law*. EC Tax Review 2018, s. 96–112, 96.

142. Harry J. Rudick, *The Problem of Personal Income Tax Avoidance*. Law and Contemporary Problems 1940, s. 243–265.

Tax avoidance as a research topic – Approaches, methods, and research lines in a comparative perspective

REIJO KNUUTINEN, LL.D., Professor, University of Turku

Tax avoidance has been at the heart of tax law research for decades. It has been studied primarily using jurisprudential, legal-dogmatic and tax policy approaches, often also with a comparative perspective. This article contains a comparative review of the approaches and research methods pertaining to the topic and of the research lines that have emerged in the comparison countries. In addition to Finland, the comparison countries are Germany and Sweden.

Although tax avoidance has many features in common in the various countries, the official attitudes to the phenomenon have varied, as shown, for example, by the way in which and at what historical stage tax avoidance has been addressed by the general anti-avoidance rule (GAAR). The means of tackling tax avoidance have also varied depending on the national traditions of legislative technique and latitude of legal interpretation. And in contrast, the research of the phenomenon of tax avoidance has similarly affected the country-specific characteristics, both in terms of the enactment of laws and their interpretation.

Tax avoidance as a research topic is linked to the phenomena of its time. Research on the subject began and progressed, naturally, at the level of national tax systems. One of the related key issues has been the relationship between private law and tax law, i.e., how and to what extent the interpretation of tax law is linked to civil law concepts and phenomena. There is a difference between countries here, and there is a difference in the research findings or views of researchers in each of the countries examined.

With economic development and change, EU law and international tax law norms have entered the traditional field of play, which has changed and will continue to change the research of tax avoidance in the future. As there are now more and more distinct kinds of anti-avoidance regulation at the national, EU and international levels, one key research theme from a legal-dogmatic view is the relationship between these norms.