Reijo Knuutinen

Veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden historiallinen kehitys, soveltamisedellytykset ja soveltamisen pidäkkeet eräiden valtioiden kansallisessa vero-oikeudessa

Lakimies
1/2020
s. 28–54

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

1. Johdanto

Verojärjestelmät sisältävät veron kiertämisen ehkäisemiseksi tai siihen puuttumiseksi monentyyppisiä säännöksiä tai muita normeja. Säännöstyyppien yhdessä päässä ovat täsmällisesti muotoillut ja soveltamisalaltaan rajoitetut erityissäännökset.[1] Tavanomaisen aineellisen verolainsäädännön tavoin näissä säännöksissä ei välttämättä mainita eksplisiittisesti mitään veron kiertämisestä. Erityissäännöksiä on säädetty usein reaktioina sellaisiin oikeudellisiin ratkaisuihin, joissa olemassa olevilla oikeudellisilla keinoilla ei ole katsottu mahdolliseksi puuttua liian pitkälle menevään verosuunnitteluun.[2] Jatkumon toisessa päässä ovat veron kiertämistä koskevat yleislausekkeet.[3] Tällaisissa säännöksissä – kuten Suomessa tuloverotusta koskevassa verotusmenettelylain 28 §:ssä[4] – pyritään ainakin jollain tavoin luonnehtimaan veron kiertäminen, vaikka sitä on mahdoton tyhjentävästi määritellä. Tunnusmerkistö voi olla varsin avoin eikä soveltamistilanteita ole etukäteen juurikaan rajattu, joten yleislausekkeet mahdollistavat laajan harkintavallan. Edellä olevien säännöstyyppien väliin sijoittuu muunlaisia veron kiertämisen ehkäisemiseksi säädettyjä säädöksiä tai säännöksiä.[5]

* *Reijo Knuutinen*, OTT, professori, Turun yliopiston kauppakorkeakoulu.

1. Special anti-avoidance rule (SAAR).
2. Esimerkkinä työpanososinkoa koskeva erityissääntely, tuloverolaki (1535/1992, TVL) 33 b.3 §.
3. General anti-avoidance rule (GAAR).
4. Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558, VML). VML 28.1 §:n säännöksestä ilmenevät veron kiertämisen oikeudellisesti relevantit tunnusmerkit: (1) olosuhteet tai toimet, joille on annettu asian varsinaista luonnetta vastaamaton oikeudellinen muoto, sekä (2) tapaukset, joissa kauppahinta on määrätty tai muuhun toimeen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.
5. Veron kiertämiseen on eräissä valtioissa puututtu myös tuomioistuinten muodostamilla doktriineilla.

Sekä täsmäsäännöksillä että yleislausekkeilla on etunsa ja haittansa. Koska lainsäätäjä ei millään pysty verosäännöksissä ennakoimaan kaikkia mahdollisia tilanteita, on monessa valtiossa päädytty yleislausekkeen säätämiseen. Viime vuosina yleislausekkeiden säätämiseen ovat päätyneet monet sellaiset valtiot, joissa tällaista ei aikaisemmin ole ollut. OECD:n ja G20-maiden BEPS-hankkeen[6] seurauksena yleislausekkeeseen rinnastettavaa avoimempaa normistoa on tullut yhä enemmän myös kansainväliseen ja EU-vero-oikeuteen. Koska verotus tapahtuu kuitenkin edelleen kansallisesti, niin rajaa hyväksyttävän verosuunnittelun ja ei-hyväksyttävän veron kiertämisen välillä vedetään jatkossakin ensisijaisesti kansallisissa tuomioistuimissa, mutta varsinkaan EU:n sisäisesti tämä rajanveto ei ole täysin itsenäistä. Euroopan unionissa veron kiertämiseen puuttumista on harmonisoimassa yhteisöverovelvollisten osalta niin sanottu veronkiertodirektiivi.[7] Direktiivin 6 artikla sisältää yleisen veronkierron vastaisen sääntelyn, ja jäsenvaltioiden on tullut tarvittaessa implementoida ”ATAD-GAAR” kansalliseen lainsäädäntöönsä vuoden 2018 loppuun mennessä.[8] Jatkossa myös EU-tuomioistuimen tekemillä ratkaisuilla voi olla merkitystä kansallisen säännöksen soveltamisedellytysten ja -rajojen suhteen. Monenkeskisellä verosopimuksella[9] suureen osaan kaikista kahdenvälisistä verosopimuksista on puolestaan sisällytetty verosopimusetujen väärinkäyttöä estävät määräykset, kuten liiketoimien tai järjestelyjen pääasiallisen tarkoituksen arviointia koskeva testi (*principal purpose test*, PPT).

Yleislausekkeita on ollut jo pitkään monien valtioiden kansallisissa järjestelmissä. Kansainvälisessä ja EU-vero-oikeudessa aihetta koskevan tutkimuksen kysymyksenasetteluna on usein ollut, millä tavoin verosopimukset tai EU-vero-oikeus rajoittavat kansallisten säännösten soveltamista. Nyt veron kiertämistä koskevaa sääntelyä on oikeuden monilla tasoilla, ja kaiken kaikkiaan erilaiset veronkiertämissäännökset muodostavat toistaiseksi osittain vielä jäsentymättömän kokonaisuuden.

Tässä artikkelissa ei ole kuitenkaan tarkoitus keskittyä näiden eri säännöstöjen välisiin suhteisiin. Sen sijaan kirjoituksessa tarkastellaan oikeusvertailevasti, (i) minkälaisen kehityskaaren kautta tuloverotusta koskevat yleislausekkeet ovat eräissä valtioissa muodostuneet, (ii) minkälaisia ovat näiden yleislausekkeiden

6. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
7. Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.
8. Monet jäsenvaltiot, kuten Suomi sekä kaikki tässä vertailtavat valtiot, ovat katsoneet, että heidän olemassa oleva yleislauseke on ollut riittävä, eikä muutoksiin ole ollut tarvetta. Ks. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG, jossa on jäsenvaltioiden notifiointeja kansallisten toimeenpanosäännöstensä tai -säädöstensä osalta.
9. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (ns. multilateraalinen instrumentti, MLI).

laissa todetut tai soveltamiskäytännössä vakiintuneet soveltamisedellytykset sekä (iii) minkälaisia rajoitteita ja pidäkkeitä yleislausekkeiden soveltamiselle on näiden valtioiden kansallisessa järjestelmässä.[10]

Koska yleislausekkeiden soveltamisedellytykset ovat enemmän tai vähemmän avoimesti muotoillut, on yleislausekkeen käyttöä useissakin maissa kritisoitu verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta. Tästä johtuen on mielenkiintoista vertailla, minkälaisia menettelyllisiä tai muita oikeusturvakeinoja yleislausekkeiden soveltamiseen liittyy. Tällaisia malleja on mahdollista huomioida kansallista sääntelyämme kehitettäessä. Yleislausekkeiden soveltamista koskevia menettelyllisiä seikkoja ei ole mahdollisuus käsitellä tässä kuitenkaan tyhjentävästi, vaan tarkasteluun poimitaan valittujen valtioiden järjestelmien erityisiä piirteitä.

Mukana tarkastelussa ovat Ruotsi, Saksa ja Yhdistynyt kuningaskunta. Vertailevan vero-oikeuden kirjallisuudessa on katsottu, että Yhdysvallat, Iso-Britannia ja Saksa ovat vertailevan vero-oikeuden eräänlaiset perustyyppivaltiot, joita tutkimalla saa jo hyvin kattavan kokonaiskuvan vero-oikeudesta useimmissa peruskysymyksissä. Lisäksi nämä järjestelmät ovat vaikuttaneet edelleen useiden muiden valtioiden verojärjestelmiin.[11] Yhdysvaltoja ei tässä yhteydessä kuitenkaan tarkastella, koska Yhdysvalloissa ei ole varsinaista yleislauseketta.[12] Ruotsi sen sijaan on luontevaa ottaa mukaan vertailumaihin suomalaisesta näkökulmasta, koska vero- ja koko oikeusjärjestelmissämme on paljon yhteisiä piirteitä.

2. Saksa

2.1. Yleislauseke § AO 42 ja sen kehitysvaiheet

Yleisen verolain (*Abgabeordnung*, AO) § 42 sai nykymuotonsa vuonna 2008:

10. Olen eräitä tässä kirjoituksessa käsiteltäviä asioita käsitellyt myös vuonna 2009 ilmestyneessä väitöskirjassani Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009. Asetelmat ovat 10 vuoden aikana kuitenkin muuttuneet, esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa ”UK-GAAR” säädettiin vuonna 2013. Artikkeli päivittää tilannetta, minkä lisäksi tässä kirjoituksessa tarkastellaan erityisesti soveltamista rajoittavia pidäkkeitä ja muita oikeusturvakeinoja.
11. Ks. Viktor Thuronyi, Comparative Tax Law. Kluwer Law International 2003, s. 9.
12. Yhdysvalloissa on kuitenkin vuonna 2010 kodifioitu oikeuskäytännössä muodostunut economic substance -doktriini, ks. IRC § 7701(o).

Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Absatz (1)

[1] Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. [2] Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. [3] Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Absatz (2)

[1] Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. [2] Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Yleislausekkeen kehityskaari alkoi ensimmäisen maailmansodan jälkeisestä tarpeesta varmistaa ja lisätä verotuloja. Vuonna 1919 voimaan tulleen yleisen verolain (*Reichsabgabenordnung*, RAO) § 4 koski niin sanottua taloudellista katsantotapaa, § 5 sisälsi yleislausekkeen.[13] Usein tapaukset ratkaistiin alkuvuosina yleislausekkeen sijaan taloudellisella katsantotavalla: ”*Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*.”[14] Tätä ennen verolakien tulkinnassa oli nojauduttu tiukasti yksityisoikeudellisiin käsitteisiin ja luokitteluihin. Taloudellinen katsantotapa höllensi linkkiä: yksityisoikeudellinen käsite antoi eräänlaisen käsiteytimen, joka itsenäisen ja vapaan tulkinnan kautta sai vero-oikeudellisessa yhteydessä vero-oikeudellistaloudellisen sisältönsä.[15]

Lähestymistapa kukoisti 1920- ja 1930-luvuilla. Toisen maailmansodan jälkeisinä vuosina *Bundesfinanzhof* korosti oikeudellisen järjestelmän koherenssia ja kehitti yksityisoikeuden etusijaisuutta koskevan tulkintaopin.[16] Taloudellisen

13. Ks. vuoden 1919 yleislausekkeesta Ekkehart Reimer, Germany, s. 343–384 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. IBFD 2017, s. 344.
14. § 4 RAO (myöhemmin § 9 RAO 1931, vuodesta 1934 alkaen § 1 II Steueranpassungsgesetz). Ks. taloudellista katsantotavasta Knuutinen 2009, s. 318–324.
15. Ks. Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Band III). Verlag Dr. Otto Schmidt 1993, s. 1285–1287.
16. Ks. Tipke 1993, s. 1288 ja 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.

katsantotavan myötä oikeusvarmuuden katsottiin heikentyneen: kriitikoiden mukaan tulkintatapa ei ollut ainoastaan taloudellinen vaan myös fiskaalisesti tavoiteorientoitunut.[17] Tasapainon hakeminen vero-oikeuden ja yksityisoikeuden väliseen sidonnaisuuteen onkin ollut sittemmin Saksan vero-oikeustieteen keskeisiä kysymyksiä yli vuosikymmenten.

Vaikka taloudellinen katsantotapa hallitsi vero-oikeudessa pitkään, niin koskaan ei tullut ainakaan yksimielisesti selväksi, mitä sillä täsmällisesti tarkoitettiin.[18] Kun yleinen verolaki vuonna 1977 uusittiin (*Abgabeordnung*, AO), taloudellinen katsantotapa eksplisiittisenä säännöksenä jäi laista pois. Olisi kuitenkin liioiteltua väittää taloudellisen katsantotavan kuuluvan vain historiaan, sillä se on jättänyt saksalaiseen tulkintaperinteeseen ja oikeudelliseen ajatteluun pysyviä jälkiä.[19] Vuoden 1977 lainvalmistelumateriaaleista ilmenee, että taloudellisen katsantotavan mukaisesta suhtautumisesta vero-oikeudelliseen tulkintaan oli tullut tavallaan itsestäänselvyys.[20] Yleislausekkeen rinnalle tuli taloudellisen katsantotavan jonkinlaisiksi korvikkeiksi kapea-alaisemmat säännökset §§ 39–41 AO. Termillä *wirtschaftliche Betrachtungweise* voidaan siten suppeasti viitata säännöksiin § 4 RAO seuraajineen. Toisinaan termiä käytetään oikeuskirjallisuudessa viittamaan yleisen verolain säännöksiin §§ 39–42 AO, rinnastaen lainkohdat ja taloudellinen katsantotapa toisiinsa.[21] Termillä voidaan myös viitata yleisemmin taloudelliseen tulkintametodiin.[22]

Taloudellinen katsantotapa merkitsi pitkään sitä, että yleislausekkeen itsenäinen merkitys jäi vähäisemmäksi. Lähestymistavalla päästiin eroon yksityisoikeussidonnaisesta formaalista tulkintatavasta, mikä mahdollisti sekä veroviranomaisille että tuomioistuimille verosäännösten vapaan tulkinnan. Veron kiertämiseen puuttumiseen yleislauseketta ei välttämättä silloin tarvittu.[23]

Vuoden 1977 uudistuksen myötä yleislausekkeen itsenäinen merkitys korostui. Yleislausekkeen tuolloin tiiviissä muotoilussa soveltamisedellytyksiä ei ollut täsmennetty:

17. Wolfgang Schön, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit. Steuer und Wirtschaft 2005, s. 247–255, 247.
18. Ks. Tipke 1993, s. 1286 ja Schön 1998, s. 72.
19. Markus Seiler, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Linde 2016, s. 24.
20. Ks. Drucksache 7/4292 (7.11.1975), s. 15–16 ja Seiler 2016, s. 24.
21. Oikeuskirjallisuudessa säännökset §§ 39–42 AO esitellään ja otsikoidaan usein yhdessä taloudellisena katsantotapana, sen eräänlaisena kvalifioituna laissa täsmennettynä nykyisenä ilmenemismuotona. Ks. esim. Tipke 1993, s. 1308–1356 ja Klaus Tipke – Joachim Lang, Steuerrecht (20. völlig überarbeitete Auflage). Verlag Dr. Otto Schmidt 2010, s. 159–169, jotka otsikoitu: "Steuergesetzliche Vorschriften zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise".
22. Ks. Tipke 1993, s. 1283–1284, jossa hän rinnastaa taloudellisen katsantotavan (wirtschaftliche Betrachtungweise) ja taloudellisen tulkintatavan (wirtschaftliche Auslegung) osittain toisiinsa, todeten kuitenkin jälkimmäisen olevan muutakin kuin vain tulkintametodi.
23. Seiler 2016, s. 11–13.

> Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Vuonna 2001 lisättiin toinen kappale – "*Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist*." – reaktiona ratkaisuihin, joissa *Bundesfinanzhof* oli katsonut, ettei yleislauseketta voitu soveltaa tilanteisiin soveltuvien erityissäännösten johdosta.[24] Lisäyksellä haluttiin mahdollistaa yleislausekkeen käyttö myös sellaisessa tilanteessa, jossa tarkasteltavaa kysymystä voi koskea myös jokin erityinen veronkierron vastainen säännös.

Vuoden 2008 muutoksen valmistelussa tavoitteena näyttää alun perin olleen tehostaa yleislauseketta sen soveltamisalaa laajentamalla. Joidenkin näkemysten mukaan tuomioistuinten tulkinta oli ollut liian verovelvollismyönteistä, mihin haluttiin muutosta.[25] Ensimmäisissä luonnoksissa väärinkäytön kuvattiin tapahtuvan jo hyödynnettäessä *epätavallisia* oikeudellisia rakenteita.[26] Tämä johti kritiikkiin ja poliittiseen keskusteluun siitä, että veroviranomaiset voisivat laajasti puuttua erilaisiin rakenteisiin vain niiden epätavallisuuteen viitaten. Tällainen soveltamisalan laajennus ei toteutunut. Sen sijaan muotoilussa veron kiertämisen oikeudellinen määritelmä ja lausekkeen soveltamisedellytykset esitettiin jälleen eksplisiittisesti tekstissä.[27] Samalla poistettiin yleisen ja erityisten normien suhdetta koskeva vuonna 2001 lisätty kappale. Soveltamisedellytysten lisäämisellä pyrittiin vastaamaan oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta koskevaan kritiikkiin.[28] Muutoksen taustalla voi nähdä pyrkimyksiä painopisteen siirtämiseksi oikeuskäytäntöpohjaisesta veron kiertämisen määrittelystä ja rajanvedosta lakisidonnaisempaan suuntaan.[29]

Lopullista versiotakin on kuitenkin kritisoitu oikeuskirjallisuudessa: todistustaakkaa siirtyi verovelvollisille, yleislausekkeen ja erityissäännösten soveltamisen suhde ei tullut selvemmäksi eikä uudistuksen katsota edes parantaneen oikeusvarmuutta.[30] Muutokset eivät käytännössä olleet edes kovin merkittäviä, sillä uusitut veron kiertämistä koskevat määrittelyt ja soveltamiskriteerit vasta-

24. BFH 15.12.1999, I R 29/97 ja BHF 19.1.2000, I R 94/97. Ks. Seiler 2016, s. 25. Ks. ensimmäisestä tapauksesta myös Knuutinen 2009, s. 570–572.
25. Wolfgang Kessler – Rolf Eicke, Germany's New GAAR – 'Generally Accepted Antiabuse Rule'? Tax Notes International 2008, s. 151–153.
26. Drucksache 16/7036 (08. 11. 2007), s. 6: "Bei der Definition des Missbrauchstatbestandes werde anstelle der „Ungewöhnlichkeit" der rechtlichen Gestaltung auf deren „Unangemessenheit" abgestellt."
27. Reimer 2017, s. 346.
28. Ks. Drucksache 16/6290 (4.9.2007), s. 80–81.
29. Reimer 2017, s. 346.
30. Ks. Seiler 2016, s. 26–27 viittauksineen.

sivat varsin pitkälle oikeuskäytännössä jo vakiintuneita.[31] Koska kyse oli lähinnä kodifioinnista, myös muutosta edeltävän oikeuskäytännön on katsottu olevan pääosin edelleen relevanttia.[32]

2.2. Soveltamisedellytykset

Yleislausekkeen otsikkona on *Gestaltungsmissbrauch*, oikeudellisten muotojen väärinkäyttö. Sillä ei tarkoiteta, ettei verovelvollinen voisi verosuunnittelusyistä valita verotuksellisesti edullisinta toimintatapaa.[33] Myös perustuslaki antaa verovelvolliselle oikeuden järjestää asiansa siten, että verot jäävät mahdollisimman pieneksi, kuten Saksan perustuslakituomioistuin *Bundesverfassungsgericht* on katsonut.[34]

Milloin sitten on kysymys sallitusta oikeudellisten muotojen hyödyntämisestä ja milloin niiden väärinkäytöstä? Oikeuskirjallisuudessa muotojen väärinkäytölle on hahmoteltu oikeuskäytännön perusteella kolme kiistatonta kriteeriä: [35]

Ensimmäinen kriteeri on käytettyjen muotojen *epäasianmukaisuus.* Epäasianmukaiseksi voidaan luonnehtia sellaista oikeudellista muotoa, jonka käyttöön rationaaliset osapuolet eivät taloudelliset realiteetit tai päämäärät huomioiden päätyisi.[36] Tällaisen muodon käyttö johtaa lopputulokseen, joka lainsäätäjän tavoitteita ajatellen ei pitäisi olla saavutettavissa.[37] Epäasianmukaisuudesta kertoo, jos transaktio tai järjestely on taloudellisesti järjetön, tarpeeton tai jopa haitallinen, keinotekoinen tai tarpeettoman monimutkainen.[38] Valitun muodon epätavallisuus tai verojen välttäminen motiivina eivät yksin sellaisenaan tee valitusta muodosta epäasianmukaista.[39]

Toiseksi edellytetään, että epäasianmukaisen muodon hyväksyminen johtaisi ei-tarkoitettuun *veroetuun*.[40] Tätä arvioitaessa verrataan käytettyä muotoa ja asianmukaista muotoa keskenään: tulee olla näytettävissä, että sivuutettu

31. Seiler 2016, s. 27.
32. Kessler – Eicke 2008, s. 152–153.
33. Ks. Johanna Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem. Verlag Dr. Otto Schmidt 2002, s. 14.
34. BVerfG v. 14.4.1959, BVerfGE 9, 237, erityisesti s. 249–250. Verojen minimointia koskeva oikeus on vahvistettu lukuisissa ratkaisuissa myös vuoden 1977 jälkeen eli § 42 AO:n aikana. Ks. Hey 2002, s. 14.
35. Ks. kuitenkin Schön 1998, s. 78, jonka mukaan näissä edellytyksissä on ollut sekä oikeuskäytännön että oikeustieteen piirissä pientä häilyvyyttä.
36. Tipke 1993, s. 1337.
37. Ks. Dieter Birk, Steuerrecht (7., neu bearbeitete Auflage). C.F. Müller Verlag 2004, s. 103.
38. Reimer 2017, s. 350 ja Gerhard Kraft, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: Germany (Cahiers 103a). Sdu 2018, s. 339–358, 342.
39. Birk 2004, s. 103 ja Reimer 2017, s. 350.
40. Ks. Birk 2004, s. 104 ja Kraft 2018, s. 339.

asianmukainen muoto olisi johtanut valittuun muotoon nähden suurempaan veroon.[41] Veroeduksi väitetty ei tällöin voi olla kuitenkaan jotain sellaista, jonka verolainsäädäntö suoraan tarjoaa.[42]

Kolmantena kriteerinä edellytetään, että tavanomaisesta poikkeavalle muotoilulle ei ole hyväksyttäviä *liiketaloudellisia perusteita.* Etua ei tule evätä, mikäli verovelvollinen osoittaa valinnalleen verotuksesta riippumattomat syyt, joita kokonaisarvioiden voidaan pitää huomattavina.[43]

Eräiden tutkijoiden mukaan lisäksi neljäntenä edellytyksenä vaadittaisiin, että verovelvollinen on valinnut muotoilun *tietoisesti* verorasituksensa alentamiseksi.[44] Subjektiivista veronkiertotarkoitusta koskeva kriteeri on ollut kuitenkin kiistanalainen: toiset katsovat, ettei lain kiertämistä ilman nimenomaista tarkoitustakaan voida pitää hyväksyttävänä.[45] Säännöstekstin muoto ei ota kysymykseen suoraan kantaa. Vallalla oleva käsitys näyttäisi olevan, että verovelvollisen subjektiivinen tarkoitus on oikeastaan merkityksetön.[46]

2.3. Oikeusteoreettisia ja oikeuspoliittisia näkökulmia

Suhtautuminen yleislausekkeeseen vaikuttaa olleen koko historiansa ajan kiistanalaista. Ongelmaksi on nähty lähinnä muotoilun avoimuus: säännöstekstin perusteella on vaikea arvioida, milloin sitä voidaan soveltaa. Suhteellisen kattava oikeuskäytäntö lieventää ongelmaa.[47]

Myös yleislausekkeen oikeusteoreettiseen asemaan on liittynyt näkemyseroja. Yleislausekkeen alkutaipaleella monet ratkaisut tehtiin taloudellisen katsantotavan mukaisella tulkinnalla, eikä yleislauseke ollut merkittävässä roolissa.[48] Saksan vero-oikeustieteessä onkin käyty debattia siitä, onko yleislauseke sellaisenaan edes välttämätön. Kysymys on jakanut tutkijoita kahteen koulukuntaan. *Innentheorie*n kannattajat kieltävät yleislausekkeen materiaalisen relevanssin: säännös halutaan nähdä pelkästään *esimerkkinä* aineellisten verosäännösten vapaammasta, lain tarkoitusta painottavasta teleologisesta tulkintatavasta. Yleis-

41. Reimer 2017, s. 351.
42. Ks. tästä Reimer 2017, s. 351.
43. Ks. Birk 2004, s. 104 ja Reimer 2017, s. 353. Tipke 1993, s. 1339 huomauttaa, että lainsoveltajille ei ole kuitenkaan annettu valtuutuksia harkita taloudellisten tarkoitusperien järkevyyttä.
44. Ks. Schön 1998, s. 78. Ks. Birk 2004, s. 104, jonka mukaan tietoisuutta ei edellytetä siitä, että valittu muoto arvioitaisiin oikeudellisesti harhaanjohtavaksi: tätä arvioidaan vain objektiivisesti.
45. Ks. Martin Schiessl, Form and substance in tax law: Germany (Cahiers LXXXVIIa). Kluwer 2002, s. 287–311, 297. Hänen mukaansa (s. 302–303) BFH olisi subjektiivisen kriteerin suhteen jo tuolloin pehmentänyt kantaansa: aiemmin ”Umgehungsabsicht” oli soveltamisen edellytys.
46. Kraft 2018, s. 339 ja Reimer 2017, s. 353.
47. Ks. oikeuskäytännöstä esim. Tipke – Lang 2010, s. 163–167.
48. Seiler 2016, s. 11.

lausekkeella ei tällaisena teleologisen tulkinnan apunormina ole siten itsenäistä merkitystä, eikä väärinkäyttöä koskevalla arvioinnilla ole tulkinnassa varsinaisesti merkitystä.[49] *Außentheorie* lähtee puolestaan siitä, että yleislausekkeella on itsenäinen merkitys.[50] Sen soveltamiseen voidaan turvautua silloin kun tavanomaisen laintulkinnan keinot loppuvat.[51] Tämän suuntauksen kannattajien mukaan esimerkiksi analoginen tulkinta ei olisi mahdollista ilman yleislausekkeen luomaa valtuutusta.[52]

Saksan yleislauseke on kokenut monenlaisia historiallisia vaiheita. Kansallissosialistinen vaihe oli aivan oma lukunsa yhteiskunnallisessa ja oikeudellisessa kehityksessä. Sotien jälkeisinä vuosina tuomioistuimet suhtautuivat yleislausekkeen käyttöön sen merkitystä ja vaikutusta rajoittaen. Tähän oli *Reimerin* mukaan kolme keskeistä syytä. Ensinnäkin tämä oli vastareaktio siihen, että yleislauseketta oli kansallissosialismin aikana hyödynnetty väärin: tuomioistuimissa oli tehty ratkaisuja ideologiapohjaisesti tai vastauksena poliittisiin odotuksiin. Toinen merkittävä asia oli perustuslaki, *Grundgesetz*, linjauksineen siitä, että epätäsmällisiä säännöksiä tulee tulkita perustuslakimyönteisesti. Oikeuskäytännössä nojauduttiin mieluummin verolakien lain tarkoitusta korostavaan teleologiseen tulkintaan kuin yleislausekkeeseen. Kolmanneksi, mitä haluttomampia tuomarit olivat yleislausekkeeseen nojautumisessa, sitä enemmän tarvittiin erityissäännöksiä. Tämä johti monissa tapauksissa siihen, että kun asiasta oli olemassa erityissäännös, ei sitä tullut enää tarkastella yleislausekkeen valossa.[53]

Ennen 1970-luvun puoltaväliä yleislauseketta ei ollut sovellettu kovinkaan ahkerasti. *Tipke* totesi vuoden 1993 kolmiosaisessa mammuttiteoksessaan, että noin viidentoista edeltävän vuoden aikana tässä suhteessa oli tapahtunut muutoksia: sekä veroviranomaiset että tuomioistuimet olivat soveltaneet yleislauseketta aktiivisemmin. Syynä oli ollut ensinnäkin se, että aineellisesta verolainsäädännöstä oli tullut monimutkaisempaa. Toiseksi verokonsultit olivat kehittäneet kreatiivisia verosuunnittelukeinoja.[54]

Veron kiertämisen ehkäiseminen on ollut poliittisella agendalla korkealla viime aikoina myös Saksassa. Yleislausekkeella on tässä asetelmassa kaksijakoinen rooli: verohallinto nojautuu siihen ahkerammin, tuomioistuimet rajoitetummin.[55] Tuomioistuimet ovat huomattavasti useammin hylänneet kuin hyväksyneet verohallinnon vaatimukset yleislausekkeen soveltamisesta; etenkin

49. Ks. Seiler 2016, s. 28. Hänen mukaansa (s. 14) myös RAO:n päävalmistelija Enno Becker oli ilmeisesti itse sillä kannalla, että yleislauseketta ei välttämättä tarvita.
50. Ks. esim. Tipke 1993, s. 1326–1327 ja Birk 2004, s. 103.
51. Seiler 2016, s. 30.
52. Ks. Seiler 2016, s. 32, jonka mukaan analogisen tulkinnan mahdollisuudessa onkin ehkä konkreettisin koulukuntien välinen ero.
53. Reimer 2017, s. 345–346.
54. Tipke 1993, s. 1325.
55. Reimer 2017, s. 347–348.

Bundesfinanzhof on toiminut soveltamista rajoittavana vastavoimana.[56] Silloin kun tuomioistuimet ovat ratkaisuillaan rajoittaneet verohallinnon aktiivisia soveltamispyrkimyksiä, on reaktiona on ollut tyypillisesti uuden erityisnormin säätäminen.

2.4. Soveltamista rajoittavia sekä edellyttäviä seikkoja

Yleislausekkeen tekstiin on tehty vuosien varrella useita muutoksia, tarkoituksena vaikuttaa sen soveltamisedellytyksiin. Muutokset kertovat osaltaan myös pyrkimyksestä oikeusjärjestyksen konsistenssiin eli oikeusnormien loogiseen ristiriidattomuuteen sekä laajemmin koko oikeusjärjestelmän koherenttisuuteen.[57] Tällaiset pyrkimykset ovat havaittavissa esimerkiksi siinä, millä tavoin on pyritty ratkaisemaan pitkään hiertänyttä kiistanalaista kysymystä erityisten ja yleisten normien suhteesta.

Soveltamistilanteissa tulee ensimmäisenä katsoa, arvioidaanko tapausta erityissäännösten vai yleislausekkeen nojalla.[58] Koska Saksan verojärjestelmään on säädetty paljon erityisiä säännöksiä, on tämä käytännössä kaventanut *Kraft*in mukaan yleislausekkeen soveltamisalaa. Saksan valtionvarainministeriöllä ja sen alaisuudessa toimivalla liittovaltion verohallinnolla sekä toisaalta ylintä valtaa käyttävällä tuomioistuimella on ollut yleislausekkeen ja erityissäännösten suhdetta koskevaan kysymyksen erilainen perussuhtautuminen. *Bundesfinanzhof* on ollut usein *lex specialis* -tulkinnan kannalla.[59]

Lainsäädännön tasolla asiaan on pyritty vaikuttamaan yleislausekkeen muotoilulla. Vuonna 2001 yleislausekkeeseen lisättiin toinen kappale selventämään suhdetta erityissäännöksiin. Vuoden 2008 uudistuksessa muotoilua uudistettiin siten, että lainkohdan ensimmäisen kappaleen toisessa kohdassa todetaan, että jos tarkasteltavaa kysymystä on sääntelemässä erityisnormi, jonka soveltamisedellytykset täyttyvät, määräytyvät oikeudelliset seuraukset erityislain soveltamisen seurauksena. Jos erityisnormin soveltamisedellytykset eivät täyty, mahdollisuus yleislausekkeen soveltamiseen on olemassa. Reimerin mukaan veroviranomaisten tulee tuolloin kuitenkin näyttää, että erityissääntö ei osoita (*e contrario*) jotakin toimea tai järjestelyä ”ei-väärinkäytöksi”. Jos erityissään-

56. Ylemmät oikeusasteet ovat olleet varauksellisimpia soveltamisen suhteen, mitä ei ole juurikaan muuttanut se, että vuonna 2008 soveltamisedellytyksiä koskevat määrittelyt lisättiin lakiin. Reimer 2017, s. 348.
57. Ks. Kaarlo Tuori, Oikeuden ratio ja voluntas. WSOY 2007, s. 107, jonka mukaan oikeuden konsistenssilla tarkoitetaan yleisesti oikeusnormien loogista ristiriidattomuutta; koherenssi on puolestaan sisällöllistä johdonmukaisuutta, joka on pikemminkin oikeusperiaatteiden kuin oikeussääntöjen ominaisuus.
58. Reimer 2017, s. 350.
59. Kraft 2018, s. 340.

nös on riittävän täsmällinen ja soveltamisalaltaan tarkkarajainen, niin yleislausekkeeseen vetoaminen ei onnistu. Yleislauseke voi soveltua erityissäännöksen olemassaolosta huolimatta erityisesti kahdessa tapauksessa: ensinnäkin jos lain väärinkäyttöä koskeva argumentti jää erityissäännöksen fokuksen ulkopuolelle (eli erityissäännöksellä testataan toista näkökulmaa asiaan), tai toiseksi silloin, jos toimilla on kierretty erityissäännöksen soveltamisaluetta siten, että tämä voidaan katsoa lain väärinkäytöksi.[60]

Saksassa perustuslain (*Grundgesetz*) merkitys on suuri, joten yleislausekkeen perustuslainmukaisuuttakin on toki pohdittu. Vallitsevan käsityksen mukaan tästä ei ole juuri epäilyksiä. *Tipke* katsoo, että § 42 AO ei ole kohtuuttoman epätäsmällinen eikä siten oikeusvaltioideologian vastainen. Lainkohta ei loukkaa myöskään luottamuksensuojaperiaatetta, koska sen soveltamisen edellytyksenä on väärinkäyttötarkoitus. Perustuslain tavoitteena ei ole vain oikeusvaltioajatuksen formaalin, vaan myös sen materiaalisen puolen täytäntöönpano.[61]

Perustuslain mainitseminen veron kiertämisen yhteydessä tuo varmasti ensimmäiseksi mieleen legaliteettiperiaatteen. Saksan perustuslaki ei sisällä tätä koskevaa eksplisiittistä säännöstä, mutta legaliteettiperiaate on johdettu oikeusvaltioperiaatteesta ja perustuslain takaamasta omaisuudensuojasta.[62] Perustuslaki vaikuttaa Saksassa perustuslakimyönteisen laintulkintatavan (*verfassungkonforme Auslegung*) kautta: epäselviä säännöksiä tulkitaan perustuslain hengessä.[63] Saksan perustuslakituomioistuin *Bundesverfassungsgericht* on ollut aktiivinen muun muassa yhdenvertaisuusvaatimusta rikkovan verolainsäädännön eliminoimisessa.[64]

Yhdenvertaisuus oli arvioitavana myös vuonna 2014 perintöverotusta koskeneessa tapauksessa, joka toi veron kiertämistä koskevaan keskusteluun uuden ulottuvuuden.[65] Aineellisen verolainsäädännön mukaan liiketoimintavarallisuus oli perintöverotuksen ulkopuolella. Kysymys oli siitä, oliko verovelvollisen ja missä määrin mahdollista konvertoida henkilökohtaisessa käytössä olevaa varallisuutta liiketoimintavarallisuudeksi. *Bundesverfassungsgericht* katsoi, että verolain säännökset ovat perustuslain takaaman yhdenvertaisuuden vastaisia, mikäli ne eivät estä verovelvollisia ryhtymään sellaisiin verovelvollisuutta alentaviin järjestelyihin, jotka selvästikään eivät ole lainsäätäjän tarkoittamia ja jotka eivät ole yhdenvertaisuusvaatimuksen näkökulmasta perusteltuja.[66] Verolakia

60. Reimer 2017, s. 380–381.
61. Tipke 1993, s. 1332–1333. Tietty yleislausekkeille tunnusomainen epätäsmällisyys ei ole kuitenkaan hänen mukaansa vältettävissä; eräät oikeustieteilijät ovatkin kritisoineet yleislauseketta liian epätäsmälliseksi.
62. Art. 2 I, Art. 20 III, Art. 14 I 2 ja Art. 14 III 2 GG. Ks. Tipke 1993, s. 157–160.
63. Reimer 2017, s. 345.
64. Ks. Viktor Thuronyi, Comparative Tax Law. Kluwer Law International 2003, s. 82–88.
65. BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12.
66. BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, kohta 254.

tai sen säännöstä voidaan siis pitää perustuslain yhdenvertaisuusvaatimuksen vastaisena, jos se antaa mahdollisuuksia verojen epäasianmukaiseen välttämiseen tai minimoimiseen.

Näin ollen perustuslaki itse asiassa velvoittaa lainsäätäjää huolehtimaan veron kiertämisen ehkäisemisestä.[67] Yksittäisten verolakien soveltamistilanteita ja yhdenvertaisuuden arvioimista varten yleislausekkeen olemassaolo ja soveltamisen mahdollisuus on perustuslakituomioistuimen mukaan keskeisessä asemassa.[68] Verolakeja soveltavien tuomioistuinten tulee mahdollisuuksien mukaan puuttua yleislausekkeen tulkinnalla ja soveltamisella verolainsäädännön oikeudellisten muotojen väärinkäyttöön, jotta verolakia tai sen säännöksiä ei yhdenvertaisuusvaatimuksen johdosta tulisi pitää perustuslain vastaisina. Jos verolaki pitää sisällään rakenteellisia puutteita, *strukturelle Vollzugsdefizite*, sen voidaan katsoa rikkovan yhdenvertaisuusvaatimusta, koska laki ei silloin täytä yleisesti velvoittavien normien muodostamisen tehtäväänsä.[69] Perustuslain yhdenvertaisuusvaatimusta arvioidaan siten myös siinä valossa, voidaanko verosäännösten lähtökohtaisiin epäyhdenvertaisuuksiin puuttua veron kiertämistä koskevien normien avulla.

3. Ruotsi

3.1. *Lag mot skatteflykt* ja sen soveltamisedellytykset

Ruotsi kuuluu mannermaiseen *civil law* -perheeseen, ja sen oikeudessa on paljon samankaltaisuutta Saksaan nähden. Veron kiertämisen ehkäisemisessä kehityskulku on kuitenkin ollut hyvin erilainen.

Veronkiertojärjestelyt muodostuivat Ruotsissa merkittäväksi ilmiöksi toisen maailmansodan ja sen jälkeisinä vuosina verorasituksen ollessa korkealla tasolla.[70] Klassinen esimerkki on niin sanottu *Nordbäck*-tapaus.[71] Verovelvollinen oli hyödyntänyt yhtiöiden välisten osinkojen verovapauteen perustuvaa kaupallistettua verosuunnittelujärjestelyä, jolla likvidoitiin verottamattomia voittovaroja sisältäviä yhtiöitä. *Regeringsrätten*[72] katsoi, että vaikka verovelvollinen oli päässyt tavoitteeseensa useiden toimien kautta, niin kutakin vaihetta tulee arvioida erik-

67. Ks. myös Reimer 2017, s. 357–358.
68. BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, kohta 255.
69. Ks. BVerfG, 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 ja Reimer 2017, s. 359.
70. Leif Mutén: The Swedish Experiment with a General Anti-avoidance Rule. Teoksessa "Tax Avoidance and the Rule of Law". IBFD Publications 1997, s. 307–324, 308.
71. RÅ 1953 ref. 10.
72. 1.1.2011 alkaen Högsta förvaltningsdomstolen.

seen.[73] Tapaus aktivoi keskustelun yleisen veronkiertonormin tarpeellisuudesta, mitä pohtimaan asetettiin vuoden 1953 *skatteflyktskommitté*. Komitea julkaisi raporttinsa vuonna 1963.[74]

Ruotsissa katsottiin pitkään, että yleislauseketta ei tulisi oikeusvarmuussyistä säätää.[75] Veron kiertämisen ehkäiseminen jäi siten korostetusti lainsäädäntötason ongelmaksi.[76] Ongelmaa korosti tuomioistuinten tiukahko tulkintatraditio.[77] Lopulta päädyttiin veron kiertämistä koskevan lain, *lag mot skatteflykt* (jäljempänä myös veronkiertolaki), säätämiseen.[78]

Ensimmäinen veron kiertämistä koskeva laki tuli Ruotsissa voimaan vuoden 1981 alusta.[79] Laki oli säädetty määräaikaiseksi vuoteen 1985 asti, jonka jälkeen tuli arvioida sen toimivuutta,[80] mutta laki oli voimassa vain pari vuotta eikä sitä ehditty soveltaa *Regeringsrätten*issä lainkaan.[81]

Vuoden 1983 versiossa veron kiertämisen tunnusmerkistö muotoiltiin seuraavasti:

> Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om
>
> 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

73. Ks. myös Gustaf Lindencrona, Den nya svenska lagen mot skatteflykt. JFT 1981, s. 363–377, 364–365 ja Mutén 1997, s. 309.
74. SOU 1963:52. Om åtgärder mot skatteflykt: Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.
75. Ks. esim. SOU 1963:52, s. 94–99.
76. Ks. Kari S. Tikka, Veron minimoinnista. Suomalainen Lakimiesyhdistys 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.
77. Ks. Bettina Banoun, Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law. Bulletin for International Taxation 2002, s. 485–492, 485.
78. Ruotsissa veron kiertämiseen viitataan sekä termillä kringgående av skattelag että skatteflykt. Erityisesti termillä skatteflykt voidaan tarkoittaa veron kiertämistä yleisenä ilmiönä, minkä ohella sillä tarkoitetaan erityisesti sellaista menettelyä, joka kuuluu skatteflyktslagenin soveltamisalan piiriin. Ks. Ulrika Rosander, Generalklausul mot skatteflykt. JIBS Dissertation Series 2007, s. 13: "Det är vanligt att tala om en allmän och en teknisk definition av begreppet skatteflykt." Suomessa veropako viittaa pikemminkin kansainvälisiin yhteyksiin. Ks. Knuutinen 2009, s. 187–188.
79. Lagen (1980:865) mot skatteflykt.
80. Ks. Prop. 1980/81:17, s. 199.
81. Ensimmäinen laki oli voimassa 1.1.1981–28.2.1983. Ks. tästä ensimmäisestä versiosta ja vaiheesta Sture Bergström, Generalklausulen mot skatteflykt. Skattenytt 1981, s. 111–117 ja Lindencrona 1981.

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.[82]

Vuoden 1983 lakia sovellettiin tuomioistuimissa melko varovaisesti, vain vähäiseen osaan tapauksista, joissa soveltaminen oli harkittavana.[83] Eräiden kriittisten puheenvuorojen mukaan lakia käytettiin laadullisesti nimenomaan aineellisen verolainsäädännön aukkojen paikkaamiseen, ei niinkään sen arvioimiseen, mitä verovelvolliset olivat tosiasiallisesti tehneet.[84] Veronkiertolaki päätettiin poliittisesti kiistanalaisena lakkauttaa vuoden 1993 alusta.[85] Sosiaalidemokraattien otettua syyskuun 1994 vaalien jälkeen hallitusvastuun laki tuli jälleen voimaan heinäkuusta 1995 alkaen. Vuonna 1997 lakia jälleen muutettiin, jonka seurauksena veronkiertolaki sai jokseenkin nykyisin muotonsa tullen voimaan vuoden 1998 alusta.[86]

Nykyisessä muodossaan (2011:1372) lain 2 §:n mukaan verotuksessa ei huomioida sellaista oikeustointa, johon liittyen seuraavat neljä edellytystä täyttyvät:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Tiivistetysti todeten lakia voidaan soveltaa tilanteissa, joissa verovelvollinen on ollut suoraan tai epäsuorasti osallisena transaktiossa, jonka pääaasiallisena tarkoituksena on ollut tavoitella huomattavaa ja lain tarkoituksen vastaista ve-

82. Lag (1983:75).
83. Ks. Anders Hultqvist, Sweden, s. 669–693 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. IBFD 2017, s. 676.
84. Ks. esim. Stig von Bahr, Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn. Skattenytt 1992, s. 602–607, 606. Ks. 1980-luvun ja 1990-luvun alun oikeuskäytännöstä Hultqvist 2017, s. 677.
85. Laki oli kumottuna välillä 1.1.1993–1.7.1995. Lain saamaan kritiikkiin poistamisen syynä viittaa mm. Rosander 2007, s. 1.
86. Lagen (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt. Tämän jälkeen lakiin on tehty eräitä vähäisiä, lähinnä teknisiä muutoksia.

rotuksellista hyötyä. Sana ”*och*” edellyttää jokaisen 2 §:ssä todetun kriteerin toteutumista.

Ensimmäisessä kohdassa mainitun veroedun tulee olla merkittävä (*väsentlig skatteförmån*), kun aikaisemmin laki oli käyttänyt muotoilua veroetu, joka ei ole vähäinen (*inte oväsentlig skatteförmån*). Veroedun tavoittelua koskevaa kolmatta kriteeriä (*det* övervägande *skälet* för *förfarandet*) on tulkittu ja pelkistetty siten, että veroetujen tavoittelun tulee olla syynä tai tarkoituksena yli 1/2 painoarvolla kokonaisuuteen (eli verotukselliset syyt ja liiketoiminnalliset syyt yhdessä) nähden. Sitä vastoin ensimmäisessä vuoden 1980 laissa veroedun tavoittelun tuli olla ratkaiseva tai hallitseva syy (*det avgörande skälet*), minkä on tulkittu tarkoittavan noin 3/4 painoarvovaatimusta.[87]

Nykyversiossa lain tarkoituksen osalta ei enää ole riittävää, että kysymys on oletetusta lain tarkoituksesta, vaan tarkoitus tulee ilmetä lainsäädännön muotoiluista, kuten neljänteen kohtaan on muotoiltu: jos verotus toteutettuun menettelyyn perustuen olisi vastoin lain tarkoitusta, sikäli kun se käy ilmi suoraan tapaukseen sovellettavista tai oikeustoimen avulla kierretyistä säännöksistä tai verolainsäädännöstä yleensä. Lainsäädännön muotoilu voi viitata yksityiskohtaisten säännöstekstien muotoiluun, tai laajemmin verolainsäädännön yleiseen muotoiluun.[88] Jonkin verran erilaisia näkemyksiä on kuitenkin siitä, onko riittävää jos lain tarkoitus ilmenee lainvalmistelumateriaaleista.[89] Tämän lain tarkoituksen vastaisuutta koskevan neljännen edellytyksen onkin katsottu olevan erityisen tulkinnanvarainen.[90]

Koska Ruotsi eli pitkään ilman yleislauseketta, on tämä varsinkin aikoinaan korostanut muun keinovalikoiman merkitystä. Veron kiertämistä koskevan lain ohella Ruotsissa on myös joukko erityisiä veronkiertosäännöksiä.[91] Myös pyrkimyksiä turvautua vero-oikeudelliseen *genomsyn*-ajatteluunkin tuntuu edelleenkin esiintyvän, vaikka ylimpien tuomioistuinten oikeuskäytännöstä tai oikeustieteestä tällaisen ruotsalaisen *substance over form* -periaatteen olemas-

87. 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. Vrt. myös vuoden 1983 versio, jossa käytettiin muotoilua ”det huvudsakliga skälet”.
88. Abed Ali – Larsén 2018, s. 732.
89. Vrt. Anders Hultqvist, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? s. 193–209 teoksessa Festskrift till Gustaf Lindencrona. Norstedts juridik 2003, s. 195 ja Rosander 2007, s. 107, joka nojautuu lainvalmisteluaineistoon. Ks. Prop. 1996/97:170, s. 39–40. Ks. Hultqvist 2017, s. 684, jonka mukaan nykyistä lakia valmisteltaessa pyrittiin huomioimaan legaliteettiperiaatteen näkökulmasta esitetty kritiikki: tästä syystä lain tarkoituksen pitää jollakin tavoin ilmetä laista.
90. Ks. Rosander 2007, s. 113 ja Abed Ali – Larsén 2018, s. 731. Jälkimmäiset arvioivat (s. 727 ja 741), että lain tarkoitus lienee yleensä ilmeisempi silloin kuin jokin kierretyksi väitetty säännös on osa laajempaa ja selkeää sääntelykokonaisuutta, verrattuna yksittäisiin ja erillisiin säännöksiin.
91. Ks. tästä yleisesti Rosander 2007, s. 38–40.

saololle ei saa ainakaan kovin vahvaa tukea.[92] Yksi tärkeimmistä veron kiertämisen ehkäisykeinoista keinovalikoimasta usein unohtuu: veronormistoa voidaan kehittää, ja on ajoittain myös onnistuttu kehittämään siihen suuntaan, että veronkiertomahdollisuudet pienenevät.[93] *Helmers* katsoikin jo vuonna 1956 aihetta koskevassa väitöskirjassaan, että oikeastaan ainoa kunnon keino veron kiertämisen ehkäisyssä on verolakien huolellinen laatiminen.[94]

3.2. Huomioita soveltamiskäytännöstä

Veron kiertämistä koskevan lain sanatarkoilla muotoiluilla ja muutoksilla on nimenomaan pyritty vaikuttamaan lain soveltamisalaan. Uuden veronkiertolain muotoilun tavoitteena oli parantaa oikeusvarmuutta, samalla säilyttäen tai jopa laajentaen sen soveltamisalaa.[95] Nykyistäkin lakia on kuitenkin kritisoitu monesta syystä: sitä on pidetty tehottomana, tarpeettomana ja monimutkaisena, väliin sitä on kritisoitu puolestaan terminologiansa vuoksi.[96] Yhtenäisten linjausten ja periaatteiden hahmottamista on pidetty jopa oikeuskäytännönkin perusteella vaikeana.[97] Tuomioistuimet eivät ole kovin yksityiskohtaisesti perustelleet sitä, miten veron kiertämistä koskevaa lakia tulee soveltaa, mikä on tehnyt soveltamisesta vaikeasti ennustettavaa.[98] Lain perustuslaillisuus on joissakin puheenvuoroissa vuosien varrella kyseenalaistettu.[99] Vallitseva mielipide Ruotsissa kuitenkin on, että veronkiertolaki ei ole perustuslain vastainen.

Vielä reilu vuosikymmen sitten katsottiinkin, että veronkiertolakia on sovellettu suhteellisen harvoin, koska 2 §:n soveltamisedellytykset ovat melko tiukat

92. Ks. Knuutinen 2009, s. 350–355 ja Abed Ali – Larsén 2018, s. 744.
93. Ks. Sture Bergström, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt. Skattenytt 1992, s. 597–601, 597, jonka mukaan tämä oli yksi vuoden 1990 verouudistuksen tavoitteista ja se osin myös toteutui.
94. Dag Helmers, Kringående av skattelag. Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt. Almqvist & Wiksell 1956, s. 516. Ks. ja vrt. Tikka 1972, s. 198, joka katsoo Helmersin edustaneen tiukkaa legaliteettinäkemystä.
95. 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 skatteflyktslagen: Reformerat förhandsbesked, s. 181.
96. Ulrika Rosander, Form and substance in tax law: Sweden (Cahiers LXXXVIIa). Kluwer 2002, s. 523–536, 531.
97. Ks. Hultqvist 2005, s. 319; Rosander 2007, s. 113–114 ja Hultqvist 2017, s. 681.
98. Ks. Rosander 2007, s. 113 ja Abed Ali – Larsén 2018, s. 738.
99. Erityisesti Anders Hultqvist nosti väitöskirjassaan Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (Juristförlaget 1995) esiin kysymyksen, voitiinko Ruotsin veronkiertolakia pitää perustuslain mukaisena.

ja niiden toteennäyttäminen voi olla hankalaa.[100] Ajan henki on nyt Ruotsissakin toinen. Veron kiertäminen on ollut esillä poliittisessa ja laajemmassa yhteiskunnallisessa keskustelussa. Ruotsissa on esitelty laaja 10-kohtainen ohjelma veronkierron ehkäisemiseksi.[101]

Abed Ali ja *Larsén* katsovat, että veronkiertolain soveltaminen on lisääntynyt ja että veron kiertämistä koskevan lain soveltamisalakin olisi soveltamiskäytännön myötä laajentunut. Perinteisesti on katsottu, että veronkiertämistä koskevalla lailla ei voida paikata lainsäätäjän passiivisuutta, mutta tässäkin suhteessa on jotakin muutosta oikeuskäytännön perusteella ollut havaittavissa. Kirjoittajat huomauttavat, että on legaliteettiperiaatteen ja verovelvollisten oikeussuojan näkökulmasta hankalaa, jos veronkiertolailla paikataan sellaisia aineellisen verolainsäädännön aukkoja, jotka olisivat ennakoitavissa ja huolellisella valmistelulla poistettavissa.[102]

Lain ongelmat tulee toki suhteuttaa koko veron kiertämistä koskevaan problematiikkaan. *Hultqvist* onkin katsonut, että voi olla vaikeaa, ellei mahdotonta, löytää veronkiertoproblematiikkaan jonkinlainen synteesi rationaalisen metodin ja toisinaan myös tunnepitoisesti arvioitujen fiskaalisten tavoitteiden välillä.[103]

3.3. Soveltamista rajoittavia seikkoja

Myös Ruotsissa on – Saksan tapaan – kiinnitetty paljon huomiota yleislausekkeen (lain) tarkkoihin kielellisiin muotoiluihin, millä on pyritty säätämään lain soveltamisedellytyksiä ja -alaa. Ehkä kaikkein keskeisin soveltamista rajoittava ja hillitsevä seikka on kuitenkin veronkiertolain 4 §:ssä todettu: veron kiertämistä koskevan lain soveltamista koskevat ratkaisut tekee hallinnollinen tuomioistuin verohallinnon (*Skatteverket*) valmistelun ja esityksen pohjalta.

Koska vain tuomioistuin saa soveltaa veronkiertolakia, tulee veroviranomaisten kääntyä tuomioistuimen puoleen tilanteissa, jossa se haluaa vedota veronkiertolakiin. Tällaisessa tapauksessa tuomioistuin tekee kaksivaiheisen analyysin: Ensimmäiseksi asiaa arvioidaan tavanomaisen aineellisen verolainsäädännön

100. Hultqvist 2005, s. 311 ja Stig von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning. Skattenytt 2007, s. 644–651, 645.
101. Ks. verkko-osoite https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/. Ks. myös Abed Ali – Larsén 2018, s. 729–730.
102. Abed Ali – Larsén 2018, s. 727–728, 741 ja 747.
103. Hultqvist 2005, s. 320.

valossa. Mikäli tämä ei johda verotukseen, veroviranomaiset vaativat veronkiertolain soveltamista.[104]

Skatteverket julkaisee verkkosivuillaan informaatiota sellaisista transaktioista ja menettelytavoista – *felaktiga skatteupplägg* –, joiden se katsoo mahdollisesti olevan veron kiertämistä.[105] *Skatteverket* tiedottaa verkkosivuillaan sellaisista verojärjestelyistä, joita se pitää epäasianmukaisina ja että se saattaa ajaa veron kiertämistä koskevan lain soveltamista tällaisissa tilanteissa tuomioistuimessa.[106] Verohallinto viestittää siis verovelvollisia siitä näkemyksestään, että kysymys on aggressiivisesta verosuunnittelusta, joka saattaa ylittää veron kiertämisen kynnyksen.

Oikeusvarmuussyistä on nähty tärkeäksi, että ennakkotietojärjestelmä on käytettävissä myös veronkiertolain mahdolliseen soveltamiseen liittyen.[107] Ruotsin korkein hallinto-oikeus myöntää harvemmin valituslupia verotusta koskevissa asioissa, mutta koska ennakkoratkaisuja koskevissa valitusasioissa ei tarvita valituslupaa, niin monet ratkaistuista asioista koskevat nimenomaan ennakkoratkaisuja.[108]

4. Yhdistynyt kuningaskunta

4.1. Oikeuskäytäntö ja formalistinen tulkintatraditio

Yhdistynyt kuningaskunta kuuluu *common law* -valtioihin eikä yleislauseketta ennen vuotta 2013 ollut. Veron kiertämistä koskevaa keskustelua hallitsi pitkään 1980-luvun alkupuolelta saakka aina 2000-luvun alkuvuosille oikeustapaus *Ramsay* ja sen kanssa samaan linjaan kuuluvat tapaukset.[109] Tapauksessa *Ramsay* yhtiö pyrki vähentämään aiemmin saamastaan suuresta luovutusvoitosta menevää veroa muodostamalla verokonsulttien provisiopohjaisella avustuksella vähennyskelpoisen tappion.[110] *Ramsay*-doktriinia rinnastettiin aikoinaan jopa Yhdysvaltojen *substance over form* -doktriiniin.[111] Tällainen oli kuitenkin liian

104. Ks. tästä Abed Ali – Larsén 2018, s. 744. Ks. Hultqvist 2017, s. 681, jonka mukaan menettely kertoo yleislausekkeen ongelmallisuudesta.
105. Verkko-osoite: www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg. Ks. tätä menettelyä koskevasta arvioinnista Rosander 2007, s. 37–38.
106. Verkko-osoite: https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/510.html.
107. Rosander 2002, s. 531 ja Abed Ali – Larsén 2018, s. 747.
108. Abed Ali – Larsén 2018, s. 738.
109. Ramsay (W.T.) Ltd v IRC [1982] AC 300.
110. Ks. tapauksesta Knuutinen 2009, s. 238–240.
111. Ks. esim. Karen B. Brown, Applying Circular Reasoning to Linear Transactions: Substance Over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law. Hastings Int'l & Comp. Law Review 1992, s. 169–196, 171.

pitkälle menevä johtopäätös. Tapauksen *Ramsay* aloittama *new approach* kuihtui lopulta koskemaan vain sellaisia sarjatoimiin sisältyviä transaktioita, joilla ei ollut muuta tarkoitusta kuin veron kiertäminen. Tämän kapeahkon *step transaction* -doktriinin soveltamisedellytykset ovat olleet varsin tiukat.[112] Myös tapauksessa *Ramsay* oli siten kysymys lopulta vain lakien enemmän tai vähemmän tavanomaisesta tulkinnasta, mikä näkemys varmistui eräiden 2000-luvun alun merkittävien oikeustapausten myötä.[113]

Tapauksessa *MacNiven v. Westmoreland*[114] oli kysymys siitä, oliko korko vähennyskelpoista tilanteessa, jossa tuloverotuksesta verovapaa eläkesäätiö lainasi rahaa omistamalleen yhtiölle, joka näillä varoilla maksoi aikaisemmin kumuloituneet korot eläkesäätiölle.[115] Kumuloituneet korot muuttuivat siten velaksi. Veroviranomaiset kieltäytyivät myöntämästä yhtiölle oikeutta korkojen vähennykseen perustellen, että suoritus ei ollut maksu kyseisen verosäännöksen tarkoittamassa merkityksessä, koska suoritus oli tehty vain verotuksellisten etujen tavoittelemiseksi. *House of Lords* joutui ottamaan kantaa siihen, tuliko koron ”maksamista” korkovähennykseen oikeuttavalla tavalla tulkita taloudellisena vai oikeudellisena käsitteenä.

House ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi. Jos tulkittavassa säännöksessä on viitattu sellaiseen transaktioon, jolla tulee olla liiketoiminnallinen tarkoitus tai jos on viitattu johonkin sellaiseen käsitteeseen, jolla oli reaalinen taloudellinen (*commercial*) merkitys – kuten voitto tai tappio –, niin sitä tulee tulkita sen mukaisesti. Sen sijaan jos säännöksessä edellytetään ainoastaan jotakin sellaista, jonka merkitys ja vaikutus ovat oikeudellisia (*legal*), niin silloin transaktio täyttäessään tämän oikeudellisen vaikutuksen kriteerin täyttää myös säännöksessä esitetyn vaatimuksen, vaikka varsinaista liiketoiminnallista tarkoitusta ei olisikaan.[116] *House* päätyi siihen, että termiä *payment* tuli tässä kohden lakia tulkita oikeudellisessa merkityksessä. Tämä puolestaan tarkoitti, että maksu oli tapahtunut, kun velvollisuus koronmaksuun oli oikeudellisesti lakannut.[117]

Tapauksessa *Barclays Mercantile* vahvistui oikeastaan lopullisesti, että mitään varsinaista veron kiertämistä koskevaa doktriinia ei ole eikä oikeastaan edes ole

112. Doktriini ei mahdollista esim. tehdyn transaktion korvaamista jollakin toisella tilanteissa, joissa kahdella eri vaihtoehtoisella transaktiolla on sama taloudellinen sisältö mutta erilaiset verotukselliset vaikutukset. Ks. Mark Penney, Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions: United Kingdom (Cahiers LXXXVa). Kluwer 2000, s. 645–661, 648.
113. Ks. John Tiley, Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law. British Tax Review 2004, s. 304–331, erit. s. 305 ja Judith Freedman, Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament Law Quarterly Review 2007, s. 53–90, erit. s. 59.
114. MacNiven (HM Inspector of Taxes) v Westmoreland Investments Ltd [2003] 1 AC 311.
115. Eläkesäätiön ei puolestaan tarvinnut maksaa näistä veroa. [2003] 1 AC 311, 316.
116. [2003] 1 AC 311, 331.
117. [2003] 1 AC 311, 339 ja 341.

ollut, vaan kysymys on ollut yksinkertaisesti vain lain tulkinnasta.[118] Kysymys on kuitenkin siitä, että tuomioistuimet eivät tee tätä tulkintatehtäväänsä – tai ainakaan niiden ei pitäisi tehdä – vain mekaanisesti lain kirjaimeen nojautuen, vaan tulkinnassa tulee huomioida se, mitä lain kirjaimilla ja sanoilla tarkoitetaan (”*purposive approach*”).[119]

Jos *Ramsay*-doktriinista ei ollut juuri mitään jäljellä ja jos kysymys oli ollutkin koko ajan vain yleisestä tulkinnasta, niin silloin oli syytä käydä vakavaa keskustelua siitä, onko tämä riittävästi taistelussa veron kiertämistä vastaan.[120] Yleislausekkeen – GAAR – tarpeellisuudesta ja toisaalta vastaavasti sen mahdollisesti aiheuttamasta oikeudellisesta epävarmuudesta käytiinkin keskustelua vuosikaupalla.[121] Yleislauseketta peräänkuulutettiin muun muassa siksi, että sillä lainsäätäjä voisi indikoida ja valtuuttaa tuomioistuinten menemistä lainkäytössään pitemmälle mitä tavanomaisten normien tavanomainen tulkinta tarkoittaisi.[122] Keskeisenä esteenä nähtiin yleislausekkeiden käyttöön liittyvä ennustettavuuden vähentyminen ja siten lisääntyvä epävarmuus.[123] Joissakin arvioissa yleislausekkeen säätämisen esteeksi nähtiin jopa perustuslailliset ongelmat. Edellä todettujen ja eräiden muiden oikeudellisten ratkaisujen seurauksena turvautuminen GAAR:iin alkoi kuitenkin näyttää väistämättömältä.

118. Barclays Mercantile Business Finance Ltd v Mawson (Inspector of Taxes) [2005] 1 AC 684. Ks. Leonard Hoffmann, Tax Avoidance. British Tax Review 2005, s. 197–206, 203: “Indeed it may be said that [Barclays Mercantile] has killed off the Ramsay doctrine as a special theory of revenue law and subsumed it within the general theory of the interpretation of statutes, perhaps the interpretation of utterances of any kind.” Ks. myös Freedman 2007, s. 53–54.
119. Sandra Eden, United Kingdom, s. 737–777 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. IBFD 2017, s. 739. Myöskään tapausten faktoja ei tule tarkastella vain mekaanisesti.
120. Freedman 2007, s. 53.
121. Ks. Inland Revenue, A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document, 1998. Ks. yleislauseketta koskevista ehdotuksista ja sen tarpeellisuutta koskevista pohdinnoista esim. Colin Masters, Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom. British Tax Review 1994, s. 647–673; Judith Freedman, Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti Avoidance Principle. British Tax Review 2004, s. 332–357. Ks. Edwin Simpson, The Ramsay Principle: A Curious Incident of Judicial Reticence. British Tax Review 2004, s. 358–374, 360–361: “Proposals have usually been of two kinds. Either it is suggested that we need to reorder our formalistic tax law generally, to provide space for “principles” to complement the “rules”; or it is suggested that we need a GAAR (or a GAAP, or a GANTIP).”
122. Ks. Freedman 2004, s. 333.
123. Ks. Malcolm Gammie, Tax Avoidance and the Rule of Law: A Perspective from the United Kingdom, s. 181–218 teoksessa Tax Avoidance and the Rule of Law. IBFD Publications, s. 197 ja Freedman 2004, s. 332.

4.2. Erilaiset sääntelymallit: GAAR, TAAR, SAAR

Yhdistyneen kuningaskunnan vero-oikeus ei ole siten missään vaiheessa sisältänyt – Yhdysvaltojen tapaan – *substance over form* -tyyppistä oikeudellista oppirakennelmaa tai muutoinkaan yleistä tai soveltamisalaltaan laajempaa tuomioistuinpohjaista veronkiertodoktriinia. Oikeudellisessa traditiossa ei ole hyväksytty, että tuomioistuimet voisivat etsiä transaktioiden taloudellista sisältöä (*economic substance*), vaan niiden tehtävänä on pohjata ratkaisunsa toimien oikeudelliseen sisältöön (*legal substance*).[124] Tuomioistuimet eivät eräiden muiden maiden tapaan ole olleet aktiivisia tulkinnallisten doktriinien kehittelyssä. Tuomarit ovat katsoneet, että se ei ole heidän tehtävänsä tai että heillä ei ole siihen oma-aloitteisesti toimivaltaa.[125]

Tulkintadoktriinien ja yleislausekkeen puuttuminen yhdistettynä sanamuodon mukaiseen tulkintatraditioon on siirtänyt paineet veronkierron torjunnasta lainsäätäjän puolelle. Verolakien yksityiskohtaisen tarkka muotoilutapa ja lainsäädännön jatkuva paikkaaminen reaktiona uusien epäkohtien ilmaantuessa on luonnollisesti vaikuttanut säädösmateriaalin paisumiseen.

Veron kiertämistä koskevat säännökset jaetaan oikeudellisessa systematiikassa usein yleislausekkeisiin ja erityissäännöksiin. Yhdistyneessä kuningaskunnassa on ollut tarvetta tehdä hienojakoisempaa jakoa, eli jakoa kolmeen, käyttäen termejä *specific*, *targeted*, ja *general anti-avoidance* (tai *anti-abuse*) *rules*, lyhenteinä SAAR, TAAR ja GAAR.

Lyhenteellä SAAR viitataan erityisiin veron kiertämisen ehkäisemiseksi tähtääviin säännöksiin. Sääntelytekniikaltaan ja oikeusnormiluonteeltaan nämä voivat näyttää tavanomaisilta *aineellisen* verolain säännöksiltä, eli veron kiertämisen ehkäisemistä ei itse säännöstekstissä ole yleensä eksplisiittisesti tuotu esiin. Säännökset ovat tyypillisesti täsmällisiä ja tarkkarajaisia eivätkä edellytä useinkaan soveltajaltaan mitään erityistä harkintaa, tai edes valtuuta sellaiseen.[126]

124. Ks. esim. Lord Wilberforce tapauksessa Ramsay (W.T.) Ltd v IRC [1982] AC 300, 322: ”Given that a document or transaction is genuine, the court cannot go behind it to some supposed underlying substance. [– –] It is the task of the court to ascertain the legal nature of any transaction [– –].” Ks. myös Ks. Freedman 2007, s. 73.
125. Ks. Tiley 2004, s. 305: “[– –] as the members of the House of Lords [– –] have repeatedly said, at least since Craven v White in 1988, they have not created a judicial anti-avoidance rule; such an activity is beyond their constitutional competence [– –]. Ks. myös s. 304: “[– –] the UK courts have no power to reconstruct a transaction merely because it is entered into for tax avoidance purposes; [– –].”
126. Ks. Pasquale Pistone, The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union, s. 73–100 teoksessa Ana Paula Dourado (ed), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. IBFD 2017, s. 76. Ks. HM Revenue and Customs (HMRC), General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 28 March 2018), kohta B7.1: “There are many statutory provisions relating to the taxes covered

Lyhenteellä TAAR viitataan sellaisiin veron kiertämisen ehkäisemiseksi tähtääviin säännöksiin, joissa lainsoveltajalle on *tilannekohtaisesti* annettu erityistä harkintavaltaa säännöksen soveltamisen suhteen, mutta jotka on säädetty ja rajattu toimimaan vain tietynlaisissa tilanteissa. Yhdistyneessä kuningaskunnassa on jo pitempään ollut jopa useita satoja erilaisia soveltamistilanteiltaan kapea-alaisia ”mini-GAAReja”, eli *targeted anti-avoidance rules* (TAAR).[127] Näihin sisältyy ”*main purpose*”-testi, tai muu vastaava testi, eli transaktio voidaan verotuksellisessa tarkastelussa evätä, jos sen pääasiallinen tarkoitus tai yksi pääasiallisista tarkoituksista on veron kiertäminen.[128] TAAR antaa veroviranomaisille harkintavaltaa rajatuissa tilanteissa.[129] Yhdistyneessä kuningaskunnassa pohdittiin vuosikymmenten ajan yleislausekkeen tarpeellisuutta. Kun tämä ei tuntunut johtavan mihinkään konkreettiseen, niin yleislausekkeille tunnusomainen sääntelytyyli – *the use of general anti-avoidance language* – levisi hajautuneesti verolainsäädännön eri osiin.[130] Tällainen toimintatapa nähtiin ongelmallisena.

4.3. UK GAAR ja sen soveltamisedellytykset

Lopulta Yhdistynyt kuningaskunta päätyi vuonna 2013 yleisen veron kiertämistä koskevan lainsäädännön säätämiseen.[131] Sääntelyä täydennettiin vuonna 2016.[132] Lyhenne GAAR ei siellä kuitenkaan muodostu sanoista *general anti-avoidance rule*, vaan sanoista *general anti-abuse rule*. Kyse ei ole merkityksettömästä erosta. Muiden GAAR-säännösten tavoin se antaa harkintavaltaa ja soveltamisympäristö on yleinen, erilaisia tilanteita koskeva. Termillä *abuse* on kuitenkin haluttu alleviivata sitä, että kysymyksessä täytyy olla nimenomaan lain *väärinkäyttö*, ja sääntelyn soveltamiskynnys on tarkoitettu korkeaksi.[133]

UK-GAAR on säännöstekstiltään moniin muihin maihin verrattuna poikkeuksellisen pitkä ja yksityiskohtainen, kaikkine määritelmineen useiden sivujen

by the GAAR which set out specific anti-avoidance rules. Some of these are known as targeted anti-avoidance rules (TAARs), while others may take the form of less explicit anti-avoidance protection.”

127. Ks. Eden 2017, s. 741 ja Anna Burchner – Jeremy Cape – Matthew Hodkin, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules: United Kingdom (Cahiers 103a). Sdu 2018, s. 805–828, 823.
128. Burchner – Cape – Hodkin 2018, s. 818.
129. Ks. Pistone 2017, s. 76.
130. Tracey Bowler, Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward? (TLRC Discussion Paper No.7). The Institute for Fiscal Studies 2009, s. 3.
131. Finance Act 2013.
132. Finance Act 2016.
133. Ks. Judith Freedman, Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. Asia-Pacific Tax Bulletin 2014, s. 167–173, 169. Ks. Eden 2017, s. 746.

laajuinen, joten sen esittäminen ei tässä yhteydessä ole mahdollista. On tyydyttävä referoimaan sen eräitä keskeisiä piirteitä.

GAAR soveltuu sellaisiin verojärjestelyihin, joiden voidaan katsoa olevan verojärjestelmän ja sen säännösten väärinkäyttöä.[134] Tarkoitus on puuttua "verojärjestelyihin" (*tax arrangement).* Kyseessä on verojärjestely, mikäli on järkevää päätellä veroedun saamisen olleen järjestelyn pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena.[135] Veroetu ymmärretään tässä hyvin laajasti.[136]

Sen sijaan siihen, mikä katsotaan verolainsäädännön epäasianmukaiseksi väärinkäytöksi (*abusive*), kynnys on huomattavan korkealla.[137] Verojärjestelyt ovat "väärinkäytöksiä", jos ne ovat järjestelyjä, joiden tekemistä tai toteuttamista ei kohtuudella voida pitää asianmukaisten verosäännösten mukaisena kohtuullisena toimintatapana ottaen huomioon kaikki olosuhteet, kuten a) onko järjestelyjen olennaiset tulokset johdonmukaisia niiden periaatteiden kanssa, joihin kyseiset säännökset perustuvat (nimenomaisesti tai implisiittisesti), ja näiden säännösten poliittiset tavoitteet, b) onko kyseisten tulosten saavuttamiseen tarkoitetut keinot yksi tai useampi keinotekoinen vai poikkeava vaihe, c) onko järjestelyillä tarkoitus hyödyntää näiden säännösten puutteita.[138] Merkittävää on järkevän toimintatavan käsite (*reasonable course of action*) suhteessa relevantteihin verosäännöksiin.[139]

Verovelvollisen varsinainen subjektiivinen tarkoitus on tässä arvioinnissa lähtökohtaisesti irrelevantti, eli kyseessä on objektiivinen testi.[140] Koska veroetuuden tavoittelun tulee olla yhtenä pääasiallisena tarkoituksena, niin liiketoiminnallisen syyn olemassaolo ei sellaisenaan ole rajoittamassa sen sovellettavuutta.[141]

4.4. Soveltamista rajoittavia seikkoja

UK GAAR on valmisteltu ja säädetty välineeksi, jolla voidaan puuttua sellaisiin tilanteisiin, joissa kysymys on selvästä väärinkäytöstä (*abusive*). Sen soveltamiskynnyksen asettumiseen korkealle on pyritty vaikuttamaan paitsi sääntelyn yksityiskohtaisella ja tarkalla muotoilulla – myös niin sanotulla *double reasonableness*

134. S 206(1).
135. S 207(1).
136. S 208. Ks. HMRC: GAAR guidance, kohta C2.2: This definition of 'tax advantage' [– –] is intended to have a very wide meaning.
137. HMRC: GAAR guidance, kohta B10.2
138. S 207(2).
139. Ks. tästä HMRC: GAAR guidance, kohta C5.6.
140. Ks. HMRC: GAAR guidance, kohta C3.3.
141. Burchner – Cape – Hodkin 2018, s. 805.

-testillä.[142] Veroviranomainen HM Revenue and Customs (HMRC) on antanut laajahkon ohjeistuksen GAAR:n soveltamisesta.[143]

GAAR-sääntely sisältää myös useita menettelyllisiä seikkoja, jotka toimivat sen soveltamisen pidäkkeinä.[144] Merkittävä soveltamista pidättelevä ja mahdollisesti myös konkreettisia soveltamistilanteita rajaava seikka on se, että UK-GAAR:n soveltaminen edellyttää tätä varten asetetun paneelin (*GAAR Advisory Panel*) myötävaikutusta. Tämän eräänlaisen ”valamiehistön” jäsenet ovat riippumattomia asiantuntijoita. Jotta UK-GAAR:ia voidaan soveltaa, on paneelin ensin katsottava että sen soveltaminen jossakin tilanteessa on perustelua ja järkeenkäypää.[145] Neuvoa-antava paneeli hyväksyy myös HMRC:n ohjeistuksen ennen niiden julkistamista.[146]

Koska GAAR-sääntely on suhteellisen uusi ja kynnys sen käyttöön on tietoisesti asetettu korkealle, niin varsinaista oikeuskäytäntöä ei siitä vielä ole ehtinyt muodostua. Sen sijaan *GAAR Panel* on antanut jo toistakymmentä lausuntoa UK-GAAR:n soveltuvuudesta eri tilanteissa. Useimmat paneelin käsittelemät soveltamiskysymykset ovat liittyneet joko finanssi-instrumentteihin tai palkitsemisjärjestelmiin.[147]

5. Analyysiä ja johtopäätöksiä

Jokaisessa tarkastellussa valtiossa on yleislauseke, mutta säädösteknisesti ja -teksteiltään nämä ovat melko erilaisia. Nykytilanteeseen on myös tultu hyvin erilaisen historiallisen kehityksen kautta. Samalla kun opimme oikeusvertailun kautta tuntemaan muita oikeusjärjestelmiä, niin havaitsemme ja opimme jotain myös omasta järjestelmästämme.

142. Ks. HMRC: GAAR guidance, C5.10.1: “The double reasonableness test (’cannot reasonably be regarded’) is the crux of the GAAR test. It does not ask whether entering into or carrying out the arrangements was a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions. Instead it asks whether there can be a reasonably held view that entering into or carrying out the tax arrangements in question was a reasonable course of action.”
143. HM Revenue and Customs (HMRC): General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 28 March 2018) Parts A, B and C.
144. S. 211.
145. Ks. HMRC: GAAR guidance, kohta B12.1: “[– –] requiring HMRC to obtain the opinion of an independent advisory panel as to whether an arrangement constituted a reasonable course of action, before HMRC can finally apply the GAAR.”
146. S 211(2). Ks. myös HMRC: GAAR guidance, kohta C8.3 “[– –] it is explicitly provided that the tribunal or court must take into account the parts of this guidance which have been approved by the GAAR Advisory Panel at the time when the arrangements were entered into.”
147. Ks. https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-general-anti-abuse-rule-gaar.

Tarkastelluissa valtioissa oikeusvarmuusnäkökohdat ja osin myös perustuslailliset kysymykset ovat olleet merkittävässä roolissa ajallisen kehityskaaren aikana yleislauseketta koskevassa tutkimuksessa ja veropoliittisessa keskustelussa. Suomessakin yleislausekkeen käyttöön liittyviä oikeusvarmuusnäkökohtia on eräissä yhteyksissä pohdittu,[148] mutta ei kovin yleisesti tai laajassa mitassa. Oikeusvarmuusnäkökohdat ja niiden painottamista koskevat kysymykset kytkeytyvät laajemmin myös kunkin valtion oikeudellisiin traditioihin ja muihin kansallisiin erityispiirteisiin.

Suomen veron kiertämistä koskeva yleislauseke, VML 28 §, on ollut järjestelmässämme jo vuosikymmenten ajan, ja tekstiltään lähes muuttumattomana. Kaikissa tämän kirjoituksen vertailuvaltioissa yleislausekkeen soveltamisedellytyksiin on sen sijaan tietoisesti pyritty vuosien varrella vaikuttamaan tekstimuotoilua koskevilla harkitulla muutoksilla. Saksassa on etsitty koherenssia yleislausekkeen ja erityissäännösten suhteen kautta. Ruotsissa veronkiertolain muotoiluun on tehty useita säätöjä tarkoituksena vaikuttaa sen soveltamisalaan. Yhdistyneessä kuningaskunnassa rima soveltamiseen on haluttu tietoisesti asettaa jo pelkästään yleisäännöksen yksityiskohtaisen tarkan muotoilun avulla korkealle.

Toinen tapa vaikuttaa yleislausekkeen soveltamisen riman korkeuteen käytännössä on menettelyllinen puoli. Yksi merkittävä ero Suomeen nähden on siinä, että eräissä valtioissa verohallinnot eivät voi täysin itsenäisesti turvautua yleislausekkeeseen. Ruotsissa ratkaisun tekee tuomioistuin, Yhdistyneessä kuningaskunnassa asia kulkee arviointipaneelin kautta. Näiden muutaman vertailuvaltion tarkastelun nojalla ei luonnollisesti voi tehdä kuitenkaan pitemmällä meneviä päätelmiä siitä, millä tasolla rajoitteet, pidäkkeet ja muut oikeusturvakeinot eri valtioissa yleisemmin ovat.[149]

Suomessa yleislausekkeen käyttöä on erityisesti viime vuosien aikana kritisoitu.[150] Yleislausekkeen muotoilu kaksine erillisine tunnusmerkkeineen on varsin avoin, eikä sanamuodon mukaan ole kovin helppo ennustaa, minkälaisiin tilanteisiin se soveltuu. Oikeuskäytännössä tarkentuneet soveltamiskriteerit vastaavat tosin hyvin pitkälle saksalaisessa oikeustieteessä vakiintuneita ja nyt myös lakitekstiin kodifioituja yleislausekkeen soveltamisen edellytyksiä. Oikeusvarmuuden ja yleisemminkin oikeusturvan näkökulmasta tarkastellen soveltamisen rajoitteet ovat Suomessa pääosin kuulemisvelvoitetta lukuun ottamatta lähinnä jälkikäteisiä, eli yleislauseketta sovellettaessa verovelvollisen käytettävissä ovat

148. Ks. esim. Verotuksen oikeussuojatyöryhmän muistio (VM 1997:36) s. 73.
149. Ks. yleislausekkeen käyttöön liittyvistä oikeusturvakeinoista Paulo Rosenblatt – Manuel E. Tron, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules. General Report (Cahiers 103a). Sdu 2018, s. 11–51, 43–46.
150. Ks. esim. Janne Juusela, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Defensor Legis 2018, s. 449–467.

verotuksen muutoksenhakukeinot. Oikeusprosessit ovat kuitenkin usein pitkäkestoisia.

Avoimesti muotoillun yleislausekkeemme olemassaolo on saattanut vaikuttaa siihen, että veronkiertopyrkimyksiin ei ole reagoitu kovin aktiivisesti ja nopeasti lainsäädäntötasolla.[151] Erilaisiin soveltamistapauksiin tulisikin ehkä reagoida nykyistä aktiivisemmin tavanomaista aineellista lainsäädäntöä tarkentamalla tai erityistilanteita koskevaa lainsäädäntöä lisäämällä.[152] Yleislausekkeen käyttö tulisikin nähdä aina jonkinlaisena herätteenä tai impulssina pohdinnoille, onko aineellinen lainsäädäntö riittävän täsmällinen tai ajan tasalla.[153]

Toisaalta yleislausekkeen käyttöä puoltavat monet seikat, ja kaiken kaikkiaan verosääntely on ajan hengen mukaisesti menossa kansainvälisesti siihen suuntaan, että veron kiertämiseen puuttuvat normit eri oikeusjärjestyksissä pikemminkin lisääntyvät kuin vähentyvät. 2010-luvulla yleislauseke on säädetty moniin sellaisiin Euroopan unionin jäsenvaltioihin, joista se on puuttunut, kuten esimerkiksi Italiaan vuonna 2015 ja Puolaan vuonna 2016. Myös Norja on kodifioinut oikeuskäytännössä muodostuneen yleislausekkeensa lainsäädäntöönsä vuoden 2020 alusta alkaen.

Veronkiertodirektiivi on muuttanut asetelmia Euroopan unionin jäsenmaiden osalta kaiken lisäksi siten, että veron kiertämisen estäminen ei ole ainoastaan eräin rajoituksin mahdollista, vaan se on myös eräiltä osin pakollista.[154] Direktiivin tulkinta kuuluu viime kädessä EU-tuomioistuimelle, ja sen ratkaisukäytäntö vaikuttaa yhteisöverotuksessa jatkossa myös jäsenvaltioiden veron kiertämistä koskevaan rajanvetoon. Eräs tähän liittyvä erityiskysymys – ja myös mahdollinen ongelma – on siinä, että myös ATA-direktiivin yleinen veronkierron vastainen sääntö on direktiivin 3 artiklan mukaisesti minimisäännös, jolla jäsenvaltioiden sääntelylle asetetaan vähimmäistaso. Jäsenvaltioilla on ainakin lähtökohtaisesti mahdollisuus soveltaa myös direktiivissä asetettua sääntelyä tiukempaa sääntelyä. On kuitenkin mahdollista, että tällaiselle olisi rajat ylittävissä tilanteissa vastassa muita rajoitteita.[155]

151. Knuutinen 2009, s. 375.
152. Ks. ja vrt. vastaavasti Saksan osalta Reimer 2017, s. 348–349.
153. Esimerkkinä voisi mainita edestakaisia osakekauppoja koskevat ratkaisut (KHO 2004:8, KHO 2009:53, KHO 2012:56), joiden nojalla on vasta usein vuosien myötä muodostunut jonkinlainen epätarkka normi luovutustappioiden vähennyskelpoisuuden hyväksyttävyyden suhteen.
154. Yhdistynyt kuningaskunta brexit-prosesseineen on tietysti tässäkin suhteessa erityistapauksensa.
155. Ks tähän liittyvistä näkökohdista Luc de Broe – Dorien Beckers, The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. EC Tax Review 2017, s. 133–144, 140–141.

Historical development, conditions of application and checks to the application of general anti-avoidance rules in the domestic tax law of certain States

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

This article compares general anti-avoidance rules (GAARs) in some states' tax systems. The topics considered are historical development, conditions of application and checks to the application of GAARs in Germany, Sweden and the United Kingdom.

There are different methods to combat tax avoidance. In most states, it has been deemed that, in addition to all other methods, GAARs are necessary. GAARs are typically very broadly formulated; therefore, their application may raise problems of predictability and legal certainty in taxation. Alongside the GAARs of the national systems, such broad norms have become increasingly common in tax treaty law and EU tax law. While the application of GAARs may undermine the predictability and legal certainty of taxation, many states have established specific procedures for or checks to their application.

Although the basic objectives of GAARs are very similar in different countries, their wording and conditions of application differ. There are particularly significant differences in the procedures that operate as a check to the application of the general anti-avoidance rule.