

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Seppo Penttilä

Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia

Veron kiertäminen

Veron kiertämisellä tarkoitetaan tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia, keino-tekoiselta vaikuttavia verovelvollisen dispoiteja, joilla tavoitellaan lainsäätäjän tarkoitukselle vieraita veroetuja ja joiden synnyttämille ratkaisutilanteille on ominaista verolain säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja sen ration välinen jännitystilä.¹ Varsin usein termi veron kiertäminen ymmärretään suppeammaksi ja sellaisella tavalla, joka kuvastaa lainsoveltajan – joko veroviranomaisen tai tuomioistuimen – suhtautumista esillä olevaan kysymykseen. Tällöin veron kiertämisestä on kysymys, kun verovelvolliselta evätään jokin hänen vaatimansa veroetu yleisen tai erityisen veron kiertämistä koskevan säännöksen nojalla. Tuloverotuksessa veron kiertämisen käsite ankkuroituu tällöin kiinteästi verotusmenettelylain (VML) 28 §:n soveltamistilanteisiin.²

Hyvään verojärjestelmään ei kuulu se, että veron kiertäminen on helppoa. Verojärjestelmät sisältävät useita erilaisia keinoja, joilla veron kiertämistä pyritään estämään. Jos verolaki nähdään jakaantumismäärä, joka määrää sen, miten verorasitus jaetaan verovelvollisten kesken, mahdollisuus kiertää veroa vääristää verorasituksen jakaantumista verovelvollisten kesken. Kun verorasituksen jakoperusteena tulisi olla veronmaksukykyisyyden periaate, veron kiertäminen merkitsee poikkeamaa tähän. Verojärjestelmään kuuluvat veron kiertämistä estävät säännökset ovat tärkeitä myös verotuksen yhdenmukaisuuden näkökulmasta. Jos säännökset ovat tehokkaita, verorasitus ei jakaudu kansalaisten kesken sen mukaan, millaisia mahdollisuuksia kullakin on käytettävissään veron kiertämiseksi.

Keinot, joilla eri maiden verojärjestelmissä pyritään estämään veron kiertämistä, vaihtelevat, mutta lopputulokset saattavat kuitenkin olla konkreettisissa soveltamistilanteissa hyvin samanlaisia.³ Eri maiden verojärjestelmät veron kiertämisen estämisen kannalta voidaan jaotella esimerkiksi seuraavalla tavalla: 1) maat, joiden lainsäädännössä ei ole veron kiertämistä koskevaa yleislauseketta eikä myöskään oikeuskäytännössä muotoutunutta yleissäännöstä, 2) maat, joiden lainsäädännössä on veron kiertämistä koskeva yleislauseke, ja 3) maat, joissa on oikeuskäytännössä muotoutunut veron kiertämistä koskeva yleissäännös. Kaikissa kolmessa eri ryh-

¹ Tikka, Kari S.: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi s. 61. Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja nro 32, 1981, s. 58–78.

² Ks. Tikka, Kari S.: Tax Avoidance Concepts and European Tax Education, European Taxation 1999 s. 99.

³ Ks. Mössner, J. M.: Tax Avoidance Concepts and European Tax Education, European Taxation 1999 s. 92.

mässä saatetaan lisäksi käyttää rajattuja tilanteita koskevia erityisiä veronkiertosäännöksiä.⁴ Parin viimeksi kuluneen vuosikymmenen aikana on kansainvälisellä tasolla selkeästi vahvistunut linja, että verolainsäädäntöön sisällytetään veron kiertämistä sääntelevä yleislauseke.⁵

Suomessa veron kiertämistä estävä yleislauseke sisältyi jo vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolakia edeltäneeseen lainsäädäntöön. Tämän vuoksi voidaan sanoa, että Suomi on veron kiertämisen ehkäisylinjassaan kuulunut avantgarde-rintamaan.⁶ Nykyisin tällainen yleislauseke sisältyy VML 28 §:n lisäksi myös perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 33 §:ään, varainsiirtoverolain (VsVL) 37 §:ään, arvonnäisäverolain (AVL) 181 §:ään ja valmisteverotuslain 31 §:ään. Yritysjärjestelyjä varten on elinkeinoverolain (EVL) 52h §:ssä erityinen veron kiertämistä estävä säännös.

Kansainvälinen veropako

Rahoitusmarkkinoiden vapautumisen, globalisaation ja informaatioteknologian kehityksen seurauksena veron välttäminen rajat ylittäviä transaktioita käyttäen on tullut aikaisempaa olennaisesti helpommaksi. Verosuunnittelu, veronkierto ja myös verovilppi on muuttunut entistä kansainvälisemmäksi.

Kansainvälisellä veropaoilla tarkoitetaan tilanteita, joissa verovelvolliset pyrkivät siirtämään vero-objektin ankaramman verotusvallan piiristä lievemman verotusvallan piiriin. Toimenpide voi koskea jo muodostuneita tuloja, mutta usein pyrkimyksenä on se, että tulevaisuudessa saatavat tulot tulevat verotetuiksi lievemman verorasituksen omaavassa maassa. Toimenpiteen luonteesta riippuu, onko kansainvälinen veropako luonnehdittavissa verosuunnitteluksi, veron kiertämiseksi vai verovilpiksi.

VML 28 §:n yleissäännös soveltuu myös kansainvälisiin tilanteisiin. Säännöksen tyypilliset soveltamistilanteet ovat kuitenkin olleet kotimaisia tilanteita, eikä säännöksen soveltamisesta rajat ylittävissä tilanteissa ole syntynyt kotimaisia tilanteita vastaavaa runsasta oikeuskäytäntöä. Esimerkkinä kansainvälisen vero-oikeuden alaan kuuluvasta tilanteesta, jossa on sovellettu VML 28 §:ää tai paremminkin sitä edeltänyttä verotuslain (VerL) 56 §:ää, voidaan mainita seuraava ratkaisu:

KHO 27.12.1999 t. 4219: A Oy oli tehnyt hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa lisenssisopimuksen, jolla emoyhtiö oli luovuttanut tytäryhtiölleen käyttöoikeuden tavaramerkkiin. Sopimuksen mukaan hollantilainen tytäryhtiö maksoi vuosittain oikeudesta emoyhtiölleen A Oy:lle rojalta, joka oli kaksi prosenttia konsernin nettomyynnistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilenssisopimukset, joiden perusteella

⁴ Tällaisen jaottelun esittää Zimmer, Frederik: Form and Substance in tax law, General report. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIIa, 2002, s. 37–38.

⁵ Vielä 1970-luvun alussa säädännäiset yleislausekkeet muodostivat veron kiertämisen ehkäisyssä poikkeuksellisen, joskaan ei aivan harvinaisen keinon. Ks. Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista, Helsinki 1972, s. 174–175.

⁶ Näin Tikka, Kari S.: Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana, Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot, Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 38, 1983, s. 36.

konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista viiden prosentin rojaltia nettomyyntistään. A Oy oli vuosittain saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi osinkoja. Yhteenlasketut rojalit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret.

Verotarkastuksessa katsottiin, että emoyhtiön ja hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojaltisopimus ei ollut markkinaehtoinen vaan alihinnoiteltu. Konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet viiden prosentin mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet kuluina verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Sen vuoksi verotarkastuksessa katsottiin alihinnotteluun ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauttaisiin.

A Oy:n tuloon määrättiin lääninoikeudessa verotuslain 56 ja 73 § huomioon ottaen lisättäväksi 5 000 000 markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osingoista. Hollantilaisen tytäryhtiön tulot olivat olleet lähes kokonaisuudessaan lisenssisopimuksien mukaisia rojaltituloja. Katsottiin, että A Oy oli sopinut hollantilaisen tytäryhtiön kanssa taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Lääninoikeuden päätöstä ei muutettu korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka perusteli päätöstä lisäksi sillä, että yhtiö ei ollut riittävästi esittänyt selvitystä hollantilaisen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä. Verovuosi 1995.

Ratkaisussa on huomionarvoista mm. se, että A Oy:n tuloon lisättiin osa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista sinänsä verovapaista osingoista. Tällöin tulonlisäyksen määrä ja kohdentuminen voi olla poikkeava siitä, mitä se olisi ollut, jos asiaa olisi tarkasteltu pelkästään siirtohinnoittelukysymyksenä.

VML 28 §:n otsikkona on veron kiertäminen, mutta verovelvollisen subjektiivinen veron kiertämisen tarkoitus ei kuitenkaan ole välttämättä soveltamisedellytyksenä ainakaan säännöksen ensimmäisen virkkeen alaan kuuluvissa tilanteissa.⁷ VML 28 §:n toisessa virkkeessä veronkiertämisen tarkoitus on selvästi esillä. Huomattava on, että VML 28.2 § antaa verovelvolliselle hänen esittämänsä selvityksen perusteella aina mahdollisuuden vapautua VML 28.1 §:n soveltamisesta.

Kansainvälisissä tilanteissa Suomen veropohjaa keskeisesti turvaavat säännökset rakentuvat VML 28 §:stä poikkeavalle lähtökohdalle. Niissä verovelvollisen motiiveille ei anneta merkitystä. Ne eivät mahdollista liioin sitä, että verovelvolliseen ei sovelleta näitä rasittavia säännöksiä, vaikka hän näyttää, että toimenpide vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta tai että siihen ei ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin.

Luonnollisen henkilön mahdollisuuksia siirtää verotuksellinen asuinpaikkansa lievemmän verorasituksen maahan rajoittaa tuloverolain (TVL) 11 §:ssä oleva kolmen vuoden sääntö. Sen mukaan Suomen kansalainen säilyy täällä yleisesti verovelvollisena, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän lähti maasta, jollei hän osoita, että hänellä ei ole ollut olennaisia siteitä Suomeen. Keinotekoinen, mahdollisesti verotuksellisista syistä tapah-

⁷ Ks. Ikkala, Jarmo: Form and Substance in tax law. IFA Branch Reports, Finland. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIIa, 2002, s. 250. Laajemmin verosta vapautumisen tarkoituksesta ks. Tikka, Veron minimoinnista, s. 311–315.

tuva maastamuutto ei näin ollen merkitse yleisen verovelvollisuuden päättymistä. Yritysverotuksen veropohjaa turvaavana säännöksenä on Suomessa perinteisesti ollut kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskenut säännös, joka sisältyi aikanaan VerL 73 §:ään ja sittemmin VML 31 §:ään. Vuonna 2006 VML 31 § muutettiin mm. EY-oikeudellisista syistä johtuen yleiseksi siirtohinnoittelua koskevaksi säännökseksi, jota sovelletaan myös kotimaisissa tilanteissa.

Yritysverotuksen veropohjan kannalta tärkeä säädös on vuonna 1995 voimaan tullut laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (VYL). Sen säätämistä perusteltiin mm. sillä, että valuuttakontrollin poistaminen ja ripeästi edennyt kansainvälistymiskehitys ovat olleet omiaan lisäämään ja helpottamaan matalan verorasituksen valtioihin perustettujen yhteisöjen käyttämistä kansainvälisen veronkierron välineinä.⁸ Oikeuskäytännöstä ei tuolloin ollut saata-vissa selkeää ohjetta sisältävää ratkaisua siihen, voitaisiinko tällaisten yhtiöiden tulo verottaa yleisen veronkiertosäännöksen nojalla täällä yleisesti verovelvollisen osakkaan tulona. VYL muotoiltiin sellaiseksi, että laissa määritellyn tunnusmerkistön täytyessä osakasta verotetaan ulkomaisen yhteisön tulosta, eikä yhteisön perustamista tai hyödyntämistä koskevilla motiiveilla ole lain soveltamisen kannalta merkitystä. Vaikka väliyhteisölain tarkoituksena oli estää väliyhteisöjen käyttö veronkierron välineinä, lain objektiivisiin kriteereihin pohjautuva säännös meni kuitenkin tätä pidemmälle ja lain soveltaminen voi johtaa liiketaloudellisiin perusteiden perustetun yhteisön tulon verottamiseen väliyhteisötulona. Laissa omaksuttu lähtökohta merkitsi myös poikkeamista niistä periaatteista, joille sisäisen lainsäädännön veron kiertämistä koskeva yleislauseke rakentuu.

Veron kiertämistä estävät säännökset – EY-oikeus

EY:n perustamissopimuksen 14 artiklan mukaan sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus on taattu perustamissopimuksen määräysten mukaisesti. Vapaa liikkuvuus koskee myös yritysten sijoittautumisoikeutta. Se, että EU:ssa ei ole sisäisiä rajoja, on tuloverotuksessa häkellyttävä lähtökohta, sillä ainakin tuloverotuksessa monet kansalliset säännökset lähtevät ajatuksesta, että valtion veropohja rajat ylittävissä tilanteissa on turvattava.

Kansallista veropohjaa turvaavat säännökset ovat EY-oikeuden näkökulmasta ongelmallisia, sillä EY-oikeudellinen näkökulma kansainväliseen veropakoon ainakin EU:n sisälle rajoitettuun verovelvollisen toimenpiteisiin on kansallisesta näkökulmasta olennaisesti poikkeava. Sisämarkkinoiden ja EY-oikeuden näkökulmasta ei ole kysymys veron kiertämisestä tai kansainvälisestä veropaosta, jos verovelvollinen siirtyy tai siirtää vero-objektin toiseen jäsenvaltioon ja samalla sen verotusvallan piiriin.

Etenkin tuloverotuksessa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten ja EY:n perustamissopimuksen turvaamien perusvapauksien keskinäinen suhde on keskeinen kysymys.

⁸ Ks. HE 155/94, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta, kohta ”Yleisperustelut”.

Tilanne aktualisoituu yleensä rajat ylittävien toimenpiteiden verotuksellisessa arvioinnissa. Kansallisten veron kiertämistä koskevien säännösten soveltamista voidaan kuitenkin joutua arvioimaan myös direktiivien soveltamistilanteissa. Tällöin kysymyksessä voi olla puhtaasti maan sisäinen asia. Kysymys on tällöin siitä, antaako direktiivi mahdollisuuden kansallisen veron kiertämistä estävän säännöksen soveltamiseen. Tässä muodossa ongelma voi tulla esille luonnollisesti arvonnäisäverotuksessa mutta myös tuloverotuksessa niillä alueilla, joissa ollaan direktiiveillä harmonisoidun lainsäädännön piirissä.

Sisämarkkinat muodostavat alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja. Tällöin lähtökohtaolettamana saatetaan helposti pitää sitä, että EY-oikeus rajoittaa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamista ainakin rajat ylittävissä tilanteissa. Se voi kuitenkin rajoittaa sitä myös maan sisäisissä tilanteissa, jos veronkiertämistilanteessa sovellettavana on direktiivipohjainen lainsäädäntö. Periaatteessa voitaisiin kuitenkin ajatella myös siten, että EY-oikeus voisi laajentaa yleisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamisalaa. Näiden säännösten perinteisenä tarkoituksenaan on ollut valtion oman veropohjan turvaaminen ja yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen kansallisella tasolla. Kansallisia veron kiertämistä estäviä säännöksiä ei yleensä sovellettane, jos verovelvollinen kiertää toisen valtion verotusta. Sisämarkkinoilla, joilla ei ole valtioiden välisiä rajoja, voisi ainakin periaatteessa ajatella valtioiden harkitsevan tältä osin uudenlaista suhtautumista, koska tällainen voisi helpottaa yhteisön päämäärän toteuttamista. Toistaiseksi tällaisesta ei kuitenkaan ole merkkejä nähtävissä eikä EY:n perustamissopimuksen 10 artiklan lojaliteettivelvoitteesta ole yritetty tällaista linjaa johtaa.

EY-lainsäädäntö ei sisällä säännöstä, jossa suoranaisesti määriteltäisiin veron kiertäminen. Veron kiertäminen esiintyy kuitenkin ainakin terminä useissa verotusta koskevissa EY-säädöksissä. Selvää on, että veron kiertämistä ei EU-tasollakaan pidetä hyväksyttävänä ilmiönä. EU-tasolla veron kiertäminen on kuitenkin vaikea asia mm. sen vuoksi, että suhtautuminen veron kiertämiseen vaihtelee eri jäsenvaltioissa. Toimenpide, joka jossain jäsenvaltiossa luonnehditaan veronkiertämisen alaan kuuluvaksi, ei välttämättä ole sitä toisessa jäsenvaltiossa. Tällöin veron kiertämisen sisältöä täsmentävien EY-säännösten aikaansaaminen yksimielisyyttä edellyttävässä EU:n verolainsäädäntömenettelyssä on vaikeata.⁹

EY:n perustamissopimuksen 58(1) artikla rajaa 56 artiklassa turvattua pääomien vapaata liikkuvuutta siten, että pääomien vapaa liikkuvuus ei rajoita jäsenvaltion oikeutta toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta koskevien lakien ja asetusten rikkominen. Veron kiertämisen estämisen näkökulmasta tätä merkittävämpiä säännöksiä löytyy kuitenkin tuloverotusta koskevista direktiiveistä. EY-oikeudellisen veron kiertämisen käsitteen näkökulmasta tärkein säännös on yritysjärjestelydirektiivin 11(1) artikla. Sen mukaan jäsenvaltio voi olla antamatta yritysjärjestelyihin direktiivin mukaan liittyvät etuudet

⁹ Verotuksen harmonisointiin yleensä saatetaan suhtautua kielteisesti, sillä joissain maissa sen katsotaan johtavan verotuksen kiristymiseen. Tämä puolestaan lisää veron kiertämistä. Intensiivisyys, joilla eri jäsenvaltiot pyrkivät estämään veronkiertoa vaihtelee. Tällöin verotuksen harmonisointi voi periaatteessa johtaa verotuksen epäyhtenäistymiseen EU:ssa. Tällä tavalla asiaa lähestyy Brackwell-Milnes, Barry: *Is Tax Avoidance Harmful*, Intertax 2003 s. 96.

tilanteessa, jossa yritysjärjestelyn pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron välttäminen tai veron kiertäminen. Se seikka, että kyseessä olevaa yritysjärjestelyä ei ole suoritettu pätevistä taloudellisista syistä, saattaa direktiivin mukaan johtaa oletamaan, että liiketoimen pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veronvälttäminen tai veronkiertäminen. Muissa direktiiveissä on nähtävissä lähinnä vain valtuutussäännös soveltaa veronkiertämistilanteissa kansallisia ko. tilanteita koskevia säännöksiä. Emo-tytäryhtiödirektiivin 1(2) artiklan mukaan direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi. Korko-rojaltidirektiivin 5(2) artiklan mukaan direktiivin suomat etuudet voidaan evätä sellaisten liiketoimien osalta, joiden pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veron kiertäminen, veron välttäminen tai väärinkäytökset. Säästödirektiivi ei sisällä vastaavaa veron kiertämiseen suoranaisesti viittaavaa säännöstä, mutta siinä viitataan kuitenkin perustamissopimuksen 58 artiklassa jäsenvaltioille annettuihin oikeuksiin.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi ei sisällä veron kiertämistä koskevaa säännöstä, mutta direktiivin 27(1) artiklan mukaan neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyn tyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Siihen, edellyttääkö veron kiertämiseen puuttuminen 27 artiklan mukaista menettelyä, palataan jäljempänä. EY:n tuomioistuin on katsonut, että ”veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon rohkaistaan”.¹⁰ Vuoden 2007 alussa kuudes arvonlisäverodirektiivi on kumottu direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY). Sen 395(1) artiklassa on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27(1) artiklaa vastaava säännös.

Veron kiertämisen estäminen syrjivän tai rajoittavan verosäännöksen oikeuttamisperusteena

Verotuksen ja varsinkin tuloverotuksen alalla EY-oikeus on huomattavan oikeustapausvetoista oikeutta. Tähän on kaksi syytä. Ensinnäkin, tällä alalla säädännäistä EY-oikeutta on verraten vähän. Toiseksi, etenkin viime vuosina on EY:n tuomioistuimen ratkaistavaksi tullut suuri määrä jäsenvaltioiden tuloverotusta koskevia asioita, joissa esillä on ollut EY:n perustamissopimuksen turvaamien perusvapauksien tulkinta. Arvonlisäverotuksessa, jossa EY:n tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä toki on huomattavasti enemmän kuin tuloverotuksessa, tilanteet ovat sikäli poikkeavia, että niissä yleensä on kysymys arvonlisäverotusta sääntelevien direktiivien tulkinnasta. Tällöin ratkaisua ei tehdä verotuksen näkökulmasta aivan yhtä epämääräisen oikeuslähteen pohjalta kuin perustamissopimuksen soveltamistilanteissa. Veronkiertämisilmiöt ovat olleet esillä niin tuloverotusta kuin arvonlisäverotusta koskevissa EY:n tuomioistuimen ratkaisuissa.

¹⁰ Ks. asia C-255/02, *Halifax*, kohta 71.

EY:n perustamissopimus turvaa työvoiman vapaan liikkuvuuden, yritysten vapaan sijoittautumisen, palvelujen vapaan tarjonnan ja pääomien vapaan liikkuvuuden. Näiden neljän taloudelliseen toimintaan liittyvän perusvapauden lisäksi perustamissopimus nykyisin turvaa unionin kansalaisille oikeuden vapaaseen liikkumiseen. Tuloverotusta koskevat EY-oikeudelliset asiat koskevat yleensä näiden perusvapauksien tulkintaa. Tuloverotusta sääntelevien direktiivien soveltamistilanteet ovat EY:n tuomioistuimen ratkaisutoiminnassa jääneet selvästi vähäisemmiksi.

Perustamissopimuksen alaan kuuluvassa asiassa on otettava kantaa siihen, onko kansallinen verolainsäädännös syrjivä tai rajoittava. Jos se on tällainen, se voi tästä huolimatta olla EY-oikeudellisesti hyväksyttävä, jos syrjivälle tai rajoittavalle säännökselle löytyy hyväksyttävä oikeuttamisperuste. Mikäli tällainen löytyy, tulee poikkeaman perusvapaudesta kuitenkin olla tehokas säännöksellä tavoiteltavan tavoitteen saavuttamiseksi ja poikkeaman perusvapaudesta tulee olla mahdollisimman vähäinen eli sen tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Veron kiertäminen on ollut varsin usein esillä tuloverotusta koskevissa EY:n tuomioistuinten ratkaisuisissa. Tilanne on yleensä ollut sellainen, että jäsenvaltio puolustaessaan syrjivää tai rajoittavaa verolainsäädäntään on vedonnut siihen, että sen omaksuma sääntely on ollut tarpeen veronkiertämismahdollisuuksien estämiseksi. Jo asiassa C-270/83, *Avoir fiscal*, kohta 25, EY:n tuomioistuin totesi, että Ranska ei voinut syrjivien yhtiöveron hyvitysjärjestelmää koskevien säännösten tueksi vedota veropaon vaaraan, koska EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta sääntelevässä artiklassa ei sallita sitä, että sijoittautumisvapauden perusperiaatteesta voidaan poiketa tällaisella perusteella. Asiassa C-264/96, *ICI*, oli kysymyksessä Ison-Britannian konserniyhtiöiden välistä tappiontasausta koskeva säännöstö. Konserniin kuuluva yhtiö sai vähentää konserniin kuuluvan holdingyhtiön tappion, jos holdingyhtiö omisti vain Isossa-Britanniassa asuvien tytäryhtiöiden osakkeita tai omisti ainakin pääosin vain tällaisten tytäryhtiöiden osakkeita. EY:n tuomioistuin katsoi säännösten rajoittavan sijoittautumisvapautta. Rajoitusta ei voitu perustella veronkiertämismahdollisuuksien estämisellä. EY:n tuomioistuin perusteli ratkaisuaan seuraavasti: ”Kysymyksessä olevan lainsäädännön erityisenä tavoitteena ei ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntöä, vaan säännellä yleisemmin kaikkia tilanteita, joissa suurin osa tytäryhtiöistä on syystä tai toisesta perustettu Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle. Yhtiön perustaminen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle ei kuitenkaan sellaisenaan tarkoita veronkiertoa, koska kyseinen yhtiö kuuluu joka tapauksessa sijoittautumisvaltion lainsäädännön alaisuuteen.”¹¹

Vaikka veron kiertäminen oikeuttamisperusteena ratkaisussa tulikin torjutuksi, siitä näkyy kuitenkin se, että periaatteessa veronkierto voi joskus olla sellainen syy, jonka vuoksi rajoittava säännös on EY-oikeudellisesti hyväksyttävä.¹² Vielä selkeämmin tämä tulee esille asiassa

¹¹ Asia C-264/96, *ICI*, k. 26. Samalla tavalla veronkierto oikeuttamisperusteena hylätään asiassa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, k. 37. Siinä huomautetaan myös siitä, että kyseisessä esillä olevassa tapauksessa ei ole esiintynyt mitään väärinkäytöksiä.

¹² Mainittakoon, että saman asian kohdassa 28 todetaan verotulojen vähentyminen oikeuttamisperusteena torjutaan

C-315/02, *Lenz*, kohta 27, jonka mukaan rajat ylittävien pääomanliikkeiden erilainen kohtelu maan sisäisiin verrattuna voi olla hyväksyttävää, jos erilainen kohtelu johtuu ”yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarve, taitelu veronkiertoa vastaan tai verovalvonnan tehokkuus”.

EY:n tuomioistuimen linja syrjivien tai rajoittavien kansallisten säännösten tueksi esitettyjen oikeuttamisperusteiden osalta säilyi erittäin tiukkana vuoteen 2005 saakka. Vaikka veron kiertämisen estäminen sinänsä olikin hyväksyttävä oikeuttamisperuste, tuomioistuin noudatti jo asiasta C-270/83, *Avoir fiscal*, lähtenyt ja asiassa C-264/96, *ICI*, täsmentynyttä linjaansa varsin johdonmukaisesti: kansalliset syrjivät säännökset eivät tulleet EY-oikeudellisesti hyväksyttäviksi sillä, että niiden tueksi esitettiin veron kiertämisen estämiseen perustuvia argumentteja.

Ison-Britannian konserniverojärjestelmää koskevassa asiassa C-446/03, *Marks & Spencer*, ratkaisulinja kuitenkin muuttui. Tässä ratkaisussa rajoittavan verosäännösten tueksi löytyi kolmesta tekijästä muodostunut oikeuttamisperuste: verotusvallan tasapainoinen jakautuminen, tappioiden kahteen kertaan vähentämisen estäminen ja veronkierron vaara muodostivat yhdessä oikeuttamisperusteen, johon vedoten Iso-Britannia sai evätä konserniyhtiöiden välisen tappioiden siirron rajat ylittävässä tilanteessa, vaikka vastaavassa kotimaaisessa tilanteessa tappio olisi saatu vähentää. Ison-Britannian järjestelmä ei kuitenkaan ns. lopullisten tappioiden osalta täyttänyt suhteellisuusperiaatteen vaatimusta. Todettuaan, että emoyhtiön tulee suhteellisuusperiaate huomioon ottaen saada vähentää tytäryhtiön lopulliset tappiot, EY:n tuomioistuin viittasi tämän jälkeen jäsenvaltioiden veronkiertämistä koskeviin lainsäädännöksiin seuraavasti: ”Tässä yhteydessä on vielä tarkennettava, että jäsenvaltioilla on edelleen mahdollisuus antaa tai pitää voimassa säännöksiä, joiden erityisenä tavoitteena on sulkea veroedun ulkopuolelle sellaiset puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään kansallinen verolainsäädäntö tai välttämään sen vaikutukset.”

Tuomiosta ei tarkemmin selviä se, minkä vuoksi tuomioistuin lisäsi suhteellisuusperiaatteen tarkastelun yhteyteen tällaisen viittauksen jäsenvaltioiden veron kiertämistä estäviin lainsäädännöksiin. Luontevana selityksenä viittaukselle voidaan kuitenkin pitää sitä, että lopullisiakaan tappioita ei voida EY-oikeudellisiin argumentteihin vedoten vähentää, jos rajat ylittävien tappioiden vähentämisvaatimus on syntynyt puhtaasti keinotekoisin järjestelyin, joilla kierretään kansallisen säännösten rajat ylittävien tappioiden vähentämiskieltoa. Kansallisen verolainsäädännön kiertämiseksi toteutetut puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eivät siis saa EY-oikeudellista suojaa suhteellisuusperiaatteesta.

Kuten edellä olevasta ilmenee, asiassa C-446/03, *Marks & Spencer*, veron kiertäminen tulee esiin kahdella eri tasolla ja sen sisältökin on osin toisistaan poikkeava. Veronkierron vaara on yksi kolmesta oikeuttamisperusteen muodostaneesta tekijästä. Tältä osin kysymyksessä on abstraktinen veronkierron vaara, joka voisi konkretisoitua, jos sijoittautumisoikeutta rajoitta-

seuraavasti: ”Tällaista verotulojen vähenemistä ole mainittu perustamissopimuksen 52 artiklassa lueteltujen syiden joukossa, eikä sen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, johon voidaan vedota perustamissopimuksen 56 artiklan vastaisen eriarvoisen kohtelun perustelemiseksi.”

valle sääntelylle ei löytyisi oikeuttamisperustetta. Jos toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön tappio saataisiin vähentää toisessa jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön verotuksessa, veronkierron vaara muodostuu tuomion mukaan siitä, ”että konsernissa siirrellään tappioita sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, joissa sovelletaan korkeimpia verokantoja ja joissa tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurin”.¹³

Tällaisen abstraktisen veronkierron vaaran huomioon ottamista EY:n tuomioistuimen aikaisemmassa käytännössä ei esiintynyt. Tästä huolimatta EY:n tuomioistuin näyttää pitävän eri jäsenvaltioiden verokantojen hyödyntämistä hyväksyttävänä ja siten verosuunnitteluun eikä veronkiertoon kuuluvana toimintana. Niinpä asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes plc, kohta 36–37, todetaan seuraavasti: ”Se, että yhteisön kansalainen, luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, on aikonut käyttää hyväkseen toisessa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan voimassa olevaa edullista verotusta, ei kuitenkaan sellaisenaan oikeuta epäämään häneltä mahdollisuutta vedota perustamissopimuksen määräyksiin. Yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin katsonut sijoittautumisvapauden osalta, että se seikka, että yhtiö on perustettu tiettyyn jäsenvaltioon, jotta hyödyttäisiin edullisemmasta lainsäädännöstä, ei sellaisenaan riitä sen päätelmän tekemiseen, että tätä vapautta on käytetty väärin.”

Suhteellisuusperiaatteen yhteydessä asiassa C-446/03, Marks & Spencer, esille tuotu veronkiertäminen tarkoittaa verovelvollisen toteuttamia konkreettisia veronkiertämistoimenpiteitä, jotka ovat sisällöltään puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä. Tältä osin kysymyksessä on jo asiassa C-264/96, ICI, määritelty veron kiertäminen ja siinä ei poissuljeta perusvapauksien suojan piiristä verosuunnitteluksi katsottavia verovelvollisen toimenpiteitä.

Asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes, EY:n tuomioistuimen veron kiertämiseen liittyvä argumentaatio on kehittynyt edelleen ja veron kiertäminen tulee esille kolmella eri tasolla: yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskevana kysymyksenä, oikeuttamisperusteena ja suhteellisuusperiaatteen yhteydessä. Ratkaisu on tärkeä sen vuoksi, että siitä ilmenee se, millaisia EY:n tuomioistuimen mukaan ovat ”puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään veroa”.

Isobritannialaisella yhtiöllä Cadbury Schweppes Plc:llä oli Irlannissa kaksi tytäryhtiötä, joiden tehtävänä oli rahoituksen hankkiminen konsernin muille yhtiöille. Tytäryhtiöihin sovellettiin Irlannissa 10 %:n verokantaa, jonka seurauksena yhtiöitä pidettiin Isossa-Britanniassa väliyhteisöinä ja niiden tulo verotettiin emoyhtiön tulona. Tapauksessa oli selvää, että tytäryhtiöiden perustamisen tarkoituksena oli saada Irlannin verolainsäädännön tarjoamat verosedut eikä verovelvollinen tätä myöskään kiistänyt.¹⁴

EY:n tuomioistuin totesi, että väliyhteisön perustaminen Irlantiin ei ollut yhteisön oikeuden väärinkäyttöä, vaikka perustamisen taustalla olisivat verotukselliset syyt. Tämän vuoksi asia tuli tutkia sijoittautumisoikeutta koskevana kysymyksenä. Yllättävää ei ole se, että Ison-Britan-

¹³ C-446/03, Marks & Spencer, kohta 49. Tuomioistuimen kehittämässä kolmen tekijän yhteisessä oikeuttamisperusteessa on erikseen mainittuna tappioiden kahteen kertaan vähentämisen estäminen. Mahdollista olisi nähdä sekin veronkierron vaaran estämisenä, vaikka tuomioistuin ei sitä veronkierron vaaran alaan kuuluvana käsittelekään.

¹⁴ Ks. tuomion kohta 18 ja 38.

nian väliyhdytlainsäädännön katsottiin muodostavan perustamissopimuksen 43 artiklassa kielletyn sijoittautumisoikeuden rajoituksen. Väliyhdytlainsäädännölle oli kuitenkin oikeuttamisperuste, joka liittyi puhtaasti keinotekoisten järjestelyjen estämiseen. Tällaisella lainsäädännöllä voidaan tuomioistuimen mukaan estää käytännöt, joilla ei ole muuta tavoitetta kuin sen veron kiertäminen, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista.¹⁵ Tässä tapauksessa puhtaasti keinotekoista järjestelystä muodostuvan veron kiertämisen estäminen, vaikka kysymyksessä olisikin abstraktinen veronkiertämismahdollisuus, on noussut jo yksinäänkin perusvapautta rajoittavan kansallisen säännöksen oikeuttamisperusteeksi.

Vaikka väliyhdytlainsäädännölle on siis oikeuttamisperuste, sen tulee kuitenkin täyttää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset. Väliyhdytlainsäädäntöä, jotta se täyttää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset, tulee soveltaa vain puhtaasti keinotekoisin järjestelyihin, joilla pyritään kiertämään veroa. Tällaisen järjestelyn toteaminen edellyttää EY:n tuomioistuimen mukaan ensinnäkin subjektiivista tekijää eli tahtoa saada verotuksellinen etu. Toiseksi se edellyttää objektiivista tekijää. Tällä tarkoitetaan sitä, että sijoittautumisvapauden tavoitetta, todellista asettautumista vastaanottajavaltioon ei ole tapahtunut, vaikka näin muodollisesti ehkä olisikin. Puhtaasti keinotekoista järjestelystä ei ole kysymys silloin, kun väliyhdytön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja. Arvioinnissa, onko todellinen sijoittautuminen vastaanottajavaltioon tapahtunut, nojaututaan EY:n tuomioistuimen mukaan objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti ulkomaisen väliyhdytön fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta. Jos ulkomainen väliyhdytö on asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon fiktiivisesti harjoittamatta tosiasiallisesti lainkaan taloudellista toimintaa sen alueella, tämän ulkomaisen väliyhdytön perustaminen on katsottava puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi. Asia voi EY:n tuomioistuimen mukaan olla näin erityisesti ”postilaatikkona” tai ”bulvaanina” toimivan tytäryhtiön osalta.¹⁶ Kun todellista sijoittautumista arvioidaan objektiivisten, ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella, verovelvollisen subjektiiviselle veronkiertämisen tarkoitukselle ei voine jäädä käytännössä kovin paljon tilaa. Sillä, että rajat ylittävssä tilanteessa sijoittautumisen tai muun perusvapauden käyttämisen motiivina on jäsenvaltion veron kiertäminen, ei näin ollen liiemmin ole merkitystä edellyttäen, että kysymyksessä on todellinen perusvapauden käyttäminen.

Yhteisön oikeuden väärinkäyttö

Järjestely, johon verovelvollinen on ryhtynyt kansallisen verolain kiertämisen tarkoituksessa, voi joskus olla sellainen, että se luonnehditaan EY-oikeudellisesti yhteisön oikeuden väärin-

¹⁵ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, kohta 59.

¹⁶ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, kohta 68.

käyttämiseksi. Tällöin verovelvollinen ei voi tehokkaasti vedota perustamissopimuksen tai direktiivin hänelle tuomiin oikeuksiin. Kun jäsenvaltio perustelee jotain verotustoimenpidettään yhteisön oikeuden väärinkäytön estämisellä, haetaan toimenpiteelle oikeutusta yhteisön oikeuden tasolta. Ainakin rajat ylittävissä tilanteissa kysymys on tällöin eri asiasta kuin silloin, kun rajoittavaa säännöstöä pyritään perustelemaan sillä, että säännöstö estää veronkiertomahdollisuuksia. Viimeksi mainitussa tilanteessa oikeuttamisperusteen taustalla ovat kansalliset tekijät. Kun kysymyksessä on maan sisäinen direktiivin soveltamistilanne, tällaista näkökulmaeroa ei välttämättä ole.

Yhteisön oikeuden väärinkäyttö on vuonna 2006 ollut esillä kahdessa EY:n tuomioistuimen verotusta koskevassa ratkaisussa. Asia C-255/02, *Halifax plc*, koski kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamista ja jo edellä mainittu asia C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*, perustamissopimuksen 43 artiklan sijoittautumisvapauden tulkintaa Ison-Britannian väliyhteisölainsäädännön soveltamistilanteessa. Yhteisön oikeuden väärinkäyttö on jo aikaisemmin ollut esillä muilla oikeudenaloilla. Mainittakoon, että yhtiöoikeuden osalta sitä on käsitelty asiassa C-212/97, *Centros*.

Yhteisön oikeuden väärinkäytön kielto merkitsee sitä, että oikeussubjektit eivät saa vedota yhteisön oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. EY:n tuomioistuimen mukaan yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.¹⁷ Yhteisön oikeuden väärinkäytön kielto voidaan nähdä yleisenä EY-oikeuden tulkintaperiaatteena. Tällöin se ei edellytä sitä, että se olisi nimenomaisesti säännelty EY-oikeuden säännöksissä. Kun yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskeva kielto nähdään tulkintaperiaatteena, se ei merkitse poikkeamista kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, eikä kiellon soveltaminen jäsenvaltioissa edellytä sitä, että tämänkaltaiselle kansalliselle toimenpiteelle olisi saatu direktiivin 27 artiklassa tarkoitettu lupa.¹⁸

Asiassa C-255/02, *Halifax plc*, EY:n tuomioistuin nimenomaisesti totesi, että yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltoa sovelletaan myös arvonlisäverotuksen alalla.¹⁹ Väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää tuomioistuimen ratkaisun mukaan kahta asiaa:²⁰

1. Direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.

¹⁷ Ks. asia C-255/02, *Halifax plc*, kohdat 68–69. Laajasti väärinkäytön käsitettä käsitellään kyseistä asiaa koskevassa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa.

¹⁸ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-255/02, *Halifax plc*, k. 75–80.

¹⁹ Tässä yhteydessä ei ole mahdollista käsitellä sitä, millainen arvonlisäverotuksellinen kysymys asiassa oli esillä. Ks. siitä esim. Rouselle, Olivier – Liebman, Howard M.: *The Doctrine of the Abuse of Community Law; The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?* *European Taxation* 2006 s. 559–564.

²⁰ C-255/02, *Halifax plc*, kohta 86.

2. Kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

Lopputuloksena asiassa oli, että kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että sen mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä. Sen ratkaiseminen, onko verovelvollisen toimissa kysymys yhteisön oikeuden väärinkäytöstä, jää kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi. EY:n tuomioistuimen ratkaisussa määriteltä yhteisön oikeuden väärinkäyttöä ei voitane pitää kovin etäällä olevana kansallisten yleisten veronkiertämistä estävien säännösten (esim. AVL 181 §) sisällöstä.

Asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, oli kysymyksessä jäsenvaltioiden rajat ylittävä toiminta ja perustamissopimuksen soveltaminen. Se tuo tiettyjä eroja arvonlisäverodirektiivin tulkintaa koskeneeseen asiaan C-255/02, *Halifax*, verrattuna. EY:n tuomioistuin käsittelee ensiksi sitä, onko väliyhteisön perustamisessa kysymys sijoittautumisvapauden väärinkäytöstä. Jos vastaus tähän olisi ollut myönteinen, ei yhtiö voisi vedota perustamissopimuksen määräyksiin.

Sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä käsitellessään tuomioistuin viittaa aikaisempiin ratkaisuihinsa. Niistä ilmenee, että verovelvollisen tavoite hyödyntää toisen jäsenvaltion edullisempaa verojärjestelmää ei sellaisenaan merkitse sijoittautumisvapauden väärinkäyttöä. Kun sijoittautumisvapaudella tavoiteltu päämäärä saavutetaan, ei syillä, joiden vuoksi vapautta on päätetty käyttää, voida kyseenalaistaa perustamissopimukseen perustuvaa sijoittautumisvapauden suojaa.²¹ Toisenlainen ratkaisu rajat ylittävässä tilanteessa olisi merkinnyt sitä, että yhteisön oikeuden väärinkäyttöä olisi arvioitu yhden jäsenvaltion lainsäädännön näkökulmasta. Tämä olisi ollut sisämarkkinoiden ”idean” vastaista, sillä toiseen jäsenvaltioon vaikkapa verotuksellisista syistä perustettu yhtiö kuuluu kuitenkin sijoittautumisvaltion lainsäädännön alaisuuteen.

Toisin kuin asiassa C-255/02, *Halifax*, asiassa *Cadbury Schweppes* yhteisön oikeuden väärinkäyttöä ei muodostu, vaikka ”kaikista objektiivisista seikoista ilmenisikin, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen”. Syynä tähän on se, että sijoittautumisvapauden käyttö merkitsee samalla toisen jäsenvaltion verotusvaltaan tulemistä. Kun lisäksi kysymyksessä on todellinen sijoittautuminen, ei edun saaminen ole sijoittautumisvapautta koskevien säännösten tavoitteiden vastaista. Huomattava on se, että jos liiketoimelle on olemassa taloudellinen perustelu, se ei ole Halifax-tuomion mukaan yhteisön oikeuden väärinkäyttöä. Cadbury Schweppes tuomion todellinen sijoittautuminen voidaan myös nähdä tällaisena yhteisön oikeuden väärinkäytön poissulkevana taloudellisena perusteluna.²²

²¹ Näin julkisasiamies, asia C-196/04, *Cadbury Schweppes*, kohta 43.

²² Ks. Vanistendael, Frans: Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law. EC Tax Review 2006 s. 195.

Lopuksi

Edellä on todettu, että lähtökohtaolettamana saatetaan pitää sitä, että EY-oikeus rajoittaa kansallisten veron kiertämistä estävien säännösten soveltamisalaa. Selvää on, että näin käy VYL:n kaltaisille objektiivisiin tunnusmerkkeihin perustuville säännöstöille, joissa verovelvolliselle ei ole annettu mahdollisuutta vapautua säännösten soveltamisesta. VML 28 §:n yleinen veronkiertämistä estävä säännös selviää EY-oikeudellisessa ympäristössä paljon paremmin, koska verovelvollinen voi oman näyttönsä perusteella vapautua säännöksen soveltamisesta. Tästä huolimatta EY-oikeus rajoittaa myös VML 28 §:n soveltamista rajat ylittävissä tilanteissa, sillä verovelvollisen saattaa olla suhteellisen helppoa järjestää toimintansa siten, että kysymyksessä ei ole puhtaasti keinotekoinen järjestely vaan todellinen perusvapauden käyttäminen. Veronkiertämisen tarkoituksella ei tällöin juurikaan ole merkitystä. EY:n tuomioistuimen ratkaisut saattavat rajoittaa myös direktiivipohjaisten veronkiertämistä estävien säännösten soveltamista. Yritysjärjestelydirektiivin veronkiertämistä estävään 11 artiklaan perustuva EVL 52h §:n soveltaminen tilanteessa, jossa yritysjärjestelyn seurauksena on tapahtunut todellinen sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon, voi olla ongelmallista.

Edellä jaksossa ”Kansainvälinen veropako” on mainittu ratkaisu KHO 27.12.1999 t. 4219 esimerkkinä kansainvälisen vero-oikeuden alaan kuuluvasta tilanteesta, jossa on sovellettu yleistä veron kiertämistä estävää säännöstä (VML 28 §/VerL 56 §). Voi hyvin olla, että EY-oikeuden tämänhetkinen tila huomioon ottaen VML 28 §:n soveltaminen vastaavassa tilanteessa ei nykyisin olisi mahdollista. Asiaa olisi mahdollisesti tarkasteltava vain siirtohinnoittelua koskevana kysymyksenä. Siihenkin EY-oikeus asettaa omat ehtonsa.

* * *

Tax avoidance – considerations from the point of view of EC tax law

Finland has a long tradition of applying general statutory provisions against tax avoidance. Nowadays, the general anti-avoidance provision in income taxation is in section 28 of the Tax Procedure Act. The first general provision against tax avoidance was enacted as early as 1923, and a rule reflecting the principles of the current one first appeared in a bill in 1943. There are general anti-avoidance provisions also for the purposes of VAT and the inheritance and gift taxes. In contrast, Finnish tax legislation includes relatively few provisions for the purpose of preventing specific types of tax abuse. One such specific anti-avoidance provision that can be mentioned appears in the Act on the Taxation of Business Profits. It is based on Art. 11 of the Merger Directive.

There is a lot of case-law concerning the application of the general anti-avoidance provision in the Tax Procedure Act. The cases deal mainly with domestic situations. However, the provision is applicable also in cross-border situations and there have been also some such cases where the tax advantage sought by a taxpayer is denied on the basis of the general provision.

In Finland, there is special legislation aiming to protect the tax base in cross-border situations. For instance, CFC legislation belongs to this category, but there are also other provisions, e.g. the so-called three-year-rule which is intended to prevent artificial emigration from Finland. A taxpayer may always avert the application of the general anti-avoidance provision by

presenting a valid business or other economic motive for the transaction, one that does not pertain to the tax advantage. The specific legislation for cross-border situations differs from the general provision on this point, as it does not offer to the taxpayer the same chance to avert the application of burdensome provisions. E.g. the Finnish CFC legislation does not include the “motive test” at all. Of course, this may in fact be a violation of the fundamental freedoms in the EC Treaty.

Tax avoidance, or the abuse of tax law, has come up before the ECJ in many cases. Member States have in several cases tried to justify their discriminatory or restrictive tax provisions by the need to prevent tax avoidance. The ECJ has usually rejected such arguments (e.g. case C-264/96 *ICI*). That being said, the case-law of the ECJ in matters of tax avoidance matters is undergoing development. Especially the cases C-255/02 *Halifax plc* and C-196/04 *Cadbury Schweppes* merit a mention. These cases show that tax avoidance or the abuse of tax at the level of EC tax law is seen as different from that at the level of national anti-avoidance provisions. It is clear that national anti-avoidance provisions (e.g. the Finnish CFC rules with no motive test) which are applied in cross-border situations in a way that they restrict the use of fundamental freedoms have come to an end. In *Cadbury Schweppes*, the ECJ clarified also what are the characteristics of a “wholly artificial arrangement”.

From the perspective of the Finnish general anti-avoidance provision, it is evident that there have been cross-border cases in the past where the provision was applied but where it will not be applied in the future, because the transaction cannot be regarded as “a wholly artificial arrangement”. Thus, EC law restricts also the application of the Finnish general anti-avoidance provision. Nevertheless, the provision would seem to have a future also in the EC tax regime, unlike some other Finnish provisions which are specifically aimed to protect the tax base in cross-border situations.

Seppo Penttilä

Professor, University of Tampere