



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

GAAR – millaisella säännöksellä veron kiertäminen tulee estää jatkossa?

Siru Lönnblad, KTM
tohtorikoulutettava, Vaasan yliopisto

14.6.2018, Helsinki



Silmäys peruutuspeiliin

- ▶ Yleiset ja erityiset veronkiertosäännökset ovat yleistyneet viime vuosina
- ▶ VML 28 §:llä on poikkeuksellisen pitkä kansallinen säännöshistoria
 - ▶ Säännöksen soveltamisesta on runsaasti oikeuskäytäntöä
- ▶ Säännöksen tulkinta ja soveltaminen muuttuvassa vero-oikeudessa
 - ▶ Legaliteettiperiaate asettaa tulkinnan rajat
 - ▶ Pysyvää on ainoastaan muutos, mutta mistä muutokset tulevat/ovat tulleet
 - ▶ Säännöksen sanamuoto on säilynyt lähes muuttumattomana
 - ▶ esim. HE 28/1975: Yleistä veronkiertosäännöstä ei voida muotoilla sellaiseksi, että se sanamuodollaan loisi luotettavan pohjan ratkaisuennusteille. Tällainen sanamuoto olisi myös omiaan heikentämään yleislausekkeen tehokkuutta. Lisäksi uudelleenmuotoilu saattaisi aiheuttaa sekaannusta ja epävarmuutta siitä, miten oikeustila on muuttunut sanamuodon muutoksen seurauksena. Sanamuoto on jo nykyisellään riittävän joustava.
- ▶ Soveltamiskynnys on vaihdellut eri ajanjaksoina





ATAD, 6 artikla

Yleinen veronkierron vastainen sääntö

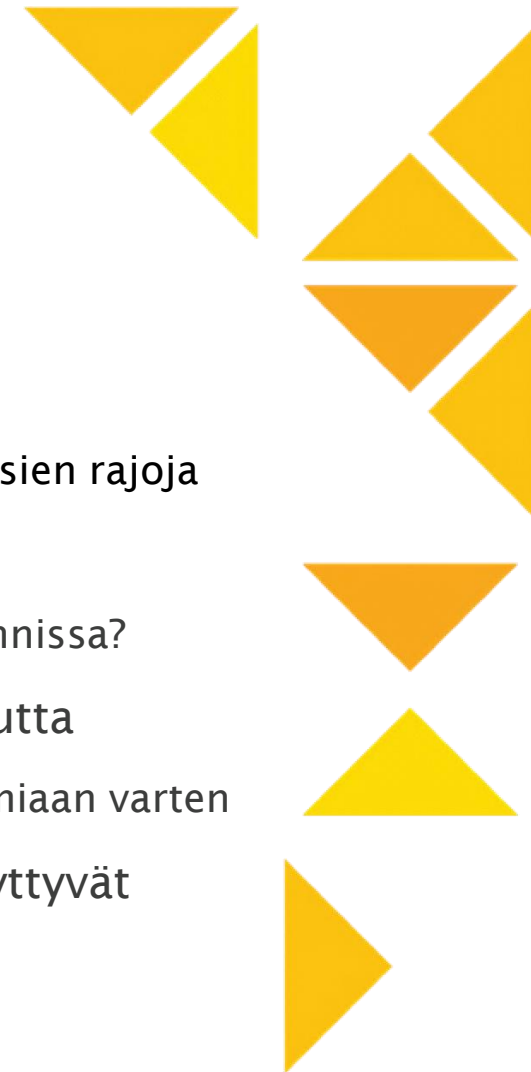
- ▶ 1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.
- ▶ 2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona, siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.
- ▶ 3. Kun järjestelyt tai niiden sarja jätetään huomioon ottamatta 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.





Yleinen veronkierron vastainen sääntö

- ▶ Ilmentää EUT:n oikeuskäytännössä vahvistettua oikeuksien väärinkäytön kieltoa
 - ▶ GAARin tulkintaa ohjaava periaate, joka määrittää verovelvollisen valinnanmahdollisuuksien rajoja
- ▶ Asettaa lattian veron kiertämisen estämiselle (vähimmäissuoja)
 - ▶ Mikä määrittää katon eli kuinka pitkälle kansallinen lainsäätäjä voi mennä implementoinnissa?
- ▶ EUT:n oikeuskäytännössä ja direktiivissä korostetaan verovelvollisen valinnanvapautta
 - ▶ Verovelvollisella on oltava oikeus valita verotuksen kannalta tehokkain rakenne liiketoimiaan varten
- ▶ Säännöstä *on sovellettava* epäaitoihin järjestelyihin, kun soveltamisedellytykset täyttyvät
 - ▶ Vrt. Puola, jossa yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisella on kynnsarvo
- ▶ Säännöksen soveltamisen on perustuttava *kokonaisharkintaan*
- ▶ Turvattava yhdenmukainen soveltaminen kansallisissa ja rajat ylittävissä tilanteissa
- ▶ Säännöksellä ei rakenneta aukotonta verojärjestelmää tai tavoitella kaksinkertaista verotusta
 - ▶ Vältettävä kaksinkertaisen verotuksen kaltaisten esteidenluominen





GAAR - tulkinta ja soveltamisedellytykset

- ▶ Oikeustoimessa on kyse järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta
 - ▶ Käsitettä ei ole määritelty direktiivissä, mutta sitä on tulkittava laajasti
 - ▶ VML 28 § kattaa jo nykyisellään direktiivissä tarkoitetut järjestelyt ja sarjatoimet
- ▶ Veroedun on oltava sovellettavan verolain tarkoituksen vastainen (*objektiivinen tekijä*)
 - ▶ Lain tarkoitusta painottava tulkinta vrt. VML 28 §:n osalta legaliteettiperiaate
 - ▶ Tunnistettava relevantit säännökset ja arvioitava, onko säännösten tarkoitukset toteutuneet
 - ▶ Minkä lain tarkoitusta on tarkasteltava ja mikä on lain tarkoitus?
 - ▶ Kansallinen säännös, ulkomainen säännös, veronkiertodirektiivi vai jokin muu direktiivi
 - ▶ Yleinen eli fiskaalinen tarkoitus vrt. erityinen tarkoitus
 - ▶ Kuinka säännöstä tulkitaan rajat ylittävissä tilanteissa?
 - ▶ Otettava huomioon, että välitöntä verotusta ei ole harmonisoitu
 - ▶ VML 28 §:ssä ei viitata suoraan lain tarkoituksen vastaiseen etuun
 - ▶ Oikeuskäytännön perusteella verojärjestelmän rakenteesta johtuvat edut eivät kuulu säännöksen soveltamisalueeseen (esim. KHO 2017:5)





GAAR - tulkinta ja soveltamisedellytykset

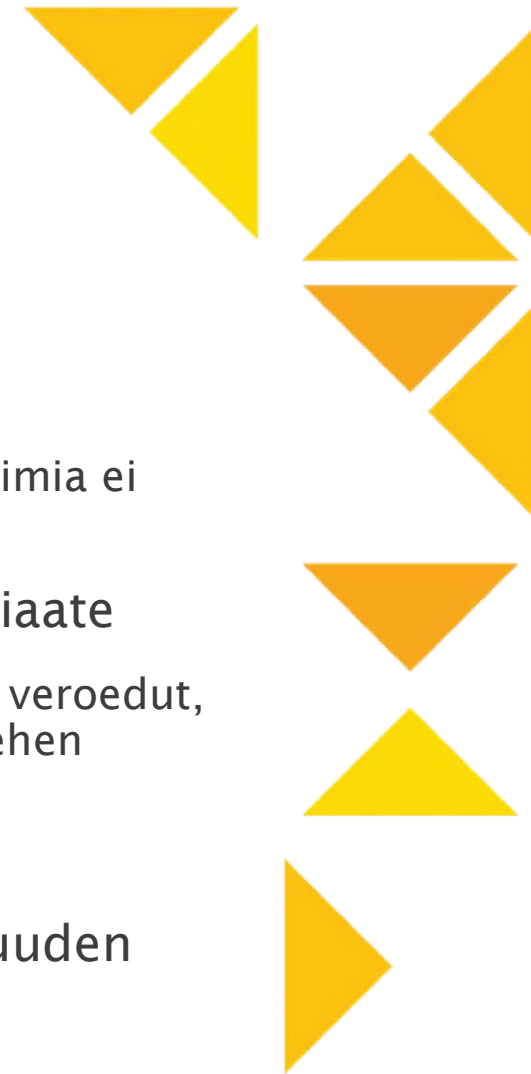
- ▶ Veroetu on pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tavoitteista (*subjektiivinen tekijä*)
 - ▶ Arvioitava lain tarkoituksen vastaisia veroetuja tuottavien toimien taustamotiiveja
 - ▶ Keskeinen kysymys kuuluu, onko toimelle muuta taloudellista selitystä kuin veroetu
 - ▶ Tarkasteltava ja punnittava verotuksesta riippumattomia (liike)taloudellisia syitä
 - ▶ Verovelvollisen todellisella mielentilalla ei ole merkitystä asiaa arvioitaessa
 - ▶ Vrt. VML 28 § muodon ja sisällön ristiriita ja/tai ”ilmeisesti siinä tarkoituksessa”
 - ▶ Veroedun ei tarvitse olla järjestelyn ainoa tai edes merkittävin päämäärä
 - ▶ Minkä liiketoimen pääasiallista tarkoitusta selvitetään, jos kyse on sarjatoimesta?
- ▶ Järjestelyn tai sarjatoimen on oltava *epäaito*
 - ▶ Toimella ei ole päteviä liiketaloudellisia syitä, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta
 - ▶ Taloudellinen katsantotapa
 - ▶ Liiketaloudellisten syiden on oltava olemassa muuallakin kuin paperilla
 - ▶ Arvioinnissa voidaan ottaa huomioon kaikki asiaan liittyvät taloudelliset syyt
 - ▶ Liiketaloudellisten syiden kokonaisarviointi ja punninta





Oikeusvaikutukset

- ▶ Oikeuksien väärinkäytöksi luonnehdittavat toimet määritellään uudelleen
 - ▶ Tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut
- ▶ Liiketoimen uudelleenmäärittelyssä on otettava huomioon suhteellisuusperiaate
 - ▶ Suhteellisuusperiaate edellyttää, että verovelvolliselta evätään ainoastaan sellaiset veroedut, jotka ovat olennaisia veron kiertämisen kompensoimiseksi (ks. esim. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, 63–67 kohdat)
 - ▶ Oikeusvaikutus on ulotettava vain epäaitoihin eli puhtaasti keinotekoisiiin osiin
- ▶ Soveltaminen realisoi kierretyn säännöksen mukaisen veronmaksuvelvollisuuden
 - ▶ Verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti
- ▶ Säännöksen soveltamisesta mahdollisesti seuraava kaksinkertainen verotus on poistettava





Mikä muuttuu vai muuttuuko mikään?

- ▶ Siirytäänkö VML 28 §:n soveltamisessa EU-aikaan vuonna 2019?
 - ▶ GAARin implementointi ei välttämättä edellytä uutta yleistä veronkiertosäännöstä
 - ▶ Veronkiertosäännösten 'kerroksisuus' ei ole toivottavaa
 - ▶ VML 28 §:llä ja sen tulkinnalla saavutetaan veronkiertodirektiivin tavoite
- ▶ Oikeuksien väärinkäytön kieltä ja unionioikeuden tulkintavaikutus
 - ▶ EUT:n oikeuskäytännön merkitys ja lain tarkoitusta painottava tulkinta korostuvat
 - ▶ Objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen on täyttyvä samanaikaisesti
- ▶ Säännöksen soveltamisessa on otettava huomioon suhteellisuusperiaate
 - ▶ Säännöksen soveltamisen on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään
 - ▶ Sarjatoimissa veroetu on evättävä vain niiltä toimilta, jotka ovat epäaitoja
- ▶ Veroetu *on evättävä* (GAAR) vrt. verotettava tulo ja omaisuus *voidaan arvioida* (VML 28 §)
- ▶ VML 28 §:n sanamuotoa on täsmennettävä, jos GAAR "sulautetaan" kyseiseen säännökseen





Pohdittavaksi

Miten sallitun veron minimoinnin raja muuttuu
GAARin implementoinnin jälkeen?





Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA



Siru Lönnblad

Yliopisto-opettaja
KTM

**Laskentatoimen ja rahoituksen
yksikkö, Talousoikeus**

Vastaanotto: keskiviikko 13-14

Puhelin: 029 449 8217

Sähköposti: siru.lonnblad@uva.fi

Verkkosivu: www.univaasa.fi/person/lonnblads/



Matkapuhelinkoodi

Lataa ja tallenna tämän henkilön yhteystiedot
kamerapuhelimellesi.

Mobile Code

Download and save this person's contact information
with your camera phone.

KIITOS!

