

# **Voiko aggressiivista verosuunnittelua tutkia oikeustieteen keinoin?**

**Pekka Nykänen 16.5.2025**

# Esityksen teemat

- Aggressiivisen verosuunnittelun tutkimushanke
- Mitä aggressiivinen verosuunnittelu on?
- Millaista aggressiivista verosuunnittelua torjuvaa sääntelyä on olemassa?
- Miten aggressiivista verosuunnittelua voi tutkia?
  - lainoppi
  - oikeusvertailu
  - de lege ferenda -argumentointi

# Tutkimushanke

- Verohallinnon aggressiivisen verosuunnittelun hanke
  - Tampereen, Turun ja Vaasan yliopistot ja VATT
  - TAU: Aggressiivisen verosuunnittelun torjuminen paremmalla verolainsäädännöllä
    - Mitkä Suomen kansallisen verolainsäädännön ja Suomen solmimien verosopimusten nykyiset yksityiskohdat vaativat huomiota aggressiivisen verosuunnittelun torjunnassa? (sääntelytarpeet)
    - Mitkä ovat Suomen verolainsäädännön kokonaisuuden kannalta parhaat käytettävissä olevat sääntelymallit tunnistettuihin sääntelytarpeisiin vastaamiseksi? (ratkaisuvaihtoehdot)

# Tutkimushanke

- Mitä hankkeessa on saatu aikaan?
  - Nykänen: Aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaa koskeva lainsäädäntö ja sen kansallisen kehittämisen reunaehdot, Edilex-sarja 2024/7
  - Urpilainen: De lege ferenda -tutkimusote vero-oikeudessa: pohdintaa teorian, käytännön ja tieteenalojen rajapinnoilla, Lakimies 7–8/2024
  - Nykänen: Osakevaihto aggressiivisen verosuunnittelun välineenä (vertaisarvioinnissa)
  - Nieminen: Arvonnousuvero osana oikeudenmukaista verojärjestelmää (lähdössä pian vertaisarviointiin)
  - loppuraportti (valmis 8/2025)

# Aggressiivinen verosuunnittelu

”aggressiivinen  
verosuunnittelu”

| verosuunnittelu                                                                                                                | veron kiertäminen                                                                                                                                                                                     | verovilppi                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| vero-oikeudellisesti<br>hyväksyttävää<br>yhteiskuntavastuu ja<br>markkinoiden reaktiot:<br>kuinka pitkälle kannattaa<br>mennä? | vero-oikeudellisesti<br>ei-hyväksyttävää<br>esim. VML 28 §<br>keinotekoiset järjestelyt<br>seuraukset: <ul style="list-style-type: none"><li>• veroedun menettäminen</li><li>• veronkorotus</li></ul> | laitonta toimintaa<br>rikosoikeudellisesti<br>sanktioitua RL 29 luku<br>(veropetos)<br><br>esim. tuloa ei ilmoiteta,<br>ilmoitetaan todellisuutta<br>vastaamattomia menoja<br><br>seuraamukset: rangaistus tai<br>veronkorotus |

# Aggressiivinen verosuunnittelu

- Käsitteenä epämääräinen
  - sisältö riippuu pitkälti käyttäjästään ja käyttöyhteydestä
- Ei ole käytetty tai määritelty laissa
  - esitöissä lähinnä todettuna sääntelyn taustasyynä
    - poikkeus kaivosmineraalilain hallituksen esitys: ”Aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan verotuksen optimointia sellaisella tavalla, joka ei enää olisi lain tarkoituksen ja tavoitteen mukaista.
  - ei ole määritelty oikeuskäytännössä
  - ei ole määritelty Verohallinnon ohjeistuksessa

# Aggressiivinen verosuunnittelu

- Käsite on määritelty monella tavalla oikeuskirjallisuudessa ja komission aineistoissa
  - liitetty verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajapintaan
  - käytetään hyväksi järjestelmän epäsymmetrisyyksiä ja saumakohtia lainsäätäjän tarkoituksen kannalta vieraalla tavalla
  - yhdistetään usein kansainvälisiin tilanteisiin, mutta ei ole vieras käsite kotimaisissakaan tilanteissa
  - liitetään usein yritysverotukseen, mutta myös henkilöverotukseen
  - liittymä myös yritysvastuuseen ja moraaliseen hyväksyttävyyteen

# Aggressiivinen verosuunnittelu

- Lähinnä veropoliittinen käsite
  - nostetaan keskusteluun erilaisia verosuunnittelun muotoja, joita ei pidetä subjektiivista lähtökohdista hyväksyttävinä tai verojärjestelmän kannalta perusteltuina

# Eri toimijat ja aggressiivinen verosuunnittelu

- Yhteiskunnallisen keskustelun ja politiikan työkalu
  - mm. etujärjestöt, kansalaisjärjestöt, poliitikot, media
- Verovelvolliset
- Tuomioistuimet
- Verohallinto
- Valtiovarainministeriö / hallitus / eduskunta
  - vrt. Marinin ja Orpon hallitusten hallitusohjelmat
- Tutkijat

# Aggressiivista verosuunnittelua torjuva sääntely

- Yleiset veron kiertämistä koskevat säännökset
- Nimenomaiset aggressiivista verosuunnittelua torjuvat säännökset
- Muut (aggressiivista) verosuunnittelua torjuvat säännökset ja erityiset veron kiertämisestä estävät säännökset
- Verotustietojen vaihtoa koskeva sääntely
- Tilinpäätösdirektiivin mukainen julkinen maakohtainen veroraportointi (KPL 7 b luku)

# Aggressiivinen verosuunnittelu tutkimuskohteena

- Käsitteen määrittäminen tutkimuksen kohteena
  - välttämätön, jotta ilmiö voidaan ottaa haltuun
  - toisaalta ei juurikaan vie keskustelua eteenpäin
  - lainopista ei ole (olennaista) hyötyä

# Lainoppi

- Käsitteen merkityksestä laintulkinnassa
  - aggressiivinen verosuunnittelu ei ole legaalitermi
    - lakia tulkitsemalla ei voida määrittää, onko jonkin verovelvollisen toimi aggressiivista verosuunnittelua
- esitöissä aggressiiviseen verosuunnitteluun viitataan lähinnä sääntelymuutoksen taustalla olleena tekijänä
  - aggressiivista verosuunnittelua rajoittava sääntely on pääasiassa aineellista, jota sovelletaan tiettyjen tunnusmerkkien täyttyessä
  - verosuunnittelun ”aggressiivisuuden taso” ei vaikuta tulkintaan

# Lainoppi

- Tutkijan aggressiiviseksi verosuunnitteluksi määrittämiä ilmiöitä on mahdollista tutkia lainopin menetelmillä
  - mihin sääntelyn tai sääntely yhteisvaikutuksiin jokin aggressiivisen verosuunnittelun muoto perustuu?
  - mikä sääntelyssä (tai oikeuskäytännön tulkinnoissa) mahdollistaa verosuunnittelun?
- luo perustan mahdolliselle pidemmälle menevälle vero-oikeudelliselle arvioinnille

# Oikeusvertailu

- Voi tuoda itsessään esiin sääntelytarpeita kansallisessa sääntelyssä
- Voi tarjota malleja kansallisen sääntelyn tai verosopimusten kehittämiseksi
  - olennainen de lege ferenda -kannanottojen kannalta

# De lege ferenda

- Lain puutteiden korjaaminen perustelluilla lainsäädännön muuttamista koskevilla kannanotoilla
  - edellyttää taustaksi yleensä lainopillista analyysia
  - tulisiko tutkijan antaa yksi vai useampi ratkaisumalli?
  - mihin de lege ferenda -kannanotot tulisi kiinnittää?
    - hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin
    - verojärjestelmän perusrakenteisiin ja sääntelyn tavoitteisiin
    - oikeusvertaileviin argumentteihin
    - tai johonkin muuhun puhtaasti poliittista kannanottoa vahvempaan perustaan