

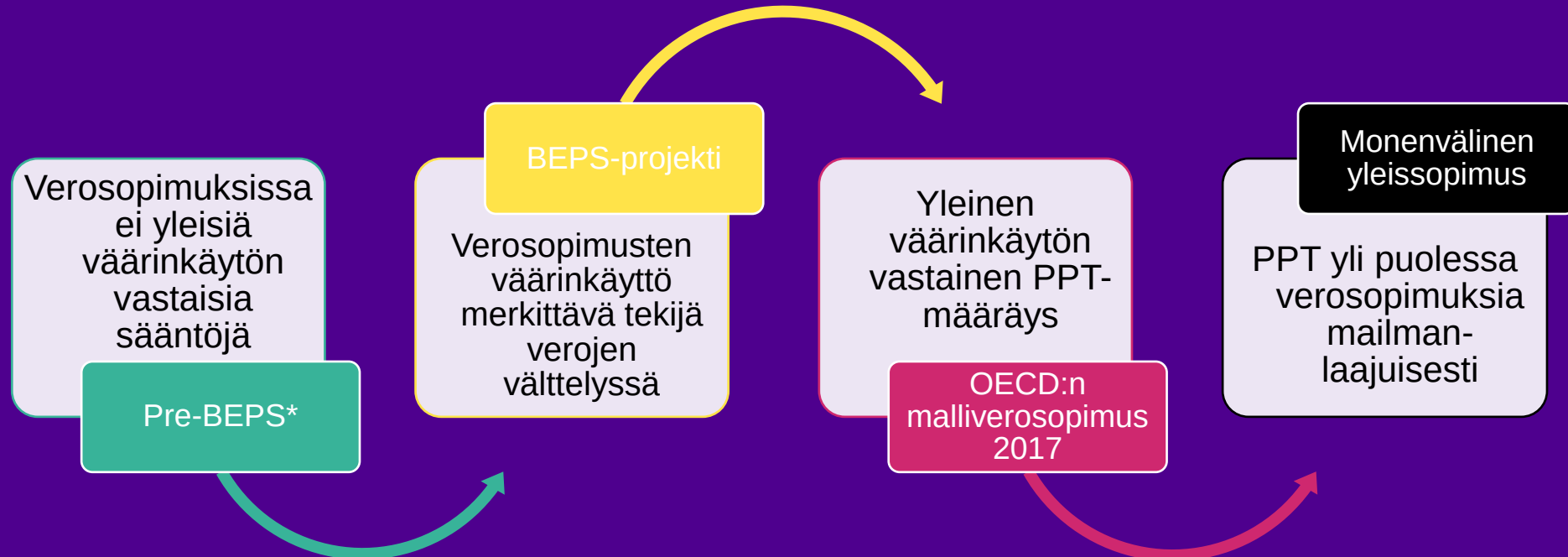
Principal Purpose Test – verosopimuksissa yleisesti vaikuttava väärinkäytön vastainen periaate?

Aalto-yliopiston tutkimusseminaari 25.3.2022

KTT, yliopisto-opettaja ***Elisa Veikkola*** (Tampereen yliopisto)

elisa.veikkola@tuni.fi

PPT:n sisällyttäminen verosopimukseen



*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") -projekti

Tutkimuskysymykset

yleinen oikeusperiaate?

tulkintaperiaate?

Oikeuden väärinkäytön kieltö EU-oikeudessa

- EU-tuomioistuimen ”Tanskan BO-tapaukset”^{*}:

”Unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on petoksen tai väärinkäytön luonteisen menettelyn yhteydessä evättävä [direktiiviin perustuva etu] siinäkin tapauksessa, ettei kansallisessa oikeudessa säädetä tai sopimuksessa määrätä sen epäämisestä.”

^{*}Yhdistetyt asiat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, *N Luxembourg 1 ym.*; C-116/16 ja C-117/16, *T Danmark ja Y Denmark*

Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimuksissa

Oikeusperusta?

- Verosopimusten implisiittinen/luontainen/kirjoittamaton väärinkäytön vastainen periaate
- Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artikla:
 - a. Kansainväliset sopimukset
 - b. Kansainvälinen tapaoikeus
 - c. Yleiset oikeusperiaatteet

Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimuksissa

Vilpittömän mielen periaate

Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artikla:

a. Kansainväliset sopimukset

Wienin yleissopimuksen 26 artikla – *pacta sunt servanda*:

Jokainen voimassa oleva valtiosopimus on sen osapuolia sitova, ja se on pantava täytäntöön *vilpittömässä mielessä*.

Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimuksissa

Kansainvälisen tapaoikeuden sääntö

Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artikla:

- a. Kansainväliset sopimukset
- b. Kansainvälinen tapaoikeus

- Yleinen valtiokäytäntö (*state practise*) + velvoittavaksi oikeudeksi tunnustettu (*opinio juris*)

Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimuksissa

Yleinen oikeusperiaate

Kansainvälisen tuomioistuimen perussäännön 38(1) artikla:

- a. Kansainväliset sopimukset
- b. Kansainvälinen tapaoikeus
- c. Yleiset oikeusperiaatteet

- kansainvälisen oikeuden yleiset periaatteet = periaatteet, jotka muodostavat osan useimpia kansallisia oikeusjärjestelmiä
- PPT-määräys: verosopimusetua ei tule myöntää, kun on *kohtuullista päätellä*, että järjestelyn *yksi pääasiallisista tarkoituksista* oli verosopimusedun saaminen

Oikeuden väärinkäytön kieltö verosopimuksissa

OECD:n kommentaarin ohjaava periaate

Ohjaava periaate (guiding principle)	Principal Purpose Test -määräys
OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 2003	OECD:n malliverosopimus 2017
OECD:n kommentaarin ilmentämä väärinkäytön vastainen periaate?	Verosopimukseen sisällytetty yleinen väärinkäytön vastainen määräys
<i>A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.</i>	<i>-- benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.</i>

OECD:n kommentaari 2017:

- (1) PPT ainoastaan sisällyttää ohjaavan periaatteen verosopimukseen; ja
- (2) ohjaava periaate soveltuu itsenäisesti suhteessa PPT-määräykseen

Väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

Verosopimuksen teleologinen tulkinta

Wienin yleissopimuksen 31(1) artiklaan perustuva **tulkintaperiaate**

Wienin yleissopimuksen 31(1) artikla:

”Valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla siinä käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa asiayhteydessä niiden tavanomainen merkitys, sekä valtiosopimuksen **tarkoituksen ja tavoitteen** valossa.”

Väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

Verosopimusten tavoite ja tarkoitus

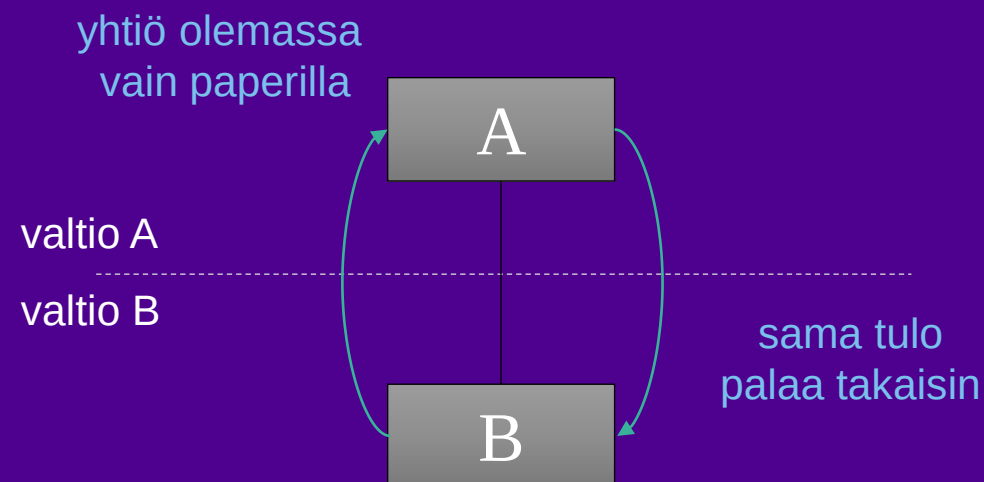
Wienin yleissopimus 31 art.:
“object and purpose”



Koko sopimuksen *telos*



verosopimusten perimmäinen tarkoitus
= kansainvälisen kaupan ja
investointien edistäminen



Väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

- *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49:

“The object, spirit, and purpose of the business property exemption provided for in art. 13(4) and (5) of the Treaty are to foster international investment. The object, spirit, and purpose of arts. 1 and 4, which make residence central to the application of the Treaty, are to allow all persons who are residents under the laws of one or both of the contracting states to claim benefits under the Treaty, so long as their resident status could expose them to full tax liability. --- If the **drafters had truly intended to include only corporations with sufficient substantive economic connections** to their country of residence within the scope of the Treaty, they would have **clearly signalled their intention** to depart from a well-established criterion like the “place of incorporation” or “legal seat”.”

Väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

PPT ei vain tulkintaperiaate

OECD:n malliverosopimus 29 artikla (“Entitlement to Benefits”)

*9. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was **one of the principal purposes** of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*

→ “subjektiivinen tekijä”

Väärinkäytön estämistä koskeva tulkintaperiaate

PPT:n objektiivinen tekijä

OECD:n malliverosopimus 29 artikla (“Entitlement to Benefits”)

*9. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, **unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.***

→ “objektiivinen tekijä”

Lopuksi

- Ei tukea verosopimus-oikeuden yleiselle väärinkäytön vastaiselle periaatteelle
- PPT-määräyksellä itsenäinen merkitys väärinkäytön estämisessä



Kiitos

✉ elisa.veikkola@tuni.fi

 www.linkedin.com/in/elisaveikkola