



Kansainvälisen vero-oikeuden uusi oikeuslähdeoppi (?/!)

Matti Urpilainen, 13.5.2022

- Taustalla Lakimies 7-8/2021, s. 1312-1332: ”*Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä*”
 - Kansainvälisen vero-oikeuden peruslähtökohtien muutos ja modernisoituminen
 - tavoiteperusta, monenkeskisyyden vahvistuminen, OECD:n kasvanut rooli, uudet tulkinta-aineistot
 - kansainvälisen vero-oikeuden uudelleenasemoituminen suhteessa muuhun oikeusjärjestykseen – kansainvälisen vero-oikeuden muuttuminen *oikeutena*
 - tarve sääntelyalan muuttuvien peruslähtökohtien teoreettiseen ja rakenteelliseen tarkasteluun
- oikeuslähdeoppi avaa yhden näkökulman kansainvälisen vero-oikeuden muutokseen
 - miten erotetaan oikeus ja ei-oikeus
 - millä aineistoilla on relevanssia ja painoarvoa tulkinnassa
 - missä ja miten oikeutta syntyy
 - mitä oikeudellisella sääntelyllä tavoitellaan

Benchmarkkausta: aarniolaisen oikeuslähdeopin murros

- oikeuslähteiden jaottelu vahvasti ja heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin
 - jaottelu voidaan käsittää deskriptiiviseksi ja normatiiviseksi: se kuvaa mihin oikeuslähteisiin oikeudelliset ratkaisut käytännössä perustetaan ja miten oikeaan ja lainmukaiseen ratkaisuun päästään
- jaottelun heikkouksia:
 - ”supernormistot” (perus- ja ihmisoikeudet, EU-oikeus)
 - oikeusperiaatteet (punninnan logiikka vastakohtana täsmällisesti ilmaistuille säännöille)
 - koherenssin puute (eri oikeudenaloilla yhteensopimattomia lopputuloksia, muodollisesti oikea ratkaisu voi johtaa vaikeasti perusteltavaan lopputulokseen)
- uusia ratkaisumalleja, esim. Juha Karhun tilanneherkkä kontekstualismi

Vero-oikeuden oikeuslähdeoppi – pääperiaatteet ja uudet nyanssit

- kansalliset tilanteet: legaliteettiperiaate
 - verosopimusoikeus: kahdenväliset verosopimukset Wienin yleissopimuksen mukaisesti tulkittuna
 - EU-oikeus: etusijaperiaate
-
- uusi EU-vero-oikeus
 - MLI
 - PPT
 - OECD:n taustapaperit, tulkintaohjeet ja suositukset
-
- kaksi mahdollista tarkastelutapaa: 1) oletetaan, että uudet aineistot jäsentyvät vanhalla oikeuslähdeopilla (= oikeuslähdeopilla selvät lähtökohdat mutta mahdollisesti huono erottelukyky?) tai 2) oletetaan, että aiempia käsityksiä oikeuslähdeopista on syytä tarkistaa (=oikeuslähdeopilla epämääräiset lähtökohdat mutta mahdollisesti parempi erottelukyky?)

OECD:n aineistot

- muodollinen katsantotapa: OECD:llä ei ole lainsäädäntövaltaa. OECD:n aineistojen perusteella ei voida poiketa sitovasta verolainsäädännöstä ja verosopimusten määräyksistä.
- uudet nyanssit
 - aiempaa moninaisemmat yhteydet kansallisen verolainsäädännön ja OECD:n aineistojen välillä
 - OECD:n koordinoimien tavoitteiden ja sääntelykeinojen ekspansio
 - veroparatiisit -> digitalisoituvan talouden haasteet -> laajempi verosopimusjärjestelmän toimivuuden remontti -> Pilari 2:n minimivero -> ?
 - OECD:n kannanottojen standardiluonteen korostuminen: millaisia lopputuloksia kv-verojärjestelmän tulisi tuottaa ja mitä ominaisuuksia yksittäisillä verojärjestelmillä pitäisi olla ja ei pitäisi olla
- onko tilanteessa mitään yhtäläisyyksiä edellä esiteltyyn ”aarniolaiseen benchmarkkiin?”
- mitä kaikkea jää huomaamatta jos OECD:n aineistoja arvioidaan vain akselilla sitova/ei-sitova?

Ulkomainen oikeuskäytäntö oikeuslähteenä

- muodollinen katsantotapa: Ulkomaisten tuomioistuinten ratkaisut eivät sido Suomen viranomaisia tai tuomioistuimia.
- uudet nyanssit
 - aiempaa useampia tulkintakysymyksiä, jotka voivat toistua käytännössä samanlaisina eri maissa
 - tiedonsaanti ulkomaisista ratkaisuista ja tärkeiden ratkaisujen esilläolo: verovelvolliset saattavat yhä useammin etsiä ulkomaisista ratkaisuista tukea ja vedota niihin
 - korostunut tarve huomioida kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja tulkintojen yhdenmukaisuus (MAP, APA) (ks. myös KHO 2021:73)
- muodollinen velvoittavuus vs. perusteltu tarve huomioida muualla tehdyt tulkinnat, ”argumentti- ja tilannetietoisuus”
- onko huolellisesti perustelussa ratkaisussa syytä selostaa, miksi verovelvollisen esiin tuomalla ulkomaisella oikeuskäytännöllä ei ole merkitystä asiassa
- onko ulkomaiseen oikeuskäytäntöön viittamiseen esim. KHO:n perusteluissa muita kuin perustelukulttuurista johtuvia esteitä

Formula One World Championship Limited vs. Commissioner of Income Tax (Supreme Court of India, 24 April 2017)

- FOWC Ltd:lla (UK) on kaupalliset oikeudet F1-kisojen järjestämiseen
- Jaypee Ltd (Intia) on rakentanut ja omistaa kilparadan (Buddh International Circuit)
- Osapuolten välinen sopimus antoi Jaypeelle oikeuden ”*to host, stage and promote*” F1-kisa Intiassa. Kisa järjestettiin 2011, 2012, 2013.
- Sopimuksilla rata oli F1-tapahtuman käytössä lyhytaikaisesti 3 päivää kisatapahtumassa + jonkin aikaa etu- ja jälkikäteen, viisivuotinen sopimus.
- Jaypee omisti radan ja sitä käytettiin monenlaiseen kilpailutoimintaan. Sopimusten perusteella Jaypeellä oli vastuu F1-kisan järjestämisestä ja se oli siinä keskeinen toimija.
- FOWC:lla oli kontrolli tapahtumasta, osallistujista sekä tapahtuman aikana vapaa pääsy radalle. Radalla ei voitu F1-kisan aikana järjestää muita tapahtumia.

Muodostuiko FOWC:lle Intiaan kiinteä toimipaikka? Oliko F1 rata ”*at the disposal of*” FOWC? Oliko FOWC:n bisnestä F1-kisojen järjestäminen vai vain omistamiensa kaupallisten oikeuksien hyödyntäminen? Oliko FOWC vain konsultoivassa roolissa vai kontrolloiko se täysin kisatapahtumaa?

- Intian ja UK:n välisen verosopimuksen 5 artikla on kirjoitettu OECD:n mallin mukaisesti
- ratkaisuseloste 108 sivua
 - johdanto, s. 1-5
 - tosiseikat, s. 5-15
 - lainsäädäntö ja UK-Intia verosopimus, s. 15-26
 - oikeuskirjallisuus ja caset, s. 26-45
 - FOWC:n ja Jaypeen väliset sopimukset, s. 45-56
 - valituksenalainen tuomio, s. 56-61
 - osapuolten argumentit, s. 61-68
 - korkeimman oikeuden arviointi ja perustelut, s. 86-108
- asiassa on toimitettu suullinen käsittely
- perusteluissa on aukikirjoitettu neljä OECD:n kommentaarin esimerkkiä siitä, milloin lokaatio ei ole "at the disposal of the enterprise"
- perusteluissa selostetaan oikeuskirjallisuudesta Philip Bakerin ja Klaus Vogelien kantoja
- perusteluissa viitataan asiaan liittyvään oikeuskäytäntöön (Intia, Saksa, Kanada, Belgia, Norja)

Tuomion kohta 76:

“We are of the opinion that the test laid down by the Andhra Pradesh High Court in Visakhapatnam Port Trust case fully stands satisfied. Not only the Buddh International Circuit is a fixed place where the commercial/economic activity of conducting F-1 Championship was carried out, one could clearly discern that it was a virtual projection of the foreign enterprise, namely, Formula-1 (i.e. FOWC) on the soil of this country. It is already noted above that as per Philip Baker[27], a PE must have three characteristics: stability, productivity and dependence. All characteristics are present in this case. Fixed place of business in the form of physical location, i.e. Buddh International Circuit, was at the disposal of FOWC through which it conducted business. Aesthetics of law and taxation jurisprudence leave no doubt in our mind that taxable event has taken place in India and non-resident FOWC is liable to pay tax in India on the income it has earned on this soil.”