

JUHLAJULKAISU

ANTTI SUVIRANTA

1923 • 30/11 • 1993

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Gummerus Kirjapaino Oy
Jyväskylä 1993

ISSN 0356-7222
ISBN 951-855-132-4

Juhani Wirilander

Verosaatavien perimisestä vahingonkorvauskantein

Verosaatavia on peritty vahingonkorvausteilse yleensä tilanteissa, joissa veron saamatta jäämisen syynä on ollut rikos. Kysymys on voinut olla veropetoksesta, jostakin velallisen rikoksesta, kirjanpitorikoksesta tai vaikkapa verorikkomuksesta ennakonpidätysten suorittamatta jättämisen muodossa. Rangaistuksen ohella valtio on asianomistajana vaatinut saamatta jäänyttä veroa vastaavaa vahingonkorvausta. Näissä tapauksissa vahingonkorvausvaatimuksen käsittelyyn ei ole liittynyt mainittavia ongelmia. Jos rikos on katsottu näytetyksi, on vastaaja tuomittu rangaistukseen ja suorittamaan vahingonkorvausta. Jos taas syyte on hylätty, on rikokseen perustettu vahingonkorvausvaatimuskin hylätty. Sellaiset tilanteet, joissa vahingonkorvausta olisi vaadittu syytteestä riippumatta, ovat olleet harvinaisia.

Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen voimaantulo vuoden 1991 alusta lukien aiheutti kuitenkin joissakin tapauksissa tilanteen, jossa kysymys vahingonkorvauksen tuomitsemisesta rikoksesta riippumatta aktualisoitui. Kun ennakonpidätyksen määräaikaisen suorittamisen laiminlyönnin rangaistavuuden edellytyksiä eräissä suhteissa tiukennettiin, syntyi näiden juttujen tuomioistuinkäsittelyssä tilanteita, joissa syyte oli RL 29 luvun 4 §:n (769/90) ja RVA 3 §:n 2 momentin (770/90) nojalla hylättävä. Jos syytetyltä tällöin oli vaadittu vahingonkorvausta paitsi rikoksen perusteella myös sillä perusteella, että vastaajan menettely perusti tälle korvausvastuun vahingonkorvausta koskevien normien nojalla, jouduttiin kysymystä tarkastelemaan näiden normien valossa rikoksesta riippumatta.

Verojen maksuunpano ja periminen niiden suoritusvelvolliselta tapahtuu normaalisti hallinnollista tietä. Vahingonkorvauksen vaati-

minen tulee kysymykseen pääasiassa sellaisissa tapauksissa, joissa muu kuin verovelvollinen itse on menettelyllään tai laiminlyönnillään aiheuttanut veronsaajalle veron saamatta jäämisen. Kun avoimissa yhtiöissä yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiöissä vastuunalaiset yhtiömiehet ovat henkilökohtaisestikin vastuussa yhtiön velvoitteista, aktualisoituvat sanotunlaiset tilanteet pääasiassa muun tyyppisten juridisten henkilöiden kohdalla. Tällaisia ovat ennenkaikkea osakeyhtiöt. Seuraavassa tarkastellaankin osakeyhtiöitä silmällä pitäen säännöksiä, jotka voivat tulla sovellettaviksi vaadittaessa vahingonkorvausta muulta kuin verovelvolliselta. Tällaisia ovat OYL 15 luvun 1–3 §:t ja eräissä tapauksissa VahingonkorvL 2 luvun 1 §.

OYL 15 luvun 1 §:ssä säädetään, että ”perustaja, hallituksen jäsen, hallintoneuvoston jäsen ja toimitusjohtaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut yhtiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia tai yhtiöjärjystä rikkomalla on aiheutettu osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle”. OYL 15 luvun 2 § koskee tilintarkastajaa. Säännöksen mukaan tilintarkastaja on korvausvelvollinen 15 luvun 1 §:ssä säädettyjen perusteiden mukaisesti. Hän vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai tuottamuksesta on aiheuttanut. Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. OYL 15 luvun 3 §:n mukaan osakkeenomistaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän myötävaikuttamalla tämän lain tai yhtiöjärjestyksen rikkomiseen tahallisesti tai törkeästi tuottamuksesta on aiheuttanut yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle. ”Muulla henkilöllä” 15 luvun 1 ja 3 §:issä tarkoitetaan ennenkaikkea yhtiön velkojaa.¹ Velkojiin voi kuulua myös veronsaaja. Säännöksissä tarkoitettu vahinko on taloudellista vahinkoa.

OYL 15 luvun 1 §:n edeltäjiä ovat vuoden 1864 osakeyhtiölain 6 § ja, velkojien osalta, vuoden 1895 osakeyhtiölain 46 §. Näiden säännösten tarkoituksena oli turvata velkojatahoa sellaisia yhtiön hallituksen ja osakkaiden yhtiötoimintaa harjoittaessaan suorittamia toimenpiteitä vastaan, jotka loukkasivat velkojien etua, ennenkaikkea yhtiön varallisuuden hävittämistä vastaan. Säännökset henkilökohtaisesta vahingonkorvausvastuusta olivat tarpeen siihen nähden, että osakeyhtiössä osakkaat – toisin kuin henkilöyhtiöissä vastuun-

¹ Ks. HE n:o 27/1977 vp. s. 110.

alaiset yhtiömiehet – vastaavat yhtiön veloista ja tappiosta lähtökohdaisesti vain yhtiöön sijoittamallaan omaisuudella. Säännöksillä velkojille pyrittiin luomaan takeita siitä, että osakeyhtiöissä ne, jotka käyttävät yhtiössä päätösvaltaa, ottavat asianmukaisesti huomioon velkojia suojaavat osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen normit. Vuoden 1864 laissa asianomaisina toimenpiteinä mainittiin yhtiön varojen jako yli edellisen vuoden tilinpäätöksen osoittaman voiton ja muulla tavoin tapahtuva yhtiöjärjestyksen rikkominen. Vuoden 1895 lain 46 §:ään sisältyi yksilöity viittaus niihin osakeyhtiölain säännöksiin, joiden rikkominen aiheutti asianomaiselle korvausvastuun. Samat näkökohdat ovat olleet olennaisesti myös OYL 15 luvun 1–3 §:ien taustana.²

OYL 15 luvun 1 § edellyttää, että vahinko aiheutetaan OYL:ia tai yhtiöjärjestyksestä rikkomalla. Tyypillisinä esimerkkeinä velkojia vahingoittavista toimista, jotka samalla toteuttavat sanotut soveltamisedellytykset, on kirjallisuudessa³ mainittu se, että

- yhtiön omaisuutta on oikeudettomasti jaettu osakkeenomistajille tai hävitetty kokonaan tai osaksi vastikkeettomin luovutuksin,
- tase ja tuloslaskelma on laadittu kirjanpitolainsäädännön vastaisesti siten, että ne antavat todellisuudesta poiketen liian edullisen kuvan yhtiön taloudellisesta tilasta ja
- yhtiön johto on toimintakertomuksessa, osakemerkintätarjouksessa tai muulla tavoin antanut virheellisiä tietoja yhtiön taloudellisesta tilasta, mikä on johtanut esimerkiksi velkojia luotonannossa tai osakkeenmerkitsijöitä harhaan.

Veronsaajan kannalta tärkeimpiä sanotunlaatuista toimista ovat yhtiön omaisuuden osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastainen hävittäminen ja kirjanpidon laatiminen todellisuutta vastaamattomaksi. Tällaiset toimet toteuttavat usein samalla jonkun rikoksen tunnusmerkistön. Tällöin vahingonkorvausvaatimus on perustetta-

2 Kirjallisuudesta vuoden 1895 osakeyhtiölain pohjalta ks. Taxell, Lars Erik: Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag. Åbo 1963, s. 187–214; Kyläkallio, Juhani: Osakeyhtiön hallituksen vastuu. Porvoo 1963, s. 4–8; Caselius, Ilmari – Heikonen, A. R. – Huttunen, Allan: Osakeyhtiö. II. 2. Kirjoittanut Allan Huttunen. Porvoo 1973, s. 122–127 ja nykyisen osakeyhtiölain pohjalta Taxell, Lars Erik: Bolagsledningens ansvar. Åbo 1983, s. 63–66; Koski, Pauli – af Schultén, Gerhard: Osakeyhtiölaki selityksin. II. 2. uusittu painos. Tampere 1984, s. 375 ss. Kyläkallio, Juhani: Osakeyhtiölaki ja käytäntö. Espoo 1985, s. 370–371. Ruotsin osalta ks. Kleineman, Jan: Ren förmögenhetsskada särskilt vid vilseledande av annan än kontraktspart. Stockholm 1987, s. 303–319; Dotevall, Rolf: Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör. Malmö 1989, s. 440–452.

3 Taxell, Bolagsledningens ansvar s. 64.

vissa rikokseen. Mutta vahingonkorvausta voidaan sanotunlaisissa tilanteissa vaatia myös OYL 15 luvun 1 §:n pohjalta rangaistusvaatimuksesta riippumatta.

OYL 15 luvun 1 §:ssä mainittu henkilö voi kuitenkin tietyissä tapauksissa menetellä velkojen intressien vastaisesti syyllistymättä samalla OYL:n tai yhtiöjärjestyksen rikkomiseen. Esimerkkinä voidaan mainita yhtiön erääntyneen velan maksamatta jättäminen hallituksen tai toimitusjohtajan toimesta. Menettely ei näyttäisi olevan suoranaisessa ristiriidassa minkään OYL:n säännöksen tai tavanomaisen yhtiöjärjestyksen määräyksen kanssa. Menettely on kuitenkin omiaan vaarantamaan velkojan saatavan ja aiheuttaa myös yhtiölle vahinkoa viivästyskorkojen ja mahdollisten perimiskulujen muodossa. Tämä koskee mm. verosaatavia.

OYL 15 luvun 1 §:n valossa on selvää, että yhtiöllä, joka joutuu mainitunlaisen menettelyn johdosta maksamaan viivästyskorkoja ja perimiskuluja, on oikeus tämän johdosta nostaa vahingonkorvauskanne toimitusjohtajaa tai hallituksen jäseniä vastaan. Mutta velkojатаhoa, mm. veronsaajaa kiinnostaa kysymys, voiko velkoja tästä riippumatta vaatia suoraan vahingonkorvausta sille aiheutuneesta vahingosta toimitusjohtajalta tai hallituksen jäseniltä jonkun muun normiston, esimerkiksi VahingonkorvausL 2 luvun 1 §:n ja 5 luvun 1 §:n nojalla. Tämä ei pääsääntöisesti näyttäisi olevan mahdollista. OYL 15 luvun 1–3 §:issä on nimenomaisesti otettu ratkaistavaksi kysymys, millä edellytyksillä ne henkilöt, jotka muodostavat osakeyhtiön päättävät organit, joutuvat velkoihin nähden henkilökohtaiseen vastuuseen näille yhtiön toiminnassa aiheuttamistaan vahingoista. Edellytykseksi on Suomessa asetettu, että vahinko on aiheutettu menettelyllä, joka rikkoo osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjестystä. Tämän kaltaista rajoitusta ei ole otettu esim. Norjan osakeyhtiölain vastaavaan säännökseen.⁴ Suomen osalta kysymyksessä ei ole mikään lain aukko, vaan lainsäätäjän tietoinen ratkaisu.⁵ Tämän vuoksi velkoja ei esimerkkitapauksessamme voine muuta kuin vaatia suori-

4 Ks. Lov om aksjeselskaper 4.6.1976 nr. 59 § 15–1.

5 Lakia koskeneessa hallituksen esityksessä lausutaan 15 luvun 1 §:n osalta mm.: "Vastuuseuraamus edellyttää, että teko on vastoin osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjестystä. Osuuskuntalain 161 §:ssä on menty pitemmälle. Säännöksen sanamuodon mukaan muunkin lain kuin osuuskuntalain rikkominen johtaa korvausvastuuseen. Osakeyhtiölain vastuusäännöksen soveltamisalan tällainen laajentaminen johtaisi liian pitkälle menevään vastuuseen ja myös tulkintavaikeuksiin. Niinpä ei tunnu kohtuulliselta, että hallituksen jäsenet joutuvat henkilökohtaiseen korvausvastuuseen esimerkiksi siinä tapauksessa, että he yhtiön toimielimenä oikeustoimen tehdessään ovat rikkoneet sopimusoikeudellisia sääntöjä." Ks. HE n:o 27/1977 vp. s. 110.

tusta viivästyskorkoineen ja perimiskuluineen osakeyhtiöltä, joka (tai jonka konkurssipesä) voi puolestaan vaatia vahingonkorvausta toimitusjohtajalta tai hallituksen jäseniltä.

Pääsäännöstä on kuitenkin veronsaajan osalta muutamia poikkeuksia. Veron suorittamatta jättämistä ei ole yleisesti kriminalisoitu, mutta ennakonpidätyksen, lähdeveron, liikevaihtoveron ja työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta asianlaita on toisin. Niiden oikea-aikaista suorittamista on pidetty niin tärkeänä, että suorittamatta jättäminen määrääjässä on säädetty tietyillä edellytyksillä rangaistavaksi RL 29 luvun 4 §:ssä. Rikosoikeudellinen vastuu koskee niitä, joiden tehtävänä on suorituksesta huolehtiminen ja sen valvonta. Tällaisia ovat osakeyhtiöissä ennenkaikkea toimitusjohtaja ja hallituksen jäsenet. Voidaan sanoa, että säännöksessä tarkoitetuille henkilöille on laissa asetettu veronsaajaan nähden henkilökohtainen vastuu siitä, että mainitut verot asianmukaisesti suoritetaan. Tähän nähden on perusteltua lähteä siitä, että silloinkin, kun rangaistavuuden edellytykset eivät asianomaisten osalta täyty, veronsaaja voi kohdistaa laiminlyöntitapauksissa sanottuihin henkilöihin VahingonkorvL 2 luvun 1 §:n ja 5 luvun 1 §:n pohjalta vahingonkorvausvaatimuksen. Tätä korkein oikeus onkin edellyttänyt eräissä verraten tuoreissa ratkaisuisa (KKO 18.6.1992 taltiot 1997 ja 1998, KKO 1993:15).