

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Kielletyn toiminnan verotus

1. Kirjallisuudesta

Käsitystä, jonka mukaan rikollisesta toiminnasta ei kerry veronalaista tuloa, on puolustettu esimerkiksi sanomalla, ettei ole valtiovallan arvon mukaista ikään kuin osakkaana ottaa itselleen osuutta laittomasta saaliista. Toinen keskeinen näkökohta rikollisen toiminnan tulosten verovapauden puolesta perustuu siihen, ettei kysymyksessä voi olla lopullinen tulo, koska rikoksen tuottama hyöty määrätään palautettavaksi asianomistajalle tai tuomitaan valtiolle menetettäväksi.

Kielletyn toiminnan verotusongelmia koskevasta vanhemmasta suomalaisesta kirjallisuudesta mainittakoon *K. J. Ståhlbergin* seuraava kannanotto 1920-luvulta:¹

»Jos mieli elinkeinoa verottaa, tulee sen olla luvallinen; ja sen tähden esim. luvatonta väkijuomain myyntiä tai siveettömyyden harjoittamista ei voida kunnallisverotuksessa taksoittaa.»

Kielletyn toiminnan verotuksesta keskusteltiin 1940-luvulla mm. JFT-lehdessä (ks. JFT 1944 s. 194—196). Ongelmaa selvitettiin myös *Aarne Rekolan* vuonna 1947 ilmestyneessä teoksessa *Tulo- ja omaisuusverolaki* (s. 90). Hän totesi, että rikoksesta saatua hyötyä ei tavallisesti pidetty veronalaisena tulona. Kuitenkin tuohon sääntöön oli hänen mukaansa tehtävä rajoitus. Hyöty oli *Rekolan* mielestä verovapaata vain sikäli, kuin itse tulolähde eli siis koko välitön tulonhankkiminen oli rikos, jossa sen tekijä anasti itselleen toiselle kuuluvaa tai sai muutoin yksistään rikoksesta etua, kuten varkaudessa. Jos itse tulon lähde ulkonaisilta muodoiltaan oli laillinen, vaikka erityiset olosuhteet, joissa sitä käytettiin hyväksi, tekivät toiminnan lainvastaiseksi, kuten sellaisenaan laillisessa liiketoiminnassa tapahtunut hintakiskonta, toiminnasta saatu hyöty oli veronalaista.² Siten bordellinpitäjän ammatinmu-

¹ *Ståhlberg*, Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta, kolmas, uudistettu painos, 1926, s. 432.

² Ks. myös *Palme*, Vad beskattas såsom inkomst? DL 1948, s. 274.

kaisesta välitystoiminnasta saamat korvaukset eivät *Rekolan* mukaan olleet veronalaista tuloa, mutta kylläkin hänen tarkoitukseen luovuttamansa huoneen vuokra, juoma- ym. tarvikkeiden hinta jne., vaikkei hänellä olisikaan majoitus- ja ravitsemisliikkeen pitämisoikeutta.

Kilven väitöskirjassa Pääomanvähennys (1952) tarkasteltiin laajasti rikollisen toiminnan verotuskysymyksiä. *Kilven* (s. 469) mukaan ei ollut tietenkään oikein, että valtio tulee osakkaaksi kiellettyyn toimintaan. Hän korosti kuitenkin sitä, ettei rikollisen toiminnan verottaminen vielä merkitse toiminnan myöntämistä lailliseksi. *Kilven* mukaan oli kohtuutonta, jos valtio jättäisi koskematta epärehellisesti hankitut tulot samalla, kun se ottaa huomattavan osan kunniallisten ihmisten rehellisen työn tuloksista. Sekään, että asianomainen saattoi joutua palauttamaan rikollisella tavalla hankkimansa omaisuuden, ei *Kilven* mielestä estänyt sen katsomista veronalaiseksi. Menettämisseuraamuksen *Kilpi* (s. 473) katsoi vähennyskelpoiseksi vain, jos sen kanssa samana vuonna oli syntynyt myös vastaava veronalainen tulo.

Kilpi tarkasteli myös esimerkiksi sakkojen, oikeudenkäyntikulujen ja lahjomien vähentämistä. Koska rangaistus kohdistui asianomaiseen henkilöön eikä varsinaiseen tuloa tuottavaan tekoon, *Kilpi* piti sakkoja vähennyskeltottomina, vaikkakin oli sitä mieltä, että toisenlaistakin tulokintaa voitiin vahvoin perustein puoltaa. Samaan tulokseen hän tuli niiden sakkojen osalta, jotka yritys maksoi työntekijöidensä puolesta. Rangaistuksen kohdistumisesta pääasiallisesti asianomaiseen henkilöön seurasi *Kilven* mukaan, ettei myöskään verovelvollista vastaan nostetusta rikosasiasta syntyneitä oikeudenkäyntikuluja voitu vähentää, vaikka syyte hylättiinkin.

Lahjukset olivat *Kilven* mukaan (s. 490—491) jossakin määrin oikeudenkäyntikulujen kaltaisia, minkä lisäksi niitä oli vaikea erottaa edustuskuluista. Hän totesi voitavan puoltaa kantaa, ettei niitä hyvän tavan vastaisina voitaisi hyväksyä vähennyskelpoisiksi. Pysyen kuitenkin ns. realistisella kannalla *Kilpi* katsoi, ettei mainittu ominaisuus saanut vaikuttaa niiden vero-oikeudelliseen käsittelyyn, jonka oli tapahduttava niiden taloudellisen luonteen mukaisesti. Hän siis piti mahdollisena lahjusten vähennyskelpoisuutta.

Vastaväittäjä *Aarne Rekola* (LM 1953, s. 766 ss.) ei kaikilta osin yhtynyt *Kilven* käsityksiin rikollisella toiminnalla saadun tulon verottamisesta vaan pysyi kirjassaan Tulo- ja omaisuusverolaki esitetyssä edellä mainitussa kannanotossaan. Hän piti myös *Kilven* väitettä lahjusten vähennyskelpoisuudesta hylättävänä.

Kilven ja *Rekolan* kiista liittyi mm. jonkinasteiseen käsityseroon siitä, minkälainen piti olla vero-oikeuden ja muiden oikeudenalojen suh-

de. *Kilpi* korosti enemmän taloudellista tarkastelutapaa ja vero-oikeuden omia periaatteita, siis suurempaa itsenäisyyttä.

Kielletystä toiminnasta saadun tulon veronalaisuutta on selvitetty myöhemmin varsinkin *Jaakko Voipion* vuonna 1968 ilmestyneessä väitöskirjassa »Verotuksen kiertämisestä».³ *Voipion* (s. 258—259) mukaan ratkaisuun vaikutti erityisesti se, oliko rikos selvitetty ja sen taloudelliset seuraamukset oikaistu.

Mainittujen kirjoitusten jälkeen lainsäädäntöömme on melkoisesti uudistettu. On esimerkiksi luovuttu ns. pääomanvähennyksen käsitteestä, mikä on laajentanut vähennyskelpoisuutta varsinkin elinkeinoverotuksessa. Vaikkakaan kielletyn toiminnan verotuksesta ei ole ollut eikä ole erityissäännöksiä, ovat muutokset sen verran merkittäviä, että vanhempaan kirjallisuuteen on suhtauduttava varauksin varsinkin, kun aihepiiristä on myös saatu runsaasti uusia oikeustapauksia.

Uudemmassa vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa rikollisesta toiminnasta saadun hyödyn veronalaisuutta on tarkastellut esimerkiksi *Andersson* teoksessaan Tulo- ja varallisuusverolaki (v. 1986 painos, s. 138—139). Sikäli kuin kysymys on toiminnasta, joka sinänsä on normaalia verovelvollisen toimintaa mutta johon liittyy kriminalisoituja piirteitä (esim. laittoman ylihinnan ottaminen tai muu säännöstelyrikos), on saatu hyöty *Anderssonin* mukaan epäilyksittä veronalaista. Jos tulo konfiskoidaan sen jälkeen, kun siitä on jo verotettu, menetetyksi tuomittu määrä saadaan kuitenkin vähentää joko konfiskaatiovuoden tulosta tai valituksen perusteella. Jos verovelvollisen toiminta on jo sinänsä vahvasti rikollista (elättää itseään ryöstöillä, varkauksilla, koronkiskonnalla tai salakuljetuksella), siitä saadun tulon veronalaisuus voi *Anderssonin* mukaan olla kyseenalaisempaa. Mutta varsinkin tapauksissa, joissa rikoksia ei ole selvitetty, verottaja voinee *Anderssonin* mukaan puuttua asiaan selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotuksella. Myös hyvän tavan vastaisesti saadut tulot ovat *Anderssonin* mukaan veronalaisia.

Kilpi on myöhemmin sivunnut käsillä olevaa problematiikkaa mm. oikeustapauskommenteissaan. Esim. selostaessaan ylikuormamaksun vähennyskelpoisuutta koskevaa ratkaisua 1980-luvun lopulla hän on todennut kysymykseksi muodostuvan, onko asiaa arvosteltava koko yhteiskuntajärjestyksen kannalta vai onko verotus vain verotusta, jossa tuollaisella kokonaisnäkemyksellä ei ole merkitystä. Verotuksessa on *Kilven* mukaan pyritty kulkemaan jonkinlaista *keskitietä*.⁴

³ 1960-luvun kirjallisuudesta ks. myös mm. *Sjöholm*, Liikeverotus, 4. painos, 1966, s. 82.

⁴ *Kilpi*, DL 1988, s. 199—200.

Kielletyn toiminnan verotusta on selvitetty myös kirjoituksissa, joiden pääpaino on ollut rikosoikeudellisissa kysymyksissä. Esim. *Lehtosen* mukaan rikoksen tuottama hyöty ei ole rikosentekijälle jäävää lopullista varallisuuden lisäystä eikä sitä voida pitää veronalaisena tulona tai omaisuutena, minkä vuoksi rikoksella saadun edun ilmoittamatta jättäminen ei voi tulla rangaistavaksi veropetoksena.⁵ Ongelmalliseksi saattaa muodostua myös rikos- ja veroprosessin suhde, mm. se, miten itsenäisesti rikosprosessissa voidaan tulkita esikysymyksinä vero-oikeudellisia säännöksiä ja toisaalta veroprosessissa rikosoikeudellisia normeja.⁶

2. Oikeuskäytännöstä

Ilmeisesti vanhimmat julkaistut rikollisen toiminnan verotukseen liittyvät suomalaiset ratkaisut koskivat kiellettyä *väkijuomien myyntiä ja kuljetusta*. Päätöksissä *KHO 1925 I 10* ja *KHO 1926 II 1456* katsottiin, ettei tällaisesta toiminnasta mahdollisesti saatua voittoa voitu pitää veronalaisena tulona.⁷ Samantapainen oli myös ratkaisu *KHO 1930 II 12*. Siinä todettiin, että veronsaajien puolelta ei ollut väitettykään verovelvollisella olleen ansiotuloja enemmän kuin mitä hän oli verotettavaksi ilmoittanut, vaan oli selitetty lautakunnan korottaneen verotettavaa tuloa siitä hyödystä, mikä verovelvollisen oli katsottu saaneen rikoksen kautta. Koska rikollisella toiminnalla saavutettua hyötyä ei voitu pitää verotettavana tulona, verotusta alennettiin. Mainittakoon myös ratkaisu *KHO 1932 II 2549*. Siinä verovelvollisen ilmoittamaa tuloa oli verotusta toimitettaessa korotettu, koska hän toimi hämäräperäisissä liikeasioissa, joista häntä oli useita kertoja rangaistukin. Verovelvollisen valituksesta verotus alennettiin ilmoituksenmukaiseksi, koska veron-

⁵ *Lehtonen*, Veropetokseen ja ennakkoperintärikoksiin liittyvistä keskeisistä tulkintakysymyksistä, Taloudellinen rikollisuus (Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 32, 1981), s. 110.

⁶ Ks. *Lehtonen*, Verorikoksista, 3. painos, 1984, s. 190.

⁷ Tässä kirjoituksessa keskitytään vain tuloverotukseen. Kielletty toiminta synnyttää luonnollisesti ongelmia muissakin veroissa, kuten *liikevaihtoverotuksessa*. Ks. esim. *KHO 1968 T 3681*: Kun rikokseen perustuvat vaateet oli toteutettava oikeudenkäynnissä eikä hallinnollisessa järjestyksessä ja kun osittain rikollisella tavalla hankittujen väkijuomien luvatonta myyntiä ei voitu pitää liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, sanotusta myyntitoiminnasta ei ollut määrättävä maksettavaksi liikevaihtoveroa. Ks. myös *KHO 1977 T 279*: Yhtymä oli harjoittanut alkoholijuoman valmistukseen soveliaiden kojeiden luvatonta myyntiä. Koska tätä toimintaa ei ollut pidettävä liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, yhtymän osakas vapautettiin vastuusta yhtymälle määrätystä liikevaihtoverosta. Tarkemmin *Kotkansalo*, Tavarain myynti ja ulkomaankauppa liikevaihtoverotuksessa (1969), s. 108—109.

alaisia olivat ainoastaan laillisilla keinoilla saadut tulot ja kun näyttöä puuttui siitä, että verovelvollisella oli ollut senkaltaisia ansiotuloja yli tuloilmoituksensa mukaisen määrän.

Mainittujen päätösten perusteluissa ei ole ainakaan selvästi viitattu siihen, että rikoksella saatu hyöty konfiskoitiin.⁸ Myöhemmissä ratkaisuissa, jotka ovat koskeneet lähinnä *säännöstelyrikoksia*, rikoksella saadun *hyödyn menettämiseksi* on pantu keskeinen paino. Konfiskoitu hyöty voitiin ottaa vähennyksenä huomioon sinä *verovuonna kuin hyöty oli tuloutettu*; kuitenkin ei vaadittu, että hyöty olisi ollut palautettava jo tuona vuonna (*KHO 1942 I 35, 1942 II 544, 1945 II 182, 1948 II 478*). Vähennystä ei sen sijaan aluksi sallittu tehtäväksi muun vuoden, kuten hyödyn menettämismuoden tulosta (*KHO 1947 II 95*).

Myöhemmin hyväksyttiin vähentäminen *sinä vuonna, kun verovelvollinen oli tuomittu menettämään hyöty* ja se oli otettu kirjanpitoon (*KHO 1948 II 241 ja 1955 II 452*). Jos ei ollut selvitetty, että hyöty oli aikanaan verotettu, ei vähennystä kuitenkaan tällöinkään tehty (*KHO 1950 II 598*). Ilmeisesti *elinkeinonharjoittajalla* oli *oikeus valita*, tehtiinkö vähennys hyödyn tuloutusvuoden vain sen menetysvuoden tulosta. Kun jälkiverotuksella verotettuun tuloon sisältyi rikoksella saatua tuloa, joka sitten tuomittiin valtiolle menetetyksi, saatiin perustevalituksin vaatia sen vähentämistä sen vuoden tulosta, jonka tulona se oli verotettu (*KHO 9. 5. 1958 T 2493*).

Myös muiden kuin elinkeinonharjoittajien osalta pidettiin kiinni kannasta, jonka mukaan rikoksella saatu hyöty ei ollut veronalaista. Tapauksessa *KHO 4. 4. 1952 T 1848* rikoksen tuottama hyöty (virkamiehenä tehty *kavallus*), jonka korkein oikeus oli v. 1949 tuominnut valtiolle menetetyksi, oli sisällynyt vuodelta 1946 toimitetussa jälkiverotuksessa verovelvollisen tuloksi luettuun selvittämättömään omaisuudenlisäykseen. KHO katsoi, ettei näin syntynyttä omaisuuden lisäystä rikollisella menettelyllä saatuna voitu pitää verotettavan tulon laskemisen perusteena. Ratkaisussa *KHO 1955 II 601* hallitusneuvosta ei verotettu asunto-osakkeen hinnanalennuksesta, joka *lahjomana* oli tuomittu valtiolle menetetyksi.

Rikollisen toiminnan verotusseuraamukset ovat myöhemmin olleet esillä oikeuskäytännössä erityisesti 1980-luvulla.⁹ Tapauksessa *KHO*

⁸ Vrt. ratkaisussa *KHO 1925 I 10* vähemmistöön jääneen hallintoneuvoksen lausunto. Vrt. toisaalta oikeuskanslerin perustelu tuossa asiassa.

⁹ Rikollisella toiminnalla saadun tulon veronalaisuuteen joudutaan ottamaan kantaa esikysymyksenä myös rikosoikeudenkäynnissä. Tapauksessa *KKO 1983 II 66* syytetty oli harjoittanut matkatoimistoliikettä luvatta ja jättänyt saamansa tulot verotuksessa ilmoittamatta. Hänet tuomittiin rangaistukseen paitsi matkatoimistoliikkeen luvattomasta harjoittamisesta myös veropetoksesta. Kommentoidessaan päätöstä *Lehtonen* (Verope-

23. 5. 1986 T 1924 virkamies oli edustanut itselleen oikeudenvastaise-
na hyötynä haulikon, minkä vuoksi hovioikeus oli tuominnut hänet me-
nettämään valtiolle *lahjoman* arvona ja rikoksen hyötynä yhteisvastuul-
lisesti toisten henkilöiden kanssa 1.500 mk. Haulikon arvo ei ollut vir-
kamiehelle veronalaista tuloa.

Tapauksessa KHO 22. 5. 1985 T 2124 verovelvollinen oli harjoitta-
nut *luvattomasti tilausliikennettä*, minkä vuoksi kihlakunnanoikeus oli
tuominnut hänet *menettämään valtiolle* rikoksen tuottamana laittoma-
na hyötynä 23.000 mk. Kun tuo määrä oli sisältynyt verovelvollisen aika-
naan verotettuun tuloon, hänellä oli oikeus vähentää se sen vuoden tu-
lost, jona kihlakunnanoikeuden päätös oli julistettu (EVL 7 ja 22 §).

Tapauksessa KHO 1985 II 573 asuinkiinteistöyhtiöllä oli oikeus tu-
lon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneena TVL 25 §:ssä tarkoi-
tettuna menona vähentää tulostaan asuntotuotantolain 15 e §:n 1 ja
2 momentin säännösten rikkomisen johdosta saman lain 15 e §:n
3 mom:ssa tarkoitettuna korvauksena asuntolainoitettujen *vuokratalo-
jen huoneistojen lainvastaisesta* (huoneistoissa asuneet vuokralaiset,
joita kaupunki ei ollut hyväksynyt) käyttämisestä *valtiolle maksettavaksi
määrätty summa* (40.000 mk). KHO hylkäsi veronsaajan valituksen, jo-
ka perustui siihen, ettei ko. summaa olisi saanut vähentää, koska ky-
symyksessä ei ollut vahingonkorvaus vaan sakkoon verrattava painos-
tuskeino. Mainittakoon myös KHO 1985 II 533, jossa *ennakonpidätys-
ten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen korotuksia* pidettiin liiketu-
lost vähennyskelpoisina eikä hyväksytty veronsaajan valitusta, jossa
niitä väitettiin sakkoihin rinnastettaviksi vähennyskelvottomiksi erik-
si.¹⁰

Hyvin myönteistä tulkintaa kielletyn toiminnan taloudellisten seu-
raamusten vähentämiseen edustaa ratkaisu KHO 1985 II 529. Yhtiö har-
joitti raakaturkisten ns. kansainvälistä välitysmyyntiä myymällä Lon-
toossa olevasta varastostaan raakaturkiksia tuomatta niitä välillä Suo-
meen. Suomen Pankki oli, hyväksyessään mainitunlaiset kaupat, edel-
lyttänyt, että raakaturkisten myynnistä saadut tulot kotiutettaisiin nor-
maalisti *valuuttamääräysten* edellyttämällä tavalla. Maksaessaan ulko-
maille vastaavia ostolaskuja yhtiön oli määrä joka kerta erikseen toi-
mittaa asianmukaisesti täytetty A-valuuttahakemuslomake Suomen
Pankille hyväksyttäväksi. Välitysmyyntikaupan rahoittamiseksi yhtiön

toksesta 1986, s. 202) toteaa esikysymyksen ratkaisussa ja nettotulon laskemisesta oikeas-
taan unohtetun verotuksen ja konfiskaation suhde: rikollisella toiminnalla saatu hyöty
tulisi konfiskoida kokonaisuudessaan valtiolle eikä ottaa osaa siitä verotuksen kohteeksi
ja jakaa veroa eli liiketaloudellisesti voitto-osuuksia eri veronsaajille.

¹⁰ Veron viivästyskorosta ja jäämämaksusta annetun lain mukainen viivästyskorko
ja jäämämaksu eivät ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia (L 145/76, 10 §).

hallituksen puheenjohtaja B ja hänen veljensä C olivat 5. 12. 1977 toimittaneet 6 milj. mk Sveitsiin ilman edellä selostettua Suomen Pankin lupaa. Raastuvanoikeus oli 24. 8. 1978 antamallaan päätöksellä, jonka hovioikeus oli pysyttänyt, tuominnut yhtiön yhteisvastuullisesti B:n ja C:n kanssa menettämään valtiolle laittomana hyötynä 16.259,30 mk, *laittomasti viedyn valuutan osa-arvona* 500.000 sekä korvaamaan Suomen Pankin *oikeudenkäyntikulut* 100 mk:lla. B ja C oli tuomittu valuuttamääräysten rikkomisesta maksamaan sakkoa. Yhtiö suoritti v. 1979 ulosottovirastolle ko. erät sekä perimismaksuja 80 mk. KHO katsoi, että valuuttamääräysten rikkomisen johdosta valtiolle menetetyksi tuomittu laittomasti viedyn *valuutan osa-arvo* ja rikosoikeuden *oikeudenkäyntikulut* ja *perimiskulut* olivat EVL 7 §:n mukaisia yhtiön verovuoden 1979 vähennyskelpoisia menoja ja menetyksiä. On huomattava, että KHO:ssa ei enää ollut kysymys valtiolle menetetyksi tuomitusta hyödystä 16.259,30 mk:sta. Lääninoikeus oli alentanut niiden määrällä verovuoden 1978 tuloa.

Kielletyn toiminnan verotusta sivuaa myös ratkaisu *KHO 1984 II 560*. Siinä *prostituoidun* tuloja satunnaisten sukupuolisuhteiden tarjoamisesta maksua vastaan on pidetty veronalaisina. Kantaa on perusteltu sillä, ettei toiminnasta ole säädetty rangaistusta eikä siitä saatua taloudellista hyötyä voida tuomita valtiolle menetetyksi ja ettei ko. tuloja ole säädetty verovapaiksi. Päätöksessä on viitattu tulon veronalaisuutta koskevaan perussäännökseen (silloinen TVL 19 §). Tämä merkinnee sitä, että prostituoidun tuloja ei pidetä elinkeinotulona vaan henkilökohtaisina tuloina.¹¹

Ylikuormamaksusta ollut kysymys tapauksessa KHO 1987 II 518. Verolautakunta vähensi ammattiautoilijan veroilmoituksen mukaisesti hänen tuloistaan 4.760 mk:n ylikuormamaksun, mikä oli määrätty hänen maksettavakseen hänen palveluksessaan olleen autonkuljettajan syylistyttyä ylikuorman kuljettamiseen.¹² Valtion- ja kunnanasiainmies vaati maksun palauttamista tuloon, koska ylikuormamaksu sakonluonteisena kustannuksena ei ollut vähennyskelpoinen. Lääninoikeus katsoi, ettei ylikuormamaksua ollut pidettävä verotuksessa vähennyskelpoisena tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneena menona ja korotti verotusta. KHO puolestaan verovelvollisen valituksesta katsoi, että

¹¹ Koska kysymyksessä ilmeisesti on ansiotulo mutta ei palkkatulo, tällaiset tulot pitäisi kai ilmoittaa verolomakkeella no 1 kohdassa »muut ansiotulot, kuten palvelurahat, toimituskirjan lunastukset yms.» (kohta 14 verovuoden 1988 lomakkeella). *Linnakan-gas*, Urheilu ja verotus 1984, s. 233 s.

¹² Ruotsissa ylikuormamaksut (samoin kuin mm. pysäköintivirhemaksut) ovat vähennyskelpottomia. Ks. *Bratt—Fernström—Tolstoy—Andersson*, Deklaration och beskattning '89 (Lund 1988), s. 26.

ko. maksua oli pidettävä EVL 7 §:n mukaisena vähennyskelpoisena menona ja hyväksyi autoilijan valituksen (äänestys 5—1—1).¹³ Toinen vähemmistöön jääneistä olisi hylännyt autoilijan valituksen, koska oli jäänyt selvittämättä, että ylikuorman kuljettamisesta olisi verovelvolliselle ollut sellaista ylimääräistä tuloa, josta häntä olisi verotettu.

Ylikuorman kuljettamisen tuottamaa taloudellista hyötyä ei tuomita valtiolle menetetyksi, jos samasta teosta määrätään ylikuormamaksu (L ylikuormamaksusta 51/82, 10.2 §). Maksu siis tulee tavallaan menettämisseuraamuksen sijaan.¹⁴ Ylikuormamaksun kuljettamisesta säädetään rangaistus tieliikennelaisissa (L ylikuormamaksusta 10.1 §).¹⁵ Kun ottaa huomioon KHO:n nykyisen kannan menettämisseuraauksiin, ylikuormamaksun vähennysoikeuden myöntäminen tuntuu johdonmukaiselta. Tosin kanta ei saa tukea eduskunta-asiakirjoista, vaan tilanne on päinvastainen.¹⁶ Lakivaliokunta nimittäin totesi ylikuormamaksua koskevaa hallituksen esitystä käsitellessään, että ylikuormamaksu on rangaistuksenluonteinen maksu, jonka tarkoitus on olla varoituksena lainvastaisesta toiminnasta ja ettei tällaista maksua voida hyväksyä verotuksessa vähennyskelpoiseksi (lausunto no 2, 29. 10. 1981, s. 7). Lausuman arvoa heikensi ilmeisesti sekin, ettei sitä esitetty verolain säätämisen yhteydessä.

Mikään ei viittaa siihen, että KHO:n kanta ylikuormamaksun vähennyskelpoisuudessa perustuisi siihen, että auton kuljettaja saisi veronalaisen palkkaedun työnantajan maksaessa ylikuormamaksun ja että ylikuormamaksu olisikin itse asiassa vähennyskelpoinen palkkamenno.

Sakkoja ei ole pidetty verotuksessa vähennyskelpoisina.¹⁷ Elinkei-

¹³ Ks. myös KHO 1971 II 658. Moottoriajoneuvoveron lisävero, jonka autorekisterikeskus oli jälkiverotuksin määrännyt kuorma-autoilijan maksettavaksi sen johdosta, että autossa oli luvottomasti käytetty verotonta polttoainetta, katsottiin TOL 25 §:ssä tarkoitetuksi verotuksessa kuorma-autoilijan ammattitulosta vähennyskelpoiseksi kustannukseksi. Äänestys 3—1. Vähemmistöön jäänyt jäsen katsoi, ettei po. lisäveroa rangaistusluontoisena seuraamuksena ollut pidettävä vähennyskelpoisena kustannuksena.

¹⁴ HE 20/81, s. 2: »Maksujärjestelmän etuna olisi lisäksi, että se voisi korvata hyödyn konfiskaation. Rikoksella saadun hyödyn laskeminen on yleensä vaikeata. Tämä johtuu erityisesti siitä, että välitön hyöty ylikuorman kuljettamisesta voi olla pieni verrattuna ylikuorman kuljettamisen välillisiin hyötyihin pitemmän ajan kuluessa, koska tällainen menettely vaikuttaa kilpailutilanteeseen.»

¹⁵ HE 20/81, s. 3: »Ylikuormamaksusta huolimatta ylikuorman kuljettamisesta olisi edelleenkin tuomittava rangaistukseen.»

¹⁶ Perustelujen ja lakitekstin välisestä jännitteestä verolakien tulkinnassa yleensä ks. Wikström, Verolakien tulkinnasta, Juhlajulkaisu Allan Huttunen 1988, s. 284 s.

¹⁷ Kanta ei perustu siihen, että sakot määrätään bruttotulojen perusteella. Toisaalta on esitetty vaatimuksia sakkojen määräämisestä nettotulojen perusteella mm. sen vuoksi, että nykyinen sakotuskäytäntö johtaa usein kohtuuttomuuksiin verotuksen vuoksi. Ks. esim. Himanen, Sakotusjärjestelmää ei hallita, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 12—13, ks., myös Peltonen, Nettotulot päiväsakon pohjaksi, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 12—13. Vrt.

notoimintaan liittyessään voidaan *sopimussakkoa* sen sijaan pitää vähennyskelpoisena. Samoin edellytyksin saatettaneen *uhkasakkoa* ja *hyvityssakkoa* pitää vähennyskelpoisina, koska ne eivät liity yhtä kiinteästi henkilöön kuin varsinaiset sakot.¹⁸ Asia tosin ei ole läheskään yhtä selvä.

Oikeuskäytäntö ei ole aikaisemmin hyväksynyt yrityksen vähennyskelpoisiksi menoiksi edes *työntekijöiden puolesta maksettuja sakkoja* (ylikuorma KHO 1960 II 731, työturvallisuussäännösten rikkominen KHO 1971 II 586). Toisaalta työntekijän ei tällöin ole katsottu saavan veronalaista palkka- tai muutakaan etua (KHO 1962 I 23, säännöstelymääräysten rikkominen), vaikka työnantaja on hänen puolestaan sakon maksanut. Ratkaisut lienevät ainakin osaksi perustuneet »sijaiskärsijäajattelun» eli tosiasiallisena syyllisenä on pidetty työnantajayhtiötä, jota ei kuitenkaan rikosoikeudessa tunnusteta sakotuskelpoiseksi.

Tapauksessa KHO 1986 II 588 yhtiö oli maksanut hallintojohtajalle määrätyn ylinopeussakon, jonka hallintojohtaja oli saanut ajaessaan yhtiön henkilöautolla työtehtävissä Turusta Poriin siellä pidettävään kokoukseen. Sakko oli henkilökohtaisiin kustannuksiin kuuluva meno. Työnantajan maksamana sitä oli näin ollen pidettävä hallintojohtajan ennakkoperintälain 4 §:ssä tarkoitettuna *palkan luontoisena etuna*. Vaikkakaan tässä tapauksessa rikos ei ehkä liittynyt aivan yhtä kiinteästi työnantajan toimintaan kuin äsken mainituissa, pidän mahdollisena, että »sijaiskärsijäajattelu» on menettämässä tehoaan ja että työnantajan maksaessa työntekijän sakon kysymyksessä katsotaan olevan palkkaetu, joka on toisaalta palkkamenojen tapaan vähennyskelpoinen¹⁹ (vrt. kuitenkin peiteltyä osingonjakoa sivuava KVL 26. 6. 1986/322).

Träskman, Sakkovilppi kriminalisoitava, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 9, jossa todetaan, että sakkorangaistus voi toimia sinä rangaistusjärjestelmän keskeisenä seuraamuksena, joksi se on tietoisesti kehitetty, vain mikäli päiväsakon rahamäärä on hyvin merkittävä osa sakotettavan kokonaisansiosta. Teknisesti tähän hänen mielestään päästään helpommin sitomalla sakon suuruus brutto- kuin nettotuloon. Tästä aiheutuva eri tuloluokkiin kuuluvien henkilöiden erilainen kohtelu ei ole hänen mielestään kovin merkittävä ongelma. Hän viittaa siihen, että ylempiin tuloluokkiin kuuluvien maksukyky on selvästi suurempi kuin alempiin kuuluvien.

¹⁸ Hyvityssakoista ks. *Kilpi*, Pääomanvähennys, s. 479.

¹⁹ *Ikkala—Andersson—Nuorvala*, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, 1989, s. 165. Ks. myös *Tikka—Nykänen*, Yritysverotus I, s. 7: 37 (syyskuu 1988), jossa todetaan, että työnantaja voinee vähentää palkkana käsittelemäänsä sakkoa vastaavan määrän, jolloin sakon vähennyskeltottomuus toteutuu työntekijän verotuksessa. Ks. myös verohallituksen kirje 29. 12. 1988 Nro 10961/41/88, s. 2: »Jos kysymyksessä on työntekijän palkkatulo, suoritusta on toisaalta pidettävä palkkamenona työnantajan tulosta vähennyskelpoisena. Näissä tapauksissa sakko rasittaa työntekijän taloutta vain hänen verokantansa osuuden verran.»

Rikesakko ei eroa sakosta niin, että sitä verotuksessa voitaisiin käsitellä toisin.²⁰ Rikoslaisakin yleisinä rangaistuksina mainitaan sekä sakko että rikesakko (RL 2 luvun 1 §:n 1 mom.). *Pysäköintivirhemaksujen* osalta asia ei ole yhtä selvä. Pysäköintivirhemaksua ei määrätä, jos virheen johdosta nostetaan syyte tai annetaan tiedoksi rangaistusvaatimus (L pysäköintivirhemaksusta 248/70, 1.3 § ja 16 §). Pysäköintivirhemaksu on virheen tehneen kuljettajan suoritettava, mutta yleensä myös omistaja tai haltija on siitä vastuussa (ks. tarkemmin lain 8 §). Omistajalla ja haltijalla, joka on suorittanut pysäköintivirhemaksun, on kuitenkin oikeus saada korvaus kuljettajalta (17.2 §). Verotuskäytännössä ja julkaisemattomissa lääninoikeuden päätöksissä pysäköintivirhemaksuja on ainakin eräissä tapauksissa pidetty vähennyskelpoisina, jos ne selvästi liittyvät elinkeinotoimintaan.²¹ Kantaa voidaan puoltaa sillä, ettei kysymys ole rangaistuksesta ahtaassa merkityksessä ja että vastuu kohtaa myös ajoneuvon omistajaa ja haltijaa. Toisaalta saatetaan korostaa sitä, että pysäköintivirhemaksu on tavallaan rangaistuksen vaihtoehto ja että perimmäinen vastuu on kuljettajalla.²² Tämä viittaisi siihen, että kysymyksessä on kuljettajan henkilökohtainen sakkoon rinnastettava erä ja että jos työnantaja maksun suorittaa eikä peri sitä kuljettajalta, kuljettajalle syntyisi veronalainen palkkatulo, joka vastavasti voisi olla työnantajan vähennyskelpoinen palkkamenon. Palkkana käsittely olisi kai myös ennalta ehkäisevän vaikutuksen kannalta mieltä vaihtoehtoja tehokkaampi ratkaisu.

Varsinaisena rangaistuksena ei voida pitää myöskään joukkoliikenteen *tarkastusmaksua*. Tarkastusmaksua ei määrätä matkustajalle asianmukaisen matkalipun puuttumisen johdosta, jos asia päätetään ilmoittaa poliisille tai syyttäjälle siinä järjestyksessä kuin rikosasioista on säädetty (L joukkoliikenteen tarkastusmaksusta 469/79). Tarkastusmaksua lienee pidettävä matkakustannuksena, jonka vähennyskelpoisuus riippuu matkan yhteydestä tulonhankkimistoimintaan.²³

Lahjusten pitämiseen vähennyskelpoisina *tulonhankkimiskustannuksina* on oikeuskäytännössämme suhtauduttu kielteisesti.²⁴ Näin on

²⁰ Ks. myös *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988).

²¹ Ks. *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988) ja *Ikkala—Andersson—Nuorvala* 1989, s. 165 sekä verohallituksen kirje 29. 12. 1988 Nro 10961/41/88, s. 2.

²² Ks. myös *Puronen*, Ennakkoperintä, 1988, s. 33, jossa rinnastetaan sakot ja pysäköintivirhemaksut.

²³ Asunnon ja työpaikan välisten matkojen kustannukset vähennetään halvimman kuluneuvon mukaisesti. Tarkastusmaksu tuskin voi sen vuoksi tulla tässä vähennettäväksi.

²⁴ Ks. myös esim. *Ikkala—Andersson—Nuorvala* (1989), s. 138—139. Teoksessa todetaan, että jos teko sisältää lahjoman eli rangaistavan teon, siitä johtuvien menojen vähentäminen ei ole sallittua. Vaikka muistaminen ei olisi rangaistava teko, herättää me-

tehty jo vanhemmassa oikeuskäytännössä. Esim. ratkaisussa *KHO 1957 II 91* vähennyskeltvottomina pidettiin huolintaliikkeen joululahjoja tul-
lin, rautatien, satamalaitoksen sekä postin palveluksessa oleville. Ta-
pauksessa *KHO 28. 3. 1974 T 1390* lahjoman luontoista provisiota, jon-
ka maalaus- ja korjausliike oli suorittanut toimeksiantajansa palveluk-
sessa olevalle henkilölle, ei vähennetty. Uudemmissa ratkaisuista mai-
nittakoon *KHO 14. 11. 1985 T 5265*. Siinä rakennusliike oli antanut apu-
laiskaupunginjohtajalle lahjan luonteisen etuuden rakentaessaan hä-
nelle saunan tappiolla. Tappiota ei pidetty vähennyskelpoisena meno-
na. Lahjomien vähennyskeltvottomuudelle voidaan haluttaessa saada
tukea mainoslahjoja ja edustusmenoja koskevista elinkeinoverolain
säännöksistä (EVL 8 §:n 5 ja 8 kohdat). Vaaditaanhan mainoslahjoilta
»tavanomaisuutta» ja edustusmenoilta »kohtuullisuutta».

Vahingonkorvaukset eivät ole rangaistuksia. Niiden vähennyskelpoi-
suus riippuu niiden yhteydestä tulonhankkimistoimintaan. Vähennys-
kelpoisia voivat olla sekä yrityksen omat että työntekijän puolesta suo-
rittamat vahingonkorvaukset (jo ennen EVL:ia *KHO 1971 II 586*, äänes-
tys 4—4).

Myös palkansaaaja voi joutua maksamaan vahingonkorvausta, joka
on hänen tulostaan vähennyskelpoinen. Tapauksessa *KHO 1984 II 572*
henkilöt olivat tehneet A Oy:n kanssa työsopimuksen, jonka mukaan
he olivat sitoutuneet olemaan tietyn ajan sopimuksen päättymisestä
lukien työskentelemättä A Oy:n päämiehenä olleen yrityksen hyväksi
ja, jos he rikkoivat tämän sitoumuksensa, suorittamaan A Oy:lle kor-
vauksen. Henkilöiden mentyä B Oy:n palvelukseen vastoin mainittua
sopimusta heidät tuomittiin maksamaan A Oy:lle vahingonkorvausta
(100.000—300.000 mk), jonka B Oy puolestaan hyvitti heille. KVL:ssa
katsottiin, että hyvitetty määrä oli henkilöiden veronalaista tuloa, mut-
ta että vahingonkorvaus oli heidän tulostaan vähennettävissä. Verohal-
litus valituksessaan vaati lausuttavaksi, ettei vahingonkorvausta saa-
tu vähentää, mutta valitus hylättiin (äänestys 3—2).

Vähennysoikeus ei palkansaajankaan kohdalla välttämättä rajoitu
siitä tehtävästä saatuihin tuloihin, joista vahingonkorvaus on aiheutu-
nut, kuten ilmenee seuraavasta ratkaisusta:

KHO 1983 II 568. Tekniikan lisensiaatti oli toiminut vuoteen
1978 erään osakeyhtiön hallituksen jäsenenä. Vuoden 1977 lopus-
sa ja 1978 alussa yhtiö oli jättänyt ennakonpidätykset tilittämät-
tä ja työnantajan sosiaaliturvamaksut suorittamatta. Toukokuus-

nojen vähentäminen epäilyjä ainakin, jollei lahja ole saajankin kannalta merkitykseltään
vähäinen. Muullekaan kuin virkamiehelle annettu lahjoman luontoinen etuus ei teoksen
mukaan ole vähennyskelpoinen.

sa 1978 yhtiö oli asetettu konkurssiin. Hovioikeus oli tuominnut yhtiön hallituksen jäsenet yhteisvastuullisesti valtiolle korvaamaan laiminlyönnistä aiheutuneet menetykset korkoineen. KVL katsoi vuosille 1982 ja 1983 antamassaan ennakkotiedossa, että lisensiaatti sai tulostaan vähentää tulon hankkimisesta johtuneina menoina ko. vahingonkorvaukset sekä niille suoritettavat korot ansiotoimintaan liittyvinä korkoina sen vuoden tulosta, jona maksuja oli tapahtunut. KHO hyläten verohallituksen valituksen pysytti KVL:n päätöksen. Verohallituksen valituksessa väitettiin mm., ettei hallituksen jäsenyys (palkkio vain n. 2.000 mk vuodessa) voinut olla verovelvollisen varsinainen päätulo vaan pikemminkin harrastus, josta aiheutuneet menetykset eivät olisi vähennyskelpoisia. KHO:n päätös syntyi äänestyksen 3—1 jälkeen vähemmistöön jääneen katsoessa, että po. vahingonkorvaus ei ollut verotuksessa verovelvollisen nykyisistä palkkatuloista vähennettävissä ja että vahingonkorvaukseen liittyvä korko oli vähennettävissä vain muuna kuin ansiotoimintaan liittyvän velan korkona.

Aina ei vahingonkorvauksella kuitenkaan ole riittävää yhteyttä verovelvollisen tulonhankkimistoimintaan, kuten tapaus *KHO 26. 6. 1988 T 3302* osoittaa. Henkilö oli tuomittu konkurssirikoksesta ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja velvoitettu suorittamaan konkurssipesälle vahingonkorvausta. Katsottiin, että vahingonkorvaus ei ollut joutunut henkilön työstä eikä se siten ollut vähennyskelpoinen tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtunut meno. Vahingonkorvauksen maksamisesta otetun velan korot eivät olleet ansiotoimintaan kohdistuvan velan korkoja.

Oikeudenkäyntikulujen vähennyskelpoisuus riippuu niiden yhteydestä tulonhankkimistoimintaan. Tapauksessa *KHO 12. 4. 1988 T 1407 (vuosikirja)* oli kysymys verovelvollisesta, joka virkavelvollisuuksien laiminlyömisestä vuoksi oli kurinpitomenettelyssä erotettu virantoimituksesta kolmen kuukauden ajaksi. Hän vaati kurinpitomenettelyyn liittyvien asianajopalkkioiden 8.192 mk vähentämistä tulon säilyttämisestä johtuneina menoina. KHO katsoi, etteivät tuohon kurinpitomenettelyyn liittyvät asianajopalkkiot olleet verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Toisessa asemassa ovat esim. oikeudenkäyntikulut, jotka liittyvät vähennyskelpoiseen vahingonkorvaukseen (vrt. myös edellä selostettu valtuuttarikosoikeudenkäyntiä koskeva *KHO 1985 II 529*, jossa hyväksyttiin vähennykseksi myös oikeudenkäyntikulut).²⁵

²⁵ Ks. myös *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988), jossa todetaan asianajo- ja oikeudenkäyntikulujen osalta pääsäännöksi, että ne ovat vähennyskelpoisia kohdistuessaan veronalaisiin tuloeriin tai vähennyskelpoisiin menoeriin.

3. Säännösten muuttamisesta

Nykyistä oikeustilaa on eräiltä osin arvosteltu ja vaadittu *säännösten muuttamisesta*. Oikeusministeriö on marraskuussa 1988 lähettänyt valtiovarainministeriölle kirjeen (7. 11. 1988 No 2504/41/88) ylikuormamaksun ja muiden hallinnollisessa järjestyksessä määrättävien *tie liikenteen maksuseuraamusten* vähennyskelpoisuudesta verotuksessa. Kirjeessä lausutaan (s. 5—6) mm.:

»Oikeusministeriö katsoo, että edellä tarkoitetut lainvastaisesta menettelystä aiheutuneet rangaistusluontoiset maksuseuraamukset ja konfiskaatioseuraamukset eivät saisi olla verotuksessa vähennyskelpoisia menoja ja menetyksiä. Oikeusministeriön käsityksen mukaan ei nimittäin voida pitää asianmukaisena, että elinkeinotulon verotuksessa rangaistusluontoinen maksuseuraamus tavallaan voidaan vyöryttää muiden veronmaksajien kustannettavaksi. Vähennyskelpoisuus vähentää myös seuraamuksen ennaltaehkäisevää vaikutusta. Lisäksi vähennyskelpoisuus asettaa kansalaiset eriarvoiseen asemaan, koska tuskin on ajateltavissa, että esim. työsuhteessa oleva autonkuljettaja voisi tulonhankkimiskustannuksina vähentää ylinopeussakkonsa tai edes ylikuorman kuljettamisesta tuomitut sakkorangaistukset. Nykykäytännön kestäättömyys ilmenee kärjistetyksi sellaisessa konfiskaatiotapauksessa, jossa elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö ja sen palveluksessa oleva toimihenkilö yhteisvastuullisesti on tuomittu vastaamaan arvokonfiskaatiosta ja kumpikin maksaa osan konfiskoitavaksi määrätystä arvosta. Tällöin yhtiö voisi vähentää maksamansa määrän verotuksessa, mutta toimihenkilö ei voisi menetellä näin.»

Oikeusministeriö esittää, että valtiovarainministeriö ryhtyisi lainsäädäntötoimiin mainittujen taloudellisten seuraamusten verovähennyskelpoisuuden poistamiseksi. Oikeusministeriö toteaa kirjeessään myös, että ministeriössä valmistellaan hallituksen esitystä *yhteisösakon* käyttöön ottamisesta ja että tuokaan seuraamus ei saisi olla verotuksessa vähennyskelpoinen.

Tätä kirjoitettaessa ei ole tietoa, tullaanko ja miten säännöksiä tarkistamaan. Voisi kuitenkin odottaa, että verolait ainakin ylikuormamaksun osalta muutetaan vastaamaan eduskunnan aikanaan ilmaisemaa tarkoitusta. Kokonaisverouudistuksessa korostettu verotuksen neutraalisuusvaatimus merkinnee kuitenkin, ettei nettotuloon pohjautuvaan tuloverotukseen kovin runsaasti kytketä esim. yleistä kriminaalipolitiikkaa tai moraalisia kysymyksiä.