

JUHLAJULKAISU

SIMO ZITTING

1915 · 14/2 · 1985

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1985. Vammalan Kirjapaino Oy.

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-076-X

ISBN 978-951-855-870-8 (PDF)

Vero-oikeus ja analyyttinen siviilioikeus

Siviilioikeudellisten käsitteiden käyttämisestä vero-oikeudessa on paljon kirjoitettu. Tällä kertaa en aio – ehkä jo viisastuneena ja yleisen ratkaisun mahdolltomaksi ymmärtäen – ryhtyä käsittelemään koko ongelmaryhmää. Tarkoitukseni on pohtia vain sitä, onko sillä analyyttisestä siviilioikeudesta lainaamalla ongelmanasettelulla, joka näkyy vuonna 1968 julkaisemassani väitöskirjassa,¹ vero-oikeuden puitteissa jotain pysyvää arvoa.

Väitöskirjani alkulauseessa kirjoitin: »Käänteentekeväksi muodostui työssäni tutustuminen prof. *Simo Zittingin* teoksiin». Kysymyksessä oli pääasiallisesti hänen kirjoistaan saatu oppi ja vain osittain välitön ohjaus. Kun kirjani oli julkaistu, *Zitting* kuitenkin kerran lausui epäilyksensä, ettei vero-oikeudessa ehkä oikein jakseta ajatella näin raskaalla tavalla. Tämä antaa aiheen tarkastella tässä juhlakirjassa, missä määrin näitä ajatustapoja on omaksuttu uudemmassa vero-oikeudessa.

Toisen kimmokkeen tähän kirjoitukseen olen saanut Hannu Tapani *Klamin* hilpeänhauskasta kirjasta »Suomen oikeustiedettä 1900-luvulla».² Käsitellessään 1979 julkaisemaani kirjaa »Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen», jossa olin yrittänyt seurata muita metodeja kuin väitöskirjassani, *Klami* tulee lausuneeksi: »Ehkä analyyttinen suuntaus onnistutaan sivuuttamaan myös vero-oikeudessa varsin vähällä» (s. 93).

¹ Verotuksen kiertämisestä (1968), ks. erik. s. 1–92.

² Turun yliopiston julk. C/33, Turku 1981. Sanon kirjaa hilpeänhauskaksi monestakin syystä. Klami, joka esittää sekä valppaita että irtoneisia arvostelmia lähes kaikista oikeustiedettä viime vuosikymmeninä tutkineista, on ensiksikin kohdellut minua suopeasti, vaikka onkin sitten veijarimaiseen tapaansa ollut valmis murjomaan lausuntoni erään professorinviran täyttämisasiassa (1984). Toiseksi kirja on sisältönsäkin puolesta hauska. Kukaan toinen ei olisi pystynyt esittämään niin lukuisia arvostelmia, mutta toisaalta kukaan toinen ei olisi voinut yhtä estottomasti kirjaa julkaista. Kirja tekee esim. nuorelle tutkijalle tieteen eläväksi. Saamani tekijänkappale on kiertänyt kädestä käteen, ja jo sekin osoittaa, että kirjaa olisi ollut syytä referoida oikeustieteellisissä aikakauskirjoissa. Kirjassa on tietysti vääriäkin arvostelmia. Käsittelemättä on jätetty ansioituneita tutkijoita ja mainituksi on tullut varsin puolitekoisia. Eräiden tutkijain merkitystä on aliarvioitu ja eräiden liioiteltu. — Kirjan lukeminen on kuitenkin varmasti hyvää ajanvietettä.

Siviilioikeuden tutkimusta käsitellessään *Klami* on kuitenkin tunnustanut *Zittingin* tuotannon ja myös opetuksen ainutlaatuisen arvon (s. 42 s.), vaikka hän onkin kritisoinut heikompien analyytikkojen taipumusta tehdä analyyttinen metodi »ainoaksi tieteelliseksi» (s. 45). *Klami* korostaa, että analyyttisen suuntauksen alkuperäisessä ohjelmassa oli myös argumentaation laajentuminen avoimeen ja yhteiskunnalliseen suuntaan (s. 54 ja 46 s.), ja tunnustaa, että lahjakkaimmat tutkijat ovat osanneet välttää analyyttiseen suuntaukseen liittyvät yksipuolisuuden vaarat. Silti jäi minua ärsyttämään *Klamin* toivomus analyyttisen suuntauksen sivuuttamisesta.

I Analyyttinen tutkimusmalli väitöskirjassani

Väitöskirjaa kirjoittaessani olin omaksunut eräitä analyytikkojen menettelymalleja. Ensiksikin pyrin yleistysten ja deduktion välttämiseen sekä siirtymään yläkäsitteiden pohdiskelemisesta alakäsitteiden tutkimiseen. Toiseksi olin havainnut, että oikeudelliset kysymykset pyrittiin ratkaisemaan erikseen kussakin henkilörelaatiossa. Oikeussuhteen osallisia ei enää jaettu vain asianosaisiin ja sivullisiin, vaan sivullisrelaatio oli täsmällisesti hajotettu erilaisiksi sivullissuhteiksi. Kolmanneksi käytin analyytikkojen suosimia normiluokituksia.

Täten ei mielestäni ollut enää asiallista pohtia sitä, käyttääkö vero-oikeus siviilioikeudellisia käsitteitä sellaisenaan vai itsenäisesti niitä muokaten. Kun veronsaajat eivät ainakaan lähtökohtaisesti ole missään tunnetussa yksityisoikeudellisessa suhteessa verovelan synnyttävän oikeustoimen osapuoliin, yksityisoikeudellista vastausta ei läheskään aina voida sellaisenaan käyttää verotusrelaatiossa. Verotusrelaatiota varten voi olla olemassa omat konfliktinorminsa.

Kun lain kiertämisen seuraamuksista ei ole olemassa yleissääntöjä, ei vero-oikeuteen ole voitu yksityisoikeudesta lainata oikeussääntöjä tilanteisiin, joissa oikeustoimi on tehty verotuksen välttämiseksi. Kiertämisestä aiheutuu vero-oikeudessa normien soveltamisalaa koskevia laintulkintaongelmia. Toisaalta vero-oikeudessa on kiertämistilanteita varten säädetty yleislausekkeita.

Kun väitöskirjassani keskityin luovustutoimien vero-oikeudellisiin vaikutuksiin sekä erityisesti näennäisluovutuksiin ja verovelvollisten yrityksiin määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä, minun oli helppo lähteä analyyttisessä pätemättömyysopissa esitetystä kaavakuvasta, jossa eriteltiin sivullistaho toisaalta yleiseen sivullistahoon sekä toisaalta etenevään ja takautuvaan sivullistahoon.³ Vasta sitten kun olin

³ Voipio, s. 40.

tutkinut sekä simulaation että erilaisten luovutustoimiin liittyvien määräämisyritysten vaikutuksen näissä yksityisoikeudellisissa relaatioissa, yritin muodostella oikeussääntöjä veronsaajien oikeussuojaa silmällä pitäen.

Varsin pian väitöskirjani valmistumisen jälkeen aloin ymmärtää, että olin argumentaation osalta jättänyt *Zittingiltä* omaksumani ajatustavat loppuun viemättä. Suurissa sivullissuojaa koskevissa esityksissään *Zitting* henkilösuhteiden ja tilanteen erittelyn jälkeen käy perin realistisesti argumentaatiopuoleen käsiksi kaihtamatta käyttää argumenttina myöskään eri ratkaisuvaihtoehtojen käytännöllisiä seuraamuksia ja oikeudellisesti hyväksytyjä tavoitteita.⁴ Omassa työssäni tyydyin ehkä liian nopeasti siihen havaintoon, että vero-oikeudessa vastaus voi olla muunlainen kuin siviilioikeudessa, ja jätin pohtimatta, miten verolakien kiertämisentorjuntatavoitteen piti vaikuttaa ratkaisuihin yksittäisissä kiertämistapauksissa.⁵

II Analyttinen siviilioikeus muussa vero-oikeuden tutkimuksessa

A. Siviilioikeudesta omaksumieni ajatustapojen leviämistä vero-oikeuden tutkimuksessa on selvästi estänyt *Kari S. Tikan* 1972 ilmestynen väitöskirjan⁶ saama yleinen hyväksyntä. *Tikka*, joka oli pääpiirteissään omaksunut *Makkosen* ja *Aarnion* ajatukset lainkäyttöpäätöksen lopputuloksen merkityksestä ratkaisijan argumenttien valinnassa ja painotuksessa, selitti verotuksen kiertämisen ehkäisemiseksi säädetyn verotuslain 56 §:n kompetenssinormiksi, joka oikeuttaa verolautakunnan torjumaan yritykset käyttää lain aukkoja, kun verovelvollisen verotuksen välttämiseksi tekemä toimi on epätavallinen, lain tarkoituksen vastainen ja ilman veromotiivia tarkoitukseton.

Tikan tapa selittää VerL 56 § kompetenssinormiksi on vakuuttanut »juridisen auditorion». Kun oikeuskäytäntökin on laajalti seurannut *Tikkaa*, olen itsekin sen hyväksynyt. Kuitenkin voidaan todeta, että tarve analysoida vero-oikeudellisessa oikeussuhteessa esiintyvät siviilioikeudelliset käsitteet voi unohtua, kun verolautakunnalle annetaan valtaa poiketa normaalista käsitekäytöstä.

⁴ Esimerkkinä viitaan *Zittingin* Saantosuojan (1956) lukuun »Kysymys lunastusoikeuden käyttöalan rajoittamisesta» (s. 168–176).

⁵ Nimenomaan argumentaation osalta yritin »parannusta» seuraavassa kirjassani »Peitelly voimansiirto ja kunnallisverotus» 1971, ks. s. 68–101.

⁶ *Tikka*, Veron minimoinnista, 1972.

Tikka lähtee siitä, että siviilioikeuden määräämät käsitteiden käytödellytykset määräävät niiden käytön myös vero-oikeuden piirissä. Vero-oikeuden normit liittävät käsitteen kuitenkin usein sen käyttötilanteille ominaisiin taloudellisiin realiteetteihin.⁷ Juuri viittaus taloudellisiin realiteetteihin yhdistää *Tikan* niihin, joiden mielestä vero-oikeus käyttää siviilioikeuden käsitteitä »itsenäisesti». Puhutaan saksalaisessa kirjallisuudessa paljon käsitelystä »taloudellisesta katsantotavasta».⁸

Kun vero-oikeuden itsenäisyyttä korostetaan, tarve anatyysiin vähenee. Tämä tulee esille esim. kohdassa, jossa *Tikka* puhuu simulatiosta.⁹ Hän lähtee yksinkertaisesti ja vain BGB:stä peräisin olevasta määritelmästä, jossa korostetaan oikeustoimitahdon tietoista puuttumista. Kun simuloidulla oikeustoimella kuitenkin voi olla sivullisrelaatioissa monenlaisiakin seuraamuksia, *Tikan* ajatus, että simulaatio olisi tyhjentävästi kuvattu, kun sillä asianosaisrelaatiossa olevat oikeusseuraamukset on selvitetty, todistaa, ettei hän ole omaksunut vero-oikeuteen analyttisiä ajatusmalleja. Tämä näkyy myös kohdasta, jossa *Tikka* puhuu »omistajasta» verotuksen kannalta.¹⁰

B. Vero-oikeuteen analyttisestä siviilioikeudesta tuomiini lainoihin on jyrkimmin suhtautunut *Kilpi*, joka kirjoittaa arvostellessaan teostani »Peiteltä voiton siirto ja kunnallisverotus» seuraavaa:¹¹

»Tämän Voipion teoksen ja erityisesti sen loppuosan osalta on minussa syntynyt vahvoja epäilyksiä siitä, ettei hänen tapansa käsitellä vero-oikeudellisia ilmiöitä samaan tapaan kuin yksityisoikeudessa tutkitaan vaihdantatilanteiden sivullisrelaatiossa aiheuttamia kollisioita (Verotuksen kiertämisestä s. 75—90 ja tämä teos s. 3) vero-oikeudellisesti kelpaa läheskään yksinomaiseksi selityspäruusteksi. Siinä pidetään veronsaajaa jonkinlaisena osallistujana verotuksellisen tosiseikaston muodostavaan taloudelliseen tapahtumaan, siis jonkinlaisena »osin-gonsaajana». Tällainen on kyllä verovelkasuhteessa sen eräs puoli. Siinä ehkä kiinnitetään liikaa huomiota verotettavan tulon ja omaisuuden yksityisiin osatekijöihin, mutta liian vähän vero-objektin muodostumiseen tuloverotuksessa verovuoden kokonaistulosta. Muut seikat-han voivat pyyhkiä pois jo syntyneen abstraktisen verovelan. Vero-objektin muotoutumisessa vaikuttaa vahvasti myös verolain luonne jakaantumismormina. Sen avulla jaetaan julkisen yhdyskunnan varojen tarve eri henkilöiden kannettavaksi, tapahtuen tämä jako ainakin

⁷ *Tikka*, s. 92 ja 216.

⁸ Esim. *Kilpi* on tunnustautunut sen kannattajaksi, laus. HKKK:n opettajaneuvostolle 25. 11. 71, s. 6.

⁹ *Tikka*, s. 16 s. ja 304.

¹⁰ Ks. *Tikka* s. 233 ja alav. 58 sekä vrt. *Voipio*, s. 81—83 ja *Olsson*, Borgenärsskydd, s. 17 alav. 7.

¹¹ LM 1973, s. 630 s.

jossain määrin heidän vero-kykyisyytensä mukaan. En ole löytänyt Voipiolta viittauksia tämäntapaisiin ajatuksiin. Voipion ajatustapa on kuitenkin joka tapauksessa mielenkiintoinen ja vero-oikeudellista tutkimusta edistävä.»

Aikoinaan *Kilven* muutenkin jyrkkä arvostelu kolautti itsetuntoani, vaikka tajusinkin, että arvostelu osittain johtui siitä, että sanottu kirjani oli kokonaisuudessaan erään *Kilven* kannan mukaisesti muotoutuneen KHO:n ratkaisun kritiikkiä (KHO 63 B I 5). Myöhemmin olen ymmärtänyt, että myös oma argumentaationi oli puutteellista.¹²

C. Edellä *Tikan* ja *Kilven* kannoista jo esitetty osoittanee, että *Zitting* oli oikeassa ennustaessaan, ettei minun vero-oikeuden ja siviilioikeuden suhteesta esittämäni tule vero-oikeudessa yleisesti hyväksytyksi. Tästä huolimatta on luonnollista, että uudempi siviilioikeus on vaikuttanut moniin yksittäisiin vero-oikeudellisiin kannanottoihin.

1. KHO on useissa ratkaisuissaan katsonut, että vanhempien lahja lapselle voi olla verotuksen kannalta todellinen lahja, vaikka alaikäiselle ei olisikaan määrätty uskottua miestä. Pitäisin todennäköisenä, että tähän oikeuskäytännön muutokseen on vaikuttanut myös se, mitä uudessa siviilioikeudessa on esitetty alaikäisen suojasta. Alaikäisen suojaksi tarkoitettua säännöstä ei saa ainakaan asianosaisrelaatiossa käyttää alaikäistä luovutuksensaajaa vastaan, milloin sopimus ei voi olla alaikäiselle epäedullinen, eikä luovuttajalla ole omaa intressiä vedota vajaavaltaisuusvirheeseen (esim. sopimus on molemmin puolisesti velvoittava).¹³

Tämä näkökohta ei kuitenkaan ole tullut esille näitä päätöksiä kommentoitaessa,¹⁴ ja tämä todistane, ettei veroasiantuntijoiden ajatus ilman muuta juokse analyyttisten ajatusmallien mukaan.

2. Lain ja yksityisautonomisiin normeihin kuuluvien yhtiöjärjestysten konfliktista oli puhe edellä kohdassa II B mainitussa tapauksessa KHO 63 B I 5. *Esko Linnakankaan* tuoreessa väitöskirjassa¹⁵ torjutaan

¹² Tapauksessa 63 B I 5 KHO katsoi, että yhtiöjärjestyksensä omakustannusehdon mukaan toimiva voimalaitosakeyhtiö sai minimoida tulonsa myymällä tuottamansa sähköön osakkailleen halpaan hintaan, jolloin voimalaitoksen sijaintikunnan verotulot voivat pienetä. — Tämä eräiden eteläisten kuntien välisessä riidassa omaksuttu oikeusohje on sitten pahasti loukannut Pohjois-Suomen kuntien oikeutta saada verotuloa siellä olevista voimalaitoksista. Useat komiteat ovat esittäneet sen johdosta lainmuutoksia (*KM* 1976: 92 ja 1983: 71), mutta esitykset eivät ole saaneet riittävää poliittista tukea.

¹³ Ajatuksen lähde *Zitting*, *Saantosuoja*, s. 58 ss.

¹⁴ *Kilpi*, *LM* 1981, s. 77 ss., ja *Mattila*, *Varojen arvostaminen* (1984), s. 296 ss.

¹⁵ *Urheilu ja verotus* (1984), s. 233 s.

aivan oikein ajatus, että urheilujärjestöjen amatöörisäännöissä oleva rahapalkinnon vastaanottamiskielto voisi vaikuttaa mahdollisuuksiin verottaa urheilijaa tuloverotuksessa. Kirjoittaja perustelee oikeaa ajatustaan sillä normihierarkisella säännöllä, etteivät järjestöjen säännöt voi muuttaa lakia. Perustelu on tyypillisesti julkisoikeudellinen.

Analyyttiseen tutkimustraditioon perehtynyt olisi vielä lisännyt perusteen, että säännöt määräävät järjestöjen suhdetta jäseniin, mutta verotusrelaatiassa vaikuttaa laki. — Toisessa kohdassa (s. 250) *Linna-kangas* katsoo, ettei kunnalta tontin saanut olympiavoittaja saa veronalaista lahjaa, mutta perustelee kantaansa myös sillä, ettei kunnalla ole kunnallislain mukaan oikeutta antaa lahjoja. Viimeksi mainittu perustelu voisi joskus päteä, jos joku valittaisi kunnan toimielimen päätöksestä, mutta lahjaverotus ratkaistaan verotusrelaatiota varten säädetyin perintö- ja lahjaverolain mukaan.

III Analyyttisen tutkimusmallin pysyvä arvo on kysymyksenasettelussa

Edellä II osassa esitetyt hajahavainnot viittaavat todella siihen, että *Zitting* on ollut oikeassa epäillessään, ettei analyttisen siviilioikeuden erittelymalleja omaksuta vero-oikeudessa. Seuraavassa yritän kuitenkin vielä pohtia, onko siinä innovaatiossa, jota yritin tuodessani vero-oikeuden tutkimukseen analyttisen siviilioikeuden eräät mallit, jotakin säilyttämisen arvoista. Seuraavassa pyrin tavallaan tutkimaan sitäkin, onko *Klamin* toivomus analyttisen suuntauksen pikaisesta sivuuttamisesta vero-oikeudessa sittenkin ainakin pääosin turha.

Kun pohditaan analyttisen suuntauksen merkityksen pysyvyyttä, vaikeuksia ilmenee jo sen määrittelemisessä, mitä uutta analyttinen suuntaus aikanaan merkitsi. Kun en varsinaisesti ole yleisen oikeustieteen tutkija, lähdän siitä analyysimallista, jonka aikanaan omaksuin lähinnä *Zittingin* teoksista mutta osittain myös *Olssonilta* ja *Muukkoselta*.

Kun aloitin tutkia vero-oikeuden ja siviilioikeuden suhdetta, minulle opetettiin varsin voimallisesti, että vero-oikeus käyttää siviilioikeuden käsitteitä yleensä sellaisenaan. Kun tämä tuntui jo sen perusteella, mitä olin lukenut saksalaisesta vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta, vaikealta, *Zittingin* ja kumppaneiden esitykset esim. pätemättömyysilmiön erilaisista luokituksista, eri pätemättömyysperusteiden erillään pitämisestä, erilaisten henkilösuhteiden ja erityisesti sivulliskäsitteen erottelemisesta, staattisesta ja dynaamisesta oikeussuojasta, normien luoki-

tuksesta niiden tehtävien mukaan sekä sopimusvapauden moni-ilmeisyydestä ja rajoista lankesivat mieleeni kuin sade kuivaan maahan.

Vero-oikeuden ja siviilioikeuden suhdetta ei siis voinut selittää pohtimalla sitä yleisesti. Kysymystä piti tarkentaa. Kun siviilioikeus itsekin antoi oikeusohjeet kussakin tilanteessa erikseen kutakin erilaisista henkilösuhdetta varten, vero-oikeuden tutkimuksen piti kohdistua siihen, millaiseksi yksityisoikeuden itsekunkin instituutin ja käsitteen merkitys muodostui verotusrelaatiassa.

Kuten väitöskirjani johdanto-osasta näkyy, olin tutustunut moniin sellaisiin metodisiin virtauksiin, jotka olivat yrittäneet horjuttaa ns. käsitelainoppia. Olin lukenut skandinaavisesta realismista ja siitä, mitä se oli esittänyt omistajanvaihdoksesta, sekä kahlannut *Heck'ia* ja *Hedemann'ia*. *Zittingin* analyysimalli tuntui niiden jälkeen täysin ylivoimaiselta nimenomaan kysymyksenasettelunsa osalta. Tässä mallissa ei tyydytty vain tarkastelemaan ilmiötä sen eri vaiheissa eikä jakamaan oikeutuksia tai operoimaan täydellisillä ja epätäydellisillä oikeuksilla. *Zitting* kuvasi koko omistajanvaihdosilmiön valaisemalla verrattomalla tarkkuudella, mistä oikeusvaikutuksista kussakin henkilörelaatiassa kulloinkin oli kysymys. Minulle tämä merkitsi oman työni kysymyksenasettelun selviämistä. Vastauksia minun piti ammentaa vero-oikeuden omista lähteistä ja aivan erikoisesti oikeuskäytännöstä. Oikeuskäytäntöön minut ohjasi sitten tutustuminen amerikkalaiseen vero-oikeuteen, joka oli lujasti kiinni sikäläisessä realistisessa tutkimusperinteessä.

Tämä persoonallinen kokemus on muokannut käsitystäni siitä, mikä analyyttisen siviilioikeuden perinteessä on ainakin vero-oikeuden näkökulmasta pysyvästi arvokasta tai pysyvää. Kaikessa tieteenharjoittamisessa on alettava tutkittavan kysymyksen tarkentamisesta, ja siihen päästään vain analysoimalla tutkimuksen kohde yksityiskohdittain, erikseen erilaisten etutahojen kannalta ja erikseen kaikissa mahdollisissa oikeudellisissa henkilörelaatioissa sekä selvittämällä käytettävissä olevien erilaisten oikeusohjeiden tehtävä kussakin erilaisessa tilanteessa ja vaiheessa. Kysymyksenasettelun kehittäjänä analyyttinen suuntaus on jättänyt oikeustieteeseen perinnön, jonka arvo on täysin riippumaton siitä, millä metodilla tutkija sitten tavoittelee vastauksia asettamiinsa kysymyksiin.

On todella tärkeää tiedostaa, että oikeustieteessä ei aina löydetä oikeaa vastausta vain sillä perusteella, että on osattu asettaa kysymykset oikein. Vastauksen löytäminen ja sen oikeaksi todisteleminen, uskottavaksi tekeminen, ovat jo argumentaatioita, jossa myös luova ajatus, arvostukset ja tavoitteet ohjaavat vastauksen etsijää, toivottavasti kuitenkin koko ajan analyyttisvoittoisen itsekritiikin kontrolloimana.

Jaakko Voipio

Vero-oikeudessa ei ole sellaisia omia argumentteja, joiden käyttöön voitaisiin »hypätä» tutkittavan ilmiön yksityisoikeudellista puolta selvittämättä. »Taloudellinen katsantotapa» tai »veronormin realistinen soveltamistapa» voivat auttaa ratkaisua argumentoitaessa, mutta ilman edelläkäypää analyysia, siis ilman tarkkaa ja eriteltyä kysymyksenasettelua, ne ovat vain virhelähteitä tai aasinsiltoja.