

JUHLAJULKAISU

AARNE NUORVALA

1912 · 18/4 · 1982

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1982, Vammalan Kirjapaino Oy

ISBN 951-855-049-2

ISSN 0356-7222

978-951-855-871-5 (PDF)

Kari S. Tikka

Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi?

Lainsäädäntö — tuomiovallan käyttö — prejudikaattinormien asettaminen

Oikeusvaltiossa kohdistetaan verojärjestelmään vaatimus, jonka mukaan verotuksen muodossa tapahtuvan puuttumisen hallintoalomaisten oikeuspiiriin on perustettava lakiin. Vaatimus johdetaan kirjallisuudessa yleensä legaliteettiperiaatteesta tai hallinnon lainalaisuuden periaatteesta, mutta ajatus on monissa maissa lausuttu suoraan julki perustuslaissa. Näin on asianlaita myös Suomessa. HM 61 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Kun lisäksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on tapana lausua, ettei oikeuskäytäntö ole sitova oikeuslähde,¹ näyttää lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen osalta lähtökohtaisesti selvältä: lainsäätäjät asettaa verotuksessa sovellettavat normit, kun taas korkein hallinto-oikeus käyttää ylintä tuomiovaltaa verotusta koskevissa valitusasioissa ja antaa näin oikeusturvaa virheellisiä verotuspäätöksiä vastaan. Tällainen tehtävänjako on myös valtiojärjestelmään kohdistuvan demokraattisuusvaatimuksen mukainen. Demokratioille on tyypillistä, että parlamentti on pidättänyt verotusvallan tiukasti itsellään.

Kuva selväpiirteisestä tehtävänjaosta lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välillä kuitenkin muuttuu, jos tarkastellaan käytännön ratkaisutoimintaa verotuksen piirissä. Veroseuraamuksia enna-

¹ Ks. tästä tarkemmin Kari S. Tikka, Veron minimoinnista, 1972, s. 108 ja siellä mainittuja lähteitä sekä lisäksi esim. Hannu Tapani Klami, Oikeustapausanalyysin perusteita, LM 1979 s. 408, Kaarle Makkonen, Luentoja yleisestä oikeustieteestä, 1978, s. 152 ja Eero Vilkkonen, Ennakkopäätökset oikeuslähteenä, teoksessa Kaarle Makkonen (toim.), Oikeudellinen lähdemateriaali, 1979, s. 52.

koitaessa ja verotusta toimitettaessa päätöksentekijä nojaa ratkaisunsa ensisijassa niihin normeihin, jotka on säännöstekstein ilmaistu lainsäädännössä. Sitova säännös saattaa sisältyä eduskuntalakiin, mutta se voi olla, lainsäädäntövallan sallitun delegoinnin rajoissa,² myös alemmanasteisessa säädöksessä: asetuksessa, valtiovaraministeriön päätöksessä tai verohallituksen päätöksessä. Monessa tapauksessa päätöksentekijä ei kuitenkaan tyydy pelkästään Suomen säädöskokoelmassa julkaistuihin säännöksiin, vaan ottaa lainsäädäntönormin puuttumista korvaamaan tai tällaista normia täydentämään ratkaisunsa perustaksi säännön, jonka olemassaolo todetaan muista lähteistä kuin lainsäädännöistä. Kysymyksessä voi olla esimerkiksi verohallituksen kiertokirjeessään ilmaisema ratkaisuoheje³ tai verolautakunnan vahvistama valmisteluohje. Tällaisten sitomattomien ohjeiden painoarvoa vähentää kuitenkin se, ettei yleensä ole olemassa pitkälle menevää varmuutta niiden noudattamisesta etenkin muutoksenhakuasteissa.

Tosiasiallinen sitovuus ja 'noudattamispaaine' ovat sen sijaan huomattavasti suuremmat niiden sääntöjen osalta, jotka johdetaan korkeimman hallinto-oikeuden antamista prejudikaateista. Kun KHO ilmaisee ennakkopäätöksessään tiettyä tapaustyyppiä koskevan ratkaisuperiaatteen, se asettaa tosiasiallisesti noudatettavaksi säännön, jota voidaan kutsua prejudikaattinormiksi.⁴ Tällainen termi tuntuu

² Delegointiprobleemasta HM 61 §:n valossa ks. yleislähteenä *Kauko Sipponen*, Lainsäädäntövallan delegoiminen, 1965, s. 498 ss.

³ Verohallitus antaa soveltamisohjeita useassa eri yhteydessä. Vuosittain verohallitus antaa erinäisistä kysymyksistä nk. yhtenäistämisohteet. Tapana on antaa myös uusiin lakeihin liittyviä soveltamisohjeita. Toisinaan verohallitus lähettäessään jonkin ennakkopäätöksen tiedoksi kommentoi kirjeessään sen merkitystä. Verohallituksen piirissä on valmistettu eräistä ongelmaryhmistä myös laajempia kantaa ottavia muistioita, jotka on lähetetty piiri- ja paikallishallinnolle tiedoksi. — Verohallituksen antamat soveltamisohjeet eivät ole muodollisesti sitovia, mutta niiden noudattamisen voidaan sanoa kuuluvan hyvään hallintoon. Joskus tällaisista ohjeista on saatettu tietoisesti poiketa. Niinpä eräät verolautakunnat ovat äskettäin tehneet verohallituksen antamasta rakennusmaan arvostuksen yhtenäistämisohteesta (20. 8. 1981 No 6541/49/81) poikkeavia päätöksiä.

⁴ Termin »prejudikaattinormi« käyttämistä voidaan arvostella, kun ennakkopäätöksiin ei liity normille ominaista pakottavaa pitämiselementtiä. Tässä on termin käyttämistä pidetty kuitenkin tarkoituksenmukaisena. Mainittakoon, että termi »prejudikaattinormi« esiintyy esimerkiksi teoksessa *Nils Kristian Sundby*, Om normer, 1974, s. 158. — *Klami* mainitsee siitä, että KHO:n ratkaisulla on verotuskäytännössä lähes sitovan normin asema, Hannu Tapani Klami, Johdatus oikeusteoriaan, 1977, s. 32. — Tässä yhteydessä voidaan viitata myös valituslupajärjestelmän sisältämiin prejudikaattidispenssisäännöksiin (VerL 96 c §, EPL 54 §, LVVL 62 a §), jotka lainsäädännössä tuovat selvästi esille ajatuksen KHO:n päätösten ohjaavasta vaikutuksesta.

⁵ Esimerkiksi KHO:n vuosikirjassa 1979 B on 165 päätöstä, kun taas KKO:n vuosikirjassa 1979 on 147 päätöstä.

kuvaavalta ja tarkoituksenmukaiselta, vaikka lainsäädäntönormit ja prejudikaattiperusteiset säännöt monilta ratkaisevilta ominaisuuksiltaan, kuten muodollisjuridisen sitovuutensa osalta, eroavatkin toisistaan.

Tavanomaisen päätöksentekoaineiston tarkastelu ja käytännön kokemus ratkaisutoiminnasta johtavat päätelmään, jonka mukaan prejudikaattinormeilla on tärkeä merkitys verotuksen sääntelyssä. Jonkinlaisen viitteen tästä antaa ehkä se, että KHO:n vuosikirjan verotus-osassa on usein enemmän päätöksiä kuin korkeimman oikeuden vuosikirjassa yhteensä.⁵ Myös verotuksen toimittajille tarkoitetuissa verohallinnon käsikirjoissa on KHO:n ratkaisujen selostuksilla olennainen sija.⁶ Prejudikaattikeskeisyys tulee lisäksi esille oikeustieteellisessä tutkimuksessamme, jota ehkä voidaan arvostella liiallisesta painottumisesta ennakkopäätösanalyysin suuntaan, jolloin esimerkiksi veropoliittiset näkökulmat ja kytkennät ovat saattaneet jäädä epätoivottavan vähäiselle huomiolle.

Lainsäätäjän ja prejudikaattituomioistuimen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä on muun muassa valtiosääntöoikeuden ja politologian kannalta kiinnostava kysymys. Tässä yhteydessä kyseistä tehtävänjakoa ja sen muotoutumista tarkastellaan kuitenkin lähinnä tarkoituksenmukaisuuskysymyksenä, jolloin erityistä huomiota kiinnitetään siihen, kuinka prejudikaattinormeilla tapahtuvaa sääntelyä on arvioitava verotusratkaisujen ennustettavuuden näkökulmasta.⁷

Prejudikaattinormien tarpeesta verotuksen sääntelyssä

Legaliteettiperiaatteen pohjalta voitaisiin prima facie päätellä, ettei verotuksessa voisi esiintyä lailla sääntelemättömiä tilanteita: jos lainsäädäntönormi ei anna perustetta verottaa, jätettäköön veroseuramus määräämättä. Tällainen ajatus ei kuitenkaan ota huomioon vero-

⁵ Tällaisina käsikirjoina voidaan mainita vuosittain julkaistava henkilöverotuksen käsikirja (Henkilö- ja varallisuusverotus sekä verotusmenettely) ja jatkuvatäydenteiset käsikirjat Liike- ja ammattitulon verotus (Verohallituksen julkaisu No 51), Liikevaihtovero ja liikevaihtoveron lisävero. Lainsäädäntö ja oikeustapausselostukset (No 30) sekä Leimaverot, auto- ja moottoripyörävero, moottoriajoneuvovero, elokuva-vero ja vakuutusmaksuvero (No 18).

⁷ Lainsäätäjän ja prejudikaattituomioistuimen välinen suhde näyttää olevan ajan-kohtainen tarkastelukohde myös ulkomailla. Kysymystä on eri näkökulmista käsitelty esimerkiksi artikkelissa *Nils Mattsson*, Hur tolkas skattelag? Svensk Skattetidning 1981 s. 291 ss. ja *Klaus Tipke*, Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? Steuer und Wirtschaft 1981 s. 189 ss.

Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako...

tuspäätöksen rakennetta. Verotusta toimitettaessa ei yleensä riitä pelkkä laajuusongelman ratkaiseminen eli kyseisen erän veronalaisuuden tai vähennyskelpoisuuden toteaminen, vaan ratkaisussa joudutaan ottamaan kantaa myös kohdistamis-, jaksottamis- ja arvostusongelmiin eli kysymyksiin: mille laskennan kohteelle (verovelvollinen, tulolähde) erä osoitetaan, mille laskentakaudelle erä sijoitetaan ja minkä määräisenä erä otetaan huomioon? Laajuusongelmaa koskeva positiivinen ratkaisu synnyttää ratkaisupakon muissa ongelmissa.⁸ Laajuusongelmankin ratkaisu saattaa tapahtua lähes sääntelemättömmässä tilanteessa, jos tulon veronalaisuus on säännelty merkitykseltään melko avoimilla yleissäännöksillä, kuten omassa tuloverolainsäädännössämme on asianlaita. Tällaista tilannetta voidaan valaista esimerkillä.

Toisin kuin useiden muiden maiden lainsäädännössä, tuloverolainsäädännössämme ei ole nimenomaista säännöstä, joka osoittaisi, kuinka akordietua käsitellään verotuksessa. KHO ratkaisi kysymyksen, pidetäänkö akordietua EVL 4 §:n mukaisena veronalaisena etuutena, monimuotoisen äänestyksen jälkeen (1972 I 51, ään. 10 + 2 + 1 — 8 — 1) ja katsoi, ettei akordietu ole velallisen veronalaista tuloa, jos velkoja luopuu saamisensa arvottomasta osasta.⁹ On ilmeisen harkinnanvarainen asia, sanotaanko KHO:n prejudikaatillaan tarkentaneen tulon veronalaisuutta koskevan yleissäännöksen soveltamisalaa vai täyttäneen lainsäädännössä olevan aukon.

Ilmeistä on, että lainsäätäjän valinnat vaikuttavat ratkaisevasti prejudikaattinormeilla tapahtuvan sääntelyn tarpeeseen. Lainsäädäntötekniikkaa voi leimata abstraktisuus ja niukkuus tai pyrkimys yksityiskohtaiseen sääntelyyn. Laki, jossa on omaksuttu yleisluonteisen sääntelyn tekniikka, jättää usein lain soveltajille merkittäviä tehtäviä lainsäätäjän työn jatkajana. Kansainvälisesti vertaillen voitaneen

⁸ Ks. tästä *Tikka*, mt. s. 59. — Esimerkkinä aukosta ja ratkaisupakosta arvostusongelman osalta voidaan mainita seuraava tilanne. Verovuonna valmistuneessa rakennuksessa olevia huoneistoja koskevat asunto-osakeyhtiön osakkeet kuuluvat epäilyksittä veronalaisiin varoihin. TVL:ssa olevaan delegointisäännökseen perustuen sisältyvät osakkeiden arvostusta koskevat säännökset VMp:een 1975/816. Tämän säädöksen mukaan osakkeiden arvo määrätään yhtiön edellisen vuoden tilinpäätöksen perusteella. Puheena olevan tyypisissä tilanteissa ei näin kuitenkaan voida menetellä, koska ei liioin ole ollut olemassa yhtiötä, rakennusta ja tilinpäätöstä edellisen vuoden päättyessä. KHO täytti aukon määräämällä, että osakkeet oli tällaisessa tapauksessa arvostettava saman vuoden tasetietojen pohjalta (1978 II 597). Ks. kysymyksestä tarkemmin *Lassi Kilpi*, Omaisuusvero — Osakkeiden arvioimisohje — Aukko laissa. LM 1979 s. 189 ss.

⁹ Kysymyksestä ja ratkaisusta tarkemmin ks. *Lassi Kilpi*, Tulo elinkeinosta — Velan anteeksianto. LM 1972 s. 678 ss.

ainakin Suomen tuloverotussäännöstöä luonnehtia verraten yleispiirteiseksi ja niiden tilanteiden esiintymistiheyttä melko suureksi, joissa on lain tulkinnanvaraisuuden tai aukollisuuden vuoksi prejudikaateilla tapahtuvan täydentävän sääntelyn tarvetta. Samaan suuntaan vaikuttaa myös se, että lainsäädäntöön sisältyy useita sellaisia säännöksiä, jotka avoimesti antavat verotuksen toimittajalle harkintavaltaa.¹⁰ Tällaisten harkintasäännösten tosiasiallinen merkitys on monesti pääteltävissä vasta oikeuskäytännön kiteyttämistä soveltamissäännöistä.

Prejudikaattinormien tarpeen kannalta ovat myös eräät muut lainsäätäjän käyttäytymiseen liittyvät seikat merkityksellisiä. Tavanomainen ilmiö on, että kohta lain voimaantulon jälkeen tai taloudellisen olosuhdemuutoksen yhteydessä havaitaan tiettyjä soveltamisongelmia, joihin lakia valmisteltaessa ei ole varauduttu. Näissä tilanteissa lainsäätäjä voi pysytellä passiivisena ja odottaa, että oikeuskäytäntö jotenkin hoitaa asian. Lainsäätäjä voi myös reagoida nopeasti ja poistaa ongelman lain muutoksella. Tässä suhteessa käytäntö eri maissa näyttää vaihtelevan melkoisesti.

Mahdollista on sekin, että verolaki jätetään joltakin arkaluonteiselta osaltaan ylimalkaiseksi poliittisen kompromissin saavuttamiseksi. Tällöin on poliittinen pakko saada laki aikaan ja erimielinen lainsäätäjä lykkää ongelman lain soveltajan ja viime kädessä prejudikaattituomioistuimen hoidettavaksi.

Myös monet tosiasialliset syyt vaikuttavat siihen, että legaliteetti-ideologiasta huolimatta prejudikaatit saavat huomattavan sijan verotuksen sääntelyssä. Keskeistenkin säädösten elinikä on vero-oikeudessa lyhyempi kuin useilla muilla oikeudenaloilla. Verolakien säätäminen on yleensä tiukasti sidoksissa poliittiseen tilanteeseen ja sen muutoksiin. Muun muassa näistä syistä johtuen verolait eivät liioin ole pitkäaikaisen valmisteluprosessin tuloksia, vaan tärkeätkin säännöstöt saattavat syntyä niin nopeasti, että lain soveltamistilanteiden huolelliseen ennakointiin ja lain tekniseen viimeistelyyn on käytettävissä varsin rajallisesti aikaa ja voimavaroja. Tällöin lakiin jää helposti täydentävän sääntelyn tarvetta synnyttäviä heikkouksia. Oma merkityksensä on silläkin, että verolait koskevat hyvin monimuotoisia elämänilmiöitä ja suurta määrää verovelvollisia, jolloin on luonnollista niiden tapausten runsaus, joissa tyyppitilanteita silmällä pitävät säännökset

¹⁰ Esimerkkeinä harkintasäännöksistä voidaan mainita verotuslain 56 § (veron kiertäminen), 57 § (peitelty osingonjako), 72,1 §:n 4 k. (harkintaverotus) ja 73,1 § (peiteltyt kansainväliset voitonsiirrot). Harkintasäännöksistä tarkemmin ks. *Tikka*, mt. s. 94 s.

Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako...

eivät anna riittävää ratkaisuojetta. Verotuksen kohteena oleva taloudellinen ilmiökenttä on myös niin nopeasti kehittyvää, ettei huolelliseenkaan lainsäätäjää voi sen kaikkia muutoksia hallita, vaan ratkaisusääntöjä joudutaan luomaan soveltamistasolla.

On ilmeisen perusteltua katsoa, että verotuksen piirissä esiintyy väistämättä tietynasteista tarvetta turvautua prejudikaattinormeilla tapahtuvaan sääntelyyn. Relevantti pohdinnan aihe on se, missä on lainsäätäjän ja prejudikaattituomioistuimen tehtävänjaon optimipiste ja tulisiko ennakkopäätösnormien osuutta verotuksen sääntelyssä muuttaa, jotta lähestyttäisiin optimipistettä.

Prejudikaattinormeilla tapahtuvaan sääntelyyn liittyviä ongelmia

Epärealistisena on unholaan painumassa klassinen ajattelutapa, jonka mukaan verovelvollinen käyttäytyy, kuin verottomissa oloissa eläen, taloudellisesti järkevällä tavalla ja maksaa jälkikäteisenä seuraamuksena käyttäytymisestä johtuvat verot.¹¹ Verotuksen yleinen ankaruusaste ei ole vähiten vaikuttanut siihen, että veroseuraamukset ovat tulleet varsin moniin taloudellisiin valintoihin ennakollisesti vaikuttavaksi tekijäksi.¹² Verovaikutukset ovat usein myös yksityisoikeudellisissa sopimussuhteissa ehtoihin, esimerkiksi hinnoitteluun vaikuttava seikka.¹³ Tämä ei koske pelkästään vyörytettäviä välillisiä veroja, joiden kohdalla veroseuraamusten ennakoitavuuden vaatimus on korostettu, vaan tuloveroseuraamukset saattavat monesti olla olennainen hinnoittelutekijä.

Veroseuraamusten ennakoitavuutta onkin pidettävä verovelvollisten tärkeänä ja legitiiminä intressinä. Joissakin tapauksissa epävarmuus verovaikutusten osalta on poistettavissa ennakkotietomenettelyllä, mutta hitautensa vuoksi se ei sovellu esimerkiksi nopeaa päätöstä edellyttäviin tilanteisiin. Yleisesti ottaen veroseuraamusten ennakoitavuusvaatimuksen tyydyttäminen edellyttää, että verotuksessa sovellettavista säännöistä voidaan saada asianmukaisella tavalla tieto ja että nämä säännöt on ilmaistu riittävän selkeällä tavalla.

¹¹ Ks. tästä lähtökohta-ajatuksesta myös *Tipke*, *Steuer und Wirtschaft* 1981 s. 193.

¹² Ratkaisujen ennustettavuuden vaatimuksesta verotuksessa ks. tarkemmin *Tikka*, mt. s. 81 ss.

¹³ Ks. tästä esimerkiksi *Hannu Tapani Klami*, *Verotus ja sopimusoikeus*, DL 1981 s. 397 ss.

Prejudikaattinormien kohdalla tulevat esille jotakuinkin samat tulkinta- ja soveltamisongelmat kuin lainsäädäntönormienkin kohdalla.¹⁴ Tämän lisäksi näyttää prejudikaattinormeilla tapahtuvaan sääntelyyn liittyvän varsinkin veroseuraamusten ennakoitavuutta ajatellen joukko erityisiä ongelmia.

Lainsäädäntönormin osalta sääntelyinformaatio on abstraktiksi oikeusohjeeksi muotoillussa säännöstekstissä, kun taas informaatio prejudikaattinormista on epämääräisemmässä muodossa. Kysymys on usein enemmän tai vähemmän 'hypoteettisesta' säännöstä, joka johdetaan lähinnä prejudikaattipäätöksen perusteluista, Ep-kortin tekstistä ja vuosikirjan otsikkolauseesta. Tilanne on kuitenkin usein vielä monimutkaisempi, sillä sääntö saattaa olla johdettavissa vasta useasta päätöksestä. Tällöin tilanne voi muotoutua sellaiseksi, että tieto ehkä tärkeästäkin säännöstä saadaan oikeuskirjallisuudessa esitetyn normiväitteen muodossa.¹⁵ Kun lainsäädäntönormin olemassaolon voi todeta säädöskokoelmasta, on informaation hankkiminen prejudikaattinormista olennaisesti hankalampaa.

Voimaantulosäännökset yleensä osoittavat vaikeuksista lainsäädäntönormin voimassaoloajan. Sen sijaan prejudikaattinormin osalta vastaava kysymys on paljon problemaattisempi. Ongelma saattaa liittyä esimerkiksi siihen, miten jotakin prejudikaattia on arvioitava aikaisempia vuosia koskevien jälkiverotusten tai perustevalitusten kannalta. Jos jollakin KHO:n päätöksellä muutetaan aikaisempaan ratkaisuun perustuvaa oikeuskäytäntöä, ei päätöksen perusteluissa liioin mainita kumottavasta säännöstä ja oikeustilan muutos ja muutoksen ulottuvuus saattaa olla vaikeasti todettavissa.¹⁶

Ilmeistä on, että sääntelyinformaation käyttöönsaantiin ja selkeyteen kohdistuvia vaatimuksia on huomattavasti hankalampi tyydyttää prejudikaattinormien kuin lainsäädäntönormien osalta. Veronormeja voidaan arvioida myös lakisystemaattisen ja veropoliittisen onnistuneisuuden näkökulmasta. Norminasettamistilanteissa olevista eroista

¹⁴ Ennakkopäätösten käyttöön ja tulkintaan liittyvistä kysymyksistä vero-oikeudessa ks. *Lassi Kilpi*, Ennakkopäätösten merkityksestä verolain tulkinnassa, DL 1952 s. 86 ss. ja Oikeustiede ja tuomioistuinkäytäntö, Konkein hallinto-oikeus 1918—1968, 1968, s. 93 ss. sekä *Tikka*, mt. 107 ss.

¹⁵ Ongelma on yhteydessä tulkintojen vakiintumisilmiöön. Ks. siitä myös *Kauko Wikström*, Oikeuskäytännön tulkinnasta, 1979, s. 217 s.

¹⁶ Suhteellisen harvinaista on, että oikeuskäytännön kanta muuttuu verotusta kiristävään suuntaan. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta voidaan kuitenkin mainita kysymys ns. virkistysmatkaetuuksien arvostamisesta. KHO:n ratkaisu 1977 II 560 käänsi arvostuskäytäntöä korkeampien arvojen suuntaan (vrt. aikaisemmasta käytännöstä esim. KHO 1963 B II 219).

johtuen lienee lainsäätäjällä yleisesti ottaen paremmat onnistumisen edellytykset kuin prejudikaatin tekijällä.

Lainsäätäjän liikkuma-ala ja harkintavalta ovat suurempia kuin tuomioistuimella. Säänneltävä ongelmakenttä on lakia laadittaessa luontevaa ottaa huomioon kokonaisuutena, jolloin myös lain systematiikkaa voidaan helpommin ylläpitää, kun taas prejudikaatti usein joudutaan antamaan tietyn ongelmakokonaisuuden osakohdasta. Tällöin saattaa olla vaikeata ottaa huomioon kaikkia ennakkopäätöksen heijastusvaikutuksia laajempaan veronlaskentasysteemiin, varsinkin kun tilanne toisinaan on sellainen, ettei yksityiskohdassa kohtuulliselta ja perustellulta tuntuva ratkaisu ehkä olekaan kokonaisuutta ajatellen oikeaan osunut. Joskus saattaakin syntyä sellaisia prejudikaateiksi tarkoitettuja ratkaisuja, joista myöhemmin havaitaan, ettei ratkaisun viitoittamaa linjaa ole aiheellista jatkaa.¹⁷ Usein myös prosessuaaliset rajoitukset, tosiseikkojen epäselvyys ja jutussa esitettyjen argumenttien vajanaisuus hankaloittavat selväpiirteisen säännön asettamista prejudikaatilla.

Prejudikaattituomioistuimen päätöksenteossa on varmaankin merkitystä myös sillä näkökohdalla, minkälaisia seuraamuksia verotuksen tavoitteiden kannalta liittyy eri ratkaisuvaihtoehtoihin. Näillä veropoliittisilla argumenteilla on kuitenkin monista syistä tuomiovaltaa käyttäessä melko rajoitettu paino, minkä vuoksi prejudikaattinormit eivät juurikaan sovellu järjestelmän veropoliittiseen kehittämiseen, vaan vastuu tästä on lainsäätäjällä. Sen sijaan on luonnollisesti toivottavaa, että prejudikaattinormin asettaja on lojaali lainsäätäjän omaksumaa veropoliittista linjaa kohtaan. Lainsäätäjän tavoitteenasettelut ovat tosin monta kertaa varsin epämääräisiä ja muutoinkin saattavat ratkaisutilanteessa toiset näkökohdat, kuten lähteisiin liittyvät semanttiset argumentit, saada ratkaisevan painon.

Käytännössä saattaa liittyä ongelmia myös prejudikaattiperusteisten sääntöjen noudattamiseen. Erityisesti vero-oikeudellista tutkimusta, mutta myös soveltamiskäytäntöä näyttää meillä leimaavan vahva positivistinen asenne: oikeuskäytäntö, sellaisena kuin se ilmenee KHO:n ratkaisuissa, mielletään voimassa olevaksi oikeudeksi. Poikkeusilmiöitä tässä suhteessa kuitenkin esiintyy. Lähes häkellyttävä esimerkki löytyy perintö- ja lahjaverotuksen piiristä: perintöverolautakunnat eräissä osissa maata eivät noudata varojen arvostuksessa pre-

¹⁷ Esimerkkinä KHO:n päätöksestä, joka näyttää huomattavalta prejudikaatilta, mutta myöhemmän kehityksen valossa ei ole sellainen, voidaan mainita yksityishenkilön arvopaperikauppaa koskeva ratkaisu 1956 II 829 (ään. 14—7).

judikaattien ilmentämää ja monen mielestä lainkin kannalta riidattomana pidettävää käyvän arvon periaatetta.¹⁸ Seurauksena on verotuskäytännön alueellinen epäyhtenäisyys ja veroseuraamusten ennustettavuuden väheneminen. Tietoinen prejudikaattinormin noudattamatta jättäminen lienee verotuksessa kuitenkin yleisesti ottaen harvinainen ilmiö. Ennustettavuuden kannalta on ilmeisesti haitallisempaa se, että prejudikaattinormi voi varsinkin ensi asteen verotuksessa jäädä tosiasiallisesti noudattamatta, kun lain soveltajalla ei ole ollut tietoa prejudikaattinormista tai oikeaa käsitystä ennakkopäätöksen merkityksestä.

On vaikea ennustaa tulevatko asenteet suhtautumisessa prejudikaatteihin ja niiden sitovuuteen vastaisuudessa muuttumaan. Ei ole mahdotonta ajatella, että asennoitumistapa kehittyy vähemmän positivistiseksi ja että kriittisyys ennakkopäätöksiä kohtaan lisääntyy.¹⁹ Tällöin lain soveltaja ei pysähdy prejudikaatin olemassaolon toteamiseen, vaan arvioi myös päätöksen perusteiden vakuuttavuutta. Tällaiseen muutosilmiöön liittyy läheisesti kysymys, kuinka kriittisesti KHO itse suhtautuu omiin aikaisempiin ratkaisuihinsa. Jo nykytilankin osalta voitaneen todeta, että KHO on ollut suhteellisen valmis muuttamaan omaa kantaansa. Jos asenteet vastaisuudessa muuttuvat siten, että prejudikaateille mielletty tosiasiallinen sitovuus heikkenee, korostuvat prejudikaateilla tapahtuvaan sääntelyyn liittyvät ennustettavuusongelmat entisestään.

Edellä on tuotu esille lähinnä sellaisia prejudikaattinormeilla tapahtuvaan sääntelyyn liittyviä piirteitä, jotka puhuvat näillä normeilla operoimista vastaan ja lain säätämisen puolesta. Kuitenkin on olemassa myös prejudikaateilla tapahtuvaa sääntelyä puoltavia näkökohtia. Tärkein niistä on ehkä se, että ennakkopäätökset tuovat oikeuskehitykseen tiettyä joustavuutta ja lisäävät verojärjestelmän sopeutuvuutta uusiin ilmiöihin ja olosuhteisiin.²⁰ Elävä ja kehittyvä oikeuskäytäntö palvelee verojärjestelmän toimivuutta, mutta siihen liittyy samalla ongelmia erityisesti ennustettavuusvaatimuksen kannalta.

¹⁸ Ks. perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö, kom.miet. 1980: 16, s. 39 ja Pertti Puronen, Perintö- ja lahjaverotus, 1981, s. 55 s.

¹⁹ Vrt. myös niihin näkökohtiin, joita Aarnio esittää lakipositivistisesta näkemyksestä, Aulis Aarnio, Ottakaamme oikeustiede vakavasti, LM 1981 erit. s. 760.

²⁰ Ks. tästä myös Mattsson, Svensk Skattetidning 1981 s. 292 ja 313. Mattsson näyttää pitävän myönteisenä seikkana sitä, että regeringsrätten'illa on merkittävä ja itsenäinen rooli oikeuskehityksessä verotuksen alalla. — Tuomarin mahdollisuuksia ja valtaa oikeuden kehittämisessä käsitellään yleisenä kysymyksenä valaisevasti esim. artikkelissa Heikki Jokela, Tuomari lainsäätäjänä, LM 1970 s. 840 ss.

Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako...

Tulisiko prejudikaattinormien osuutta verotuksen sääntelyssä vähentää?

Lainsäädäntöelinten ja prejudikaattituomioistuinten välinen suhde on erilaisille arvostuksille ja näkemyksille altis asia. Niinpä käsitykset saattavat vaihdella myös siitä, mikä olisi lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välisen tehtävänjaon optimipiste verotuksen sääntelyssä ja mikä olisi nykyisen tilanteen suhde tuohon optimipisteeseen. Monet seikat näyttävät kuitenkin antavan tukea mielipiteelle, jonka mukaan verotuksen sääntelyssä on epätoivottavan suuressa määrin jouduttu turvautumaan prejudikaattinormeihin ja että KHO:lle on näin siirtynyt tehtäviä, jotka olisivat olleet tarkoituksenmukaisemmin lainsäätäjän hoidettavia.

Varsinkin legaliteettiperiaatetta ajatellen on yllättävää, että merkittävätkin verotusinstituutit ovat meillä saattaneet syntyä ja elää pääasiallisesti tai miltei yksinomaan oikeuskäytännön ja prejudikaattinormien varassa. Esimerkin tästä tarjoaa ammattimaisen kiinteistönmyynnin verotus, jonka piirissä sovellettavia sääntöjä ei juurikaan voi lukea lakitekstistä. Prejudikaattinormeilla sääntelyn monet ongelmat taas tulevat esille naapuri-instituutin, ammattimaisen arvopaperikaupan kohdalla. Tämä instituutti aikanaan syntyi ja nyttemmin se on henkitorissaan oltuaan luultavasti jo kuollut, mutta tarkan syntymä- ja kuolinajan ilmoittaminen taitaa olla ylivoimaista.²¹ Ennakkopäätöksillä tapahtuvan sääntelyn joustavuutta taas osoittaa se, ettei institutiosta luopuminen sinänsä ole ainakaan suuressa määrin johtanut verotomuustilanteisiin, kun samalla on voitu prejudikaattitietä laajentaa elinkeinoverolain soveltamisalaa. Myös yritysmuodon muutokset tarjoavat laajan ilmiökentän, jonka piirissä veroseuraamukset on jouduttu päättämään lähinnä suuresta joukosta prejudikaatteja ja niihin perustuvia sääntöjä. Oikeastaan vasta viime vuosina lainsäätäjä on hiukan kosketellut ongelmaa (EVL 52 a §).

Myös eräät harkintasäännökset näyttävät jättävän liian paljon sääntelytehtävästä soveltamistasolla tapahtuvaksi. Osuva esimerkki tästä on harkintaverotussäännöstö, jonka merkitystä veroseuraamusten kannalta ei oikeastaan voi todeta muualta kuin verotus- ja oikeus-

²¹ Oikeuskäytännöstä ks. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakemisto 1969—1979, 1981, Ammattimainen arvopaperikauppa, s. 233 s. Instituutin kohtalon kannalta ratkaisevien prejudikaattien osalta ks. *Lassi Kilven* selostusta Tuloverotus — Rakennusliikkeen harjoittajan verovelvollisuus asunto-osakkeiden myynnistä, LM 1975 s. 711 ss. ja erit. s. 717.

käytännöstä. Tilanne yhdenmukaisuuden ja ennustettavuuden kannalta on tuskin ollut tyydyttävä.²²

Prejudikaattituomioistuimen tehtävä tuntuu muodostuneen kohtuuttoman suureksi myös eräissä sellaisissa tapauksissa, joissa järjestelmän kannalta tärkeä käsite on laissa määritelty liian avoimesti. Esimerkiksi korkojen vähennysoikeuden rajoittamisen osalta on keskeisessä asemassa »ansiotoiminnan» käsite, mutta tuon käsitteen alan rajaaminen on jäänyt olennaiselta osin prejudikaattien varaan. Korkojen vähennysoikeuden rajoittamislaissa onkin ehkä kysymys poliittisen erimielisyyden aiheuttamasta sääntelyvallan piilodelegoinnista lain soveltajille ja viime kädessä korkeimmalle hallinto-oikeudelle.²³ Vaikka hyväksyttäisiin se, että eduskunta onnipotenssissaan luopuu vallastaan, on menettelyä kuitenkin pidettävä arveluttavana verotusratkaisujen ennustettavuutta ajatellen. Ennakonpidätysvelvollisuuden kannalta olennainen »itsenäisen yrittäjän» (EPL 4,2 §) käsite tarjoaa toisen esimerkin siitä, kuinka epämääräinen ja epäonnistunut ilmaisu lain ydinkohdassa saattaa prejudikaattituomioistuimen vaikean sääntelytehtävän eteen, kun tarkentavilla säännöillä pitäisi luoda riittävän ennustettavuuden takaava oikeustila.²⁴

Verolakien valmistelu ja säätäminen ovat jo nopeudessaankin epäonnistumisille altista työtä. Lainsäätäjän ja prejudikaattituomioistuimen välisen tehtävänjaon muotoutumiseen vaikuttaa olennaisesti se, kuinka suhtaudutaan laissa ilmeneviin aukkoihin ja puutteellisiin: reagoiko lainsäätäjä nopeasti lain muutoksella vai jäädäänkö odottamaan, selviääkö oikeuskäytäntö vähitellen siedettävällä tavalla haasteesta. Viimeksi mainittu linja on ennustettavuuden kannalta epätyydyttävä, sillä se yleensä synnyttää vuosia kestävästä oikeudellisen epävarmuuden ajan. Lainsäätäjän passiivisuus eräissä tärkeissäkin asioissa tuntuu meillä valitettavasti liikaa kuvastelevan tämän linjan omaksumista.

Hyvän esimerkin tästä tarjoaa elinkeinoverolain kohtalo. Pian lain voimaantulon (1969) jälkeen havaittiin siinä eräitä merkittäviä auknomaisia puutteita: oliko varastovaraus sidottu kirjanpitoon, kuinka fuusiotappiota oli käsiteltävä, kuinka ns. ylisuuriin osingonjakoihin oli suhtauduttava, johtivatko säännökset holdingyhtiöiden osalta ker-

²² Ks. tästä harkintaverotustoimikunnan mietintö, kom.miet. 1980: 35, s. 15 ss.

²³ Ks. myös *Kari S. Tikka*, Korkojen vähennysoikeuden rajoittamislain soveltamiseen liittyvistä ongelmista, *Verotus* 1979 s. 147 s.

²⁴ Ks. tästä myös *Lassi Kilpi*, KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1980, *DL* 1981 s. 14 ss.

rassaan perusteettomiin veroetuihin jne?²⁵ Jos lainsäätäjä olisi reagoinut heti sääntelytarpeen ilmaantuessa eikä vasta vuonna 1976, olisi vältetty paljon oikeudellista epävarmuutta, suuri määrä valituksia ja koko joukko sellaisia rikkaruohonomaisia taloudellisia ilmiöitä, joille vain verolain epäkohdat antoivat kasvuvoiman. Samoin voitiin jo kohta oman asunnon satunnaisen myyntivoiton verovapaussäännöksen voimaantulon (1972) jälkeen todeta, että säännös oli toimivuuden ja ennustettavuuden kannalta epäonnistunut ja omiaan synnyttämään valituksia ja prejudikaattien tarvetta. Korkein hallinto-oikeus on kiinnittänyt valtiovaraministeriön huomiota säännöksen muuttamistarpeeseen.²⁶ Lainsäätäjä ei ole kuitenkaan toistaiseksi reagoinut asiaan.

On vaikea sanoa, miksi meillä lainsäätäjä on monessa tapauksessa reagoinut epätarkoituksenmukaisen hitaasti laissa havaittuihin epäkohtiin. Yksi syy on ehkä ajatustapa, jonka mukaan epäselvissä tilanteissa jäädään odottamaan oikeuskäytännön muotoutumista, jotta tiedetään, mikä on lain sisältö ja tarvitseeko sitä välttämättä muuttaa. Suositeltavampi linja olisi se, että epäselvyyden ilmaantuessa reagoidaisiin tärkeissä kysymyksissä jo lakia selventäen eikä vasta myöhemmin lakia muuttaen, kun on huomattu, ettei prejudikaateistakaan ollut apua. Riidattomiin epäkohtiin pitäisi myös reagoida ilman sellaisia viivytyksiä, jotka saattavat johtua näiden muutostarpeiden paketoimisesta poliittisesti riidanalaisten lainmuutosvaatimusten kanssa.

Jos hyväksytään näkemys, että prejudikaattinormien osuutta verotuksen sääntelyssä tulisi vähentää ja lainsäätäjän otetta vahvistaa, on vielä pohdittava sitä, kuinka tällainen toivottu siirtymä olisi saatavissa aikaan. Ensimmäinen kysymys on ehkä tällöin se, tulisiko meillä yleisesti siirtyä yksityiskohtaisemman sääntelyn linjalle. Käsitykseni mukaan tähän ei ole yleisesti ottaen ja erityisesti lakitasolla aihetta, sillä keskeisten verosäädöstemme suhteellinen lyhyys ja yleispiirteisyys on voittopuolisesti myönteinen asia. Sitä vastoin olisi mielestäni harkittava, voitaisiinko tarkentavia ja täydentäviä säännöksiä nykyistä enemmän sijoittaa asetustason säädöksiin. Tässä saatetaan nopeasti törmätä valtiosääntöoikeudellisiin rajoihin, mutta voitaneen esittää kysymys, eikö asetuksella ole lupa saattaa voimaan sellaista sääntöä,

²⁵ Näistä kysymyksistä tarkemmin ks. *Jaakko Voipio*, Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen, 1979, s. 63 ss.

²⁶ Kirje valtiovaraministeriölle 15.3.1979 verovelvollisen oman asunnon luovutuksesta saadun voiton verotusta koskevien säännösten muuttamisesta. Julkaistu KHO:n vuosikirjassa 1979 B, s. 237 ss.

jonka korkein hallinto-oikeus voisi asettaa prejudikaatillaan noudatettavaksi.

Myös lakien huolellisella valmistelulla voidaan vähentää prejudikaateilla tapahtuvan sääntelyn tarvetta. Verolakien valmisteluun tulisi kohdistaa nykyistä enemmän voimavaroja ja muutoinkin valmistelumenettelyssä saattaa olla kehittämisen aihetta.²⁷ Tärkeintä olisi kuitenkin saada aikaan muutos lainsäätäjän reagointiaktiivisuudessa ja -nopeudessa: havaitut epäkohdat ja oikeudellisen epävarmuuden tila tulisi viivytyksettä poistaa.

Lainsäätäjän reagointiaktiivisuus riippuu lainsäädäntöelinten omista asenteista eikä niihin ole helppo vaikuttaa. Ei ole edes suositeltavaa, että esimerkiksi korkein hallinto-oikeus omaksuisi lainsäädännön ollessa puutteellinen yksioikoisen in dubio contra fiscum-asenteen ja näin pakottaisi lainsäätäjän reagoimaan. Sitä vastoin on perusteltua ja hyödyllistä, että KHO kiinnittää tarpeen ilmaantuessa hallituksen ja valtiovarainministeriön huomiota verolakien soveltamisongelmiin ja niistä ilmeneviin lainmuutostarpeisiin.²⁸

Verotukseen kohdistuvat nykyisin voimakkaina ennustettavuuden, yhdenmukaisuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset. Lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välistä työnjakoa ajatellen on olennaista se, ettei prejudikaateilla voida rakentaa oikeudenmukaisempaa ja parempaa verojärjestelmää kuin mihin lainsäätäjä on tyytynyt. Kuten presidentti **Aarne Nuorvala** on todennut, kansalaisten oikeusturvan kannalta on tärkeätä, että lait ovat sekä aineellisesti että muodollisesti ajanmukaiset ja moitteettomat.²⁹ Tätä vastuuta lainsäätäjä ei voi siirtää, vaikka lain soveltajat ehkä joutuvat vastaanottamaan osan siitä kritiikistä, joka aiheutuu lainsäätäjän virheistä ja laiminlyönneistä.

²⁷ Ks. tästä laajemmin *Voipio*, mt. s. 203 ss.

²⁸ Tässä yhteydessä voidaan viitata myös HM 58 §:ään ja KHOL 7,2 §:ään. — Mainittakoon, että KHO:n kirjeeseen 1.6.1981 valtiovarainministeriölle liittyy laaja luettelo niistä uudistuksista, joita verolainsäädäntöön olisi tehtävä järjestelmän selkeyttämiseksi ja oikeussuojan lisäämiseksi sekä muutoksenhakutarpeen vähentämiseksi, ja että KHO on kirjeessään 5.11.1981 valtiovarainministeriölle esittänyt nykyisestä lainsäädännöstä aiheutuvien ongelmien poistamiseksi ryhtymistä tarvittaviin lainsäädäntötoimiin ennakoperintälain itsenäistä yrittäjää ja toisaalta ennakonpidätyksen alaista palkkaa koskevan säännöksen selkeyttämiseksi.

²⁹ **Aarne Nuorvala**, Kansalaisen oikeusturva hallinnossa, 1978, s. 15.