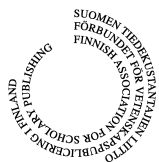

Toim. Kimmo Nuotio – Esko Yli-Hemminki

Kotimaisen rikosoikeustieteen tila ja tulevaisuus



Suomen tiedekustantajien liitto
on tukenut kirjan julkaisua
Kopioisto-apurahalla.

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen suunnittelu: Elina Malmi

Taitto: Taittopalvelu Yliveto Oy

ISSN 1458-0446 (painettu)

ISSN 2954-1832 (verkkojulkaisu)

ISBN 978-951-855-694-0 (pehmeäkantinen)

ISBN 978-951-855-695-7 (PDF)

Oy Nord Print Ab, Helsinki 2023

Asko Lehtonen

Tuottamuksellinen kirjanpitorikos sekä veron kiertäminen, verosuunnittelu ja veropetos

1 JOHDANTO

Käsittelen tässä artikkelissa kahta eri tematiikkaa. Ensimmäinen tematiikka koskee tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen syyksiluettavuuden eli törkeän tuottamuksen arviointia. Jälkimmäinen tematiikka selvittää verosuunnittelun, veron kiertämisen ja veropetoksen välistä rajanvetoa.

Kirjanpitorikokseen kuuluvan törkeän tuottamuksen arviointia tarkastelen historiallisesta näkökulmasta. Otan huomioon Ari-Matti Nuutilan tuoman muutoksen arviointiperusteisiin sekä nykyisen oikeustilan.

2 TUOTTAMUKSELLINEN KIRJANPITORIKOS

2.1 Lainsäädäntöhistoriasta

Alun perin kirjanpitolain 38 §:n 2 momentissa oli säännös kirjanpitorikoksesta, ja se oli blankorangaistussäännös kirjanpitolain ja sen nojalla annettujen säännösten rikkomisesta.¹ Rikoslakiprojektin rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen ehdotukseen sisältyi esitys kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön ja rangaistussäännöksen uudistamisesta. Ehdotukseen sisältyi esitys tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta, jonka rangaistavuus edellytti törkeää huolimattomuutta.²

¹ Ks. Asko Lehtonen, Kirjanpitorikoksesta, s. 113–127 teoksessa Allan Huttunen – Ari Saarnilehto – Jarmo Tuomisto (toim.), Juhlajulkaisu Juhani Kyläkallio 1930 – 14/3 – 1990. Turun yliopisto 1990, s. 115.

² Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisuja 5/1984, s. 129–131, 156–163, 358–359.

Lainsäädäntötasolla ongelmat alkoivat, kun kirjanpitolain 38 §:n 2 momentin säännöstä muutettiin erillisuudistuksella odottamatta oikeusministeriössä valmistelussa olevaa lakiesitystä. Kauppa- ja teollisuusministeriössä oli valmisteltu kirjanpitolain 38 §:n 2 ja 3 momentin muutosesitys.³ Kirjanpitolain 38 §:n 2 momenttiin (904/1985) otettiin kirjanpitorikosta koskeva rikossäännös, jonka mukaan käyttäytyminen oli rangaistavaa, jos tekijä oli toiminut tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta.⁴ Hallituksen esityksen perusteluissa ei tarkemmin selitetty törkeän huolimattomuuden teoreettisia perusteita. Sen sijaan lakiesityksen perusteluissa oli mainittu pari käytännön esimerkkiä, joissa törkeä huolimattomuus voisi toteutua. Ensimmäinen esimerkki koski kirjanpidon tekemisen antamista sellaiselle henkilölle, jolla ei ollut siihen minkäänlaisia edellytyksiä. Toinen esimerkki liittyi kirjanpidon hävittämiseen.⁵ Nämä esimerkit eivät antaneet merkittävää johtoa lainsoveltajalle.

Rikoslain kokoisuudistuksen ensimmäisen vaiheen yhteydessä siirrettiin tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen säännös RL 30 luvun 10 §:ään (769/1990). Rikoksentekijän käyttäytyminen oli rangaistavaa törkeästä huolimattomuudesta tehtynä. Hallituksen lakiesityksen perusteluissa lausuttiin a) tahallisuuden ja b) törkeän huolimattomuuden välisestä rajanvedosta vain, että raja tahallisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen välillä määräytyy syyksiluettavuuden yleisten periaatteiden mukaan ja että käytännössä eron tekeminen kirjanpitoaineiston tahallisen kätkemisen ja törkeästä huolimattomuudesta tapahtuneen hukkaamisen välillä saattaa olla vaikeaa.⁶ Sanotut lausumat eivät oikeastaan antaneet sanottavaa apua lainsoveltajalle. Lakiesityksen perusteluissa mainittiin samat esimerkit kuin edellä mainitun vuoden 1985 uudistuksen yhteydessä.⁷ Rangaistavuuden alarajasta ei annettu mitään yleisiä ohjeita. Yhteenvetona voidaan todeta, että lainsoveltaja ei saanut kovin paljon johtoa lakiesityksestä käytännön soveltamistilanteisiin törkeästä huolimattomuudesta.

³ HE 23/1985 vp laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta.

⁴ Ks. HE 23/1985 vp s. 3, 5, 8.

⁵ Ks. HE 23/1985 vp, s. 5–6.

⁶ Ks. HE 66/1988 vp rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi, s. 91–92.

⁷ Ks. HE 66/1988, s. 91–92.

2.2 Oikeuskirjallisuuden kannanotoista

Vuoden 1985 uudistuksen jälkeen olivat oikeuskirjallisuuden kannanotot kirjanpitorikosta koskevasta törkeästä huolimattomuudesta niukanpuoleisia.⁸

Oikeustilaan saatiin vakuuttavaa uutta tutkimustietoa Ari-Matti Nuutilan väitöskirjan myötä.⁹ Nuutila käsitteli väitöskirjassaan törkeää tuottamusta todella monipuolisesti.¹⁰ Hän selvitti luettelonomaisesti törkeää tuottamusta koskevat säännökset, joita oli siihen aikaan kolmisenkymmentä. Näiden säännösten joukossa oli tuottamuksellinen kirjanpitorikos (RL 30:10). Tämän jälkeen Nuutila teki katsauksen a) anglosaksiseen ja b) saksalaiseen oikeuteen, mikä antoi vertailupohjaa oman kannan muodostamiselle. Seuraavaksi Nuutila selvitti kannanotot a) kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa, b) lainvalmisteluaineistossa ja c) oikeuskäytännössä. Nuutila päätyi kannanottoon, jonka mukaan kokonaisarvosteluun perustuva törkeä huolimattomuus näytti parhaiten perustellulta.¹¹ Kokonaisarvosteluun vaikuttavina elementteinä Nuutila erotti a) teon huolimattomuuden ja b) tekijän huolimattomuuden.¹² Kokonaisarvostelu antoi lainsoveltajalle työvälineen törkeän huolimattomuuden arviointiin kirjanpitorikoksissa.

Nuutilan väitöskirjan jälkeen tulkintakannanotot oikeuskirjallisuudessa ovat tukeutuneet Nuutilan tutkimustuloksiin törkeästä huolimattomuudesta tuottamuksellisessa kirjanpitorikoksessa.¹³ Mäkelä on selvittänyt törkeää huolimattomuutta koskevia käytännön esimerkkejä.¹⁴

⁸ Ks. esim. Lehtonen 1990, s. 126.

⁹ Ari-Matti Nuutila. Rikosoikeudellinen huolimattomuus. Lakimiesliiton Kustannus 1996.

¹⁰ Ks. Nuutila 1996, s. 581–607.

¹¹ Ks. Nuutila 1996, s. 599. Ks. samoin Ari-Matti Nuutila, Rikoslain yleinen osa. Lakimiesliiton Kustannus 1997, s. 272–277.

¹² Ks. Nuutila 1996, s. 600–604.

¹³ Ks. Ilkka Rautio, Elinkeinorikokset, s. 1035–1061 teoksessa Olavi Heinonen – Pekka Koskinen – Tapio Lappi-Seppälä – Martti Majanen – Kimmo Nuotio – Ari-Matti Nuutila – Ilkka Rautio, Rikosoikeus. 2. uud. p. WSLT 2002, s. 1058.

¹⁴ Ks. Kaisa Mäkelä, Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka. Empiirinen ja rikosoikeudellinen tutkimus rauenneista konkurseista. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2001, s. 139–143.

2.3 Tuottamuksen määrittely rikoslaissa

Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistaminen toi mukanaan toivotun muutoksen lainsäädäntötasolla.¹⁵ Rikoslakiin otettiin määritelmä törkeän tuottamuksen kriteereistä, ja tuo säännös sisällytettiin RL 3 luvun 7 §:n 2 momenttiin.¹⁶ Tässä säännöksessä säädetään nykyisin seuraavaa:

Se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä (törkeä tuottamus), ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella. Arvostelussa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet.

Siteeratussa säännöksessä säädetään aluksi, että kokonaisarvostelun perusteella ratkaistaan, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä. Tämän jälkeen säännöksessä on lueteltu kriteerit, jotka on otettava huomioon kokonaisarvostelussa.¹⁷

Oikeuskirjallisuudessa on noudatettu RL 3:7.2:n säännöksen ja hallituksen lakiesityksen perustelujen viitoittamaa tietä.¹⁸

3 VERON KIERTÄMISEN, VEROSUUNNITTELUN JA VEROPETOKSEN VÄLINEN RAJANVETO

3.1 Johdanto

Käsittelen veron kiertämisen, verosuunnittelun ja veropetoksen välistä rajanvetoa tuloverotuksen näkökulmasta. Veron kiertämistä on käsitelty laa-

¹⁵ Ks. HE 44/2002 vp rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

¹⁶ Ks. HE 44/2002, s. 16, 88–98.

¹⁷ Ks. tarkemmin HE 44/2002 vp, s. 16, 95, 97–98.

¹⁸ Ks. Pekka Koponen – Ritva Sahavirta, Kirjanpitorikokset, s. 55–104 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Talousrikokset. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007, s. 86–88, jossa on hyvä analyysi törkeästä huolimattomuudesta tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen osalta, Asko Lehtonen, Kirjanpitorikokset. Tampereen yliopisto 2012, s. 43–44; Jussi Tapani, Kirjanpitorikokset, s. 688–711 teoksessa Dan Frände – Jussi Matikkala – Jussi Tapani – Matti Tolvanen – Markus Wahlberg – Pekka Viljanen, Keskeiset rikokset. 4. laitos. Edita Publishing 2018, s. 706–707.

jasti myös arvonlisäverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen näkökulmasta¹⁹, mutta ne on tässä yhteydessä jätettävä käsittelemättä käytettävissä olevan sivumäärän vuoksi. Samasta syystä voin keskittyä vain yleisiin veronkiertosäännöksiin.

Veron kiertämistä on käsitelty Suomessa todella runsaasti tuloverotuksen osalta. Veron kiertämisestä on laadittu neljä väitöskirjaa.²⁰ Sen lisäksi veron kiertämisestä on laadittu kolme monografiaa²¹ ja lukuisia artikkeleita. Moniin oppikirjoihin ja yleisesityksiin sisältyy laajoja jaksoja veron kiertämisestä.

Tutkimusaineiston laajuudesta ja lukuisuudesta huolimatta veron kiertämisen ja veropetoksen välinen rajanveto on jäänyt melko niukkojen lausumien varaan. Veron kiertämisen ja veropetoksen välisen rajanvedon vähäinen käsittely on johtanut jopa virheelliseen systematiikkaan vero-oikeudessa. Aiheellista on siten selvittää, milloin siirrytään veron kiertämisestä kriminalisoituun käyttäytymiseen.

Ensimmäinen varsinainen veron kiertämistä koskeva yleissäännös sisältyi vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain (1943/888) 95 §:n 2 momenttiin.²² Tämä säännös siirtyi muotoilultaan samanlaisena ensinnä verotuslain (1958/482) 56 §:ään ja sittemmin verotusmenettelystä annetun lain

¹⁹ Ks. tarkemmin esim. Eero Männistö, Veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa, s. 238–257 teoksessa Timo Viherkenttä – Katriina Pankakoski – Moritz Scherleitner – Marja Hokkanen (toim.), Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta. Aalto-yliopisto 2022; Alfred Streng, Effektiv och neutral mervärdesbeskattning. Digital ekonomi, social- och hälsovård samt hållbar utveckling. Lapin yliopisto 2021, s. 199–304; Pertti Puronen, Perintö- ja lahjaverotus. Alma Talent 2015, s. 456–462; Kalle Määttä – Timo Torkkel, Varainsiirtoverolain perusteet. Kauppakamari 2022, s. 307–325; Timo Torkkel, Vastikkeellisten saantojen varallisuusverotus. Kauppakamari 2020, s. 323–410.

²⁰ Jaakko Voipio, Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrittä oikeusvaikutuksen syntymisestä. Werner Söderström Osakeyhtiö 1968; Kari S. Tikka, Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai varallisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1972; Reijo Knuutinen, Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009; Siru Kaunisto, Veron kiertämisen tunnistaminen. Oikeuden väärinkäytön kieltö VML 28 §:n tulkinnassa. Vaasan yliopisto 2022.

²¹ Nämä kolme monografiaa ovat Reijo Knuutisen kirjoittamia (2012, 2014 ja 2020).

²² Ks. Janne Aer, Formalismi, realismi ja verolain kiertäminen, s. 5–82 teoksessa Oikeustiede–Jurisprudentia. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen vuosikirja LI:2018. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2018; Knuutinen 2009, s. 369; Kauko Wikström, Perusoikeudet ja veron kiertäminen, s. 450–462 teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007.

(1995/558) 28 §:ään.²³ Säännösten sanalliset erot ovat niin vähäisiä, etteivät ne aiheuta vertailuongelmia VML 28 §:ssä tarkoitetun veron kiertämisen ja veropetoksen välisessä rajanvedossa.

3.2 Rekolan ja Voipion kannanotot vallitsevana mielipiteenä

3.2.1 Näennäisoikeustoimet veron kiertämisenä

Aarne Rekola oli vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolakia valmistelleen komitean puheenjohtaja. Hän kirjoitti tätä lakia koskevan kommentaariteoksen Tulo- ja omaisuusverolaki, joka oli johtava oppikirja 1960-luvulle asti.²⁴ Rekola toimi Helsingin yliopiston finanssioikeuden professorina vuodesta 1947 alkaen. Hänen omaksumallaan kannalla oli siten huomattava vaikutus Suomen vero-oikeudessa.

Pelkistetysti voidaan todeta, että Aarne Rekolan kannan mukaan tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momentissa tarkoitettua yleistä veron kiertämistä koskevaa säännöstä voitiin soveltaa lähinnä näennäisoikeustoimiin.²⁵ Näennäisoikeustoimilla hän tarkoitti valeoikeustoimia ja peiteltyjä oikeustoimia.²⁶ Valeoikeustoimen osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että oikeustoimi on tehty näön vuoksi. Rekolan mukaan verotuksessa tuli menetellä valeoikeustoimitilanteessa niin kuin oikeustointa ei olisi tehtykään. Peiteltyssä oikeustoimessa oikeustoimen näennäinen ulkonainen ilmaisu peittää toisen, vakaasti tahdotun oikeustoimen. Peiteltyjen oikeustoimien suhteen tuli Rekolan mukaan verotuksessa menetellä sen mukaisesti, mitä todellisuudessa tarkoitettu oikeustoimi sisältää. Rekolan kannan perusteena oli yksityisoikeudellinen pätemättömyysoppi.²⁷

Jaakko Voipio noudatti väitöskirjassaan Aarne Rekolan luomaa linjaa. Voipio käsitteli väitöskirjassaan verotuslain 56 §:n yleistä veronkiertosäännöstä

²³ Ks. Reijo Knuutinen, Veron kiertäminen tutkimuskohteena – tutkimuksen näkökulmia, menetelmiä ja suuntauksia koskeva vertaileva tarkastelu. Lakimies 7–8/2021 (2021a), s. 1136–1164.

²⁴ Aarne Rekola, Tulo- ja omaisuusverolaki. Werner Söderström Osakeyhtiö 1947.

²⁵ Ks. Rekola 1947, s. 485–486.

²⁶ Näennäisoikeustoimiin kuuluvista valeoikeustoimesta ja peiteltyistä oikeustoimesta ks. tarkemmin Asko Lehtonen, Veron kiertämisen ja veropetoksen väliset rajanvetokysymykset, s. 258–276 teoksessa Viherkenttä ym. 2022, s. 260–262 ja siinä mainitut lähteet.

²⁷ Ks. Aer 2018, s. 1–18; Knuutinen 2021a, s. 1146; Wikström 2007, s. 451–452.

ensisijaisesti luovutustoiimien, lähinnä näennäisluovutusten, näkökulmasta.²⁸ Voipio keskittyi väitöskirjassaan varallisuus oikeudellisiin näennäis oikeustoimiin. Hän tukeutui verotuksen kiertämisen tarkastelussa analyttiseen siviilioikeuteen.²⁹

Näennäis oikeustoimet muodostivat vero-oikeudessa ennen Kari S. Tikan väitöskirjaa epäselvän alueen veron kiertämisen ja veropetoksen rajoilla.³⁰ Näennäis oikeustoimien sisällöstä, systematiikasta ja oikeus vaikutuksista on sopimusoikeudellisessa kirjallisuudessa esitetty yleensä hyvin yhdenmukaisia käsityksiä. Näitä asioita on käsitelty myös konkurssi ja ulosotto-oikeudessa sekä rikosoikeudessa soveltuvin osin samalla tavalla kuin sopimusoikeudessa.³¹ Sopimusoikeudellisella oikeustilalla on vaikutusta myös vero-oikeudelliseen systematiikkaan ja tulkintaan. Vero-oikeudellista verotuslain 56 §:n kompetenssinormia ei tarvita sellaisia oikeustoimia varten, jotka ovat jo sopimusoikeudellisesti pätemättömiä näennäis oikeustoimia.³²

Näennäis oikeustointa ei ole tarkoitettu ulkonaista ilmaisuun vastavaksi, koska oikeustoimen ulkonainen ilmaisu ei vastaa sopimusosapuolten oikeustoimitahtoa. Näennäis oikeustoimissa ei ole kysymys verotuslain 56 §:ssä tarkoitettujen kompetenssinormien sanamuodon mukaisista soveltamistilanteista. Sen sijaan näennäis oikeustoimeen tukeutuminen verotuksessa voi olla rikoslaissa tarkoitetun veropetosrikoksen tunnusmerkistön edellyttämää väärän tiedon antamista tai veron

²⁸ Ks. Voipio 1968, s. 101–252.

²⁹ Ks. Aer 2018, s. 39–42; Knuutinen 2021a, s. 1147; Wikström 2007, s. 452–455.

³⁰ Ks. Asko Lehtonen, Veropetoksesta. RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Suomen Lakimiesliiton Kustannus 1986, s. 253–254.

³¹ Ks. Olavi Heinonen, Velallisen konkurssirikoksista. Suomen Lakimiesliiton Kustannus 1966, s. 178–179, 197; Lehtonen 1986, s. 253–259; Heidi Lindfors, Sivullisen asema ulosotossa: erityisesti omistusolettaman ja keinotekoisien järjestelyjen näkökulmasta. Edita 2008, s. 308–312; Ari Saarnilehto – Vesa Annola, Sopimusoikeuden perusteet. Alma Talent 2018, s. 129–132; Markku Salminen, Velallisen rikos: tutkimus velallisen rikosten selvittämisestä erityisesti osakeyhtiöihin kohdistuneiden tekotapojen ja osakeyhtiöitä koskevan oikeuskäytännön valossa. Werner Söderström Lakitieto 1998, s. 84; K. A. Telaaranta, Sopimusoikeus. Lakimiesliiton Kustannus 1990, s. 287–294.

³² Ks. Edward Andersson, Verotusmenettelylain kommentaari. Lakimiesliiton Kustannus 1996, s. 42; Lehtonen 1986, s. 253–254; Pertti Puronen, Omaisuuden siirtoverot. Lakimiesliiton Kustannus 1999, s. 314–315, 549; Puronen 2015, s. 40–41, 456–480; Kari S. Tikka, Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi, s. 58–78 teoksessa Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 32. Suomen Lakimiesliiton Kustannus 1981, s. 72.

määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.³³

Yhteenvetona voidaan todeta, että näennäisoikeustoimen pätemättömyyteen voi vedota jokainen, jonka oikeutta se välittömästi koskee, niin sopimusosapuoli kuin kolmas henkilö, kuten velkoja ja veronsaaja.³⁴ Näennäisoikeustoimien osalta ei tarvita vero-oikeudellisten kompetenssinormien (kuten verotuslain 56 §:n ja VML 28 §:n) soveltamista.³⁵ Oikeustoimen näennäisyys tulee vain näyttää toteen.³⁶ Näennäisoikeustoimet ja vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamisala on siten pidettävä erillään toisistaan.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö muuttui 1960-luvulla. Käännekohtana on pidetty korkeimman hallinto-oikeuden täysistuntoratkaisua KHO 1961 I 18 (Ään. 16:4.).³⁷ Korkein hallinto-oikeus ei enää 1960-luvulla omaksunut Aarne Rekolan ja Jaakko Voipion kantaa, jonka mukaan veron kiertämisestä koskevaa yleissäännöstä sovellettiin vain näennäisoikeustoimiin.

3.2.2 Veron kiertäminen veropetossäännöksen näkökulmasta

Voipio toteaa väitöskirjansa alkupuolella ensinnä, etteivät verotuksen kiertäminen ja veropetos (veronkavallus) yleensä tarkoita samaa asiaa. Vähän myöhemmin hän lausuu kuitenkin, että nimenomaan näennäisoikeustoimet voidaan usein lukea veronkiertämis- ja veropetostapauksiksi.³⁸ Voipio käsitteli erikseen luovutustoimen vastikkeen ilmaisemista totuudesta poikkeavasti, ja tällainen teko voi hänen mukaansa täyttää myös veropetoksen tunnusmerkistön. Tässä yhteydessä hän pohtii, voidaanko samaan luovutustoimeen soveltaa verotuslain 56 §:ssä tarkoitettua yleistä veronkiertosäännöstä ja veropetosta koskevaa rikoslain 38 luvun 11 §:ää. Voipio päättyy ymmärrettävästi positiiviseen vastaukseen, jos molempien säännösten soveltamisedellytykset täyttyvät.³⁹

³³ Ks. Lehtonen 1986, s. 254 ss.; Asko Lehtonen, Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä, s. 151–165 teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007; Tikka 1972, s. 320; Tikka 1981, s. 72.

³⁴ Ks. esim. Erkki Aurejärvi, Valeoikeustoimen tunnusmerkistöstä. Lakimies 3/1980, s. 207; Telaranta 1990, s. 288.

³⁵ Ks. Puronen 1999, s. 314–315, 549; Tikka 1972, s. 304; Tikka 1981, s. 72.

³⁶ Valeoikeustoimen todistamisesta ja siihen liittyvästä päättelystä ks. tarkemmin Aurejärvi 1980, s. 210–224.

³⁷ Ks. Wikström 2007, s. 457; Kauko Wikström – Jaakko Ossa – Matti Urpilainen, Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari 2015, s. 94.

³⁸ Ks. Voipio 1968, s. 3.

³⁹ Ks. Voipio 1968, s. 196–197.

Tietoiset näennäisoikeustoimet täyttävät säännönmukaisesti veropetoksen tunnusmerkistön, koska näennäisoikeustoimeen tukeutuminen veroilmoituksessa oli rikoslain 38 luvun 11 §:ssä tarkoitettua veron piddättämistä väärällä ilmoituksella. Veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen soveltamisalan rajoittaminen näennäisoikeustoimiin merkitsee tosiasiallisesti sitä, että nämä oikeustoimet ovat yleensä myös veropetoksia. Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa käsiteltiin siten tosiasiallisesti rikoksiksi luonnehdittavia oikeustoimia. Tämän seikan olisi pitänyt herättää tarvetta tarkastella omaksutun vero-oikeudellisen systematiikan onnistuneisuutta.

Paavo Kekomäki käsitteli laajassa artikkelissaan myös veropetoksen ja veron kiertämisen välistä suhdetta.⁴⁰ Kekomäki katsoi, että kansalaisilla on oikeus suunnitella ja järjestää taloudellinen toimintansa nimenomaan myös verotukselliset näkökohdat huomioon ottaen tavalla, jota he pitävät itselleen edullisimpana. Kekomäki totesi, että välttämättömänä edellytyksenä on kuitenkin, että tällainen mahdollisimman vähäisiin veroihin tähtäävä toiminta on perusteiltaan laillista, rehellistä ja kunniallista. Jos nämä edellytykset eivät täyty, kysymys saattaa olla veron kiertämisestä ja sen lisäksi veropetoksestakin. Kekomäki katsoi Rekolaan ja Anderssoniin tukeutuen, että veron kiertämisestä voidaan puhua lähinnä silloin, kun oikeustoimi on luonteeltaan vain näennäinen, simuloitu eli valeoikeustoimi, taikka peitelty, dissimiloitu, eli jotakin muuta kuin oikeustoimesta itsestään ilmenevää tarkoittava. Veron kiertämisessä oli kysymys oikeustoimesta, jolla pyritään estämään verovelvollisuuden syntyminen tai rajoittamaan sitä. Kekomäen mukaan veron kiertämiseen sisältyy aina tietty määrä epärehellisyyttä. Tämä paljastuu siitä, että verovelvollinen näennäisen tai peitellyn oikeustoimen varjolla antaa tai ainakin pyrkii antamaan veroviranomaiselle jostakin verotuksen kannalta merkityksellisestä tosiasiasta totuudesta poikkeavan, erehdyttävän kuvan ja samalla salaamaan menettelynsä valheellisuuden. Kokemäki katsoi lisäksi, että verotuslain 56 §:ssä veroviranomaisille on suotu tällaisissa tapauksissa valta määrätä vero ikään kuin peiteltyä asiantilaa ei olisi olemassa.⁴¹ Kekomäki kuvaa veron kiertämistä ilmaisuilla, jotka viittaavat rikolliseen menettelyyn eli veropetokseen. Kekomäki päätyy Voipioon tukeutuen toteamaan, että veronkiertäjä on henkilö, jonka edellä kuvattu menettely on

⁴⁰ Ks. Paavo Kekomäki, Veropetoksesta Suomen oikeuden mukaan. Lakimies 1/1969, s. 22–24.

⁴¹ Ks. Kekomäki 1969, s. 22–23.

päässyt vaikuttamaan hänen veroilmoituksensa sisältöön. Tällöin soveltuvat useassa tapauksessa veropetosta koskevat säännökset.⁴²

Yhteenvetona voidaan todeta, että Rekolan ja Voipion luonnehtima veron kiertäminen vastaa rikosoikeudellisesta näkökulmasta veropetosta, jos kysymys on tietoisesta näennäisoikeustoimesta.

4 KARI S. TIKAN LUOMA SYSTEMAIIKKA

4.1 Veron torjunta

Yksi Kari S. Tikan suurista saavutuksista oli oikeusjärjestelmän systematisointi, joka koski veron kiertämisen yleissäännöksen suhdetta lähikäsitteisiin ja sijoittamista oikeudelliseen ympäristöön. Tikka konstruoi kokonaissystematiikan, jonka yläkäsitteeksi valikoitui termi veron torjunta.⁴³

Veron torjunnan käsitteen on suomalaisessa vero-oikeustieteessä vakiinnuttanut Kari S. Tikka.⁴⁴ Kysymys on systemaattisesta yläkäsitteestä, jolla katetaan suuri joukko erilaisia ilmiöitä. Toiset niistä ovat hyväksyttyjä oikeusjärjestelmässä ja toiset kuuluvat moitittavan käyttäytymisen alaan.

Tikan luomassa systematiikassa veron torjunnaksi kutsutaan niitä verovelvollisen reaktioita, joilla pyritään vapautumaan verosta taloudellisenä rasituksena. Moitearvostelua ei sinänsä kohdisteta siihen, että verovelvollisella on pyrkimys vapautua verosta. Toiminnan hyväksyttävyyden ratkaistaan omilla kriteereillä. Veron torjunta jaetaan menettelyn

⁴² Ks. Kekomäki 1969, s. 24.

⁴³ Ks. Tikka 1972, s. 24–27; Tikka 1981, s. 58–78. Saman peruskäsitteistön ja systematiikan omaksumisesta ks. esim. Knuutinen 2009, s. 186–191; Lehtonen 2000, s. 42–69; Lehtonen 2007, s. 140–143; Siru Lönnblad, Veron kiertämisen estäminen muuttuvassa toimintaympäristössä. Verotus 2019, s. 64–65; Matti Myrsky – Timo Räbinä, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum 2015, s. 339–348; Mikko Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari 2001, s. 180–181; Esko Tuominen – Esko Linnakangas, Verosuunnittelu ja yritysverotus. Weilin & Göös 1995, s. 21–22; Matti Urpilainen, Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton Kustannus 2012, s. 150–151; Jouni Weckström, Veron kiertämisen tunnistaminen. Osa I. Verotus 4/2015, s. 390–391.

⁴⁴ Ks. Tikka 1972, s. 24 ss.; Tikka 1981, s. 58–78. Ks. lisäksi Knuutinen 2009, s. 186; Lehtonen 1986, s. 214; Lehtonen 2007, s. 140; Lönnblad 2019, s. 64; Tuominen – Linnakangas 1995, s. 21–22; Urpilainen 2012, s. 150.

hyväksyttävyydeltä kahteen pääryhmään: 1) legaaliseen eli lailliseen veron torjuntaan ja 2) illegaaliseen eli laittomaan veron torjuntaan.⁴⁵

Edellisellä eli legaalisen veron torjunnan pääryhmällä on tarkoitettu tapauksia, joissa verolaki mahdollistaa verosta vapautumisen tai lievän verokohtelun. Jälkimmäiseen ryhmään kuuluvat ne tilanteet, joissa tavoiteltu etu voidaan evätä lain nojalla ja joissa verovelvollisen menettelyyn eräissä tapauksissa voidaan lisäksi liittää negatiivinen sanktioseuramus. Legaalinen veron torjunta muodostuu oikeusjärjestyksen sallimasta alueesta, kun taas illegaalinen veron torjunta edustaa moitittavaa käyttäytymistä, jota lainsäädännön näkökulmasta ei pidetä hyväksyttävänä.

Lailliseen eli legaaliseen veron torjuntaan kuuluvat tapaukset voidaan ryhmitellä kolmeen ryhmään, jotka ovat 1) verotukien hyväksikäyttö, 2) aineellinen veron välttäminen ja 3) muodollinen veron välttäminen. Nämä ryhmät edustavat tapauksia, joissa on lainsäädännön mukaan sallittua pyrkiä lievään verokohteluun eli vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena. Eräissä tapauksissa verolaki jopa ohjaa verovelvollista tällaiseen menettelyyn.⁴⁶

Illegaalinen veron torjunta voidaan jakaa kahteen pääryhmään, jotka ovat 1) veron kiertäminen ja 2) verovilppi.⁴⁷ Tässä jaottelussa veron kiertäminen voidaan ottaa huomioon joko suppeassa tai laajassa merkityksessä. Kysymys on tällöin vero-oikeudellisista kompetenssinormeista ja niiden soveltamistilanteista. Näillä normeilla on lisätty lain soveltajan toimivaltaa. Laajassa merkityksessä veron kiertämiseen voidaan lukea nykyisen verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitettu veron kiertäminen, 29 §:ssä tarkoitettu peitelty osinko ja 31 §:ssä tarkoitettu siirtohinnoitteluoikaisu.⁴⁸

Lain tarkoitukselle vieraiden veroetujen saavuttaminen saatetaan joutua estämään veron kiertämistä ehkäisevien säännösten avulla. Veron kiertämistä koskevilla kompetenssinormeilla kyetään puuttumaan myös siviilioikeudellisesti päteviin oikeustoimiin.

Verovilppi muodostaa laittoman veron torjunnan toisen alueen. Näissä tapauksissa verovelvollisen menettelyyn voidaan lisäksi liittää negatiivinen

⁴⁵ Ks. Tikka 1972, s. 24; Tikka 1981, s. 59–61. Ks. samoin Lehtonen 2000, s. 42–43. Reijo Knuutinen on suhtautunut kriittisesti termeihin legaalinen ja illegaalinen veron torjunta. Hän suosittaa termejä legitiimi ja illegitiimi. Ks. Knuutinen 2009, s. 189.

⁴⁶ Ks. Tikka 1972, s. 24; Tikka 1981, s. 59–60. Ks. samoin Lehtonen 2000, s. 43–44.

⁴⁷ Ks. Tikka 1972, s. 24; Tikka 1981, s. 60–62. Ks. lisäksi Andersson 1996, s. 42; Knuutinen 2009, s. 186; Lehtonen 2000, s. 55; Myrsky – Rabinä 2015, s. 339–347.

⁴⁸ Veron kiertämisestä laajassa merkityksessä ks. Tikka 1972, s. 61; Tikka 1981, s. 20–21; Lehtonen 2000, s. 57–58.

sanktioseuraamus.⁴⁹ Verovilppiä pidetään moitittavana käyttäytymisenä. Kysymys ei ole enää pelkästään hyväksyttäviä ja ei-hyväksyttäviä veroetuja koskevasta rajanvedosta. Verovilpin paheksuttavuuden vuoksi on ymmärrettävää se, että niihin yleensä liitetään negatiivinen sanktio. Toiset niistä ovat verotusseuraamuksia ja toiset rikosoikeudellisia.

4.2 Veron minimointi

Veron minimoinnilla on tarkoitettu niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joiden ainoana tai hallitsevana motiivina on veroedun saavuttaminen.⁵⁰ Erottelukriteeri on subjektiivinen. Verovelvollinen pyrkii tietoisesti saavuttamaan veroedun eli vapautumaan jostakin veroerästä. Tämä on hänen ensisijainen päämääränsä. Verovelvollinen tavoittelee sitä, että verotuksen toimittaja hyväksyisi veroilmoituksessa tarjotun ratkaisun, joka on edullinen verovelvolliselle.

Veron minimointi voi sijoittua joko legaalisen tai illegaalisen veron torjunnan alueelle. Legaalista veron minimointia kutsutaan veron säästämiseksi, kun taas illegaalinen on veron kiertämistä. Verovelvollisen toimenpiteen luonnehtiminen veron minimoinniksi ei vielä indikoi sitä, miten siihen tullaan suhtautumaan verotuksessa.

Veron säästämiseksi kutsutaan niitä verovelvollisen disponointeja, joilla hän on saavuttanut tavoittelemansa veroedun sen johdosta, että hänen esittämänsä verolain tulkinta hyväksytään verotuksessa verotuksen toimittajan taholta.⁵¹ Tilannetta voidaan kutsua onnistuneeksi veron minimoinniksi, koska verovelvollinen saa tavoittelemansa veroedun ja koska sitä pidetään hyväksyttävänä.⁵²

Ei-hyväksyttävien veroetujen tavoittelu voidaan estää soveltamalla vero-oikeudellista kompetenssinormia, kuten veron kiertämistä koskevaa yleissäännöstä. Tällöin on kysymys epäonnistuneesta

⁴⁹ Ks. Lehtonen 2000, s. 56–57; Myrsky – Rabinä 2015, s. 347; Tikka 1972, s. 24; Tikka 1981, s. 61–62.

⁵⁰ Ks. Tikka 1972, s. 26; Knuutinen 2009, s. 186; Lehtonen 1986, s. 240; Lehtonen 2007, s. 140; Myrsky – Rabinä 2015, s. 341; Tuominen – Linnakangas 1995, s. 21; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 92.

⁵¹ Ks. Tikka 1972, s. 21, 28; Knuutinen 2009, s. 186; Lehtonen 1986, s. 240; Lehtonen 2000, s. 50; Myrsky – Rabinä 2015, s. 341; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 92.

⁵² Ks. Tikka 1972, s. 28; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 92; Lehtonen 2007, s. 141.

veron minimointiyrityksestä, joka sijoittuu illegaalisen veron torjunnan alueelle.⁵³

Veron kiertämisellä voidaan ymmärtää tavanomaisesta vaihdantakäyt-täytymisestä poikkeavia verovelvollisen disponointeja, joilla pyritään saa-vuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja joiden osalta liiku-taan usein säännöksen sanamuodon tavanomaisen tulkinnan raja-alueilla.⁵⁴

Veron kiertämisen tapauksissa verovelvollinen yrittää järjestää asian-sa siten, että epäedulliseen verotuskohteluun johtavan säännöksen tunnus-merkistö ei täytyisi tai että veroedun tuottavaa säännöstä sovellettaisiin. Veron kiertämisessä käydään rajaa hyväksyttävien ja ei-hyväksyttävien veroetujen välillä, mutta se tapahtuu arvostamis- tai tulkintaproblematiikan alueella. Jos verovelvollisen esittämää arvostusta tai tulkintaa ei hy-väksytä, häntä estetään saamasta tavoittelemaansa veroetua veron kiertä-mistä koskevia kompetenssinormeja soveltamalla. Verotusmenettelylain (VML) 28 §:n 1 momentin 1 virkkeen soveltamistilanteissa on kysymys verolain normin tulkintaerimielisyydestä verovelvollisen ja verotuksen toimittajan tai veronsaajan edustajan välillä. VML 28 §:n 1 momentin 2 virkkeen tarkoittamissa tapauksissa heidän välillään vallitsee arvostuseri-mielisyys käyvän tai hyväksyttävän vastikkeen määrästä.⁵⁵

Veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei ole ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Tämän velvollisuuden laimin-lyönti ei käsitteellisesti liity veron kiertämiseen.⁵⁶ Ilmoittamisvelvollisuu-den rikkominen siirtää verovelvollisen menettelyn verovilpin kategoriaan. Aito veron minimointi merkitsee ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen pohjalta tapahtuvaa rajanvetoa veron säästämisen (hyväksyttävien vero-etujen) ja veron kiertämisen (ei-hyväksyttävien veroetujen) välillä. Veron kiertämistä koskevien säännösten soveltaminen ei siten mitenkään in-dikoi veropetoksen tai muun verorikoksen tunnusmerkistön täyttymistä. Verorikosten tunnusmerkistön toteutuminen ratkaistaan itsenäisesti tun-nusmerkistössä asetettujen edellytysten pohjalta.⁵⁷

⁵³ Ks. Tikka 1972, s. 28; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 92–93.

⁵⁴ Ks. Tikka 1972, s. 26–28, 147; Tikka 1981, s. 61; Lehtonen 2000, s. 52; Lehtonen 2007, s. 141.

⁵⁵ Ks. Lehtonen 2000, s. 53.

⁵⁶ Ks. Tikka 1981, s. 62; Lehtonen 1986, s. 244; Lehtonen 2000, s. 53; Lehtonen 2007, s. 141.

⁵⁷ Ks. Aer 2018, s. 65; Reijo Knuutinen, Verosuunnittelua vain vero kiertämistä. Vero-suunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Sanoma Pro 2012, s. 7; Reijo Knuutinen, Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Lakimiesliiton Kustannus 2014, s. 174, 182; Reijo Knuutinen, Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset

4.3 Verosuunnittelu

Kari S. Tikan luonnehdinnan mukaan verosuunnittelun tarkoituksena on 1) selvittää ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle erilaisissa valintatilanteissa avoimena oleviin toimintavaihtoehtoihin, ja 2) huolehtia siitä, että veroseuraamukset tulevat otetuiksi huomioon arvosteltaessa vaihtoehtojen edullisuutta verovelvollisen tavoitteeseen perustuvien kriteerien pohjalta.⁵⁸

Käytännön tasolla tämä merkitsee sitä, että verovelvollinen selvittää hänen käytettävissään oleviin vaihtoehtoihin liittyvät verot yhtenä eränä muiden kustannusten joukossa ja että näistä vaihtoehtoista valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin vaihtoehto, jonka valinnassa verot on otettu huomioon maksettavina kustannuksina. Verosuunnittelussa ennakoidaan veroseuraamukset ja varaudutaan siten myös verojen maksamiseen. Verotekijälle ei anneta laskelmiin perustuvassa edullisuuden arvioinnissa ratkaisevaa merkitystä, vaan päinvastoin verot voivat olla esimerkiksi presitiisyydestä tärkeä kuluosuus.⁵⁹

Sanotulle verosuunnittelun luonnehdinnalle on systemaattisesti olennaista se, ettei siihen sisälly veron torjuntaa ja veron kiertämistä koskevia elementtejä. Verosuunnittelu on liiketaloustieteellisessä ja vero-oikeudellisessa merkityksessä luonnollinen ja välttämätön osa yrityksen taloussuunnittelua. Suunnittelun avulla osoitetaan yrityksen päätöksentekijöille eri vaihtoehtoihin liittyvien verojen vaikutus yrityksen toiminnalle ja pyritään samalla estämään sekä verohaittojen että hallitsemattomien veronmaksutilanteiden syntyminen. Verosuunnitteluun ei kuulu verotuksellisesti vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon valinta, jossa verot ovat yksi maksettava kuluerä

rajat. Alma Talent 2020 (2020a), s. 27–30; Lehtonen 1986, s. 240–259; Lehtonen 2000, s. 54; Lehtonen 2007, s. 141.

⁵⁸ Ks. Tikka 1972, s. 28–29; Tikka 1981, s. 65. Ks. samoin Aer 2018, s. 60; Knuutinen 2009, s. 187; Lehtonen 1986, s. 241; Lehtonen 2007, s. 142; Lönnblad 2019, s. 64; Myrsky – Rabinä 2015, s. 340; Seppo Penttilä, Yrityksen omistajan tuloverotus. Kauppakaari 1997, s. 297; Tuominen – Linnakangas 1995, s. 21; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 89. Ks. lisäksi Jarmo Leppiniemi – Risto Walden, Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Talentum 2014, s. 19. Ks. myös Knuutinen 2012, s. 4; Knuutinen 2014, s. 175. Knuutinen on nytemmin käsitellyt verosuunnittelua kahdessa eri merkityksessä. Hän puhuu ensinnäkin verosuunnittelusta ”laajassa yleisessä merkityksessä”. Tämä vastaa käytännössä Tikan esittämää luonnehdintaa verosuunnittelusta. Tämän lisäksi Knuutinen erottaa verosuunnittelun ”yksittäisten toimenpiteiden hyväksyttävyyttä arvioitaessa”, mikä on eräänlainen vastinpari veron kiertämiselle. Tämä vastaa lähinnä Tikan tarkoittamaa veron säästämistä. Knuutinen 2020a, s. 34–36.

⁵⁹ Ks. Lehtonen 2007, s. 142.

muiden joukossa.⁶⁰ Aidosta verosuunnittelusta puuttuu se subjektiivinen kriteeri, joka on ominaista veron torjunnalle ja kiertämiselle. Yritystoiminnassa ei verotekijällä ole useinkaan ratkaisevaa merkitystä vaihtoehdon valinnassa. Esimerkiksi yrityksen osingonjakopolitiikka voi edellyttää voiton näyttämistä ja siihen liittyvien verojen maksamista, vaikka yritys pystyisi kuluvaraston avulla neutralisoimaan veronmaksun. Talous- ja verosuunnitteluun kuuluu tällöin selvittää valittuun vaihtoehtoon liittyvät veroseuraamukset niiden ennakoinniseksi ja hallitsemattoman veronmaksutilanteen välttämiseksi.⁶¹

Jos verosuunnittelun puitteissa pyritään vain vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena tai hallitsevaksi motiiviksi tulee veroedun saavuttaminen, tällöin onkin siirrytty normaaliin taloussuunnitteluun kuuluvasta verosuunnittelusta veron torjuntaan tai veron kiertämisen alueelle.⁶²

5 VERONKIERTÄMISTÄ KOSKEVAT YLEISSÄÄNNÖKSET

5.1 VML:n yleissäännös

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/95) 28 §:n 1 momenttiin sisältyy kotimainen veron kiertämistä koskeva yleislauseke. Tämän säännöksen molemmilla virkkeillä on itsenäinen merkitys.⁶³

⁶⁰ Ks. Tikka 1972, s. 32; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 89.

⁶¹ Ks. Lehtonen 2000, s. 97.

⁶² Ks. Lehtonen 2000, s. 98–99. Reijo Knuutinen on englanninkieliseen oikeuskirjallisuuteen tukeutuen kiinnittänyt huomiota seuraavaan kolmijakoon: 1) hyväksyttävä verojen minimointi tai verosuunnittelu (tax mitigation, tax planning), 2) vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävä mutta kriminalisoimaton veron kiertäminen (tax avoidance) ja 3) kriminalisoidut, lainvastaiset toimet (tax evasion). Ks. tarkemmin Knuutila 2009, s. 187–191; Knuutila 2012, s. 4–6; Knuutila 2014, s. 172–184. Samansuuntaisesti Ari-Matti Nuutila erottaa kolmijako: 1) sallittu verosuunnittelu, 2) veronkorotukseen mahdollisesti johtava veron kiertäminen ja 3) veropetoksena rangaistava verovilppi. Ks. Ari-Matti Nuutila, RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan, s. 991–1034 teoksessa Olavi Heinonen – Pekka Koskinen – Tapio Lappi-Seppälä – Martti Majanen – Kimmo Nuotio – Ari-Matti Nuutila – Ilkka Rautio, Rikosoikeus. 2. uud. p. WSLT 2002, s. 1000–1002. Käytännön verokonsultoinnissa saattavat verosuunnittelun ja veron minimoinnin käsitteet toisinaan sekaantua. Tällöin saatetaan verosuunnittelu määritellä sellaiseksi lailliseksi ja hyväksyttäväksi toiminnaksi, jonka avulla verovelvollinen voi eri vaihtoehdoista valita itselleen verotuksellisesti edullisimman. Ks. Petri Manninen, Sijoittajan verosuunnittelu. WSOY 2000, s. 22–24.

⁶³ Ks. Tikka 1972, s. 309–311. Ks. lisäksi Knuutinen 2009, s. 370.

VML 28 §:n 1 momentin keskeiset soveltamisedellytykset ovat seuraavat:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, verotusta toimittaessa käytetään oikeaa muotoa (1. virke).

Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika kauppa- ja muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida (2. virke).

Kumpikin virke voi muodostaa veron kiertämistä ehkäisevän normin soveltamista koskevan oman perustilanteen. Ensimmäisessä virkkeessä on kysymys oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisäädöksen välisestä ristiriidasta, ja jälkimmäisen virkkeen ominaispiirteet muodostuvat veronkiertotarkoituksessa tehdyistä järjestelyistä.⁶⁴ Ensimmäisen virkkeen soveltamistilanteissa on kysymys verotuksen toimittajan ja verovelvollisen välisestä tulkintaerimielisyydestä, joka koskee verolain normin soveltamista, kun taas toisen virkkeen soveltaminen liittyy usein heidän väliseensä arvostuserimielisyyteen käytetyn vastikkeen hyväksyttävyydestä tai muun toimenpiteen tarkoituksesta. Tällainen erimielisyys verovelvollisen ja verotuksen toimittajan välillä ei ole sellaisenaan verovilppiä.⁶⁵ Verolain säännökset ovat hyvin usein tulkinnanvaraisia.

Veron kiertämiseen ei käsitteellisesti liity ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Veron kiertämisessä käydään rajaa hyväksyttävien ja ei-hyväksyttävien veroetujen välillä, mutta se tapahtuu tulkinta- ja arvostusproblematiikan alueella.⁶⁶ Veron kiertämisestä ei ole määrittelysäännöstä Suomen verolainsäädännössä.⁶⁷

5.2 Veronkiertodirektiivin yleissäännös

Euroopan unionin lainsäädännön myötä on saatu toinen yleinen veronkiertosäännös. Se sisältyy veronkiertodirektiivin (EU) 2016/1164 artiklaan 6, jonka otsikko on ”Yleinen veronkierron vastainen sääntö”. 6 artiklassa on kolme momenttia, jotka ovat seuraavan sisältöisiä:

⁶⁴ Ks. Knuutinen 2009, s. 370–371; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 96.

⁶⁵ Ks. Lehtonen 1986, s. 244; Lehtonen 2000, s. 62; Tikka 1972, s. 319–320; Tikka 1981, s. 77.

⁶⁶ Ks. Lehtonen 2000, s. 62; Lehtonen 2007, s. 141.

⁶⁷ Ks. Tikka 1972, s. 10; Weckström 2015, s. 398.

1. Jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sellaiset järjestelyjen sarjat, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.
2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin ne eivät perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat taloudellista todellisuutta.
3. Kun järjestelyt tai niiden sarja jätetään huomioon ottamatta 1 kohdan mukaisesti, verovelvollisuus lasketaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Siteeratun 6 artiklan sanamuodon mukaan säännöksen soveltaminen ei edellytä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista. 6 artiklan soveltaminen pysyy siten Kari S. Tikan luonnehtiman veron kiertämisen kategoriassa. Ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisen siirtäisi asian verovilpin ja mahdollisesti rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetun veropetoksen kategoriaan.

Valtiovarainministeriössä laadittiin veronkiertodirektiivin (EU) 2016/1164 johdosta 29.6.2018 päivätty luonnos hallituksen esitykseksi. Luonnoksesta pyydettiin 6.8.2018 päivätyllä kirjeellä tavanomaiset lausunnot eri tahoilta.⁶⁸ Luonnokseen sisältyi veronkiertodirektiivin 6 artiklan osalta erillinen ehdotus. Tämän ehdotuksen mukaan Suomen kansallinen säännös eli VML 28 § sisältää vastaavat keskeiset soveltamisen ja oikeusvaikutusten elementit kuin direktiivin 6 artiklan säännös. Luonnoksessa lausuttiin, että säännösten muotoilu ei ole identtinen eikä sisältö täysin vastaava mutta että kansallinen säännös ei ole direktiiviä lievempi. Luonnoksessa katsottiin, että direktiivin 6 artiklan säännöksen voidaan katsoa tulleen kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella VML 28 §:n säännöksellä ja ettei VML 28 §:n säännöksen muuttamista direktiivin johdosta pidetä välttämättömänä.⁶⁹ Luonnoksessa todettiin, että VML 28 §:n säännöksen muutos aiheuttaisi myös oikeudellista epävarmuutta pitkäksi aikaa, kun vakiintunutta oikeustilaa jouduttaisiin tulkitsemaan suhteessa

⁶⁸ Valtiovarainministeriön lausuntopyyntö VM/1432/03.01.00/2018, johon on liitetty 29.6.2018 päivätty luonnos hallituksen esitykseksi.

⁶⁹ Ks. Knuutinen 2020a, s. 344; Reijo Knuutinen, Veron kiertäminen yritysten tuloverotusta koskevista direktiiveissä. Verotus 1/2021 (2021b), s. 67.

uuteen sanamuotoon.⁷⁰ Tästäkin syystä luonnoksessa katsottiin lisäksi, että VML 28 §:n säännöksen muuttaminen ei ole perusteltua.

Veronkiertodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että säännös koskee vain yhteisöverovelvollisia. Sama rajoitus ilmenee myös direktiivin soveltamisalaa koskevan 1 artiklan 1 kohdasta.⁷¹ Siru Kaunisto on asianmukaisesti perustellen omaksunut sen kannan, että veronkiertodirektiivin 6 artiklalla on laaja tulkintavaikutus VML 28 §:n tulkinnassa. Tämän kannan mukaan direktiivin tulkintavaikutus ulottuisi yhteisön tuloverotuksen lisäksi luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen eli niin sanottuun henkilöverotukseen.⁷²

Yhteenvetona voidaan todeta, että EU:n veronkiertodirektiivin 6 artiklan yleinen veronkierron vastainen säännös ei aiheuttanut muutoksia verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitettuun yleiseen veronkiertosäännökseen, koska veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös katsottiin kansallisesti toimeenpannuksi nykyisellä kansallisella VML 28 §:n säännöksellä. Samalle kannalle päädyttiin myös Ruotsissa.⁷³ Johtopäätöksenä voidaan todeta, että veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös ei aiheuta muutoksia verotusmenettelylain 28 §:ssä tarkoitetun yleisen veronkiertosäännöksen ja rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetun veropetossäännöksen välisessä suhteessa ja rajanvedossa.

6 VEROVILPPI JA VEROPETOS

Verovilpiksi voidaan luonnehtia niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joilla tämä pyrkii abstraktin verovelan synnyttäneiden tosiseikkojen toteuduttua vapautumaan verosta lainvastaisin keinoin.⁷⁴ Toisin sanoen verovelvollinen pyrkii vapautumaan sellaisesta veronmaksuvelvollisuudesta, joka verolain nojalla on riidattomasti olemassa tai odotettavissa. Tilanne realisoituu tyypillisesti silloin, kun verovelvollisella ei ole käytettävissään veronmaksua neut-

⁷⁰ Ks. Knuutinen 2021b, s. 68.

⁷¹ Ks. Marjaana Helminen, EU-vero-oikeus. Alma Talent 2018, s. 235; Knuutinen 2020a, s. 196, 335; Reijo Knuutinen, EU-vero-oikeus, veron kiertäminen ja unionin oikeuden väärinkäyttö. Verotus 5/2020 (2020b), s. 641; Knuutinen 2021a, s. 1160, 1163; Knuutinen 2021b, s. 68.

⁷² Ks. Kaunisto 2022, s. 177–183. Ks. samoin Timo Torkkel, Veron kiertäminen varainsiirtoverotuksessa, s. 118–148 teoksessa Viherkenttä ym. 2022, s. 128.

⁷³ Ks. tarkemmin Lehtonen 2022, s. 270.

⁷⁴ Ks. Tikka 1981, s. 61–62. Vilpin käsitteestä ks. esim. Lehtonen 1986, s. 211–214.

ralisoivaa keinoa, kuten riittävää kuluvarastoa tuloverotuksessa. Verovilpissä käytetty keino on laiton, mikä ilmenee käytännössä yleensä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisena taikka väärän tiedon antamisena veroviranomaiselle tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamisena verotuksessa.⁷⁵

Paljastunut verovilppi voi johtaa sekä vero-oikeudellisiin että rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Vero-oikeudellisina tosiasiallisina seuraamuksina on syytä ottaa huomioon veronkorotuksen (VML 32 a–32 c §) lisäksi verovilpin aiheuttamat ankarat verotusmuodot: a) arvioverotus (VML 27 §), b) selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotus (VML 30 §) ja c) verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi (VML 56 a–56 c §). Kokonaistilanne huomioon ottaen on syytä puhua verotusseuraamuksista eikä vain veroseuraamuksista.⁷⁶ Rikosoikeudelliset seuraamukset liittyvät puolestaan verorikoksiin.⁷⁷

Verovelvollisen toimenpiteiden luonnehtiminen veron torjunnaksi tai veron kiertämiseksi ei indikoi vielä mitään siitä, onko kysymyksessä verorikos. Rikosoikeudellinen arviointi suoritetaan aina asianomaisten rikostunnusmerkistöjen perusteella sekä ottamalla huomioon rikosoikeudelliset tulkintaperiaatteet ja menettelytavat.⁷⁸

Verotuksessa todetut seikat voidaan tällöin ottaa huomioon asianmukaisella tavalla. Verotuspäätöksen merkitys ei ole välttämättä olennainen. Verotus on ensisijaisesti asiakirjoihin perustuvaa menettelyä, jossa yleensä ei ole valitettavasti mahdollisuutta kaikkien todistelukeinojen käyttöön. Puutteet koskevat lähinnä todistajien, asianosaisten ja asiantuntijoiden suullista kuulemistä sekä katselmuksen suorittamista. Suulliset käsittelyt ovat hallinto-oikeuksissa vielä nykyäänkin valitettavan harvinaisia. Verotuksen näyttöarvo rikosprosessissa voi olla vähäinen.

Rikoslaisissa kriminalisoidut keskeiset verorikokset ovat 1) veropetosrikokset (RL 29:1–3) ja 2) verorikkomus (RL 29:4).⁷⁹

Verovilpin näkökulmasta on olennaisin merkitys veropetosrikoksilla. Niiden perustunnusmerkistö on rikoslain 29 luvun 1 §:ssä. Tämän veropetossäännöksen tekotapa- ja seuraustunnusmerkit ovat seuraavat.⁸⁰

⁷⁵ Ks. Lehtonen 1986, s. 214; Tikka 1981, s. 61–62; Tuominen – Linnakangas 1995, s. 22.

⁷⁶ Verotusseuraamuksista ks. Lehtonen 2000, s. 70–83; Lehtonen 2022, s. 273–274.

⁷⁷ Ks. Lehtonen 2000, s. 69–70.

⁷⁸ Ks. Lehtonen 1986, s. 244; Lehtonen 2000, s. 83; Tikka 1981, s. 82.

⁷⁹ Verorikkomuksesta ks. tarkemmin Asko Lehtonen, Verorikkomus. Lakimies 1991, s. 929–945; Kari Niemi, Verorikkomus (RL 29:4). Turun yliopisto 1994.

⁸⁰ Veropetosrikoksesta ks. Lehtonen 1986, 132–458; Asko Lehtonen, Veropetoksen tunnusmerkistöstä. Poliisiammattikorkeakoulu 2011, s. 43–238; Ari-Matti Nuutila – Kaarlo

1. Väärän tiedon antaminen viranomaiselle verotusta varten veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta.
2. Veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaaminen verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.
3. Veron välttämistarkoituksessa laiminlyöty verotusta varten säädetty velvollisuus, jolla on merkitystä veron määräämiselle. TAI
4. Muu petollisuus, jolla aiheutetaan tai yritetään aiheuttaa a) veron määräämättä jättäminen, b) veron määrääminen liian alhaiseksi tai c) veron aiheeton palauttaminen.

Veropetoksen kaksi ensimmäistä tekotapaa, 1) väärän tiedon antaminen ja 2) salaaminen, ovat sisällöllisesti pysyneet muuttumattomina vuodesta 1972 alkaen. Passiivista veropetosta koskevat tekotapatunnusmerkit ovat nykyisin kolmantena tekotapana. Neljäs tekotapatunnusmerkistö ”muu petollisuus” muodostaa muita tekotapoja täydentävän tunnusmerkistön, mutta sen soveltamisala on nykyisin todella vähäinen.⁸¹ Rangaistavuuden edellytykseksi on asetettu tahallisuusvaatimus. Passiivisen veropetoksen osalta on tahallisuusvaatimusta korotettu seuraustahallisuuden suhteen. Tällöin edellytetään tarkoitustahallisuutta (veron välttämistarkoitusta). Tekotapatunnusmerkin toteuttavalla käyttäytymisellä tulee myös saada aikaan seuraustunnusmerkin täytyminen, esimerkiksi veron määrääminen liian alhaiseksi. Rangaistavaksi on säädetty sekä täytetty veropetos että veropetoksen yritys. Veropetoksen yrityksen osalta tulevat sovellettavaksi RL 5 luvun 2 §:ssä tarkoitetut tehokasta katumista koskevat säännökset, mikä voi johtaa rangaistuksesta vapautumiseen.⁸² Veropetoksen kvalifioitu tekomuoto on törkeä veropetos (RL 29:2) ja privilegioitu muoto lievä veropetos (RL 29:3).

Yhteenvetona voidaan todeta, että verovilpissä siirrytään veropetoksen kategoriaan, kun laiminlyödään ilmoittamisvelvollisuus tai muu verotusta

Hakamies, RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan, s. 776–794 teoksessa Tapio Lappi-Seppälä – Kaarlo Hakamies – Pekka Koskinen – Martti Majanen – Sakari Melander – Kimmo Nuotio – Ari-Matti Nuutila – Timo Ojala – Ilkka Rautio, Rikosoikeus. Oikeuden perusteokset. WSOY 2009; Ritva Sahavirta, Verorikokset, s. 185–223 teoksessa Pekka Koponen – Raimo Lahti (toim.), Talousrikokset. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007; Jussi Tapani, Veropetos, s. 663–684 teoksessa Dan Frände – Jussi Matikkala – Jussi Tapani – Matti Tolvanen – Markus Wahlberg – Pekka Viljanen, Keskeiset rikokset. 4. laitos. Edita 2018.

⁸¹ Ks. ”muuten petollisesti” -tekotapatunnusmerkistä tarkemmin Lehtonen 2007, s. 144–150; Nuutila – Hakamies 2009, s. 782; Sahavirta 2007, s. 212–216.

⁸² 82) Ks. Lehtonen 2000, s. 87; Lehtonen 2011, s. 186–193; Nuutila – Hakamies 2009, s. 791–792; Sahavirta 2007, s. 193–194.

varten säädetty velvollisuus (passiivinen veropetos) tai kun verotusta varten annetaan väärä tieto tai salataan veron määräämiseen vaikuttava seikka (aktiivinen veropetos). Jos näitä elementtejä ei sisälly verovelvollisen sellaiseen toimintaan, joka luokitellaan veron kiertämiseksi VML 28 §:n nojalla, verovelvollisen käyttäytymistä ei voida rangaista veropetoksena.⁸³⁾ Veronkiertodirektiivin 6 artiklan säännös ei tuonut muutosta yleisen veronkiertosäännöksen ja veropetosrikoksen väliseen rajanvetoon.⁸⁴⁾

⁸³⁾ 83) Ks. Knuutinen 2012, s. 7; Knuutinen 2014, s. 174; Knuutinen 2020a, s. 27–30; Lehtonen 1986, s. 243–244; Lehtonen 2011, s. 171–172; Nuutila – Hakamies 2009, s. 772; Sahavirta 2007, s. 216–217; Tikka 1972, s. 319–320; Tikka 1981, s. 72.

⁸⁴⁾ 84) EU-oikeus on tuonut mukaan myös EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuvan oikeusperiaatteen oikeuden väärinkäytön kiellosta. Kiellosta säädetään tosin myös EU:n perusoikeuskirjan 54 artiklassa. Kiellon merkitystä ei ole tässä yhteydessä mahdollista käsitellä. Ks. kiellosta tarkemmin Kaunisto 2022, s. 184–212; Knuutinen 2020a, s. 302–321, 343–344, 348–349; Knuutinen 2020b, s. 632–641; Knuutinen 2021a, s. 1160; Siru Lönnblad, Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen. Verotus 2019, s. 62–65; Urpilainen 2012, s. 153–163; Jouni Weckström, Veron kiertämisen tunnistaminen osa III: EU-oikeus. Verotus 2016, s. 175–185.