

In memoriam  
Kari S. Tikka  
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS  
SUOMEN LAKIMIESLIITTO  
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN  
TIEDEKUNTA  
HELSINKI

*Toimituskunta / Editorial Board*

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

*Tilausosoite / Orders*

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

---

Kauko Wikström

## Perusoikeudet ja veron kiertäminen

### Normatiivisen asetelman syntyminen

Veron kiertämistä sääntelevä yleislauseke sisältyy nykyisin verotusmenettelylain (1995/1558) 28 §:ään. Lausekkeen välitön edeltäjä oli verotuslain 56 § (1958/482), jonka sanamuotoa korjattiin vähäisessä määrin 1980-luvulla (1987/74). Nykyinen sanamuoto on kopio korjatusta versiosta (HE 131/1995 vp, s. 31) jopa siinä määrin, että pykälään on jätetty vanhahtava termi omaisuus. Lainsäädäntöhistoriasta johtuen verotuslain pohjalta syntyneet tulkintalinjat ovat edelleen käyttökelpoisia. Vuonna 1975 pykälään lisättiin 2 momentti (1975/527). Siihen sisältyy säännöksiä selvittämiselvöllisyyden jakaantumisesta. Tähän liittyviä ongelmia ei seuraavassa käsitellä.

Verotuslain pykälä on ollut mallina useille lausekkeille, joita eri veromuotojen osalta on säädetty veron kiertämisen estämiseksi. Sanamuotoja on uudistettu, mutta perusidea on säilynyt. Mallin mukainen lauseke sisältyy arvonlisäverolain 181 §:ään (1993/1501), valmisteverotuslain 31 §:ään (1994/1469) sekä perintö- ja lahjaverolain 33a §:ään (1995/1392). Kirjoittamistapaa on korjattu abstraktiin suuntaan. Esimerkin uudentyyppisestä abstraktiotasosta tarjoaa varainsiirtoverolain 37 § (1996/931). Yleislausekkeen abstraktiotasoa ei ole nostettu. Seuraavassa näitä eri veromuotoihin sisältyviä veron kiertämisen estämismormeja ei käsitellä, vaan esitys rakentuu yleislausekkeen analyysille.

Kirjassaan Verotuksen kiertämisestä *Jaakko Voipio* ulottaa yleislausekkeen lainsäädäntöhistorian kunnallisverotuksen osalta 1920-luvulle (1923/277).<sup>1</sup> Luontevamman lähtökohdan tässä suhteessa muodostaa kuitenkin tulo- ja omaisuusverolain säätäminen (TOL, 1943/888). Laissa erotettiin selkeästi menettely ja aineellinen vero-oikeus.<sup>2</sup> Jos jätetään sivuun vähäiset sanonnalliset erot, TOL:n 95.2 § vastaa nykyistä verotusmenettelylain 28 §:ää. Tästä tullaan sellaiseen asetelmaan, että veron kiertämistä koskeva yleislauseke on säilynyt käytännössä muuttumattomana 1940-luvulta lähtien, mutta perusoikeuksia koskeva sääntely on muuttunut.

Lainsäädäntöhistorian perusteella otsikossa muotoiltua ongelmaa voidaan täsmentää. Tar kasteltava teema jakaantuu kahteen osaan: verotuksen kiertämisen suhde 1) perusoikeuksiin Suomen hallitusmuodossa (HM, 1919/94) ja 2) perusoikeuksiin Suomen perustuslaissa (1999/731).

---

<sup>1</sup> Jaakko Voipio: Verotuksen kiertämisestä, s. 97–98, Helsinki 1968.

<sup>2</sup> Ks. asiasta Kauko Wikström: Valtion tuloveron rakenne, s. 195, Turku 1985.

## Veron kiertäminen ja perusoikeudet hallitusmuodossa

Veron kiertämistä koskevan suomalaisen vero-oikeudellisen keskustelun ehkä tärkeimmät nimet ovat olleet *Aarne Rekola*, *Jaakko Voipio* ja *Kari S. Tikka*. Kaikkien heidän merkittävimmät puheenvuoronsa ajoittuvat hallitusmuodon voimassaolon aikaan. Muilta osin ne eroavat toisistaan hyvinkin paljon.

*Rekolan* lähtökohta on selkeästi yksityisoikeuspainotteinen. Hän tulkitsee TOL 95.2 §:ää oikeustoimien pätemättömyysopin valossa. Hän viittaa käsitteisiin vale- eli simuloituihin oikeustoimiin ja peiteltyihin eli dissimuloituihin oikeustoimiin. Jälkimmäisistä hän esittää seuraavan esimerkin: ”Verotusmenettelyä silmälläpitäen tehdään usein tällaisia dissimuloituja oikeustoimia. Niinpä kun vanhempien tarkoituksena on lahjoittaa talonsa lapselleen, he tekevät luovutuksen kaupan muodossa näennäisin kauppahinnoin, jota ei ole aiottukaan suoritettavaksi.”<sup>3</sup> *Rekola* rinnastaa yleislausekkeen ja TOL 30 §:n, jossa on säännöksiä peitelystä osingosta.<sup>4</sup> Rinnastus on epätarkka. Ongelmia on muitakin. Seuraavassa esityksessä pidetään lähtökohtana, että TOL 95.2 § ja verotusmenettelylain 28 §:n nyt kysymyksessä olevat osat ovat sisällöltään samanlaiset.

Veron kiertämisen yleislauseke koostuu kahdesta erityyppisestä osiosta. Normitasolla on kysymys kahdesta eri säännöksestä ja lauseesta. Ensimmäisessä lauseessa on kysymys muodon ja sisällön välisestä ristiriidasta. Lakitekstissä asetelma todetaan siten, että järjestelylle ”– – on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta – –”. Verotuksessa muoto voidaan sivuuttaa sisällön hyväksi.<sup>5</sup> Tähän osaan yleislauseketta *Rekolan* analysointitapa näyttää soveltuvan, vaikka vaikeuksiakin syntyy. Ainakin osa muodon ja sisällön problematiikasta liittyy näennäisoikeustoimiin. Verovelvolliset tekevät oikeustoimia, joita ei ole tarkoitettukaan sitoviksi. Ne voidaan verotuksessa sivuuttaa näennäisoikeustoimien käsittelyä muistuttavin perustein. Mutta problematiikka ei tyhjenny näennäisoikeustoimiin.

Veron kiertäminen voidaan järjestää myös siten, että oikeustoimet sinällään ovat yksityisoikeudellisesti kunnossa. Järjestely ei ole näennäinen, eikä sisällön ja muodon välistä ristiriitaa ole. Tällaisesta asetelmasta tarjoaa esimerkin vuosikirjaratkaisu KHO 2004:8. Siinä verovelvollinen oli myynyt ja ostanut samana päivänä yhtä suuren määrän osakkeita samaan hintaan ns. jälkipörssissä yhdeksän minuutin välein. Myynnit ja ostot olivat epäilyksittä yksityisoikeudellisesti päteviä. Niitä ei edes väitetty näennäisiksi. Myynnit realisoivat huomattavan luovutus tappion. Kysymys oli sen vähennyskelpoisuudesta. KHO eväsi vähennyskelpoisuuden viittaamalla verotusmenettelylain 28 §:ään. Yleislauseketta sovellettiin yksityisoikeudellisesti mottittomisiin järjestelyihin.

<sup>3</sup> Aarne Rekola: Tulo- ja omaisuusverolaki, s. 485, Porvoo 1947.

<sup>4</sup> Ks. *ibid.*

<sup>5</sup> Muodon ja sisällön välinen jännite leimaa vero-oikeutta laajalti. Veronkiertotilanteissa jännite esiintyy rajatussa merkityksessä. Kysymys on käytetyn ja oikean muodon välisestä jännitteestä. Olennaisesti laajemmasta ongelmasta on kysymys silloin, kun tarkastellaan taloudellisen rationaliteetin ja verolainsäädännön välisiä suhteita. Ongelma on tyypillinen tulovero-oikeudelle, jossa laissa määritellyn tulon ja taloustieteellisen tulokäsitteen välille syntyy käytännössä aina jännitettä, ks. tästä ongelmasta Reijo Knuutinen: Muoto ja sisältö vero-oikeudessa. *Lakimies* 5/2006, s. 789–808.

Tätä kautta kierrytään toiseen lauseeseen. Siinä on kysymys järjestelystä, johon ” – – on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin – –”. Asetelma oikeuttaa arvioimaan verotettavan tulon määrän. Liikutaan puhtaasti vero-oikeuden tasolla. Yleislausekkeen soveltamisedellytysten kannalta yksityisoikeudellisen pohjan pitävyys on tavallaan yhdentekevää. Tästä esimerkin tarjoaa tunnettu taseyhtiökaupparatkaisu KHO 1996 B 534. Yksityisoikeudellisen pohjan moitteettomuudesta huolimatta ratkaisussa sovellettiin verotuslain 56 ja 57 §:ää. *Rekolan* lähestymistavan pohjalta tällaisista ratkaisuista on hankala, ellei mahdotonta, saada otetta.

*Rekolan* analysointitavan kritiikkiä on tässä yhteydessä tarpeetonta jatkaa. Lähestymistapaan liittyvät vaikeudet ovat ilmeisiä. Ne eivät kuitenkaan kuljeta otsikossa muotoiltua teemaa eteenpäin. On ilmeistä, että *Rekola* ei tunnistanut tai halunnut tunnistaa veronkiertämistematiikan valtiosääntöoikeudellista ulottuvuutta. Hän on käsitellyt vero-oikeudelle tyyppillistä väitettä, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus tai vapaus valita hänen kannaltaan verotuksellisesti edullisin vaihtoehto. Hän on myös tarkastellut valinnanvapauden ja veron kiertämisen välistä suhdetta, mutta ei kuitenkaan valtiosääntöoikeuden kannalta.<sup>6</sup> *Rekola* ei käsitellyt valinnanvapautta hallitusmuodon kannalta esim. omistusoikeuden turvan eräänä ulottuvuutena. Pikemminkin hän ilmeisesti ajatteli, että valinnanvapaus juontuu oikeusjärjestyksen ulkopuolelta ihmisen luonnollisesta vapaudesta tai poliittisen liberalismiin mukaisista kansalaisvapauksista. Veronkiertämisproblematiikan valtiosääntöoikeudelliset ulottuvuudet jäivät *Rekolan* tarkastelutavan ulkopuolelle. Yksityisoikeudellinen pätemättömyysoppi oli hänen analyysinsä ytimessä.

Sopimusvapauden tulkitseminen ihmisen luonnollisten vapauksien ilmaukseksi esti *Rekola* tunnistamasta veronkiertämisproblematiikan suhdetta hallitusmuodon mukaisiin perusoikeuksiin. Samaan suuntaan vaikutti toinenkin hänen lähestymistapansa sisäinen syy. Pätemättömyysoppiin keskittymisestä juontui se, että hän ei antanut yleislausekkeen toiselle lauseelle itsenäistä merkitystä. Kysymys sopimusvapauden rajoittamisesta ja sen perusteista ei ajankohtaistunut. Tästä syystä hänen ei tarvinnut ottaa kantaa siihen, millä tavalla hahmotetaan asetelma, jossa järjestelyt ovat siviilioikeudellisesti kunnossa, mutta sopimusvapauteen puututaan puhtaasti vero-oikeuden tasolla.

*Voipio* jatkaa *Rekolan* jalanjalkia, vaikka heidän välillään on myös paljon eroja. Niistä pääosa on peräisin siviilioikeudellisen perustan vaihtumisesta. *Rekola* käyttää traditionaalista saksalaisperäistä siviilioikeutta, jonka teoreettiset perusteet palautuvat käsitelainoppiin. *Voipion* viittaamat siviilioikeuden tutkijat olivat ainakin pääosin käsitelainopin kiivaita kritikoita. Väitöskirjassaan Verotuksen kiertämisestä hän tukeutui ns. analyttiseen siviilioikeuteen. Keskeisiä nimiä olivat *Simo Zitting* ja *Pertti J. Muukkonen*. Myös oikeusteoreetikot *Otto Brusii* ja *Kaarle Makkonen* olivat paljon esillä. *Rekola* ja *Voipiota* yhdistää veronkiertämisproblematiikan tarkastelu siviilioikeudellisena ongelmana ja erottaa erot siviilioikeudellisessa pohjassa.

<sup>6</sup> Aarne Rekola: Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus, s. 217–218, Lakimies 1953, s. 205–221.

Mutkat oikoen voisi heidän lähestymistapansa tiivistää väitteeksi, jonka mukaan verotuksen kiertämisessä on kysymys siitä, ovatko kiertämistarkastelun kohteina olevat oikeustoimet päteviä vai eivät. Seuraava esitys on rakennettu Voipion väitöskirjan pohjalta.

Analyyttisen otteen vaikutteet näkyvät *Voipion* ajattelutavassa kauttaaltaan. Ehkä kaikkein selvimmän vaikutteen tulevat esille hänen jyrkän kielteisessä suhtautumisessaan yleiskäsitteisiin ja ylisummaan yleistyksiin sekä oikeudellisten ongelmien purkamisessa relaatioihin, henkilösuhteisiin. Hänelle tyypillistä ajattelutapaa edustaa hänen tulkintansa siviili- ja vero-oikeudellisten käsitteiden välisistä suhteista. Hän kirjoittaa: ”Jos vero-oikeutta tutkiva tänä aikana asettaa itselleen kysymyksen, käyttääkö vero-oikeus siviilioikeudellisia käsitteitä niiden ’alkuperäisessä merkityksessä’ ja tätä kysymyksenasettelua silmällä pitäen lukee siviilioikeudellista kirjallisuutta, hän havaitsee pian, ettei kysymykseen oikeastaan voida vastata. Vain kahden yleisen vaihtoehdon asettaminen johtaa perusteettomiin yleistyksiin.”<sup>7</sup> Ongelmien purkamisesta osiin hän toteaa seuraavasti: ”Analyttiselle tutkimustavalle on edelleen ominaista, että oikeudelliset kysymykset pyritään ratkaisemaan kussakin erityyppisessä henkilösuhteessa olevat erityispiirteet huomioon ottaen. Kysymyksessä ei enää ole kaavamainen jako oikeussuhteen asianosaisiin ja sivullisiin, vaan nimenomaan sivullisrelaatio on hajotettu erilaisiin tertiuspiireihin.”<sup>8</sup>

Ennen *Voipion* lähestymistavan yksityiskohtien analyysia otan esille pari sellaista veronkiertämisproblematiikan käsittelytapaa, jotka hän nimenomaisesti torjuu. On tavallaan luontevaa ajatella, että veron kiertäminen on osa yleisempää ja laajempaa lain tai oikeusjärjestyksen kiertämisen problematiikkaa. Verolait eivät ole ainoita lakeja, joita kierretään. *Voipio* suhtautuu tällaiseen ajatustapaan torjuvasti. Hän kirjoittaa: ”Eräänä vastattavana kysymyksenä voidaan esittää, missä määrin lain kiertämisen kieltä rajoittaa sopimusvapautta. Tällainen kysymyksenasettelu ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukainen, koska niin lain kiertäminen kuin sopimusvapauskin ovat teorian luomia epätasällisia yleiskäsitteitä, joilla ei voi olla mitään oikeusvaikutuksia.”<sup>9</sup> Käsitellessään arvioitavan järjestelyn epätavallisuuden tai valitun oikeustoimen tarkoitukseensa soveltumattomuuden merkitystä verotuslain 56 §:n soveltamisen kannalta hän torjuu saksalaisessa tietoisopissa paljon keskustellun oikeuden tai vapauden väärinkäytön (Missbrauch) ajatuksen soveltuvuuden suomalaisen keskusteluun.<sup>10</sup>

Sivujuonteena voi todeta sen, että *Voipio* suhtautuu torjuvasti saksalaisessa vero-oikeudellisessa keskustelussa esillä olleeseen ns. taloudelliseen katsantotapaan.<sup>11</sup> Yksityiskohta on sikäli mielenkiintoinen, että taloudelliseen katsantotapaan sisältyy samantapaisia elementtejä kuin Suomessakin viimeisen 10 vuoden aikana paljon esillä olleeseen oikeustaloustieteeseen. Hänen keskeinen argumenttinsa on, että tulkintasääntönä/tulkintaperiaatteena noudatettava taloudellinen katsantotapa olisi omiaan aiheuttamaan oikeudellista epävarmuutta.<sup>12</sup> Vero-oikeutta

<sup>7</sup> Voipio 1968, s. 3.

<sup>8</sup> Ibid., s. 18–19.

<sup>9</sup> Ibid., s. 30–31.

<sup>10</sup> Ibid., s. 280–281 ja erityisesti av. 1 s. 280.

<sup>11</sup> Ibid., s. 294–296.

<sup>12</sup> Ibid., s. 295.

tutkivan ja soveltavan täytyy jatkuvasti ottaa huomioon taloudellisia tosiasioita, mutta tästä ei seuraa tulkintasääntöä eikä tulkintaperiaatetta.<sup>13</sup>

*Voipio* tarkastelee vero-oikeuden normeja verovelkasuhteen syntymisen ja kehittymisen kannalta. Useasti normit luokitellaan käyttäytymis- ja kompetenssinormeihin. Hän pitää tällaisen luokittelun antia vähäisenä ja soveltuvuutta vero-oikeuteen kyseenalaisena. Sanottu koskee erityisesti verotuslain 56 §:n tyyppisiä normeja. Hän toteaa, että ”niitä vero-oikeudellisia normeja, jotka määrittelevät verovelkasuhteen synnyttävän tosiseikaston, on vaikein luokitella.”<sup>14</sup> *Voipio* asettuu sille kannalle, että lähinnä on kysymys kompetenssinormeista, mutta pitää luokittelutuloksen arvoa vähäisenä jopa siinä määrin, ettei luokittelua kannata käyttää edes esitysteknisenä apuvälineenä. Yhteenvetona hän toteaa: ”Asian ydin on ilmaistu riittävällä tarkkuudella, kun on korostettu, että tietyn itse normissa kuvatun tosiseikan toteutuminen panee alulle verovelkasuhteen kehityksen.”<sup>15</sup>

*Voipio* keskittyy väitöskirjassaan luovutustilanteisiin. Tästä ja hänen teoreettisesta apparatuuristaan johtuu, että teokseen sisältyy laajoja jaksoja välitilailmiöistä. Niiden analyysia sävyttää yksityisoikeudelle tyypillinen analysointitapa. Hän käyttää *Zittingin* tunnettua ajatusta omistusoikeuden jakamisesta henkilörelaatioihin. Oleellista on, että nämä relaatiot ratkeavat tai saattavat ratketa eri tavoin. Veronsaajat eivät voi tulla vero-objektin omistajiksi, eivätkä he myöskään tätä vaadi, minkä vuoksi veronsaajia ei voi sijoittaa osapuoliksi inter partes suhteeseen eikä myöskään etenevään tai takenevaan sivullissuhteeseen.<sup>16</sup> Yksinkertaistettuna sama asia voidaan muotoilla ajatukseksi, jonka mukaan veronsaaja ei voi koskaan olla asianosainen. Veronsaaja on aina sivullinen.

*Voipio* kritisoi klassiseen siviilioikeuteen sisältyvää ajatusta yleisestä sivullistahosta – voisi ehkä sanoa abstraktista tertiuksesta. Ajatuksen tilalle hän esittää sivullistahon jakamista henkilörelaatioihin: ulosmittausvelkoja, konkurssivelkoja yms.<sup>17</sup> Tästä tullaan luontevasti kysymykseen siitä, onko veronsaaja velkoja? *Voipio* vastaa myöntävästi ja kieltävästi. Veronsaaja on velkoja tilanteessa, jossa verotus on toimitettu ja verot maksuunpantu. Maksuunpantu vero, konkreettinen verovelka on velkaa siinä missä muutkin velat, ts. veronsaaja on velkoja.<sup>18</sup> Vero-oikeudelliset pulmat liittyvät useimmiten, kuten *Voipion* kirjassakin, verovelkasuhteen aiempaan vaiheeseen, verovelan syntymiseen, ts. abstraktiin verovelkaan. Tässä vaiheessa veronsaaja ei (vielä) ole velkoja. *Voipio* luonnehtii syntyvää asetelmaa verotusrelaatioksi. Sen sisältönä on verovelkasuhde ja sen kehittyminen.<sup>19</sup> Tästä saadaan näkyviin väitöskirjan perusasetelma. Kysymys on veronsaajan suojasta verovelkasuhteen kehitysprosessin alkuvaiheessa.<sup>20</sup> Verotuslain 56 § suojaa abstraktia verovaadetta ja verovelkasuhteen kehittymistä abstraktista konkreettiseksi.

<sup>13</sup> Ibid., s. 295.

<sup>14</sup> Ibid., s. 76.

<sup>15</sup> Ibid., s. 77.

<sup>16</sup> Ks. *ibid.*, s. 77.

<sup>17</sup> Ibid., s. 18–19 ja 77.

<sup>18</sup> Verovelkasuhteen kehittymisestä ja konkreettisesta verovelasta, ks. Kauko Wikström: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa, s. 30–31, Turku 2006.

<sup>19</sup> Verotusrelaatiosta, ks. *Voipio* 1968, s. 190 ss.

<sup>20</sup> Ibid., s. 78.

Puhuminen suojasta tuo luonnollisesti mukanaan sen kysymyksen, ketä tai mitä vastaan veronsaajan verovaadetta suojataan. *Voipio* tarkastelee luovutustilanteita. Oletetaan tilanne, jossa A ja B tekevät kiinteistön kaupan. Kysymys on verolakiin sisältyvästä oikeustosisaikasta. Sen realisoituminen synnyttää verolain perusteella verovaateen suhteessa A:han ja B:lle optiota muistuttavan ”vähennysoikeuden”. *Voipio* ei ollut kiinnostunut B:n oikeusasemasta. Sitä ei tässä käsitellä. Verolakiin sisältyvän oikeustosisaikan realisoitumisessa on kysymys A:n valinnanvapauden käyttämisestä. *Voipio* ei käsittele valinnanvapautta valtiosääntöoikeudellisena ongelmana. Hänelle vero-oikeuden ja perustuslakien välinen suhde on kysymys verolakien säätämisyjärjestyksestä, jonka osalta perussäännös sisältyi hallitusmuodon 61 §:ään.<sup>21</sup>

*Voipio* käsittelee valinnanvapautta useassa yhteydessä mutta jossain määrin epämääräisesti. Selvää on kuitenkin se, että hän ei tunnista valinnanvapauden liittyntä perustuslaeissa taattuihin perusoikeuksiin, esim. omaisuuden suojaan. Hän nimittää valinnanvapautta periaatteeksi ja sisällyttää siihen kaksi jossain määrin erilaista oikeutta tai oikeutusta. Verovelvollisella on oikeus valita verotuksen kannalta edullisin toimintavaihtoehto.<sup>22</sup> Verovelvollinen saa käyttää hyväkseen verolaeissa mahdollisesti olevia aukkoja, jos hänen valitsemansa järjestely sen taloudellista luonnetta vastaavana mahtuu aukosta.<sup>23</sup> Perimmältään valinnanvapaus juontuu oikeusjärjestyksen ulkopuolelta. Kysymys on liberaalin valtiomuodon ideaaliin liittyvä kansalaisten luonnollinen tai alkuperäinen vapausoikeus. *Voipio* kirjoittaa: ”Kun länsimainen oikeusjärjestys yleisesti tunnustaa yksilön oikeuden määrätä oikeudellisista suhteistaan, olisi vaikea veronsaajien etujen perusteella esittää päinvastaista käsitystä.”<sup>24</sup>

Valinnanvapauden ja veronsaajan suojan välisen suhteen *Voipio* ratkaisee tavalla, jossa varsinaista kollisiota ei synny. Hän korostaa eri yhteyksissä sitä, että verotuslain 56.1 §:n 2 lauseella ei ole itsenäistä merkitystä.<sup>25</sup> Tästä tavallaan seuraa se, että yleislauseketta ei tarvitse eikä oikeastaan voidakaan tulkita julkisoikeustyyppiseksi kompetenssi- tai interventionormiksi, jonka perusteella voitaisiin puuttua valinnanvapauteen tai rajoittaa sitä. Vapauden ja suojan välisen suhteen hän ratkaisee vapauden rajoitusten – voisi ehkä sanoa itserajoitusten – avulla. Pätemättömät oikeustoimet eivät sisälly vapauden piiriin. Hän kirjoittaa: ”Edellä on monien yksityistilanteiden osalta selvitetty, ettei verovelvollisen valintavapaus Suomessa käsitä oikeutta vedota näennäisiin ja peiteltyihin luovutustoimiin tai vastaavanlaisiin yksityisiin välipuheisiin.”<sup>26</sup>

*Voipion* käsitteistössä perusoikeuksien ja veron kiertämisen kollisiota ei synny. Perusoikeudet ovat ”tarpeettomia”. Veron kiertämisen synnyttämä ongelma hoidetaan pois päiväjärjestyksestä verovelvollisille liberaalin oikeusvaltion kansalaisina kuuluvan valinnanvapauden itserajoitusten kautta.

<sup>21</sup> Ks. *ibid.*, s. 68 ss.

<sup>22</sup> *Ibid.*, s. 278–279.

<sup>23</sup> Ks. *ibid.*, s. 285–286.

<sup>24</sup> *Ibid.*, s. 279.

<sup>25</sup> Ks. esim. *ibid.*, s. 285 ss.

<sup>26</sup> *Ibid.*, s. 279–280.



*Kari S. Tikka* on kirjoittanut runsaasti veronkiertämisproblematiikasta. Perusteellisin puheenvuoro on hänen väitöskirjansa Veron minimoinnista vuodelta 1972. Kirjan johtoteeman muodostaa verotuslain 56 §:n analyysi. Itse asiassa *Voipion* ja *Tikan* väitöskirjoissa on aivan sama tutkimuskohde, mutta käsittelevät eroavat. Seuraava *Tikan* lähestymistavan analyysi perustuu hänen väitöskirjassaan esittämiinsä ajatuksiin.

*Tikan* kirjan alaotsikossa tulee esille tärkeä ero suhteessa *Rekolaan* ja *Voipioon*. Alaotsikon mukaan kirja on ”Tutkimus tulo- ja omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää”. Yksityis-oikeudellisten toimien pätemättömyysongelman sijaan lähestymistavan ytimessä on verosta vapautumisen tarkoituksen vaikutusten analyysi. Painopiste on siirtynyt yksityisoikeudesta julkisoikeuteen.

*Tikan* kirjassa on paljon analyttisen oikeustieteen vaikutusta, mutta hän ottanut pääasialliset vaikutteensa eri suunnalta kuin *Voipio*. *Muukkonen* ja *Zitting* ovat *Voipion* kirjan tärkeimmät teoreettisten vaikutteiden lähteet, kun taas *Tikan* kirjan taustalta erottuu *Makkosen* hahmo. Teoreettisilta perusteiltaan *Tikan* kirja on *Makkosen* väitöskirjan sovellutus vero-oikeuteen.<sup>27</sup> Temaattisesti erot näkyvät siinä, että *Voipio* on kiinnostunut oikeusasemien relatioanalyysistä, ja *Tikka* oikeudellisen ratkaisun ongelmasta – tai niin kuin hän itse sanoo – lainsoveltamisongelmasta.

*Voipiota* ja *Tikkaa* yhdistää kylmäkiskoinen suhtautuminen ns. taloudellisen katsantotavan soveltamiseen verolakien tulkinnassa. *Tikka* tarkastelee Saksan (silloista) liittotasavaltaa ja Itävaltaa, joissa taloudellinen katsantotapaa verolakien soveltamisessa perustuu säädännäiseen oikeuteen. Hän näkee tulkintatavan merkityksen lähinnä siinä, että se toimii verolakien formalistista tulkintaa vastaan.<sup>28</sup> Hän tulkitsee sen taustalta löytyvän in dubio pro libertate näkemyksen ja toteaa siitä seuraavasti: ”Tämän liberalistiseen valtioajatukseen perustuvan katsomustavan mukaan valtiovallan kajoaminen kansalaisten vapaus- ja varallisuuspiiriin on rajoitettava mahdollisimman vähiin ja tähän piiriin puuttumaan oikeuttavia säännöksiä on vastaavasti tulkittava stricte.”<sup>29</sup> *Tikan* kirjassa välähtää oikeuksien väärinkäyttö (Rechtsmissbrauch) eräänä veron kiertämiseen liittyvänä juonteena. Vastaavalla tavalla kuin *Voipio* hän pitää ajatuksen merkitystä vähäisenä. *Tikka* toteaa: ”Niinpä ajatus oikeuden väärinkäytön ehkäisemisestä lie-nee etäisenä taustaideologiana eräissä veron kiertämistä koskevissa yleislausukkeissa.”<sup>30</sup>

*Tikka* tarkastelee verotuksen kiertämistä verolakien tulkintaa koskevan problematiikan yhteydessä. Hän uhraa paljon tilaa verolakien formalistisen ja realistisen tulkintatavan vastakkainasettelulle.<sup>31</sup> Käsiteltävän teeman kannalta vastakkainasettelulla ei ole suurta merkitystä, minkä vuoksi jätän sen tässä vain maininnan varaan. Tässä kontekstissa hän luonnehtii veronkiertämistä siten, että verolakia tulkittaessa veronkiertämisdisponoinnit ” – – virittävät jänni-

<sup>27</sup> Kaarle Makkonen: Zur Problematik der juristischen Entscheidung, Turku 1965.

<sup>28</sup> Ks. Tikka 1972, s. 161.

<sup>29</sup> Ibid., s. 132.

<sup>30</sup> Ibid. s. 194.

<sup>31</sup> Ks. ibid., s. 125 ss.

tystilan säännöksen sanamuodon normaalin tulkinnan ja ration välillä”<sup>32</sup> Tätä kautta tullaan veron kiertämisen määritelmään hänen käsitteistössään. *Tikka* määrittelee veron kiertämisen seuraavasti: ” – termillä tarkoitetaan vain sellaisia veron minimoinnin tarkoituksessa suoritettuja disponointeja, joiden kohdalla verotuksessa säännöksen sanamuodon ja ration välinen jännitystila poistetaan siten, että verovelvollisen tavoitteleman veroedun myöntäminen evätään.”<sup>33</sup>

Veronkiertämisilmiön tunnistaminen riittävällä täsmällisyydellä lain sanamuodon ja ration välisessä jännitteessä edellyttää *Tikan* käsityksen mukaan sitä, että kiertämisen olennaisena tunnusmerkkinä pidetään verovelvollisen tarkoitusta minimoida verotustaan.<sup>34</sup> Verotuslain 56 §:n tulkintaan suhteutettuna ajatus merkitsee sitä, että *Tikka* antaa pykälän toiselle lauseelle aivan olennaisesti tärkeämmän merkityksen kuin *Rekola* ja *Voipio*. *Tikan* kanta on sen tyyppinen, että hän korostaa 1. ja 2. lauseen yhteyttä. Kysymys on yhdestä yhtenäisestä yleislausekkeesta, jota sovellettaessa voidaan tapauksesta riippuen painottaa eri puolia. *Tikka* pitää lauseiden erottelua epäolennaisena ja toteaa oikeuskäytännön osalta, että useasti erottelu on jäänyt tekemättä. Hän toteaa, että ” – käytännössä on esiintynyt erityyppisiä ratkaisuja: sellaisia, joiden perustelut viittaavat selvästi 1 lauseeseen, sellaisia, joiden perustelut nojaavat 2 lauseeseen ja sellaisia, joiden perustelut liittyvät sekä 1 että 2 lauseeseen”<sup>35</sup>

Oikeuskäytäntö on etääntynyt *Rekolan* ja *Voipion* yksityisoikeudelliseen pätemättömyysoppiin perustuvasta ajattelutavasta. Taitekohtana voidaan pitää KHO:n plenumratkaisua 1961 I 18. Äänestysratkaisussa (16–4) tulevat enemmistön veronkiertotarkoitukselle itsenäistä merkitystä antava tulkintalinja ja vähemmistön pätemättömyysoppiin pohjaava ajattelutapa selvästi näkyviin. Jutussa oli kysymys siitä, että A oli lahjoittanut alle viisi vuotta omistamansa osakkeet pojalleen B:lle, joka oli myynyt osakkeet edelleen korkeasta hinnasta. Tuolloin voimassa olleen tuloverolain mukaan alle viisi vuotta omistetun irtaimen omaisuuden myynnistä saatu voitto oli veronalaista tuloa satunnaisena myyntivoittona. Sekä lahjoitus että myynti olivat siviilioikeudellisesti moitteettomia. Tapauksen selostuksessa ei näy väitettä siitä, että A olisi saanut osakkeiden kauppahinnan itselleen. *Tikan* mukaan *Rekola* kirjoitti juttuun asiantuntijalausannon ja esitti siinä, ettei verotus voinut tulla kysymykseen.<sup>36</sup>

Enemmistön mukaan ” – – koska A – – oli ilmeisesti ryhtynyt lahjoitustoimenpiteeseen siinä tarkoituksessa, että hän vapautuisi myyntivoitosta suoritettavasta verosta – –” verolautakunnalla oli katsottava olevan oikeus verottaa A:ta osakkeiden myynnistä kertyneestä voitosta TOL:n 95.2 §:n perusteella. Verosta vapautumisen tarkoitus nousee keskeiseksi argumentiksi. Kysymys siviilioikeudellisen perustan pätevyydestä tai pysyvyydestä ei tullut edes esille. Myöhemmin rakenteeltaan tällaisia ratkaisuja on tullut runsaasti lisää. En mene niihin tässä. Totean vain sen, että erään esimerkin muodostavat ns. taseyhtiökaupparatkaisut.

<sup>32</sup> Ibid., s. 17.

<sup>33</sup> Ibid., s. 19.

<sup>34</sup> Ks. *ibid.*, s. 15.

<sup>35</sup> Ibid., s. 229.

<sup>36</sup> Ibid., s. 227.

Vähemmistön argumentoinnissa näkyy *Rekolan* kädenjälki. Vähemmistö toteaa: ” – – koska A oli lahjoittanut p.o. osakkeet diplomi-insinööri B:lle, joka oli ne sen jälkeen myynyt, eikä lahjoitusta, mikäli asiakirjat osoittivat, voitu katsoa vale- tai peitettyksi oikeustoimeksi, sen vuoksi ja kun sanottujen osakkeiden satunnaisesta luovutuksesta saatua voittoa – – ei voitu osaksi-kaan lukea A:n veronalaiseksi tuloksi – –”. Perustelutavassa tulee kirkkaana näkyviin se, että veron kiertämisessä on kysymys siitä, pitääkö yksityisoikeudellinen perusta vai ei.

*Tikka* ajattelee, että verolakien osalta on tunnistettavissa säännönmukainen tulkintatapa. Tästä poikkeaminen edellyttää oikeuttamisperustetta. Hän käyttää käsitettä poikkeava subsumtioratkaisu. Veron kiertämisessä on kysymys poikkeavan subsumptioratkaisun tekemisestä ja sen oikeutuksesta. Poikkeavan subsumtioratkaisun avulla voidaan laukaista jännite verolain tavanomaisen tulkinnan ja lain ration välillä sekä pyrkiä ehkäisemään veron kiertämistä lain soveltamisen tasolla.<sup>37</sup> Yleislauseke oikeuttaa poikkeavat subsumtioratkaisut. *Tikka* kirjoittaa: ”Yleislauseke onkin luontevaa ymmärtää kompetenssinormiksi, jolla lainsäätäjä on tarkoittanut lisätä lain soveltajan toimivaltaa ja oikeuttaa tämän ehkäisemään veron kiertämistä normaalin kompetenssin ylittävillä, laintäydentämisfunktion piiriin sijoittuvilla ratkaisuilla.”<sup>38</sup>

*Tikan* tulkinnan mukaan veronkiertämisinstituutio sijoittuu kokonaisuudessaan verolainsäädännön tasolle. Tästä johtuen kysymys siviilioikeudellisen pohjan pitävyydestä on indifferenti. Järjestelyjen siviilioikeudellisen pohjan pätemättömyys ei ole yleislausekkeen soveltamisen välttämätön ehto kuten *Rekolalla* ja *Voipiolla* eikä ilmeisesti myöskään riittävä ehto. Yleislausekkeen soveltamisessa verosta vapautumisen tarkoitus, subjektiivinen elementti, on keskeisessä asemassa.

Perusoikeudet ja ylipäätään valtiosääntöiset ongelmat ovat *Tikan* konseption kannalta etäällä. Tyypillinen on tapa, jolla hän hahmottaa HM 61 §:n roolia soveltamistoiminnassa. Hän kirjoittaa: ”Tällä säännöksellä [HM 61 §, huom. tässä] on luonnollinen merkityksensä ratkaisutaessa verolakien säätämässä esiintyviä delegointiongelmia ja siten esim. niissä ratkaisutilanteissa, joissa eduskunta joutuu ottamaan kannan siihen, mitkä ovat verolaille asetettavat minimivaatimukset, ts. kuinka ylimalkaiseksi verolaki ylipäänsä saadaan säätämistasolla jättää. Sen sijaan on vaikea nähdä, mitä HM 61 §:ään viittaaminen itse asiassa toisi lisää siihen argumentaatioon, jota soveltamistasolla esitetään eri ratkaisuvaihtoehdoista.”<sup>39</sup> Hänen käsityksensä mukaan yleislauseke läpäisee helposti legaliteettiperiaatteen ja verovelvollisten yhdenvertaisuuden testin.<sup>40</sup>

Ehkä aidoimman valtiosääntöoikeudellisen ongelman *Tikka* näkee valtiovallan kolmijaon toteutumisessa verotuslain 56 §:n yhteydessä. Yleislauseke siirtää kompetenssia soveltamistoiminnan suuntaan. Tämä synnyttää kysymyksen, muotoutuuko lainsäätäjän ja lainsoveltajan toimivallan jako asianmukaisella tavalla. Yleislausekkeen runsas käyttö saattaisi synnyttää ongelmia tässä suhteessa. *Tikka* ei pidä tätä riskiä todennäköisenä. Tästä pitävät huolen libe-

<sup>37</sup> Ks. *ibid.*, s. 154–155.

<sup>38</sup> *Ibid.*, s. 189.

<sup>39</sup> *Ibid.*, s. 139.

<sup>40</sup> Ks. *ibid.*, s. 154 ja 192–193.

raalissa oikeusvaltiossa vallitsevat asenteet. Ne johtavat pikemminkin siihen, että yleislauseketta käytetään niukalti.<sup>41</sup>

*Rekolan, Voipion ja Tikan* käsitykset veronkiertämismilmiöstä eroavat monella tavalla. Yhteistä niille on se, että liityntä perusoikeuksiin tai ylipäättään valtiosääntöisiin ongelmiin on erittäin ohut. Liitynnän olennainen tukevoittaminen johtaa helposti kirjoittajien käsitysten ylitulkintaan. Siihen ei ole mitään syytä. Liberaaliin oikeusvaltiokäsitykseen sisältyvät kansalaisten vapausoikeudet näyttävät olevan perusoikeuksia tärkeämmässä roolissa, vaikka tällaiset vapausoikeudet sijoittuvat säädännäisen oikeusjärjestyksen ulkopuolelle.

## Veron kiertäminen ja perusoikeudet Suomen perustuslaissa

Edellä käsitellyt tulkinnat verotuksen kiertämisestä ovat syntyneet aikana, jota ei enää ole. Yleislausekkeen normatiivinen ympäristö on muuttunut perin juurin. Muuttuvat muuttaen sama voidaan todeta poliittisesta ilmapiiristä. Suomi on liittynyt Euroopan ihmisoikeussopimukseen vuonna 1990 (23.3.1990, 1990/439) ja Euroopan unioniin vuoden 1995 alusta. Uuden perustuslain 2 lukuun kirjattu perusoikeusjärjestelmä on muuttunut olennaisella tavalla. Sanamuodoltaan käytännössä muuttumatonta yleislauseketta tulkitaan uuden tyyppisessä normatiivisessa ympäristössä. Se vaikuttaa tulkintaan. Ongelma on siinä, minkä tyyppisiä nämä vaikutukset ovat. Pitääkö meidän ajatella, että instituutio on muuttunut perusteitaan myöten?

Millä tavalla verotusmenettelylain 28 §:ää pitää tulkita, jotta se on sopusoinnussa uuden normatiivisen ympäristön kanssa?

On ilmeistä, että ihmisoikeuksien ja yleislausekkeen välille ei synny erityistä jännitettä. Välimatka on liian pitkä. EU-oikeuden ja perusoikeuksien osalta asetelma ei ole näin selkeä. Ainakin mielipiteet näyttävät hajaantuvan. Virkaanastujaisesityksessään *Veli-Pekka Viljanen* esittää väitteen, jonka mukaan uusi perustuslaki ja perusoikeuskulttuuri muuttavat oikeusjärjestystä kauttaaltaan. Oikeusjärjestys valtiosääntöistyy. Kullakin oikeudenalalla pitää perustuslakikytkenä selvittää ja muokata oikeudenalan perusteet niiden kanssa yhteensopiviksi – näin myös vero-oikeudessa.<sup>42</sup> *Viljanen* näyttää vaativan jonkinlaista täysremonttia. *Tikka* puolestaan katsoo, että uuden perustuslain määräyksillä on ja tulee olemaan vero-oikeuden kannalta vain hyvin marginaalista merkitystä.<sup>43</sup>

EU-oikeuden osalta yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin antanut tuomion, joka viittaa siihen mahdollisuuteen, että eurooppavero-oikeuden ja yleislausekkeen tulkintatavan välillä saattaa olla ristiriitaa. Perusasetelma on selväpiirteinen. Puheena olevassa yleislausekkeessa on kysymys tuloverotuksesta. Sen osalta perusasetelma on aivan vakiintunut. EY-tuomioistuin on

<sup>41</sup> Ks. *ibid.*, s. 192–193.

<sup>42</sup> Ks. Veli-Pekka Viljanen: Oikeusjärjestyksen valtiosääntöistymisen, s. 447–448. Lakimies 3/2003, s. 444–448.

<sup>43</sup> Ks. Kari S. Tikka: Om likheten vid personbeskattningen: ett önsketänkande eller en rättslig norm?, s. 18–19. Festskrift till Gustaf Lindecrona. Stockholm 2003, s. 11–23.

tiivistänyt sen seuraavalla tavalla: ”Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltion toimivaltaan, mutta jäsenvaltion on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta.”<sup>44</sup> Ongelma voidaan tiivistää kysymykseksi siitä, onko Suomessa käytössä oleva yleislausekkeen tulkintatapa yhteisön oikeuden mukaista vai ei.

Asiassa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd* oli kysymys sijoittumisvapaudesta ja väliyhteisölainsäädännön soveltamisesta. Olennaista jutussa on, että argumentaation ytimen muodostaa se, onko kysymys oikeuksien (vapauksien) väärinkäytöstä vai ei. Argumentaatio kulkee seuraavaan tapaan. Kohdassa 34 tuomioistuimien toteaa: ”Ennen kuin ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä tutkitaan EY 43 ja 48 artiklan kannalta [niissä on kysymys sijoittautumisvapaudesta, huom. tässä], on vastattava kansallisen tuomioistuimen ensiksi esittämään pohdintaan siitä, onko kyseessä sijoittautumisvapauden väärinkäyttö, kun jäsenvaltioon sijoittunut yhtiö perustaa yhtiöitä toiseen jäsenvaltioon ja sijoittaa niihin varoja vain hyötyäkseen viimeksi mainitussa valtiossa voimassa olevasta edullisemmasta verojärjestelmästä.” Kohdassa 51 todetaan: ”Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi sitä vastoin olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta –”. Päätöksessään tuomioistuimien toteaa, ettei väliyhteisölainsäädäntöä saada soveltaa, ellei soveltaminen ”– – koske ainoastaan puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava kansallinen vero. Tällaista verotustoimenpidettä ei näin ollen saada soveltaa, kun objektiivisten ja ulkopuolisten tarkastettavissa olevien tekijöiden perusteella osoittautuu, että verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta kyseinen väliyhteisö on todellisuudessa asettautunut vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon ja tosiasiallisesti harjoittaa siellä taloudellista toimintaa”.

Sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa vain, jos on kysymys sen väärinkäytöstä ja puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä. Rajoittuminen estyy, jos objektiivisesti arvioiden todellisuudessa harjoitetaan taloudellista toimintaa.

On tietysti selvää, ettei EY-tuomioistuimen ratkaisusta voida vetää suoraa johtopäätöksiä. Väliyhteisölainsäädäntö ja veron kiertämistä estävä yleislauseke muistuttavat toisiaan vain tavoitteiden tasolla. Sijoittautumisvapaus ja Suomen perustuslaissa turvatut perusoikeudet eroavat toisistaan. Eroista huolimatta em. tuomio virittää mielenkiintoisen ajatusmahdollisuuden. Onko verotusmenettelylain 28 §:ää tulkittava siten, että sen soveltaminen on mahdollista vain järjestelyissä, joissa on kysymys perusoikeuksien, esim. sopimusvapauden, väärinkäytöstä ja puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä? Soveltaminen estyy, vaikka on kysymys verotuksen minimoinnista, jos tarkasteltavaa taloudellista toimintaa objektiivisesti arvioiden todellisuudessa harjoitetaan.

Jos näin asetettuun kysymykseen vastataan myönteisesti, muuttuu yleislausekkeen tulkintakäytäntö aivan ratkaisevasti. Soveltamisedot muuttuvat niin ahtaiksi, että yleislauseketta

<sup>44</sup> C-319/02, *Manninen* 19 kohta.

voidaan soveltaa vain kaikkein ilmeisimpiin ja rärkeimpiin tapauksiin. Tällainen perusoikeuksien suojaaminen vajentaa veropohjaa.

Hyvällä syyllä voidaan kysyä, millä tavalla veropohjaa voidaan suojata.

\* \* \*

## Fundamental rights and tax evasion

At present, there is a general provision against tax evasion in section 28 of the Taxation Procedure Act. Its direct predecessor dates from 1943. The basic idea has stayed the same, only the wording of the provision has been modernised. Hence, the general provision concerning tax evasion dates effectively from the 1940s, but the current legislation concerning fundamental rights is much more recent. The disconnect between fundamental rights and the issue of tax evasion has two aspects, depending on whether one discusses fundamental rights as enshrined in the Constitution Act of 1999 or in the current enactment, the 2000 Constitution of Finland.

Perhaps the most notable Finnish scholars who have studied tax evasion have been *Aarne Rekola*, *Jaakko Voipio* and *Kari S. Tikka*. Their main research dates from the time of the Constitution Act. Their contributions contain many differences, but also significant similarities.

The approaches of *Rekola* and *Voipio* are characterised by tax evasion being considered in the light of the civil law principles of voidable transactions. The question of tax evasion will be answered at the level of civil law. In a nutshell, tax evasion consists of voidable civil transactions. This reference to civil law is common to the approaches of *Rekola* and *Voipio*, but in other respects the conceptual frameworks used by them differ quite considerably.

*Rekola* based his work on German civil law, with a background in Conceptual Jurisprudence. *Voipio*, for his part, favoured Analytical Jurisprudence. Many of the proponents of this approach were harsh critics of Conceptual Jurisprudence. Despite the differences in the conceptual frameworks, their approach of tax evasion by reference to civil law introduces one important common feature in the interpretation of the general provision. Thus, neither *Rekola* nor *Voipio* gave little, if any, currency to the subjective aspect of tax evasion, that is, the intent to evade.

Neither author recognised much of a link between tax evasion and fundamental rights. They did not discuss the tax subject's right to choose as a fundamental rights issue. Instead, they interpreted the right to choose as a civil liberty, and thus as a part of the ideal of a liberal state. Voidable transactions did not fall within the scope of this concept.

*Tikka*, for his part, interpreted the general provision as a competence norm and discusses the problems at the level of public law. According to him, the solutions lie on that level, rather than on the level of civil law. He therefore stressed the significance of the intent to evade tax. The problems are discussed as practical application problems. Tax evasion is an expression of a tension between the wording of the law and its rationale. The general provision permits the boundaries of the wording of the law being overstepped, so that its rationale can be pursued.

Also in the *Tikka* approach, there is not much of a link between tax evasion and fundamental rights. In his opinion, the constitutional problems of tax evasion concern mainly the doctrine of separation of powers. But in general he is of the opinion that fundamental rights and constitutional issues are of marginal significance when it comes to tax law. They become topical only under exceptional circumstances.

It appears from the Finnish tax law scholarship that fundamental rights have not been accepted as a serious issue. This may be one of the explanations for the adoption of an expansive interpretation of the general provision. International comparison shows that the Finnish inter-

pretation is in fact more expansive than that of most other countries. This problem has raised its head in a new way since the accession of Finland into the EU. The question may arise whether the Finnish way of looking at tax evasion is consistent with European tax law. At least in the light of certain recent judgments by the ECJ, there is some discord between European tax law and the Finnish interpretative tradition. In case C-196/04 the ECJ held that tax evasion should be assessed from the points of view of abuse of rights and the prevention of artificial arrangements. Translated into the Finnish debate, this would imply that tax evasion should be evaluated as an instance of abuse of the right of choice.

Were this approach to be taken seriously, the scope of application of the general provision would become narrower. Such narrowing might of course result also in the erosion of the tax base.

*Kauko Wikström*

Professor, University of Turku