

---

Asko Lehtonen

## Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä

### Veron torjunnan ja verosuunnittelun systemaattinen asema

Professori Kari S. Tikan yleisesti tunnettuihin suuriin ansioihin kuuluu veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen soveltamistilanteiden systematisointi oikeuskäytännön pohjalta.<sup>1</sup> Laajan oikeustapausmateriaalin analysoinnin perusteella hän kykeni abstrahoimaan soveltamistilanteiden neljä pääryhmää, joiden mukaista jaottelua käytetään edelleen.<sup>2</sup>

Vähemmälle huomiolle on jäänyt Kari Tikan toinen suuri oikeusjärjestelmän systematisointisaavutus, joka koski veron kiertämistä koskevan yleisnormin suhdetta lähikäsitteisiinsä ja sijoittamista oikeudelliseen ympäristöönsä. Tikka konstruoi laajan lukeneisuutensa ja ulkomaisten järjestelmien syvällisen tuntemuksen perusteella kokonaissystematiikan, jonka yläkäsitteeksi valikoitui termi *veron torjunta*.<sup>3</sup> Legaalisen ja illegaalisin verontorjunnan raja-alueelle sijoittuu Tikan luoma käsite *veron minimointi*. Veron minimoinnilla tarkoitetaan niitä verovelvollisen toimenpiteitä, joiden ainoana tai hallitsevana motiivina on veroedun saavuttaminen.<sup>4</sup> Erottelukriteeri on subjektiivinen. Verovelvollinen pyrkii tietoisesti vapautumaan jostakin veroerästä. Tämä on hänen ensisijainen päämääränsä. Verovelvollinen tavoittelee sitä, että verotuksen toimittaja hyväksyisi veroilmoituksessa tarjotun ratkaisun, joka on edullinen verovelvolliselle. Legaalisin veron torjunnan alueelle sijoittuvaa veron minimointia kutsutaan veron säästämiseksi ja illegaalisin veron torjunnan puolelle jäävää minimointia *veron kiertämiseksi*. Verovelvollisen toimenpiteen luonnehtiminen veron minimoinniksi ei vielä indikoi sitä, miten siihen tullaan suhtautumaan verotuksessa. Veron säästämiseksi kutsutaan niitä verovelvollisen

---

<sup>1</sup> Kysymys on tietenkin Tikan väitöskirjassa alun perin esitetystä tyypittelystä. Ks. tarkemmin Tikka, Kari: Veron minimoinnista s. 215–315, Helsinki 1972.

<sup>2</sup> Tikan modernista jaottelusta ks. Tikka, Kari – Nykänen, Olli: Yritysverotus. Jatkuvatäydenteinen, luku 25, Helsinki 2006. Saman tyypittelyn omaksumisesta ks. esim. Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku s. 121–122, Helsinki 2004, Ossa, Jaakko: Taloushallinnon verolait s. 50–57, Helsinki 2006 ja Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa s. 89–91, Turku 2006.

<sup>3</sup> Ks. Tikka 1972 s. 24–27 ja Tikka, Kari: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. Teoksessa Taloudellinen rikollisuus s. 58–78, Helsinki 1981. Saman peruskäsitteistön ja systematiikan omaksumisesta ks. esim. Lehtonen, Asko: Veron torjunta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa. Teoksessa Pohjois-Suomen tuomarikoulun julkaisuja 4/2000 s. 42–69, Rovaniemi 2000, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119–120 ja Tuominen, Esko – Linnakangas, Esko: Verosuunnittelu ja yritysverotus s. 21–22, Helsinki 1995.

<sup>4</sup> Ks. Tikka 1972 s. 26, Lehtonen, Asko: Veropetoksesta s. 240, Helsinki 1986, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119, Tuominen – Linnakangas 1995 s. 21 ja Wikström 2006 s. 84–85.

disponointeja, joilla hän on saavuttanut tavoittelemansa veroedun sen johdosta, että hänen esittämänsä verolain tulkinta hyväksytään verotuksessa verotuksen toimittajan taholta.<sup>5</sup> Tilanetta voidaan kutsua onnistuneeksi veron minimoinniksi, koska verovelvollinen saa tavoittelemansa veroedun ja koska sitä pidetään hyväksyttävänä.<sup>6</sup> Ei-hyväksyttävien veroetujen tavoittelu voidaan estää soveltamalla vero-oikeudellista kompetenssinormia, kuten veron kiertämistä koskevaa yleissäännöstä.

Veron kiertämisellä voidaan ymmärtää tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia verovelvollisen disponointeja, joilla pyritään saavuttamaan verolain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja joiden osalta liikutaan usein säännöksen sanamuodon tavanomaisen tulkinnan raja-alueilla.<sup>7</sup> Veron kiertämistapauksissa verovelvollinen yrittää järjestää asiansa siten, että epäedulliseen verotuskohteluun johtavan säännöksen tunnusmerkistö 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 hyväksytä, häntä estetään saamasta tavoittelemaansa veroetu veron kiertämistä koskevia kompetenssinormeja soveltamalla. Säännösten soveltamisen edellytyksenä ei ole ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen. Tämän velvollisuuden laiminlyönti ei käsitteellisesti liity veron kiertämiseen.<sup>8</sup> Ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen siirtää verovelvollisen menettelyn verovilpin kategoriaan. Aito veron minimointi merkitsee ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen pohjalta tapahtuvaa rajanvetoa veron säästämisen (hyväksyttävien veroetujen) ja veron kiertämisen (ei-hyväksyttävien veroetujen) välillä. Veron kiertämistä koskevien säännösten soveltaminen ei siten mitenkään indikoi veropetoksen tai muun verorikoksen tunnusmerkistön täyttymistä. Verorikosten tunnusmerkistön toteutuminen ratkaistaan itsenäisesti tunnusmerkistössä asetettujen edellytysten pohjalta.<sup>9</sup>

Hyvän kokonaissystemaattisen näkemyksen mukaisesti Tikka sijoitti *näennäisoikeustoimet* veron kiertämistä koskevien yleislausekkeiden soveltamisalan ulkopuolelle.<sup>10</sup> Tämä puoli systematiikasta tunnetaan, koska siihen liittyi merkittävä julkinen tieteellinen erimielisyys aikaisempien tutkijoiden, kuten Jaakko Voipion kanssa.<sup>11</sup> Näennäisoikeustoimet (valeoikeustoimet ja peiteltyt oikeustoimet) muodostivat vero-oikeudessa aikaisemmin epäselvän alueen veron kiertämisen ja veropetoksen raja-alueilla. Nykyisin voidaan katsoa Tikan esittämän systema-

<sup>5</sup> Ks. Tikka 1972 s. 21 ja 28 sekä Lehtonen 1986 s. 240.

<sup>6</sup> Ks. Tikka 1972 s. 28 ja Wikström 2006 s. 84.

<sup>7</sup> Ks. Tikka 1972 s. 26–28 ja 147, Tikka 1981 s. 61 ja Lehtonen 1986 s. 242–243.

<sup>8</sup> Ks. Tikka 1981 s. 62.

<sup>9</sup> Ks. Lehtonen 1986 s. 240–259 ja Lehtonen 2000 s. 53–54.

<sup>10</sup> Tikan yksilöity argumentointi tosin perustui systemaattisten näkökohtien lisäksi lakitekstien sanamuotoihin, oikeuskäytännön ratkaisuihin ja oikeusvertailuun. Ks. Tikka 1972 s. 16–17, 220, 223, 227 ja 301–304 ja Tikka 1981 s. 72. Saman systematiikan omaksumisesta ks. Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari s. 42, Helsinki 1996, Lehtonen 1986 s. 253–255, Lehtonen 2000 s. 88–94, Puronen, Pertti: Omaisuuden siirtoverot s. 314–315 ja 549, Helsinki 1999 ja Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus s. 67–68 ja 380–381, Helsinki 2000.

<sup>11</sup> Ks. Voipio, Jaakko: Verotuksen kiertämisestä s. 104–107, 283–284 ja 290–291, Helsinki 1968, jonka omaksuma kanta juonsi juurensa teoksesta Rekola, Aarne: Tulo- ja varallisuusverotus s. 485–486, Helsinki 1947. Rekolan normisuosituksen vaikutuksista ja oikeuskirjallisuudessa esitetystä eri käsityksistä ks. tarkemmin Tikka 1972 s. 219–223.

tiikan vakiintuneen.<sup>12</sup> Näennäisoikeustointa ei ole tarkoitettu ulkonaista ilmaisuun vastaavaksi, koska oikeustoimen ulkonainen ilmaisu ei vastaa sopimusosapuolten oikeustoimitahtoa. Näennäisoikeustoimen pätemättömyyteen voi vedota jokainen, jonka oikeutta se välittömästi koskee, niin sopimusosapuoli kuin kolmas henkilö, kuten veronsaaja.<sup>13</sup> Näennäisoikeustoimien osalta ei tarvita VML 28, 29 ja 31 §:ssä tarkoitettujen vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamista,<sup>14</sup> koska näennäisoikeustoimet ovat jo sopimusoikeudellisesti pätemättömiä.<sup>15</sup>

Oikeustoimen näennäisyys tulee vain näyttää toteen.<sup>16</sup> Näennäisoikeustoimet ja vero-oikeudellisten kompetenssinormien soveltamisala on siten pidettävä erillään toisistaan. Verotuskäytännössä saatetaan näytön esittämisen sijasta pyrkiä käsittelemään näennäisoikeustointa veron kiertämistä koskevana tapauksena.<sup>17</sup> Menettelytapa ei ole korrekti, koska se merkitsee viranomaiselle kuuluvan selvitysvelvollisuuden sivuuttamista, minkä sijasta turvaututaan kompetenssinormiin. Näennäisoikeustoimeen tukeutuminen verotuksessa on yleensä rikoslain (RL) 29 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen veropetosrikoksen tunnusmerkistön edellyttämää väärän tiedon antamista tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista verotusta varten annettavassa ilmoituksessa.<sup>18</sup> Näennäisoikeustoimet kuuluvat veron kiertämisen sijasta veropetoksen kategoriaan.

Sen sijaan on jäänyt melkein unholaan, että Tikka toi suomalaisen vero-oikeudelliseen kirjallisuuteen *verosuunnittelun* käsitteen, vaikka se olikin käänös ulkomaisista termeistä (tax planning; skatteplanering).<sup>19</sup> Tikan luomassa systematiikassa on olennaista pitää erillään verovelvollisen verosuunnittelu ja verontorjuntareaktiot.<sup>20</sup> Tikan luonnehdinnan mukaan verosuunnittelun tarkoituksena on selvittää ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle erilaisissa valintatilanteissa avoimna oleviin toimintavaihtoehtoihin, ja huolehtia siitä, että veroseuraamukset tulevat otetuiksi huomioon arvosteltaessa vaihtoehtojen edullisuutta verovelvollisen tavoitteeseen perustuvien kriteerien pohjalta.<sup>21</sup>

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 myös verojen maksamiseen. Verotekijälle ei anneta laskelmiin perustu-

<sup>12</sup> Näennäisoikeustoimien merkityssisällöstä ja vaikutuksista sekä niiden asemasta vero-oikeuden systematiikassa ks. tarkemmin Lehtonen 2000 s. 88–94 ja siinä mainitut lähteet.

<sup>13</sup> Ks. esim. Aurejärvi, Erkki: Valeoikeustoimen tunnusmerkistöä s. 207, Lakimies 1980 s. 205–229 ja Telaranta, K. A.: Sopimusoikeus s. 288, Helsinki 1990.

<sup>14</sup> Ks. Puronen 1999 s. 314–315 ja 549, Tikka 1972 s. 304 ja Tikka 1981 s. 72.

<sup>15</sup> Ks. Andersson 1996 s. 42, Puronen 1999 s. 314–315 ja 549, Puronen 2000 s. 67–68 ja 380–381 sekä Tikka 1981 s. 72.

<sup>16</sup> Valeoikeustoimen todistamisesta ja siihen liittyvästä päättelystä ks. tarkemmin Aurejärvi 1980 s. 210–224.

<sup>17</sup> Ks. Puronen 2000 s. 67–68 ja 380 sekä Lehtonen 2000 s. 94.

<sup>18</sup> Ks. Lehtonen 1986 s. 254–259, Lehtonen 2000 s. 93, Tikka 1972 s. 320 ja Tikka 1981 s. 72.

<sup>19</sup> Ks. Tikka 1972 s. 28–29.

<sup>20</sup> Ks. Tikka 1972 s. 32–33, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka, Kari: Veropolitiikka s. 68–69, Helsinki 1990.

<sup>21</sup> Ks. Tikka 1972 s. 28–29, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka – Nykänen 2006 s. 34:1. Ks. samoin Lehtonen 1986 s. 241, Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus. Jatkuvatäydenteinen, s. 19:1, Helsinki 2006, Myrsky – Linnakangas 2004 s. 119 ja Wikström 2006 s. 81–82. Ks. lisäksi Leppiniemi, Jarmo: Tilinpäätös- ja verosuunnittelu s. 15–17, Helsinki 2005.

vassa edullisuuden arvioinnissa ratkaisevaa merkitystä. Tällaiselle verosuunnittelun luonnehdinnalle on systemaattisella tasolla olennaista se, ettei siihen sisälly veron minimointia ja veron kiertämistä karakterisoivia subjektiivisia elementtejä. Verosuunnittelu on liiketaloustieteellisessä ja vero-oikeudellisessa merkityksessä luonnollinen ja välttämätön osa yrityksen talossuunnittelua. 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, missä verot ovat yksi maksettava kuluerä muiden joukossa.<sup>22</sup> Verosuunnittelussa ei pyritä veron minimointiin, eli verovelvollisen toimenpiteiden hallitsevana motiivina ei ole veroedun saavuttaminen.<sup>23</sup> Yritystoiminnassa ei verotekijällä ole useinkaan ratkaisevaa merkitystä vaihtoehdon valinnassa. Aidosta verosuunnittelusta puuttuu se subjektiivinen kriteeri, joka on ominainen veron minimoinnille ja kiertämiselle.<sup>24</sup> Verosuunnittelu on osa verovelvollisen kokonaisvaltaista taloudellista suunnittelua, mihin käsitteellisesti ei kuulu veroa eniten minimoivan menettelytavan selvittäminen vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon kartoittaminen ja valinta.

Tikan systematiikassa illegaaliseen veron torjuntaan kuuluu veron kiertämisen lisäksi verovilppi. Verovilpin kategoriaan sisältyvät veropetos ja muu ilmoittamisvelvollisuuden rikkominen, mutta ei sen sijaan veron kiertäminen Tikan tarkoittamassa merkityksessä.<sup>25</sup> Näennäis-oikeustoimet sijoittuvat verovilpin mutta eivät veron kiertämisen luokkaan, kuten edellä on todettu.<sup>26</sup>

## Veron kiertämisen ja veropetoksen välisestä rajanvedosta

Verovelvollisen toimenpiteiden luonnehtiminen veron minimoinniksi tai veron kiertämiseksi ei indikoi vielä mitään sen suhteen, onko kysymyksessä verorikos. Rikosoikeudellinen arviointi suoritetaan aina asianomaisten rikossäännösten tunnusmerkistöjen perusteella, missä yhteydessä otetaan huomioon rikosoikeudelliset tulkintaperiaatteet ja menettelytavat.<sup>27</sup> Verotuksessa todetut tosiseikat voidaan tällöin ottaa huomioon asianmukaisella tavalla. Verotuspäätöksellä ei ole kuitenkaan sitovaa vaikutusta tai muutoinkaan välttämättä ratkaisevaa merkitystä rikosprosessissa.

<sup>22</sup> Ks. Tikka 1972 s. 32 ja Wikström 2006 s. 81.

<sup>23</sup> Käytännön verokonsultoinnissa saatetaan valitettavasti käyttää verosuunnittelun ja veron minimoinnin käsitteitä epäsystemaattisesti siten, että ne sekoitetaan toisinaan. Ks. Lehtonen 2000 s. 99 ja siinä mainitut lähteet.

<sup>24</sup> Ks. Lehtonen 2000 s. 97 ja Wikström 2006 s. 81 ja 85.

<sup>25</sup> Ks. Tikka 1972 s. 24 ja 319–320 sekä Tikka 1981 s. 62, 72 ja 77.

<sup>26</sup> Ks. Tikka 1972 s. 301–302 ja 320 sekä Tikka 1981 s. 72.

<sup>27</sup> Ks. Lehtonen 1986 s. 244 ja Tikka 1981 s. 82.

Veron kiertämisen ja verorikosten välisessä rajanvedossa mielenkiintoisin ja vaikein rajapinta liittyy veropetosrikoksiin. Verorikkomus<sup>28</sup> ja eräissä verolaeissa olevat kriminalisoinnit<sup>29</sup> eivät aiheuta rajanvetoa koskevia soveltamisongelmia. Rajanvetokysymysten näkökulmasta ovat ongelmattomia myös veropetossäännöksen tunnusmerkistön kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä. Ensimmäinen tekotapatunnusmerkki koskee väärän tiedon antamista (vero)viranomaiselle, toinen veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista vero- yms. ilmoituksessa<sup>30</sup> ja kolmas ns. passiivista veropetosta, jossa on kysymys ilmoittamisvelvollisuuden tai muun veron määräämiselle merkityksellisen velvollisuuden laiminlyönnistä.<sup>31</sup> Todellisia rajanveto-ongelmia voi syntyä neljännen tekotapatunnusmerkin ”muuten petollisesti” osalta, koska kysymys on avoimesta ja normatiivisesta ilmaisusta.<sup>32</sup> Tunnusmerkit antavat kovin vähän johtoa lainsoveltajalle. Avoin tunnusmerkistönkuvaus merkitsee tosiasiallisesti vallansiirtoa lainsäätäjältä lain soveltajalle, koska näille tunnusmerkeille on soveltamistilanteessa annettava merkityssisältö. Kysymys on arvostuksenvaraisesta tulkintatoiminnasta, kun otetaan kantaa tällaisten tunnusmerkkien täyttymiseen. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta tilanne on ongelmallinen, koska avointen tunnusmerkistöjä luoma ennustettavuus on heikko.<sup>33</sup> Lain esitöissä avoimen tekemuodon tarpeellisuutta on perusteltu sillä, että verolainsäädännön kirjavuuden vuoksi tunnusmerkistössä ei ole mahdollista yksityiskohtaisesti luetella kaikkia niitä epärehellisyiden muotoja, jotka eri verolakien mukaisesti veroihin saattavat kohdistua. Avointa tunnusmerkkiä on perusteltu lisäksi sillä, että kaikkia vilpillisiä menettelytapoja veron välttämiseksi ei ole mahdollista kuvata yleisin käsittein. Edelleen on kiinnitetty huomiota siihen, että veron välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja.<sup>34</sup> Useinkaan ei ole kysymys aivan uusista keinoista, vaan pikemminkin aikaisempien tekotapojen käytöstä modifioidussa muodossa.

Oikeustila ei ole käytännössä ollut ennustettavuuden näkökulmasta kovin vaikea, koska oikeuskäytäntö on yleensä ollut maltillista ja tunnusmerkin ”muuten petollisesti” käyttöala on jäänyt suppeaksi.<sup>35</sup> Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että avointa tunnusmerkistönkuvausta ei täyty pelkästään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti.<sup>36</sup> Tunnusmerkistön

<sup>28</sup> Verorikkomuskriminalisoinnin tosiasiallinen tarkoitus on turvata määräajassa valtiolle suorittamatta jätettyjen verojen perintä rikosperusteisen vahingonkorvauksen muodossa. Rangaistavaa on vain verorikkomussäännöksen tunnusmerkistössä lueteltujen omatoimisesti suoritettavien verojen ja maksujen maksuvelvollisuuden laiminlyönti säädettyssä määräajassa. Rangaistavuuden edellytyksenä on rikoksentehtäjän hyötymistarkoitus, minkä lisäksi maksamatta jättämisen tulee johtua muusta syystä kuin verovelvollisen maksukyvyttömyydestä. Verorikkomuksesta ks. tarkemmin esim. Lehtonen, Askon: Verorikkomus, Lakimies 1991 s. 929–945 ja Niemi, Kari: Verorikkomus (RL 29:4), Turku 1994.

<sup>29</sup> Verolakeihin sisältyvistä rikossäännöksistä ks. esim. Lehtonen, Askon: Veropetosrikosten tunnusmerkistöt. Tullikoulu s. 6–12, Helsinki 2000.

<sup>30</sup> Väärän tiedon antamisesta ja salaamisesta veropetoksen tekotapana ks. tarkemmin Lehtonen 1986 s. 132–210.

<sup>31</sup> Passiivisesta veropetoksesta ks. tarkemmin Lehtonen, Askon: Veropetossäännöksen muutokset s. 1316–1324, Lakimies 1998 s. 1309–1324 ja Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Uudistuva talousrikosoikeus s. 163–166, Helsinki 2004.

<sup>32</sup> Aikaisemmin laissa käytettiin ilmaisuja ”muulla vilpillä” ja ”muulla petollisella toimella”. Lakien esitöiden mukaan erilaisilla ilmaisuilla ei ole ollut tarkoitus muuttaa aikaisempaa oikeustilaa. Ks. HE 66/1988 vp s. 62 ja HE 16/1997 vp s. 3 sekä Lehtonen 1998 s. 1312.

<sup>33</sup> Ks. Lehtonen 1986 s. 213 ja Lehtonen 1998 s. 1315.

<sup>34</sup> Ks. HE 66/1988 vp s. 62, HE 16/1997 vp s. 3 ja Lehtonen 1998 s. 1312.

<sup>35</sup> Ks. HE 66/1988 vp s. 62 ja Lehtonen 1986 s. 211.

<sup>36</sup> Ks. KKO 1929 II 48, KKO 1967 II 69 ja KKO 1983 II 155 sekä Lehtonen 1986 s. 215–220.

perusteella voidaan päätellä, että ilmaisu ”muuten petollisesti” tarkoittaa jotakin muuta käyttäytymistä kuin kolmessa ensimmäisessä tekotapatunnusmerkissä kuvattua menettelyä.<sup>37</sup> Suurin osa tunnusmerkin ”muuten petollisesti” perinteisistä soveltamistilanteista on nyttemmin siirtynyt passiivisen veropetoksen alaisuuteen.<sup>38</sup> Tunnusmerkkien soveltamisala on tosiasiallisesti supistunut merkittävästi.<sup>39</sup> Tunnusmerkillä ”muuten petollisesti” on kuitenkin edelleen merkitystä eräissä tilanteissa, jotka ovat olleet KKO:n julkaisemattoman oikeuskäytännön varassa. Kysymys on tapauksista, joilla on rajapinta veron kiertämisen kanssa. Kysymys ei ole tosiseikaston samankaltaisuudesta vaan asioiden tarkastelutavasta.

Tikan luoman veron kiertämisen tyyppittelyn toisen pääryhmän muodostavat sarjatoimet (vaiheittaiset transaktiot), joiden oikeudellinen arviointi tapahtuu viime kädessä verovelvollisen suorittaman oikeustoimiketjun kokonaisarvioinnin perusteella.<sup>40</sup> Verolakien säännökset on yleensä laadittu rakenteeltaan sellaisiksi, että sääntelykohteena ovat yksittäiset oikeustoimet, joita ei ole useinkaan liitetty verovelvollisen suorittamiin muihin oikeustoimiin. Tällaisessa lainsäädäntötilanteessa verovelvollinen voi suorittaa useita perättäisiä oikeustoimia, jotka erikseen tarkasteltuina näyttävät verolain tarkoituksen mukaisilta. Vaiheittaisten transaktioiden kokonaisarvioinnin perusteella voidaan kuitenkin havaita, että perättäiset oikeustoimet johtavat kokonaisuudessaan verolain tarkoituksen vastaisiin merkittäviin veroetuihin. Kokonaisjärjestelyn paloittelun ja eri osien itsenäisen käsittelyn sijasta oikeudellinen arviointi voidaan suorittaa sarjatoimien muodostaman kokonaisuuden näkökulmasta.<sup>41</sup>

Veropetossäännöksen kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä on myös laadittu pitäen silmällä yksittäisiä tekoja tai laiminlyöntejä. Sarjatoimien rikosoikeudelliseen kokonaisarviointiin antaa mahdollisuuden avoin teonkuvaus ”muuten petollisesti”. Rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta oikeustila ei ole ongelmaton, koska rikostunnusmerkistön täsmällisyysvaatimus toteutuu todella heikosti.<sup>42</sup> Käytännön soveltamistilanteissa joudutaan ottamaan kantaa kysymykseen, miten pitkälle avoimia tunnusmerkkejä voidaan venyttää. Korkeimman oikeuden oikeuskäytännössä on sovellettu avointa tunnusmerkkiä, mutta ratkaisut ovat usein jääneet julkaisematta.<sup>43</sup> Tämän vuoksi niiden lähempi tarkastelu on asianmukaista oikeustilan kartoittamiseksi.<sup>44</sup>

<sup>37</sup> Ks. Lehtonen 1986 s. 211.

<sup>38</sup> Perinteisistä soveltamistilanteista ks. HE 66/1988 vp s. 62, Lehtonen 1986 s. 212 ja Lehtonen 1998 s. 1314–1315. Rikoslain alkuajoista asti avointa tunnusmerkkiä oli yleisesti sovellettu tullinalaisen tavaran maahantuontiin tullitoimipaikka kiertämällä salassa tulliviranomaisilta. Tämä menettelytapa kuuluu nykyisin passiivisen veropetoksen alaisuuteen.

<sup>39</sup> Eräänä tyyppitapauksena oli aikaisemmin huvitilaisuuden pääsymaksujen yhteydessä myytyjen leimaverolippujen mitätöimättä tai repimättä jättäminen ja niiden käyttäminen uudelleen. Näillä tapauksilla ei ole enää merkitystä, koska niitä koskevat verot on kumottu. Ks. Lehtonen 1986 s. 212 ja Lehtonen s. 1998 s. 1315.

<sup>40</sup> Ks. Tikka 1972 s. 271–281 ja Tikka 1981 s. 69.

<sup>41</sup> Ks. Ossa 2006 s. 52–53 ja Wikström 2006 s. 90.

<sup>42</sup> Rikosoikeudellisesta legaliteettiperiaatteesta ja täsmällisyysvaatimuksesta ks. esim. HE 309/1993 vp s. 50, PeVM 25/1994 s. 8 ja 27 sekä HE 44/2002 vp s. 31–32.

<sup>43</sup> ”Muun vilpin” avoimen tunnusmerkin täyttymiseen on selkeimmin otettu kantaa ratkaisussa KKO 1985 II 132. Tapauksen kommentoinnista ks. tarkemmin Lehtonen 1986 s. 224–230.

<sup>44</sup> Oikeuskirjallisuudessa on usein käsitelty julkaisemattomia tapauksia, joiden pohjalta on syntynyt jopa yleisesti hyväksytty oikeusperiaate. Esimerkkinä voidaan mainita ratkaisu KHO 12.9.1952 taltio 4175, jota on pidetty tarkoitussidonnaisuuden periaatteen lähtökohtana.

Vuosikymmenien kuluessa on toistuvasti esiintynyt järjestelyitä, joissa hyödyke kierrätetään välikäden (bulvaanin)<sup>45</sup> kautta siten, että veronmaksuvelvollisuus sijoittuu tälle välikätenä toimivalle erilliselle oikeussubjektille, joka jättää etukäteisen suunnitelman mukaisesti verot maksamatta. Välikäden kanssa tehdyt oikeustoimet voivat olla näennäisiä tai todellisia. Toisinaan välikättä muistuttavassa asemassa olevan subjektin oma-aloitteinen toiminta voi taloudellisesti perustua siihen, että verot jätetään maksamatta eli toiminnan kate muodostuu maksamattomista veroista. Tyypillisiä piirteitä järjestelyissä ovat yleensä ilmoittamis- ja kirjanpito-velvollisuuden laiminlyönti osittain tai kokonaan. Toiminta voi jatkua siksi, kunnes se tavalla tai toisella tulee veroviranomaisten tietoon tai kunnes välikäsiyritys asetetaan konkurssiin.

1970-luvun alkupuolella saavuttivat melkoista julkisuutta ilmi tulleet R-miesten tapaukset, jotka olivat yllättävän laajalle levinneitä järjestelyitä.<sup>46</sup> Toiminnan ”liikeideana” oli hankkia liikevaihtoverotuksessa tukkuverovelvollisen asema (R-numero) välikädelle (R-miehelle), jonka tehtävänä oli ostaa omissa nimissään tukkuliikkeistä verotta tavaraa, joka myytiin verollisena mm. vähittäiskauppiaille ja bingoihin. Tukkuliikkeen ja vähittäiskaupan tositteiden perusteella asia näytti olevan kunnossa. Tukkuliike oli myynyt tavarana verotta toiselle tukkuverovelvolliselle. Vähittäiskauppiaan kirjanpidossa oli välikäden antamia verollista tavarana myyntiä koskevia ostotositteita, joiden mukaisen määrän vähittäiskauppias kirjasi ja ilmoitti ostovähennykseksi verollisista myynneistään. Osto tukkuliikkeestä saattoi tapahtua välikäden R-numerolla hänen läsnä ollessaan tai hänen antamansa valtakirjan nojalla. Vähittäiskauppias saattoi laatia ostotositteita R-miehen kanssa tai täyttää haluamallaan tavalla R-miehen etukäteen allekirjoitettavia avoimia kuitteja. R-miehen yritys oli säännönmukaisesti varaton, koska se oli yleensä saanut vain erillisen korvauksen, joka oli ennakolta sovittu markkamääräinen palkkio tai tietty prosenttimäärä ostojen määrästä. R-miehet eivät useinkaan harjoittaneet aitoa tavarana ostamista ja myyntiä, vaan he tosiasiallisesti luovuttivat R-numeronsa käyttöoikeuksia ja/tai ostotositteita palkkiota vastaan. Järjestelyn tavoitteena oli se, että maksamattomia liikevaihtoveroja koskevat jälkiverotukset kohdistuisivat yksinomaan R-miehen yritykseen ja että vähittäiskauppias saisi ostovähennyksiin sisältyvää liikevaihtoveroa vastaavan ”verohyödyn”.<sup>47</sup> Kysymys ei ollut vain valtion verotulojen menetyksestä vaan myös merkittävästä ”markkinahäiriöstä” rehellisesti toimivien liikkeenharjoittajien keskuudessa. R-miehet tuottivat ilmi tulleissa tapauksissa vain väliaikaisen ”veroedun”, koska monissa tapauksissa jälkiverotus kohdistettiin R-miehen yrityksen sijasta vilpillisesti toimineeseen vähittäiskauppiaseen, jolta poistettiin perusteettomat ostovähennykset.<sup>48</sup>

R-miesten tapauksia muistuttavat järjestelyt yleistyivät 1990-luvun loppupuolella Suomen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen. Kysymys oli EY:n arvonnäköverojärjestelmän heikkouk-

<sup>45</sup> Bulvaanijärjestelyistä verotuksessa ks. esim. Kuortti, Hannu: Bulvaanisuhteesta, Verotus 1997 s. 164–177.

<sup>46</sup> R-miesten jutuista ks. tarkemmin esim. Anttila, Raimo: Jälkiverotuksen toimittamisesta ns. R-miesten tapauksissa, Verotus 1976 s. 171–173.

<sup>47</sup> Laajamittaisimmat väärinkäytökset liittyivät eräisiin elintarvikkeisiin ja käytettyihin kuorma-autoihin. Tunnusmerkin ”muulla vilpillä” täyttävistä liikevaihtoveropetoksista ks. tarkemmin esim. Haarala, Hannu: Liikkeenharjoittajan vahingonkorvausvastuusta liikevaihtoverorikoksissa, Defensor Legis 1982 s. 358–359.

<sup>48</sup> Ks. Anttila 1976 s. 173.

sien hyväksikäytöstä erityisesti matkapuhelimien yhteisöhankintojen yhteydessä. Ideana oli matkapuhelimien tai muiden hyödykkeiden ostaminen verotta EU-alueelta tai sen ulkopuolelta sekä tavarana myynti suomalaiselle vähittäismyyjälle katteella, joka ei riittänyt edes myynnistä suoritettavan arvonlisäveron maksamiseen. Tällainen järjestely on ollut korkeimman oikeuden arvioitavana (KKO 5.12.2002 nro 3264).<sup>49</sup> Tässä tapauksessa A oli erään toisen henkilön kanssa tosiasiallisesti määrännyt kahden yhtiön toiminnasta ja varoista. Nämä yhtiöt X ja Y oli merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja niille oli hankittu arvonlisäverotunniste. Yhtiöt olivat hankkineet ja tuoneet maahan matkapuhelimia yhteisöhankintana ilman arvonlisäveroa sekä myyneet niitä Suomessa. X-yhtiön toimintaa oli harjoitettu syys–lokakuussa 1996 ja Y-yhtiön toimintaa lokakuun 1996 ja tammikuun 1997 välisenä aikana. X:n olisi tullut maksaa myynneistä arvonlisäveroa 28.636 mk ja Y:n 2.991.397 mk. Yhtiöt olivat jättäneet valvonta-ilmoitukset antamatta ja verot maksamatta. Tässä yhteydessä käsiteltävä keskeinen oikeuskysymys liittyi avoimen tunnusmerkin ”muulla petollisella toimella” täyttymiseen. KKO:ssa äänestettiin tästä oikeuskysymyksestä (ään. 3–2). Keskeiset perustelut on syytä referoida, koska kysymys on julkaisemattomasta ratkaisusta:

Asiassa on kysymys myös siitä, onko A harjoittaessaan yhtiöiden arvonlisäverollista toimintaa syytteessä kuvatuin tavoin välttänyt yhtiöiden puolesta veroa RL 29 luvun 1 momentissa (769/1990) tarkoitetulla ”muulla petollisella toimella”. – Muulla petollisella toimella tarkoitetaan jotain muuta menettelyä kuin lainkohdassa erikseen rangaistavaksi säädettyä väärän tiedon antamista tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamista. Muuna petollisena toimena ei myöskään voida pitää pelkkää ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä, koska se on ollut lainkohdan 2 momentin perusteella rangaistavaa vain siinä tapauksessa, että ilmoitus on jätetty antamatta viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Syyttäjä on katsonut, että tässä tapauksessa on ollut kysymys aktiivisesta toiminnasta veron välttämiseksi ja että kysymys on menettelyn kokonaisarviointista.

Lainkohtaan johtaneen hallituksen esityksen perusteluissa todetaan nyt kysymyksessä olevan veropetoksen tekemuodon olevan avoin, koska kaikkia vilpillisiä menettelytapoja ei ole mahdollista kuvata yleisin käsittein ja toisaalta verojen välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja (HE 66/1988 vp s. 62). Siten ”muun petollisen toimen” tulkinnassa tulee voida antaa merkitystä sille, onko kysymyksessä kokonaisuutena arvostellen menettely, jolla on vältetty tai yritetty välttää veroa. Tässä arvioinnissa ei rikoksen täyttymisen kannalta ole merkitystä sillä, että verottajalla on mahdollisuus saada veronmaksuvelvollisuuteen vaikuttavista seikoista tietoja muulla tavalla. Tunnusmerkistö ei myöskään edellytä, että veroviranomaista on erehdytty, vaan lainkohdan mukaan riittävää on se, että vilpillisesti toimien on yritetty välttää veroa.

A on edellä ilmenevin tavoin myynyt yhtiöiden lukuun matkapuhelimia. Hän on merkinnyt myyntilaskuihin yhtiöiden arvonlisäverovelvollisuuden ja sen, että myyntihinta sisälsi 22 % arvonlisäveroa. Myyntihinnat ovat kuitenkin olleet niin alhaisia, että myynnit olisivat olleet yhtiöille tappiollisia, jos arvonlisäveron osuus olisi sittemmin tilitetty verottajalle. Toiminnan liikeidean voidaankin todeta perustuneen keskeisesti siihen, että myynnistä ei makseta arvonlisäveroa. Puhelimia ostaneet yhtiöt ovat toisaalta mer-

<sup>49</sup> KKO:n ratkaisussa olivat mielenkiintoisella tavalla esillä mm. rikosvastuun kohdentaminen ja kysymys siitä, täyttääkö avoin tunnusmerkki teon rangaistavuudelle asetettavat yksilöinti- ja ennustettavuusvaatimukset. Näitä kysymyksiä ei ole rajoitetun palstatilan vuoksi mahdollista käsitellä tässä yhteydessä.



kintöjen perusteella voineet tehdä omassa arvonlisäverotuksessaan vähennyksen, joten merkinnöillä on ollut vaikutusta verottajalle kertyvään verotuloon näiden yhtiöiden verotuksen kautta.

A on aktiivisilla toimillaan aikaansaanut tilanteen, jossa yhtiöille on syntynyt arvonlisäverovelkaa verottajalle ja jossa yhtiöillä on ollut velvollisuus määräajassa suorittaa arvonlisäverot oma-aloitteisesti valtiolle samoin kuin antaa veron määräämisen perusteita koskevat ilmoitukset veroviranomaiselle. Liiketoiminnasta ei ole pidetty kirjanpitoa. A:n tarkoituksena hänen harjoittaessaan tällä tavoin arvonlisäverollista liiketoimintaa laiminlyöden täysin siihen liittyvät velvollisuudet voidaan päätellä olleen, ettei yhtiöille niiden vielä toimiessa määrättäisi arvonlisäveroa. Luovuttamalla tai pyrkimällä luovuttamaan yhtiöt sekä näin siirtämään mahdollisesti vastuun niiden hallinnosta sivulliselle ennen velvollisuuksien täyttymisen määräpäiviä A on tavoitellut sitä, ettei myyntitoiminnasta aiheutuua vastuuta voitaisi kohdistaa häneen itseensä. A:n toiminnassa ei siten ole ollut kysymys pelkästään ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, vaan suunnitelmallisesta vilpillisestä toiminnasta, jossa nimenomaisena tarkoituksena on ollut pidättää valtiolta veroa. Kokonaisuutena arvioiden A on edellä kuvatulla menettelyllään – välttänyt tai yrittänyt välttää veroa RL 29 luvun 1 §:ssä (769/1990) tarkoitettulla muulla petollisella toimella.

Pitkästä referaatista ilmenevä tosiseikkojen yksityiskohtainen ja monipuolinen selostus osoittaa vakuuttavasti, että kerrotun tyyppistä järjestelyä on arvioitava toimintakokonaisuuden perusteella. Asiakokonaisuuden pilkkominen yksittäisiä oikeustoimia koskeviin osiin ja niiden erillinen arviointi ei antaisi asianmukaista kuvaa siitä, mistä järjestelyissä on todellisuudessa ollut kysymys. Huomion kiinnittäminen pelkästään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin valvontailmoitusten osalta ja kirjanpitovelvollisuuden laiminlyöntiin antaisi liian suppean kuvan veron välttämiseen tähtäävästä toimintakokonaisuudesta. Y-yhtiön maksamattomat arvonlisäverot olivat vajaat 3 milj. mk. Tämä ilmentää toimintavolyymin poikkeuksellisen huomattavaa laajuutta 4 kuukauden aikana. Näissä mittasuhteissa ei ole rationaalista puhua epäonnistuneista liiketoimista matkapuhelinkaupassa, koska osto- ja myyntihintojen erotus ei riittänyt lähimainkaan kattamaan edes arvonlisäveroa. Ainoa ymmärrettävä selitys toiminnalle on se, että ”kilpailukykyinen” myyntihinta perustui pelkästään verojen maksamatta jättämiseen. Muutoin ei voisi oikein selittää sitä, miksi suuria määriä mm. Nokia-merkkisiä matkapuhelimia kannattaisi tuoda esim. Saksasta Suomeen. Kysymys on petollisin menettelytavoin toteutetusta veron välttämiseen tähtäävästä suunnitelmallisesta toiminnasta eikä vain ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Petollisuus muodostuu toimintakokonaisuudesta,<sup>50</sup> jonka osia ovat tavaroiden ostaminen verottomana ja niiden myyminen sellaisella hinnalla, johon ei voi sisältyä verojen maksamisen tarkoitusta, sekä ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönnit verovalvonnan ja veron maksuunpanon estämiseksi tai vaikeuttamiseksi ynnä bulvaanin käyttö yhtiön johtotehtävissä rikosvastuun kohdistamiseksi toiseen henkilöön.

<sup>50</sup> Petollisuuden arvioinnista toimintakokonaisuuden näkökulmasta ks. Lehtonen 1998 s. 1314–1315. Siinä selostettu aikaisempi oikeuskäytäntö, jonka mukaan ns. dieselveron alaisen polttoaineen käyttäminen moottoriajoneuvossa ennen kuin siitä on tehty asianmukainen ilmoitus ja verot maksettu, merkitsi avoimen tunnusmerkin venyttämistä yli äyräiden. Aikaisemman oikeuskäytännön perusteista ks. Kekomäki, Paavo: Veropetoksesta Suomen oikeuden mukaan s. 10, Lakimies 1969 s. 1–50. Käyttäytyminen sopii luontevammin passiivisen veropetoksen alaisuuteen, koska siinä on lähinnä kysymys ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Ks. myös Sahavirta 2004 s. 168.

Rikosoikeudellinen arviointi ei ole yksiselitteistä avointen tunnusmerkkien osalta. KKO:n vähemmistö katsoi, ettei ole rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen mukaista antaa muun petollisen toimen tunnusmerkistölle niin laajaa sisältöä, että syyksilukeminen perustetaan syytetyn toiminnan arvioimiseen kokonaisuutena ja siitä ilmenevään veron välttämistarkoitukseen ilman että syytetyn toiminnassa voidaan osoittaa mitään yksittäistä verotusmenettelyyn kohdistuvaa epärehellisyttä.<sup>51</sup> Tällainen toimintakokonaisuuden pilkkominen osatekoihin, jotka olisivat erillisen arvioinnin kohteena, johtaisi verotuksen ja talousrikollisuuden alalla kestävämpään tilanteeseen. Käytännössä ei olisi mahdollisuutta puuttua monimutkaisiin järjestelyihin, jotka perustuvat vaiheittaisiin transaktioihin (sarjatoimiin).

Kriminologisesta näkökulmasta KKO:n enemmistön kanta saa hyväksyttävyyttä. Kysymys ei ollut yksittäistapauksesta, vaan laajalle levinneestä yhteiskunnallisesta ilmiöstä, jota harjoittivat lukuisat henkilöt omissa yrityksissään. Tilanne oli rinnastettavissa edellä selostettuihin R-miesten tapauksiin. Rikolliset menettelytavat näyttävät toistuvan talousrikollisuuden alueella tietyin aikavälein. Harvemmin keksitään uusia keinoja rikollisuuden alalla, vaan pikemminkin menettelytavat modifioituvat olosuhteiden mukaan.

Tunnusmerkillä ”muuten petollisesti” ei näytä oikeuskäytännön perusteella olleen erityistä soveltamistarvetta tuloverotuksen puolella.<sup>52</sup> Tapaukset ovat keskittyneet välilliseen verotukseen, kuten ilmenee edellä kerrotuista R-miesten tapauksista ja arvonlisäveropetoksista. Samantyyppisiä järjestelyjä on esiintynyt myös työnantajasuoritusten osalta, mitä edustaa luontevalla tavalla korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 16.5.1994 taltio 2092 ilmenevä tapaus:

A Oy ja B Oy olivat oman ilmoituksensa mukaan välittäneet esiintyjä Ohjelmanpalvelutoimisto X Oy:lle. Tästä toiminnasta A Oy ja B Oy olivat laskuttaneet X Oy:ltä sen määrän, mikä oli tarvittu välitettyjen esiintyjien nettopalkkojen suorittamiseen. Ennakonpidätysten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen tilittämisen valtiolle A Oy ja B Oy, jotka olivat väittäneet olleensa X Oy:lle välittämiensä esiintyjien työnantajia, olivat jättäneet tekemättä. Asiakirjojen mukaan A Oy:llä ja B Oy:llä ei ollut ollut edellä kerrotun laskuttamisen ja muodollisena työnantajana esiintymisen lisäksi muuta toimintaa. Mainittujen esiintyjien ennakkoperintälain 4 §:n 4 momentissa tarkoitetuksi työnantajaksi oli katsottava Ohjelmanpalvelutoimisto X Oy, joka siis oli valtiolle vastuussa kysymyksessä olevista ennakonpidätyksistä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuista. Palkanmaksuvuodet 1988 ja 1989.

Rikosprosessissa asia jäi Turun hovioikeuden 9.1.1995 antaman päätöksen (No 69) varaan. Vastuuasemassa olleiden henkilöiden katsottiin menettelyllään vilpillisesti pidättäneen valtiolta työnantajasuorituksia, minkä vuoksi heidät tuomittiin rangaistukseen törkeästä veropetok-

<sup>51</sup> KKO:n vähemmistökäin totesi eriävässä mielipiteessään, että kaikki asiassa esitetty osoitti sinänsä, että syytetyn toiminta oli ollut suunnitelmallista ja tähdännyt siihen, että arvonlisävero jää tilittämättä.

<sup>52</sup> Andersson on katsonut, että veropetoksen avointa tunnusmerkkiä voitaisiin soveltaa taseyhtiöjärjestelyn yhteydessä, kun taseyhtiö ”tyhjennetään” osingonjaolla, jonka seurauksena yhtiön verot jäävät maksamatta. Ks. Andersson, Edward: Balansbolagstransaktioner och skattebrott s. 202, JFT 1998 s. 189–204. Luontevampi tunnusmerkistö voisi löytyä velallisen rikosten joukosta.

sesta tai sen avunannosta. Toimintakokonaisuuden arvioiminen vain ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönniksi vaikuttaisi kovin kapealta. A Oy ja B Oy olivat bulvaaniyhtiöitä, joiden X Oy:ltä laskuttamat määrät olivat suuria (A Oy 3,4 milj. mk ja B Oy 5,3 milj. mk), mutta ne eivät riittäneet palkanmaksun jälkeen työnantajasuoritusten maksamiseen. A Oy:n ja B Oy:n myyntituotot muodostuivat kokonaisuudessaan laskutuksesta X Oy:ltä. A Oy:n ja B Oy:n toiminta ei ollut normaalia voitolliseksi tarkoitettua liiketoimintaa, kuten raastuvanoikeuden päätöksessä todettiin. Maksetuista palkoista suoritettavien työnantajasuoritusten maksaminen olisi ollut mahdotonta. A Oy:llä ja B Oy:llä ei ollut liiketoiminnan edellyttämiä toimitiloja, eivätkä ne markkinoineet palveluksiaan. Yhtiöiden palkkalistoilla olleet henkilöt eivät olleet tehneet sopimuksia näiden yhtiöiden kanssa. A Oy:n ja B Oy:n yhtiöoikeudellisissa toimitielimissä oli bulvaaneita, jotka eivät osallistuneet yhtiöiden toimintaan, jos sellaisena ei pidetä asiakirjojen pelkkää allekirjoittamista. Todellinen toiminta oli tapahtunut X Oy:n puitteissa. A Oy:llä ja B Oy:llä oli omat liike- ja palkkakirjanpidot, joiden laadinnasta olivat huolehtineet yhtiöissä tosiasiallista määräämisvaltaa käyttävät tahot. Toiminnan kokonaisarvioinnin perusteella tulee ymmärrettäväksi, että kysymys oli suunnitelmallisesta järjestelystä, jossa bulvaaniyhtiöiden funktiona oli vain nettopalkkojen maksu omissa nimissään sekä työnantajasuoritusten laiminlyönti ja sen kätkeminen verovalvonnalta.<sup>53</sup>

Edellä olevien oikeustapausten käsittely auttaa ymmärtämään, että Tikan luoma vaiheittaisten transaktioiden (sarjatoimien) käsite muodostaa myös käyttökelpoisen arviointimallin veropetosrikkoksen avoimen tunnusmerkin ”muuten petollisesti” soveltamisen yhteydessä. Veron kiertämistä koskevan normin ja veropetossäännöksen soveltamisedellytykset ja niiden soveltamisalaan kuuluvat tosiseikat poikkeavat toisistaan. Veron kiertämisen yhteydessä käsitellään todellisia oikeustoimia, joiden osalta ei edellytetä ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista. Veropetoksen alaan kuuluvat näennäiset tai muutoin petolliset oikeustoimet ja järjestelyt, joihin liittyy ilmoittamis- ja muiden velvollisuuksien rikkominen. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ei ole tällöin rikoksen varsinainen tekotapa, vaan se on rikollisen järjestelyn salaamiskeino.

## Yhteenvedo

Systemaattisella tasolla veronkierron ja veropetoksen välinen raja on selvä. Faktojen tasolla arviointi voi joskus olla vaikeampaa. Selvä systemaattinen näkemys helpottaa ratkaisun tekemistä. Vero-oikeudellisen tulkintajuridiikan alueella pysyvä verovelvollisen ja verotuksen toimittajan välinen tulkintaerimielisyys sijoittuu yksinomaan veron kiertämisen kategoriaan, jos siihen ei liity ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä. Veropetoksen tunnusmerkistö edellyttää joko ilmoittamisvelvollisuuden rikkomista (kolme ensimmäistä tekotapatunnusmerkkiä) tai verovelvollisen muuta petollista menettelyä. Avoin tulkintaerimielisyys tai kokonaistalou-

<sup>53</sup> A Oy asetettiin konkurssiin noin 14 kuukauden kuluttua siitä, kun se oli merkitty kaupparekisteriin. Konkurssi raukesi varojen puutteen vuoksi. B Oy oli entinen konkurssiyhtiö, jonka konkurssi oli myös rauennut varojen vähäisyyden vuoksi.

dellisesti edullisimman vaihtoehdon selvittäminen ja valinta yrityssuunnitteluun kuuluvan verosuunnittelun puitteissa ei voi systemaattisessa katsannossa olla veropetosta. Niistä puuttuu veropetokseen kuuluva petollisuuden elementti. Verosuunnittelu on osa verovelvollisen kokonaisvaltaista taloudellista suunnittelua, mihin käsitteellisesti ei kuulu veroa eniten minimoivan menettelytavan selvittäminen vaan kokonaistaloudellisesti edullisimman vaihtoehdon kartoittaminen ja valinta. Tikan luomassa systematiikassa on olennaista pitää erillään toisistaan verovelvollisen verosuunnittelu ja verontorjuntareaktiot.<sup>54</sup> Tikan konstruoimalla veron kiertämissen tyypittelyyn kuuluvalla sarjatoimien (vaiheittaisten transaktioiden) käsitteellä on merkitystä myös veropetoksen osalta. Sarjatoimien oikeudellinen arviointi tapahtuu verovelvollisen suorittaman oikeustoimiketjun kokonaisarvioinnin perusteella. Tämä on käyttökelpoinen arviointimalli veropetosrikoksen avoimen tunnusmerkin ”muuten petollisesti” soveltamisen yhteydessä, mitä on selvitetty edellä oikeustapausten valossa.

\* \* \*

### **Tax avoidance and tax fraud as elements of tax prevention**

The article is divided into two parts. The first part deals with tax minimisation and tax planning. It looks primarily into the research of Professor Tikka. He did construct any broad systematic whole in his research. The primary concept here is tax prevention, which is divided into its legal and illegal aspects. Tax minimisation in the border zone between these two aspects. Tax avoidance, for its part, belongs to the illegal aspect of tax prevention. Systematically, it is of importance to keep tax avoidance and tax offences apart from each other. Thus, simulated and non-simulated transactions have their natural places in the systematics. Professor Tikka brought the concept of tax planning into Finnish legal thinking. In his systematics, tax avoidance and tax planning are defined in a way that makes it easy to keep them apart. The second part of the article deals with the distinction between tax avoidance and tax fraud. In this distinction it is possible to make use of the concepts of gradual transactions and serial activity, as developed by Professor Tikka. Some examples are taken from Finnish legal cases. The most important of these concerns VAT fraud.

*Asko Lehtonen*

Professor, University of Vaasa

---

<sup>54</sup> Ks. Tikka 1972 s. 32–33, Tikka 1981 s. 65 ja Tikka 1990 s. 68–69.