

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](mailto:sly@lakimies.org)

[www.lakimies.org](http://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

Olli Ryytänen

## Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia

### Johdanto

Oikeusjärjestys ei ole tarkoitettu kierrettäväksi, mutta sen vaikutuspiirissä olevalla on mahdollisuus toimia eri oikeussääntöjen soveltamisedellytykset huomioden. Myöskään veroja ei tule sallia kierrettävän, mutta toisaalta tulee verovelvollisella mahdollisuuksiensa puitteissa olla oikeus järjestää asiansa niin, että tietyn normin soveltamisedellytykset täyttyvät tai jäävät täyttymättä. Verrattuna moneen muuhun oikeudenalaan lain kiertämisen problematiikka korostuu verotuksessa, koska normin soveltamisella tai soveltamatta jättämisellä on suoraan laskettavissa oleva hinta eli maksuun pantavan veron tai verovelvolliselta evättävän veroedun määrä.

Viimeksi mainitun seikan vuoksi soveltamisratkaisun ennustettavuuden tarve on verotuksen alalla erityisen korostunut.<sup>1</sup> Ennustettavuus taas on oikeusturvan ytimeen kuuluva seikka. Verovelvollisen on voitava tietää aiotun toimen vastainen verokohtelu voidakseen arvioida, ryhtyäkö vai olla ryhtymättä tiettyyn toimenpiteeseen. Tähän tarpeeseen nähden nurinkurista on, että kohtelun ennustettavuuden realistinen arviointi verotuksessa mielletään yleisesti selvästi vaikeammaksi kuin monella muulla oikeudenalalla. Professori *Tikka* kutsui tätä osuvasti ”verotuksen traagiseksi paradoksiksi”.<sup>2</sup>

Yksittäistä laintulkintakysymystä tai rajattua tosiseikastoa koskevissa asioissa en usko verovelvollisen oikeusturvan vuosien saatossa heikentyneen. Pikemminkin se näyttäisi päinvastoin kohentuneen, koska ohjausta ja ennakkokannanottoja on nykyään aikamoisen laajalti saatavissa ja tuomioistuinten on myös kohtuullisen helppo joutuisasti ratkaista sellaiset asiat. Vuosien saatossa yleislausekkeen puitteisiin kodifioitujen julkaistujen ennakkotapausten suuri määrä antaa myös kohtuullisen hyvän kuvan tämän normin vakiintuneista soveltamistilanteista.

Päinvastainen tilanne voi kuitenkin olla jutuissa, joissa formuloinneiltaan avoimia normeja joudutaan soveltamaan laajaan ja monimutkaiseen tosiseikastoon. Veron kiertämistä koskevat jutut ovat toisinaan juuri tällaisia, joskin asian oikea laita yleensä kyllä löytyy hyvissä ajoin ennen muutoksenhakutien vihonviimeistä loppua. Hahmottaen jäljempänä yleislausekkeen

<sup>1</sup> Kari S. Tikka: Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen? Rättssäkerheten i beskattningen. NSFS 12/1983, s. 7 ss.

<sup>2</sup> Kari S. Tikka: Oikeudellinen epävarmuus veroasioiden hoidon ongelmana, Asianajajan työkentältä – Från advokatens arbetsfält. Suomen Asianajajaliitto 1994, s. 480.

soveltamisen ongelmia erinäisin verotuskäytännöstä poimituin käytännön esimerkein pyrin esittämään joitakin näkökohtia, joilla verovelvollisen oikeusturvaa saatetaan voida parantaa.

## Veron kiertämisen rakenteellisista syistä

Veron kiertämistä koskevan problematiikan merkitys olisi ilmeisesti kohtuullisen vähäinen sellaisessa ihanteellisessa tilassa, jossa kaikkia tuloja verotettaisiin samalla tavoin. Verojärjestelmä on kuitenkin aina historiallisen kehityksen tuote ja sen rakenne on nykyään monien kansainvälisten ja puhtaasti käytännön rajoitteiden sanelema. Tämän vuoksi ei täydellinen yrittämysmuotoneutraliteetti yhteisöjen ja yhtymien sekä yksityisliikkeiden välillä ja rahoitusmuotoneutraliteetti oman ja vieraan pääoman kesken vailla minkäänlaista tulolajijakoa pääomatuloon ja ansiotuloon ole ajateltavissa. Päinvastoin käyttävät valtiot verojärjestelmäänsä veropolitiikkansa työkaluna ja myös aseena kansainvälisessä verokilpailussa sen lisäksi, että erilaisen tulojen perimmäinen veronsietokyky ja tämän myötä verotuskin vaihtelee.

Osakeyhtiön nykyinen ylikorostunut suosio perustuu mitä ilmeisimmin osaltaan yritysmuodon asemaan erillisenä verovelvollisena ja yhteisöverokannan tasoon suhteessa progressiivisesti verotettuun ansiotuloon. Kun tähän vielä lisätään konsernirakenteisiin johtava käyttöomaisuusosakkeitten luovutusvoittojen verovapaus, tarjoavat yhteisömuotoiset yritykset lainsäätäjän hyväksymän ylivoimaisen keinon kumuloida varoja yritystoiminnassa kohtuullisin verorasituksin, mutta varojen jakoon osakastahon käyttöön kytkeytyy tavallisesti lainsäätäjän tarkoittama verokustannus. Osinkojen osittainen kahdenkertainen verotus puolestaan on omiaan korostamaan peitellyn osingon problematiikkaa ja kallistaa päätöksen velkarahoituksen hyväksi valintatilanteessa. Verojärjestelmämme suurin yksittäinen vääristymä on epäilemättä tulolajien verokohtelun valtaisa ero.

Verosuunnittelua ilmeneekin heti kun oikeudellisesti erilaisia, mutta perimmiltään taloudellisesti samankaltaisia ilmiöitä kohdellaan verotuksellisesti eri tavoin. Oiva tulolajijakoon liittyvä esimerkki tästä on, että aloittavassa yrityksessä voidaan palkattavalle toimitusjohtajalle yhtä hyvin antaa osakkuus kuin työsuhdeoptioita, mutta verotuksellisesti nämä vaihtoehdot johtavat aivan eri lopputulokseen. Kun veron kiertämistä ei ole se, että verovelvollinen lainsäätäjän vähintäänkin hiljaisesti hyväksymistä vaihtoehtoista valitsee verotuksellisesti halvimman,<sup>3</sup> tulee ongelmaksi määrittää, milloin verojärjestelmän sisältämää poikkeamaa taloudellisesta johdonmukaisuudesta on hyödynnetty tavalla, jota ei enää katsota voitavan hyväksyä. Tähän tarkoitukseen lainsäätäjä on veron kiertämisen yleislausekkeen muodossa tarjonnut ylivertaisen keinon, jota kuitenkin sen tehokkuuden vuoksi on oikeusturvasyistä paras käyttää ajatuksella ja liiallista liipaisinherkkyyttä kaihtaen.

Veron kiertämisen riittävä mutta samalla hallittu torjuminen käy yhä haasteellisemmaksi verotuksen kaltaisessa massamenettelyssä, joskin ongelman käytännön merkitystä rajoittaa

<sup>3</sup> Edward Andersson: Verotusmenettelylain kommentaari. Talentum 1996, s. 41.

verotarkastuskoneiston varsin systemaattinen toiminta. Ilmiönä syitä veron kiertämiseen sopii etsiä myös lainsäätäjän valitsemasta verojärjestelmän perusvireestä, joka on rankan tulolaji-jaon myötä korostetun epäneutraali. Onkin ehkä niin, että varsinaista verovilppiä eli väärin tietojen antamiseen perustuvaa laitonta toimintaa on hyvä torjua tehokkaalla automatisoidulla verovalvonnalla, mutta paras lääke veron kiertämiseen oikeudellisena ilmiönä olisi kyllä mahdollisimman neutraali verojärjestelmä.

## Veron kiertämisen suhde verosuunnitteluun

Verotuksen osalta perustuslaissa erikseen turvatun legaliteetin toteutuminen voi vaarantua, jos normiformuloinneiltaan lähes avointen lausekkeiden käyttö muodostuu liian laajaksi ja soveltamiskynnys vastaavasti matalaksi. Laintulkinnan osalta verotuksessa on useimmiten luontevaa pitäytyä lain säännönmukaisessa soveltamisessa välttämällä kohtuuttomasti venytettyjä tai supistettuja tulkintoja. Selvää onkin, ettei prejudikatuurissa juurikaan nähdä tuomitun suoraan verolain sanamuotoa vastaan, eivätkä analogiset tulkinnat ole lainkaan yleisiä. Tämä korostaa puolin ja toisin verolain tuntemuksen merkitystä, koska pitäytyminen lain ilmaiseman normin tavanmukaiseen sisältöön toimii toisinaan verovelvollisen eduksi ja toisinaan häntä vastaan.

Perustuslain 81 §:n mukaan verolain tulee sisältää »säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista». Laista tulee siis ilmetä se taho, jota verotetaan, mistä häntä verotetaan kuten myös veron laskemiseksi tarvittavat riittävät perusteet, eikä verolaki siksi voi olla sisällöltään täysin avoin. Tämän kanssa ristiriidassa ei ole VML 28,1 §:n 1. virke, jonka mukaan »on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta». Jo yleistenkin oppien puitteissa on niin, että puhtaasti simuloidut oikeustoimet jätetään huomiotta ja väärin rubrisoidut toimet käsitellään oikean sisältönsä mukaisesti.<sup>4</sup>

Ongelmallisempi on sen sijaan VML 28,1 §:n 2. virke, jonka mukaan »verotettava tulo ja omaisuus voidaan arvioida, jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppakirjassa tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin». Tältä osin lainkohdan muotoilu on kiistatta hyvin avoin, eikä sen perusteella voi mitenkään suoraan päätellä niitä käytännön tilanteita, joihin se voisi tulla sovellettavaksi. Täysin mitäänsanomaton sanamuoto ei kuitenkaan ole, vaan sisältää se lainkohdan soveltamisalaa rajoittavia tekijöitä.

Hyväksytyn verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajan määrittelyn kannalta merkityksellistä on etenkin se, että verovelvollisen on tullut ryhtyä erityisin toimenpiteisiin nimenomaan *suoritettavasta* eikä mistä tahansa verosta vapautuakseen. Näin ollen lainkohta vaatii sovel-

<sup>4</sup> Näin jo Aarne Rekola: Tulo- ja omaisuusverolaki. WSOY 1947, s. 485 s.

tuakseen, että veron määräämisen edellytykset voidaan lain ratioon nähden katsoa perustellusti täyttyneiksi niin, että vero tulee suoritettavaksi. Sellaisessa tilanteessa huomiotta jätetään sellaiset verovelvollisen suoraan lain tarkoituksen vastaiset toimet, jotka hän on suorittanut ilmeisesti tarkoituksessa vapautua tästä suoritettavasta verosta.<sup>5</sup> Näin täsmennettynä lainkohdan 2. virkkeellä on tietty järkevä ja itsenäinen mutta rajattu merkitys lainkohdan 1. virkkeeseen nähden.

Jottei yleislauseketta sovellettaisi virheellisesti aivan tavalliseen verosuunnitteluun, lainkootta ei tule käyttää vain sillä perusteella, että kysymyksessä katsotaan olevan veron kiertäminen, koska vero olisi ollut korkeampi, jos verovelvollinen olisi järjestänyt asiansa eri tavalla. Tavatonta ei kuitenkaan ole, että verotusesitykset pohjimmiltaan ja rekvisiitasta riisuttuna toisinaan perustuvat juuri tähän ajatteluun, että olisivatpa asiat toisin, niin voitaisiin vero määrätä. Lainkohdan soveltaminen tulee kuitenkin rajoittaa tapauksiin, joissa on ilmeistä, että verovelvollinen vaatii veroseuraamusten määrittämistä sellaisen oikeudellisen muodon mukaisesti, joka voidaan todeta selvästi erheelliseksi, koska muutoin lainkohdan soveltamisala laajenee hallitsemattomasti aivan hyväksyttävän verosuunnittelun alueelle.

## Perustilanteet ja yhteissoveltamistapaukset

Veron kiertämistä koskeva asia voi periaatteessa liittyä mihin tahansa tulokäsittelyn osa-alueeseen eli tulojen veronalaisuuteen ja menojen vähennyskelpoisuuteen laajuuskysymyksenä, näiden kohdentamiseen oikeille verovuosille jaksottamiskysymyksenä kuten myös erien suuruuden määrittämiseen arvostuskysymyksenä sekä vihdoin niiden allokointiin oikealle verovelvolliselle oikeaan tulolähteeseen ja oikeaan tulo- tai omaisuuslajiin kohdentamiskysymyksenä.

Yleislausekkeen perinteisellä soveltamisalueella suuri osa jutuista on liittynyt veron kohteen olevan tulon erheelliseen allokointiin joko suoraan oikeaa verovelvollista koskevana kohdentamiskysymyksenä tai sitten poikkeamisena hyväksyttävästä hinnoittelusta. Yksittäisen tulon tai menon vikakohdistus voidaan periaatteessa korjata jo yleistenkin oppien pohjalta, mutta kokonaisen toiminnan verotuksellinen siirto verovelvolliselta toiselle edellyttää perustellusti jo yleislausekkeen normipohjaa.

Verotuksellisesti hyväksyttävän hinnoittelun osalta on todettava, ettei yleislauseke (eikä VML 31 § kun liiketaloudelliset perusteet huomioidaan) edellytä käyvän arvon käyttöä aina ja joka tilanteessa, vaan päinvastoin käytetty hinnoittelu tulee lähtökohtaisesti asettaa verotuksen pohjaksi silloinkin, kun toimi on suoritettu intressiyhteydessä olevien tahojen kesken. Jos esimerkiksi osakas myy kiinteistön yhtiölle hankintahinnastaan, voidaan alihinnan määrä toisinaan luonnehtia sijoitukseksi yhtiöön<sup>6</sup> eikä välttämättä osakkaan myyntivoittoverotuksen kiertämiseksi, mutta jos myynti tapahtuu ajatuksin, että ostajayhtiö myy sen välittömästi edel-

<sup>5</sup> Kari S. Tikka: Veron minimoinnista. *Judex* 1972, s. 217 ja s. 309 ss.

<sup>6</sup> KHO 1993 B 526, KHO 1988 B 593 ja KHO 1987 B 635.

leen korkeammasta hinnasta käyttääkseen tulon vaikkapa vanhentuvien tappioidensa hyödyntämiseksi, on tilanne tietenkin *sarjatoimena* päinvastainen.<sup>7</sup> Veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen puolesta estettä ei ole sille, että verovelvollinen suunnittelutoimena realisoi tappiollisia osakeomistuksiaan käyttääkseen tappiot realisoimiaan voittoja vastaan, mutta jos hän heti samana päivänä hankkii myymänsä osakkeet takaisin, on kyseessä luonnollisesti *edestakainen* verotuksellisesti huomiotta jätettävä toimi.<sup>8</sup>

Yllä kerrottuja perustilanteita huomattavasti vaikeammin hahmotettavia ovat tapaukset, joissa yleislausekkeen tarkoittama veron kiertäminen liittyy suurempaan kokonaisuuteen. Eri-tyisen haastavia ovat tilanteet, joissa yleislauseketta sovelletaan samanaikaisesti muiden veron kiertämistä vastaan suunnattujen erityisnormien kanssa. Sellaisia ovat selkeitä soveltamisedellytyksiä sisältävät peiteltyä osinkoa koskeva VML 29 § ja siirtohinnoittelua erikseen sääntelevä VML 31 §, yleislausekkeeseen nähden soveltamisalueellaan erityissäännöksen asemassa oleva yritysjärjestelyjä koskeva EVL 52 h § sekä EVL 16 §:n 7. kohdan mukainen konsernituen vähennyskielto.

Yksinkertaisissa perustilanteissa, joissa vain yleislauseketta yksin sovelletaan ainesoikeudelliseen veronormistoon, asian oikeudellinen arviointi riittävien selvitystointien jälkeen ei yleensä tuota ongelmia. Yhteissoveltamistilanteissa sen sijaan tulisi mielestäni lähteä siitä, että verotusesityksestä ja ratkaisusta tulisi aina eritellysti perustellen ilmetä, miltä osin mitäkin veron kiertämistä koskevaa lauseketta on tapauskokonaisuuteen sovellettu. Riittävää ei nähdäkseni ole, että lausekkeet yleisluonteisen perustelun päätteeksi asetetaan rivistöön sovellettuina oikeusohjeina, eikä viittausta yleislausekkeeseen tulisi rutiininomaisesti käyttää lisäperusteena veroratkaisun viimekätisen pysyvyyden turvaamiseksi.

Oman erityisryhmänsä yhteissoveltamistilanteista muodostavat tapaukset, joissa yleislausekkeen ja erityislausekkeen soveltaminen on kytköksissä toisiinsa. Hyvän esimerkin tästä muodostavat erilaiset sisäiset osakekaupat, joihin sovelletaan yleislauseketta yhdessä peitellyn osingon säännösten kanssa siksi, että käyvästä hinnoittelusta ei ole poikettu.<sup>9</sup> Tilanteissa, joissa yleislauseketta sovelletaan rinnan erityislausekkeen kanssa varta vasten jälkimmäisen soveltamisedellytyksen puutteen vuoksi, tämä tärkeä seikka ja sen merkitys asian arvioinnin kannalta on syytä todeta nimenomaisesti.

## Yleislausekkeen soveltamiskynnyksestä

Verotusmenettelyssä yleisesti sovellettava VML 26,1 §:n tasapuolisuuden vaatimus ja selvittämismuutoksen koskeva VML 26,4 § edellyttävät, että sekä veroviranomainen että verovelvollinen molemmat mahdollisuuksiensa mukaan osallistuvat asian selvittämiseen. Yleisten

<sup>7</sup> KHO 1983 II 578 ja KHO 1993 B 525.

<sup>8</sup> KHO 2004:8.

<sup>9</sup> Olli Ryynänen: Peitellyn osingon verotuksen edellytyksistä erityisesti silmällä pitäen veron kiertämisen yleislauseketta. Defensor Legis 2000, s. 115 ss.

oppien suhteellisuusperiaatteen ja VML 26,5 §:n mukaan asia on selvitettävä niin perusteellisesti kuin sen laatu ja laajuus edellyttävät. Oikeuskäytännön myötä kehkeytyneen ja sittemmin VML 26,2 §:ssä erityisesti säännellyn luottamuksensuojaa koskevan normiston puitteissa tulee verotustoimenpiteestä luopua, jos asia riittävän selvittämisen jälkeen on edelleen tulkinnanvarainen tai epäselvä.<sup>10</sup> Veron kiertämisen ongelmakentässä viranomaisten selvittämisvelvollisuutta korostaa jo yleisten oppienkin puitteissa tällaisten verotustoimien poikkeuksellinen luonne.

Selvittämisvelvollisuuden kohtuullista jakoa ilmentää eritellyimmin VML 26,4 §:n 3. virke, joka painottaa verovelvollisen ensisijaista tehtävää esittää selvitystä silloin, kun verovelvollinen on suorittanut oikeustoimen, jonka toinen osapuoli on ulkomailla, eikä veroviranomainen siksi voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa. Koska kuitenkin myös verovelvollisen edellytykset selvittää sellaista ulkomaanasiaa voivat olla yhtä lailla heikot, ei verovelvollisen painotettu myötävaikuttamisvelvollisuus ponnistella asian selvittämiseksi voi edellyttää mahdottomasta suoriutumista, eikä sääntelyn siksi myöskään tulisi siirtää aitoa todistustaakkaa aiotun verotustoimenpiteen edellytyksistä verovelvolliselle. Näin ollen VML 26,4 §:n 3. virkkeen erityissääntely ilmentää samaista luontevaa peruslähtökohtaa, jonka mukaan selvittämisvelvollisuus tulee jakaa osapuolten kesken kohtuullisella tavalla.

Näitä säännöksiä täydentää ja modifioi VML 28,2 §:n sisältämät asian selvittämistä ja päätösharkintaa koskevat erityisvaatimukset. Tämä lainkohta edellyttää nimenomaisesti, että verotusta toimitettaessa on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, ja verovelvolliselle on annettava tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Yleislausekkeen soveltaminen tulee kyseeseen vain jos vielä verovelvollisen esittämän vastanäytön jälkeenkin on *ilmeistä*, että lainkohtaa tulee soveltaa. Ilmeisyysvaatimus tarkoittaa sitä, että tapauksen oikea verovelvollisen vaatimuksesta poikkeava oikeudellinen luonnehdinta on selvillä ja vankkojen perusteiden tukema. Yleislausekkeen soveltamiskynnys on siten tavanmukaista verolain soveltamistilannetta selvästi korkeampi.<sup>11</sup>

## Soveltamisedellytysten täyttymisen toteaminen

### Soveltamisedellytyksistä

Yleislausekkeen normiformuloinnin avoimuuden vuoksi on kohtuullista odottaa, että sen soveltamista koskeva verotusesitys ja ratkaisu perustellaan riittävän hyvin. Kun lausekkeen soveltamisedellytysten täyttymistä ilmentävä kriteeristö on niin yleisluonteinen, ei ratkaisun oikeellisuudesta voida muutoin mitenkään varmistua.

Veron kiertämistä koskevan problematiikan kiteytyessä sen kysymyksen ympärille, onko verovelvollinen veronkiertotarkoituksin pyrkinyt hankkimaan itselleen veroedun, joka on

<sup>10</sup> Matti Myrsky – Esko Linnakangas: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum 2004, s. 95 ss.

<sup>11</sup> Andersson, Verotusmenettelylain kommentaari s. 51.

perusteeton, tulisi ainakin näiden seikkojen ilmetä suoraan verotusesityksestä ja ensiasteen päätöksestä.

## Konkreettinen veroetu

Yleislausekkeen soveltaminen edellyttää, että verovelvollinen on saanut hyväkseen tai tavoittelee *konkreettista veroetua*, jonka arvo on rahassa mitattavissa. Yleislausekkeen soveltamiskynys huomioiden on syytä edellyttää, että veroedun tulee olla olennainen. Kun verovelvollisen esitetään antaneen toimelle tai olosuhteelle sellaisen oikeudellisen muodon, joka ei vastaa asian todellista luonnetta, tulee asian selvityksestä ilmetä, mikä toimen tai olosuhteen todelliseksi katsottava luonne tarkalleen on.

Veron kiertämisestä ei ole järkevää puhua, ellei veroetua kyetä selvästi osoittamaan. Niinpä esimerkiksi keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakekannan myynti käypään hintaan omalle toiselle toimivalle yhtiölle ei ole yleislausekkeen turvin peiteltynä osinkona verotettava sisäinen osakekauppa, vaan toimi rinnastuu osingonjaon sijasta kiinteistön kauppaan, eikä veroetua ole. Samaten on niin, että alaikäisen tyttären omistaman huoneiston vuokratulo ei yleislausekkeen turvin muutu peiteltyksi osingoksi vain siksi, että vuokraus käypään hintaan ulkopuoliselle vuokralaiselle on suoritettu äidin omistaman yrityksen kautta, eikä tyttären saamaa vuokraa myöskään voida yleislausekkeen turvin toissijaisesti verottaa äidin ammattitulona vain siksi, että tämä on hoitanut vuokrausta, joka kuuluu hänen velvollisuuksiinsa holhoojanaikin. Estettä ei myöskään esimerkiksi ole sille, että yhdellä toimialalla toimiva yrittäjä vaikkapa riskinhallintamielessä eriyttää toimintansa sisaryhtiörakenteiden puitteisiin, joskin tämä painottaa yritysten keskinäisten siirtohintojen asetannan merkitystä ja verohaittana estää tappiontasauksen sisaryhtiöiden kesken.

Veroedun määrittelemineen vaatii, että verovelvollisen havittelemaa lopputulosta konkreettisesti *verrataan* siihen, mitä asian todellisen luonteen katsotaan edellyttävän. Tätä vertailua edellyttää myös VML 28,1 §:n 1. lause, jonka mukaan veroseuraamukset tulee määrittää ikään kuin oikeata muotoa olisi käytetty. Koska lainkohdan tarkoitus rajoittuu puhtaasti vain veron kiertämisen estämiseen, tulee tulo ja omaisuus VML 28,1 §:n 2. lauseen puitteissa arvioida oikeaan määrään.

## Veroedun perusteettomuus

Veroedun olemassaolon lisäksi yleislausekkeen soveltaminen edellyttää, että verovelvollisen saama tai havittelema veroetu on *perusteeton*. Kuten aiemmin todettiin, tulee veroedun perusteettomuuden tueksi voida esittää muutakin kuin vain ajatus siitä, että veroa olisi tullut suoritettavaksi enemmän, jos verovelvollinen olisi toiminut toisin.

Perusteetonta veroetua ei esimerkiksi sisälly siihen, että verovelvollinen järjestää yritystoimintansa hyvissä ajoin konsernimuotoon, jotta tytäryhtiöitä voidaan aikanaan myydä verotta. Hallintaosakeyhtiön toiselta osakeyhtiöltä saamaa osinkoa ei myöskään voida verottaa hal-

lintaosakeyhtiön omistajana olevan luonnollisen henkilön tulona vain siksi, että vero olisi ollut korkeampi, jos luonnollinen henkilö olisi omistanut osinkoa jakaneen yhtiön osakkeet suoraan. Samaten osakevaihtoon liittyvää veroetua ei voida evätä vain sillä perusteella, että osakekauppa rahaa vastaan tai myydyin yhtiön liiketoiminnan luovutus olisi realisoitunut veronalaista tuloa.

Veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen tarkoitus ei myöskään ensisijaisesti ole tehostaa yksityisoikeudellisen sääntelyn noudattamista, joskin toimen siviilioikeudellinen moitteettomuus on epäilemättä omiaan tukemaan sen verotuksellista hyväksyttävyyttä. Yleisemminkin on syytä todeta, etteivät verovelvolliset useinkaan kovin tarkoin kykene muotoilemaan sopimuksia silmällä pitäen toimien verotuksellista arviointia. Samaten eivät myöskään yleislakimiehet lähtökohtaisesti toimi verotuksellisista, vaan osapuolten keskinäisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin keskittyvistä siviilioikeudellisista lähtökohdista. Tämän vuoksi yksittäisistä sopimustekstin tai pöytäkirjan sanankäänteistä tulisi varoa tekemästä liian pitkälle meneviä puhtaasti verotuksellisia päätelmiä. Niinpä esimerkiksi pienyrityksen arvonnäisäverollista elinkeinotoimintaa ei osaksikaan voida tulkinnalla eikä yleislausekkeiden turvin luonnehtia henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi rahanlainaukseksi ja arvonnäisäverotuksessa vähennykset epääväksi rahoituspalveluksi vain siksi, että yhtiön yhteistyösopimuksissa osapuolten keskinäisten kustannusten jaon sijaan puhutaan toiminnan ”rahoittamisesta”. Tärkeää on myös, että sikäli kuin verotuksessa kuitenkin päättelyssä nojaututaan poikkeamiin siviilioikeudellisesta sääntelystä, on syytä edellyttää todella selvitettävän yksityisoikeudellisen oikeustilan tarkka ja oikea sisältö.

Vielä on usein erikseen syytä varmistua siitä, ettei veroetu juonna verojärjestelmän rakenteesta, koska silloin se on lainsäätäjän joko nimenomaisesti taikka ainakin hiljaisesti hyväksymä.<sup>12</sup> Vaikkakin moni osakeyhtiömuotoinen yritys on vahvasti henkilöitynyt perustajaansa, ei osakekannan myyntivoitosta yleislausekkeen turvin voida osaakaan allokoida myyjän ansiotuloksi vain siksi, että omistajayrittäjä on toiminut yhtiönsä toimitusjohtajana ja jää kaupan jälkeenkin yhtiön palvelukseen vähintään ylimenokaudeksi. Samaten on niin, ettei kauppa, jossa enemmistöosakas myy yrityksensä vähemmistöosakkaana mukana olleelle suuryhtiölle, voida yleislausekkeen turvin konstruoida vähemmistöosakkaan omistajayrittäjälle antamaksi valtaiseksi ansiotulona verotettavaksi työsuhdekannustimeksi. Ja vaikkakin noteeraamattoman yhtiön osinkoa yleisesti ottaen verotetaan osittain ansiotulona, jotta verotus noudattaisi useimmiten ankarampaan lopputulokseen johtavaa progressiivista asteikkoa, ei osinkoa voida siirtää alhaisen ansiotulon omaavalta osakkaalta toiselle osakkaana olevalle perheenjäsenelle vain siksi, että tällä on korkeampi veroprosentti.

Myöskään järjestelyn epätavallisuus ei yksin riitä perusteettomuuden pohjaksi.<sup>13</sup> Veroedun perusteettomuuden osoitukseksi eivät niin ikään yksin kelpaa yleisluonteiset mielipiteet siitä, että olisi ollut yksinkertaisempaa, parempi tai luontevampaa, että verovelvollinen olisi järjestä-

<sup>12</sup> Kari S. Tikka: Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana. Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot. Helsinki 1983, s. 29.

<sup>13</sup> Andersson, Verotusmenettelylain kommentaari, s. 43.

nyt toimintansa toisin. Päinvastoin tulisi verotusesityksen perusteluista suoraan ja kouraan-tuntuvasti ilmetä, miltä osin järjestely on ilmeisen keinotekoinen ja taloudelliselta kannalta onntto, jotta veroetua voidaan pitää perusteettomana.

## Veronkiertotarkoitus

Perusteettoman veroedun lisäksi yleislausekkeen soveltaminen edellyttää nimenomaisesti subjektiivista *veronkiertotarkoitusta* eli verovelvollisen on tullut valita käyttämänsä erheellisen oikeudellisen muodon tai suorittaa asiaan liittyvät toimet tarkoituksin välttää muutoin suoritettavaksi tulevan veron. Koska veronkiertotarkoituksesta harvoin kuitenkaan on suoraa näyttöä, joudutaan seikka useimmiten viime kädessä päätelemään ulkoisten seikkojen pohjalta.

Kun negatiivisten seikkojen näyttäminen toteen on mahdotonta tai ainakin hyvin vaikeaa, ei verovelvolliselta yleensä voida edellyttää suoraa ja aukotonta näyttöä siitä, ettei hän ole ryhtynyt toimeen veronkiertotarkoituksessa. Mutta jos veronsaajien taholta on jo esitetty vakuutavaa todistelua, joka ylittää sovellettavan korkeahkon näyttökynnyksen, on verovelvollisen asiana esittää vastanäyttönsä uhalla, että yleislauseke muutoin tulee ja jää sovellettavaksi.<sup>14</sup>

Viimeksi mainitusta tehtävästä verovelvollinen suoriutuu yleensä helpoiten osoittamalla toimensa *liiketaloudelliset perusteet*, jotka hälventävät epäilyt veron kiertämisestä. Sen sijaan verotuksessa ei voida lähteä sellaisesta yleisestä vaatimuksesta, että verovelvollisen tulisi aina kyetä ja varautua esittämään toimiensa liiketaloudelliset perusteet kattavasti uhalla, että muutoin katsotaan kyseessä olleen verotuksen kiertäminen. Koska liike-elämässä toimitaan suuressa epävarmuudessa tulevasta, on niin, että usein valtaisassa kiireessäkin tehtävistä päätöksistä ja toimista suuri osa osoittautuu ainakin jälkikäteen arvioituna liiketaloudellisesti vähemmän järkeviksi eli joko vain turhiksi tai sitten tappiollisina suorastaan välttämisen arvoisiksi. Tämän vuoksi verovelvollisen toimia tulee arvioida kohtuullisesti sen tietämyksen valossa, joka on ollut käytettävissä niissä olosuhteissa ja sinä ajankohtana, jona järjestelyyn tai toimeen on ryhdytty, eikä ehkä pitkänkin ajan kuluessa kertyneen jälkikäteistietämyksen valossa.

Yleislausekkeen soveltamisalueelle kuuluvat tapaukset, joissa keinotekoiset toimet johtavat huomattavaan veroetuun ja järjestely olisi ilmeisen tarkoitukseton ja sisällöltään ”tyhjä”, ellei lukuun oteta tavoiteltua veroetua.<sup>15</sup> Veronkiertotarkoitusta arvioitaessa on yleensä järkevää kysyä, olisiko verovelvollinen mitenkään ryhtynyt arvioitavaan toimeen, jos saatu tai haviteltu huomattava veroetu jätetään huomioimatta? Tämä professori Tikan nasevasti ”happotestiksi” kutsuma toimenpide voi toisinaan olla hyvin paljastava. Jos verovelvollinen ei siinä tilanteessa kykene esittämään yhtäkään edes jotensakin uskottavaa veroedun tavoittelusta riippumatonta liiketaloudellista perustetta tai muuta järkevää syytä toimilleen, ei kaukana ole ajatus, että toimiin on ryhdytty tarkoituksin kiertää veroja.

<sup>14</sup> Olli Ryynänen: Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis 2001, s. 270 s. ja s. 276.

<sup>15</sup> Kari S. Tikka: Mitä järjestelyjä hyväksytään ja mitä jätetään hyväksymättä verotuksessa huomioon ottaen verotuslain 56–57 §:t. Verotus 1974 s. 110 ja s. 115.

## Päätöksen perusteleminen

Yleisesti ja veron kiertämistä koskevista tapauksista erityisesti on luontevaa ajatella, että perustelujen seikkaperäisyyden asteen tulisi olla järkevässä suhteessa tapauksen monisärmäisyyteen. Eräänlaisena vähimmäisvaatimuksena voidaan edellyttää, että verovelvollisen vastineissaan esittämään otetaan kohta kohdalta kantaa, eikä vain vaatimukset enemmän hyläten vahvisteta lopputulosta. Selvää on joka tapauksessa, ettei päätöstä tulisi perustella vain puhtailla sitaateilla laista ehkäpä muutamin lopputuloksen toistavin hajalausein eikä tyhjin kehäpäätelmin, joissa todetaan, että yleislauseketta tulee soveltaa, koska kyseessä on sellainen veron kiertäminen, jota laissa tarkoitetaan.

Riittävän vankkojen perustelujen vaatimus houkuttelee ja vie päätöksentekijän aidosti punnitsemaan päätöksensä oikeutuksen ja perustelut auttavat myös verovelvollista arvioimaan muutoksenhaun kaikenpuolista mielekkyyttä. Viime kädessä oikeudellinen päätös ja sen myötä myös verotuspäätös ei koskaan ole perustelujaan parempi eli oikeutetumpi kuin mitä sen hyväksi esitetyt perustelut selvästi osoittavat.

## Oikeussuojajäive ja palauttamispäätökset

Oikeusvarmuuden kannalta parasta tietysti on, jos myös veron kiertämistä koskevat veroratkaisut kyetään saamaan oikeaan asentoon jo heti ensiasteessa ja säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, jolloin oikeus muutoksenhakuun toimii vain tavallaan varmimman vakuutena. Käytännössä vaikeimmat veron kiertämistä koskevat riidat tulevat kuitenkin ratkaistaviksi verotarkastuskertomusten pohjalta verotuspäätöstä seuraavine usein pitkäjänteisillä muutoksenhakuineen.

Vaikkakaan lainsoveltamisessa ei laintulkintaa voida aivan tiukasti erottaa näyttökysymyksistä, voidaan käytännön tasolla sanoa, että näytön ollessa selvä, on loput päätösharkinnasta juridiikkaa. Kun veroviranomaisilla on verotarkastusinstituution ja sivullisten tiedonantovelvollisuuden puitteissa, kuten myös vielä verovelvolliseen kohdistuvan veronkorotussanktion kautta, tehostetut tuomioistuimiin nähden yliveritaiset selvittämiskeinot on ensiarvoisen tärkeää, että keskeinen tosiseikasto selvitetään varhain. Näin on korostetusti sellaisten erityisten verotustoimenpiteiden, kuten veron kiertämisen yleislausekkeen, soveltamisen osalta, joiden edellytyksistä veronsaajilla on myös viimekätinen näyttövelvollisuus.

Verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuuden täyttämisen oikean arvioinnin kannalta on myös tärkeää saada tieto pyydetyn mutta epäselväksi jääneen seikan selvittämättömän tilan syistä. Tämän vuoksi verovelvollisen tulisi ymmärtää erikseen ilmoittaa asiasta silloin, kun hän ei kykene esittämään pyydettyä näyttöä, jolloin veroviranomaiset voivat kohdentaa selvitystoimensa sellaisen seikan selvittämiseen. Yhtä tärkeää kuin se, ettei verovelvolliselta vaadita mahdottomia, on tietenkin, ettei puuttuvaa viitseliäisyyttä tai suoranaista haluttomuutta asian selvittämiseen palkita.

Valitettavan usein on kuitenkin niin, että veroasia siirtyy muutoksenhakuvaiheeseen aikamoisen puutteellisesti selvitettyinä. Viranomaisille aina yksin kuuluva menettelyjohto ontuu, jos päätösvaiheeseen siirrytään, vaikka asia on vielä pahasti levällään. Selvittämisvelvollisuuden oikean jakautumisen kannalta on tärkeä kyetä toteamaan, missä määrin asian selvittämätön tila johtuu veronsaajien puutteellisista selvitystoimista ja missä määrin verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Verotuksen oikaisulautakuntien tehtävään oikaista selvät virheet kuuluu myös puutteellisen selvityksen perustella tehtyjen päätösten kumoaminen ja asian palauttaminen takaisin riittäviä jatkotoimenpiteitä varten.

Hallinto-oikeuksien prosessinjohtoon merkitys korostuu, kun muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen vaatii valitusluvan tuloveroa koskevissa asioissa. Aivan epätavallista ei kuitenkaan ole, että juttu etenee asteelta toiselle osapuolten toistellessa entisiä kantojaan asian kehkeytymättä niin, että keskeiset kiistakysymykset kiteytyisivät ratkaistavaksi. Tavatonta ei ole sekään, että jutun käsittely suorastaan taantuu ensiasteen jälkeen ja joskus käy niin, että asian selvittämättömään tilaan tavallaan havahdutaan vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa, jonka ensisijaisena asiana ei ole faktojen selvittäminen ja joka tulee antaneeksi muutoksenhakuluvan palauttaakseen asian sitten alkuruutuun. Siksi tulisikin edellyttää, että hallinto-oikeusasteen prosessinjohto on niin jämääkää, että se joko aktiivisesti tähtää näytön puutteiden identifiointiin ja korjaamiseen tai sitten käsittää asian prosessuaalisen palauttamisen ensiasteeseen uudelleen käsiteltäväksi.

## Monipuolisen todistelun merkitys

### Asiakirjanäytön riittämättömyys

Oikeudenkäynnin runko on aina kirjallinen, ja moni veroasia voidaan hyvin ratkaista oikein suoraan asiakirjojen perusteella. Edellyttäen, että verovelvollinen on tullut asianmukaisesti kuulluksi ja hänelle on asianosaisjulkisuuden puitteissa varattu tilaisuus lausua kaikesta asiaan vaikuttavasta, on luonteavaa, että tuomioistuin tekee päätöksensä vaatimusten puitteissa asiakirjatodisteiden ja osapuolten ensisijaisesti tosiseikastoa mutta myös lain ilmaiseman normin sisältöä koskevien lausumien pohjalta. Tässä suhteessa veron kiertämistä koskevat jutut ovat usein kuitenkin eri asemassa, koska niissä vaatimus yleislausekkeen soveltamisesta yleensä sisältää väitteen siitä, että asian varsinainen luonne ei ole sitä mitä asiakirjat kertovat ja että verotus on nimenomaan toimitettava asiakirjoista poiketen. Sellaisissa tilanteissa ainakaan samaiset asiakirjat eivät sellaisinaan tahdo riittää asian oikean laidan riittävän luotettavaan ja monipuoliseen arviointiin.

Laajat veron kiertämistä koskevat jutut pohjautuvat usein verovaateen tueksi rakennettuun laveahkoon ”teoriaan”, jossa verovelvollisen ja häneen intressiyhteydessä oleviksi esitettyjen tahojen toimia kuvataan kielteisellä tavalla ja jossa vedotaan erilaiseen määrältään vaihtelevaan mutta luonteeltaan pirstoutuneeseen tavallisesti vain enintään aihetodistetasoiseen näyttöön kuten myös väitettyihin siviilioikeudellisiin puutteisiin. Tavallista on, että esityksen päätteeksi

todetaan, että veron kiertäminen voidaan ”kokonaisvaltaisesti” todeta tapauksen olosuhteista. Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välisen tarkan rajan asetannan ratkaisee silloin se tapa, jolla verovelvollisen suorittamat toimet yksittäin ja kokonaisuutena arvioiden luonnehditaan. Sellaisissa oloissa verovelvollisen puolustus ei voi kohtuudella rajoittua vaatimusten kiistämiseen ja enenevään kirjelmointiin sekä tämän tueksi esitettyyn lisänäyttöön vain mahdollisesti saatavilla olevien asiakirjatodisteiden muodossa.

Traditiomme, jonka mukaan verojutut ratkaistaan puhtaasti asiakirjojen perusteella, on kuitenkin sangen vahva. Sitä tukee osaltaan perinteinen ainakin veron kiertämistä koskevissa jutuissa jossain määrin epärealistinen lähtökohta, jonka mukaan verovelvollisen tulisi vähäisin voimavaroin itse ilman asiamiestä ja siten kuluitta kyetä ajamaan asiansa. Usein aineellisesti oikeansisältöistä ratkaisua edistäisi suuresti suullisen käsittelyn suoma mahdollisuus keskitetysti esittää riittävä määrä selventäviä kysymyksiä. Onhan oikeudenkäynnissä usein monin verroin kiinnostavampaa se, mitä osapuoli jättää sanomatta kuin se, mitä hän alati toistaa. Varsinkin sen jälkeen kun osapuolille on varattu riittävä mahdollisuus aikaa vievien selvittämistointien suorittamiseen, voidaan huomio vielä epäselviin seikkoihin kohdistaa tehokkaasti suullisen käsittelyn puitteissa.

Virallisperiaatteen ilmaiseman HLL 33 §:n mukaisesti tuomioistuimien vastaa siitä, että asia tulee selvitettyksi. Varsinaisesti lainkohdan merkitys tulee esiin vasta silloin, kun normaali riidan kohteen tarkentava ja vaivatta kokoon saatavan selvityksen keräävä alkuvaiheen kirjelmien vaihto on käyty läpi ilman, että asia tämän jälkeen on kypsä päätettäväksi. Silloin tuomioistuinten tulee HLL 33 §:n mukaan viran puolesta käytännön selvitystoimin hankkia selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Lisäselvityspyyntöjen osoittauduttua tuloksettomiksi veron kiertämistä koskevan asian selvittämistä voi hyvinkin edistää HLL 37 §:n nojalla ja tuomioistuimen omasta aloitteesta tapahtuva suullisen käsittelyn järjestäminen.

## Oikeus suulliseen käsittelyyn

Nykyään hallinto-oikeuden tulee HLL 38,1 §:n mukaan toimittaa suullinen käsittely, jos yksityisen asianosainen sitä pyytää ellei vaatimusta jätetä tutkimatta tai hylätä heti taikka ellei suullinen käsittely ole asian laadun vuoksi tai muusta syystä ”ilmeisen tarpeeton”. HLL 38 §:n tarkoituksena on nimenomaan ollut varmistaa, että Suomen lainsäädäntö täyttää Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6. artiklan vaatimukset suullisesta menettelystä. Säännöksen soveltamisperiaattiin otettiin varta vasten myös veroprosessi,<sup>16</sup> koska myös siinä oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluu olennaisena osana mahdollisuus esittää näkemyksensä suoraan tuomarille.

Tunnusomaista HLL 38 §:lle on, että lainkohtaa sovellettaessa tuomioistuimella ei ole samaa harkintavaltaa kuin HLL 37 §:n viranomaisaloitteisen suullisen käsittelyn suhteen.<sup>17</sup> Suullinen

<sup>16</sup> Olli Mäenpää: Hallintoprosessioikeus. WSOYpro 2005, s. 412.

<sup>17</sup> Pekka Hallberg – Pirkko Ignatius – Heikki Kanninen: Hallintolainkäyttölaki. Lakimiesliiton Kustannus 1997, s. 271 s.

käsittely on HLL 38 §:n mukaan lähtökohtaisesti toimitettava aina kun asianosainen tätä pyytää. Sen sijaan voi HLL 37 §:n ohella myös asian selvittämistä koskeva HLL 33 §:n yleissäännös edellyttää, että suullinen käsittely tulee toimittaa, vaikkei asianosainen tätä olisi pyytänyt-kään. Selvää on joka tapauksessa, että HLL 38 §:n sisältämiä poikkeuksia velvollisuudesta pyynnöstä toimittaa suullinen käsittely, on tulkittava suppeasti.

HLL 38 §:ssä säädetään ryhmitellen niistä tilanteista, joissa oikeus voi jättää suullisen käsittelyn järjestämättä, vaikka yksityinen asianosainen on sitä pyytänyt. Lainkohdassa mainitaan tässä suhteessa ensiksi tapaukset, joissa asia tai vaatimus, jota silmällä pitäen suullista käsittelyä on pyydetty, jätetään tutkittavaksi ottamatta eli jokin ehdoton prosessinedellytys puuttuu. Samaten voidaan suullinen käsittely jättää järjestämättä, jos vaatimus hylätään heti eli tilanteissa, joissa vaatimuksen ilmiselvä perusteettomuus on helposti todettavissa ilman minkäänlaisia enempiä selvittelyjä. Kiinnostavin on siksi poikkeus, jonka mukaan suullinen käsittely voidaan jättää järjestämättä silloin, kun se asian laadun vuoksi tai muusta syystä on *ilmeisen tarpeeton*. Riittävää ei lain mukaan ole, että toimenpide katsotaan tarpeettomaksi, vaan tarpeettomuuden tulee olla ilmeinen. Näin on asian laita silloin, kun asianosaisella ei ole oikeudellista intressiä saada suullista käsittelyä toimitetuksi lähinnä siksi, että asia joka tapauksessa kokonaan ratkaistaan hänen edukseen. Muussa tapauksessa suullinen käsittely tulisi pyynnöstä järjestää, ellei juttu ole aivan vähäpätöinen.<sup>18</sup>

Varsinkin veroprosessin kaltaisessa menettelyssä, jossa hallinto-oikeus voi jäädä jutun ensimmäiseksi ja viimeiseksi varsinaiseksi oikeusasteeksi, tulisi suullinen käsittely järjestää lähestulkoon aina, kun verovelvollinen tätä pyytää ja ainakin silloin, kun riita koskee tai sivuaa veron kiertämisen ongelmakenttää. Tämä on tarpeen, koska oikaisulautakuntakäsittely on kuitenkin varsin typistettyä ja muutoksenhakuluvan saaminen korkeimpaan hallinto-oikeuteen on aina epävarmaa. Tietävästi valmius suullisen käsittelyn järjestämiseen vaihtelee hallinto-oikeus-sittain, mutta HLL 38 §:n sisältöön nähden käytäntö on kautta linjan aikamoisen pidättyvää.

## Mahdollisuus kuulustuttaa todistajia

Suullista käsittelyä voidaan pyytää vain asian perinpohjaisen selvittämisen varmennukseksi tai ongelmakohtia koskevan selvityksen kiteyttämiseksi ja syventämiseksi, mutta usein sitä pyydetään todistajien kuulemiseksi muiden todistuskeinojen riittämättömyyden vuoksi. Suullisessa käsittelyssä voidaan HLL 39,1 §:n 1. virkkeen mukaan kuulla todistajia, jotka asianosainen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista tuomioistuim pitää tarpeellisenä.

Tuomioistuimen prosessinjohtoon kuuluu ratkaista kysymys siitä, kuullaanko tiettyä henkilöä asiassa todistajana vai ei. Tässä suhteessa tuomioistuimen harkintavalta on laajempi kuin ratkaistaessa kysymystä siitä, onko suullinen käsittely järjestettävä asianosaisen pyynnöstä.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Hallberg – Ignatius – Kanninen, Hallintolainkäyttölaki, s. 277 s.

<sup>19</sup> Mäenpää, Hallintoprosessioikeus, s. 430 s.

Tuomioistuimen harkintaa rajoittavat kuitenkin HLL 33 §:n asian selvittämistä koskevat vaatimukset.<sup>20</sup> Poissuljettua on siksi, että tuomioistuin ensin torjuisi tarjotun näytön ja sitten ratkaisisi jutun sen selvittämättömään tilaan nähden todistustaakkasäännöksiä soveltaen.

Hallintotuomioistuimissa sallitaan yleisistä tuomioistumista poiketen *kirjallisten todistajankertomusten* käyttö eli vetoaminen yksityisluonteiseen kirjalliseen kertomukseen tai todistukseen, joka on laadittu vireillä olevaa tai käytävää oikeudenkäyntiä silmällä pitäen. Huomionarvoista on, että HLL 39,1 §:n 2. virkkeessä säädetään erityisesti, että jos asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen, kuullaan todistajaa suullisesti, jollei se ole ”tarpeetonta tai siihen ole erityistä estettä”. Tarpeetonta kuuleminen voi olla lähinnä jos asiakirja suoraan tapauksen KHO 1977 II 619 tavoin kelpuutetaan päätöksen perustaksi. Vuosien varrelta onkin tapauksia,<sup>21</sup> joissa kirjallinen todistus on edellyttänyt asian palauttamista alempaan oikeusasteeseen nimenomaan todistajan suullista kuulemistä varten. Myös veronsaajien etujen mukaista on, että heille tarjotaan mahdollisuus esittää kysymyksiä suoraan todistajalle. Toisinaan, kuten tapauksessa KHO 1968 II 587, juttu on palautettu peräti asianosaisen kuulemiseksi sanktioidun totuusvakuutuksen nojalla, mikä voi olla HLL 39,2 §:ssä tarkoitettu tavoin paikallaan silloin, kun oikeus pitää asianosaisen keskeisistä seikoista esittämää epäuskottavana.

Todistuskeinona suullista todistajien kuulustelua voidaan välittömyytensä vuoksi pitää luotettavampana kuin puhtaasti kirjallista menettelyä, koska silloin todistajille voidaan hetimiten esittää selventäviä lisäkysymyksiä. Välitön todistelutilanne on myös omiaan helpottamaan todistajan pysymistä totuudessa. Siinä mielessä taas kirjalliset todistajankertomukset ovat luotettavampia, että niiden laatijalla on mahdollisuus kertomusta kirjoittaessaan jäsennellysti punnita rauhassa, mistä ja kuinka hän voi asiassa lausua ja mistä taas ei. Kirjallisen todistelun yhdistäminen suulliseen menettelyyn tuokin esiin näiden molempien parhaat puolet. Näin on etenkin veron kiertämistä ja muita erityisiä verotustoimia koskevissa asioissa, joissa keskeisiä oikeustosisieikkoja koskeva näyttö todennäköisesti on saatavissa ensisijaisesti muita kuin vain asiakirjanäyttöä todistuskeinona käyttäen.

## Päätelmät

Koska viive on oikeussuojan kannalta selvästi pienempi paha kuin lopullinen oikeudenmenetyks, on tärkeää, että puutteellisesti selvitettyt jutut palautetaan aiemmin tehdyt päätökset kumoten takaisin lisätoimenpiteitä varten. Veron kiertämisen yleislausekkeen tehtävä ei ole paikata aukkoja näytössä, vaan mahdollistaa verotuksen toimittamisen oikein sitten, kun asia on tullut riittävästi selvitettyksi.

Veron kiertämistä koskevat asiat ovat myös luonteeltaan sellaisia, ettei verovelvollisen pyytämää suullista käsittelyä juurikaan voida pitää ilmeisen tarpeettomana. Jos selvityksen esit-

<sup>20</sup> Hallberg – Ignatius – Kanninen, Hallintolainkäyttölaki, s. 280 s.

<sup>21</sup> KHO 1981 A II 36 ja KHO 10.5.1978 t. 2183 sekä KHO 1969 A II 120.

tämistä ja todistelua rajoitetaan pelkästään kirjalliseen materiaaliin, ei faktaselvityksen riittävydestä voida varmistua. Hyvin johdetussa suullisessa menettelyssä keskeisten seikkojen selvittämisen intensiteetti on luonnollisesti aivan eri luokkaa kuin perinteisen kirjelmienvaihdon puitteissa.

Veron kiertämistä koskevan asian suullisen käsittelyn puitteissa pyydettyä todistajien kuulustelua ei myöskään mielestäni tulisi torjua kuin hyvin poikkeuksellisissa tapauksissa. Tämä johtuu siitä, että elävää liike-elämää ei dokumentoida kuin vain osittain. Tilanteissa, joissa erimielisyyttä on nimenomaan jutun esitetyn tosiseikaston oikeasta luonnehdinnasta, edellyttää asian kunnollinen selvittäminen, että mahdollisuus todisteluun on kaventumaton.

## Lopuksi

Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltaminen on ja pysyy varmasti eräänä vero-oikeuden haastavimmista osa-alueista. Päätöksentekoa ei suinkaan helpota se, että tunnusomaista kehitykselle on järjestelyjen enenevä monimutkaisuus ja tosiseikaston alati kasvava laajuus. Kun verotuksen tehokkuuden mittariksi otetaan vain puhtaasti tavoite maksuunpanna oikeanmääräinen vero oikealta verovelvolliselta oikea-aikaisesti, veron kiertämisen yleislauseke ei sinänsä joudu ristiriitaan oikeusvarmuuden vaatimusten kanssa.

Oikeusvarmuutta vaarantaa sen sijaan jo se, että oikeaan lopputulokseen päädytään vasta huomattavia ponnisteluja vaativan kirjelmöinnin tai vuosia kestävän muutoksenhaun kautta. Erityisesti voimavaroiltaan heikkojen yritysten ja yksityishenkilöiden osalta lihava veroriita voi käytännössä lamaannuttaa toiminnan ja toimintakyvyn, vaikka asiat sittemmin kääntyisivät oikein päin. Tämän vuoksi paljon vartijoina ovat nimenomaan verovirastot ensi asteen päätöksentekijöinä ja veroasiamiehet veronsaajien etujen valvojana. Kirjaimellisesti tuhannen taalan kysymykseksi muodostuu silloin se, onko se totuuden siemen, joka veroehdotuksiin kyllä yleensä sisältyy, riittävä vai ei.

Rajatapauksissa olisikin siksi mielestäni parempi, jos verovirasto jättäisi veroehdotukset sillensä ja veroasiamiehen mahdollisen muutoksenhaun varaan. Toisinaan käykin niin, että veroasiamies poikkeaa veroviraston kannasta ja yhtyy verovelvollisen vaatimuksiin. Myös veroasiamiesten tulisi säästää yleislausekkeen soveltamisen vain sellaisia tapauksia varten, joiden osalta veropäätösten menestyminen myös oikeusasteissa on aikamoisen varmaa. Nykyisellään yleislausekkeen soveltamiskäytännön arki ei kaikilta osin ole yhtä auvoinen kuin muutoksenhakujen päätteeksi seulotusta julkaistusta oikeuskäytännöstä voisi tulla päätelleeksi.

Yleislauseke puolustaa epäilemättä hyvin paikkaansa ilmeisellä tavalla keinotekkoisten järjestelyjen torjuna, mutta sillä on myös selvät rajoitteensa. Etenkään lainsäätäjän taholta viritettyjen sisäisten jännitteiden kaikenpuoliseksi korjaajaksi yleislausekkeesta ei ole. Ansiotulojen progression lieventäminen niin, että korkein rajaveroaste on selvästi lähempänä yhteisöverokantaa, eikä siihen nähden kaksinkertainen, tekisi tulojen lipastoimisen yritysrakenteisiin kannattamattomaksi, kun taas yhteisöverokannan ja osinkoveron (taikka vaihtoehtoisesti luovu-

tusvoiton) yhteisverorasituksen vastatessa likipitään korkeinta marginaaliveroa, kävisi ansiotulon kaikenlainen muuntaminen pääomatuloksi hyödyttömäksi. Verojärjestelmästä itsestään juontuvien syiden poistaminen onkin ehkä paras tapa vastaisesti rajoittaa yleislausekkeen soveltamistarvetta.

Verojärjestelmän johdonmukaisuuden ollessa itsessään oikeusturvaa edistävä seikka jää yleislausekkeelle kuitenkin aina tulokäsitteen laajuuteen, jaksotukseen, arvostamiseen ja kohdistamiseen liittyvä ydinalueensa. Tältä osin on aina houkuttelevaa sanoa, että todellisen sisälön tulisi pelkän muodon sijasta viime kädessä ratkaista verokohtelu. Toisaalta on myös tiedostettava, että valittu muoto usein olennaisella tavalla vaikuttaa transaktion oikeudelliseen sisältöön. Koska verotusta ei voida suoraan nivoa sen kohteena olevaan taloudelliseen ilmiöön, on verotus pakostakin oikeudellisiin muotoihin sidottua. Tuloverotuksen perimmäisiin kysymyksiin kuuluvana ilmiönä veron kiertämisen problematiikan kanssa saadaan siis vastakin elää, mutta toivottavasti niin, että hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen raja määritetään riittävän hyvin selvitetyn tosiseikaston pohjalta.

\* \* \*

## On the challenges to a more reliable application of the general anti-avoidance provision in the field of income tax

The principle of legality places substantive qualitative demands on tax assessment and court proceedings, to ensure a materially right outcome. While a fundamental lack of neutrality in the tax system invites ordinary tax planning, the taxpayer must not compromise the law by resorting to the realm of tax avoidance.

From the point of view of legal certainty, the application of the general anti-avoidance provision in, especially in conjunction with other similar norms of a more limited scope, e.g. those targeted at hidden distributions and transfer pricing, is particularly challenging. This is most certainly the case where the documentation is vast and the matter thus complex.

The author elaborates the relationship between tax planning and tax avoidance in this context by emphasising the need to examine in detail and to document properly the specific prerequisites before the general anti-avoidance provision is applied in a given case. Purely from a procedural perspective, the protection of the taxpayer against undue delay requires that erroneous decisions based on insufficient information be rectified swiftly by the Rectification Boards, without need to resort to the Administrative Courts so as to have the case remanded for appropriate measures by the authorities. As allegations of tax avoidance cannot often reliably be decided in a purely written proceeding, the right of a taxpayer to an oral hearing, upon request, should not be limited. Likewise, it is recommendable to allow testimony in such proceedings.

Ultimately, the level of certainty in the application of tax laws can be enhanced to some extent by a string of pragmatic measures. That being said, the scope for this is of course limited when the dilemma ultimately emerges from a lack of neutrality in the fundamentals of the tax system. This is notably the case with respect to, inter alia, the vast gap in the tax treatment between earned income and capital income. Accordingly, the most efficient way to minimise the need to apply provisions targeted at various forms of tax avoidance might well be to simply increase the level of neutrality in the tax system itself.

*Olli Rynnänen*

Professor, University of Helsinki