



Ideologinen laintulkinta vero-oikeudessa

HAKUSANAT: vero-oikeus, kriittinen oikeusteoria, verosuunnittelu

1. Johdanto

Oikeuden ja politiikan suhde on yksi oikeusteoreettisen tutkimuksen ikuisuus-kysymyksiä. Konventionaalisen näkemyksen mukaan suomalaisessa oikeusjärjestelmässä politiikka ja poliittiset valinnat kuuluvat lainsäätämisprosessiin, kun taas tuomioistuinten tulkitsessa lainsäädäntöä poliittiset ja ideologiset näkökulmat eivät enää vaikuta prosessin lopputulokseen.¹ Tämä työnjako heijastaa vallan kolmijaon ja demokraattisen kansavallan ihanteita.² Suomalaisilla tuomareilla ajatellaan olevan institutionaalisesti vahva riippumattomuus, eikä poliittisen vaikuttamisen katsota koskettavan heitä. Samoin lainopillinen tutkimus mielletään yleisesti arvovapaaksi toiminnaksi, jossa palvellaan yleistä hyvää ja yhteisiä arvoja.

Kansainvälisessä oikeusteoreettisessa keskustelussa on kuitenkin kiistetty politiikan ja ideologian vaikutuksen jääminen oikeusjärjestelmän tasolla pelkkään lainsäädäntövaiheeseen. Kritiikin mukaan oikeuden ja politiikan erottaminen on mahdotonta ja ideologioiden vaikutusta laintulkintaan ei koskaan kyetä täydellisesti poistamaan. Kotimaisessakin oikeustieteessä on useilla oikeudenaoloilla tunnustettu lainopin tietynasteinen arvosidonnaisuus ja esitetty vaihtoehtoisia lainopillisia systematisointeja ja vaihtoehtoisia yleisiä oppeja, jotka ottaisivat paremmin huomioon sosiaalisen oikeudenmukaisuuden arvot kuin vallitsevat yleiset opit tekevät.³ Klassisia esimerkkejä uusista systematisoinneista kotimaisen oikeustieteen kentällä ovat Juha Karhun uusi varallisuus oikeus ja Thomas

* *Santtu Raitasuo*, OTM, tohtorikoulutettava, Helsingin yliopisto. Kirjoittaja on työskennellyt Uudenmaan yritysverotoimistossa kansainvälisten asioiden yksikössä verosihteerinä vuosina 2010–2012.

1. Raimo Siltalan mukaan "[k]iellettyjä ratkaisuperusteita tuomarin oikeudellisessa ratkaisuharkinnassa ovat vain lain ja hyvän tavan vastaiset argumentit sekä avoimen (puolue)poliittiset argumentit". Ks. Raimo Siltala, *Oikeustieteen tieteenteoria*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2003, s. 283.
2. Panu Minkkinen, "Vähiten vaarallinen valtioelin"? Tuomiovalta, vallanjako ja demokratia. *Politiikka* 3/2016, s. 224–237.
3. Kotimaisessa keskustelussa harvemmin on kuitenkaan puhuttu tästä arvosidonnaisuudesta poliittisen ideologian käsitteillä.

Wilhelmssonin sosiaalinen siviilioikeus.⁴ Tasa-arvoisemman oikeusjärjestelmän luominen myös laintulkinnan tasolla on lisäksi koko naisoikeuden tutkimussuuntauksen ja oikeudenalan lähtökohtana.⁵ Kaarlo Tuori on kutsunut lainopin arvosidonnaista puolta ”kätkeytyksi yhteiskuntateoriaksi”.⁶

Tässä artikkelissa esitän tulkinnan siitä, minkälaisia arvovalintoja ja poliittisia ideoita usein teknisenä ja arvovapaina pidetyt verolain tulkintakysymykset pitävät sisällään. Toisin kuin monia muita oikeudenaloja, vero-oikeutta ei ole vielä Suomessa analysoitu sen piilevän arvopohjan paljastamisen näkökulmasta. Tämä siitä huolimatta, että vero-oikeus on yhteiskunnallisesti ja poliittisesti keskeinen oikeudenala, jossa pienillä laintulkinnan muutoksilla voi olla suuri vaikutus yksilöiden jakamaan verotaakkaan.

Artikkelissa sovellan amerikkalaisen oikeusteoreetikon *Duncan Kennedyn* teoriaa ideologisesta laintulkinnasta kotimaiseen vero-oikeuteen. Osoitan, kuinka uudenaikaisella teoreettisella viitekehyksellä vero-oikeudellisten tulkintaratkaisujen kätkeytyvät ideologiset implikaatiot voidaan tuoda esille. Artikkelin perustuu ajatukselle, että vero-oikeudellisen tulkinnan kysymykset ovat Suomessakin monesti ymmärrettävissä Kennedyn teorian mukaisesti *ideologiseksi konfliktiksi*, jossa vastakkaiset tulkintavaihtoehdot järjestäytyvät poliittisten jakolinjojen mukaisesti, vaikka vero-oikeuden tutkijoiden itseymmärryksen mukaan vero-oikeudellinen tulkinta on legalistista ja arvovapaa.⁷ Esitän myös, miten nykyinen vero-oikeuden tulkintalinja johtaa koko vero-oikeuden järjestelmän tasolla tiettyihin systeemisiin vaikutuksiin, jotka ovat ristiriidassa veronmaksajien yhdenvertaisen kohtelun julkilausuttujen tavoitteiden kanssa.

Aiheen käsittely artikkelissa ei ole puhtaasti lainopillista, vaan siinä esitetään Kennedyn teoriaan pohjautuva tulkinta siitä, miten ideologioiden ja niihin liittyvien intressiryhmien vaikutus suodattuu myös Suomessa lainkäyttöön verolainsäädännön tulkinnassa. Artikkelin tavoitteena on mahdollistaa laintulkitsijoille parempi ymmärrys siitä, että valittu tulkintalinja ei monissa kohdin ole välttämättömyys eikä se ole suoraan johdettavissa lainsäädännöstä ja sen tausta-aineistosta.

4. Thomas Wilhelmsson, *Critical Studies in Private Law*. Springer 1992.

5. Siltala 2003, s. 566–571.

6. Kaarlo Tuori, *Kriittinen oikeuspositivismi*. WSOY Lakitieto 2000, s. 323.

7. Ks. Kauko Wikström, *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa*. Turun yliopisto 2006, s. 19–20. Tälle yleistykselle löytyy vastaesimerkkejä. Tikka on painottanut verolain tulkinnan relatiivisuutta, mutta ei ole liittännyt laintulkinnan arvosidonnaisuutta poliittisiin ideologioihin. Kari S. Tikka, *Veron minimoinnista – Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen taroituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää*. *Judex* 1972, s. 121–147.

2. Duncan Kennedyn teoria laintulkinnan strategisuudesta

Harvardin yliopiston oikeusteorian emeritusprofessori Duncan Kennedy on amerikkalainen oikeusteoreetikko, jota pidetään yhtenä kriittiseksi oikeusteoriaksi (critical legal studies) kutsutun tutkimussuuntauksen perustajista.⁸ Kennedy on teoksessaan ”Critique of Adjudication” (1997) käsitellyt ideologian vaikutusta tuomarin oikeudellisessa harkinnassa.⁹ Kennedyn keskeisen teesin mukaan laintulkinnan monet vaihtoehtoiset metodit ja materiaalit mahdollistavat tuomareille usein strategisen laintulkinnan.¹⁰ Strategisella tulkinnalla Kennedy tarkoittaa sitä, että tuomarilla on jokin lain ulkopuolelta kumpuava päämäärä, arvo tai tavoite, jonka suuntaan hän pyrkii oikeuslähteitä tulkitsemaan.

Perustapaus strategisesta tulkinnasta on oikeudenkäynnin asianosaista edustavan asianajajan toiminta, jossa asianajaja pyrkii tulkitsemaan lakia tavoitehakisesti siten, että hänen päämiehensä voittaisi jutun. Tuomarin strategisen laintulkinnan mahdollisuudet riippuvat monesta seikasta, kuten lain sanamuodosta, esitöistä, oikeuskysymyksen annetuista ennakkopäätöksistä, oikeuskirjallisuuden kannanotoista, oikeuskulttuurissa kunakin hetkenä sallittuina pidettävistä laintulkinnan metodeista ja tuomiolta edellytettävien perustelujen tasosta. Strategisen tulkinnan mahdollisuuteen vaikuttavat myös institutionaaliset tekijät, kuten tuomioistuimen kokoonpanon laajuus ja tuomioiden julkisuus.¹¹ Joskus strateginen tulkinta on helpompaa, joskus vaikeampaa, ja usein se on mahdollonta.

Kennedyn toisen väitteen mukaan tuomarien strateginen laintulkinta on usein ymmärrettävissä tiettyjen ideologisten konfliktien kautta.¹² Valtavirran oikeusteoriassa tyypillisesti väitetään tuomarien täyttävän lain aukot ja monitulkintaisuudet oikeusjärjestelmästä itsestään nousevilla perusteilla, kuten oi-

8. Muita liikkeen keskeisiä tutkijoita ovat mm. Roberto Unger, Morton Horwitz, Mark Tushnet, Karl Klare, Gary Peller ja Jack Balkin.

9. Tutkimuksessa Kennedy pyrkii selittämään, miten tuomari voi lakisidonnaisuuden periaatteen rajoissa toimia ideologisesti lain tulkinnassa ja soveltamisessa. Duncan Kennedy, *Critique of Adjudication*. Harvard University Press 1997, s. 164–212.

10. Kennedy 1997, s. 164–212 ja Duncan Kennedy: *Strategizing strategic behavior in legal interpretation*. *Utah Law Review* 3/1996, s. 785–827.

11. Suomen osalta voi väittää, että nykypäivän perustelustandardeihin verrattuna strategisen ja tätä kautta myös ideologisen laintulkinnan mahdollisuudet olivat paremmat aikana, jolloin korkeimmat tuomioistuimet käyttivät laajasti ns. ”on katsottava” -perusteluja. Ks. Timo Konstari, *Harkintavallan väärinkäytöstä*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1979.

12. Usein laintulkinnan arvosidonnaisuutta käsitellään oikeusteorian oppikirjoissa kätkien tulkinnallisuuden poliittiset implikaatiot. Tällöin saatetaan vain viitata tuomarin henkilökohtaisiin mieltymyksiin tai sattumanvaraisiin mielenjohtumiin seikkoina, jotka seuraavat monitulkintaisuudesta. Tällainen kuva oikeudesta ei ole samanlainen uhka koko oikeusjärjestelmän legitimitetille kuin ideologisesti väritetty lainkäyttö.

keusjärjestelmän koherenssista nousevilla laintulkinnolla. Kennedy kuitenkin väittää, että ”tulkinnanvaraisissa tilanteissa” tuomarien laintulkintaan usein vaikuttavat ideologiset perusteet. Aivan kuten lainsäädäntövaiheessa eri politiikan toimijat järjestäytyvät tiettyjen ideologisten jakolinjojen mukaan, myös laintulkintavaiheen tuomarin työtä on monesti mahdollista ymmärtää samojen ideologisten jakojen kautta. Lain tulkinnassa ja soveltamisessa tapahtuva ideologinen kamppailu on kuitenkin monella tavalla erilaista kuin lainsäätämiseen liittyvä. Lisäksi lain tulkintaan liittyvä ideologinen kamppailu tyypillisesti kielletään jyrkästi kamppailun osapuolien toimesta ja kieltäminen tapahtuu lainkäytön lisäksi oikeustieteessä.¹³ Ideologinen vaikuttaminen laintulkinnan keinoin muuttuisikin mahdolliseksi, jos tuomari tai vaikkapa lainopillisen tutkimuksen tehnyt tutkija myöntäisi lain tulkinnan ideologisuuden. Ideologisen vaikutuksen kollektiivista kiistämistä on mahdollista ymmärtää lakimiesprofession ryhmäedun näkökulmasta. Laintulkinnan analysointi poliittisen ideologian näkökulmasta heikentää koko tuomiovallan legitimitettä, joka perustuu viime kädessä tuomarien rooliin kansanvallan toteuttajana.

Kennedyn strategisen laintulkinnan teoriaan liittyy juridisen työn käsite (legal work). Juridista työtä on laintulkinta tai tuomion perusteleva jonkin strategisen tavoitteen näkökulmasta. Juridista työtä tarvitaan esimerkiksi silloin, kun jokin oikeuskysymys on päätetty aiemmassa ratkaisussa, mutta tuomarin mielestä tuo ratkaisu on ”epäoikeudenmukainen” ja hän pyrkii muuttamaan sen. Juridisen työn käsite kattaa Kennedyllä kaikki erilaiset oikeudellisen argumentaation muodot, joissa lakia pyritään tulkitsemaan jonkin oikeuden ulkopuolelta kumpuavan tavoitteen suuntaan. Käsite on Kennedyn teoriassa tärkeä sen vuoksi, että sen avulla saatetaan luopua kysymyksenasettelusta, jossa pohditaan laintulkinnan objektiivisuutta ja sitä, milloin ”arvovapaa” laintulkinta on mahdollinen ja milloin ei. Jokin laintulkinta vaikuttaa *prima facie* luonnolliselta tai oikealta, koska jonkin tulkinnan eteen on aiemmin tehty juridista työtä. Juridisen työn avulla esimerkiksi rutiiniratkaisu voidaan saada vaikuttamaan kiperältä tapaukselta tai kiperä tapaus rutiiniratkaisulta.

Kennedyn teoriassa on keskeistä se, että se nostaa esiin oikeuden pinnan alla olevat intressiristiriidat ja konfliktit, jotka oikeusyhteisö pyrkii yhteisestä intressistään hautaamaan. Oikeusteoriassa on kehitelty monia erilaisia teorioita siitä, miten lakia tulisi soveltaa silloin, kun kyseessä on lainsäädännön monitul-

13. Hyvä esimerkki ideologisen laintulkinnan periaatteellisesta kieltämisestä on Aulis Aarnion kannanotto teoksessa D. Neil MacCormick – Robert S. Summers (eds), *Interpreting statutes: a comparative study*. Routledge 1991, s. 123–171, 163. Aarnion elämäntyön yhtenä pääjuonteena on rationaalisen oikeudellisen argumentaation teorian kehittäminen, jonka yhtenä tavoitteena voi katsoa olevan juuri ”strategisen tulkinnan” elinmahdollisuuksien kutistaminen oikeudellisen argumentaatiotason rationaalisuutta nostamalla ja tuomioiden perustelujen tasoa parantamalla. Kuitenkin kyseisessä teoksessa Aarnio katsoo, että Suomessa poliittiset ideologiat eivät vaikuta laintulkintaan.

kintaisuus, lain aukkotapaus tai säännösten ristiriitatilanne. Vaikka ajateltaisiin, että jokin näistä teorioista olisi oikea ja mahdollinen toteuttaa teoreettisesti, jos kaikki oikeuden kentän toimijat sitoutuisivat siihen, Kennedy väittää, että tästä teoreettisesta mahdollisuudesta huolimatta voimassa oleva oikeus ei todellisuudessa ole muodostettu näin vaan sen saamaan muotoon ovat vaikuttaneet poliittiset ideologiat.¹⁴ Kennedyn kriittisen teorian tavoitteena on läpinäkyvyyden lisääminen lainkäytössä.¹⁵ Jos vallitseva oikeustila tai vakiintunut laintulkinta nähdään lain soveltamisvaiheen ideologisen kamppailun näkökulmasta, voidaan tulkinta helpommin kyseenalaistaa silloin, kun tulkinta ei vastaa demokraattisen lainsäädäntöprosessin ihanteita. Kennedyn tutkimuksessaan esittämä hypoteettinen kysymys kuuluukin: Miten lainsäätäjät ratkaisisi oikeuskysymyksen (tulkintakysymyksen), jos se tulisi tavallisessa lainsäädäntöprosessissa lainsäätäjän harkittavaksi?

Vasta-argumenttina Kennedyn teoreettisen kehyksen käyttämiseen voisi esittää, että on mahdotonta todistaa jonkin lain tulkinnan ideologisuutta. Kennedyn mukaan ideologisista tai strategisista lain tulkinnoista puhuttaessa kyseessä on aina tulkinta. Tällöin tulee kysyä, onko tulkinta vakuuttava tai uskottava, eikä niinkään, onko tämä tulkinta onnistuttu todistamaan oikeaksi.¹⁶ Näinhän oikeusteoriassa ajatellaan yleisestikin oikeudellisen tulkinnan luonteesta. Kyseessä ei ole absoluuttisen totuuden tavoittelu vaan uskottavimman tulkinnan esittäminen. Tässä artikkelissa ei osallistuta yleiseen teoreettiseen keskusteluun siitä, voiko laintulkinta olla edes teoriassa arvovapaata ja neutraalia, vaan lähtökohdaksi otetaan, että tuomarien laintulkinta on ainakin joissain tilanteissa strategista ja ideologista myös suomalaisen oikeusjärjestelmän piirissä.

3. Kennedyn teoria suomalaisen oikeusteoreettisen keskustelun valossa

Yhdysvaltain oikeusjärjestelmässä on piirteitä, jotka tekevät tuomiovallan käytön ideologisesta puolesta helposti havaittavaa. Näitä piirteitä ovat muun muassa tuomarien poliittiset nimitykset ja oikeusjärjestelmän perustuminen keskeisiltä osin prejudikaatteihin, jotka ovat alempia oikeusasteita sitovia. Yhdysvalloissa korkeimmalla oikeudella on paljon valtaa perustuslain tulkinnassa, ja tuomareiden virkanimitykset ovat muuttaneet tuomioistuimen linjaa monissa politisoitu-

14. Tässä artikkelissa ”voimassa oleva oikeus” -käsitettä käytetään institutionaalisen oikeuspositivismin mielessä, eli sillä tarkoitetaan oikeuden muodollisesti voimassa olevia päätöksiä.

15. Kennedy 1996, s. 787.

16. Kennedy 1996, s. 791.

neissa oikeuskysymyksissä.¹⁷ Lisäksi julkisuudessa tuomareiden päätökset usein ymmärretään poliittisesti motivoituneiksi.¹⁸ Myös oikeustieteen tutkijoiden tulkitaan oikeudellisen diskurssin sisällä olevan monesti sitoutuneita ideologisiin päämääriin, ja tämän katsotaan ohjaavan heidän tulkintasuosituksiaan.¹⁹

Toisaalta suomalaisessa järjestelmässä on yhtä lailla tilanteita, joissa lain aukot, kielen epämääräisyys ja lainsäädännön ristiriitaisuudet luovat strategisen tulkinnan mahdollisuuksia. Ilmeisin eroavaisuus suomalaisen oikeusjärjestelmän ja amerikkalaisen järjestelmän välillä vaikuttaisi kuitenkin olevan tuomioistuinten ratkaistavana olevien kysymysten merkittävytydessä. Yhdysvaltain liittovaltion korkeimman oikeuden ratkaistavana on ollut niinkin tärkeitä periaatteellisia kysymyksiä kuin aborttien laillisuus, aseenkanto-oikeus ja rotuerotteluun liittyvät kysymykset. Suomessa taas tyypillisesti ajatellaan tuomioistuimilla olevan vähemmän valtaa oikeuden luomisessa ja tuomioistuinten katsotaan päättävän ennemminkin nyansseista, mitä tulee tuomioistuinten ratkaistavina oleviin oikeuskysymyksiin. Vaikka Kennedy tutkimuksessaan soveltaa strategisen tulkinnan teoriaa amerikkalaisen oikeusjärjestelmän kontekstissa, hänen mukaansa teoria soveltuu yhtä lailla lailla laintulkinnan analysointiin laajemmin säädännäiseen oikeuteen perustuvien mannereurooppalaisten oikeusjärjestelmien puitteissa.²⁰

Suomalaisessa oikeusteoriassa on analyttisen oikeustieteen läpimurrosta lähtien kiinnitetty huomiota lain täysin arvovapaan tulkinnan mahdollottomuuteen. *Kaarle Makkosen* vuodelta 1978 olevan teoreettisesti analyttiseen oikeustieteeseen sitoutuvan perusoppikirjan mukaan ”henkilökohtaisten arvostusten vaikutus riippuu ratkaistavan asian laadusta ja säädösteksteissä käytettyjen kielellisten ilmaisujen väljyydestä”. Makkosen mukaan arvostuksilla on suuri merkitys esimerkiksi silloin, kun kyseessä ovat ”aseistakieltäytyjiä koskevat prosessit sekä painokannejutut, joissa eettiset ja uskonnolliset arvostukset voivat esittää ratkaisevaa osaa”.²¹ Makkonen myös kiinnittää huomiota siihen, että tuomarin arvostusten ja vakaumuksen vaikutus vaihtelee tapauskohtaisesti: ”selvissä tapauksissa”

17. Esim. Earl Warrenin vuosina 1953–1969 johtaman liittovaltion korkeimman oikeuden kokoonpano on kuuluisa siitä, että se teki monia liberaaleiksi tulkittuja muutoksia tulkintalinjaan, mm. koskien afroamerikkalaisten kansalaisoikeuksia, oikeusavun saatavuutta ja korkeimman oikeuden toimivallan laajuutta.

18. Kennedy 1997, s. 29.

19. MacCormick – Summers (eds) 1991, s. 458. Vaikkapa perustuslain tulkintemista lainsäätäjän historiallisen tarkoituksen mukaan kannattavia valtiosääntöoikeuden tutkijoita pidetään poliittisesti konservatiiveina ja perustuslain dynaamista tulkintaa kannattavia valtiosääntöoikeuden tutkijoita pidetään liberaaleina.

20. Kennedyn mukaan mannereurooppalaisissa oikeusjärjestelmissä tuomari ei ole samalla tavalla menettänyt auktoriteettiaan epäpoliittisena toimijana kuin Yhdysvalloissa. Tämä piirre julkisessa keskustelussa taas antaa tuomarin strategiselle lain tulkinnalle Euroopassa paremmat mahdollisuudet kuin Yhdysvalloissa. Kennedy 1997, s. 4–5.

21. Kaarle Makkonen, *Luentoja yleisestä oikeustieteestä*. Helsingin yliopisto 1978, s. 127.

laki pakottaa tuomarin objektiivisiin ratkaisuihin, mutta ”tulkintatilanteissa” arvostukset voivat vaikuttaa lopputulokseen.²²

Aulis Aarnio taas kirjoittaa ”Laintulkinnan teoria” -oppikirjassaan (1989), että ”koska harkinnanvaraisissa tulkintaratkaisuihin on mukana arvostuksia, on yksi ja ainoa oikea tulkinta, hyväksyttäessä arvorelativismi, mahdoton. Yhtä ainoa oikea ratkaisu ei ole olemassa, eikä sitä sen vuoksi voi löytääkään.”²³ Vaikka Aarnion mukaan arvovapaa lain tulkinta monessa oikeuskysymyksessä ei ole mahdollinen, hän on toisessa kirjoituksessaan esittänyt epäilyksensä siitä, että suomalaisessa oikeusjärjestelmässä poliittiset ideologiat vaikuttaisivat millään tavoin lain tulkinnassa. Aarnion mukaan tuomarien omaksuma ”objektiivinen tuomari-ideologia” vaikuttaa vahvemmin heidän ratkaisutoimintaansa kuin heidän poliittiset näkemyksensä.²⁴

Vaikka sekä Makkonen että Aarnio oikeusteoreettisissa tutkimuksissaan painottavat laintulkinnan perimmäistä arvosidonnaisuutta, kumpikaan ei varsinaisesti soveltanut näitä käytännön lainopilliseen tutkimukseen esimerkiksi pyrkimällä paljastamaan tai kyseenalaistamaan tietyn oikeudenalan kätkeytyä arvoja. Thomas Wilhelmsson sen sijaan on kotimaisen oikeusjärjestelmän puitteissa systemaattisimmin soveltanut kriittistä oikeusteoriaa käytäntöön, julkilausuttuna tarkoituksenaan muuttaa siviilioikeuden yleisiä oppeja hyvinvointivaltion arvot paremmin huomioon ottavaan suuntaan.²⁵

Wilhelmsson kirjoittaa, että kriittisen lainopin perustavien oletusten mukaan arvovapaa lainoppi on illuusio ja oikeusjärjestelmä mahdollistaa tuomareille monesti laajemman harkintavallan laintulkinnassa kuin yleisesti tunnustetaan. Perinteinen lainoppi perustuu usein ääneen lausumattomille sosiaalisesti konservatiivisille arvoille, joita ei kuitenkaan suoraan voida johtaa lainsäädännöstä. Kriittistä lainoppia taas voidaan käyttää oikeusjärjestelmän muuttamiseen sosiaalisesti oikeudenmukaisempaan suuntaan.²⁶

Wilhelmssonin tutkimuksen peruslähtökohdat ovat hyvin samanlaiset kuin Kennedyn kriittisen projektin. Kennedyn tutkimus eroaa Wilhelmssonin hahmottelemasta kriittisen lainopin ohjelmasta eniten siinä, että Kennedyn teoriassa huomio kiinnittyy yksityiskohtaisemmin siihen ideologiseen kamppailuun ja niihin oikeudellisiin käytäntöihin, jotka tuottavat lainopille tietyn arvoperustan. Huomattavaa on myös, että edellä siteerattujen teosten kirjoittamisen jälkeen suomalainen oikeusjärjestelmä on muuttunut suuntaan, jossa oikeusjärjestelmän koherenssi ja oikeudenkäytön ennustettavuus ovat vähentyneet. Tämä johtuu

22. Makkonen 1978, s. 128.

23. Aulis Aarnio, *Laintulkinnan teoria*. WSOY 1989, s. 277.

24. On tosin mainittava, että Aarnio käsittelee lainkäytön poliittisuutta hyvin lyhyesti, ja teema muodostaa pienen sivujuonteen teoksen oikeusvertailevan ”Interpreting statutes” -tutkimuksen suomalaista oikeusjärjestelmää koskevassa Aarnion kirjoittamassa osiossa.

25. Wilhelmsson 1992.

26. Wilhelmsson 1992, s. 6

Suomen liittymisestä Euroopan unioniin ja perusoikeusuudistuksen toteuttamisesta.²⁷ Molempien perustavanlaatuisen muutosten voi väittää tuoneen lisää elintilaa lain strategiselle tulkinnalle.

4. Veropolitiikan ideologiat ja niitä puolustavat intressiryhmät

Tässä kappaleessa käsittelen sitä, kuinka Kennedyn teoria laintulkinnan ideologisesta konfliktista sopii suomalaiseen vero-oikeuteen. Kennedy on tutkimukseensa esittänyt listan politisoituneista oikeussäännöistä, jotka ovat Yhdysvalloissa julkisesti ideologisen kamppailun kohteita siinä mielessä, että säännöt tai niiden tarkempi sisältö päätetään tuomioistuimissa, mutta niihin pyritään vaikuttamaan myös suppean oikeusyhteisön ulkopuolelta. Tällaisia ideologisen taistelun kohteita ovat olleet Yhdysvalloissa mm. etnisten ja seksuaalisten vähemmistöjen oikeudet, monikulttuurisuus ja kriminaalipolitiikan laatu.²⁸

Kennedy on jaotellut kilpailevat Yhdysvalloissa vaikuttavat ideologiset ryhmät liberaaleiksi ja konservatiiveiksi. Jaottelu on osittain päällekkäinen politiikkaa hallitsevan kahden valtuutetun poliittisten tavoitteiden välillä. Liberaalit vaativat Kennedyn mukaan vähemmistöille enemmän oikeuksia, kun taas kriminaalipolitiikassa he vaativat kuntouttavaa ja vankeinhoidollista politiikkaa. Konservatiivit taas vaativat yksilön vastuuta korostavaa kriminaalipolitiikkaa ja vastustavat positiivista diskriminaatiota vähemmistöjen asemaan liittyen.²⁹ Toisin kuin Yhdysvalloissa, Suomessa harvat laintulkinnat ovat samalla lailla julkisuudessa politisoituneita. Poikkeuksen tästä muodostavat monet viime aikoina perustuslakivaliokunnan päätettävänä olleet kysymykset, vaikka valiokunnan lausuntoja ei voidakaan suoraan rinnastaa tuomioistuinten ratkaisuihin.

Seuraavassa luonnehdin kotimaisen veropolitiikan tärkeimpiä poliittisia puolueita jakavia kysymyksiä. Verotus on yksi keskeisiä poliittisen kamppailun kohteita, joten on itsestään selvää, että poliittisten puolueiden näkemykset eroavat veropolitiikan alueella. Talousoikeistolaisessa ideologisessa projektissa painottuvat veropolitiikassa mm. alhainen veroaste, työmarkkinoiden saumaton toiminta ja liian tiukan sääntelyn aiheuttamat hyvinvointitappiot, kun taas vasemmistolaisessa projektissa puhutaan tuloerojen tasauksesta verotuksen keinoin ja verotuksen sosiaalisesta oikeudenmukaisuudesta.³⁰

27. Esim. Juha Karhu, Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 5/2003, s. 789–807.

28. Kennedyn listalla on tämän lisäksi vielä useita muitakin kiistoja; tosin hänenkään esittämänsä lista ei ole tarkoitettu täydelliseksi.

29. Kennedy 1997, s. 39.

30. Ks. Heikki Niskakangas, Veropolitiikka. WSOYpro 2011, s. 15.

Vasemmistolaisempaan ideologiaan Suomenkin kontekstissa voidaan löyhässä mielessä lukea vaatimukset verotuksen yhdenvertaisuudesta tai progressiosta, vaikka vaatimukset saattavatkin erota vero- ja tulolajien kohdalla. Vasemiston piirissä on myös ajettu pääomatulojen korkeampaa verotusta. Verotuksen painopisteen siirtämistä arvonlisäverotukseen on sen sijaan vastustettu, koska pienituloiset kuluttavat keskimäärin tuloistaan suuremman osan kuin suuriituloiset, joten painopisteen siirtäminen tuloverotuksesta arvonlisäverotuksen suuntaan lisää tuloeroja.³¹

Ylipäätään vasemmistolaisessa retoriikassa koetaan olennaiseksi varallisuus- ja tuloerojen tasoittaminen verotuksen keinoin, kun taas oikeistolaisessa retoriikassa pidetään tärkeänä, että verotus ei heikennä talouskasvua tai vaikuta kielteisesti yritystoiminnan edellytyksiin. Oikeistolaisen näkökulman mukaan liian korkea verotus on ongelma, sillä se ei motivoi työntekoon tai muuhun taloudelliseen aktiivisuuteen. Veroasteen suuruutta pidetään oikeistossa suurempana ongelmana kuin vasemmistossa. Poliittiset puolueet eroavat myös siinä, mitä verolajeja ne pitävät ylipäätään suositeltavina. Esimerkiksi perintövero ja nyttemmin lakkautettu varallisuusvero jakavat poliittista kenttää tässä mielessä. Vasemmistossa molempia verolajeja kannatetaan sillä perusteella, että ne tasottavat varallisuuseroja. Oikeistossa niitä vastustetaan, koska niiden uskotaan haittaavan elinkeinotoimintaa.

Kennedyn teoriassa ei yksityiskohtaisemmin eritellä Yhdysvalloissa laintulkintaan vaikuttamaan pyrkiviä intressiryhmiä, vaan analyysi liikkuu yleisemmällä tasolla. Suomalaiseen verolain tulkintaan liittyen *Heikki Niskakangas* on kuvannut, kuinka kotimaisessa veropolitiikassa elinkeinoelämän etujärjestöt pyrkivät vaikuttamaan verolain valmisteluun.³² Tässä mielessä aktiivisina edunvalvontajärjestöinä voi pitää esimerkiksi Elinkeinoelämän valtuuskuntaa, Elinkeinoelämän keskusliittoa ja Keskuskauppakamaria. Kyseisten järjestöjen edistämän veropolitiikan voi katsoa olevan puolueista lähimpänä oikeistolaisen veropolitiikan tavoitteita.³³ Vasemmistolaisemman veropolitiikan tavoitteita lähempänä voi katsoa olevan esimerkiksi Finnwatchin ja Suomen pienyritykset Ry:n siinä mielessä, että molempien nimissä on ajettu ”sosiaalisesti oikeudenmukaista” verotusta.

31. Niskakangas 2011, s. 119.

32. Niskakangas 2011, s. 22.

33. Niskakangas mukaan ”EK:n ja Keskuskauppakamarin vaikutus veropolitiikkaan oli suurimmillaan Jyrki Kataisen ollessa valtiovarainministerinä ja pääministerinä. Hän käytti näiden järjestöjen asiantuntijoita kuin Kokoomuksen asiantuntijoita.” Heikki Niskakangas, Hyvän verojärjestelmän puolustaminen politiikan paineissa. Keskuskauppakamarin vero-opintopäivät 2015. Aalto-yliopiston vero-oikeuden professorina vuosina 1987–2015 toiminut Niskakangas kirjoitti esitelmässään ”Veropolitiikan muotoutumiseen vaikuttavista tekijöistä” omien kokemustensa pohjalta, joita oli syntynyt hänen toimiessaan virkansa puolesta asiantuntijan roolissa verolainsäädännön valmistelussa.

Viimeksi mainitut järjestöt eivät resurssiltaan kuitenkaan vastaa ensimmäisenä mainittuja, eivätkä niiden veroasiantuntijat harjoita lainopillista verotutkimusta samoissa määrin kuin paremmat taloudelliset resurssit omaavilla EVA:lla, EK:lla ja Keskuskauppakamarilla työskennelleet verotutkijat. Verolain tulkinnan ideologisen konfliktin näkökulmasta on olennaista, että edellä mainitut edunvalvontajärjestöt pyrkivät vaikuttamaan yleiseen mielipiteeseen siitä, mikä on oikea verolain tulkinta. Vastoin yleistä käsitystä verolainsäädännön osalta lobbaaminen ei rajoitu pelkästään lainsäätämismenettelyyn vaan se ulottaa vaikutuksensa lainkäyttöön.

Yksi keskeisimmistä lobbaamisen kohteina olleista oikeussäännöistä on verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 28 §:n yleinen veronkiertosäännös. Esimerkiksi Elinkeinoelämän valtuuskunnan julkaisemassa pamfletissa Helsingin yliopiston dosentti, OTT *Janne Juusela* kirjoittaa, että Suomessa veronkiertosäännöksiä tulkitaan poikkeuksellisen ankarasti ja Suomessa on erittäin laaja ja tiukka veronkiertosäännöstö.³⁴ Juusela on ilmaissut saman tulkintasuosituksen pidättyväisyydestä veronkiertolausekkeen soveltamisessa monesti myös oikeuskirjallisuudessa, joskaan tällöin hän ei ole esiintynyt elinkeinoelämän valtuuskunnan nimissä.³⁵ Toisaalta taas vasemmistolaista veropolitiikan linjaa lähellä olevan Finnwatchin raportissa esitetään siinä mielessä päinvastainen tulkintasuositus, että siinä vaaditaan nykyistä tulkintalinjaa laajempaa soveltamisalaa veronkiertosäännökselle.³⁶

Miksi VML 28 § on niin tärkeä säännös verolainsäädännön ideologisen tulkintakamppailun kannalta? Säännöksen tulkinnalla voidaan vaikuttaa suuresti verojärjestelmän rakenteeseen ja todellisen verotaakan jakautumiseen eri verovelvollisten kesken. Verolain systematiikassa pykälän tarkoituksena on tukkia verovuoto, jota monimutkaisen verojärjestelmän ristiriitaiset, monitulkintaiset ja aukolliset säännökset aiheuttavat. Jos vuotoa ei tukita, voidaan jokin verolaji välttää verosuunnittelun keinoin, jolloin koko verojärjestelmän painopiste muuttuu siten, että vastaava verosumma kerätään muita veromuotoja käyttäen muilta verovelvollisilta. Täten lainsäädäntömenettelyn ideologinen konflikti muuntuu lainkäytössä tulkintakamppailuksi VML 28 §:n soveltamisalasta ja veronkierto-käsitteen määrittämiskamppailuksi, jota käydään median lisäksi oikeuskirjallisuudessa ja kotimaisten oikeustieteellisten journalien sivuilla. Ideologinen vaikuttaminen laintulkintaan erilaisten edunvalvontajärjestöjen toimesta

34. Ks. Janne Juusela, Viisi myyttiä verokeitaista. Elinkeinoelämän valtuuskunnan julkaisu 2016, s. 3–5.

35. Janne Juusela, Oikeustoimien uudelleenluokittelu verotuksessa, s. 55–62 teoksessa Pekka Nykänen – Matti Urpilainen (toim.), Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita Publishing 2014 ja Helsingin yliopiston veropäivä 2016 ja 2017.

36. Henri Telkki, Suositukset yritysten aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi. Finnwatch 1/2017, s. 7 (saatavilla osoitteessa https://www.finnwatch.org/images/pdf/Verosuositukset_final.pdf).

on oikeudellinen ilmiö, jota perinteiset oikeusteoriat ja lainopin teoriat eivät kykene havaitsemaan tai käsittelemään. Päinvastoin oikeusteoria on monesti legitimoimassa tätä lainkäytön demokraattisen perustan vaarantavaa ilmiötä, sillä perinteinen oikeusteoria voi tuottaa lakimieskunnalle haitallisen illuusion arvovapaan lainopin mahdollisuudesta.

5. Verotuksen yleisten oppien ideologinen tulkinta

Yleiset opit on käsite, jota oikeustieteellisessä tutkimuksessa on käytetty monessa merkityksessä. Tässä artikkelissa yleisillä opeilla tarkoitetaan oikeuskäsitteitä, oikeusperiaatteita, oikeuslähdeoppia ja oikeudellisia argumentaatiotapoja, joita käytetään tietyn oikeudenalan piirissä.³⁷ Edellä mainitusta huolimatta yleiset opit eivät kaikilta osin rajaudu tarkasti oikeudenalakohtaisesti vaan niissä on aina tiettyä päällekkäisyyttä. Tämän artikkelin kannalta keskeistä on huomio siitä, että yksittäisen oikeudenalan yleiset opit eivät ole ideologisesti neutraaleja, vaan ne heijastavat tiettyjä arvoja, joita kuitenkin harvemmin reflektoidaan oikeudellisissa käytännöissä.³⁸ Yleisten oppien arvosidonnaisuus ei ole myöskään koko lakimiesprofession yhteistä, vaan se voi eriytyä oikeudenalakohtaisesti. Yleisten oppien arvot ovat monesti lisäksi erilaisia kuin se ideologia tai arvoperusta, johon tietyn oikeudenalan lainsäädäntö perustuu.³⁹

Yleiset opit muodostetaan vuorovaikutuksessa, jossa osansa on tuomioistuinkäytännöllä, lainsäätäjällä ja oikeustieteellä. Yleisten oppien relatiivisuus on nähtävissä selvästi oikeuskulttuurin murrosaikoina, jolloin oikeustieteen näyttämölle ilmaantuu kilpailevia yleisiä oppeja.⁴⁰ Tämän lisäksi on huomattava, että myös pienempiä siirtymiä yleisten oppien tasolla tapahtuu, kun vaikkapa jonkin yksittäisen oikeuskäsitteen sisältö muuttuu tai jonkin oikeusperiaatteen soveltamisala muuntuu oikeudellisissa käytännöissä. Kennedyn mukaan ideologian vaikutus yleisten oppien muodostumisessa ei jää lainsäätäjän puheenvuoroihin vaan se ulottuu sekä tuomarin harkintaan että oikeustieteen antamiin tulkintasuosituksiin ja systematisointeihin.⁴¹

37. Tolonen 2008, s. 17 ja Kaarlo Tuori, Oikeuden ratio ja voluntas. WSOYpro 2007, s. 133.

38. Esim. Wilhelmsson 1992, s. 36–40.

39. Tietenkään kummassakaan tapauksessa, yleisissä opeissa tai lainsäädännön tasolla, ei ole täysin yhtenäistä arvoperustaa, jota sovellettaisiin yleisesti; tämä johtuu jo molempien ilmiöiden ajallisesta kerrostuneisuudesta.

40. Tuori 2000, s. 323.

41. Ideologinen vinouma voi tulla oikeudenalan yleisiin oppeihin myös sitä kautta, että asianajajan strateginen laintulkinta on paremmin resursoitua kuin oikeusjutun vastapuolen.

Verotuksen yleisiin oppeihin kuuluvat esimerkiksi vero-oikeudelle tyypilliset oikeusperiaatteet ja oikeuskäsitteet. Ensin mainittuun luokkaan kuuluvaksi voidaan mainita korostuneen lakisidonnaisuuden periaate⁴² ja veronmaksukykyisyyden periaate sekä tälle sukua oleva verotuksen yhdenvertaisuuden periaate.⁴³ Vero-oikeudelle keskeisiä oikeuskäsitteitä taas ovat vaikkapa tulon ja menon sekä verosuunnittelun ja veronkiertämisen käsitteet. Vero-oikeudelle ominaisia argumentaatiotapoja, joita ei muilla oikeuden aloilla samoissa määrin käytetä, ovat erilaiset taloustieteelliset argumentit. Ideologisen konfliktin kannalta kaikki yleisten oppien osat eivät ole samanarvoisia vaan joidenkin määrittämiskamppailuissa on suuremmat panokset kuin muissa. Nämä yleisten oppien ideologiset vaikutukset ovat Kennedyn mukaan satunnaisia. Vaikkapa lainsäätäjän tarkoitusta painottava tulkinta saattaa yhdellä oikeuden alalla palvella yhtä ideologista positiota ja toisella oikeuden alalla taas vastakkaista positiota.

Yksi vero-oikeuden yleisten oppien muodostumiseen liittyvä erityispiirre liittyy vero-oikeudelle erityisiin oikeudellisiin käytäntöihin ja asianajajien rooliin niissä.⁴⁴ Asianajajan taito ja kokemus sekä ajalliset ja taloudelliset resurssit vaikuttavat hänen mahdollisuuksiinsa voittaa oikeusjuttu. Yksittäisen oikeusjutun lopputulos rakenteistuu osaksi yleisiä oppeja tuomioistuinkäytännön vaikutuksena.⁴⁵ Suurinta taloudellista intressiä edustavissa oikeusjutuissa käytetään myös eniten rahaa asianajajien ja muiden neuvonantajien palveluihin. Tällä seikalla voi ajatella olevan koko vero-oikeuden alan rakenteeseen ulottuvia vaikutuksia. Esimerkiksi suuryritysten veronkiertoon puuttumiseen käytettyjä oikeusnormeja on ”työstetty” oikeudellisissa käytännöissä huomattavasti enemmän ja paremmin resursoitujen asianajajien toimesta, jos näitä oikeusnormeja verrataan vaikkapa tuloverolain (1535/1992) 127 §:n kotitalousvähennyksen soveltamisalaa koskeviin oikeuskysymyksiin.⁴⁶

Toinen samaan suuntaan vinoumaa aiheuttava piirre johtuu siitä, että vero-oikeuden tutkijoista huomattava osa toimii kaksoisroolissa verokonsultteina tai asianajajina, minkä voi ajatella vaikuttavan myös heidän tutkimustoimintaansa sekä siihen, minkälaisia lainopillisia tulkintasuosituksia he tutkimuksis-

42. Kauko Wikström, *Yleiset opit verotuksessa*. Turun yliopisto 2008.

43. Reijo Knuutinen, *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009.

44. Oikeudellisia käytäntöjä ovat muun muassa lainkäyttö, tuomioistuinten ratkaisutoiminta ja oikeustiede, joissa tuotetaan ja uusinnetaan oikeusjärjestystä. Tuori 2000, s. 149.

45. Rakenteistumisen käsitettä käytetään tässä samassa merkityksessä kuin Raimo Siltalan Oikeustieteen tieteenteoria -tutkimuksessa. Esim. lain yleislausekkeen tulkintakäytännön vakiintumista voi kuvata rakenteistumisprosessiksi. Siltala 2003, s. 904–905.

46. Tosin on erotettava lainkäytön ja oikeustieteen taso, jotka toimivat oman logiikkansa mukaan tässä suhteessa. Ideologisesti vaikuttamaan pyrkivä lainulkitsija suuntaa rajalliset resurssinsa tapauksiin, joilla on suurin merkitys koko järjestelmän muuttamisessa jonkin ideologian mukaiseen suuntaan. Lainkäytössä parhaiden resurssien tulisi ohjautua sellaisiin verojuttuihin, joissa on suurin veroetu voitettavissa asianajajan juridisen työn keinoin.

saan tarjoavat. Vaikutusta lisää se, että vero-oikeudellisessa diskurssissa verolain tulkintaan liittyvät kysymykset mielletään enemmän tietämisen kuin tahtomisen asiaksi, jolloin tutkijoiden sidonnaisuuksien erilaisiin intressitahoihin katsotaan ennemminkin parantavan lainopillisen tutkimuksen laatua kuin tekevän oikeustieteilijän esteelliseksi antamaan lainopillisia tulkintasuosituksia jostain oikeudellisesta tulkintakysymyksestä.⁴⁷

Esimerkin yleisten oppien ideologisesta kamppailusta tarjoaa laillisen veronvälttämisen käsitteellinen määrittely. Miten nimitetään sellaisten oikeudellisten rakenteiden käyttöä, joiden avulla verovelvollinen onnistuu väistämään verovelvollisuutensa, mutta joita tuomari ei kuitenkaan kvalifioi veronkierroksi? Kiistan kohteena on oikeustieteessä ollut se, käytetäänkö toiminnasta nimitystä aggressiivinen verosuunnittelu, verosuunnittelu vai vero-optimointi. Oikeustieteellisessä kielenkäytössä hallitseva ”verosuunnittelu” johtaa ilmiön ymmärtämiseen myönteisenä ja järkevänä toimintana, ”aggressiivinen” taas tuo ilmiöön vivahteen moraalista paheksuttavuutta. Lainsäätäjä ja lainsoveltaja ovat todennäköisesti suopeampia ”vero-optimointia” kuin aggressiivista verosuunnittelua kohtaan. Käsitteenalinnan ideologisen merkityksen lisäksi käsitteen määrittelykamppailu tuo verotuksen yleisten oppien tasolla näkyviin sen, miten verokonsulttien taloudelliset edut vero-oikeuden yleisten oppien muodostumisessa ovat usein samansuuntaisia kuin oikeistolaisen position ideologiset tavoitteet.

Ideologinen konflikti on suhteellisen selvärajainen lainsäädäntävaltaa käytettäessä, koska poliittiset puolueet kertovat useimmiten avoimemmin, minkälaista veropolitiikkaa ne ajavat. Sama ideologinen konflikti saa erilaisen muodon, kun puhutaan verolainsäädännön soveltamisesta verrattuna tilanteeseen, jossa lakia vasta säädetään.⁴⁸ Tämä johtuu siitä, että laintulkinnassa ideologisen vaikuttamisen mahdollisuudet ja reunaehdot ovat varsin erilaiset kuin veropolitiikassa. Verolain tulkinnan kätkeyn ideologian voi havaita muun muassa vertaamalla erilaisia laintulkinnan vaihtoehtoja niihin tavoitteisiin, joita poliittinen oikeisto ja vasemmisto sekä niiden liepeillä toimivat etujärjestöt ajavat.

Yhden tulkintakeinon tarjoaa yhdysvaltalaisen oikeustaloustieteilijän *Andrew Halen* analyysikehikon soveltaminen vaihtoehtoisin verolain tulkintamalleihin.⁴⁹ Halen analyysin ideana on arvioida erilaisia laintulkintavaihtoehtoja sen mukaan, miten lain tulkinnat vaikuttavat varallisuuden jakoon (distributive effects) koko yhteiskunnan tasolla. Verolainsäädäntöön sovellettuna halelaista analyysia voi tehdä kysymällä, miten jonkin vero-oikeudellisen laintulkintakysymyksen eri ratkaisuvaihtoehdot vaikuttavat verotaakan jakautumiseen ja täten

47. Tematiikasta lähemmin Markku Helin, *Oikeustiede ja tutkimusetiikka*. Lakimies 6/2015, s. 787–810.

48. Kennedy 1997, s. 23.

49. Robert Lee Hale, *Economics and the Law*, teoksessa W. Ogburn – A. Goldenweiser (eds), *The Social Sciences and Their Interrelation*. Houghton Mifflin 1927.

varallisuus- sekä tuloeroihin eri verovelvollisryhmien välillä. Tästä näkökulmasta monet perinteiset verolain tulkintaongelmat näyttävät uudenlaisessa valossa.

Jos standardiargumenttina yksittäisissä verolain tulkinnan kysymyksissä vedotaan yksilön oikeusturvaan ja omaisuudensuojaan, joiden katsotaan suojaavan verovelvollista viranomaista vastaan, ja edellytetään aineellisen verolainsäädännön tai prosessuaalisen verolainsäädännön ”supistavaa tulkintaa”, Halen analyysissa puolestaan kysytään, mitä tuo yksittäistapauksessa annettu oikeusturva maksaa muille verovelvollisille lisääntyneenä verotaakkana. Spesifisemmin verolain tulkinnan ideologiaa voi analysoida kysymällä, miten tulkinnat yleistettyinä sääntöinä vaikuttaisivat koko verojärjestelmän progressiivisuuteen tai regressiivisyyteen. Tätä voi käyttää verolain tulkinnan ideologian havaitsemiseen, sillä yksi veropolitiikan keskeisimmistä kysymyksistä koskee sitä, tulisiko tulo- ja/tai varallisuuseroja tasata verolainsäädännön keinoin.

6. Ideologisesti merkityksellisiä vero-oikeuden kiistoja

Ideologisen merkityksen aste vaihtelee suuresti erilaisten oikeusjuttujen välillä. Yhtäältä on huomioitava, että vaikka laintulkinnan ideologiset panokset eivät olisi suuria yksittäisen oikeusjutun yksittäiselle osapuolelle, ne voivat olla sitä laajemmin politiikan toimijoille ja intressiryhmille.⁵⁰ Vero-oikeuden ideologisesti merkityksellisimmät lainkohdat lain soveltamisvaiheessa voivat olla täysin erilaisia kuin lainsäätämisvaiheessa. Lainsäätämismenettelyssä suurimpien erimielisyyksien lähteenä ovat usein aineelliseen verolainsäädäntöön kuuluvat seikat. Aineellisessa verolainsäädännössä määritellään esimerkiksi ansiotuloverokanta, yhteisöverokanta tai vaikkapa joidenkin verovähennysten soveltamisalan laajuus.

Kuitenkin monet veroprosessuaaliset säännökset ovat sellaisia, joiden avulla voidaan vaikuttaa merkittävästi aineellisen verolainsäädännön vaikuttavuuteen. Esimerkiksi pankkien ja luottolaitosten tiedonantovelvollisuutta laajentanut VML 21 §:n vertailutietotarkastusta koskeva säännös on lisännyt kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvän verovilpin kiinnijäämisriskiä.⁵¹ Myös muille oikeudenaloille sijoittuvalla sääntelyllä voi olla merkittäviä vaikutuksia aineellisen verolainsäädännön teholle. Pörssiosakkeiden hallinnointiin käytettävää hallintarekisteriä koskeva kiista julkisuudessa on esimerkki tästä. Lakihanketta

50. Kennedy 1996, s. 786.

51. Vertailutietotarkastusten mahdollistamista oli esitetty jo vuonna 1995 valmistuneessa harmaan talouden selvitystyöryhmän mietinnössä, mutta pankit olivat onnistuneet torjumaan sekä tämän että useat sen jälkeen tehdyt ehdotukset pankkialaisuuden puolustamiseen vedoten. Markku Hirvonen – Kalle Määttä, Harmaan talouden torjunta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2014, s. 220.

koskeneissa asiantuntijalausunnoissa vastustettiin hanketta sillä perusteella, että se helpottaa osakkeista kertyneiden tulojen piilottamista veroviranomaisilta ja täten vähentää veronkiertämisestä kiinni jäämisen riskiä. Ideologisen kiistan hallintarekisterihanke muodostaa siinä mielessä, että se ei yhdenvertaisesti helpota kaikkien verovelvollisryhmien veronkiertoa vaan vaikuttaa vain niihin runsaaseen 20 prosenttiin veronmaksajista, jotka omistavat osakkeita. Lakihanketta puolustettiin julkisuudessa sillä perusteella, että se vähentäisi pörssisijoituksiin liittyviä hallinnollisia kustannuksia, ja vastustettiin sillä perusteella, että se vähentäisi verovelvollisten yhdenvertaisuutta.

Lain yleissäännökset ja joustavat normit ovat tärkeitä ideologisen kamppailun kohteina olevia lain säännöksiä sen takia, että niissä nimenomaisesti delegoidaan lainsäätäjältä lainsoveltajalle valtaa täsmentää normin sisältö. Vero-oikeuden alueella tällaisia normeja ovat ennen kaikkea veronkiertoa koskevat säännökset ja toisaalta veroviranomaisten toimivaltaa, kuten verottajan tiedonsaantioikeutta, määrittävät säännöt. Yleinen veronkiertolauseke VML 28 § on vero-oikeudessa keskeinen säännös, sillä sen tulkinta määrää, minkälaiset disponoinnit katsotaan siinä määrin lain tarkoituksen vastaisiksi, että verovelvollisen tavoitteleva veroetu evätään.⁵² Konventionaalisen näkemyksen mukaan veronkiertosäännöksen tulkintalinjalla ei ole suurta merkitystä verojärjestelmän kokonaisuuden kannalta. Jos lauseketta sovelletaan suppeasti, tämä suppeus koskee kaikkia verovelvollisia; onhan laki kaikille sama, ja kaikkien verovelvollisten verosuunnitteluun suhtaudutaan tällöin hyväksyen.

Tämä oikeuskirjallisuudessa toistuva näkemys ei ota kuitenkaan huomioon sitä, että verotusjärjestelmän monimutkaisuuden tuottamat verosuunnittelumahdollisuudet eivät jakaudu tasaisesti eri verovelvollisryhmien välillä.⁵³ Pienet ja keskisuuret yritykset kykenevät suuryrityksiä heikommin hyödyntämään yhteisöveron minimoimiseen käytettäviä verosuunnittelupalveluita. Samoin luonnollisten henkilöiden kohdalla verosuunnittelupalveluiden käyttöön on paremmat mahdollisuudet paremmassa sosioekonomisessa asemassa olevilla henkilöillä.

Verosuunnittelumahdollisuudet eivät myöskään jakaudu tasaisesti eri verolajien suhteen, vaan tiettyjä verolajeja on helpompi välttää kuin toisia, jolloin pidättyvyys lainkohdan soveltamisessa siirtää verotuksen painopistettä vaikeammin vältettävien verolajien suuntaan.⁵⁴ Ideologinen kamppailu veronkiertolausekkeen tulkinnassa näkyy siten, että vasemmistolainen positio painottaa lausekkeen laajaa soveltamista, samoin kuin se kannattaa tulo- ja varallisuuserojen poistamista verolainsäädännön keinoin.

52. Tikka 1972, s. 19.

53. Sama asia voitaisiin ilmaista myös puhumalla erilaisessa sosioekonomisessa asemassa olevista ihmisistä, sillä verovelvollisten yhteisöjenkin takana on tulonsaajina viime kädessä aina luonnollisia henkilöitä.

54. Esimerkiksi arvonlisäveroa on vaikeampaa välttää verosuunnittelun keinoin kuin vaikkapa yhteisöveroa tai perintöveroa.

Toinen tärkeä ideologisen kamppailun kohde vero-oikeuden alueella ovat erilaiset salassapitosäännökset. Näihin kuuluvat pankkisalaisuus ja vastaavasti veroviranomaisten tiedonsaantioikeuden perustavat säännökset. Verotustietojen salaamisesta hyötty se ideologinen positio, jonka tavoitteita vallitseva tilanne vastaa. Verojärjestelmän kritisointi käy vaikeaksi, jos ei suorastaan mahdottomaksi, jos tietoa eri verovelvollisten maksamista veroista ja toisaalta heidän tuloistaan ja varoistaan ei ole saatavissa. Habermasilaisessa oikeusteoriassa ihanteena pidetään, että julkinen diskurssi jossain määrin kontrolloisi oikeudellista diskurssia. Teorian mukaan tällä taataan oikeuden legitimiisyys laajan oikeusyhteisön piirissä.⁵⁵ Mitä vähemmän tietoa tuloista ja niiden perusteella maksetuista veroista on saatavissa, sitä pienemmäksi käy mahdollisuus, että vero-oikeudellinen järjestelmä joutuu julkisen kritiikin kohteeksi.

Verolainsäädännön kehityksen voi tietyiltä osin katsoa kilpajuoksuksi lainsäätäjän ja uusien verojen minimoimisen keinoja kehittelevien verokonsulttien välillä. Laintulkinnan poikkeuksellisen vahvojen ideologisten vaikutusten vero-oikeudessa voi ajatella johtuvan siitä, että verovuoto voi käytännössä tehdä tyhjäksi koko verolajin keräämisponnistukset. Jos verolaji on laintulkinnallisin keinoin saatettu tehottomaksi, saattaa tämä johtaa jopa koko verolajin keräämiseen lopettamiseen.⁵⁶ Tässä mielessä laintulkinnalla ja tätä kautta juridisella professionilla on merkittävä vaikutus myös siihen, minkälaista veropolitiikkaa voidaan harjoittaa.

7. Verotutkijoiden intressiristiriitojen vaikutus vero-oikeuteen

Aiemmissä kappaleissa on esitelty ideologian vaikutusta laintulkintaan kotimaisessa vero-oikeudessa. Tämän lisäksi laintulkintaan ja siten voimassa olevan oikeuden sisältöön vaikuttavat kuitenkin myös verojuristikkunnan kapeammat taloudelliset erityisintressit.⁵⁷ Verojuristit toimivat monenlaisissa tehtävissä käytännön oikeuselämässä. Suurimpia työnantajia verojuristeille yksityisellä puolella ovat verokonsultointipalveluita tarjoavat tilintarkastusyhtiöt ja asianajotoimistot. Julkisella sektorilla verojuristeja työllistävät pääasiassa hallintotuomioistuimet ja

55. Tätä Jürgen Habermasin ideaalin puhetilanteen teoriasta johdettua ajatusta ovat Suomessa esitelleet mm. Aarnio 1989, s. 207–216 ja Tuori 2000, s. 295–301.

56. Niskakankaan siteeraaman Kari S. Tikan mukaan ”Ruotsissa perintöverotuksen paatin pohja ammuttiin niin täyteen reikiä, että se lopulta upposi”. Tällä Tikka viittaa siihen, kuinka perintöveron tuotto oli Ruotsissa poikkeuksellisen matala suhteessa veroasteeseen, koska veroa oli niin helppo välttää. Niskakangas 2015, s. 156.

57. Olen käsitellyt verotutkijoiden intressiristiriitoja laajemmin kirjoituksessa Santtu Raitasuo, Verotutkimuksen intressiristiriidat. Lakimies 2/2018, s. 227–239.

veroviranomaisista muodostuva Verohallinto. Kotimaisen vero-oikeuden kentällä on tavallista, että oikeustieteellistä tutkimusta tekevät tutkijat työskentelevät myös verotuskäytännön parissa. Minkälaisia ongelmia voi seurata siitä, että verokonsulttiyhdistyksen tai asianajotoimiston työntekijä tekee lainopillista tutkimusta (siinä mielessä, että siinä tehdään normatiivisia laintulkintasuosituksia)?

Yksi verokonsulttien tai verotukseen erikoistuneiden asianajajien toimenkuvaan kuuluva tehtävä on verosuunnittelupalveluiden tarjoaminen asiakkaille.⁵⁸ Verosuunnittelulla ei ole mitään ”käsitteellistä” tai normatiivista alarajaa. Sen keinoin voidaan laskea verovelvollisen efektiivinen veroaste vaikka nollaan. Puhtaasti taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna verokonsultin asiakkaalleen tarjoama hyödyke on verosuunnittelu, ja tämä hyödyke on asiakkaalle sitä arvokkaampi, mitä alhaisemman veroasteen konsultti saa ”suunniteltua”. Vastaavasti verokonsultin asiakkaalleen tarjoaman hyödykkeen arvo vähenee, jos laintulkinnalla kavennetaan verosuunnittelun mahdollisuuksia.

Intressiristiriita ilmenee siinä vaiheessa, kun verojuristi myöhemmin oikeuskirjallisuudessa, Verotus-lehden artikkelissa tai Helsingin yliopiston veropäivässä tekee tulkintasuosituksia esimerkiksi siitä, kuinka hanakasti veroviranomainen tai tuomioistuin saa puuttua ”verosuunnitteluun” ja minkälaisiin järjestelyihin veroviranomainen voi veronkiertolausekkeen nojalla puuttua.⁵⁹ Sallitun verosuunnittelun ja veronkierron rajan määrittelevä VML 28 § onkin ollut yksityisellä sektorilla työskentelevien verotutkijoiden suuren tutkimuksellisen mielenkiinnon kohteena, ja he ovat oikeuskirjallisuudessa antaneet lukuisia lainopillisia tulkintasuosituksia VML 28 §:n veronkiertolausekkeen sisällöstä.

Ei ole yllättävää, että tästä tutkijapositionista esitetyt veronkiertolauseketta koskevat laintulkinnat kehottavat lain soveltajaa pidättyvyyteen veronkiertolausekkeen soveltamisessa. VML 28 §:n on muun muassa esitetty ”sisältävän poikkeuksellisen korkean soveltamiskysymyksen”,⁶⁰ ja sen soveltamiskäytännön on nähty olevan kansainvälisestikin verraten huomattavan laajaa.⁶¹ Myös usein esitetyn toistuvan argumentin mukaan veronkiertolausekkeen tulkinnassa on tehtävä tiukka ero ”moraalin” ja veronkierron määrittelemisen ”oikeudellisen” puolen välillä. Toisaalta veronkierron on joskus tulkittu olevan jopa moraalisesti kannatettavaa.⁶² Argumenttia on perusteltu sillä, että toisen maailmansodan kynnyksellä vainoja paenneet juutalaiset piilottivat varojaan Saksan viranomai-

58. Tietenkin suureen osaan verokonsulttien tarjoamista palveluista ei liity lainkaan tätä aspektia, vaan palvelut muodostuvat muusta hallinnollisesta työstä ja veroviranomaisten kanssa asioinnista.

59. Verotus-lehti on Suomen ainoa vero-oikeuteen erikoistunut lehti. Se julkaisee sekä vertaisarvioituja että vertaisarvioimattomia vero-oikeuden alaan kuuluvia artikkeleita, ja lehti toimiikin tärkeimpänä kotimaisen vero-oikeudellisen tutkimuksen keskustelufoorumina.

60. Jouni Weckström, Veron kiertämisen tunnistaminen, osa I. Verotus 4/2015, s. 385–400, 386.

61. Juusela 2016, s. 3.

62. Juusela 2016, s. 3.

silta.⁶³ Veronkiertolausekkeen on myös nähty olevan yleisesti uhka elinkeinotoiminnalle.

Oikeudenalan sisäisessä keskustelussa intressiritiriitojen tai ideologian vaikutusta verolain tulkintaan ei ole lainkaan tunnustettu, tutkittu tai reflektoitu. Artikkelin aiheen kannalta verotutkijoiden intressiritiriitojen merkitys on siinä, että ne vinouttavat verolain tulkintaa sellaiseen suuntaan, jossa painottuvat verokonsulttiyhtiöiden ja veroasianajajien intressit. Ideologisen konfliktin näkökulmasta on merkittävää, että monissa yksittäisissä verolain tulkintakysymyksissä verotutkijoiden sivutöiden päämiesten intressit ovat samansuuntaisia kuin oikeistolaisen projektin ideologiset tavoitteet koko verojärjestelmän muovaamisessa. Kun verokonsultti-tutkijan juridisen työn intressissä on saada päämiesten verot minimoitua, on hyvin yleisellä tasolla ideologisesti oikeistolaisen position tavoitteiden mukaista kokonaisveroasteen pienentäminen ja vasemmistolaisiin tavoitteisiin verrattuna pienempi julkisen sektorin koko.

8. Vuotava yhteisövero ja alikapitalisointi

Suomalaisessa verojärjestelmässä tietyt verolajit ovat helpommin vältettävissä kuin toiset.⁶⁴ Tämä pätee niin tuomioistuinten hyväksymään verosuunnitteluun kuin niiden veronkierroksi tulkitsemiin oikeudellisiin järjestelyihin. Esimerkiksi yhteisöveron minimointi on helpompaa kuin luonnollisen henkilön ansiotuloista maksettavan tuloveron minimointi. Viime vuosien aikana on julkisuudessa esitelty useita tapauksia, joissa Suomessa toimivat yritykset ovat onnistuneet verosuunnittelun keinoin laskemaan yhteisöveroasteensa huomattavan paljon matalammiksi kuin sen pitäisi elinkeinoverolain mukaan olla.⁶⁵ Lauri Finérin tutkimuksen mukaan Suomessa toimivat kaivosyhtiöt ovat maksaneet tuloksestaan yhteisöveroa keskimäärin 2,4 prosenttia.⁶⁶ Vuonna 2011 Mehiläinen Oyj sai huomiota, kun ilmeni, että yhtiö oli maksanut Suomessa tekemästään 36 miljoonan tuloksesta 0,6 prosentin verran yhteisöveroa.⁶⁷

63. Juusela 2016, s. 3.

64. Niskakangas 2011.

65. Lista tapauksista löytyy Finnwatch-järjestön raportista.

66. Ks. http://finnwatch.org/images/kaivosverotuksen_kehitysmmaa.pdf, s. 12. Suomessa toimineet 11 kaivosyhtiötä maksoivat Suomeen yhteisöveroa vuosilta 2011–2014 yhteensä 92 miljoonaa euroa. Samaan aikaan kaivoksilta louhittuja malmeja myytiin 3 861 miljoonalla eurolla. Ks. myös Lauri Finér – Matti Ylönen, Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the Finnish mining sector. *Critical Perspectives on Accounting* 48/2017, s. 53–81.

67. Ks. <https://www.ksml.fi/talous/KSML-17.11.2011-P%C3%A4%C3%A4omasijoittajille-siirtynyt-Mehil%C3%A4inen-v%C3%A4litti-verot-36-miljoonan-euron-konserniavustuksilla/852205>.

Yksi tehokkaimpia monikansallisesti toimivien yhtiöiden Suomessa käyttämiä veron minimoimisrakenteita on ollut niin sanottu yhtiön alikapitalisointi. Alikapitalisoinnissa veron minimointi perustuu siihen, että yhtiön maksamia osinkoja ja korkoja kohdellaan verotuksessa keskenään eri tavoin. Osinkoveron maksamisen liiketuloksen jakamisesta voi välttää, jos rahasuoritus tulkitaan yhteisön verotuksessa oikeudelliselta muodoltaan osingon sijasta koroksi. Korkojen muodossa yhdessä valtiossa tehtyjä voittoja voidaan siirtää toiseen valtioon matalamman verotuksen piiriin, käytännössä usein veroparatiisiksi kutsuttuun matalan verotuksen lainkäyttöalueeseen.⁶⁸

Hallintotuomioistuimet ja KHO viime kädessä määrittävät, miten verovelvollisten käyttämiä verosuunnittelukeinoja on oikeudellisesti arvioitava. Tapaukset päätyvät tuomioistuinten ratkaistavaksi, jos verovelvollinen valittaa ensi asteen veroviranomaisen suorittamasta verotuksesta. Veroviranomaiset olivat pitkään olleet puuttumatta yhteisöveron minimointiin alikapitalisointirakenteiden avulla. Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen näkemysten mukaan edellä mainittuun veron minimointikeinoon olisi periaatteessa voitu puuttua yleisen veronkiertolausekkeen VML 28 §:n tai VML 31 §:n siirtohintaoikaisu säännöksen perusteella, ilman lainsäädännöllisiä muutoksia.⁶⁹ Tästä huolimatta KHO ei ole puuttunut rakenteen käyttöön silloin kun rakenteen verokohtelu on päätynyt sen arvioitavaksi.⁷⁰

Suomen suurimpien yritysten verottamisesta vastaava viranomainen konserniverokeskus (Kove) järjesti 2010-luvun alussa niin kutsutun siirtohintaprojektin, jossa useita alikapitalisointirakenteiden avulla veronsa välttäneitä yhtiötä otettiin jälkiverotuksen kohteeksi. Jälkiverotuksia suoritettiin useilla oikeudellisilla perusteilla. Normitasolla yksi säännös oli verotusmenettelylain siirtohintaoikaisua koskeva lainkohta.⁷¹

Kyseisen Koven kampanjan seurauksena KHO:n ratkaistavaksi päätyi myös tässä lähemmin tarkasteltava vuosikirjatapaus KHO 2014:119. Tapauksessa oli ratkaistavana se, miten A Oy:n emoyhtiölleen maksamaa korkoa ja sen perus-

68. Alikapitalisointiongelmista ks. esim. Kristiina Äimän väitöskirja Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa. WSOY 2009. Veronkierron vastustamiskeinoista ks. myös esim. Marianne Malmgrén – Matti Myrsky, Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. 3. uud. painos. Alma Talent 2017, s. 166 ss.

69. Edward Andersson, Alikapitalisointi ja syrjäntäkielto. Verotus 5/2003, s. 460–468 ja Pekka Mehtonen, Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n malliverosopimus. Edita 2001, s. 110.

70. Esim. tapauksissa KHO 1983/3099, KHO 1986/642 ja KHO 1999:19 tuomioistuin on hyväksynyt tämän veron minimointikeinon.

71. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välisissä liiketoimissa käytettyä hinnoittelua. Jos samaan konserniin kuuluvat yritykset eivät käytä keskinäisissä liiketoimissaan markkinaehtoisia hintoja, voidaan niiden käyttämää hinnoittelua oikaista VML 31 §:ää soveltamalla. Timo Rabinä – Matti Myrsky – Janne Myllymäki, Verotusmenettelyn perusteet. Talentum 2017, s. 162.

teena olevaa lainaa oli vero-oikeudellisesti kohdeltava. A Oy oli vuonna 2009 saanut pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä B 15 miljoonan euron suuruisen lainan.⁷² Luxemburgiin rekisteröity yhtiö omisti Suomessa toimivasta A Oy:stä 95,7 prosenttia. A Oy:n omistajaltaan saama laina oli ehdoiltaan poikkeuksellinen, sillä lainalle ei ollut asetettu eräpäivää eikä lainasta vaadittu vakuutta, ja lainan vuotuinen korko oli 30 prosenttia lainasummasta. Järjestelyn seurauksena valtaosa A Oy:n Suomessa syntyneestä liiketuloksesta jäi verottamatta kotimaassa. Asiassa oli ratkaistava, saiko konserniverokeskus verottaa lainalle maksettua korkoa sen taloudellisen sisällön perusteella vai tuliko suoritus jättää verottamatta, koska A Oy oli nimennyt suorituksen lainan koroksi. Normitasolla keskeinen oikeuskysymys koski VML 31.1 §:n siirtohintaoikaisua koskevan säännöksen soveltumista lainan koroksi nimettyyn suoritukseen.

Tapauksen lopputulos KHO:ssa oli, että kaikkien viiden tuomarin mukaan Kove ei voinut puuttua A Oy:n veron minimoimiseen, vaan järjestelyssä veroviranomaisen oli perustettava verotus siihen juridiseen muotoon, jota A Oy oli käyttänyt. A Oy:n Luxemburgiin emoyhtiölleen maksama korko katsottiin verotuksessa täysimääräisesti vähennyskelpoiseksi, minkä seurauksena yhtiön liiketulo siirtyi pois Suomen verotusvallan piiristä.⁷³ Ratkaisun oikeudelliset perustelut erosivat tapauksen ratkaisseiden tuomarien kesken. Kolmen verosuunnittelua kohtaan myönteisempää linjaa edustaneen tuomarin mukaan ”VML 31.1 §:n 1 momentin ei sen sanamuodon eikä sitä koskevien hallituksen esityksen perustelujen mukaan voida *selvästi* katsoa oikeuttavan liiketoimen luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi”. Heidän mukaansa Kove:n suorittama lainan ja sille maksetun koron ”uudelleen luonnehdinta” edellyttäisi nimenomaista asiaa koskevaa lainsäädäntä, jotta A Oy:n lainan koroksi nimeämää suoritusta voitaisiin verottaa osinkona.

Kahden muun tuomarin (ja tapauksen esittelijän) perustelujen mukaan taas veroviranomaisella olisi periaatteessa mahdollista verottaa lainan suoritusta ikään kuin emoyhtiön tekemä suoritus olisi ollut oman pääoman luonteinen VML 31.1 §:n perusteella. Verotus olisi periaatteessa lain kohdan mukaisesti ollut mahdollinen Koven tekemällä tavalla, mutta käytännössä tämänkaltaiselle verotukselle olisi asetettava korkea kynnys, joka ei tässä tapauksessa heidänkään mukaansa täyttynyt. Nämä tuomarit argumentoivat myös, että oikeus- ja verotuskäytännössä oikeustoimen rakenteesta on poikettu erilaisissa tilanteissa myös ilman tämän säännöksen (yleinen veronkiertosäännös) soveltamista.

72. Yhtiöt rekisteröidään Luxemburgiin tyypillisesti verotuksellisista syistä. Monesti yhtiöt ovat pelkästään pöytälaatikkoyhtiöitä tai niihin sijoitetaan juuri sen verran toimintaa, että yhtiö tulkittaisiin verosopimus oikeuden mukaan asuvan ko. maassa.

73. Käytännössä tulot siirretään lopulta veroparatiisiin, jolloin ne eivät kerrytä minkään muunkaan valtion verotuoja vaan jäävät kokonaan verottamatta tai ne verotetaan huomattavasti matalammalla veroasteella.

Enemmistössä olleet tuomarit perustelivat VML 31.1 §:n soveltumattomuutta lakisidonnaisuuden ja sopimusvapauden periaatteiden tulkintavaikutuksella. Strateginen ja sitä myötä ideologinen laintulkinta on mahdollista erityisesti tilanteissa, joissa oikeuskysymykseen sovellettavissa oikeuslähteissä on väljyyttä. Jo amerikkalaiset oikeusrealistit argumentoivat 1900-luvun alussa, että yleisistä oikeusperiaatteista ei voi arvovapaasti johtaa konkreettisen oikeuskysymykseen ratkaisua.⁷⁴

Käsillä olevassa tapauksessa tuomarien enemmistö on perustanut ratkaisunsa kahteen yleiseen oikeusperiaatteeseen: lakisidonnaisuuden periaatteeseen ja sopimusvapauden periaatteeseen. Periaatteiden suhteellisuus käy ilmi siitä, että kumpaakaan periaatetta ei sovelleta kotimaisessa vero-oikeudellisessa tuomioistuinkäytännössä säännönmukaisesti, vaan joissakin verotapauksissa periaatteita sovelletaan ja toisissa ei. Yksityisoikeudellinen lainsäädäntö on täynnä poikkeuksia sopimusvapauden periaatteelle, ja myös monissa aiemmissa ratkaisuisaan KHO on verottanut erilaisia taloudellisia transaktioita niiden taloudellisen muodon perusteella sivuuttaen yksityisten käyttämät oikeudelliset muodot sopimusvapauden periaatteesta riippumatta. Myöskään lakisidonnaisuuden periaatetta ei noudateta verotuskäytännössä tai KHO:n oikeuskäytännössä säännönmukaisesti verolainsäädännön tulkintalähteitä rajoittavana periaatteena KHO:n enemmistön esittämällä tavoin.

Oikeudellista argumentaatiota, jossa yleisistä oikeusperiaatteista johdetaan konkreettiseen oikeuskysymykseen ratkaisu, on kritisoitu ennen kaikkea siitä, että tällainen argumentaatiotapa piilottaa tuomarin tekemän arvovalinnan ja vie laajalta oikeusyhteisöltä mahdollisuuden kritisoida tuomarin harkintavallan käyttöä. Tapauksessa KHO:n mukaan periaatteista seuraa kyseinen lopputulos, joten voi sanoa, että kyseinen kritiikki pätee myös tässä tapauksessa KHO:n enemmistön oikeudelliseen argumentaatioon.

Jos hyväksytään tapauksen esittelijän ja kahden vähemmistöön jääneen tuomarin kanta, jonka mukaan VML 31.1 §:n sanamuoto olisi mahdollistanut veron minimointiin puuttumisen, joudutaan pohtimaan, miksi KHO ei päätenyt verottamaan yhtiötä. Oikeuskirjallisuudessa KHO:n on tulkittu hyväksyvän yritysten veron minimoinnin kyseisillä rakenteilla sen vuoksi, että tulkintalinja oletetusti johtaa siihen, että yritykset useammin sijoittautuvat Suomeen. Vaikka yritysten voitot valuvat pois Suomesta, katsotaan tämän kuitenkin olevan yleisen edun mukaista, koska tulkinnallisesti mitätöity yhteisövero saattaa johtaa siihen, että verovuoto kompensoituu yritysten investoinneilla ja lisääntyneillä sijoittautu-

74. Kenties tunnetuin esitys tästä löytyy Felix Cohenin artikkelista *Transcendental Nonsense and the Functional Approach*. *Columbia Law Review* 35(6) 1935, s. 810–835. Suomessa samaa on painottanut Kaarle Makkonen tuotannossaan, joskin eurooppalaisesta analyttisen oikeuspositivismin suuntauksista teoreettisen viitekehjensä hakien.

mispäätöksillä perustaa yritys Suomeen.⁷⁵ Jos yritykset joutuisivat maksamaan elinkeinoverolaissa säädetyn 20 prosentin yhteisöveron liiketuloksestaan, lainopineiden mukaan olisi riskinä, että yritykset lähtisivät Suomesta.

KHO:n laintulkinta on mitä ilmeisimmin oikeistolaisen position veropolitiikan tavoitteiden mukainen. Ratkaisun myötä yhteisövero lasketaan laintulkinnan keinoin huomattavasti matalammaksi kuin mihin ollaan aiemmin demokraattisissa kompromississa päädytty. Toisaalta tavoite on verokonsulttien intressien mukainen, sillä heidän taloudellisten etujensa mukaista veroprosessissa on asiakkaan saaman veroedun maksimoiminen. Tapausta voidaan analysoida myös sen mukaan, miten KHO:n valitsema laintulkinta vaikuttaa varallisuudenjakoon eri oikeussubjektien välillä. Jos KHO olisi noudattanut lainsäätäjän tarkoitusta ja pyrkinyt verottamaan A Oy:n liiketulosta 20 prosentin yhteisöveroasteen mukaisesti, kyseessä olleen yrityksen voitto olisi kutistunut vastaavassa määrin. Tällöin voittoa olisi verotuksen jälkeen vähemmässä määrin jaettavissa yrityksen osakkeenomistajille. Osakeomistukset keskittyvät väestöryhmiin, joilla on keskimääräistä enemmän varallisuutta ja tuloja, mistä johtuen yhteisöveron tulkinnallinen mitätöinti johtaa tulo- ja varallisuuserojen kasvuun.

KHO 2014:119 oli periaatteellisesti merkittävä tapaus sen tähden, että enakkotapauksen antamisen jälkeen konserniverokeskus lopetti monta vastaavaa veroprosessia, joissa oli pyritty puuttumaan vastaavia verosuunnittelurakenteita käyttäen toteutettuihin veron minimointeihin. Viimeisenä yksityiskohtana lisättäköön, että ankarampaa linjaa (veroviranomainen ei koskaan voi puuttua hybridi-instrumenttien avulla toteutettuun verosuunnitteluun VML 31.1 §:n nojalla) kannattavista kolmesta tuomarista yksi oli työskennellyt verokonsulttina kymmenen vuotta ennen oikeusneuvoksen pestiään ja toinen oli työskennellyt Keskuskauppakamarissa seitsemän vuotta, joista kaksi vuotta edunvalvontajärjestön johtajana, ennen virkaa KHO:n palveluksessa.⁷⁶ Keskuskauppakamari on meillä aktiivisesti ajanut yhteisöverokannan alentamista, kun taas verokonsulttien toimenkuvaan kuuluu verosuunnittelurakenteiden innovoiminen ja puolustaminen oikeudessa.

Oikeustapauksen KHO 2014:119 antamisen jälkeen verolainsäädäntö ja oikeuskäytäntö ovat olleet muutoksessa.⁷⁷ Elinkeinoverolakiin on lisätty korkomenojen vähennysoikeutta rajoittava EVL 18 a §, jolla on pyritty puuttumaan ali-

75. Juusela 2014, s. 55–62 ja Ossi Haapaniemi, Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säättämisen vaatimus – Esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusääntösten perusteella, s. 23–35 teoksessa Matti Tolvanen – Niko Svensk (toim.), Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita 2013.

76. KHO:n tuomareiden urataustoista ja äänestyskäyttäytymisestä veroasioissa ks. Esko Linnakangas, Täydellisen verohallintotuomarin taustat ja ominaisuudet. Verotus 3/2012, s. 249–254.

77. Lähitulevaisuudessa verolainsäädäntöä tulee muuttamaan Suomessakin EU:n veronkiertodirektiivin implementointi ja OECD:n monikansallisen Base Erosion and Profit Shifting -verosopimuksen implementointi.

kapitalisointiin veron minimoimiskeinona.⁷⁸ Kahdessa koron vähennysoikeutta koskevassa ratkaisussa KHO 2016:71 ja KHO 2016:72 päädyttiin verovelvollisen kannalta kielteiseen lopputulokseen. Toisaalta taas KHO on antanut useita veronkiertämistä koskevia ratkaisuja, joissa veron minimoimista ei ole tulkittu VML 28 §:n mukaiseksi veronkierroksi.⁷⁹ On epävarmaa, kuinka suuressa määrin lainsäädännön ja oikeuskäytännön muutokset ovat paikanneet yhteisöveron vuotoa, vai ovatko ne vain johtaneet siihen, että käytetyt veron minimointirakenteet on korvattu uudenaikaisilla järjestelyillä, jotka johtavat samaan lopputulokseen.⁸⁰

9. Johtopäätökset

Verolainsäädännön tärkeimmät kysymykset koskevat sitä, kuinka paljon verotuloja verovelvollisilta kerätään ja kuinka verotaakka jaetaan veronmaksajien kesken. Tässä artikkelissa on puolustettu näkemystä, että laintulkintaratkaisut voivat muuttaa verotaakan jakoa lainsoveltamisvaiheessa merkittävästi siitä, mitä lainsäätävä lainsäätämisyksikössä tavoitteli, ja tämän muutoksen yhtenä selityksenä on ideologian vaikutus laintulkinnassa. Ideologinen vaikuttaminen laintulkinnassa vaikeutuu, jos tämä oikeudellisen ratkaisutoiminnan puoli tunnustetaan oikeusyhteisössä ja otetaan kriittisen analyysin kohteeksi.

Kriittisen oikeusteorian ohjelmallisena tavoitteena on vapauttaa lainsoveltaja uskomasta näennäiseen objektiivisuuteen laintulkinnassa sekä osoittaa tulkinnan arvosidonnaisuus ja ideologisuus. Vero-oikeudellisen kriittisen lainopin tasolla tämä voi tarkoittaa vaikkapa sen riitauttamista, ovatko oikeuskirjallisuudessa oikeudenalan tärkeimmiksi periaatteiksi kohotetut ”korostuneen lakisidonnaisuuden periaate” ja oikeusvarmuuteen liittyvät näkökohdat niin absoluuttisia, että ne estävät suuryritysten aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttumisen veronkiertolausekkeiden tai siirtohintaoikaisun nojalla. Kennedyn yksinkertainen hypoteettinen kysymys siitä, miten konkreettinen laintulkintakysymys ratkaistaisiin demokraattisessa lainsäädäntöprosessissa, toisi uskoakseni kotimaisen verolainsäädännön tulkinnassa hyvin erilaiselta näyttävän verojärjestelmän kuin meillä nykyisellään on.

Yhtäältä verotustietojen julkisuus ja toisaalta tutkimus, joka tuottaa tuloksia tiettyjen verovelvollisten todellisuudessa maksamista veroasteista, tekevät vero-

78. Lainmuutos on tullut voimaan 1.1.2013, ja säännöstä on sovellettu ensimmäisen kerran vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa vuoden 2014 aikana päättyviin tilikausiin.

79. Tällaisia ratkaisuja ovat mm. KHO 2016:115, KHO 2016:219, KHO 2017:5 ja KHO 2017:20.

80. Jälkimmäisen vaihtoehdosta esimerkiksi käy kansalaisjärjestö reilu vero ry:n tekemä Forum oy:n nykyisiä verosuunnittelurakenteita koskeva selvitys: <https://www.reiluvero.fi/?x118281=180958>.

järjestelmän laintulkinnassa tuotetun ideologisen vinouman näkyväksi. Vinoumasta taloudellisesti hyötyvät tahot ja vinoumaa ideologisesti tavoittelevat tahot vastustavat tämänkaltaisen verojärjestelmän läpinäkyvyyden lisäämistä. Kennedyn teoria lainkäytön ideologisuudesta nojautuu viime kädessä kielifilosofiseen huomioon kielenkäyttöön liittyvästä indeterminanssista. Vero-oikeus on siitä poikkeuksellinen oikeudenala, että siinä laintulkinnan vaihtoehtoiset seuraukset voidaan ilmaista numeroin. Verolain tulkintakysymysten vaihtoehtoiset tulkinat johtavat poikkeaviin veroasteisiin ja verotaakkoihin verovelvollisten välillä.

Ideological interpretation in tax law

SANTTU RAITASUO, LL.M., Doctoral candidate, University of Helsinki

Legal questions concerning the interpretation of tax law are normally understood to be technical by nature, and perhaps lacking deeper value conflicts. In the article, the author examines what role political ideology plays in the formation of tax law doctrine. The corpus of tax legislation should be understood as a compromise between conflicting political interests. Regardless of such compromise, the competition of opposing ideologies re-emerges when the courts interpret the provisions of tax law. The author argues that the ideological biases of tax doctrine can be seen when considering the distributive effects of the tax system. That said, the distributive effects of the whole tax system are very different from the legislator's perspective than from a judge's perspective. Some taxes can be evaded more easily than others, which can be understood as an effect of the ideologically oriented legal work by judges, advocates and legal scholars.