

OIKEUSTIEDE

JURISPRUDENTIA

LI

2018

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN VUOSIKIRJA

Toimitusneuvosto
Pasi Pölönen, puheenjohtaja
Katja Lindroos
Taina Pihlajarinne
Elina Pirjatanniemi

Toimittaja
Janne Kaisto

Suomalainen Lakimiesyhdistys
Kasarmikatu 23 A 17
00130 Helsinki
www.lakimiesyhdistys.fi

© kirjoittajat ja Suomalainen Lakimiesyhdistys 2018
ISSN-L 0355-8215
ISSN 0355-8215
ISBN 978-951-855-377-2
Oy Nord Print Ab, Helsinki 2018

Janne Aer

**FORMALISMI, REALISMI JA
VEROLAIN KIERTÄMINEN**

Sisällys

JOHDANTO	9
1 VERONKIERTOSÄÄNNÖKSEN SÄÄDÖS- HISTORIA.....	13
2 VERONKIERTONORMIN OIKEUSTOIMIOPIILLINEN TULKINTA	16
3 KHO:N OIKEUSKÄYTÄNTÖ TAVANOMAISEN OIKEUDEN MUODOSTAJANA	19
4 KHO 1961 I 18 – UUDEN TULKINTALINJAN AVAUS.....	23
5 SUBJEKTIIVINEN JA OBJEKTIIVINEN KATSANTO- TAPA (KILPI)	32
6 OIKEUSTOIMIOPIILLINEN TULKINTA ANALYYT- TISEN SIVIILIOIKEUDEN KANNALTA (VOPIO).....	39
7 FORMALISTINEN JA REALISTINEN VEROLAIN TULKINTATAPA	44
8 VERONKIERTONORMIN REALISTINEN UUDELLEENTULKINTA (TIKKA)	52
9 VEROSUUNNITTELUN JA VERONKIERRON RAJANKÄYNTI.....	60
10 ENNAKOITAVUUS JA OIKEUSTURVA VERONKIERTONORMIN SOVELTAMISESSA.....	66
11 KOKOAVIA NÄKÖKOHTIA	69
LÄHTEET	75
FORMALISM, REALISM AND THE AVOIDANCE OF THE TAX LAW	82

Formalismia, realismia ja verolain kiertäminen

JOHDANTO

*”What I thought was an injustice
turned out to be a color of the sky.”*
Tony Hoagland

Formalismilla lainsoveltamisessa voidaan tarkoittaa monenlaisia asioita. Yhteinen piirre formalistisille näkemyksille on sääntöjen merkityksen korostaminen päätöksenteossa.¹ Tästä näkemyksestä johdetaan sitten erilaisia normatiivisia kantoja muun muassa sen suhteen, kuinka vapaasti normeja voidaan tulkita ja kuinka sidottua tuomioistuinten toiminta on oikeusjärjestyksen kehittämisessä. Sääntöjen merkityksen väheksyminen on toisaalta yhteinen piirre erilaisille realistisille näkemyksille, jotka korostavat päätöksentekijän arvojen ja asenteiden merkitystä laintulkinnassa. Terminologisesti nimitykset formalismi ja realismi liittyvät Yhdysvalloissa esiinty-neisiin suuntauksiin, mutta samat rintamalinjat ovat jakaneet juristeja myös muualla maailmassa.²

Weinribin mukaan formalismille yleisenä oikeudellisena ajattelutraditiona on tunnusomaista se, että oikeudelliset kysymykset ratkaistaan niiden yksityisoikeudellisten näkökohtien perusteella, jotka koskevat erilaisia oikeussuhteita.³ Vero-oikeudessa formalismin lähtökohtana on se, että vero-oikeudellinen normisto kytkeytyy useissa tapauksissa oikeudellisiin instituutioihin, joiden toiminta määräytyy siviilioikeuden mukaan. Formalismi

* *Janne Aer*, OTT, oikeusneuvos, korkein hallinto-oikeus

¹ *Schauer* 1987 s. 510. Formalismista Yhdysvaltain vero-oikeudessa ks. *Weisbach* 1999 passim.

² Formalismista oikeudellisessa ajattelussa Yhdysvalloissa. Ks. *Schauer* 1988.

³ *Weinrib* 2010 s. 328–329.

pyrkii ratkaisemaan vero-oikeudelliset tulkintakysymykset ottaen lähtökohdaksi siviilioikeudelliset periaatteet.

Veronkiertämisellä tarkoitetaan vero-oikeudellisessa doktriinissa verolain sääntöjen kiertämistä.⁴ Kysymys veronkiertämisen määrittelystä on itsessään osoittautunut kiistanalaiseksi. Veronkiertämisellä tarkoitetaan jo 1950-luvulla Euroopassa vakiintuneen käsityksen mukaan sitä, että verovelvollinen pyrkii epätavallisilla sopimusjärjestelyillä ja muilla vastaavilla toimenpiteillä vähentämään verojaan. Olennaista tässä näkemyksessä oli, että veronkiertäminen erotettiin rikosoikeudellisesti sanktioidusta veropetoksesta. Veronkiertäminen ei ollut rangaistavaa toimintaa, vaikka siihen voitiin puuttua vero-oikeudellisesti.⁵ Veronkiertämisestä puhutaan yleensä silloin, kun verojärjestelmän sisäistä rakennetta pyritään käyttämään hyväksi alemman verorasituksen saavuttamiseksi. Veronkiertäminen liittyy vero-oikeudellisen normiston sisäiseen kompleksisuuteen sekä ristiriitoihin normin ja sen taustalla olevan tavoitteen välillä. Kansainvälisesti on varsin laajalle levinnyt sellainen veropolitiikka, jossa veronkiertämiseen puututaan lainsäädäntöön sisältyvän yleisen veronkiertonormin (*general anti-avoidance rule, GAAR*) nojalla. Yleisen veronkiertonormin avulla voidaan puuttua verovelvollisten sellaisiin taloudellisiin järjestelyihin, joilla on saatu verotuksellisia etuja, jos järjestelyjen pääasiallinen tarkoitus on ollut sanottujen etujen hankkiminen.⁶

Suomessa yleinen veronkiertonormi on omaksuttu verolainsäädäntöön jo 1940-luvulla, jolloin tällainen normi oli kansainvälisesti harvinainen lainsäädännöllinen ilmiö. Veronkiertonormin soveltamisen Suomessa on arvioitu kansainvälisesti ottaen olleen yleistä, ja tulkintalinjaa on pidetty varsin ankarana.⁷ Säännöksen sanamuoto on edelleen samankaltainen kuin vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolaissa (1943/888, jäljempänä TOL). Myöhemmin vastaava säännös siirtyi ensin verotuslakiin (1958/482) ja vuonna 1995 lakiin verotusmenettelystä (1995/558). Näiden lakien tekstissä ilmaistu säännös on abstrakti ja yleisluonteinen eikä sellaisenaan voi tehokkaasti ohjata verotuskäytäntöä. Edellä mainittuja lakeja koskevissa hallituksen esityksissä ei säännöksen tarkoitusta ja sisältöä perusteltu tar-

⁴ Veronkiertoon liittyvästä terminologiasta ks. *Knuutinen* 2014.

⁵ Oikeudellisissa yhteyksissä laillisesta veronkierrosta käytetään englanninkielistä termiä *tax avoidance*, kun taas laitonta toimintaa (verorikkomus tai -petos) kutsutaan termillä *tax evasion*. Saksassa käytetään vastaavasti termejä *Steuerumgehung* ja *Steuerhinterziehung*. Ranskassa käsitteet ovat *évasion fiscale* ja *fraude fiscal*.

⁶ Veronkiertonormien lakiteknisestä rakenteesta *Waerzeggers – Cory* 2016.

⁷ *Wikström* 1997 s. 333–334.

kemmin, minkä vuoksi säännöksen tulkinta on muodostunut oikeuskäytännössä ja siihen perustuvassa oikeustieteellisessä doktriinissa.

Veronkiertonormin tulkinta on ollut vahvasti sidoksissa KHO:n oikeuskäytäntöön. Koska säännöksen tekstisisältö on vähäinen, veronkiertonormia koskeva keskustelu on väistämättä keskustelua KHO:n oikeuskäytännön tulkinnasta. Vero-oikeudellinen tutkimus on osaltaan pyrkinyt vaikuttamaan siihen, millaiseksi normin tulkinta on muodostunut. Veronkiertonormi herätti aikanaan merkittävää oikeustieteellistä mielenkiintoa ja erilaisia näkemyksiä normin tulkinnasta. Tämän keskustelun käynnisti veronkiertosäännöksen tulkintakäytännössä 1960-luvulla tapahtunut muutos, joka oli myös asiallisesti syynä erilaisiin näkemyksiin normin lainopillisesta tulkinnasta. Tulkinnallisen erimielisyyden myöhempi hälveneminen johti veronkiertonormin laajaan soveltamiseen verotuskäytännössä.⁸

Tässä artikkelissa tarkastellaan tuloverotuksen veronkiertonormin tulkintaa koskevien oikeustieteellisten käsitysten kehittymistä.⁹ Veronkiertonormia koskeva tulkintaoppi muodostui 1960- ja 1970-luvuilla. Tämän jälkeen ei uusia teoreettisia avauksia tehty ja oikeudellinen käytäntö vaikiintui Lassi Kilven 1980-luvulla julkaisemissa veronkiertonormia koskevissa artikkeleissa. Tulkintaopin rakentumisessa keskeisessä asemassa olivat aiheesta tehdyt kaksi väitöskirjaa, Jaakko Voipion tutkimus *Verotuksen kiertämisestä* (1968) ja Kari S. Tikan tutkimus *Veron minimoimisesta* (1972). Molemmissa tutkimuksissa pyritään antamaan erilaisista teoreettisista näkökulmista rationaalinen konstruktio KHO:n oikeuskäytännölle. Tutkimuksien peruslähtökohdat asettuvat formalismi/realismi -jakolinjan eri puolille. Realismia edustava Tikan teos on näistä kahdesta monessa mielessä painavampi tutkimus veronkiertonormista, ja siinä esitettyjä tul-

⁸ KHO:n ennakkopäätösrekisteristä löytyy (hakusanalla verotuksen kiertäminen) ratkaisuja seuraavasti: kuusi tapausta vuosilta 1960–1969, 48 tapausta vuosilta 1970–1979 ja 36 tapausta vuosilta 1980–1989.

⁹ Tulkinnan muodostuminen oikeustieteellisen keskustelussa ei ole saanut osakseen laajempaa lainopillista tarkastelua. Aikaisemmista kirjoituksista on syytä mainita *Mikko Pikkujämsän* tutkimus ”Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus” (2001). Siinä on teoksen aiheeseen nähden varsin laajasti käsitelty veron kiertämisen torjumista koskevaa doktriinia. Pikkujämsän esitys on lähtökohdiltaan kriittinen suhteessa Tikan tulkintaan. Lyhyesti opillista kehitystä on käsitelty *Kauko Wikström* Tikan muistokirjassa julkaisemassa artikkelissa ”Perusoikeudet ja veron kiertäminen” (2007). *Matti Urpilaisen* kirjoituksessa verotusmenettelylain 28 §:n tehokkuudesta (2013) on tarkasteltu veronkiertosäädöksen lainsäädäntöhistoriaa kiinnittämättä laajemmin huomiota oikeudellisen doktriinin kehitykseen. Ulko-maisessa vero-oikeudellisessa tutkimuksessa Suomen veronkiertosäännöstä ei ole yleensä tarkasteltu. Esimerkiksi ruotsalainen Rosander ei kielivaikeuksien vuoksi käyttänyt Suomea vertailumaana veronkiertosäännöksiä koskevassa vertailevassa tutkimuksessaan. *Rosander* 2007 s. 11.

kintoja pidetään yleensä nykyisin ns. vallitsevana käsityksenä. Tästä syystä tässä artikkelissa keskeiseen asemaan nousee Tikan väitöskirjan realismiin kytkeytyvien teoreettisten sidonnaisuuksien analysointi suhteessa tuolloin ajankohtaiseen oikeusteoreettiseen keskusteluun. Tutkimuksessa pyritään selvittämään, millä tavoin vero-oikeudessa on realismin kannalta ymmärretty ja selitetty oikeuskäytännössä omaksutut ja vakiintuneet veronkiertonormin soveltamisratkaisut.

Vero-oikeudessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisulla on ollut vanhastaan merkittävä asema oikeudellisen tulkinnan perusteena.¹⁰ KHO:n rooli vero-oikeuden kehittäjänä on toisaalta jäänyt vähälle huomiolle keskustelussa ylimpien tuomioistuinten yhteiskunnallisesta asemasta eikä esimerkiksi 1980-luvulla käydyssä tuomarivaltiokeskustelussa nostettu esille tätä puolta KHO:n toiminnasta.¹¹ KHO:n ratkaisujen merkitystä normin tulkinnassa voidaan tarkastella eri näkökulmista. Vero-oikeuden sisäisen keskustelun kannalta ongelma keskittyy siihen, miten eri tutkijat yrittivät teoreettisesti konstruoida ja määritellä veronkiertonormin suhteessa oikeuskäytäntöön ulkopuolisen tarkastelijan näkökulmasta. Toiseksi on pyrittävä tarkastelemaan oikeuskäytäntöä myös tulkitsijan näkökulmasta, eli millä tavoin KHO:ssa ymmärrettiin veronkiertotapausten ratkaisemisen tapahtuminen.

Veronkiertonormista käyty keskustelu tuo esille erilaisen suhtautumisen oikeuskäytäntöön vero-oikeuden kehittäjänä. Koska tulkinta on siten vahvasti heijastanut oikeuskäytännön muutoksia, on syytä kysyä, millä tavoin Tikan esittämä ja sittemmin vakiintunut tulkinta tuo adekvaatisti esiin KHO:n oikeuskäytännön taustalla olevia käsityksiä veronkiertonormin tulkintaperiaatteista. Tähän kysymykseen pyritään hakemaan vastausta tarkastelemalla hallintoneuvos Lassi Kilven esittämiä käsityksiä veronkiertonormin tulkinnasta ja sitä koskevista KHO:n ratkaisuista.¹² Kilven kirjoitusten voidaan olettaa ilmaisevan suhteellisen luotettavasti niitä käsityksiä, joita KHO:ssa oli tullut esille veronkiertonormiin liittyen.

¹⁰ Ennakkopäätösten merkityksen oikeuslähteenä vero-oikeudessa nosti ensimmäisenä esille hallintoneuvos *Aarne Saarialho* jo 1943 korkeimman hallinto-oikeuden juhla kirjassa julkaisemassaan artikkelissa (Saarialho 1943). Ennakkopäätösten merkitystä on käsitelty myös *Matti Myrsky* kirjassaan *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*, jonka ensimmäinen laitos ilmestyi vuonna 1991.

¹¹ Tuomarivaltiokeskustelun ensimmäinen vaihe liittyi KHO:n ratkaisukäytäntöön rakentamisen poikkeuslupa-asioissa. Ks. *Tuori* 2003 s. 913–921.

¹² Kilpi toimi KHO:n verojaostolla 1960-luvun alusta lähtien kolme vuosikymmentä, josta osan jaoston puheenjohtajana.

1 VERONKIERTOSÄÄNNÖKSEN SÄÄDÖSHISTORIA

Euroopassa veronkiertoa koskevasta yleislausekkeesta säädettiin ensimmäisenä Saksassa vuonna 1919. Vastaavan lainsäädännön toteuttaminen muissa maissa oli hidasta (Hollanti 1924 ja Ranska 1941). Suomessa yleinen säännös veronkierrosta otettiin vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain 95 §:n 2 momenttiin. Momentissa on kaksi lausetta:

Ensimmäinen lause:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeata muotoa.

Toinen lause:

Milloin kauppahinta, muu vastike tahi suoritus aika kauppa- tai muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapaututtaisiin, on verolautakunnalla oikeus arvioida verotettava tulo ja omaisuus.

Tulo- ja omaisuusverolain säätäminen oli osa verojärjestelmän kokonaisuudistusta, joka tapahtui jatkosodan aikana. Valmistelun suoritti verokomitea. Uusi tulo- ja omaisuusverolaki tuli voimaan 1943. Veronkiertosäännökselle ei ole tarkempia perusteluja tulo- ja omaisuusverolakia koskevassa hallituksen esityksessä. Lakiesitys perustui Verokomitean ehdotukseen.¹³ Verokomitean työssä TOL 95 §:n 2 momentti ei saanut juurikaan huomiota. Veronkiertoon liittyi myös erityissäännöksenä peiteltyä osingonjakoa koskeva TOL 30 §. Peitelty osingonjako nähtiin yhtenä veronkiertämisen muotona.¹⁴

TOL 95 §:n 2 momentin ensimmäinen lause oli otettu suoraan Lainvalmistelukunnan verotuslakiehdotuksesta.¹⁵ Lainvalmistelukunnan säännösehdoitukseen oli todennäköisesti saatu virikkeitä Ruotsin lainvalmistelusta, jossa oli tehty ehdotus samantapaisesta säännöksestä 1930-luvun

¹³ Verokomitea ei julkaissut mietintöä lakiehdotuksesta, vaan komitean luonnos ja sen suppeat perustelut sisältyvät valtiovarainministeriölle toimitettuun kirjelmään. Verokomitea valtiovarainministeriölle, ehdotus tulo- ja omaisuusverolaiksi 5.4.1943. Kansallisarkisto Valtiovarainministeriön arkisto. Kirjediaari 212/509 19.5.1943.

¹⁴ Peiteltyä osingonjakoa koskeva säännös oli ollut mukana jo aikaisemmassa vuonna 1942 tehdyssä hallituksen esityksessä (HE 1/1942 vp s. 3), jossa säännöstä perusteltiin laajemmin kuin TOL:a koskevassa esityksessä.

¹⁵ Ks. tarkemmin *Urpilainen* 2013 s. 200–201.

alussa.¹⁶ TOL 95 §:n 2 momentin toinen lause oli kirjoitettu mukaillen aikaisempaa kotimaista kunnallisverotusta koskevaa sääntelyä.¹⁷ Kyse ei siten ollut Saksan ja Ranskan mallin omaksumisesta, koska näiden maiden yleislausekkeet perustuivat oikeuksien väärinkäyttöä koskevalle siviilioikeudelliselle doktriinille, jollaista Suomessa ei ollut. Veronkiertosäännös jouduttiin rakentamaan toisenlaisesta lähtökohdasta ilman selviä ulkomaisia esikuvia.¹⁸

TOL:n veronkiertosäännöstä vastaava säännös otettiin lakiin myös liikevaihtoverotuksessa. Vuoden 1950 liikevaihtoverolain (605/1950) 32 §:ssä oli sanamuodoltaan lähes TOL 95 §:n momentin mukainen säännös, joka sittemmin siirtyi uudistettuihin liikevaihtoverolakeihin (532/1963 ja 559/1991) ja myöhemmin arvonlisäverolakiin (1501/1993).

TOL:n verotusmenettelyä koskevat säännökset korvattiin vuoden 1958 alusta voimaan tulleella verotuslailla. Veronkiertosäännös oli uuden lain 56 §. Pykälää ei käsitelty hallituksen esityksessä tarkemmin. Lainkohtaa täydennettiin vuonna 1975 uudella 2 momentilla (527/1975), joka koski verovelvollisen kuulemista. Hallituksen esityksessä arvioitiin yleisesti, ettei verotuslain 56 §:ää ollut tarvetta uudistaa kokonaisuudessaan:

”Verotuslain 56 §:n kaltaista yleislauseketta ei voida sen tehokkuuden kärsimättä, muotoilla sellaiseksi, että se sanamuodoltaan loisi luotettavan pohjan ratkaisueunnusteille. Säännöksen uudelleen kirjoittaminen saattaisi aiheuttaa sekaannusta ja epävarmuutta siitä, millä tavoin oikeus tila on muuttunut. Nykyinen sanamuoto antaa sitä paitsi lain soveltajille mahdollisuudet sekä lieventää että tiukentaa suhtautumista ei-toivottaviin veronminimointijärjestelyihin.”

¹⁶ Säännösten samankaltaisuudesta huomauttaa SOU 1963:52 s. 82. Mietinnössä SOU 1931:40 ehdotettiin seuraavaa säännöstä lisättäväksi vuoden 1928 kommunalskattelagenin: Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.

¹⁷ TOL 95 §:n 2 momentin toinen lause oli peräisin Lainvalmistelukunnan vuonna 1934 tekemästä ehdotuksesta verotuslaiksi ja vastasi verotuslain 65 §:ää. Ehdotuksen 65 § oli puolestaan laadittu tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain (43/1919) 16 §:n 2 momentin säännöstä täydentämällä ja laajentamalla. Mainitulla säännöksellä oli taksoituslautakunnalle myönnetty oikeus arvioida kauppahinta tai muu vastike, kun ilmeisesti oli kysymys veronkierrosta. Mainittuun lakiin säännös oli lisätty vuonna 1923. Taustalla oli ollut pyrkimys estää sellaiset tapaukset, joissa metsän kauppahinta ilmoitettiin kunnallisverotuksessa liian alhaiseksi. Lainvalmistelukunta 2/1934: Ehdotus verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaannpanosta ynnä perustelut. Helsinki 1934 s. 157. Ks. myös *Voipio* 1968 s. 97–98 ja *Urpilainen* 2013 s. 199–200.

¹⁸ *Andersson* 1985 s. 130.

Uusi 2 momentti täydensi veronkiertosäännöksen rakennetta siten, että verovelvollisen kuulemisella pyrittiin selvittämään verovelvollisen motiivia niille toimille, joihin arvioitiin ryhdytyn verosta vapautumisen tarkoituksessa. Tämä osoitti, että veronkiertosäännöksen soveltaminen edellytti sekä subjektiivisen että objektiivisen tunnusmerkistön täyttymistä. Toisaalta uusi momentti selvensi veronkiertosäännöksen soveltamiseen liittyvää todistustaakan jakoa.

Verotuslaki korvattiin vuonna 1997 voimaan tulleella lailla verotusmenettelyistä. Veronkiertosäännös tuli uuden lain 28 §:ksi ilman tekstillisiä muutoksia. Säännös vastaa verotuslain 56 §:ää. Uutta lakia koskevassa hallituksen esityksessä 28 §:n yksityiskohtaiset perustelut ovat seuraavat: ”Veronkierto. Pykälä vastaisi verotuslain 56 §:n säännöstä.”¹⁹ Vuoden 2017 alusta tuli voimaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyistä annettu laki (786/2016), jonka 10 §:ssä säädetään veron kiertämisestä. Tätä säännöstä, joka edelleen on TOL 95 §:n 2 momentin mukainen, sovelletaan arvonlisäverotuksen lisäksi useisiin muihin verotusmuotoihin.

Suomi oli pitkään ainoa pohjoismaa, jossa lainsäädäntöön sisältyy yleinen veronkiertosäännös. Ruotsissa veronkiertosäännöksen tarvetta alettiin selvittää jo 1950-luvun alussa.²⁰ Yleislausekkeen sisältävä laki tuli voimaan vasta vuonna 1980.²¹ Suomalaisella vero-oikeudella ei ollut merkittävää vaikutusta Ruotsissa käytyyn keskusteluun veronkiertosäännöksestä. Yleissäännöstä ei ole Norjassa eikä Tanskassa.

¹⁹ HE 131/1995 vp.

²⁰ Vuonna 1953 asetetun komitean työskentely jatkui vuoteen 1963, jolloin komitea julkaisi mietinnön *Om åtgärder mot skatteflykt* (SOU 1963:52). Kyse on ensimmäisestä laajasta veronkierron torjumista koskevasta selvityksestä pohjoismaissa. Komitea päätyi lopputulokseen, ettei yleislauseketta tullut ottaa käyttöön Ruotsin verolainsäädännössä, koska lauseke heikentäisi oikeusvarmuutta ja johtaisi laajaan epävarmuuteen. SOU 1963:52 s. 95–101.

²¹ Ensimmäinen veronkiertosäännöksen sisältävä laki perustui vuonna 1975 tehtyyn julkaistuun selvitykseen *Allmän skatteflyktsklausul* (SOU 1975:77). Työryhmän työssä näkyi vaikutteita erityisesti Länsi-Saksan verolainsäädännöstä, vaikka Ruotsin yleislauseke ei rakenteeltaan eikä sanonnaltaan seuraa saksalaista säännöstä. Länsi-Saksan verolainsäädännöstä omaksuttiin pikemmin idea siitä, että yleislauseke on veronkiertämisen torjumisessa käyttökelpoinen ja oikeusjärjestyksen kannalta hyväksyttävä keino. Työryhmän käsityksen mukaan Saksassa yleislausekkeella oli huomattavaa käytännöllistä merkitystä. Saksan yleislauseke muodosti mallin, johon työryhmän omaa ehdotusta pyrittiin vertaamaan. Ks. SOU 1975:77 s. 54–69.

2 VERONKIERTONORMIN OIKEUSTOIMIOPIILLINEN TULKINTA

Saksassa ja Ranskassa veronkiertoa koskeva yleislauseke sisälsi viittauksen siviililakikirjassa säänneltyyn oikeuksien väärinkäyttöön.²² Suomessa ei ollut vastaavaa oikeuksien väärinkäyttöä koskevaa vakiintunutta siviilioikeudellista sääntelyä eikä doktriinia, joka olisi muodostanut perustan TOL 95 §:n 2 momentin soveltamiselle. Veron kiertäminen jouduttiin määrittelemään vero-oikeudellisessa doktriinissa. Tässä suhteessa keskeisessä asemassa oli Arne Rekolan TOL 95 §:stä esittämä tulkinta, joka muodostui hyvin vaikutusvaltaiseksi.

Rekola oli Helsingin yliopiston finanssioikeuden professorina suomalaisen vero-oikeustieteen keskeinen vaikuttaja sodan jälkeisinä vuosina.²³ Rekolan tulkintaa TOL 95 §:stä on luonnehdittu yksityisoikeuspainotteiseksi, sillä Rekola tulkitsi lainkohtaa oikeustoimien pätemättömyysopin valossa.²⁴ Rekolan tulkinnassa veronkiertoilmiötä tarkastellaan oikeustoimien simulaatiota koskevien siviilioikeudellisten periaatteiden kautta. Siviilioikeudellisia oikeussuhteita koskevan muodollisen ratkaisuperiaatteen asettaminen etusijalle vero-oikeudellisessa kontekstissa kytkee Rekolan selvästi oikeudellisen formalismin traditioon.

Formalistiselle oikeudelliselle ajattelulle on tunnusomaista oikeussuhteiden muodollinen tarkastelu. Oikeussubjektien toiminnan lähtökohta on subjektien persoonallisuus ja vapaan tahdon käyttäminen. Oikeussubjektien yksittäisten oikeustoimien motiiveilla ei lähtökohtaisesti ole merkitystä oikeussuhteen tarkastelussa.²⁵ Yksityisautonomian kannalta on siten olennaista, että tuloverotuksen perustana ovat yksilön todelliset taloudelliset olosuhteet.²⁶ Siviilioikeudellisia oikeustoimien ja yhtiöjärjestelyjen pä-

²² *Prebble Z. – Prebble J.* 2008 s. 152–154 ja 158–159.

²³ Rekola oli 1940-luvulla jäsenenä KHO:ssa ja toimi mm. TOL:a valmistelleen verokomitean puheenjohtajana. Sodan jälkeen Rekola nimitettiin Helsingin yliopiston finanssioikeuden professoriksi. Rekolan kirjallinen päätyö verotuksen alalta oli TOL:n kommentaari, minkä hän julkaisi vuonna 1947. Teos oli keskeinen tuloverotusta koskeva lainopillinen esitys aina 1960-luvulle asti, jolloin teos menetti merkityksensä verolainsäädännön laajojen rakenteellisten uudistusten vuoksi. Klamin mukaan Rekolan metodologinen lähtökohta oli siviili- ja vero-oikeudellisten käsitteiden samaistaminen käsitelainopillisen ajattelutavan mukaisesti. *Klami* 1981 s. 91.

²⁴ *Wikström* 2007 s. 451.

²⁵ *Weinrib* 2010 s. 334.

²⁶ Delmotte puolustaa näkemystä, jonka mukaan yksilöautonomia edellyttää, että tulot määritellään realisaatioperiaatteen mukaisesti eikä laskennallisen markkina-arvon mukaisesti varallisuuden kasvuna. *Delmotte* 2017 s. 290–295.

tevyys ei riipu siitä, miten näitä toimia verotuksen kannalta arvioidaan, vaan verotuksen kannalta siviilioikeuden järjestys on annettu.²⁷

Verotuksen kannalta siviilioikeudellisen yksityisautonomian periaatteen on katsottu edellyttävän, että jokaisella on oikeus järjestää taloudelliset asiansa tavalla, joka johtaa mahdollisimman alhaiseen verotukseen. Verot muodostavat rasiituksen, jonka välttäminen on moraalisesti hyväksyttävää ja muutoinkin laillista. Ajattelutapa on tullut esille veronkiertoa koskevissa klassisissa oikeustapauksissa Englannissa ja Yhdysvalloissa.²⁸ Subjektiviivisellä pyrkimyksellä välttää veroja tai vähentää niitä ei saa olla merkitystä arvioitaessa sitä, onko verovelvollisen oikeustoimi veronkiertoa vai ei. Verovelvollisen motiivin pitäisi olla yhdenmukainen verotuksen kannalta. Näkökohta on saanut paljon huomiota varsinkin Yhdysvaltain vero-oikeudessa.²⁹

Veronkiertonormin soveltamisen Rekola rajoitti valeoikeustoimiin. Rekolan lähtökohtana oli se, että veronkiertonormi lausuu julki periaatteen, jonka mukaan valeoikeustoimien osalta verotuksessa on menetelty niin kuin oikeustoimia ei olisi tehtykään.³⁰ Peiteltyjen oikeustoimien suhteen on toimittava sen mukaisesti, mitä todellisesti tahdottu oikeustoimi sisältää. Esimerkiksi vanhempien tarkoituksena on lahjoittaa talonsa lapsilleen, mutta luovutus tapahtuu kaupan muodossa näennäisin kauppahinnoin, jota ei ole aiottukaan suoritettavaksi. Oikeustointa tuli vero-oikeudellisesti käsitellä sellaisena, miksi se on tarkoitettu. Tästä käytännöstä oli Rekolan mukaan otettu nimenomainen säännös TOL 95 §:n 2 momentin ensimmäiseen lauseeseen. Peiteltyä osingonjakoa koskevassa TOL 30 §:ssä on julki lausuttu sama periaate erityisesti osakeyhtiöiden kohdalla. Muuta Rekolan mukaan lainkohtiin ei sisällynyt.³¹

Rekola ei hyväksynyt ruotsalaisen Sandströmin käsitystä, jonka mukaan vero-oikeudellinen valeoikeustoimen käsite olisi laajempi kuin siviilioikeudellinen valeoikeustoimi. Tällaisesta toimesta oli Sandströmin mukaan

²⁷ Formalistisessa ajattelussa lähtökohtana on oletus yksityisautonomiaan perustuvien toimien sitovuudesta verotuksessa. Wikströmin mukaan liberaalissa oikeusvaltiossa yksityisoikeudelliset kategoriat otetaan ja pitää ottaa julkisoikeudessa annettuina. Julkisoikeus on sekundäärinen suhteessa yksityisoikeuteen. Veronsaaja on sidottu verovelvollisen sopimusvapauden puitteissa tekemiin oikeustoimiin. Sidonnaisuuden murtaminen vaatii perustakseen nimenomaista oikeusnormia. *Wikström* 2004 s. 257–258.

²⁸ *Barker* 2009 s. 235–240, *Prebble Z. – Prebble J.* 2010 s. 714–715.

²⁹ Verovelvollisen motiivin merkityksettömyydestä Yhdysvaltojen vero-oikeudessa ks. *Gunn* 1978 s. 735–741.

³⁰ TOL 95 §:n 2 momentin tulkinnassa Rekolan esikuvana on selvästi ollut Saksan Steueranpassungsgesetzin 5 §, joka koski simuloitujen oikeustoimien merkitystä verotuksessa.

³¹ *Rekola* 1947 s. 485 ja 1953 s. 210.

kyse, kun henkilö valitsee sellaisen oikeustoimen, jolla hän vapautuu verosta, mutta joka on asiallisesti identtinen toisenlaisen oikeustoimen kanssa, johon veroseuraamukset liittyvät. Tällaiset toimet pitää verottaa sen muodon mukaisina, joka johtaa verotukseen. Rekolan mielestä Sandströmin käsitystä ei voida hyväksyä yleissäännöksi Suomen oikeuden osalta. Vero-oikeudessa käytetään yleisoikeudellista valeoikeustoimen käsitettä. Laajan valeoikeustoimen käsitteen omaksuminen olisi ongelmallista oikeusturvan kannalta, koska verovelvollinen ei voisi ennakoita, milloin oikeustoimi hyväksytään verotuksessa.³²

Myös 1940- ja 1950-luvulla TOL 95 §:n 2 momentista kirjoittaneet Honka, Castrén ja Kilpi tulkitsivat lainkohtaa Rekolan tapaan simulaatioopin mukaisesti.³³ Kysymys veronkierron torjumisessa käytettävistä oikeudellisista keinoista oli esillä vuonna 1960 pohjoismaisessa juristikokouksessa. Rekolan mukaan Suomessa vallitsi yksimielisyys siitä, että valeoikeustoimien käsittely seuraa vero-oikeudessa yksityisoikeudellisia käsityksiä. Yksilöllä tulee olla oikeus järjestää taloudellinen toimintansa niin, että hän pääsee pienemmillä mahdollisilla veroilla, jos käytetty menettely on laillinen, rehellinen ja kunniallinen. Jos jokin tietty menettely välttää veroja tulee niin yleiseksi, ettei sitä voida sallia, tulee nämä oikeustoimet säätää lailla veronalaisiksi. Jos jokin tietty menettely välttää veroja tulee niin yleiseksi, ettei sitä voida sallia, tulee nämä oikeustoimet säätää lailla veronalaisiksi. Sitä ennen niitä ei tule verottaa, minkä Rekolan mukaan estää maksimi ”*nullum tributum sine lege tribunal*”.³⁴

³² *Rekola* 1953 s. 212–213

³³ Vuonna 1946 ennen Rekolan kommentaarin ilmestymistä julkaisi hallintoneuvos Olavi Honka artikkelin Eräistä yksityisoikeudellisista käsitteistä ja oikeustoimista hallinto-oikeudellisen lainkäytön näkökulmasta (*Honka* 1946). Myös KHO:n presidentti U. J. Castrén käsitteli aihetta lyhyessä kirjoituksessaan Siviilioikeudelliset oikeustoimet ja vero-oikeus (*Castrén* 1950). Myös Kilven väitöskirjassa Pääomavähennyksestä veronkiertonormia tarkasteltiin oikeustoimien muodon kannalta (*Kilpi* 1952 s. 5 ja 9) Samaan tapaan aiheesta kirjoitti myös Paavo Mäkinen (*Mäkinen* 1959, passim.) sekä kunnallisverotuksen osalta Esko Rekola (*Rekola, E.* 1957 s. 183–184). Andersson yhtyi täysin Aarne Rekolan tulkinnaan veronkiertonormista. *Andersson* 1962 s. 176–177 ja 1963 s. 26. Veron määrittämisestä vuonna 1950 väitellyt Aaro Kauppi ei lyhyttä mainintaa lukuun ottamatta käsitellyt veronkiertämistä. *Kauppi* 1950 s. 276–277.

³⁴ *Rekola* käsitteli esitelmässään veronkiertoon liittyviä oikeusturvakysymyksiä. *Rekola* toisti esitelmässä aikaisemmin esittämänsä kritiikin Sandströmin valeoikeustoimikäsitästä kohta. *Rekola* 1963 s. 3–7 ja 16.

3 KHO:N OIKEUSKÄYTÄNTÖ TAVANOMAISEN OIKEUDEN MUODOSTAJANA

Veronkiertonormin soveltamista alettiin KHO:n oikeuskäytännössä laajentaa merkittävästi 1950-luvun puolivälistä alkaen. Tikka ryhmitteli 1970-luvun alussa oikeuskäytännön seuraavasti:³⁵ 1) oikeudellisen muodon ja taloudellisen reaalisisällön vastaamattomuustilanteet; 2) vaiheittaiset transaktiot; 3) intressinpuutetilanteet ja 4) poikkeava hinnoittelu intressiyhteys-tilanteessa. Olennainen tekijä KHO:n ratkaisukäytännössä oli se, että uusilla ratkaisuilla osoitettiin uudenlaisia tapaustyyppisiä, joiden kohdalla voitiin tutkia ja ratkaista kysymys siitä, oliko yksittäistapauksessa kyse veronkierrosta. Oikeuskäytäntö laajensi veroviranomaisten mahdollisuuksia puuttua veronkiertoon.

Veronkiertonormi on yksi selkeä esimerkki KHO:n luomasta tulkintakäytännöstä. Veronkiertosäännöksen väljä muotoilu antoi tuomioistuimelle mahdollisuuden kehittää oikeuskäytäntöä tahtomallaan tavalla. KHO:ssa ilmiö ymmärrettiin tavanomaisen oikeuden muodostumiseksi oikeuskäytännön kautta. Oikeuskäytännön hyväksymiä tulkintoja ei määritelty yksittäisten ennakkopäätösten kautta eikä oikeuskäytäntö ollut sidottu aikaisempien tapauskuvausten mukaisiin tosiseikkoihin. Tämän näkemyksen mukaisesti Kilpi luki tavanomaiseen oikeuteen verotuksessa sovellettavat oikeusohjeet, joita ei voida välittömästi tai välillisesti johtaa eduskuntalain nimenomaisista säännöksistä.³⁶ Tavanomainen oikeus muodosti tällä tavoin lakia täydentävän oikeuslähteen asemaan oikeudenkäymiskaaren mukaisesti: ”Maan tapa, jos se ei ole kohtuuton, olkoon hänellä myös ohjeena tuomitessansa, kun säädettyä lakia ei ole” (OK 1:11). Normin puuttuessa voitiin nojautua vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön. Tällainen käsitystapa oli yleinen aina 1980-luvulle asti.³⁷ Uudemmissa oikeuslähdeopin esityksissä tavanomainen oikeus ja oikeuskäytäntö nähdään erillisinä ilmiöinä.³⁸

³⁵ Ryhmittely esitellään säännöllisesti Tikan kirjoituksissa eri laajuisena ja tarpeen mukaan uusilla oikeustapauksilla päivitettyinä: *Tikka* 1981 s. 67–70; 1983a s. 14–29 ja 1983b s. 362–363.

³⁶ *Kilpi* 1987a s. 217. Kilven ajattelulle ominaista jatkuvuutta tuo esiin se, että jo vuonna 1951 artikkelissaan ennakkopäätöksistä Kilpi totesi, että KHO:n ennakkopäätökset ilmaisevat Suomessa vallitsevan tavanomaisen oikeuden. *Kilpi* 1951 s. 89.

³⁷ Yleisenä voidaan pitää näkemystä, että ennakkopäätökset ovat sitovia, jos ne muodostavat tavanomaista oikeutta. *Jokela* 1984 s. 191–192; *Klami* 1986 s. 159.

³⁸ Esimerkiksi Aarnio ei käsittele oikeuskäytännön merkitystä tavanomaisen oikeuden muodostumisessa. Tavanomainen oikeus tai maan tapa liitetään lähinnä kauppatapaan tms. Oikeuskäytännön tarkastelu puolestaan keskittyy ennakkopäätösten rooliin. (*Aarnio* 1982 s. 88–91) Tässä muutoksessa heijastui selvästi se keskustelu, jota 1970-luvun lopulla alet-

Vanhempi käsitystapa tulee esille Aatos Alasen pitkään käytetyssä yleisen oikeustieteen oppikirjassa, jonka voidaan olettaa ilmentävän vanhempaa oikeuslähdeoppia luotettavalla tavalla. Tavanomaisen oikeuden muodostumisesta Alanen totesi, että nykyaikana (millä hän tarkoitti sotien jälkeistä aikaa) yleisin tavanomaisen oikeuden muodostumistapa oli sellainen tuomioistuin käytäntö, joka saa vähitellen tavanomaisen oikeuden sitovan luonteen. Tavanomaisen oikeuden sitovuus perustuu siihen, että kun lainkäytön luomaa tuomionormia on pitkään sovellettu, oikeusvarmuuden intressi vaatii sen käsittelemistä velvoittavana oikeusnormina. Tavanomaisen oikeuden piiriin kuuluvat normit, jotka ovat muodostuneet oikeuskäytännön kautta, lainkäyttäjän on otettava huomioon viranpuolesta.³⁹

Veronkiertonormin tulkinta muodostui 1950-luvulta lähtien osaksi verotuksessa noudatettua tavanomaista oikeutta, jolla oli tuolloin varsin huomattava merkitys vero-oikeudessa. Yksi tavanomaiseen oikeuteen perustuneista vero-oikeudellisista instituutioista oli ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotus, jonka yhteys tulo- ja omaisuusverotusta koskevaan lainsäädäntöön oli lähes olematon. Ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotuskäytäntö nojautui todellisuudessa yksinomaan KHO:n oikeuskäytäntöön.⁴⁰ Muodollisesti ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotusta koskeva oikeuskäytäntö nojautui tulo- ja omaisuusverolain tulokäsitettä koskevaan yleisnormiin. Ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotuksen jatkuminen elinkeinoverolain voimaantulon jälkeen muodostui vuonna 1969 vaikeaksi tulkintaongelmaksi.⁴¹ KHO päätyi kantaan, jonka mukaan kiinteistöluovutuksesta saadusta voitosta voitiin edelleen verottaa amat-

tiin käydä KKO:n roolista ennakkopäätöstuomioistuimena. Tapaoikeudesta uudemmassa kirjallisuudessa ks. *Neuvonen* 2005, passim.

³⁹ *Alanen* 1948 s. 65–68. Oppikirjan myöhemmässä uudistetussa laitoksessa (Yleinen oikeustiede ja kansainvälinen yksityisoikeus 1965) esitys pysyi tavanomaisen oikeuden osalta samana, joskin laajennettuna.

⁴⁰ *Kilpi* 1987a s. 220. Ammattimaisen kiinteistön myynnin verotus jatkui ilman täydentävää säädöspohjaa aina vuoteen 1986, jolloin myyntivoittoverotuksen uudistuksen yhteydessä ammattimaisen kiinteistöjen myyntitoiminnan verottamisesta luovuttiin. Tällöinkään ei lakiin otettu mitään säännöksiä, joista tämä muutos ilmenisi, vaan se käy ilmi TVL:n muuttamista koskevasta hallituksen esityksestä.

⁴¹ Anderssonin mukaan ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotuksessa sovellettavat periaatteet on kehitetty oikeuskäytännössä eräänlaisten yleisten periaatteiden nojalla. EVL:n laatijoiden tarkoituksena oli, että ammattimaisen kiinteistön myynnin verotuksessa sovellettava käytäntö säilyisi ennallaan ainakin siksi, kunnes arvonnousuverolaki tulee sen tilalla, mikä pyrittiin sanomaan EVL 55 §:n säännöksellä. Muodollinen peruste verotukselle oli siinä, että myynti on TOL 26 §:ssä tarkoitettua muuta ansiotoimintaa. *Andersson* 1969 s. 107–108. Samoin *Ilkka* 1969 s. 118.

timaisen kiinteistönmyyntitoiminnan perusteella.⁴² Vero-oikeudessa voitiin oikeuskäytännön kautta luoda jopa oikeudellisia instituutioita, joista muodostui tavanomaista oikeutta. Samoin tapahtui normien tulkinnassa: KHO:n tulkinnat muodostuivat oikeusnormien sisällöksi, kun tulkintaratkaisuja alettiin säännönmukaisesti seurata verotuskäytännössä.

KHO:n ratkaisukäytäntö muuttui tavalla, joka heijasti enemmänkin KHO:ssa omaksuttuja tavoitteita kuin oikeustieteen hyväksymiä oppeja.⁴³ Kilven mukaan oikeuskäytäntö joutui muuttuvassa yhteiskunnassa nopeasti sopeuttamaan tulkintoja muuttuneisiin olosuhteisiin, riippumatta tulkintojen oikeellisuudesta oikeustieteen kannalta. Uusien ennakkopäätösten avulla voidaan huolehtia vero-oikeuden pysymisestä käytännöllisen elämän kehityksen mukana.⁴⁴ KHO:n oikeuskäytännössä omaksuttiin 1960-luvulla pragmaattinen ja instrumentaalinen tulkinta-asette.⁴⁵

KHO:n ennakkopäätöksiä ei pidetty oikeuslähteinä, joihin luettiin laki ja tavanomainen oikeus. Kilven mukaan KHO:n päätökset ovat vain yksittäistapauksessa annettuja ratkaisuja siitä, mitä KHO pitää lain mukaisena. Vaikka KHO ei antanut ennakkopäätöksiä, KHO:n ratkaisuja käytetään ennakkopäätöksinä, koska samanlaisessa tilanteessa KHO lähtökohtaisesti ratkaisee asian samalla tavoin. Ennakkopäätösarvoa on kaikilla KHO:n ratkaisuilla, vaikka arvo on eriasteista ja riippuu esimerkiksi päätöksen julkisesti tiedoksi tulemisesta ja kuinka painavia perusteita siitä ilmeneväs-

⁴² Asia oli esillä KHO:n täysistunnossa 21.5.1969. KHO:n kanta, jonka mukaan kiinteistönluovutuksesta saadusta voitosta voitiin verottaa ammattimaisen kiinteistönmyyntitoiminnan perusteella myös EVL:n voimaantultua, ilmaistiin neljässä vuosikirjaratkaisussa: 1969 II 526 (ään. 3–2), 538 (ään. 5–1), 539 (ään. 3–1–1) ja 541 (ään. 3–1–1). Kaikissa tapauksissa oli kyse KVL:n ennakkotiedoista, joita KHO ei muuttanut. Päätösten perusteluissa ei ole viittausta sovellettuihin oikeusohjeisiin. Jokaisessa tapauksessa ainakin yksi hallintoneuvos äänesti sillä perusteella, ettei ammattimaisesta kiinteistön myynnistä saatua voittoa voitu EVL:n voimaantulon jälkeen verottaa.

⁴³ 1960-luvun lopulle tultaessa KHO:ssa alettiin irtaantua Rekolan edustamasta verovelkasuhdeopin tulkinnasta. Rekolan mukaan tuloverovelka syntyy ja kehittyy sitä mukaa kuin tuloakin kertyy (*Rekola* 1947 s. 471). Ratkaisussa KHO 1968 I 53 katsottiin, että verotuslain 3 §:n mukaan yhtiön osakas oli vastuussa yhtiölle verovuodelta pannusta verosta veronkorotuksineen, vaikka hän oli ennen verovuoden päättymistä eronnut yhtiöstä (ään. 17–10). Vähemmistöistä osa katsoi, että yhtiömies oli vastuussa yhtiölle pannusta tuloverosta vain siltä osin kuin se kohdistui hänen aikaansa osakkaana. Vähemmistön kanta liittyi selvästi perinteiseen verovelkasuhdeajatteluun. KHO:n enemmistö ei perustellut ratkaisua verovelkaopin käsitteistöllä. Kilven mukaan enemmistö hyväksyi tulon jakamattomuuden periaatteen, jonka mukaan tietyltä kaudelta laskettava tulo on yksi yhtenäinen käsite, joka sulattaa siihen vaikuttaneet osatekijät yhdeksi kokonaisuudeksi. *Kilpi* 1969 s. 493–494, 497.

⁴⁴ *Kilpi* 1968b passim. Käytännöllisen elämän tarpeiden huomioinnon ottamisen oli yksi tekijä, joka korosti oikeuskäytännön merkitystä vero-oikeudessa. *Kilpi* 1951 s. 91.

⁴⁵ KHO:n päätöksenteon pragmaattisuudesta *Aer* 2010 s. 188–190.

tä tulkinnasta poikkeamiselle uudessa tapauksessa on. Päätöksen julkaiseminen vain osoittaa KHO:n itsekään katsovan, että päätöksellä saattaa olla ennakkopäätösarvoa. Kilpi tarkasteli ennakkopäätöksen roolia siten ainoastaan myöhemmän päätöksentekotilanteen kannalta. Se, että alemmat asteet seuraavat KHO:n oikeuskäytäntöä, ei ole varsinaisesti KHO:n tarkoituksellista vallankäyttöä, vaan KHO:n tehtävän suorittamisesta johtuvaa tosiasiallista toimintaa.⁴⁶

Oikeuskäytäntö saattoi siten muodostua velvoittavaksi oikeudeksi tavanomaisena oikeutena, koska KHO:n päätöksiä seurattiin vakiintuneesti verotuskäytännössä. Näin ollen voidaan sanoa, että vero-oikeudessa tavanomainen oikeus perustui oikeuskäytäntöön, viime kädessä KHO:n ratkaisuihin. KHO:n ratkaisu oli aina vero-oikeudellinen kannanotto, jota voidaan myöhemmin seurata verotuksessa. Osa kannanotoista on oikeudellisesti merkityksellisempiä kuin muut. Silti yksittäinen päätös ei ollut oikeudellisesti sitova ennakkopäätös eikä KHO:n päätöksen perusteluissa otettu yleensä kantaa suoraan laintulkintakysymykseen.⁴⁷ Ennakkopäätösten perusteena oleva oikeusohje voitiin muodostaa vasta laajemman ratkaisujoukon perusteella.⁴⁸

KHO:n päätösten niukkojen perustelujen vuoksi oikeuskäytännön tulkinta oli vaikeaa laajemman ratkaisujoukon perusteella. Tämä johti ilmeisesti siihen, että Kilpi alkoi 1960-luvun lopulla säännöllisesti kommentoida KHO:n ratkaisuja. Jo nuorena väitöskirjan tekijänä Kilpi oli pitänyt ongelmana, että KHO:n perustelut oli muotoiltu siten, että ulkopuolisen oli melkein mahdotonta luoda yhtenäistä käsitystä siitä, mitä johtavia periaatteita eri kysymysten ratkaisemisessa noudatettiin.⁴⁹ KHO:n veroasioissa tekemien ratkaisujen kommentoinnista julkisuudessa muodostuikin Kilvälle lopulta vuosikymmenien pituinen haaste. Kilpi saattoi täydentää päätösten suppeita perusteluja omissa nimissään julkaisemillaan kommenteilla.

⁴⁶ Kilpi 1992 s. 451 ja 454–455. Kilven ennakkopäätöskäsityksestä Aer 2010 s. 186–188. Varauksellinen kanta ennakkopäätöksiin oli myös *Voipiolla*. *Voipio* 1989, passim.

⁴⁷ KHO:n perinteisessä perustelutavassa soveltamisratkaisu ilmenee ainoastaan epäsuorasti tosiseikkojen kuvauksesta, ja perusteluista ei ilmene muita oikeusohjeita kuin sovellettu lainkohta. KHO:n perustelutavasta ks. Aer 2000 s. 184–190

⁴⁸ Myrsky 1991 s. 71–72. KHO:n prejudikaatti-ideologian kannalta ei ole pidettävä adekvaattina Tikan käsitystä, jonka mukaan KHO ilmaisi ennakkopäätöksessään tiettyä tapaus-tyyppiä koskevan ratkaisuperiaatteen ja samalla asetti tosiasiallisesti noudatettavaksi säännön, jota voidaan kutsua prejudikaattinormiksi. Tikka 1982 s. 273.

⁴⁹ Kilpi 1951 s. 94.

Oikeuskäytännön merkitys vero-oikeudessa tunnustettiin oikeustieteellisessä tutkimuksessa. Tikan mukaan verolain tulkintatilanteet olivat lähellä sääntelemätöntä tilannetta, koska verolakien säätämstekniikasta johdettujen yleissäännökset ovat niin avoimia ja sisällyksettömiä, että niistä on vaikea saada mitään kiinteää johtoa konkreettisia ongelmia ratkaistaessa. KHO:n ratkaisuilla, jotka kiinteyttävät yleissäännösten tulkintakriteerejä ja kartoitetaan niiden soveltamisalojen ääri rajoja, on melko selvä oikeutta luova piirre.⁵⁰ KHO:n tulkintalinjasta Tikka pani merkille myönteisenä piirteenä, ettei KHO ollut korostanut legalismia äärimmilleen, vaan oli varovaisella tavalla pyrkinyt täyttämään sen lainsäätäjän työn jatkajan ja normiston kehittäjän tehtävän.⁵¹

Kokonaisuutena KHO:n oikeuskäytäntö pyrki vastaamaan käytännön elämän vaatimuksiin. KHO:n toimintatavalle oli ominainen piirre, joka Brian Leiterin tulkinnan mukaan on oikeudelliseksi realismiksi kutsutun ajattelutavan ytimessä. Nimittäin käsitys siitä, että lainkäytössä on enemmän kysymys yksittäisen tapauksen faktoihin nojautuvasta ratkaisutoiminnasta kuin sääntöjen soveltamisesta.⁵² Suomalaisen hallintolainkäytön yhteydessä ei ole perusteetonta puhua oikeudellisesta realismista, kun otetaan huomioon päätöksenteon vahva pragmaattisuus ja tavanomaisen oikeuden merkitys. Tällä realismilla oli myös vastineensa oikeustieteen puolella, sillä esimerkiksi Veli Merikosken hallinto-oikeudellisessa ajattelusta voidaan löytää selkeästi pragmaattinen perusvire.⁵³

4 KHO 1961 I 18 – UUDEN TULKINTALINJAN AVAUS

Veronkiertonormin tulkinnasta oli 1950-luvun lopulle asti varsin yhtenäisen käsitys KHO:ssa ja vero-oikeuden tutkijoiden parissa. Vallitseva näkemys tarkasteli kysymystä verosta vapautumisen tarkoituksessa tehtyjen oikeustoimien luonteesta kysymyksenä sopimusten muodon ja sisällön ristiriidasta. Tulkinnan hajaantumista ennakoivat Rekolan jyrkkä näkemys siitä,

⁵⁰ Tikka 1972 s. 60–61.

⁵¹ Tikka 1972 s. 145. Tikan mukaan syynä siihen, ettei lainsäätäjällä ole erityisen aktiivisesti estänyt veronkiertoa, oli osittain puoluehajaannus, joka on vaikuttanut sekä eduskunnan että hallituksen toimintaan. Eduskunnan haluttomuus yleispoliittisista syistä toteuttaa edes hyvin perusteltuja verolainsäädännön muutoksia puoltaa lainsoveltajien tärkeää osaa veronkierron estämisessä. Tikka 1976 s. 40.

⁵² Leiter 2010 s. 257–262.

⁵³ Kulla 1999, passim. ja Merikosken osalta ks. Aer 2005 s. 18–22. Realismilla oli myös vankka asema siviilioikeudellisessa tutkimuksessa. Ks. Helin 1988.

että TOL 95 §:n 2 momentti ei sisältänyt muuta kuin simuloituja ja dissimuloituja oikeustoimia koskevan periaatteen, vaikka lainkohdan toista lausetta oli oikeuskäytännössä sovellettu tilanteissa, joissa ei ollut kyse simulaatiosta.⁵⁴ 1960-luvun alussa KHO alkoi oikeuskäytännössään suhtautua hyväksyvästi veronkiertosäännöksen laaja-alaiseen soveltamiseen.

Rekolan tulkinnan kompastuskiveksi muodostui KHO:n täysistuntoratkaisu 1961 I 18 (äänestys 16–4). Ratkaisussa oli kysymys siitä, että isää voitiin verottaa myyntivoitosta, jonka hänen poikansa oli saanut myydessään isän hänelle lahjoittamat osakkeet. Isä oli lahjoittanut alle viisi vuotta omistamansa osakkeet pojalleen, joka oli yhdessä neljän muun osakkeenomistajan kanssa myynyt yhtiön koko osakekannan. Myös muut olivat saaneet osakkeet lahjaksi vanhemmiltaan. Isää verotettiin satunnaisesta myyntivoitosta, koska isä lahjoittaessaan osakkeet pojalleen oli ilmeisesti ryhtynyt lahjoitustoimenpiteeseen siinä tarkoituksessa, että hän vapautuisi myyntivoitosta suoritettavasta verosta.

Tapauksen otsikko kuului ytimekkäästi: ”Osakkeiden lahjoittamiseen katsottu ryhdytyn ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin (TOL 95 § 2 mom).” Otsikko osoittaa, ettei lahjoituksen sivuuttaminen edellyttänyt, että lahjoitus oli valeoikeustoimi. Riittäväna pidettiin sitä, että lahjoitukseen oli ryhdytty verosta vapautumisen tarkoituksessa. Toinen merkittävä linjaus oli se, että lahjoituksen saajan myyntivoitto voitiin kohdentaa lahjoituksen tekijälle. Kohdentamiskysymykset olivat saamassa KHO:ssa kasvavaa huomiota. Yhtymäverotusta koskevassa täysistuntoratkaisussa 1960 II 421 (äänestys 20-7) oli katsottu, että lääkäriä voitiin TOL 95 §:n 2 momentin nojalla verottaa hänen yhdessä vaimonsa kanssa röntgentutkimusten suorittamista varten perustaman avoimen yhtiön tuloista ja omaisuudesta. Henkilöyhtiöt nousivat 1960-luvulla veronkiertonormin yleisimmäksi soveltamiskohteeksi.⁵⁵ Kun täysistuntoratkaisua 1960 II 421 tarkastellaan rinnan täysistuntoratkaisun 1961 I 18 kanssa, on ilmeistä, että myös jälkimmäinen ratkaisu laajensi tarkoituksellisesti veronkiertonormin soveltamismahdollisuuksia.⁵⁶

⁵⁴ Esimerkkinä KHO 1948 II 587: Verovelvollinen A oli sopimuksella ottanut hoitaakseen yhtiö B:n tuotteiden myynnin. Sopimus oli siirretty C Oy:lle, joka oli nostanut sovitun provision B:ltä. Provisio katsottiin A:n tuloksi. KHO nojautui päätöksessään TOL 95 §:n 2 momenttiin ja viittasi siihen, että A oli siirtänyt sopimuksen C Oy:lle ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

⁵⁵ Henkilöyhtiöistä *Tikka* 1972 s. 249–266.

⁵⁶ Ratkaisu 1961 I 18 poikkesi myös aikaisemmasta ruotsalaisesta käytännöstä. Regeringsrätten oli kumonnut 1950-luvun alussa useita lahjoitetun omaisuuden myyntiin liittyviä päätöksiä, joissa lahjoitusta oli pidetty valeoikeustoimena ja lahjoittajaa oli verotettu myyn-

Ratkaisussa 1961 I 18 KHO:n enemmistö ei kirjoittanut omia perusteluja päätökselle, vaan pysytti lääninoikeuden päätöksen sellaisenaan hyväksyen lääninoikeuden perustelut. Valituksen kohteena olleen lääninoikeuden ratkaisun tausta-ajatuksia valottaa Eero Kivikarin Verotus-lehdessä vuonna 1961 esittämä uusi tulkinta veronkiertonormista. Kivikarin tulkinnassa verotuslain 56 §:n jälkimmäisen osan soveltamisala on olennaisesti laajempi kuin Rekolan, Hongan ja Castrenin tulkinnassa, joiden mielestä säännös oikeutti puuttumaan pätevien sopimusten ehtoihin, mutta heille oli täysin vieras ajatus siitä, että verotuksessa pätevä sopimus voitaisiin kokonaisuudessaan lainkohdan nojalla sivuuttaa.

Kivikarin mukaan verotuslain 56 §:n toista virkettä sovellettaessa veronkiertämistarkoitus itsessään perustaa oikeuden arvioida verotettava tulo. Tällöin ei ratkaisisi oikeustoimen simuloitu tai dissimuloitu luonne, vaan myös täysin oikeat oikeustoimet kuuluisivat lainkohdan piiriin, jos oikeustoimi näytetään tehdyn ilmeisesti verosta vapautumisen tarkoituksessa. Kivikari mainitsee esimerkkinä tilanteen, jossa isä lahjoittaa osakkeita pojalleen, jotta tämä voisi myydä osakkeet ilman myyntivoittoveroa. Kivikarin mukaan verotuksesta vapautuminen tällaisissa tapauksissa ei ole kohtuullista ja oikeata veronsaajia ja toisia verovelvollisia kohtaan.⁵⁷

Rekolan kritiikki

Rekola piti lääninoikeuden päätöksestä ilmenevää tulkintaa virheellisenä ja esitti kritiikkinsä julkisesti. Lakimiespäivillä maaliskuussa 1961 Rekola piti esitelmän ”Verotus ja yksilön oikeussuoja”. Veronkierrosta puhuessaan Rekola otti esille tapauksen, jota hän piti ns. kouluesimerkkinä. Siinä oli kysymys isästä, joka kahdeksan vuotta aikaisemmin vastiketta vastaan oli hankkinut kiinteistön ja voisi myydä sen voitolla, lahjoittaa kiinteistön pojalleen, joka myy sen ja katsoo, että kun hän on hankkinut kiinteistön vastikkeettomalla saannolla, hänelle ei voida kaupan johdosta panna myyntivoittoveroa, vaan että hän on velvollinen maksamaan vain saamastaan lahjasta lahjaveron.⁵⁸

tivoitosta. Päätökset kumottiin, koska lahjoittaja ei ollut saanut myyntituloja hyväkseen. SOU 1963:52 s. 70–71.

⁵⁷ Kivikari 1961 s. 187–88. Kivikari viittasi KHO:n ratkaisuun 19.11.1959 nro 7098, jossa oli katsottu, että lapsille lahjoitetut osakkeet oli TOL 95 §:n 2 momentin nojalla luettava isän varoiksi, koska lahjoitustoimiin oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin.

⁵⁸ Rekola 1961 s. 19. Rekola käsittelee samalla tavoin esimerkkitapaustaan myös artikkelissaan *Rekola* 1953 s. 221 alaviite 31.

Rekolan kouluesimerkki on rakenteeltaan sama kuin – tuolloin vielä ratkaisemattomassa – tapauksessa 1961 I 18, jossa oli kyse osakkeista eikä kiinteistöstä. Rekola oli tietoinen KHO:ssa vireillä olevasta asiasta, koska hän oli siinä antanut asiantuntijalausunnon.⁵⁹ Rekolan kouluesimerkissä keskustellaan siten asiallisesti tuosta vireillä olleesta asiasta. Verotuskysymys on Rekolan mukaan ratkaistava simulointia koskevien periaatteiden mukaan:

”Jos isän ja pojan välinen lahja on luonteeltaan laillinen ja rehellinen sekä siinä mielessä kunniallinen, että lahja on tarkoitettu todelliseksi, niin ettei poika siis esim. luovuta myöhemmin jotakin osaa saamastaan kauppahinnasta takaisin isälle tai hyvitä tätä muilla tavoin, ei satunnaisen myyntivoiton verotusta saisi toimittaa. Milloin taas poika toimii vain isänsä bulvaanina ja myy siis kiinteistön tosiasiallisesti kokonaan tai osittain isän lukuun, on kysymyksessä simulointi tai dissimulointi, jolloin myyntivoitto on lähinnä isään kohdistuvana toimitettava.”

Rekola totesi, että eri maissa on esiintynyt käsitys, jonka mukaan kielletty veronkiertäminen ulottuisi varsinaisen simuloinnin ulkopuolellekin. Tällä Rekola viittasi lähinnä jo aikaisemmin arvostelevaansa Sandströmin käsitykseen valeoikeustoimista. Rekolan mielestä tällainen verosäännösten laajentava tulkinta ei ole oikeutettua eikä Sandströmin käsitys ole Suomessa saanut ”sanottavaa kannatusta”.⁶⁰ Rekola viittasi ilmeisesti Kivikarin samana vuonna julkaisemaan tulkintasuositukseen.

KHO ratkaisi kysymyksen veronkiertonormin soveltamisesta sinänsä päteviin oikeustoimiin vastoin Rekolan useasti esittämää kantaa. KHO ei ollut valmis hyväksymään Rekolan suppeaa näkemystä normin tulkinnasta. Asian käsittely täysistunnossa osoittaa KHO:n kannanoton merkittävyyttä laintulkinnan kannalta. KHO:n oikeuskäytäntö kulki tässä kysymyksessä selvästi eri suuntaan kuin Rekolan tulkintasuositukset.⁶¹ Ratkai-

⁵⁹ Asiantuntijalausunnosta mainitsee Tikka, joka viittaa Kilven antamaan tietoon. *Tikka* 1972 s. 227.

⁶⁰ *Rekola* 1961 s. 19–20.

⁶¹ Rekolan esittämät johtopäätökset verovelkasuhdeopista olivat olleet monelta kohden ristiriidassa oikeuskäytännön kanssa. Lukuisissa arvovaltaisissa ratkaisuisa KHO asettui eri linjoille. Rekolan mukaan yhtiömiehen vastuu oli luonteeltaan julkisoikeudellista ja se tuli vahvistaa verotusmenettelyssä tai hallintoriita-asiana (*Rekola* 1957, passim). Argumentointi rakentui verovelan luonteelle. KKO ja KHO antoivat kahdessa täysistuntoratkaisussaan, joita Rekola piti virheellisinä, päinvastaisen tulkinnan. Ylimmät tuomioistuimet katsoivat, ettei Suomen lainsäädäntö ei tuntenut yhtiön osakkaiden julkisoikeudellista verovastuuta, ja kauppakaaren säännösten mukainen vastuu oli yksityisoikeudellista (KKO 1954 I

su on syytä rinnastaa KHO:n vuosikirjaratkaisuun 1959 I 1, joka myös koski veronkiertonormin soveltamista vastoin Rekolan kantaa. Rekola oli katsonut vuonna 1953 julkaistussa artikkelissaan, ettei veronkiertosäännös sovellu osakkeiden lunastamiseen.⁶² KHO ratkaisussa katsottiin, että veronkiertosäännöksen nojalla voitiin puuttua tilanteeseen, jossa verovelvollinen oli saanut osakkeiden lunastuksella osingonluoteisen tulon, kun osakeyhtiö oli lunastanut osan osakkeenomistajien osakkeista.⁶³

Rekolan johdolla toiminut verolakikomitea esitti vuonna 1961 ilmestyneessä mietinnössään, että verotuslain 56 §:n toinen lause tulisi poistaa. Tätä perusteltiin sillä, että lause oli sisällöltään varsin epämääräinen ja oli omiaan aiheuttamaan epävarmuutta verovelvollisille.⁶⁴ Tässä kannanotossa näkyi ehkä selkeimmin Rekolan pyrkimys estää sellainen kehitys, jossa verotuslain 56 §:n toista lausetta käytettäisiin Kivikarin ehdottamalla tavalla sinänsä pätevien oikeustoimien sivuuttamisessa. Onkin ilmeistä, että Rekola suhtautui vakavasti siihen mahdollisuuteen, että KHO hyväksyisi pätevien oikeustoimien sivuuttamisen verotuslain 56 §:n nojalla.

Veronkiertosäännöksen toisen lauseen itsenäinen merkitys oli havaittu Ruotsin verokiertoa selvittäneen komitean työssä. Komitean käsityksen mukaan Suomen verotuslain 56 § teki eron valeoikeustoimien ja veronkiertämisen välillä. Lainkohdan ensimmäinen lause koski yleisesti valeoikeustoimia. Toinen lause meni tätä pitemmälle; sen mukaan voitiin pitää verotuksessa pätemättöminä muutoin päteviä oikeustoimia, joilla pyrittiin vapautumaan verosta. Tältä osin komitean mielestä kysymys subjektiivisesta tunnusmerkistöstä, veronkiertotarkoituksesta, oli tärkeässä asemassa.⁶⁵

Rekolan ja verolakikomitean torjuva kriittinen suhtautuminen verotuslain 56 §:n soveltamisalaan sai kannatusta vielä Edward Anderssonin vuonna 1967 ilmestyneessä verotuslain kommentaarissa.⁶⁶ Anderssonin mukaan veronkiertosäännös antoi viranomaisille oikeuden käsitellä veronkiertotoimia niiden todellisen luonteen mukaisesti. Säännöksen ensimmäinen lause koski yleisen käsityksen mukaan simuloituja ja dissimuloituja

2, KHO 1956 I 8 ja 9). Ongelma poistettiin lopullisesti säätämällä verotuslaissa osakkaiden verovastuusta.

⁶² *Rekola* 1953 s. 219–220.

⁶³ Tulkintaongelmaa on tarkastellut Andersson, jonka mielestä osakkeiden lunastukseen ei olisi tullut puuttua veronkiertosäännöksen nojalla. *Andersson* 1963 s. 26–27.

⁶⁴ Verolakikomitean mietintö (KM 1961:4) s. 31 ja 238.

⁶⁵ SOU 1963:52 s. 82–84.

⁶⁶ Tähän teokseen on syytä kiinnittää erityistä huomiota, koska Anderssonin verotuslain kommentaari oli laajasti käytetty oppikirja 1960-luvun lopulta aina 1990-luvulle asti. Teoksen eri painoksissa heijastuu veronkiertonormista käyty keskustelu, johon Andersson suhtautui varovaisesti eikä merkittävästi muuttanut teoksen perustekstiä.

oikeustoimia.⁶⁷ Säännöksellä oli kuitenkin jonkin verran laajempi merkitys, koska erityistä lain tukea ei välttämättä tarvittaisi simuloitujen ja dissimuloitujen oikeustoimien tulkitsemiseksi niiden todellisen tarkoituksen mukaan.⁶⁸

Rekolan näkemyksiä seuraten Andersson toi esiin, että veronkiertosäännöksen jälkimmäinen osa oli aivan liian yleisesti muotoiltu ja säännöstä oli vaikea soveltaa.⁶⁹ Tähän lauseeseen vetoamalla väitettiin usein, että kysymyksessä on veron kiertäminen, vaikka verovelvollinen on ainoastaan valinnut yksityisoikeudellisesti pätevän ja mahdollisesti verotuksellisesti edullisen vaihtoehdon. Anderssonin mielestä yksistään se seikka, että oikeustoimi mahdollisesti on epätavallinen, ei tee siitä veronkiertämistointia. Myöskään se seikka, että verovelvollinen on tarkoituksellisesti valinnut sellaisen vaihtoehdon, joka johtaa verosta vapautumiseen, ei muodosta riittävää perustetta normin soveltamiselle, jos toimenpide on kuitenkin vastannut asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.⁷⁰

Voipion tulkinta päätöksen merkityksestä

Tapaus KHO 1961 I 18 nousi uudelleen huomion kohteeksi vasta vuonna 1968, kun Voipio käsitteli sitä väitöskirjassaan. Voipio tarkasteli päätöksen kannalta, oliko siinä kysymys dissimuloituun luovutusmuotoon puuttumisesta. Hänen mukaansa oikeuskäytännössä on ollut epävarmuutta siitä, voidaanko verovelvollista, joka vastikkeettomasti luovuttaa esineen sukulaiselleen, verottaa luovutusvoitosta, kun viimeksi mainittu pian luovuttaa esineen edelleen. Voipio mainitsi ratkaisut KHO 1961 I 18 ja 1964 II 637. Jälkimmäisessä oli katsottu, ettei myyntivoittoa tullut verottaa lahjoittajan tulona. Voipio kirjoittaa:⁷¹

”Tapaus KHO 61 I 18 on täysistuntoratkaisu, jolle yleensä on annettava suuri merkitys, varsinkin kun enemmistökin oli selvä. KHO 64 II 637 taas oli tasaäänin syntynyt jaostoratkaisu. KHO 61 I 18 voi olla selvässä

⁶⁷ Andersson 1967 s. 64.

⁶⁸ Huomaus säännöksen laajemmasta merkityksestä lisättiin suomenkieliseen ensimmäiseen painokseen. Andersson 1979 s. 83.

⁶⁹ Ruotsinkielisessä ensimmäisessä painoksessa Andersson totesi, että veronkiertäminen tulisi määritellä laissa tarkemmin. Käsitteet heijastaa vielä 1960-luvun alun keskusteluita. Andersson viittasi verolakikomitean ehdotukseen säännöksen toisen lauseen kumoamisesta. Andersson 1967 s. 66.

⁷⁰ Andersson 1979 s. 84–86.

⁷¹ Voipio 1968 s. 181.

ristiriidassa sen tässä kirjassa esitetyn kannan kanssa, ettei tarkoitus vapautua verosta yksinään oikeuta verottamaan, jos verovelvollisen suorittamat toimet eivät muuten toteuta minkään verovelan synnyttävän normin tosiseikastoa. Sitä yleiskuvaa, jonka olen saanut veronkiertotarkoituksen merkityksettömyydestä, tämä epäselvä tapaus ei kuitenkaan ole muuttanut.”

Voipio erehtyi. Oikeuskäytäntö ei ollut jäänyt ainoastaan ratkaisuun KHO 1961 I 18, vaan KHO teki myöhemmin samansuuntaisia ratkaisuja.⁷² Oikeuskäytännön linjan hahmottamisen kannalta oli merkittävää se, ettei myöhempiä ratkaisuja julkaistu. Sen sijaan KHO julkaisi ratkaisun 64 II 637 (ään. 3–3), jossa katsottiin, ettei myyntivoittoa tullut verottaa lahjoittajan tulona. On tietenkin niin, että suhteessa ratkaisuun KHO 1961 I 18 oli ratkaisulla 64 II 637 mielenkiintoa siinä suhteessa, että jälkimmäinen ratkaisu erosi täysistuntoratkaisusta, mikä ilmeisesti oli puoltanut päätöksen julkaisemista. Vastaavaa julkaisuintressiä ei ollut päätöksissä, jotka olivat aikaisemman linjaratkaisun mukaisia.

Voipion oikeuskäytännön tulkinta oli virheellistä. Paitsi tulkitessaan vuosikirjaratkaisun 1961 I 18 merkityksen väärin, Voipio ei tuntenut julkaisemattomia tapauksia, joissa oli omaksuttu vastaava tulkinta kuin ratkaisussa KHO 1961 I 18. Valikoiva julkaiseminen johti tässä asetelmassa siihen, että Voipio saattoi väittää KHO:n luopuneen viimeksi mainitussa ratkaisussa aikaisemmasta täysistuntokannanotostaan. Voipio tarkasteli KHO:n ratkaisuja yksittäistapauksina ja toisaalta tulkitsi noita ratkaisuja vero-oikeuden perinteisen viitekehyksen valossa, joka kytki veronkiertokysymykset simulaatio-oppiin. Voipiolle oli vieras ajatus ratkaisusta KHO 1961 I 18 linjaratkaisuna, joka avasi uuden aikaisempaa laajemmän mahdollisuuden soveltaa veronkiertonormia.

Voipion mukaan KHO:n käytännöstä löytyy ratkaisuja, joissa perustelu on seurannut vain verotuslain 56 §:n toista lausetta. Perustelu on Voipion mielestä johtunut perinteellisestä tavasta seurata lain sanontaa eikä siitä, että verotuksen kiertämisaikomukselle olisi oikeuskäytännössä annettu oikeustosisen arvo. Voipio päätyykin ehdottamaan perustelujen kirjoittamistavan harkitsemista uudessa valossa. On oletettavaa, että ennen Voipion tutkimuksen julkaisemista verotuslain 56 §:n ensimmäisen ja toisen lau-

⁷² Näistä voidaan mainita ratkaisut KHO 14.1.1964 t. 167, 22.9.1965 t. 3579 ja 28.2.1967 t. 1194, joissa oli kysymys satunnaisen myyntivoiton verottamisesta lahjoittajan tulona.

seen välinen ero ei saanut KHO:ssa riittävästi huomiota. Voipion tutkimus vaikutti KHO:n linjan tarkentumiseen.⁷³

Anderssonin näkemys oli samansuuntainen kuin Voipion, ja Andersson hyväksyi Voipion oikeuskäytännöstä esittämät tulkinnat. Andersson kirjoitti: ”Haluan erityisesti korostaa, että teos on varsin luotettava esitys siitä, miten meidän vero-oikeudessa suhtaudutaan ja tulisi suhtautua niihin vaikeisiin ongelmiin, joista yleensä käytetään nimitystä veron tai verotuksen kiertäminen. Tekijä on niin kauan seurannut oikeuskäytäntöämme, että hän pystyy hyvin arvioimaan, mitä päätösten usein suppeat perustelut todella tarkoittavat.”⁷⁴

Myös samana vuonna ilmestyneessä verotuslain kommentaarissaan Andersson katsoi, että KHO:n ratkaisu 1961 I 18 on periaatteessa hyväksyttävissä vain, jos myyntivoitto tulee lahjoittajalle, eikä hänen pojalleen. Andersson lisäsi, että oikeampaa on ehkäistä veron kiertämistä lainsäädäntötoimin eikä laajentavalla tulkinnalla.⁷⁵ Verotuslain 56 §:n toisen lauseen osalta Andersson esitti, toisin kuin Voipio, että toinen lause eräissä tapauksissa täydentää ensimmäistä lausetta siten, että jollei jonkin epätavallisen toimenpiteen puolesta voida esittää asiallista motiivia, toimi katsotaan helpommin kiertämistoimeksi.⁷⁶ Anderssonin kanta oli siten samantapainen kuin Rekolan.

Voipion ja Anderssonin tulkinnan perusteita horjutti Lassi Kilven kiinteistöverotusta koskevassa teoksessa selostettu KHO:n oikeuskäytäntö. Kilven mukaan tapaus 1961 I 18 oli hyvin poikkeuksellinen ja siinä oli menty tulkinnan äärimmäisille rajoille. Olosuhteiden täytyi Kilven mukaan olla varsin poikkeukselliset, jotta toista henkilöä voidaan verottaa toisen saamasta myyntivoitosta. Samanlaisia ratkaisuja oli KHO:ssa tehty myöhemminkin. Kilpi puolusti ratkaisua KHO 1961 I 18 perusteilla, jotka selvästi ylittivät sen, mitä päätöksen perusteluista kävi ilmi. Kilven esittä-

⁷³ *Voipio* 1968 s. 292–293. Voipion tutkimuksen jälkeen KHO:n perustelutavassa tapahtui muutos ja yhtymien itsenäisen verotusaseman sivuuttamista alettiin perustella enemmänkin verotuslain 56 §:n ensimmäisen lauseen kannalta. Monissa yhtymiä koskevissa vanhemmissa ratkaisuissa oli viitattu perusteina sivuuttamiselle verotuksellisiin syihin. Päätöksen KHO 1968 II 512 jälkeen vakiintui perustelutapa, jonka mukaan puolisoiden toiminta yhtiössä ei vastannut toiminnan varsinaista luonnetta. Tikka selittää muuttunutta perustelutapaa sillä, että itsenäistä verotusasemaa arviointiin yhtiömiessuoritusten taloudellisen merkityksen ja niiden välisen organisatorisen suhteen kannalta. *Tikka* 1972 s. 262. Kysymys ei siten ollut ratkaisuperusteiden muuttumisesta, vaan perustelutapaa tarkennettiin saman säännöksen sisällä.

⁷⁴ *Andersson* 1969 s. 238.

⁷⁵ *Andersson* 1968 s. 75–76.

⁷⁶ *Andersson* 1969 s. 236–237.

mät näkökohdat koskevat veronkiertotarkoituksen olemassaoloa ja keinottelupyrkimyksiä:⁷⁷

”Tässä tapauksessa, joita samalla kertaa tuli ratkaistavaksi 4 samanlaista samojen koskiosuuksien myyntiä koskevaa tapausta, kuitenkin asiakirjoista vakuuttavasti kävi ilmi, että lahjoitus oli tehty, kun myyntimahdollisuus oli ilmaantunut ja lahjoituksen tarkoitus oli, ettei isä myynnistä huolimatta joutuisi veroa suorittamaan. Mainittakoon, että tapauksissa sitä paitsi ilmeni hyvin selvästi koskiosuudet alunperinkin hankitun keinottelutarkoituksessa.”

Kun verrataan Voipion ja Kilven vuonna 1968 esittämiä tulkintoja ratkaisusta KHO 1961 I 18, voidaan havaita, että molemmat pitivät ratkaisua poikkeuksellisenä. Kilpi saattoi kuitenkin osoittaa, ettei kysymys ollut yksittäisestä poikkeamasta, vaan uuden tulkintalinjan avauksesta. Tätä tulkintalinjaa Voipio ei havainnut, koska Voipio tulkitsi ja selitti KHO:n oikeuskäytäntöä perinteisen vero-oikeudellisen ajattelutavan kautta.

Tikan tulkinta tapauksesta KHO:n linjaratkaisuna

Tikka esitti uuden tulkinnan ratkaisusta KHO 1961 I 18. Tikan selityksen mukaan ratkaisu on ymmärrettävissä, jos lahjoitusta ja sitä seurannutta kauppaa tarkastellaan yhtenä vaiheittain etenevänä transaktiona, jonka tarkoituksena on ollut osakkeiden myyminen siten, että myyntivoittoverosta vapaudutaan. Tikan mukaan ratkaisevana voitaneen pitää seikkaa, ovatko lahjoittaja ja lahjansaaja lahjoituksen tapahtuessa tosiasiallisesti edellyttäneet, että lahjoitusta seuraa vastikkeellinen luovutus, jotta yhteisesti suunniteltu transaktio voitaisiin toteuttaa ilman satunnaisen myyntivoiton verotusta. Ratkaisua tehtäessä oli lain tarkoituksen toteuttamiseksi luovuttu lahjoituksen ja myynnin erillisestä arvostelusta ja perustettu ratkaisu oikeustoimiketjun kokonaisarvosteluun.⁷⁸

Oikeustoimen epätavallisuutta Tikka ei nostanut objektiiviseksi tunnusmerkitötekijäksi, vaikka hän liitti määritelmän tasolla veronkierron ilmiönä tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeaviin disponointitiloihin. Oikeustoimen epätavallisuus saattoi olla indikaatio verovelvollisen

⁷⁷ *Kilpi* 1968a s. 176–177.

⁷⁸ *Tikka* 1972 s. 271–277.

pyrkimyksestä vapautua verosta.⁷⁹ Tikan tulkinta pyrki irrottamaan veronkiertonormin tulkinnan simulaatio-opin mukaisista rajoituksista. Vahvan perusteen tähän antoi se, ettei KHO:n oikeuskäytännössä nojaututtu simulaatioajatteluun, vaan oikeustoimien merkitys arvioitiin ottamalla huomioon oikeustoimien taloudellinen reaalisisältö. Tikan mukaan verotuslain 56 §:n tulkinta oli nähty simulaatioilmioistä erilliseksi kysymykseksi.⁸⁰ Veronkiertonormia voitiin soveltaa simuloituihin oikeustoimiin, mutta puuttumisen edellytykset eivät olleet sidottu oikeustoimiopillisiin periaatteisiin eikä veronkiertonormin soveltamisala ollut mitenkään rajoitettu suhteessa oikeustoimiopilliseen simulaatioon.

Oikeustoimi saattoi olla tavallinen tai epätavallinen, mutta veronkierron kannalta kiinnostava kysymys oli se, mihin oikeustoimella pyrittiin. Kokonaistilanteen tarkastelu verovelvollisen tavoitteiden kannalta oli nimenomaan Tikan konseptin keskeinen elementti. Yksittäisessä tapauksessa oikeustoimen epätavallisuus saattoi olla tekijä, joka kallisti vaa'an veronkiertonormin soveltamisen puolelle. Verovelvollisen katsottiin käyttäneen väärin siviilioikeudellista määräämisvaltaa. Yksinomainen peruste oikeustoimen epätavallisuus saattoi olla vain valeoikeustoimien yhteydessä. Epätavallisen oikeudellisen muodon kriteeri ei riittänyt antamaan hyväksyttävää tulkintaa kaikille KHO:n ratkaisuille veronkiertoasioissa. Epätavallisuuskriteeri ei nimittäin täytynyt esimerkiksi lahjoitustapauksissa, koska lahjanantaminen on täysin tavanomainen oikeustoimi lasten ja vanhempien suhteessa. Sellaiset tapaukset kuten KHO 1961 I 18 voidaan ymmärtää vain lähtien siitä, että viranomaisten puuttumisen perusteena on verovelvollisen tarkoitus välttää veroa.

5 SUBJEKTIIVINEN JA OBJEKTIIVINEN KATSANTOTAPA (KILPI)

KHO:n omaksuman veronkiertonormin tulkinnan yleisen rakenteen varteenotettavana hahmotuksena voidaan pitää Kilven esittämää käsitystä subjektiivisen ja objektiivisen katsantotavan merkityksestä vero-oikeudessa. Kilven puheenvuorot ovat huomionarvoisia vero-oikeustieteen ja oikeuskäytännön kehityslinjojen tarkastelun kannalta. Kilvellä oli poikkeuk-

⁷⁹ Epätavallisuutta Tikka käsittelee teoksessa käsitellessään verosta vapautumisen tarkoituksen toteamista eli näytön harkintaa eikä verotuslain 56 §:n soveltamisedellytyksiä. *Tikka* 1972 s. 313.

⁸⁰ *Tikka* 1972 s. 302–305.

sellinen asema kirjoittaa veronkiertonormista, koska hän oli 1960- ja 1970-luvuilla mukana KHO:ssa ratkaisemassa lähes kaikkia niitä tapauksia, joihin muun muassa Tikan tulkinta KHO:n käytännöstä nojautuu. Kilven lähtökohtaa voidaan parhaiten luonnehtia siten, että hän tarkasteli veronkiertonormia sisäisestä näkökulmasta, päätöksentekijän kannalta.

Kilven kirjoitukset ajalta, jolloin hän työskenteli KHO:ssa, ilmentävät väistämättä oman toiminnan perusteiden reflektointia. KHO:n päätösten suppeat perustelut eivät avaa millään tavoin sitä, millaisista lähtökohdista KHO punnitsi yksittäisissä tapauksissa, oliko veronkiertonormia syytä soveltaa vai ei. Kilven kirjoituksista voidaan pyrkiä etsimään viitteitä KHO:ssa yleisemmin vallinneesta ajattelutavasta.

Kilpi sivusi veronkiertonormia lukuisissa kirjoituksissaan alkaen väitöskirjasta vuodelta 1952, mutta systemaattisesti hän ei veronkiertoa tarkastellut ennen kuin vuonna 1987 julkaistussa artikkelissa. Varhaisemmissa kirjoituksissa olevat huomautukset ovat suhteellisen yhdenmukaisia ja edustavat samanlaisia näkökohtia kuin vuoden 1987 artikkeli.⁸¹ Näissä esityksissä Kilpi ei kommentoi eikä muutoinkaan viittaa Voipion tai Tikan tutkimuksiin. Toisaalta eri aikoina julkaisemissaan kirjoituksissa Kilpi pyrkii analysoimaan hieman eri tavoin veronkiertonormin tulkinnan ominaispiirteitä ilman kytkentää kansainväliseen vero-oikeudelliseen tai ajan-kohtaiseen oikeusteoreettiseen keskusteluun. Kilven ajattelulta puuttuu selvä viitekehys, mikä vaikeuttaa hänen ajattelunsa yleistä arviointia. Kilven näkemysten luonnosmaisuus osoittaa toisaalta, ettei KHO:ssa edes 1980-luvun lopulla ollut kehittynyt selkeää ja vakiintunutta doktriinia veronkiertonormin tulkinnasta. Ratkaisukäytännössä ilmeisesti seurattiin aikaisempaa käytäntöä, jota laajennettiin vähitellen uudenslaisiin tilanteisiin.

Hämmentävänä voidaan pitää Kilven vuonna 1987 lausumaa väitettä siitä, ettei hän pystynyt esittämään KHO:n omaksumaa yleistä linjaa eikä konkreettista omaa linjaansa yleisessä muodossa. Viitattuaan yleisesti Tikan ja Voipion tutkimuksiin Kilpi totesi, ettei hänelle ollut teoreettisesti yleispätevästi auennut veronkierron käsittelytapa, joka oli yksityistapauksellista kuhunkin tapaukseen liittyvää käytännöllistä askartelua. Yksityisis-

⁸¹ Väitöskirjassa pääomanvähennyksestä veronkiertämisen ongelma liittyy vero-oikeudellisten käsitteiden suhteeseen muiden oikeusalojen käsitteisiin. *Kilpi* 1952 s. 5 ja 9. Veronkierron ja peiteltyä osingonjaon suhdetta käsitellään peiteltyä osingonjakoa koskevassa kirjassa. *Kilpi* 1962 s. 33–35. Veroseuraamusten ennakoinnin yhteydessä tarkasteltiin käytännölliseltä kannalta verotuslain 56 §:ää. *Kilpi* 1974 s. 103–104. Arvioverotuksen yhteydessä veronkiertonormin soveltaminen liitettiin ns. objektiviteettiperiaatteen noudattamiseen. *Kilpi* 1976 s. 99–100. Samoin *Kilpi* 1980 s. 285.

tä oikeustapauksista ei voida yleensä vetää kovinkaan paljon johtopäätöksiä uusien tapausten ratkaisujen pohjaksi.⁸²

Toisessa yhteydessä Kilpi totesi, että Voipion ja Tikan tutkimuksissa oli oikeuskäytännöstä löydetty systemaattisuutta ja tehty johtopäätöksiä, joilla oli merkitystä vastaisen oikeuskäytännön kannalta. Kilpi väitti, että johtopäätökset olivat hänelle yllätyksiä, mutta hän tunnusti ne oikeiksi. Silti Kilpi kielsi sen, että kysymys olisi ollut KHO:n johdonmukaisesti noudattamasta ratkaisulinjasta todetessaan, että ”ilmeisesti asioita ratkaistaessa tapahtuu alitajunnallista toimintaa, joka johtaa systemaattisuuteen”.⁸³ Erikoisella sanavalinnalla Kilpi halusi ilmeisesti korostaa veronkiertoasioiden tapauskohtaista ratkaisua ilman pyrkimystä oikeuskäytännön yhtenäisyyteen, sikäli että KHO ei veronkiertoasioissaakaan tehnyt ennakkopäätöksiä eikä seurannut omia aikaisempia ratkaisujaan.

Oman käsityksensä veronkiertonormista Kilpi yhdistää subjektiivisen ja objektiivisen katsantotavan asemaan verolain soveltamisessa. Subjektiivisella katsantotavalla Kilpi tarkoittaa verovelvollisen omaa käsitystä taloudellisesta seikasta. Subjektiivisen katsantotavan käyttämisen edellytyksenä on oletus verovelvollisten toimimisesta itsenäisesti ja omalta kannaltaan arvostelevina yksilöinä, jotka tekevät ratkaisunsa vapaan kilpailun sekä kysynnän ja tarjonnan lakien mukaan. Elleivät nämä taustaoletukset täyty, verotuksessa luovutaan subjektiivisesta katsantotavasta.⁸⁴ Objektiivinen katsantotapa tarkoittaa sitä, että tapahtumia arvostellaan sen mukaan, mikä on tavallista, eli jonkinlaisena normaali- ja keskimääräistapauksena kiinnittämättä huomiota kuhunkin yksityistapaukselliseen tilanteeseen. Objektiivinen katsantotapa tulee kysymykseen vain silloin, kun tähän on laissa nimenomaisesti viitattu, kuten veronkiertoa ja peiteltyä osingonjakoa koskeissa säännöksissä.⁸⁵ Subjektiivisen ja objektiivisen katsantotavan eron Kilpi on tehnyt ilmeisesti saksalaisesta kirjallisuudesta saamien vaikutteiden perusteella.⁸⁶ Erottelun taustalla on myös termit subjektiivinen ja ob-

⁸² *Kilpi* 1987b s. 7 ja 10–11.

⁸³ *Kilpi* 1983 s. 959.

⁸⁴ *Kilpi* 1977 s. 196.

⁸⁵ *Kilpi* 1987b s. 8. Arvioverotusta koskevassa artikkelissa Kilpi puhui objektiviteettiperiaatteesta samassa merkityksessä kuin objektiivinen katsantotapa. *Kilpi* 1976 s. 99–100 ja 1980 s. 285.

⁸⁶ Katsantotapa käsitteellä on vero-oikeudessa idiomaattinen merkitys, joka on peräisin Saksan verolainsäädännöstä. Vuoden 1919 Reichsabgabenordnungissa vahvistettiin pääsäännöksi taloudellinen katsantotapa, *die wirtschaftliche betrachtungsweise*. Sen mukaan tosiseikat vahvistetaan epäselvässä tilanteessa niiden taloudellisten näkökohtien perusteella. Myös jako subjektiiviseen ja objektiiviseen katsantotapaan esiintyy saksalaisessa vero-

jektiiivinen arvostelutapa, joita aina 1960-luvulle asti käytettiin kuvaamaan erilaisia tapoja ratkaista kulujen vähennyskelpoisuus verotuksessa.⁸⁷

Kilpi painotti objektiivista katsantotapaa yleisesti verolain tulkinnessa eikä nähnyt sitä koskevissa säännöksissä mitään poikkeuksellista: ”Omalta kohdaltani näen VertL 56 ja 57 §:n säännökset lähinnä tällaisen tosiasiallisen katsantotavan ilmauksiksi eikä miksiäkään poikkeussäännöksiksi”.⁸⁸ Objektiivisella katsantotavalla tarkoitetaan oikeastaan sitä, että verotuksen toimittajalla on harkintavaltaa siinä, minkä sisältöisenä verotuksen peruste vahvistetaan. Verotuksen toimittaja ei ole sidottu verovelvollisen ilmoittamiin tietoihin ja tietojen kvalifointiin. Kyse ei ole pelkästään erilaisesta tavasta tarkastella verotuksen perusteena olevia seikkoja, vaan myös erilaisesta roolista verotusmenettelyssä. Olennaista ei ole objektiivinen katsanto, vaan tosiseikkojen arviointi yleiseltä kannalta. Objektiivinen katsantotapa ei ilmaise oikeusperiaatetta, vaan se on kuvaileva yhteisnimeke normeille, jotka oikeuttavat toimittamaan verotuksen vastoin verovelvollisen ilmoittamia tietoja. Objektiivisuus viittaa tässä yhteydessä siihen, että kyse ei ole veroviranomaisten subjektiivisesta käsityksestä, vaan tavallaan ainoasta, oikeasta käsityksestä verovelvollisen taloudellisista oloista.

Kilven mukaan objektiivista katsantotapaa ilmentää paitsi veronkiertoon puuttuminen niin myös arvioverotus ja peiteltyyn osingonjaon verottaminen. Nämä verotusmuodot ovat samaa juurta. Peiteltyä osingonjakoa Kilpi on käsitellyt seikkaperäisimmin. Sekä peiteltyyn osingonjakoon että veronkiertoon voitaisiin puuttua jo pelkästään yleisten oikeudellisten periaatteiden nojalla. Peiteltyä osingonjakoa koskeva normi olisi tarpeeton, jos sen käyttöala rajoittuisi veronkiertotapauksiin. Peiteltyä osingonjakoa koskeva normi sisältää enemmän kuin vain yleisen periaatteen. Kyse on yleisestä arvostelunormista: jos hyvitys ylittää sen, mikä on kohtuullista ja tavanomaista, siirrytään objektiivisen arvostelutavan kannalle. Suoritusta ei

oikeudellisissa kirjallisuudessa. Käsite katsantotapa ei ole suomalaisessa vero-oikeudessa yleistynyt.

⁸⁷ Menojen vähennyskelpoisuutta voidaan arvioida kolmella tavalla subjektiiviselta kannalta eli mitä menon suorittaja pitää tarpeellisena, yleiseltä eli objektiiviselta kannalta sen mukaan, pidetäänkö menon suorittamista normaalina, tai kolmanneksi, onko meno tosiasiallisesti kerryttänyt tuloa. Jaottelusta *Kilpi* 1952 s. 126–132 ja *Kilpi* 1962 s. sekä *Ikkala* 1957 s. 22–26 ja 1962 s. 33–45.

⁸⁸ *Kilpi* 1988 s. 112.

voida hyväksyä verotuksessa, vaikka suoritus olisi tapahtunut vakaassa tarkoituksessa.⁸⁹

Kilven tulkinta peiteltyä osingonjakoa koskevasta normista herättää kysymyksen siitä, tapahtuuko veronkiertonormin soveltaminen rakenteellisesti samalla tavoin. Peiteltyä osingonjakoa koskevan normin ja veronkiertonormin ero on oikeuskirjallisuudessa nähty nimenomaan nähty ensiksi mainitun normin ”objektiivisuudessa”; kyse on itsenäisestä käyttäytymisnormista. Veronkiertonormilla ei ole samanlaista funktiota suhteessa verovelvollisiin, vaan verokiertonormi antaa harkintavaltaa jonkin toisen normin soveltamisen yhteydessä.⁹⁰ Kilven tulkinta veronkiertonormista edellyttää, että veronkiertoon puuttuminen tapahtuu objektiivisen arvioinnin perusteella: verovelvollisen verosta vapautumiseen johtaviin toimiin voidaan yleisesti puuttua, jos toimet eivät vastaa kohtuullisuuden tai tavallisuuden vaatimuksia. Toisin kuin peitellyn osingonjaon osalta veronkiertonormin soveltamistilanteet ja -kriteerit jäävät lain tasolla avoimeksi.

Verotusperusteiden objektiivisen arvioinnin kriteerit veronkiertotapauksissa eivät ole Kilven esityksen perusteella yleisesti määriteltävissä. Kilven esityksestä voidaan nostaa kaksi yleistä näkökohtaa, jotka oikeuskäytännössä ovat vaikuttaneet siihen, missä tilanteissa veronkiertonormin soveltamista on pidetty perusteltuna. Ensinnäkin Kilpi luonnehti veronkiertonormia ”tosiasiasäännökseksi”. Tuloverotukselliset käsitteet ovat taloudellisia tosiasiakäsitteitä eivät yleisjuridisia käsitteitä. Oikeudelliset ilmiöt tulee ottaa vero-oikeudessa huomioon niiden todellisen, taloudellisen sisällön perusteella, mitä Kilpi kutsui todellisuuden periaatteeksi. Vero-oikeudellisen tapauksen tosiseikat tulee ymmärtää nimenomaan niiden taloudellisen merkityksen kautta.⁹¹

Verotuksen perusteena olevien taloudellisten seikkojen selvittäminen muodostaa vasta ensimmäiseen vaiheeseen veronormin soveltamisessa, tosiseikkojen selvittämisen. Tosiseikkojen selvittäminen voi tuoda esille verotuksen perusteena olevan toimen epätavallisen luonteen. Veronormin soveltamisvaiheen osalta Kilpi toteaa, että verovelvollisen tapauksen tosiasiallisesta luonteesta poikkeavan tapauksen nimeäminen tai oikeudellinen

⁸⁹ *Kilpi* 1962 s. 33–36. Ikkalan tulkinta peittelystä osingonjaosta oli erilainen. Kyse ei ole objektiivisesta normista. Ikkalan mukaan peiteltyyn osingonjakoon voidaan puuttua vain siinä tapauksessa, että subjektiivinen veronkiertotarkoitus on olemassa. *Ikkala* 1962 s. 172–175.

⁹⁰ *Wikström* 1985 s. 200–201.

⁹¹ *Kilpi* 1987b s. 10–12. Myös Ikkalan mukaan veronkiertosäännös korosti todellisuuden merkitystä tuloverotuksessa. Säännös velvoittaa toimittamaan verotuksen todellisten olosuhteiden mukaan. *Ikkala* 1962 s. 45–46.

muotoaminen eivät ole ratkaisevia tapauksen verotuksellisen käsittelyn kannalta vaan sen taloudellinen luonne. Asianosaisilta voidaan edellyttää, että suorittaessaan verotuksellisia seuraamuksia aiheuttavia oikeustoimia he pukevut nämä oikeustoimet niiden suorittamisessa yleensä käytettyyn muotoon. Muunlaisen muodon käyttämiseen voidaan puuttua veronkiertonormin nojalla. Epätavallisen muodon käyttäminen siirtää todistustaakkaa verovelvolliselle siitä, että käytetty muoto vastaa todella vallinneita olosuhteita.⁹² Kilpi arvioi sitä, milloin on kyse epätavallisesta oikeudellisesta muodosta, sen aineellisen veronormin perusteella, jonka soveltamisesta asiassa on varsinaisesti kyse. Veronkiertonormin soveltaminen liittyy tiettyjen aineellisten veronormien tulkintakäytännön kehittymiseen.⁹³ Puuttuminen tietynlaisiin veronkiertotapauksiin voi muodostua tavanomaiseksi.

Kilven konseptio objektiivisesta katsantotavasta rakentuu sen kautta, että verotuksen perusteena olevia tosiseikkoja tarkastellaan taloudellisten näkökohtien mukaan eli noudattaen ns. taloudellista katsantotapaa. Toiseksi näiden taloudellisten tosiseikkojen hyväksyttävyyden arvostelussa nojaututaan objektiiviseen kriteeriin: voidaanko taloudellista tointa pitää yleiseltä kannalta tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena vai onko toimeen ryhdytty vain veroetujen saamiseksi. Objektiivisen katsantotavan käyttäminen edellyttää verolainsäädännön tukea, muuten verotus tulee toimittaa subjektiivisen arvostelutavan mukaisesti.

Kilven vero-oikeudellisen ajattelun lähtökohta on käsitys verolaista jakaantumismuodona, jonka hän esitti ensimmäisen kerran jo väitöskirjassaan vuonna 1952. Ajatusmuodon kantavuutta osoittaa se, että vuonna 1989 Kilpi edelleen tarkasteli verotuksen luonnetta lähtien siitä, että verolaki on jakaantumismuoto. Jakaantumismuoto-idea pyrkii tavoittamaan verolaille ominaisen normatiivisen vaikutuksen. Jakaantumismuoto-oikeudellinen vaikutus on siinä, että kunkin vuoden verorasitus jaetaan verovelvollisten kesken siten, että taloudellisesti samassa asemassa olevat verovelvolliset ovat myös vero-oikeuden kannalta samanlaisessa asemassa.⁹⁴

⁹² *Kilpi* 1987b s. 10–12.

⁹³ Veronkiertonormia koskevassa oikeuskäytännössä alkoi jo 1960-luvulla muodostua erityisen ”saastuneita” oikeustoimityyppejä, joihin katsottiin liittyvän veronkiertosäännöksessä tarkoitettua menettelyä. Kun jokin oikeustoimityyppi oli tällä tavalla saastunut, siihen Kilven mukaan sovelletaan veronkiertosäännöstä erityisen herkästi. Esimerkkeinä Kilpi mainitsi yksityisen henkilön aikaisemmin harjoittaman toiminnan pukemisen avoimien ja kommandiittiyhtiöiden muotoon sekä satunnaisen myyntivoiton tapauksissa esisopimuksella, lainanannolla ja omaisuuden hallinnan siirrolla opeoimisen. *Kilpi* 1974 s. 103–104.

⁹⁴ *Kilpi* 1952 s. 7, 10, 14 ja 133–134.

Veronkiertämisen kannalta merkityksellinen on jakaantumismuotoon liittyvä käsitys, jonka mukaan yhden vapautuessa normin mukaisesta suorituksesta toisten suoritusvelvollisuus lisääntyy.⁹⁵ Oikeusturvan korottaminen hyvin korkeaksi jonkin verotusmuodon kohdalla voi johtaa veron välttämisen mahdollisuuden lisääntymiseen, koska käytännössä ei kyetä osoittamaan verotusedellytysten olemassaoloa, vaikka verotettavaksi tarkoitettuja tuloja olisi olemassakin. Tämä voi johtaa muiden verorasituksen nousumiseen. Oikeusturvan liiallinen korostaminen yhden ryhmän osalta saattaa siis johtaa toisten oikeusturvan heikentymiseen.⁹⁶ Objektiiivinen katsantotapa pyrkii siten turvaamaan sen, että taloudellisesti samanlaisessa asemassa olevien verovelvollisten verorasitus ei muodostu perusteettomasti erilaiseksi.

Kilven objektiiivista katsantotapaa koskeva konseptio pyrkii lähinnä kuvailemaan oikeuskäytännössä omaksuttua suhtautumista veronkiertoon, peiteltyyn osingonjakoon ja arvioverotukseen. Objektiiivinen katsantotapa ei ole vaihtoehtoinen tulkinta veronkiertonormista. Ehkä Kilven tarkoituksena oli omalla kirjoituksellaan korostaa sitä, että veronkiertonormin tulkintaa ohjaa oikeuskäytännössä kehittynyt näkemys siitä, missä tilanteissa veronkiertoon on puututtava. Silti Kilpi ei lähemmin avannut oikeuskäytännön taustalla olevia yleisempiä näkökohtia, vaan enemmänkin kielsi sellaisten olemassaolon.

Formalistisen näkökulman mukaan tehdyt siviilioikeuden kannalta pätevät toimet sitoisivat myös verotusta. Tämä on Rekolan näkemys. Oikeuskäytännön kehitys osoittaa, että formalistinen näkemys ei ole ollut Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Siviilioikeudellisten määräamistointien sitovuus verotuksessa ei ole näin ollen sääntö, joka toimii aina verovelvollisen eduksi, vaan *prima facie* -periaate, josta voidaan tilanteen kokonaisarvion perusteella poiketa. Siviilioikeudellisten määräamistointien sitovuus ei ratkaise verotuskohtelua, jos asiassa on riittävän painavat näkökohdat tehdä ratkaisu, joka perustuu tilanteen taloudelliseen kokonaisarvioon. Kilven erottelu subjektiiviseen ja objektiiiviseen katsantotapaan rakentuu tälle erottelulle. Verotus voidaan toimittaa määräedellytyksin objektiiivisen katsantotavan mukaan käyttäen verotuksen perusteena yleisesti hyväksyttävänä pidettäviä seikkoja.

⁹⁵ Kilpi 1989 s. 377.

⁹⁶ Kilpi 1980 s. 288.

6 OIKEUSTOIMIOPILLINEN TULKINTA ANALYYTTISEN SIVIILIOIKEUDEN KANNALTA (VOIPIO)

Veronkiertoa koskevan ajattelun modernisoimisen tarve oli 1960-luvulla ilmeinen. Rekolan siviilioikeudelliseen pätemättömyysajatteluun nojautuvan veronkierto-opin avulla ei kyetty enää hallitsemaan erilaisia soveltamistilanteita. KHO:n oikeuskäytäntö ei myöskään ollut seurannut Rekolan ratkaisulinjoja. Tässä tilanteessa oli haettava uusia teoreettisia välineitä veronkierto-ongelman hallitsemiseksi.

Veronkiertämisestä jo 1950-luvulla väitöskirjan laatimisen aloittanut Voipio löysi uuden teoreettisen lähestymistavan analyttisestä siviilioikeudesta, joka oli uudistanut siviilioikeudellista tutkimusta. Uusi lähestymistapa korosti vero-oikeudessa formalistisia piirteitä. Voipio ei ollut ensimmäinen pohjoismaissa veronkierron monografian kirjoittanut, sillä ruotsalainen Dag Helmers oli jo 1955 esittänyt väitöskirjatutkimuksensa *Kringgående av skattelag*.⁹⁷ Helmersin kirjan vaikutus suomalaiseen keskusteluun jäi vähäiseksi.

Veronkiertoon liittyvät oikeudelliset kysymykset Voipio pyrki ratkaisemaan erikseen kussakin henkilörelaatiossa.⁹⁸ Voipio määritteli tutkimusaiheensa siten, että kysymys veronkiertämisestä koski vero-oikeuden ja siviilioikeuden suhdetta. Analyttisen siviilioikeuden pyrkimys oikeusasemien erilliseen tarkasteluun vakuutti Voipion siitä, että vero-oikeuden ja siviilioikeuden suhdetta ei voinut selittää pohtimalla sitä yleisesti, vaan kysymystä piti tarkentaa. Voipio on kirjoittanut:⁹⁹

”Kun siviilioikeus itsekin antoi oikeusohjeet kussakin tilanteessa erikseen kutakin erilaista henkilösuhdetta varten, vero-oikeuden tutkimuksen piti kohdistua siihen, millaiseksi yksityisoikeuden itse kunkin instituutin ja käsitteen merkitys muodostui verotusrelaatiossa. – – Zitting kuvasi koko omistajanvaihdosilmiön valaisemalla verrattomalla tarkkuudella, mistä oikeusvaikutuksista kussakin henkilörelaatiossa kulloin-

⁹⁷ Helmers saattoi todeta tutkimuksessa, että Ruotsissa oli eräisiin veronkiertotilanteisiin, kuten peiteltyyn osingonjakoon, valeoikeustoimiin ja bulvaanisuhteisiin, voitu puuttua ilman erityisiä vero-oikeudellisia sääntelyjä. Lisäksi verolainsäädännössä oli järjestelyjä, joilla pyrittiin estämään veronkiertoa erityistilanteissa. Helmers päätyi siihen, että näiden erityissääntelyjen taustalla ei ollut yleistä veronkiertoa koskevaa periaatetta. *Helmers* 1956 s. 500.

⁹⁸ *Voipio* 1985 s. 321–322.

⁹⁹ *Voipio* 1985 s. 327.

kin oli kysymys. Minulle tämä merkitsi oman työni kysymyksenasettelun selviämistä. Vastauksia minun piti ammentaa vero-oikeuden omista lähteistä ja aivan erikoisesti oikeuskäytännöstä.”

Voipion tutkimuksessa veronkierto-ongelma liittyi nimenomaan varallisuus oikeudellisiin luovutustoimiin. Kysymyksenasettelun rajausta johti siihen, ettei teoksessa käsitelty muun tyyppisiä veronkiertotilanteita eikä niitä koskevaa oikeuskäytäntöä. Aiheen rajausta ei estänyt Voipiota esittämästä väitteistä vero-oikeudesta yleensä ja veronkiertonormista erityisesti. Erityisen ongelmallisena näyttäytyy se, ettei Voipio voinut omasta lähtökohdastaan käsin ottaa huomioon henkilöyhtiöitä koskevaa oikeuskäytäntöä, jossa verotuslain 56 §:n rooli oli selvästi toisenlainen.

Analyttisen siviilioikeuden vaikutus näkyy Voipion tutkimuksessa selvästi. Väitöskirja tarkastettiin vuonna 1968, jolloin analyttinen siviilioikeus oli vakiinnuttanut asemansa lainopillisena lähestymistapana. Samana vuonna tarkastettiin myös analyttisen tradition huipennukseksi luonnehdittu Aulis Aarnion tutkimus perillisen oikeusasemasta. Ei kulunut montaakaan vuotta siihen, kun Aarnio alkoi kehittää omaa hermeneuttista oikeusteoriaansa.¹⁰⁰

Analyttinen siviilioikeus antoi Voipiolle uuden näkökulman kysymykseen, miten veronkiertonormia on tarkasteltava siviilioikeuden kannalta. Voipio selostaa laajasti Zittingin esineoikeudellista soveltamistilannesysteemiä. Voipion tarkoitus oli analyttisen pätemättömyysopin avulla eritellä ja täsmentää veronkiertämisen liittyviä kysymyksenasetteluja.¹⁰¹ Voipion päätelmänä oli, että veronsaajan asemaa ei voida hahmottaa yksityisoikeudellisen käsitteistön avulla, koska veronsaaja ei ole oikeussuhteen asianosainen eikä myöskään sivullisuhteessa. Veronsaajasta ei tule koskaan niiden oikeuksien subjektia, joiden siirtymisestä veronkiertonormissa on kyse. Veronsaajaa ei voida myöskään pitää velkojajana, jota veronkiertonormi suojaa luovutustilanteissa.¹⁰²

Voipion tarkoituksena oli väitöskirjassaan etsiä kriteeriä, jonka perusteella valittiin ne tapaukset, joihin käytännössä puututtiin verotuksen kiertämisenä. Erottavana kriteerinä Voipio piti oikeuskäytännön perusteella eräänlaista oikeustoimen ulkoisen muodon näennäisyyttä tai epätodelli-

¹⁰⁰ Analyttisestä siviilioikeudesta yleisesti *Klami* 1981 s. 42–54.

¹⁰¹ Analyttisestä tutkimusmenetelmästä ks. *Kartio* 1997 s. 112–122. Zittingin ajattelusta oikeusteorian kannalta *Aarnio* 1983 s. 28–30.

¹⁰² *Voipio* 1968 s. 75–84.

suutta, joka on kuvattu verotuslain 56 §:n ensimmäisessä lauseessa. Valintaa ei käytännössä tehty kiertämisaikomuksen olemassaolon perusteella.¹⁰³

Voipion mukaan verotuslain 56 § ei ollut yleislauseke samassa mielessä kuin oikeustoimilain 33 §, koska verotuslain 56 § ei antanut verottajalle keskimääräistä enemmän harkintavaltaa jonkin normin tosiseikkojen kuvauksen merkityssisällön suhteen. Veroviranomaisella ei ollut oikeutta harkita, milloin luonnollinen pyrkimys vähentää verotusta on tullut niin törkeäksi, että asiaan pitää puuttua.¹⁰⁴ Voipion näkemys vastaa Rekolan käsitystä verotuksen toimittamisesta. Rekolan mukaan verotuksen toimittaminen oli luonteeltaan deklaratiivinen hallintotoimi. Velvollisuus veron suorittamiseen seurasi suoraan verolaista. Veron määräämistöimellä vain todettiin aiemmin syntyneen abstraktin verovelan olemassaolo, mihin ei sisältynyt veroviranomaisen harkintavallan käyttöä.¹⁰⁵

Voipion yritykseen löytää uusi lähestymistapa vero-oikeudellisiin kysymyksiin suhtauduttiin vähintäänkin epäillen. Vastaväittäjänä ollut Andersson katsoi lausunnossaan, että laaja puhtaan siviilioikeuden käsittely ei teoksessa osoittautunut hedelmälliseksi eikä siviilioikeudellisilla tutkimustuloksilla vaikuttanut olevan konkreettista merkitystä verolain tulkinnan kannalta.¹⁰⁶ Myös Kilpi esitti epäilyjä Voipion vero-oikeudellisen näkemyksen lähtökohdista. Tapa käsitellä vero-oikeudellisia ilmiöitä samaan tapaan kuin yksityisoikeudessa tutkitaan vaihdantatilanteiden sivullisrelaatioissa aiheuttamia kollisioita, ei Kilven mukaan vero-oikeudellisesti kelpaa läheskään yksinomaiseksi selitysperusteeksi. Siinä veronsaajaa pidetään jonkinlaisena osallistujana verotuksellisen tosiseikaston muodostavaan taloudelliseen tapahtumaan, mikä on vain yksi puoli verovelkasuhdetta.¹⁰⁷

Wikströmin mukaan Voipio osoitti, että veronkiertonormin tarkastelu siviilioikeuden kannalta antaa vääristyneen kuvan veronsaajan oikeusasemasta.¹⁰⁸ Voipion tutkimuksen negatiivisena tuloksena on sen osoittaminen, ettei veronsaajan asemaa voida istuttaa analyttisen siviilioikeuden

¹⁰³ Voipio 1974 s. 182–183.

¹⁰⁴ Voipio 1968 s. 5–6.

¹⁰⁵ Rekola 1947 s. 471–472 ja 1961 s. 198. Merikosken mukaan veron määrääminen on sidotun hallintotoiminnan alaan kuuluva toimi. Verotus merkitsee ankarana laatuista kajoamista yksityiseen omistusoikeuteen ja siinä ei saa jäädä vähimpiäkään mahdollisuuksia väärinkäytöksille eikä mielivaltaisuuksille. Merikoski 1958 s. 252–253.

¹⁰⁶ Andersson 1969 s. 229 ja 238.

¹⁰⁷ Kilpi 1973 s. 630–631. Kilpi esitti – hieman jälkijättöisesti – näkemyksensä arvostellessaan Voipion teosta peitellystä voiton siirrosta (1971).

¹⁰⁸ Wikström 1985 s. 197.

kehikkoon, vaan verotusrelaatio on selvästi erityyppinen oikeussuhde. Tästä ei loogisesti seuraa mitään lähtökohtaa veronkiertonormin tulkinnan kannalta, vaan tulkinta on nojattava muihin argumentteihin. Formalistinen lähestymistapa edellyttäisi, että verovelvollisen ja veronsaajan välistä oikeussuhdetta määrittäisi jokin yleinen normatiivinen periaate, kuten yhtäältä sopimuspuolten ja omistajan ja sivullistahojen välillä. Veronsaajan ja verovelvollisen välistä suhdetta määrittää lähinnä vaatimus siitä, että veron on perustuttava lakiin.¹⁰⁹ Oikeusvaltiollinen periaate ei osoita perustetta sille, miten veronsaajan ja verovelvollisen välinen konflikti lain oikeasta soveltamisesta ratkaistaan.

Voipion tutkimuksen ongelmat toivat esille sen, että analyytinen suuntaus oli sidoksissa siviilioikeudellisen tutkimuksen kysymyksenasetteluihin eikä tätä metodologiaa voitu menestyksellisesti siirtää julkisoikeudelliseen tutkimukseen. Zittingin edustama analyytinen suuntaus painotti oikeudellisen systeemin merkitystä lain tulkinnassa. Pragmaattisilla ja instrumentaalisilla näkökohdilla ei ollut merkittävää asemaa suuntauksen oikeuslähdeajattelussa.¹¹⁰ Analyysin kautta ei kyetty pääsemään kovinkaan pitkälle oikeusjärjestyksen täsmentämisessä, koska oikeusjärjestyksen ylläpitäminen edellytti jatkuvaa normiston uudelleentulkintaa.¹¹¹ Voipio tarkasteli kyllä laajasti KHO:n oikeuskäytäntöä, mutta systemaattisten näkökohtien painotuksen vuoksi hän ei kyennyt hahmottamaan, miten oikeuskäytännön kautta KHO oli alkanut luoda uutta oikeutta. Oikeuskäytäntö rakentui vahvasti siihen, että tulkinnat sopeutettiin muuttuviin taloudellisiin olosuhteisiin.

Yhdenmukaisen tulkintatradition mukaan veronkiertonormin avulla voitiin puuttua sellaisiin tilanteisiin, joissa oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön suhde muodostui poikkeavaksi. Vanhemmassa doktriinisä tätä ilmiötä hahmotettiin simulaatio-opilla. Voipio puhui tässä yhteydessä oikeustoimien näennäisyydestä, kun taas Andersson ja Kilpi käyttivät ilmausta oikeustoimen epätavallisuus. Veronkiertonormin soveltamiskritee-

¹⁰⁹ Pohjoismaisessa lakimieskokouksessa Rekola esitti yleisenä vero-oikeudellisenä periaatteena maksimiin ”nullum tributum sine lege tribunali”. *Rekola* 1963 s. 16. Kyseinen maksimi ei ole vanhaa roomalaista perua latinankielisestä muotoilustaan huolimatta. Rikosoikeudellista legaliteettimaksimia jäljittelevä sananparsa esiintyi ensimmäisen kerran Ljungmanin vuonna 1947 ilmestyneessä kirjassa, josta Rekola sen oli poiminut. Ljungman kirjoitti: ”Den ofta omdiskuterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen nulla poena sine lege lär åtminstone tillsvidade kunna kompletteras med satsen nullum tributum sine lege.” *Ljungman* 1947 s. 21.

¹¹⁰ Systematiikan merkityksestä Zittingin ajattelussa *Helin* 1988 s. 346–351.

¹¹¹ Analyytisestä suuntauksesta *Tolonen* 1998 s. 325–326.

rinä oikeustoimen epätavallisuus voidaan erottaa veronkiertotarkoitukselta. Ruotsin veronkiertokomitea puhui objektiivisesta ja subjektiivisesta tunnusmerkistöstä, josta komitea mainitsi esimerkkinä verotuslain 56 §:n toisen lauseen.¹¹² Voipion tulkinta painotti objektiivisen tunnusmerkistön asemaa veronkiertonormissa, minkä Voipio liitti verotuslain 56 §:n ensimmäiseen lauseeseen. Subjektiivisen tunnusmerkistön sisältävällä pykälän toisella lauseella ei ollut itsenäistä asemaa.¹¹³ Myös Andersson piti toimenpiteen epätavallisuuteen ja puuttuvaan taloudelliseen perusteeseen liittyviä näkökohtia hyvin tärkeinä, ja katsoi ettei pelkällä subjektiivisella tunnusmerkistöllä voitu operoida. Epätavallisuuskriteeriä tarvitaan silloin, kun epätavallinen toimi on johtanut verotuksen kannalta edullisempaan tulokseen kuin vastaava ”normaali” toimenpide.¹¹⁴

Ratkaisun KHO 1961 I 18 jälkeen veronkiertonormin soveltaminen ei edellyttänyt, että veronkierto tapahtui käyttäen hyväksi oikeustoimea, joka oli simuloitu, dissimuloitu, epänormaali tai epätavallinen. Mihin tahansa oikeustoimeen voitiin puuttua, mikäli oikeustoimi oli tehty verosta vapautumisen tarkoituksessa. Tikan mukaan viimeistään 1960-luvun loppupuolella oli selvää, että verotuslain 56 §:n käyttöalan rajoittaminen näennäis-oikeustoimiin oli ristiriidassa oikeuskäytännön kanssa. Tämän vuoksi lainopissa tuli joko hylätä simulaatio-oppi veronkiertonormin tulkinnassa tai modifioida radikaalisti näennäisyyden käsitettä.¹¹⁵ Voipio yritti jälkimmäistä tapaa. Tikka puolestaan rakensi konstruktiota veronkiertonormista, joka irtaantui oikeustoimiopillisesta simulaatioajattelusta. Tikan mukaan veronkiertonormin käyttöalaa ei ollut perusteltua samaistaa simulaatioilmiön käsittelyyn.¹¹⁶

Anderssonin *Verotuslain kommentaarin* toisessa painoksessa vuodelta 1979 tulee esiin Tikan tulkinnan vaikutus. Tärkein muutos veronkiertosäännöstä koskevan esityksen osalta koskee verotuslain 56 §:n 1 momentin jälkimmäistä lausetta. Andersson täydentää aikaisempaa tekstiään toteamalla, ettei säännöksen tulkinnassa voida mennä niin pitkälle kuin Voipio oli tehnyt ja katsoa, että tältä lauseelta puuttuu itsenäinen sisältö, ja että Tikka on oikeuskäytännössä osoittanut tapauksia, jotka ”hänen mielestään

¹¹² SOU 1963:52 s. 83 ja 96–98.

¹¹³ *Voipio* 1968 s. 104–105. Tältä osin Voipion esitys oli keskeneräinen eikä hän esittänyt artikuloitua tulkintaa verotuslain 56 §:stä. Tikalla oli suhteellisen helppo tehtävä kritisoida Voipiota siitä, että tämän selittämällä tavalla jäi epäselväksi se, oliko verotuslain 56 §:llä itsenäistä oikeudellista funktiota lainkaan. *Tikka* 1972 s. 224–225.

¹¹⁴ *Andersson* 1973 s. 322.

¹¹⁵ *Tikka* 1972 s. 223.

¹¹⁶ *Tikka* 1972 s. 304.

on voitu ratkaista vain” verotuslain 56 §:n 1 momentin jälkimmäisen lauseen nojalla.¹¹⁷ Aikaisemmin Anderssonin kanta päätöksestä KHO 1961 I 18 oli varsin lähellä Rekolan näkemystä.¹¹⁸

7 FORMALISTINEN JA REALISTINEN VEROLAIN TULKINTATAPA

Kari S. Tikka esitti vuonna 1972 väitöskirjan Veron minimoinnista. Tutkimus koski tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehtyjä toimia verotuslain 56 §:n soveltamisongelmana. Asiallisesti väitöskirja käsittelee samaa aihepiiriä kuin Voipion neljä vuotta aikaisemmin julkaistu tutkimus.

Tikka esitti väitöskirjassaan uuden tulkinnan veronkiertonormista ja sen soveltamista koskevasta oikeuskäytännöstä. Tikan tutkimuksessa argumentaatio tähtäsi sen osoittamiseen, että veronkiertonormilla on oikeuskäytännön mukaan – vastoin Voipion näkemystä – laaja soveltamisala. Veronkiertonormin myönteiset soveltamisratkaisut todistivat Voipion näkemystä vastaan. Tikan uusi tulkinta ei herättänyt vastaavanlaista kritiikkiä ja torjuntaa kuin Voipion väitöskirja. Voipio korosti myöhemmin eri yhteyksissä hyväksyneensä Tikan tulkinnan. Voipion omat kirjoitukset veronkiertonormista jäivät väitöskirjan jälkeen vaatimattomalle tasolle.¹¹⁹ Yleisesti hyväksyttynä Tikan tulkintaa ei ole pyritty kehittämään tai uudistamaan. Tikan omat kirjoitukset lähinnä toistavat jo väitöskirjassa esitetyt näkemykset.¹²⁰ Eräissä 1980-luvun kirjoituksissaan Tikka esitti täsmentäviä näkökohtia veronkiertonormin ja oikeusturvan suhteesta, mikä tema

¹¹⁷ Andersson 1979 s. 84–86.

¹¹⁸ Andersson ei tehnyt muutoksia verotuslain kommentaarin toisessa painoksessa esitettyyn käsitykseen verotuslain 56 §:stä myöhemmissä kirjan laitoksissa, ja sama perusnäkemys on hänen julkaisemassaan verotusmenettelylain kommentaarissa. Andersson 1990 s. 90–96 ja 1996 s. 41–47.

¹¹⁹ Esimerkkinä veronkiertonormin soveltamista koskeva Voipion artikkeli nimeltään Miten vastataan verotuksen kiertämistä koskevaan tiedusteluun. Voipio 1979 s. 90–108.

¹²⁰ Väitöskirjan julkaisemisen jälkeen Tikka käsittelee veronkiertonormia muutamissa artikkeleissa ks. Tikka 1976, 1981, 1983a ja 1992. Nämä artikkelit ovat lähinnä tiivistelmiä väitöskirjasta täydennettynä uudemmilla oikeustapauksilla. Uuden tulkinnan laajemman omaksumisen kannalta tärkeäksi kanavaksi muodostui Tikan ja Olli Nykäsen julkaisema jatkuvatäydenteinen teos Yritysverotus (1985-), jonka veronkiertoa koskeva jakso oli täysin Tikan tulkinnan mukainen. Myöhemmin Tikka julkaisi myös oppikirjan Yritysverotuksen perusteista.

oli sivuutettu väitöskirjassa. Tätä aihetta tarkastellaan myöhemmin erikseen.

Voipion tutkimuksen jälkeen ilmenneet puutteet oikeuskäytännön selvittämisessä eivät olisi sinänsä riittäneet uuden tutkimuksen aineistoksi. Kysymys ei ollut erityisen laajasta oikeustapaustaineistosta. Tikka piti Voipion tarkastelutapaa liian kapea-alaisena. Siinä ei riittävästi kiinnitetty huomiota veronkiertämisilmiöön liittyviin oikeudellisiin arvoihin ja toimivaltaongelmiin. Arvioitaessa veronkiertämisilmiötä olennainen merkitys oli Tikan mukaan sillä, kuinka painotetaan sellaisia oikeudellisia arvoja kuin esimerkiksi verotuksen taloudellinen yhdenmukaisuus ja ratkaisujen ennustettavuus ja kuinka suhtaudutaan toimivallanjakoon lainsäätäjän ja lain soveltajan välillä.¹²¹

Uuden tutkimuksen tekeminen samasta aihepiiristä vaati erilaisen näkökulman omaksumista aiheeseen, mutta myös kriittistä suhtautumista Voipion tutkimukseen. Tähän antoi mahdollisuuden Voipion tutkimuksen siviilioikeudellinen näkökulma ja aiheen rajaaminen luovutustoimiin. Veronkiertonormia koskevaa oikeuskäytäntöä oli mahdollista tarkastella laajemmin. Samalla Tikka laajensi näkökulman koko aikaisempaan vero-oikeudelliseen tutkimukseen, jonka keskeiseksi piirteeksi hän nosti formalismin.

Tikan väitöskirjan teoreettinen lähtökohta on verolain formalistisen ja realistisen soveltamistavan erottelu. Verolain soveltamisella tarkoitetaan oikeudellista ratkaisua kokonaisuudessaan, mikä sisältää oikeusnormin tulkinnan, tosiseikkojen toteamisen ja johtopäätöksen. Tikka suhtautui torjuvasti mahdollisuuteen erottaa yksittäisessä soveltamisratkaisussa oikeuskysymys ja tosiasiakysymys. Soveltamistilannetta tuli tarkastella kokonaisuutena.¹²² Tikka kuvasi oikeudellista tulkintaa kolmen ideaalityypin kautta. Kirjaimellisen tulkinnan teorian mukaan jokaisella hyvin laaditulla tekstillä on vain yksi oikea tulkinta, joka käy ilmi sen sanamuodosta. Tarkoitustulkinnan teorian mukaan lakitekstin oikea tulkinta ilmenee lainsäätäjän tarkoituksesta. Kolmantena tulkintateorian on kohtuustulkinta, jossa lakitekstillä ei oleteta olevan oikeaa tulkintaa, vaan hyväksyttävän tulkinnan tulee täyttää tietyt kohtuullisuuden kriteerit. Tällaisia kriteerejä ovat muun muassa ennakoitavuuden ja yhdenmukaisuuden kriteerit. Ratkaisija ei tulkitse säännöstekstiä irrallisena vaan laajan oikeuslähdeaineiston pe-

¹²¹ Tikka 1983c s. 1082–1083.

¹²² Tikka 1972 s. 112–121.

rusteella.¹²³ Tikan väitöskirjassa sovellettu tulkintateoria ilmentää selkeästi viimeksi mainittua kohtuullisuustulkintaa.

Formalistiselle soveltamistavalle on Tikan mukaan luonteenomaista sanataarkan tulkinnan ajatus ja kulujen hyväksyttävyyden subjektiivinen arvostelutapa sekä verovelvollisuuden synnyttävien toimenpiteiden yksilöllinen arvostelu. Realistiselle soveltamistavalle on ominaista pragmaattisten tekijöiden korostettu asema päätöksenteossa. Ratkaisija kiinnittää huomiota ratkaisuvaihtoehtojen seuraamuksiin ja suorittaa valinnan arvostusten perusteella.¹²⁴ Realistis-taloudellisen soveltamistavan edustajat olivat taipuvaisia korostamaan vero-oikeuden itsenäisyyttä ja sen kiinteää kytkeytymistä taloudellisiin ilmiöihin sekä sen normien tehtävää verorasituksen jakaantumismormeina.¹²⁵ Formalistisen ja realistisen soveltamistavan erolla on selvästi laajempi merkitys kuin se, onko verolakia sovellettaessa asetettava etusijalle oikeustoimen muoto vai sisältö.¹²⁶

Formalistisen ja realistisen soveltamistavan perusidean Tikka omaksui tanskalaisen Mogens Eggert Möllerin kirjoittamasta konferenssiraportista. Formalistisen tulkinnan Möller yhdisti erilaisiin lakitekstin merkitystä korostaviin tulkintatapoihin ja auktoriteettiargumenttien käyttöön. Realistisessa tulkinnassa vastaavasti keskeisessä asemassa oli erilaisten tulkintavaihtoehtojen seuraamusten arviointi. ”The elements of interpretation may be characterized as realistic, when importance is attached to the social effects of the various interpretations. If not, the elements of interpretation are formalistic.”¹²⁷ Möllerin esittämä realistisen tulkintatavan konseptio lähtee reaalisten näkökohtien käytöstä oikeudellisina argumentteina.¹²⁸ Oikeudellisena argumenttina reaalisilla näkökohdilla (reelle hensyn) tarkoitetaan

¹²³ Tikka 1972 s. 88–89. Tulkintateorioiden esittely perustuu ruotsalaisen Jan Eversin oppikirjaan *Argumentationsanalys för jurister* (1970 s. 43–58). Eversin teoksessa sivutaan yleiseltä kannalta niitä näkökohtia, jotka myöhemmin omaksuttiin juridisessa argumentaatio-teoriassa.

¹²⁴ Tikka 1972 s. 127.

¹²⁵ Tikka 1972 s. 323.

¹²⁶ Vuonna 1983 pohjoismaisessa lakimieskokouksessa pitämässään esitelmässä veronkierrosta Mattson käytti hyväkseen jaottelua formalistiseen ja realistiseen tulkintatapaan, mutta samaisti tämän kysymykseksi siitä, kumpi on ratkaiseva tekijä veroseuraamusten kannalta, oikeustoimen muoto vai sisältö. *Mattson* 1983 s. 135.

¹²⁷ *Cahiers de droit fiscal*, Vol. 50a s. 88–94.

¹²⁸ Tulkintatavan realismi viittaa siten skandinaavisen realismin käsitykseen lain soveltamisesta. Möllerin käsitys realistisesta tulkintatavasta on saanut selvästi vaikutteita Rossin teoksesta *Rett og rettfærgidhet* (1953 s. 116–120) esitetystä käsityksestä pragmaattisten tekijöiden vaikutuksesta päätöksenteossa. Ross käsitteli reaalisia näkökohtia (reell hänsyn) suppeasti päätöksentekoon vaikuttavina pragmaattisina tekijöinä.

oikeudellisen ratkaisun lopputuloksen hyväksyttävyyttä koskevia arvostuksia.¹²⁹

Möller yhdistää vero-oikeudellisen kysymyksenasettelun muodosta ja sisällöstä siihen, tulkitaanko lakia sen sanamuodon vai tulkinnan reaalis-ten, taloudellisten seuraamusten mukaan. Formalistisen ja realistisen tulkintatavan erottelu koskee oikeudellista argumentaatiota. Möllerin mukaan vero-oikeudessa sovelletaan asiasta riippuen formalistista ja realistista tulkintatapaa, jotka eivät ole yleisellä tasolla toisiaan poissulkevia, vaikka tulkintatavat yksittäisen konkreettisen tapauksen tasolla voivatkin johtaa erilaisiin lopputuloksiin.

Formalistinen ja realistinen soveltamistapa ilmaisevat erilaisia tulkinta- asenteita. Formalistinen tulkinta- asenne, jossa nojaututaan pelkästään lain sanamuotoon, ei vastannut Suomessa hyväksytyä oikeuslähdeoppia, eikä formalismia voida tässä suhteessa voitu pitää yksinomaisena lähtökohtana verolakien tulkinnassa. Verolakien tulkinnassa on tullut ottaa huomioon lain sanamuodon ohella muihin oikeuslähteisiin nojautuvat argumentit. Tällöin joudutaan ottamaan huomioon se, minkälaiseen lopputulokseen säännöksen sanamuodon mukainen tulkinta voi johtaa suhteessa säännök- sen taustalla olevaan tarkoitukseen. Koska tulkinnan lopputulos riippuu kaikkien argumenttien huomioon ottamisesta, ei voida etukäteen määritel- lä sitä, onko tulkinta ennakoitava tai joustava. Tässä mielessä realismi an- taa oikean kuvan verolain soveltamisesta. Keskustelussa formalistisesta ja realistisesta soveltamistavasta ei ole kyse vero-oikeudessa hyväksyttävistä argumenteista, vaan siitä, minkälaisia verolain tulkintoja pidetään sisällöl- tään oikeina ja lainmukaisina. Samalla verolain normilla voi olla sekä for- malistisia että realistisia tulkintoja, jotka tulevat sovellettavaksi erilaisissa tilanteissa.

Realistinen soveltamistapa hahmotetaan Tikan tutkimuksessa Möllerin ajatusten pohjalta 1970-luvun vaihteen kotimaisen oikeusteoreettisen kes- kustelun antamalla käsitteellisillä työkaluilla.¹³⁰ Reaalisen argumentaation

¹²⁹ *Eckhoff* 1987 s. 307. Reaalisten argumenttien merkitys oikeudellisessa päätöksenteossa nousi tärkeäksi aiheeksi oikeustieteellisessä keskustelussa vasta *Eckhoffin* teoksen *Rettskil- delere* (1971) myötä. *Eckhoff* liitti reaaliset näkökohdat osaksi oikeuslähdeoppia. *Eckhoffin* käsitys reaalisista argumenteista on lähtökohdiltaan samantapainen kuin *Rossin*. Reaalisilla argumenteilla oli ollut jo ennen *Eckhoffin* teosta vakiintunut asema norjalaisessa oikeusläh- deopissa. Ks. *Graver* 2001 s. 447–451. *Kjonstad* 2006

¹³⁰ Oikeusteorian uusista suuntauksista Tikan väitöskirjassa seurataan lähinnä analyttistä ja ymmärtävää oikeusteoriaa, joiden edustajiin *Tikka* lukee vastaavasti *Makkosen* ja *Aar- nion*. *Tikka* 1972 s. 57–58. Ymmärtävä eli hermeneuttinen oikeusteoria pyrkii oikeudellisen päätöksenteon rakenteen ymmärtämiseen. Ks. *Aarnio* 1983 s. 61–70.

läpimurto lainopillisessa tutkimuksessa oli tapahtunut jo 1950-luvulla siviilioikeudellisessa tutkimuksessa.¹³¹ Teoreettisella tasolla uudenlainen näkökulma hahmotettiin seuraavan vuosikymmenen puolivälissä Kaarle Makkosen väitöskirjassa *Zur problematik der Juridischen Entscheidungen*. Makkosen lähtökohtana oli se, että lain tulkitsija antaa merkityksen lakitekstille. Laintulkintaa tarkastellaan erillisenä tapahtumana, johon vaikuttavat nimenomaan tulkitsija ja tulkintatilanne. Tulkinat heijastavat näin tulkitsijan arvoja ja tavoitteita.¹³² Makkosen tutkimuksella oli käänteentekevä vaikutus suomalaisessa oikeusteoriassa. Makkonen nosti tuomioistuinten keskeiseksi oikeutta luovaksi tekijäksi oikeusjärjestyksessä.¹³³

Oikeusteoreettisessa keskustelussa alettiin painottaa lainkäytön luonnetta tavoitteellisenä toimintana, jossa päätöksenteon arvosidonnaisuus nähtiin osana päätöksenteossa tehtäviä tavoitevalintoja. Tästä näkökulmasta kysyttiin, mitä valintoja lainkäytössä tehtiin, ja mihin arvoihin valinnat reaalisesti nojautuivat. Juridista argumentaatiota ei enää pidetty luonteeltaan ”loogisena ja teknisena”, vaan yhteiskuntapoliittisten arvostusten värittämänä päätöksentekona. Aulis Aarnion vuonna 1971 julkaisemassa teoksessa *Oikeudellisen ajattelun perusteista* lähestytään oikeudellista ajattelutapaa ratkaisutoiminnan näkökulmasta. Aarnion mukaan menettelytapa korostaa ”oikeustieteellisen ajattelun toiminnallista aspektia”. Inhimillisen toiminnan yksi puoli on tavoitteellisuus.¹³⁴

Aarnion mukaan lainkäyttöpäätöksen lopputuloksen muodostumisessa ratkaisevassa asemassa ovat ne tavoitteet, joihin asiaa päättävä tuomari kulloinkin pyrkii. Voimassa olevaa oikeutta koskevan kannanoton perusteena ovat sekä oikeuslähteisiin perustuvat argumentit että erilaiset reaaliset argumentit. Vetoaminen reaaliin argumentteihin merkitsee nojautumista tarkoituksenmukaisuutta, järkevyyttä ja kohtuutta koskeviin vaatimuksiin. Ratkaisua tehtäessä painotetaan päätöksen oletettuja seuraamuksia ja punnitaan niitä kulttuuritradition valossa. Seurausharkinnan merkityksen oivaltaminen oli nostanut etualalle keskustelun juridisen päätöksen-

¹³¹ Helin 1988 s. 380–384.

¹³² Makkonen 1981 s. 239–245.

¹³³ Tolonen 1998 s. 326 ja 2003 s. 54–55. Makkosen työn yleisestä merkityksestä Aarnio 1983 s. 33–35.

¹³⁴ Aarnio 1971 s. 35. Oikeudellisen ratkaisutoiminnan teoreettisena viitekehyksenä suuria odotuksia asetettiin v. Wrightin praktisen päättelyn mallille, ja sen mahdollisuuksiin oikeudellisen päätöksenteon ymmärtämisessä uskottiin aluksi vahvasti. Aarnion mielestä praktinen syllogismi antoi ikään kuin avaimen ymmärtää, miksi lainkäyttö on luovaa toimintaa (Aarnio 1971 s. 78). Praktiseen päättelyyn sisäänrakennettu tavoiterationaalisen toiminnan malli johti siihen, että oikeudellinen päätöksenteko nähtiin korostetusti ratkaisuntekijän sisäisten tavoitteiden toteuttamisena.

teon ideologisesta sidonnaisuudesta, erityisesti sen poliittisuudesta. Aarnio tuo toistuvasti esille sen, että ratkaisijaa ohjaavat muut kuin juridis-tekniset argumentit, nimenomaan erilaiset tavoitteet ja arvot. Aarnio totesi muun muassa seuraavaa: ”Argumenttien valintaan ja painotukseen vaikuttaa määräävällä tavalla ratkaisuntekijän omaksuma päämääräjärjestelmä, ne tavoitteet, joita hän pitää suotavina.” Keskustelu oikeustieteen arvosidonnaisuudesta on palautettavissa tavoitteita ja päämääriä koskevaksi.¹³⁵

Tikan konseptio realistisesta tulkintatavasta nostaa reaaliset argumentit näkyvään asemaan verolain tulkinnassa. Tikka ei tarkastele erikseen verolain normin merkityksen täsmentämistä eli tulkintaa suppeassa merkityksessä ja veronormin soveltamista, koska säännöstekstin tulkittu sisältö on vain yksi argumentti muiden joukossa eikä sille voida antaa etusijaa reaalisiin argumentteihin nähden.¹³⁶ Tikka ei tarkoittanut realismilla verolakien joustavaa tulkintaa, vaan soveltamistapaa, jossa ratkaisevaa on verolain tulkinnan lopputuloksen kohtuullisuuden arviointi.

Wikströmin mukaan Tikan väitöskirja on teoreettisilta perusteiltaan Makkosen ajattelun sovellutus vero-oikeuteen.¹³⁷ Tikan lähestymistapa oli radikaali ja sen taustalla oli 1970-luvun alussa käyty keskustelu oikeudellisen päätöksenteon tavoitteellisuudesta ja poliittisesta luonteesta. Väitöskirja oli Tikan puheenvuoro tässä keskustelussa. Tikka asettui selvästi tukemaan keskustelun vasemmistolaisia painotuksia. Reaalisten argumenttien merkityksen korostaminen ei kuitenkaan mennyt niin pitkälle, että vero-oikeudellisen päätöksenteon perusrakenne olisi konstruoitu tavoiterationaaliseksi toiminnaksi. Tikka tarkasteli vero-oikeudellista päätöksentekoa subsumptiologisen mallin mukaisesti. Ratkaisutoiminnassa oli kyse oikeussäännön sisällön selvittämisestä, faktojen toteamisesta sekä

¹³⁵ Aarnio 1971 s. 74–75, 100, 104–107. Aarnion reaalisia argumentteja koskeva esitys nojautuu Rossin näkemyksiin. Myöhemmin Aarnio käsitteli reaalisia argumentteja eritellymmin ja hän yhdisti reaaliset argumentit seuraamusharkintaan. Samalla hän torjui ajatuksen siitä, että seuraamusharkinta olisi laintulkinnan yleinen malli. Aarnio 1982 s. 92, 98 ja 134–135.

¹³⁶ Wikström on Tikan konseptioita kritiikkiä esittänyt näkemyksen, jonka mukaan formalistinen ja realistinen soveltamistapa kohdistuu eri vaiheisiin verolain soveltamisessa. Formalismia seurataan verolain sisällön täsmentämisessä ja realismia siinä, miten verolain tunnusmerkistöä sovelletaan tiettyihin oikeustositseikkoihin. Wikström 1993 s. 342–343. Wikströmin konseptio eroaa olennaisesti Tikan alkuperäisestä realismista. Wikströmin konseptiossa reaalisten argumenttien merkitys jää toissijaiseksi lakitekstiin nähden. Kun verolain soveltamisen rajat määräytyvät säännöstekstin mukaisesti, reaalisten argumenttien käyttö olisi mahdollista vain säännöstekstin tulkinnasta johdetuissa rajoissa.

¹³⁷ Wikström 2007 s. 456. Tikka on myös itse viitannut Makkoselta saamiensa vaikutteiden keskeiseen merkitykseen. Tikka 2003 s. 140.

näiden perusteella tehtävästä oikeusseuraamusten johtamisesta. Reaaliset argumentit tuli ottaa huomioon subsumptiologisen mallin puitteissa oikeussäännön tulkinnassa ja oikeusseuraamusten johtamisessa.¹³⁸

Reaalisten argumenttien hyväksyttävyyden ja painoarvo perustuvat niiden sisällölliseen perusteluvoimaan eikä auktoriteettiasemaan kuten säädösten ja tuomioistuinratkaisujen. Reaalisissa argumenteissa on kyse taloudellisista, hallinnollisista, moraalisisista ja muista sellaisista näkökohdista, joilla oikeudellista johtopäätöstä tuetaan tai perustellaan. Argumenttien käytölle on tunnusomaista tilannesidonaisuus. Reaalisten argumenttien rooli päätöksenteossa merkitsee juridisen ratkaisun itsenäisyyttä suhteessa abstrakteihin normeihin. Ratkaisua ei voi löytää lakitekstistä.¹³⁹ Realistisen soveltamistavan ominaispiirteenä on pragmaattisten tekijöiden korostettu ja avoin asema päätöksenteossa. Ratkaisija selvittää eri ratkaisuvaihtoehtoihin liittyvät seuraamukset. Tikan mukaan vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voi olla seuraamusharkinnan kannalta merkitystä verotuksen tavoitteilla, käytännöllisillä eduilla ja haitoilla, osapuolten intresseillä ja lakisystematiikkaan liittyvillä näkökohdilla. Päätöksentekijä ei ratkaisuvaihtoehtoja hahmottaessaan koe sanamuodon tulkinnalle asettamia rajoja yhtä ahtaaksi kuin sanatarakan tulkinnan ideaan tukeutuja.¹⁴⁰ Ratkaisija ottaa huomioon erilaisten vaihtoehtojen lopputulosten tosiasialliset ja oikeudelliset seuraukset. Ratkaisuksi valitaan se vaihtoehto, joka täyttää kohutuullisuuden, järkevyyden, johdonmukaisuuden tai muun sellaisen perusteen mukaiset vaatimukset.¹⁴¹

Tikan suorittama KHO:n oikeuskäytännön ryhmittely antoi samalla vastauksen siihen, miten oikeuskäytännössä käytettiin veronkiertosäännöksen sisältyviä ilmaisuja ja minkälainen merkitys näille ilmaisuille erilaisissa käyttöyhteyksissä muodostui. Tässä kohden Tikan metodologisena esikuvana voidaan nähdä Aarnion testamenttioikeudellinen tutkimus *Kysymyksiä testamenttioikeuden alalta*.¹⁴² Aarnion tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella testamenttioikeuden toimivaa kieltä eli miten testamenttikä-

¹³⁸ Tavoiterationaalisessa mallissa oikeusääntö antaa lainkäyttäjälle arvot ja intressit, jotka tulee ottaa huomioon tapauksessa sekä käytettävissä olevat ratkaisuvaihtoehdot. Oikeusääntö muodostaa siten puitteet oikeudellisesti hyväksyttävälle ratkaisulle. Subsumptiologisesta ja tavoiterationaalisesta argumentaatiomallista ks. *Eriksson* 1979 s. 28–34.

¹³⁹ *Tolonen* 1998 s. 327. Reaalisista argumenteista päätöksenteon kannalta *Laakso* 1990 s. 70–71.

¹⁴⁰ *Tikka* 1972 s. 65–80 ja 125–128.

¹⁴¹ *Tikka* 1972 s. 63. Tikan esitys vastaa asiallisesti sitä, mitä Aarnio kirjoittaa reaalisten argumenttien vaikutuksesta päätöksenteossa (*Aarnio* 1971 s. 100).

¹⁴² *Aarnio* 1969.

sitteitä tosiasiallisesti käytetään. Tikan tutkimuksessa oikeuskäytännön ryhmittely on samalla tavoin verotuksen toimivan kielen erittelyä eikä teoreettisten käsitesuhteiden analyyttistä purkamista Voipion tapaan. Tikan työ sijoittuu selvästi Aarnion tuolloin edustamaan tutkimussuuntaukseen.

Tutkimusmetodologisesti KHO:n perustelutapa asetti merkittävän rajoituksen mahdollisuuksille analysoida oikeuskäytäntöä sen kannalta, oliko tietyssä ratkaisussa kyse formalistisesta vai realistisesta tulkinnasta. Reaalisilla argumenteilla ei ollut sijaa KHO:n perusteluissa, vaikka argumenteilla olisi ollut vaikutusta arvioitaessa omaksutun tulkinnan hyväksyttävyyttä. Tulkintatapaa voitiin tarkastella lopputuloksen kannalta: poiketaanko päätöksessä verolainkohdan sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Kysymys siitä, minkälaisien argumenttien perusteella lopputulokseen päädyttiin, jäi avoimeksi. Sanamuodon mukaiseen tulkintaan päätyminen ei välttämättä johtunut siitä, että auktoriteettiargumentteja painotettiin tulkinnassa, vaan lopputulos on voinut johtua reaalistien argumenttien huomioon ottamisesta. Toisaalta voidaan perustellusti olettaa, että lainkohdan sanamuodosta poikkeavan tulkinnan tekeminen perustuu reaaliin argumentteihin, ellei tulkintaa voida nojata mihinkään tunnettuun auktoriteettiperusteeseen. Näin ollen Tikka saattoi perustellusti olettaa, että realististen tulkintojen taustalla olivat reaaliset argumentit, vaikka ne eivät KHO:n perusteluista ilmenekään.¹⁴³

KHO:n oikeuskäytäntö viittasi vahvasti siihen, että taloudelliset argumentit olivat merkityksellisiä veroasioiden ratkaisemisessa. Tämänkaltaisilla argumenteilla voitiin perustella tavanomaisen oikeuden luomista oikeuskäytännön kautta. Kilven käsitys, jonka mukaan veronkiertonormi on tosiasiasäännös, voidaan parhaiten ymmärtää tarkoittavan sitä, että normin soveltamisessa reaaliset, taloudelliset argumentit ovat ratkaisevia. Kilven ajattelun voidaan nähdä edustavan selkeää oikeusrealismia.

¹⁴³ KHO:n oikeuskäytännöstä esitetyn tulkinnan uskottavuutta lisäsi se, että Tikka oli toiminut KHO:ssa ylimääräisenä esittelijänä ja oli siten voinut tutustua julkaisemattomiin tapauksiin ja juttujen päätöksentekoaineistoon. Tikan voidaan siten olettaa lukeneen KHO:n esittelymuistioita 1960-luvulla ratkaistuista tapauksista. *Tikka* 1972 s. 8.

8 VERONKIERTONORMIN REALISTINEN UDELLEENTULKINTA (TIKKA)

Tikan väitöskirjan lähestymistapa oli uusimpien virtausten mukainen. Tikan arviossa Voipion metodologisesta kapea-alaisuudesta näkyy selvästi uuden ajattelutavan vaikutus. 1960-luvun lopun vilkas oikeusteoreettinen keskustelu antoi Tikalle uudet käsitteelliset välineet analysoida veronkiertonormia koskevaa oikeuskäytäntöä. Voipion tutkimuksen kohtalona oli tulla julkisuuteen siinä vaiheessa, kun perinteisen lakipositivistisen lainopin perusteista keskusteltiin kriittisesti. Voipion esikuvana ollut analyytinen siviilioikeus oli lähtökohdiltaan lakipositivistista eikä sen tutkimuksellisen mallin puitteissa ollut sijaa keskustelulle oikeudellisista arvoista ja tavoitteista. Uusi metodologia oli vasta muotoutumassa eikä ehtinyt vaikuttaa Voipion tutkimukseen.

Tikan tutkimuksen teoreettiset sidonnaisuudet tavoitteellisen päätöksen teorian merkitsevät siten, että esitetty tulkinta verotuslain 56 §:stä pyrkii selittämään, miksi KHO on tulkinnut lainkohtaa tietyllä tavalla. KHO:n päätösten perustelut eivät sisältäneet yleisiä näkökohtia veronkiertonormin tulkinnasta. Kilven luonnosmaisat ajatukset subjektiivisesta ja objektiivisesta katsantotavasta eivät olleet riittävän täsmentyneitä edes 1980-luvun lopulla voidakseen osoittaa, mitä periaatteita veronkiertonormin tulkinnassa seurattiin. Lainopissa oli tarpeen yrittää muotoilla perusteet normin tulkinnasta.

Tikka pyrki antamaan veron kiertämisen käsitteelle täysin deskriptiivisen määrittelyn. Tikan mukaan veronkiertämisestä voidaan puhua sekä yleisellä tasolla vero-oikeuden piirissä ilmenevänä lainkiertämisilmionä että erikoistuneemmin suhteessa voimassa olevaan lainsäädäntöön ja sen soveltamiseen. Veron kiertämisellä tarkoitetaan tällöin niitä tapauksia, joissa veroetu on evätty veronkiertosäännöksen nojalla. Nämä kaksi veronkierron merkitystä tulee pitää erillään eikä veronkiertonormin soveltaminen ole sidottu veronkiertoilmionä tuntomerkkeihin.¹⁴⁴ Veron kiertämisen käsite viittaa näin ollen oikeuskäytännössä esiintyneisiin tilanteisiin, joissa veronkiertosäännöstä on käytetty perusteluna veroedun epäämiseksi. Veronkiertämisen käsitteellä ei ole sellaista itsenäistä sisältöä, josta voitaisiin tehdä normatiivisia johtopäätöksiä.

¹⁴⁴ Tikka 1972 s. 26–27.

Yleislauseke realistisessa tulkinnassa

Formaalisen ja realistisen soveltamistavan vastakkainasettelun avulla Tikka pyrki tuomaan esille veronkierto-ongelman hahmottamiseksi merkityksellisen teoreettisen erottelun. Suomessa verolain soveltamisessa oli nähtävissä tendenssi formalismin suuntaan, vaikka vallitsevaa tulkintaa ei voitu luonnehtia korostetun formalistiseksi. Formalismista erottavina piirteinä Tikka mainitsi oikeuskäytännössä esiintyvät analogiaratkaisut ja tavanomaiseen oikeuteen perustuvat instituutiot. Veronkiertotapauksissa lain soveltajilla ei ole mahdollisuutta ehkäistä perusteettomien etujen syntymistä normaalin tulkinnan keinoin.¹⁴⁵ Tikan mukaan veronkiertonormi oikeuttaa sellaiset realistisen soveltamistavan mukaiset subsumptioratkaisut, joissa poiketaan toisen normilauseen normaalista merkitysisällöstä.¹⁴⁶

Norjan osalta Aarbakke oli esittänyt käsityksensä, että oikeuskäytännön mukaan veronkiertoon voitiin puuttua soveltamalla verolakeja reaaliset näkökohdat huomioon ottaen ilman säädettyä veronkiertonormia.¹⁴⁷ Tämä viittasi siihen, että kysymys veronkiertonormin roolista riippui viime kädessä realistisen soveltamistavan omaksumisesta ylimmän tuomioistuimen käytännössä. Veronkiertosäännös on yksi veronkiertonormia sovellettaessa huomioon otettava argumentti. Veronkiertosäännös ei voi määritellä lopullisella tavalla veronkiertonormin soveltamisedellytyksiä eikä säännöksen sanamuoto ei osoita realistisen tulkinnan alaa. Tämän vuoksi Tikka piti perusteluteknisenä kysymyksenä rajanvetoa verolain säännönmukaisen soveltamistavan puitteissa ratkaistavien tapausten ja veronkiertonormin nojalla ratkaistavien tapausten välillä.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Tikka 1972 s. 145, 152 ja 157. Jo vuonna 1975 pohjoismaisessa seminaarissa pitämässään esitelmässä Tikka painotti suomalaisen tulkintatavan formalistisia piirteitä (Tikka 1976 s. 37). Tällä perusteella Lindencrona rinnasti Suomessa ja Ruotsissa sovelletun verolain tulkintatavan (Lindencrona 1976 s. 106). Verrattuna Ruotsiin, jossa verolain tulkinta on ollut äärimmäisen formaalista, Suomessa sovellettu tulkintatapa omasi selvästi realistisia piirteitä (ruotsalaisen laintulkinnan formalismista ks. Mattson 1983 s. 137–141). Myöhemmässä tuotannossaan Tikka painotti tulkintatavan formalistisia piirteitä. Tikka 1983b s. 360 ja 1992 s. 585.

¹⁴⁶ Tikka 1972 s. 123. Veronkiertonormin soveltamisratkaisujen poikkeuksellisuudesta Tikka käyttää useita erilaisia on luonnehdintoja: poikkeavat subsumptioratkaisut, poikkeavan realistinen soveltamistapa, poikkeuksellisen realistiset ratkaisut. Tikka 1972 s. 148, 152, 187 ja 277.

¹⁴⁷ Aarbakke 1970a. Aarbakken artikkeli avasi Norjassa keskustelun siitä, oliko oikeuskäytännössä vakiintunut tavanomaisoikeudellinen veronkiertonormi. Artikkelijulkaisi myös englanniksi. Tekstit eivät ole kuitenkaan täysin identtiset. Ks. Aarbakke 1970b passim.

¹⁴⁸ Tikka 1972 s. 309.

Realistisen soveltamistavan käyttöalaa vero-oikeudessa ei ole rajoitettu eikä voida rajoittaa. Veronkiertonormilla ei ole tällaista asemaa yleisenä soveltamistapanormina. Realistiseen argumentaatioon nojaava poikkeava subsumptioratkaisun sisältävä tulkinta voitaisiin tehdä ilman veronkiertonormin tukea. Itse asiassa kysymys soveltamistavasta nousee esille suhteessa verokiertosäännökseen itseensä. Rekolan, Anderssonin ja Voipion tulkinta veronkiertonormista oli formalistinen, normia tulkittiin säännöksen sanamuodon mukaisesti. Veronkiertonormin oikeudelliset vaikutukset nähtiin rajallisina ja yksityisoikeudellisen kontekstin määrittäminä. Sen sijaan KHO:n oikeuskäytäntö näytti soveltavan veronkiertonormia suhteellisen vapaasti eikä KHO:ssa pyritty tekemään tulkintoja veronkiertosäännöksen sanamuodosta.

Veronkiertonormista voitiin tehdä realistinen tulkinta, mikä irtaantui selvästi säännöksen sanamuodosta. Realistisessa tulkinnassa verotuslain 56 §:stä oli muodostunut veronkierron torjumista koskeva yleislauseke. Tätä tulkintaa Tikka saattoi perustella rinnastamalla verotuslain 56 §:n ulkomaisiin säädännäisiin veronkiertämistä koskeviin yleislausekkeisiin, joita oli Tikan mukaan ainakin Saksan liittotasavallassa, Itävallassa, Ranskassa, Australiassa ja Kanadassa.¹⁴⁹ Vertailun perusteella vaikutti perustellulta olettaa, että veronkiertonormilla olisi ollut samanlainen funktio Suomen verojärjestelmässä.

Suomessa termiä yleislauseke käytetään yleensä siviilioikeudellisen lainsäädännön yhteydessä, kun taas julkisoikeudessa on vastaavan ilmiön kohdalla puhuttu joustavista oikeusnormeista. Yleislausekkeiden ja joustavien normien soveltamisedellytyksiä ei ole määritelty samalla tavoin tarkasti kuin varsinaisten oikeussääntöjen. Yleislausekkeiden soveltamisala on samalla tavoin avoin arvotuksille kuin periaatteidenkin. Yleislausekkeen soveltamisessa reaaliset argumentit ovat määrääviä. Tikan tapa ymmärtää yleislauseke on asiallisesti lähellä Merikosken käsitystä joustavista oikeusnormeista, sillä veronkiertämistilanteita kuvataan yleisesti luonnehtivien, avoimin tunnusmerkein.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Tikka 1972 s. 174–175.

¹⁵⁰ Merikosken mukaan joustava oikeusnormi on oikeussääntö, jonka perusteena eivät ole määräsäilyttävät käsitteet ja selvät normatiiviset lähtökohdat. Joustavan normin soveltamiseen liittyy aina harkintaa, joka kuitenkin on lähtökohtaisesti oikeudellisesti sidottua. Merikoski 1958 s. 49–56. Merikosken mukaan joustavien oikeusnormien soveltamiseen liittyvä harkintavalta oli sidottua eli oikeudellista harkintaa, vaikka siihen sisältyi arvostuksenvaraisia kannanottoja. Aer 2005 s. 37–40.

Veronkiertosäännös kompetenssinormina

Veronkiertonormin uutta tulkintaa tukemaan Tikka esitti teoreettisen konstruktion, jonka mukaan veronkiertonormi on tyypiltään kompetenssinormi, jolla on lisätty viranomaisten toimivaltaa ja joka oikeuttaa nämä ehkäisemään veronkiertämistä normaalin kompetenssin ylittävillä ratkaisuilla.¹⁵¹ Tikka viittasi teoksessaan kompetenssinormin osalta vain ruotsalaisen Tore Strömbergin normiteoreettisiin käsityksiin.¹⁵² Tältä osin teoksen argumentaatio oli kuitenkin pinnallista. Strömbergin normikäsitteiden omaksumisen voidaan nähdä liittyvän realistisen lainsoveltamisen kokonaisuuteen, sillä Strömbergin näkemyksissä tulee esiin skandinaavisen realismin vaikutus.

Strömbergin käsitys kompetenssinormeista on tapa jäsentää kelpuuttavien normien ongelmaa. Yleisin näkemys kompetenssin käsitteestä on se, että kompetenssi antaa henkilölle oikeudellisen mahdollisuuden muuttaa toisen henkilön oikeudellista asemaa. Kompetenssinormit antavat oikeussubjekteille kelpoisuuden tehdä hyväksyttäviä oikeudellisia toimia.¹⁵³ Strömbergin mukaan kompetenssinormien nojalla tietyllä instanssilla on ”valta” tai kyky joihinkin toimiin, mikä ei olisi mahdollista ilman velvoittavien sääntöjen voimaa. Normi on hänen mukaansa performatiivinen lause, joka ”luo” itse lauseen määrittämän kompetenssin, kun lauseen sanoma uskotaan.¹⁵⁴ Veronkiertonormi antaa kompetenssinormina kelpoisuuden puuttua toimiin, joilla yritetään saavuttaa kohtuuttomia veroetuja. Realis-

¹⁵¹ Myös Voipio tarkasteli veronkiertonormia normityypittelyn kannalta, mutta hän päätyi siihen näkemykseen, että verovelkasuhteen synnyttävän normin luokittelusta joko käyttäytymisnormiksi tai kompetenssinormiksi saatava hyöty on vähäinen eikä se ole tarpeen edes esitysteknillisistä syistä. *Voipio* 1968 s. 16–19 76–77.

¹⁵² *Tikka* 1972 s. 46–48, 189, 218–219. Kompetenssinormikonseptio on Tikan tutkimuksessa sivuroolissa eikä hän pohjusta esitystä viittauksilla kotimaiseen kirjallisuuteen, jossa kompetenssinormeista oli kirjoitettu. Kompetenssinormi oli ollut osa analyttisen siviilioikeuden työvälineistöä jo Zittingin väitöskirjasta lähtien. Analyttisen oikeustieteen vaikutuksesta keskustelu kompetenssinormeista laajeni 1960-luvulla myös hallinto-oikeuteen.

¹⁵³ Kompetenssin käsitteestä yleisesti esim. *Spaak* 2009. Kompetenssinormeja koskevan oikeusteoreettisen keskustelun pääkysymys on ollut se, onko kompetenssinormi oikeastaan käyttäytymisnormi, joka määrittelee toimintavelvollisuuden, vai onko kompetenssinormi oma normityypinsä. Ks. esim. *Spaak* 2003 ja *Bulygin* 1992.

¹⁵⁴ *Strömberg* 1970, 297 ja 1984, 562. Strömberg käsitteli kompetenssinormeja yhdessä artikkelissa ja oikeusteorian perusoppikirjassaan. Strömbergin käsitykset palautuvat pääasiassa skandinaavisen realismin ajatusmaailmaan. Strömbergin perusajatukset liittyivät myös kielitekojen teoriaan, mikä vaikutti 1960-luvulla skandinaaviseen keskusteluun. *Strömberg* 1984.

min näkökulmasta kompetenssi ilmenee veroetujen epäämisenä eikä veronkiertosäännöksen antamaan kompetenssiin sisälly tämän enempää.¹⁵⁵

Tikan tutkimus heijastaa oman aikansa teoreettisia lähestymistapoja siinä, että kysymykseen veronkiertonormin tulkinnan perustelemisesta oikeuskäytännössä suhtauduttiin kritiikittömästi. Argumentaatioteoreettisella kysymyksenasettelulla ei ollut laajempaa merkitystä. Oikeusteoreettinen keskustelu keskittyi kysymykseen käyttäytymisen selittämisestä, ja päätöksenteon selittämisen ja justifikaation eroihin kiinnitettiin huomiota vasta vuosikymmenen puolivälistä lähtien.¹⁵⁶ Tikan tutkimuksen teoreettiset sidonnaisuudet tavoitteellisen päätöksenteon teoriaan merkitsivät, että tulkinta verotuslain 56 §:stä pyrki selittämään, miksi KHO on tulkinnut lainkohtaa tietyllä tavalla. Sen sijaan kysymys siitä, millä edellytyksillä lainkohtaa koskevat tulkintalauseet ovat hyväksyttävissä, on tutkimuksessa jäänyt vähintäänkin toissijaiseen asemaan.

Tikan teoreettisella välineistöllä ei saada otetta itse peruskysymyksestä eli veronkiertonormin soveltamisesta. KHO:n päätösten erittäin suppeat perustelut eivät antaneet minkäänlaisia elementtejä päätöksentekijöiden käyttäytymisen selittämiselle. Oikeuskäytäntöön nähden Tikka on omaksunut enemmänkin ulkoisen tarkkailijan roolin, joka etsii oikeuskäytännöstä säännönmukaisuuksia, jotka osoittavat, että veronkiertonormin soveltamiskriteerit ovat kiinteytyneet.¹⁵⁷ Hänen pääasialliset tutkimustuloksensa ovat siinä, että hän ryhmittelee KHO:n ratkaisuja veronkiertonormin soveltamistilanteiden mukaisesti. Ryhmittelyn perusteena ovat ratkaisutilanteiden ominaiset tekijät, joiden vuoksi nämä tilanteet ovat muodostuneet niin komplisoiduiksi verolain kannalta, ettei tapausta ole voitu ratkaista säännönmukaisen tulkinnan avulla.¹⁵⁸ Ryhmittely ei lähde näin ollen ratkaisuperusteista, vaan tosiseikoiltaan samankaltaisten tapausten vertai-

¹⁵⁵ Realistinen näkemys toimivallasta tulee esille Makkosen toimivaltakonseptiossa. Hänen mukaansa toimivalta on perimmältään oikeustosisekkojen ja oikeusseuraamusten suhde. ”Kun sanomme, että jollakin on toimivalta, merkitsee se ainoastaan, että asianomaisella toimenpiteellä on oikeudellisia vaikutuksia”. *Makkonen* 1964 s. 782–783. Artikkelii liittyy Makkosen oikeusteoreettisten käsitysten perustaviin näkemyksiin. Artikkelii muodostui Makkosen avaukseksi analyttisen metodin soveltamisessa hallinto-oikeudessa. Myöhemmin keskustelua Makkosen käsityksistä jatkoivat Holopainen ja Sinisalo. *Tuori* 2003.

¹⁵⁶ Suomalaisessa oikeusteoreettisessa keskustelussa nosti esille kysymyksen justifikaation ja selittämisen eroista Aarnio vuonna 1974 julkaisemassaan artikkelissa. Siinä hän erottaa teon teoriaan liittyvän juridisen päätöksenteon tavoitteellisen selittämisen justifikaation problematiikasta. *Aarnio* 1974 s. 333–339.

¹⁵⁷ Tikka määrittelee teoksen johdannossa päätehtäväksi oikeuskäytännön invarianttisten piirteiden selvittämisen. *Tikka* 1972 s. 3.

¹⁵⁸ *Tikka* 1972 s. 229.

lusta. Toisaalta KHO:n oikeuskäytännön analyysi osoitti, ettei ollut perusteita puhua yhdestä tarkkarajaisesta veron kiertämisen käsitteestä, vaan erilaisista ja toisistaan poikkeavista tilanteista, joissa on pidetty perusteltuna kutsua toimintaa veron kiertämiseksi. Kyse ei ole käsitteen analysoinnista, vaan niistä argumenteista, joita voidaan esittää verovelvollisen oikeustoimen hyväksymisen puolesta ja vastaan.

Legaliteettiperiaatteen merkitys

Uuden tulkinnan mukaan veronkiertonormi antaa veroviranomaiselle oikeuden käyttää normaalin toimivallan ylittävää harkintavaltaa normin mukaisissa tilanteissa. Uusi tulkinta voidaan nähdä yrityksenä selittää KHO:n oikeuskäytäntö konstruoimalla tulkinta, joka osoittaa KHO:n oikeuskäytännön yhtenäiseksi ja johdonmukaiseksi. Oikeuskäytännössä veronkiertonormia sovellettiin selvästi yleislausekkeen tapaan. Päätöksessä KHO 1961 I 18 veronkierron torjuminen edellytti sitä, että lahjoitus sivuutettiin lahjanantajan verotuksessa kokonaan ja häntä verotettiin myyntivoitosta, vaikkei hän ollut osapuolena luovutuksessa. Veronkiertoa koskevia yleislausekkeitä sovelletaan juuri näin: verovelvollisen tekemälle järjestelylle veroedun saamiseksi ei anneta verotuksessa oikeudellisia vaikutuksia, vaan verotus toimitetaan niin kuin järjestelyä ei olisi tehty.

Rekola ei ollut pitänyt legaliteettiperiaatteen kannalta mahdollisena puuttua yleislausekkeella erilaisiin veronkiertotilanteisiin. Rekolan käsitys heijasti ruotsalaisia kannanottoja, joissa veronkiertosäännöstä pidettiin uhkana oikeusturvalle.¹⁵⁹ Tikka ei nähnyt veronkiertonormia ongelmana legaliteettiperiaatteen kannalta. Legaliteettiperiaate merkitsi ennen muuta lainsäädäntötasolla vaikuttavaa vaatimusta siitä, että verosta on säädettävä lailla. Lainsäätäjällä on perustuslaillinen oikeus lisätä veronkiertoa koskevalla yleislausekkeella lainsoveltajan toimivaltaa ja oikeuttaa tämä ehkäisemään veron kiertämistä normaalin kompetenssin ylittävillä ratkaisuilla, jotka siten sijoittuvat laintäydentämisfunktion piiriin. Legaliteettiajattelun perusteella tätä ei voida pitää kiellettyinä.¹⁶⁰ Tikka ei nähnyt rajoituksia sen

¹⁵⁹ Tämän tradition jatkajana on esiintynyt Hultqvist, joka vuonna 1995 julkaistussa väitöskirjassaan esitti näkemyksensä, että Ruotsissa veronkiertoa koskeva yleislauseke oli siirtänyt legaliteettiperiaatteen vastaisesti lainsäätäjälle kuuluvaa valtaa lainkäyttäjälle. *Hultqvist* 1995 s. 416.

¹⁶⁰ Legaliteettiperiaatteesta yleisesti *Knuutinen* 2015. Knuutisen esityksessä ei kiinnitetä huomiota legaliteettiperiaatteen nykyistä joustavampaan tulkintaan ennen 1990-lukua. Knuutisen artikkelissa ilmaistut tulkinnat koskevat siten nykyistä tapaa ymmärtää legaliteettiperiaatteen merkitys.

suhteen, voiko lainsäätäjä päättää veronkiertoa koskevan yleislausekkeen säätämisestä. Lainsäätäjällä on oikeus antaa tulkinnan joustavuutta ja lain soveltamistapaa yleensä säänteleviä määräyksiä.¹⁶¹ Tikan mukaan problemaattisimmillaan legaliteettiperiaate on silloin, kun siihen vedotaan soveltamistasolla. Periaatteeseen vetoamalla saattaa päätöksentekijä tukea omaa ratkaisusuositustaan ja vastustaa muita vaihtoehtoja, mutta tällöin ”legaliteettiperiaate toimii ainoastaan yhtenä, sinänsä varsin hämäränä suostuttelekeinona, jonka käyttämiseen voi olla mitä moninaisimmat syyt”.¹⁶²

Legaliteettiperiaatteella ei Tikan käsityksen mukaan ollut merkitystä verolakien soveltamisessa. Periaatteesta ei johtunut mitään lähtökohtaista estettä analogian käytölle. Analogian ja tulkinnan välille ei voida vetää selväpiirteistä rajaa, vaan molemmissa tapauksissa ratkaisu perustuu tapauksen samankaltaisuutta koskeville arvioinneille. Periaatteen taustalla olevat arvot, erityisesti ratkaisujen ennustettavuus, voidaan ottaa käytännön ratkaisutilanteissa pragmaattisina argumentteina huomioon tarvitsematta operoida analogiakiellolla tai legaliteettiperiaatteella.¹⁶³ Epäilemättä tässä näkemyksessä heijastuu varsin pitkälle tuolloinen käsitys siitä, millainen painoarvo lakitekstilte annettiin tulkinnassa. Oikeuskäytännössä hyväksytyjen ratkaisujen yhteys lakitekstiin oli monessa tapauksessa viitteellinen, ja vero-oikeudelliset instituutiot olivat kehittyneet riippumatta lakitasoisesta sääntelystä. Tällaisen tulkinta-asenteen kannalta kysymys analogiankiellosta vaikutti ehkä naiivilta; lainsoveltamisessa oli menty paljon pidemmälle kuin analogiaan.

Tikan realistisessa tulkinnassa legaliteettiperiaatteesta tulee esiin se, miten Suomessa periaatteen on perinteisesti nähty oikeuskäytännössä koskevan eduskuntalain ja alemman normiston välistä normihierarkkista suhdetta. Verovelvollisuuden perusteista tuli säätää eduskuntalaissa eikä perusteiden vahvistamista voitu delegoida hallintoviranomaisille. Oikeuskäytännössä suhtauduttiin torjuvasti yrityksiin sisällyttää velvoittavaa sääntelyä hallituksen esityksen perusteluihin.¹⁶⁴ Muutoin legaliteettiperiaatteesta ei

¹⁶¹ Tikka 1972 s. 189–193. Lainsäätäjän vallan korostaminen oli Tikan vasta-argumentti ruotsalaiselle Hultqvistille, jonka vastaväittäjänä Tikka toimi. Tikka ei yhtynyt Hultqvistin näkemyksiin, joita Tikka luonnehti fundamentalistisiksi. Tikka 1996 s. 56–57 ja 1998 s. 72. Tikan ja Hultqvistin näkemyseroja on selostanut *Pikkujämsä* 2001 s. 182–187.

¹⁶² Tikka 1972 s. 135–136.

¹⁶³ Tikka 1972 s. 139–142. Tikan argumentaatio seuraa sitä, mitä Makkonen oli kirjoittanut lainanalogiaongelmasta. Makkosen perusidea oli, että ydinkysymys oli, sovelletaanko tiettyä normia vai ei. Analogia on vain normin soveltamisratkaisua koskeva argumentaatiokuutio, jolla perustellaan sitä, että normia sovelletaan. Makkonen 1981 s. 154–159.

¹⁶⁴ Wikström 1988 s. 284–287. Ratkaisussa KHO 1978 I 51 oli kysymys siitä, voitiinko asetuksella oikeuttaa ministeriö antamaan sähköveron suuruuden määräämiseen vaikuttavia

tehty pitkälle meneviä johtopäätöksen sen suhteen, miten verolakeja tuli tulkita.¹⁶⁵ KHO:n oikeuskäytännössä pidettiin riittävänä, että veron kantaamisella oli jonkinlainen muodollinen perusta laissa, vaikka tuo perusta olisi ollut varsin ohut. Eräiden instituutioiden, kuten ammattimaisen kiinteistön myynnin, verotuksen normatiivinen perusta oli oikeastaan oikeuskäytännön muodostamassa tavanomaisessa oikeudessa.

Realistisen vero-oikeuden kaudella legaliteettiperiaatteen ei nähty muodostavan estettä oikeuskäytännön kautta tapahtuvalle oikeussäätöjen luomiselle. Tässä suhteessa muutos alkoi vasta 1990-luvulla, jolloin legaliteettiperiaateelle annettiin keskeinen merkitys formalistisessa tulkinnassa.¹⁶⁶ Legaliteettiperiaatteen rooli lainsoveltamisessa muuttui, kun periaatteesta johdettiin ns. korostetun laillisuuden vaatimus. Sen mukaan veron jokaiselle komponentille on kyettävä löytämään tuki verolaista, ja korostetun laillisuuden vaatimus sitoo verolain soveltamisen lakitekstin sanamuotoon.¹⁶⁷ Verolain soveltamisen sitominen säännöstekstin sanamuotoon eroaa selkeästi Tikan realistisesta näkemyksestä, jossa legaliteettiperiaate liitetään sen tausta-arvoihin, joita verolain soveltajan on kunnioitettava.¹⁶⁸ Yksivivainen legaliteettiperiaatteen soveltaminen voi johtaa yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaamiseen. Taloudellisesti toisiinsa verrattavat tapaukset saisivat erilaisen verokohtelun johtuen siitä, että lain sanamuoto tarkasti luettuna näyttäisi koskevan vain toista tapausta.¹⁶⁹ Verolain säännöksen sanamuodolla ei ole realistisessa argumentaatioissa ratkaisevaa merkitystä, vaan se on yksi argumentti muiden joukossa ja sanamuodon paino perusteluissa riippuu reaalisten näkökohtien punninnasta.

päätöksiä. Kun asetus oli ollut hallituksen esityksen mukainen, kohdistui KHO:n päätös perustelujen merkitykseen. Kilven mukaan KHO oli jälleen, lähes yksimielisesti torjunut yrityksen lain säätämistä hallituksen esityksen perusteluihin. *Kilpi* 1979 s. 186–188.

¹⁶⁵ *Vapaavuori* 1987 s. 310–312.

¹⁶⁶ Uudemmissa vero-oikeudellisissa väitöskirjatutkimuksissa formalistista tulkintatapaa pidetään vero-oikeudelle ominaisena metodologisena sitoumuksena. *Ryyänen* 1996 s. 84–89; *Pikkujämsä* 2001 s. 102–110 ja *Kontkanen* 2002 s. 292–298.

¹⁶⁷ Korostetun laillisuuden vaatimuksen Wikström esitti jo vuonna 1988 julkaistussa artikkelissaan (*Wikström* 1988 s. 282). Ajatus on sittemmin ollut toistuvasti hänen kirjoituksissaan ks. esim. 1993 s. 337 ja 1997 s. 330–331.

¹⁶⁸ Tikan näkemyksessä legaliteettiperiaatteen merkityksestä ei tapahtunut muutoksia. Vuonna 1998 julkaistussa artikkelissa Tikka luonnehtii legaliteettiperiaatetta oikeusperiaateeksi, joka tähtää tiettyjen tavoitteiden ja arvojen toteuttamiseen. Näitä ovat parlamentin verotusvallan korostaminen ja verovelvollisten verokohtelun ennustettavuus. Verolain soveltajan on kunnioitettava legaliteettiperiaatteen tausta-arvoja. Periaatteen paino vaihtelee kuitenkin erilaisissa ratkaisutilanteissa. Kyse ei ole oikeussäännöstä. *Tikka* 1998b s. 72 ja 79.

¹⁶⁹ *Vapaavuori* 1987 s. 312.

9 VEROSUUNNITTELUN JA VERONKIERRON RAJANKÄYNTI

Tikka havainnollisti veronkiertonormin soveltamisalaa uudella tavalla määrittelemällä veronkierron normatiivisen käsitteen suhteessa reaali maailman ilmiöihin veron minimoiminen ja verosuunnittelu. Kyse oli suomalaisessa vero-oikeudessa uudenaikaisesta näkökulmasta. Veron minimoimisen Tikka määritteli verovelvollisen toimenpiteiksi, joihin ryhtymisen hallitsevana motiivina on veroedun saaminen. Verosuunnittelu puolestaan on erilaisiin toimintavaihtoehtoihin liittyvien veroseuraamusten selvittämistä ja niiden huomioon ottamista arvioitaessa toimintavaihtoehtojen edullisuutta. Oikeudellisesti veron kiertämiseksi kutsutaan niitä veroedun tavoitteluun johtaneita toimenpiteitä, joiden osalta veroedun epäämistä perustellaan veronkiertosäännöksellä. Veronkierron puhuminen tulee oikeudellisesti ajankohtaiseksi vasta siinä vaiheessa, kun verolainsäädännön soveltamisen yhteydessä veron minimoiminen aiotaan estää tai on estetty.¹⁷⁰

Normatiivisessa kontekstissa veron minimoimisen ja verosuunnittelun käsitteet liittyvät yksityisautonomiaan perustuvaan verovelvollisen oikeuteen valita verotuksellisesti edullisin toimintatapa. Veronkiertonormia koskeva oikeuskäytäntö osoittaa selvästi, että verovelvollisen oikeus valita toimintatapansa ei kuitenkaan ole absoluuttinen subjektiivinen oikeus suhteessa verotukseen, vaan tietyin edellytyksin toimintatapaan voidaan puuttua. Tällöin joudutaan määrittelemään kriteeri, jonka perusteella hahmotetaan rajaa hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen välillä. Veronkiertotarkoitus on kriteerinä mitä ongelmallisinkin, koska verosuunnittelu on oikeudellisesti, taloudellisesti ja moraalisesti hyväksyttävä ja rationaalinen toimintatapa. Yksityisautonomian perustavanlaatuisesta asemasta oikeusjärjestyksessä johtuu, ettei mikä tahansa pyrkimys veronkiertoon voi muodostua yleisesti sovellettavaksi perusteeksi puuttua verovelvollisen oikeustoimiin, vaan perustetta on punnittava suhteessa muihin asiaan liittyviin näkökohtiin.

Formalistisen ajattelutavan mukaisesti rajankäynnissä tulisi seurata yleisesti määriteltävää kriteeriä, joka voidaan ilmaista yleisenä oikeusperiaatteena. Keskustelu päätöksestä KHO 1961 I 18 koski sitä, minkä yleisen periaatteen mukaisesti voitiin oikeuttaa puuttuminen siviilioikeudellisesti pätevään lahjoitukseen. Rekolan mukaan veronkiertonormin soveltamis-

¹⁷⁰ Tikka 1972 s. 26–33.

le ei ollut oikeudellista perustetta, kun taas Kilven ja Tikan tulkinnan mukaan pyrkimys verosta vapautumiseen oikeutti puuttumisen. Tikan ja Voipion erimielisyys koski subjektiivista tunnusmerkistöä: oliko veronkiertotarkoituksella itsenäistä merkitystä soveltamiskriteerinä. Veronkiertonormin käytännöllisen merkittävyyden kannalta tällä kriteerillä arvioitiin olevan ratkaiseva vaikutus. Ruotsissa verokiertoa selvittäneen komitean mukaan yleislausekkeella saattoi olla käytännöllistä merkitystä vain siinä tapauksessa, että säännös sisälsi subjektiivisen tunnusmerkistön, pyrkimyksen veron välttämiseen. Toinen kysymys on sitten se, voiko pyrkimys veron välttämiseen olla yksinomainen peruste siihen, että verovelvollisen muutoin laillisiin oikeustoimiin puututtiin.¹⁷¹

Veronkiertonormin soveltamiskriteerit Tikka pyrkii määrittelemään oikeuskäytännön perusteella eikä perusta soveltamiskriteerejä veron kiertämisen käsitteeseen. Tikka luonnehdinta siitä, mitä yleisesti tarkoitetaan vero-oikeuden piirissä esiintyvillä lainkiertämisilmiöillä, ei ole tarkoitettu veron kiertämisen normatiiviseksi määritelmäksi. Tikan mukaan ilmiötasolla veron kiertämisessä on kyse verovelvollisen disponointitoimista, jotka ovat tavanomaisesta vaihdantakäyttäytymisestä poikkeavia ja vaikuttavat keinotekoiselta, niillä tavoitellaan lainsäätäjän tarkoitukselle vieraita veroetuja ja disponointitoimien synnyttämille ratkaisutilanteille on ominaista verolain säännöksen ja sanamuodon normaalin tulkinnan ja sen ration välinen jännitystilä.¹⁷² Edellä mainitut ilmiötason kriteerit eivät kuitenkaan ole veronkierron normatiivisia tunnusmerkkejä, joiden perusteella voidaan tunnistaa, milloin kyse on veronkierrosta.

Veronkiertosäännöksellä oli lähinnä muodollinen suhde säännöstä koskevaan ratkaisukäytäntöön. Tikan esityksestä käy ilmi, että veronkiertonormin soveltamiskäytännön tulkintaa ei ollut mahdollista konstruoida suhteessa verotuslain 56 §:n säädöstekstiin.¹⁷³ Tikka toteaa johtopäätöksensä, että verotuslain 56 §:n ensimmäisen ja toisen lauseen keskinäinen rajanveto jää hämäräksi, mutta rajanvedon voidaan katsoa olevan epäolennainen ongelma. Koska molempien lauseiden ilmaisemilla normeilla on sama funktio, niiden keskinäisen rajanvedon hämäryydestä ei ole haittaa. Aineellisen lopputulokseen nähden Tikan mielestä oli toissijainen kysy-

¹⁷¹ SOU 1963:52 s. 83 ja 96–98.

¹⁷² Tikka 1972 s. 26–27.

¹⁷³ Uudemmassa oikeuskirjallisuudessa esiintyy korostetun laillisuuden vaatimukseen yhdistyvää pyrkimystä määritellä veronkiertosäännöksen sanamuodon kautta sen soveltamisalan rajat. Varsinkin Wikströmin kirjoituksissa formalistinen tendenssi on vahva. Ks. esim. Wikström 1993 s. 340–341.

mys, kuinka perustelut formuloitiin. Lopputuloksen kannalta hän piti irrelevanttina sitä, ratkaistaanko veronkiertoon puuttuminen normipremissin vai faktapremissin muotoamisen tasolla.¹⁷⁴ KHO:n ratkaisujen perusteluita ei ollut mahdollista tehdä pitemmälle meneviä johtopäätöksiä veronkiertonormin soveltamisessa noudatetuista periaatteista.

Oikeuskäytännön analyysin perusteella Tikka päätyy siihen, että veronkiertonormin soveltamiskriteerit ovat verosta vapautumisen tarkoitus ja tavoitellun veroedun lain ration vastaisuus. Disponointitoimien epätavallisuus tai keinotekoisuus ei ole veronkiertonormin tunnusmerkistökäsitteitä, vaan ulkoinen tosiseikka, josta voidaan tehdä päätelmiä verosta vapautumisen tarkoituksesta.¹⁷⁵ Veronkiertonormin soveltamiseen kuuluu erilaisien näkökohtien punninta eikä normin soveltaminen ole yksiselitteisesti todettavissa sen mukaan, vallitseeko tietty tunnusmerkistöissä kuvattu asiantila vai ei. Veronkiertotilanteita ei voida yksiselitteisesti tunnistaa enakoitavalla tavalla.

Verosuunnittelun ja veronkierron välinen rajankäynti ei perustu formaaliseen kriteeriin, vaan materiaaliseen harkintaan. Oikeuskäytännössä siviilioikeuden kannalta pätevät toimet eivät ole sitoneet verotusta silloin, kun toimet johtavat lopputulokseen, joka on muiden verovelvollisten kannalta arvioituna kohtuuton. Verovelvollisen valinta-oikeutta joudutaan punnitsemaan suhteessa muihin, yleistä etua ja yhdenvertaisuutta koskeviin näkökohtiin. Tämä tulee esiin Tikan näkemyksessä siitä, että veronkiertonormin soveltaminen edustaa realistista soveltamistapaa, jossa korostuu sääntöjen sijasta arvo- ja tavoitenäkökohdat.¹⁷⁶ Tikan näkemykset ovat samansuuntaiset Aarbakken kanssa. Aarbakken mukaan veronkiertoon puuttumisessa on kysymys reaaliin näkökohtiin nojautuvasta arvoratkaisusta.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Tikka 1972 s. 228–230, 310.

¹⁷⁵ Tikka 1972 s. 311–315. Myöhemmin käyttöönotettua terminologiaa seuraten voidaan sanoa, että verosta vapautumisen tarkoitus ja veroedun oleminen vastoin lain ratiota ovat oikeustositseikkoja, kun taas disponointitoimen epätavallisuus on todistusositseikka eli seikka, josta päätellään oikeustositseikan olemassaolo.

¹⁷⁶ Tikan tutkimuksessa ei tuoda esille yleisten oikeusperiaatteiden roolia veronkiertonormin soveltamistilanteiden analyysissä, missä tulee näkyviin Makkosen torjuva suhtautuminen oikeusperiaatteilla argumentointiin. Makkosen mukaan oikeusperiaatteisiin nojautuminen peittää sen seikan, että ratkaisu perustuu lainsoveltajan omiin arvostuksiin. Oikeusperiaatteiden merkityksestä lainsoveltamisessa alettiin keskustella Ronald Dworkinin oikeusteoriasta saatujen virikkeiden johdosta vasta 1980-luvun puolella, millä oli yhteys oikeusteoreettisen keskustelun kääntymisessä argumentaatioteorian suuntaan.

¹⁷⁷ Aarbakke 1970a s. 3–4. Aarbakken käsitys arvostusten ratkaisevasta merkityksestä lainsoveltamisessa tulee selvästi esiin hänen esitelmästäan veronkiertoa käsitelleessä pohjoismaisessa tutkijaseminaarissa. Aarbakke 1976.

Veronkiertonormin soveltamiseen vaikuttavat arvonäkökohdat koskevat yhtäältä yksityisen verovelvollisen oikeutta valita toimintatapansa ja toisaalta verovelvollisten yhdenvertaisuutta. Kilpi tuo esiin nämä näkökohdat erotellessaan subjektiivisen ja objektiivisen katsantotavan. Tikka puolestaan käsittelee kysymyksiä ennakoitavuudesta ja verotuksen yhdenmukaisuudesta. Verosuunnittelun ja veronkierron rajankäynti ilmenee siten kysymyksenä siitä, missä tilanteessa verovelvollisten keskinäisen taloudellisen yhdenvertaisuuden toteuttaminen on painavampi peruste kuin verotuksen ennakoitavuus. Tikan mukaan yleislausekkeen säättäminen merkitsee sitä, että lainsäätäjät luottaa tuomioistuinten kykyyn painottaa järkevällä tavalla keskenään vaatimukset, jotka kohdistuvat yhtäältä verotuksen taloudelliseen yhdenmukaisuuteen ja toisaalta ratkaisujen ennustettavuuteen.¹⁷⁸ Pragmaattisen lainsoveltamisen kannalta oikeudenmukaisuus- ja yhdenvertaisuusnäkökohtia tarkasteltiin 1970-luvun alussa reaalisina näkökohtina, koska niiden merkitys tuli esiin siinä, oliko ratkaisun lopputulosta pidettävä oikeana suhteessa kyseisiin arvonäkökohtiin.¹⁷⁹

Arvonäkökohtiin perustuvassa argumentoinnissa Summers on tehnyt eron sen mukaan, ovatko arvoperusteet mukana tulevaisuuteen kohdistuvina tavoitteina vai menneisiin tapahtumiin liittyvinä oikeudenmukaisuusarviointeina.¹⁸⁰ Veronkiertotapauksissa reaaliset näkökohdat tulevat siten esille siinä, että arvioidaan saadun veroedun hyväksyttävyyttä oikeudenmukaisuuden kannalta. Ratkaisut eivät perustu tavoitteelliseen argumentointiin suhteessa verovelvollisen oikeudelliseen asemaan. Reaalisten argumenttien huomioon ottaminen ratkaisutoiminnassa ei edellytä päätöksenteon tarkastelua tavoiterationaalisen intressipunninnan näkökulmasta.

Formalistinen oikeudellinen ajattelu tarkastelee oikeudenmukaisuuden toteutumista oikeussuhteen osapuolten kannalta. Oikeudenmukaisuuden toteuttaminen on osapuolten asemaa korjaavaa, sillä siinä yhden osapuolen kärsimä oikeudenloukkaus oikaistaan. Vero-oikeudessa asetelma muodostuu erilaiseksi. Oikeudenmukaisuus koskee ensisijaisesti verotuksen distributiivista oikeudenmukaisuutta, eli sitä, millainen verorasituksen jakaantuminen yhteisössä on moraalisesti hyväksyttävissä. Verolaeilla määritellään poliittisella tasolla lähtökohtatilanne eli ne kriteerit, joiden perusteella verorasituksen pitäisi jakautua. Kysymys oikeudenmukaisuudesta ei koske

¹⁷⁸ Tikka 1972 s. 192.

¹⁷⁹ Oikeudenmukaisuuskäsityksistä reaalisina argumentteina Eckhoff 1987 s. 316–319

¹⁸⁰ Summers 1978 s. 717–720 ja 774–778.

vain oikeussuhteen osapuolia, vaan kaikkia niitä henkilöitä, joiden kesken verorasitus jaetaan.¹⁸¹

Yleensä normin soveltamista voidaan pitää kyseenalaisena siinä tapauksessa, että lopputulos on ristiriidassa normin oletetun tarkoituksen kanssa tai lopputulos on muutoin arvioitavissa kohtuuttomaksi. Tikka puhuu veronormin soveltamisen ei-toivottavista seuraamuksista. Verovelvolliset vaativat verotuksessa noudatettavaksi tulkintaa, jota ehkä voidaan perustella lain sanamuodolla, muttei lain tavoitteilla, ja jonka perustana olevat veronminimointitoimet saattavat vaikuttaa varsin keinotekoisilta. Lainsäätäjän tarkoitukselle vieraiden veronsäästämismahdollisuuksien olemassaolo voi puolestaan loukata muiden verovelvollisten yhdenvertaisuuteen ja verotuksen yhdenmukaisuuteen kohdistuvia odotuksia.¹⁸²

Tikka käyttää väitöskirjassaan ilmausta yhdenmukaisuus, jonka yksi merkitys on vaatimus siitä, että samankaltaisia tapauksia on arvosteltava oikeudellisesti samalla tavalla. Tikan mukaan tämän tapaiset odotukset kohdistuvat erityisen voimakkaana verolain soveltamiseen, koska vero-oikeudelliset normit mielletään verorasituksen jakaantumismormeiksi. Tulkintatasolla maksimi voi saada merkitystä vasta, kun ryhdytään käyttämään jotakin samanlaisuuden kriteeriä, jollaisena tulee kysymykseen tapauksen taloudellinen samankaltaisuus.¹⁸³ Jakaantumismormiajattelussa Tikka nojautuu selvästi Kilpeen.

Jakaantumismormin idea pyrkii tavoittamaan verolaille ominaisen normatiivisen vaikutuksen. Tikan mukaan veronormi liittyy taloudelliseen toimintaan velvollisuuden osallistua julkisten menojen kattamiseen.¹⁸⁴ Jakaantumismormin oikeudellinen vaikutus on siinä, että kunkin vuoden verorasitus jaetaan verovelvollisten kesken siten, että taloudellisesti samassa asemassa olevat verovelvolliset tulevat samanlaiseen asemaan.¹⁸⁵ Kilven ajattelussa voidaan yleisellä tasolla nähdä liittyviä institutionaaliseen oikeudenmukaisuusteoriaan, varsinkin John Rawlsin reiluuden periaatteen (*principle of fairness*). Vero-oikeudellisesti reiluuden periaatteella

¹⁸¹ Formalismin ja oikeudenmukaisuusajattelun suhteesta ks. *Weinrib* 2010 s. 332–333. Weinribin analyysi nojautuu Aristoteleen tekemiin käsite-erotteluihin Nikomakhoksen etiikassa. Tarkemmin *Weinrib* 1989, passim.

¹⁸² *Tikka* 1972 s.154–156.

¹⁸³ *Tikka* 1972 s. 83–84.

¹⁸⁴ *Tikka* 1998b s. 73.

¹⁸⁵ *Kilpi* 1952 s. 7, 10, 14 ja 133–134. Kilven vero-oikeudellisen ajattelun lähtökohta on käsitys verolaista jakaantumismormina, jonka hän esitti ensimmäisen kerran jo väitöskirjassaan vuonna 1952. Ajatusmuodon kantavuutta osoittaa se, että vuonna 1989 Kilpi edelleen tarkasteli verotuksen luonnetta lähtien siitä, että verolaki on jakaantumismormi.

tarkoitetaan sitä, että henkilöllä on moraalinen velvollisuus osallistua julkisten menojen rahoittamiseen maksamalla veronsa, koska hän hyötyy siitä, että muut maksavat osansa. Velvollisuus kohdistuu siten toisiin verovelvollisiin eikä veronsaajiin. Periaatteen voidaan katsoa edellyttävän myös, että henkilö välttää sellaisia toimenpiteitä, joilla hän voi alentaa verotaakkaansa suhteessa muihin samassa asemassa oleviin nähden.¹⁸⁶ Reilun periaate muodostaa siten moraalisen vastapainon yksityisautonomian periaatteelle.

Tikan mukaan yleislauseke antaa oikeudellisen perusteen taloudellisen yhdenmukaisuuden huomioon ottamiseksi verotuksessa. Veronkiertotilanteissa pyritään taloudellista yhdenmukaisuutta toteuttaviin ratkaisuihin: taloudellisesti samanlaisia tapauksia on oikeudellisesti arvostettava samalla tavoin.¹⁸⁷ Veronkiertonormin legitimitetti on siten viime kädessä vero-oikeudellisen distribuution oikeudenmukaisuuden varmistamisessa. Kyse on erilaisesta moraalista lähtökohdasta kuin rikos- ja siviilioikeudessa.¹⁸⁸ Vaikka veronkierto ei ole rikosoikeudellisesti rangaistavaa, voi veronkierto silti olla moraalisesti väärin. Siviilioikeudellisen sääntelyn kannalta päteillä järjestelyillä ei voida muuttaa vero-oikeudellisten lakien mukaista verorasituksen jakautumisen järjestystä. Veronkierron hyväksikäyttäminen loukkaa niitä verovelvollisia, joilla ei ole mahdollisuutta itse käyttää vastaavia etuja hyväkseen. Veronkierrossa katsotaan olevan kyse perusteettomien etujen hankkimisesta verotuksessa. Tälle lähtökohdalle voidaan antaa merkitystä myös argumentaation näkökulmasta: erilaista kohtelua vaativalla täytyy olla hyväksyttävät perustelut vaatimukselleen. Erilaisen kohtelun perusteita joudutaan hakemaan niistä normeista, joiden soveltamiseen edut liittyvät, kuten yhtymäverotusta tai luovutusvoittoverotusta koskevista säännöksistä. Niiden tulkinnan kautta voidaan täsmentää, milloin on kyse normin vastaisesta veroedun tavoittelusta. Veroetuun puuttumisen tulee olla oikeassa suhteessa normin tavoitteisiin.

¹⁸⁶ *Hemels* 2014 s. 1–9. Hemels nojautuu vero-oikeudellisen reiluisperiaatteen kehittäessä vahvasti John Rawlsin oikeudenmukaisuusteoriaan, joka perusajatukset tämä esitti jo vuonna 1958 artikkelissaan *Justice as Fairness*. *Rawls* 1958, passim.

¹⁸⁷ *Tikka* 1972 s. 83–84, 189–190, 218, 322–323.

¹⁸⁸ Prebblen ovat katsoneet, että yksikään veronkierron moraalista hyväksyttävyyttä koskevista argumenteista ei ole pätevä. *Prebble – Prebble* 2010 s. 719–736.

10 ENNAKOITAVUUS JA OIKEUSTURVA VERONKIERTONORMIN SOVELTAMISESSA

Kansainvälisessä keskustelussa veronkiertoa koskevista lainsäädännöllisistä yleislausekkeista keskeisessä asemassa on kysymys siitä, onko yleislauseke yhteensopiva oikeusvaltioperiaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen kanssa.¹⁸⁹ Tämänasuuntaista kritiikkiä esittivät Suomessa jo 1960-luvulla Rekola, Andersson ja Voipio. Verotuslain 56 §:n toista lausetta esitettiin jopa kumottavaksi liian yleisluonteisena. Ruotsissa oikeusturvapäätökset nähtiin niin painaviksi, ettei pidetty mahdollisena säätää verokiertoa koskevaa yleislauseketta.¹⁹⁰ Tikan väitöskirjassa kysymys veronkiertonormin ja oikeusturvan suhteesta jäi sivuun, mutta Tikka palasi kysymykseen myöhemmin eräissä artikkeleissaan, jotka täydentävät väitöskirjassa esitettyjä tulkintoja ja liittävät tulkinnan laajempaan yhteyteen.

Vero-oikeudessa oikeusturvaa tarkastellaan yleensä ennakoitavuutena, oikeusvarmuutena. Ennakoitavuus on oikeudelliseen formalismiin kytkeytyvä arvo. Verovelvollisella tulee olla mahdollisuus ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset. Tällainen ennakoitavuus edellyttää, että oikeudelliseen tulkinnassa otetaan huomioon yleisenä tavoitteena oikeusvarmuus ja että lakia soveltavien organien tulkintatapa on jokseenkin yhdenmukainen.¹⁹¹

Realistisen lähestymistavan mukaisesti Tikka tarkasteli veronkiertonormin soveltamista sen kannalta, millainen merkitys normin soveltamiskäytännöllä oli verovelvolliselle. Tikan näkemykset ovat samansuuntaisia kuin Kilven, jonka mukaan veronkiertosäännöksen aiheuttaman oikeusepävarmuuden olemassaolo on tarpeellista veronsaajan kannalta, jotta veronkiertoyrityksiin ei helpolla ryhdyttäisi.¹⁹² Kilpi katsoi, että veronkiertonormin ominaisuuksiin kuuluu mahdollisuus ennakoimattomiin sovellutuksiin. Verovelvollisen oikeusturva ei ole veronkiertotilanteissa vahva, mutta ve-

¹⁸⁹ Veronkiertoa koskevasta yleislausekkeesta oikeusvaltioteorian kannalta ks. *Prebble – Prebble* 2010, passim.

¹⁹⁰ Ruotsissa ennakoitavuuteen liittyvät epäilyt muodostivat aluksi esteen yleislausekkeen säätämiseksi. Vuonna 1963 mietintönsä jättänyt komitea katsoi, että yleislauseke johtaisi laajaan epävarmuuteen. Sen paremmin verovelvolliset kuin veroviranomaiset eivät voisi varmuudella osoittaa, mikä on sallittua ja mikä ei, mitä epävarmuutta ei voisi oikeuskäytännön kautta poistaa. SOU 1963:52 s. 98–99.

¹⁹¹ *Tikka* 1972 s. 81–83.

¹⁹² *Kilpi* 1970 s. 301.

rovelvollinen voi toisaalta pidättäytyä ryhtymästä toimeen, joka tuottaa veronalaisuuden.¹⁹³

Tikan tutkimuksessa nämä Kilven esittämät näkökohdat omaksuttiin osaksi uuden tulkinnan perusteluja, mutta Tikka ei lähemmin kehitellyt niiden merkitystä rovelvollisen oikeusturvan kannalta.¹⁹⁴ Vasta myöhemmässä tuotannossaan Tikka rakensi kuvan veronkiertonormin reaalista vaikutuksista rovelvollisen kannalta seuraavasti:¹⁹⁵

”VerL 56 luo yksityisoikeudellisesti pätevien veronminimointitoimien kenttään epävarmuusalueen, jonka piirissä rovelvollinen ei voi olla varma siitä, että hänen sanamuodonmukaiseen, formalistiseen tulkintaan perustuva ratkaisuvaatimuksensa tulisi verotuksessa hyväksytyksi, vaan verotuksen toimittaja voi omaksua realistisen, taloudellista lopputulosta paremmin vastaavan tulkinnan.”

Veronkiertonormin soveltamiseen liittyvä epävarmuus johtui viime kädessä normin tulkinnan dynaamisuudesta. Veronkiertonormille ei ole muodostunut vakiintunutta tulkintaa, vaan tulkinta oli oikeuskäytännön kautta avautunut uudelleen ja alkanut kehittyä. Tästä on selvä esimerkki päätös KHO 1961 I 18. Veronkiertosäännöksen arvostelijat näkivät ongelmana mahdollisuuden uusilla tulkinnoilla puuttua veronkiertoyrityksiin, kun taas Tikan ja Kilven tulkinnan mukaan tämä dynaamisuus oli olennainen osa veronkiertonormin soveltamista; yrityksiin saada kohtuuttomia veroetuja muiden rovelvollisten kustannuksella tuli puuttua taloudellisen yhdenvertaisuuden nimessä.

Oikeudellisessa ajattelussa tapahtunut formalistisen piirteiden korostuminen uudelleen 1970-luvun lopulla ilmeni myös oikeusturvapainotuksissa. Aarnio omaksui oikeusteoriaansa perustaksi oikeusturvaodotuksen käsitteen. Aarnion mukaan oikeusturva on oikeusvaltiossa elävän yksilön perustaviin kuuluva, viranomaiskoneistoon kohdistuva odotus. Oikeusturvassa on muodollinen ja aineellinen puolensa. Muodollinen oikeusturva merkitsee vaatimusta mielivallan välttämisestä ja siten painottaa lain soveltamisen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta, kun taas aineellinen oikeusturva kytkeytyy päätöksenteon lopputulokseen ja merkitsee lainsoveltami-

¹⁹³ *Kilpi* 1977 s. 201.

¹⁹⁴ *Tikka* 1972 s. 154–155, 211–213 ja 321–322. Tikan väitöskirjassa veronkiertonormin luoma epävarmuusalue jää muutamien mainintojen varaan.

¹⁹⁵ *Tikka* 1981 s. 70. Myöhemmissä kirjoituksissa kysymys epävarmuusalueen merkityksestä nousee keskeisemmäksi osaksi argumentaatiota.

sen moraalista hyväksyttävyyttä, kohtuutta.¹⁹⁶ Vero-oikeudessa formalismi merkitsi muodollisen oikeusturvan korostamista, kun taas realismi heijastaa selkeästi vaatimusta aineellisen oikeusturvan toteuttamisesta.

Tikan tulkinnassa oikeusturvasta verotuksessa on pyritty ottamaan huomioon sekä muodolliset että aineelliset näkökohdat. Tikan mukaan oikeusturvavaatimus on normatiivinen odotus siitä, että ratkaisu veroasiassa on varmuudella tai suurella todennäköisyydellä oikea eli lainmukainen, että verovelvollinen on voinut ennakoida tämän ratkaisun sekä että verovelvollinen voi myös muutoin katsoa tulleensa asianmukaisesti kohdelluksi verotuksessa. Ratkaisujen ennakoitavuus on oikeusturvatekijä. Veronkiertosäännös on muotoilultaan varsin epämääräinen eikä tyydytä erityisen hyvin vaatimusta ennakoitavuudesta. Oikeusturvan toteutumista ei voida tarkastella yksinomaan ratkaisujen ennakoitavuuden perusteella, vaan verolain soveltamisessa tulee ottaa huomioon myös yhdenvertaisuusvaatimus. Yhdenvertaisuus- ja ennakoitavuusvaatimukset voivat veronkiertotapauksissa joutua ristiriitaan.¹⁹⁷ Punnittaessa näitä vaatimuksia keskenään tulee ottaa huomioon, ettei tarkoituksena ole suosia sitä, joka tasapainoilee lain soveltamisalan ulkoreunalla. Tikan mukaan sillä, joka pyrkii saamaan perusteettomia veroetuja, ei ole samaa ennakoitavuuden intressiä verotuksessa kuin verosuunnittelijalla, joka käyttää lain tarkoitusta vastaavia vaihtoehtoja.¹⁹⁸

”I Finland förefaller åsikten, att de skattsskyldige som planerar avantgardistiska skattekringgåendeoperationer inte har grundat intresse att vänta sig full förutsebarhet beträffande de skatteavgörandena, att ha rätt mycket stöd.”

¹⁹⁶ *Aarnio* 1982 s. 15–16. Aarnio esitti kehittyneessä muodossa ajatuksensa oikeusturvaodotuksen merkityksestä oikeudellisessa ajattelussa ensimmäisen kerran kirjassa Oikeussäännösten tulkinnasta (1982). Aarnion ajattelussa tärkeän, kulttuuriin rakennetun aineellisen oikeusturvaodotuksen idea on löydettävissä jo hänen teoksestaan Oikeudellisen ajattelun perusteet (1971). Aarnio kirjoitti varhaisessa teoksessaan siitä, että vetoaminen reaaliin argumentteihin on tapa käyttää kulttuuritraditiota päätöksenteossa. Päätöksenteossa nojaututaan järkevyyden ja kohtuuden vaatimuksiin, jotka ovat kulttuuritradition asettamia. Kulttuuritraditio merkitsee normatiivista mittaa sille, mitkä seuraamukset ovat relevantteja ja mikä painotus niille annetaan suhteessa toisiinsa. *Aarnio* 1971 s. 100.

¹⁹⁷ *Tikka* 1983 s. 8–17. Oikeusturvaa verotuksessa Tikka käsittelee laajasti vuonna 1982 pohjoismaisessa seminaarissa pidetyissä esitelmissään ”Vad avses med rättsäkerheten i beskattningen” ja ”Förutsebarheten i beskattningen”. Esitelmissä näkyy jo Aarnion argumentaatioteoriaan nojautuvan oikeusturva-ajattelun piirteitä.

¹⁹⁸ *Tikka* 1983 s. 99 ja 115, sekä s. 363.

Veronkiertonormin soveltamistilanteita ei voida siten tarkastella vain ennakoitavuuden kannalta, vaan myös lopputuloksen hyväksyttävyyden kannalta: onko veroedun saavuttaminen tietyn järjestelyn kautta kohtuullista ja järkevää. Ennakoitavuuden merkitystä on punnittava tapauskohtaisesti eikä verolain tulkintaa yleisesti sitovana periaatteena.¹⁹⁹ Vero-oikeudellisen sääntelyn kannalta realistinen ajattelu merkitsi aineellisen oikeusturvan toteutumista. Vero-oikeudessa oikeusturvaodotus ei rajoitu vain siihen, voiko yksittäinen verovelvollinen vedota verolain sanamuotoon saadakseen haluamansa veroedun, vaan myös kysymykseen reilun periaatteen täyttymisestä. Vero-oikeudellinen realismi voitiin 1980-luvulla sovittaa oikeusteorian uuteen aaltoon, koska molemmissa tulkintaratkaisut lukittiin viime kädessä yhteiskunnallisiin arvostuksiin.

11 KOKOAVIA NÄKÖKOHTIA

Veronkiertonormista käyty oikeustieteellinen keskustelu on ollut alusta pitäen keskustelua normin tulkinnasta oikeuskäytännössä. Veronkiertonormin tulkinnassa keskeisen oikeuslähteen muodostaa oikeuskäytäntö, ja normin herättämä runsas vero-oikeudellinen mielenkiinto palautuu viime kädessä oikeuskäytännön kautta tapahtuviin muutoksiin. Oikeuskäytännön tulkinta oli ongelmallista, koska ratkaisujen suppeat perustelut eivät avanneet yleisemmällä tasolla päätöksentekijöiden ratkaisupremissejä. KHO ei tehnyt avoimesti perusteltuja ennakkopäätöksiä, vaan ratkaisukäytäntöä voitiin tulkita vapaasti verotuskäytännössä.

Keskustelun lähtökohtana olivat erilaiset näkemykset veronkiertonormin oikeasta tulkinnasta vero-oikeuden tutkijoiden ja KHO:n kesken. Oikeuskäytännön kehitys ei ole kulkenut vero-oikeudellisen tutkimuksen esittämien kannanottojen mukaan. Näkemuserot henkilöityivät Aarne Rekolan ja Lassi Kilpeen. Veronkiertonormista kirjoitetut Voipion ja Tikan väitöskirjat asettuvat kiistan eri puolille, Voipio Rekolan ja Tikka Kilven näkemysten puolelle. Suhde KHO:n oikeuskäytäntöön on väitöskirjoissa erilainen. Voipio ei rekisteröinyt oikeuskäytännön muutosta 1960-luvulla, vaan piti kiinni Rekolan vakiinnuttamasta formalistisesta tulkinnasta. Tikan työssä puolestaan uusi oikeuskäytäntö otettiin teoreettisesti haltuun ja esitettiin tätä käytäntöä mukaileva uusi konstruktio veronkiertonormista. Tikan ja Kilven käsitysten keskinäinen suhde ei näyttäydä selväpiirteisesti.

¹⁹⁹ *Vapaavuori* 1987 s. 322.

Kilpi ei suoranaisesti ottanut kantaa Tikan tulkintaan, mutta ei asettanut Tikan tulkintaa myöskään kyseenalaiseksi. Toisaalta vaikuttaa selvältä, ettei myöskään Tikka omassa tutkimuksessaan enemmälti nojautunut Kilven käsityksiin. Tikan väitöskirja merkitsi myös 1960-luvulla alkaneen aktiivisen vero-oikeudellisen tutkimusjakson päättymistä. Uudet tutkijat nousivat esiin vasta 1980-luvun puolella.²⁰⁰

Tikan tutkimuksen teoreettiset sidonnaisuudet liittyivät 1970-luvun alun oikeusteoreettiseen keskusteluun, jossa nostettiin esille päätöksentekijän arvostusten merkitys ratkaisutoiminnassa. Realistinen tulkinta oli reaalisten argumenttien käyttämisestä vero-oikeudellisessa tulkinnassa. Reaalisista argumenteista tärkein oli taloudellinen yhdenmukaisuus verovelvollisten kesken. Vuosikymmenen loppua kohden lainsäädännön merkitys oikeuslähteenä palasi keskeiseen asemaan oikeudellisen argumentaation teoriasa. Aarnio korosti kirjoituksissaan oikeudellisen päätöksenteon sidonnaisuutta lakiin ja torjui käsityksen siitä, että päätöksenteossa arvostuksilla voisi olla ratkaiseva asema.²⁰¹ Ympyrä oli sulkeutunut. Oikeusteorian palaaminen perinteisille urille teki tilaa formalististen painotusten nousulle.

Tikan väitöskirjassa esitetty tulkinta antoi yhden mahdollisen oikeustieteellisen konstruktion KHO:n ratkaisukäytännön taustalla oleville ajatuskuluille. Samalla Tikan väitöskirja antoi legitimitetin KHO:n aktiiviselle ratkaisulinjalle veronkiertokäytännön myönteisessä. Tämän jälkeen oikeustieteellisessä keskustelussa KHO:n realistista linjaa ei enää kyseenalaistettu. Omaksuttu uusi tulkinta verotuslain 56 §:stä avasi mahdollisuuden veronkiertonormin laajamittaiseen käyttöön 1970- ja 1980-luvuilla. Laadullisesti veronkiertonormin käyttöala laajeni samanaikaisesti. Tulkinnan äärimmäiset rajat saavutettiin ja ylitettiin siten yhä uudelleen ja uudelleen.

Vuonna 1974 tapahtunut verotuslain 56 §:n täydentämistä koskevan esityksen käsittely sisälsi tavallaan lainsäätäjän myönteisen kannanoton lainkohdan uuteen tulkintakäytäntöön. Lähtökohtana uudelle momentille oli

²⁰⁰ Tikan lisäksi 1970-luvulla väitteli Olli J. Sainio. Tulevista vero-oikeuden professoreista väitteli vuonna 1983 Heikki Niskakangas, Esko Linnakangas väitteli vuonna 1984 ja Matti Myrsky vuonna 1988. Muita väittelijöitä olivat Pauli K. Mattila (1984) ja Esa Aalto (1988). Turussa vero-oikeuden professorina pitkään toiminut Kauko Wikström väitteli vuonna 1979 yleisen oikeusteorian alalta. Hänen vero-oikeudellinen tuotantonsa alkoi vasta 1980-luvulla.

²⁰¹ Aarnio 1982 s. 134–135. Klami kehitti 1970-luvulla omaa finalistista oikeusteoriaansa, jossa pyrittiin korostamaan tavoitteellisten eli finaalistien argumenttien asemaa oikeudellisessa päätöksenteossa (Klami 1979). Klamin kehitemä jäi luonnosmaiseksi sääntöperusteisen argumentaatiomallin kritiikiksi. Aarnion oikeuslähteopissa reaalisille argumenteille annettiin rooli ns. sallittuina argumentteina. Aarnio 1982 s. 96.

tulo- ja varallisuusverolain hyväksymiseen liitetty eduskunnan ponsi.²⁰² Yhtymäverotusta koskevien säännösten käsittely eduskunnassa osoitti, ettei ollut valmiutta siihen, että aineellisten säännösten tasolla olisi pyritty estämään veronkiertoa, vaan tältä osin turvaututtiin veronkiertonormin yleisenä sulkusäännöksenä. Veropoliittinen ongelma jätettiin lain tasolla ratkaisematta, ja käytännössä ilmenneet epäkohdat jäivät ratkaistavaksi KHO:n oikeuskäytännön mukaisesti. Kysymyksessä oli siten osaksi lainsäätäjän tietoinen valinta, kuten yhtymäverotuksen kohdalla. Sen ohjaaminen, miten veronkierto estetään yhtymien avulla verotuskäytännössä, lankei tulo- ja varallisuusverolain voimaantumisen jälkeen KHO:lle, joka jatkoi jo 1970-luvun alussa vakiintunutta oikeuskäytäntöään. Veronkiertonormin soveltamiskäytäntö yhtymäverotuksessa muodostui laajaksi ennen kuin yhtymäverotus uudistettiin kokonaisuudessaan.²⁰³

Oikeuskäytäntö saattoi laajentaa veronkiertonormin tavanomaisoikeudellista tulkintaa tavalla, joka ei ollut ennakoitavissa. Kysymys tulonhankkimistoiminnan harjoittamisesta osakeyhtiömuodossa muodosti yhden verotuslain 56 §:n viimeisistä suurista soveltamisalan laajennuksista.²⁰⁴ KHO hyväksyi periaatteen, jonka mukaan yhtiön tulo voidaan katsoa yhtiön osakkeen omistajan ammattituloksi. Ratkaisujen perustelut olivat perinteiseen tapaan suppeat. Miniosakeyhtiöratkaisujen perusteluissa selostetaan vain kyseiseen tapaukseen liittyviä tosiseikkoja. Kilven mukaan ratkaisuja ei koettu KHO:ssa millään tavalla käänteentekeviksi kannanmuutoksiksi. Ratkaisut muodostivat vain yhden renkaan vallitsevassa oikeuskäytännössä.²⁰⁵

KHO:n vahva toimintakausi verolainsäädännön tulkitsijana liittyy nimenomaan kauteen 1960–1990. Sitä voisi kutsua vero-oikeudellisen realismin ajaksi. Vasta 1980-luvun lopulla toteutettiin verouudistuksia, joilla selvitettiin pahimmat ongelmaryhmät yhtymä- ja luovutusvoittoverotuksessa. Tällöin oltiin jo siirtymässä avoimen kilpailutalouden kauteen. Viimeiset suuret veronkiertonormin soveltamisratkaisut KHO teki taseyhtiö-

²⁰² TVL:n säätämisen yhteydessä oli ollut tarkoitus luopua yhtymien verottamisesta erillisinä verovelvollisina. Näin ei tapahtunut, mutta päätökseen sisältyi ponsi, joka oli suunnattu henkilöyhtiöiden kautta tapahtuvaa veronkiertämistä vastaan. Hallituksen tuli antaa esitys verotuslain 56 §:n muuttamiseksi siten, että säännös antaa veroviranomaiselle nykyistä paremmat mahdollisuudet, esimerkiksi verovelvollisen näyttövelvollisuutta laajentamalla, puuttua verotuksessa sellaisiin tapauksiin, joissa henkilöyhtiön perustamisen tai muun järjestelyn ei voitu katsoa johtuneen selvästi liiketaloudellisista syistä, vaan joissa yhtiö oli ilmeisesti perustettu tai järjestelyyn ryhdytty veroetujen saamiseksi.

²⁰³ Ks. Yritysverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö (KM 1987:39).

²⁰⁴ Miniosakeyhtiöratkaisusta *Myrsky* 1989, passim.

²⁰⁵ *Kilpi* 1988 s. 110.

jutuissa. Tikka totesi taseyhtiöratkaisujen osalta, että ratkaisut ovat pikeminkin merkinä säännösten antaman liikkumavaran äärirajasta kuin tienviittana uuteen realismia korostavaan tulkintakulttuuriin.²⁰⁶ Veronkiertonormia alettiin tarkastella uudelleen kriittisestä näkökulmasta. Samalla korostettiin normin ongelmallisuutta oikeusturvan kannalta.²⁰⁷ Nykyisin yleisen veronkiertonormin on arvioitu menettäneen merkitystään oikeuskäytännössä.²⁰⁸ Toisaalta formalistiset näkemykset ovat saaneet vero-oikeudessa entistä suuremman painoarvon.

Kansainväliset vertailut veronkiertonormin soveltamisesta eri maissa osoittavat, että lainsäädäntöön perustuvan veronkiertonormin käytännön merkitys veronkierron torjunnassa riippuu viime kädessä tuomioistuinten asenteesta normin soveltamiseen. On maita, joissa veronkiertonormin soveltaminen on käytännössä estetty ylimmän tuomioistuimen oikeuskäytännöllä. Suomessa veronkiertonormin asema vero-oikeudessa ei ole ensisijassa seurausta siitä, että kyseinen veronkiertonormi on lainsäätäjän vahvistama, vaan KHO:n ratkaisukäytännöstä.²⁰⁹ Veronkiertonormia koskeva realistiseen soveltamistapaan perustuva oikeuskäytäntö muistuttaa paradoksaalisesti Norjan oikeutta, jossa veronkiertonormi on kehittynyt yksinomaan oikeuskäytännön kautta. Ruotsissa tilanne on ollut selvästi erilainen kuin Suomessa, koska Ruotsissa tuomioistuinten soveltamiskäytäntö on ollut hyvin formalistinen eikä edellytyksiä veronkiertoon puuttumiseen ilman erillistä veronkiertosäännöstä ole ollut.

Suomessa verolainsäädännön ristiriitaisuus teki mahdolliseksi veronkierron, jonka torjuminen jäi veroviranomaisten ja KHO:n vastuulle. Veronkiertonormin tulkinnan muutos tapahtui oikeuskäytännössä. Lainsäädäntö pysyi ennallaan ja oikeustiede yritti hahmottaa oikeuskäytännön kehityslinjoja. Veronkiertonormin funktio vero-oikeudessa oli KHO:n oikeuskäytännön luomus. Uusi tulkinta ei ollut seurausta yksittäisten päätösten merkityksestä ennakkopäätöksinä. Kilven kannanotoissa järjestelmällisesti vähäteltiin yksittäisten ratkaisujen asemaa oikeuslähteenä. Tätä kuvaa vahvasti perustelutapa, jossa oikeusohje kätettiin tapauksen tosiseikkojen

²⁰⁶ Tikka 1998a s. 14.

²⁰⁷ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä näki yleisen veronkiertosäännöksen ongelmallisena legaliteettiperiaatteen ja vallanjaon kannalta. Yleislausekkeen katsottiin vähentävän verotuksen ennustettavuutta ja johtavan prejudikaatiooikeuteen. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio TM 36/1997 s. 72–74.

²⁰⁸ Urpilainen 2013 s. 2009–2010.

²⁰⁹ Vuonna 1992 Tikka totesi, että veronkiertoa koskevan yleislausekkeen suuri käytännöllinen merkitys on seurausta KHO:n valitsemasta lausekkeen tulkintalinjasta. Tikka 1992 s. 586.

kuvaukseen. KHO:n ratkaisujen yksittäistapauksellisuuden korostamisen seurauksena KHO:n julkaisemista ratkaisuista ei ollut helppo osoittaa merkittäviä linjaratkaisuja, jotka ilmaisivat prejudikaattinormiksi täsmällisen ratkaisuperiaatteen. Vasta laajemman tapausjoukon perusteella voitiin tulkinnallisesti ilmaista ratkaisujen taustalla oleva yleisempi normi.²¹⁰ Oikeuskäytäntö pyrki tällä tavoin luomaan – Kilven sanoin – tavanomaista oikeutta.

Veronkiertonormin uusi tulkinta ajoittuu yhteiskunnan yleisen keskustelukulttuurin muutosvaiheeseen. Julkisessa keskustelussa 1950- ja 1960-luvun alussa ns. moraalitalouden diskurssi painotti viranomais toiminnan moraalisia velvoitteita ja varoitti mielivallasta.²¹¹ Tikan tulkinnassa veronkiertonormin antaa veroviranomaiselle suoraan vallan arvioida verovelvollisten toimien hyväksyttävyyttä. Vielä 1960-luvun vaihteen keskusteluissa tätä oli pidetty suoranaisena mielivaltana, koska laki ei asettanut mitään kriteerejä verovelvollisten toimien arviointia varten. Voipion mukaan silloin ei oltu valmiita pitämään edes mahdollisena selitystä, että verolautakunta saisi monien kiertämisyriytysten joukosta valita ne, joissa oltiin ankaria, ilman että siihen oli mitään yleistä kriteeriä.²¹² Tikan tulkinnan hyväksyminen edellytti siten muutosta suhtautumisessa viranomaisten toimintaan. Veronkiertonormin soveltamisessa oli Tikan tulkinnan mukaan kysymys siitä, miten veroviranomaisten toimin voidaan rajoittaa verovelvollisten harjoittamaa verosuunnittelua.

1960-luvulla syntyi uudenlainen keskustelukulttuuri, jota on kutsuttu suunnittelutalouden diskurssiksi. Hyvinvointivaltion rakentamiseen liittyvä suunnittelutalouden diskurssi painotti julkishallinnollisten organisaatioiden merkitystä yhteiskunnassa.²¹³ Rekolan käsitykset veronkiertonormista olivat 1960-luvun julkisessa keskustelussa väistymässä olevaa moraalitalouden diskurssia, kun taas Tikan tulkinta on selkeästi esimerkki suunnittelutalouden diskurssista. Toisaalta verolainsäädäntöön heijastuivat aikakauden poliittiset ristiriidat, esimerkkinä yhtymäverotuksen keskenjäänyt uudistus 1974. Veropoliittiset ongelmat jätettiin usein lain tasolla

²¹⁰ Yksittäisten KHO:n päätösten merkitys ennakkopäätöksinä oli vaikeasti määriteltävissä. Arvostelussaan Myrskyn ennakkopäätöksiä koskevasta teoksesta Arja Manner kiinnitti huomiota siihen, että Myrskyn teoksessa ei kyetty esittämään yleispäteviä johtopäätöksiä yksittäisten KHO:n ennakkopäätösten sitovuudesta myöhemmässä viranomaiskäytännössä. *Manner* 1992 s. 83.

²¹¹ Käsitteestä moraalitalouden diskurssi. Ks. *Alasuutari* 1996.

²¹² *Voipio* 1974 s. 182.

²¹³ Suunnittelutalouden diskurssista ks. *Alasuutari* 1996.

ratkaisematta ja siirrettiin soveltamiskäytännön ja viime kädessä KHO:n oikeuskäytännön varaan.

Vero-oikeuden realismi 1960-luvulta lähtien oli tulosta oikeudellisen teorian muodostamisen ja KHO:n oikeuskäytännön vuorovaikutuksesta. Oikeuskäytännön asema oikeuslähteenä muuttui 1960-luvulla. Oikeat tulkinnat laintulkintakysymyksiin olivat löydettävissä ylimpien tuomioistuinten käytännöstä. Myöhemmin 1960-luvulla käsitys tuomioistuinten ratkaisutoiminnasta muuttui yleisemminkin. Yhteiskunnallisessa keskustelussa lainkäyttö alettiin nähdä tavoitteellisena toimintana, jossa ratkaisut palvelivat aina tiettyjä yhteiskunnallisia arvoja. Tuomarin asemaan nähtiin liittyvän lainsäätäjälle kuuluvaa valtaa normien luomiseen. Käsitys oli omiaan korostamaan tuomioistuinratkaisujen oikeuslähdearvoa. Tästä näkökulmasta oli mahdollista hyväksyä ajatus siitä, että KHO oli voinut omaksua veronkiertonormista uuden tulkinnan, jota ei voinut perustaa oikeustieteen käsityksiin sen enempää kuin lainsäätäjän tarkoitukseen. Tulkinnan viimekätinen perusta oli KHO:n omassa käsityksessä siitä, miten lainkohtaa tuli tulkita. Oikeaa tulkintaa verotuslain 56 §:stä ei löydetty, vaan KHO antoi tuon merkityksen normille.

LÄHTEET

- Aarbakke, Magnus*, Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem. Lov og Rett 1970, s. 1–24. (1970a)
- Aarbakke, Magnus*, Unreasonable avoidance of legal rules in Norwegian tax law. Scandinavian studies in law 1970, s. 12–33. (1970b)
- Aarbakke, Magnus*, Hvorledes bor domstolene stille sig till omgåelsesproblemerne? Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen in nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Stockholm 1976, s. 137–142.
- Aarnio, Aulis*, Kysymyksiä testamenttioikeuden alalta. Vammala 1969.
- Aarnio, Aulis*, Oikeudellisen ajattelun perusteista. Vammala 1971.
- Aarnio, Aulis*, Justifiointi ja selittäminen. Lakimies 1974, s. 305–339.
- Aarnio, Aulis*, Oikeussääntöjen tulkinnasta. Tutkimus lainoillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Helsinki 1982.
- Aarnio, Aulis*, Philosophical perspectives in jurisprudence. Helsinki 1983.
- Aer, Janne*, Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa: hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta. Jyväskylä 2000.
- Aer, Janne*, Veli Merikoski ja kysymys hallinnollisesta harkintavallasta. Oikeustiede–Jurisprudentia XXXVIII:2005, s. 8–75.
- Aer, Janne*, Pragmaattinen ennakkopäätöskäsitys hallintolainkäytössä. Hallinto ja hallintolainkäyttö. Juhlajulkaisu Heikki Kulla 1950–28/8–2010. Porvoo 2010, s. 177–192.
- Alanen, Aatos*, Yleinen oikeustiede. Porvoo 1948.
- Alanen, Aatos*, Yleinen oikeustiede ja kansainvälinen yksityisoikeus. Porvoo 1965.
- Alasuutari, Pentti*, Toinen tasavalta. Suomi 1946–1994. Jyväskylä 1996.
- Andersson, Edward*, Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen. Vammala 1962.
- Andersson, Edward*, Osakepääoman alentaminen ja osakkeiden lunastaminen peiteltyinä osingonjakona. Juhlajulkaisu Ilmari Caseliuksen ja Aarne Rekolan 70-vuotispäivänä 25.4.1963. Porvoo 1963, s. 25–37.
- Andersson, Edward*, Kommentar till beskattningslagen. Helsingfors 1967.
- Andersson, Edward*, Verotuslain kommentaari. Vammala 1968.
- Andersson, Edward*, Lausunto väitöskirjasta Jaakko Voipio. Verotuksen kiertämisestä. Lakimies 1969, s. 226–238.
- Andersson, Edward*, EVL ja aikaisempi elinkeinotulon verotusta koskeva oikeuskäytäntö III. Verotus 1969, s. 97–109.
- Andersson, Edward*, Lausunto väitöskirjasta Kari S. Tikka: Veron minimoimisesta. Lakimies 1973, s. 313–323.
- Andersson, Edward*, Verotuslain kommentaari. Toinen täydennetty painos. Vammala 1979.
- Andersson, Edward*, Hur svensk skatterätt påverkat den finska inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Svensk Skattetidning 1985, s. 13–134.
- Andersson, Edward*, Verotuslain kommentaari. Kolmas uudistettu painos. Helsinki 1990.
- Andersson, Edward*, Verotusmenettelylain kommentaari. Jyväskylä 1996.

- Barker, William B.*, The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* 2009, s. 229–251.
- Bulygin, Eugenio*, On norms of competence. *Law and Philosophy* 1992, s. 201–216.
- Cahiers de droit fiscal international Vol. 50a*. Reports for the 19th International Congress on Financial and Fiscal Law. London, 1965. First subject: The interpretation of tax laws with special reference to form and substance.
- Castren, U. J.*, Siviilioikeudelliset oikeustoimet ja vero-oikeus. *Lakimies* 1950, s. 556–559.
- Delmotte, Charles*, The Right to Autonomy as a Moral Foundation for the Realization Principle in Income Taxation. Bhandari, Monica (ed.), *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford 2017, s. 281–303.
- Eckhoff, Torstein*, *Rettskildelaere*. 2. reviderte utgave. Otta 1987.
- Eriksson, Lars D.*, Om olika argumentationsmodeller. *Tidsskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland* 1979, s. 25–51.
- Evers, Jan*, *Argumentationsanalys för jurister*. Lund 1970.
- Graver, Hans Petter*, Keiserens garderobe: Eckhoffs rettskildelaere og utfordringer fremover. *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 2001, s. 429–476.
- Gunn, Alan*, Tax Avoidance. *Michigan Law Review* 1978, s. 733–767.
- Helmers, Dag*, *Kringgående av skattelag*. Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt Uppsala 1956.
- Helin, Markku*, Lainoppi ja metafysiikka. Tutkimus skandinaavisen oikeusrealismin tieteenkuvasta ja sen vaikutuksesta Suomen siviilioikeuden tutkimuksessa vuosina 1920–1960. Vammala 1988.
- Hemels, Sigrid*, Fairness and Taxation in a Globalized World (February 26, 2015). Saatavissa: <https://ssrn.com/abstract=2570750>.
- Honka, Olavi*, Eräistä yksityisoikeudellisista käsitteistä ja oikeustoimista hallinto-oikeudellisen lainkäytön näkökulmasta. *Lakimies* 1946, s. 57–73.
- Hultqvist, Anders*, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995.
- Ikkala, Olli*, Käyttöomaisuuden arvovähennykset tulo- ja omaisuusverotuksessa. Porvoo 1957.
- Ikkala, Olli*, Luonnolliset vähennykset ja liiketulo. TOL 25 §:n tulkintaa. Porvoo 1962.
- Ikkala, Olli*, Jokunen sana hallintoneuvos Kilven artikkelin johdosta. *Verotus* 1969, s. 117–119.
- Jokela, Antti*, Periaatteellisia näkökohtia oikeuskäytännön merkityksestä. *Lakimies* 1984, s. 189–201.
- Kennedy, Duncan*, Legal formality. *The Journal of Legal Studies* 1973, s. 351–398.
- Kartio, Leena*, Esineoikeuden esine tutkimuspöydällä. Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodiini*. Porvoo 1997, s. 110–130.
- Kauppi, Aaro*, Veron määrääminen I. Virheetön veron määrääminen ja sen oikeusvaikutukset. Oulu 1950.
- Kilpi, Lassi*, Ennakkopäätösten merkityksestä verolain tulkinnessa. *Defensor Legis* 1951, s. 86–95.
- Kilpi, Lassi*, Pääomanvähennys. Vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa. Vammala 1952.

- Kilpi, Lassi*, TOL:n mukainen yhtymä. *Lakimies* 1961, s. 670–712.
- Kilpi, Lassi*, Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus. Porvoo 1962.
- Kilpi, Lassi*, Kiinteistöverotus. Porvoo 1968. (1968a)
- Kilpi, Lassi*, Oikeustiede ja tuomioistuinkäytäntö. Korkein hallinto-oikeus 1918–1968. Helsinki 1968, s. 93–102. (1968b)
- Kilpi, Lassi*, Uuden verolainsäädännön vaikutuksista vanhojen verolakien tulkintaan. *Verotus* 1969, s. 111–117.
- Kilpi, Lassi*, Eräistä EVL:n mukanaan tuomista laintulkintakysymyksistä. *Verotus* 1970, s. 1–7. (1970a)
- Kilpi, Lassi*, Arvostelu teoksesta Edward Andersson: Verotuslain kommentaari. *Lakimies* 1970, s. 299–301. (1970b)
- Kilpi, Lassi*, Arvostelu teoksesta Jaakko Voipio: Peitelty voitonsiirto ja kunnallisverotus. *Lakimies* 1973, s. 628–634.
- Kilpi, Lassi*, Verotusseuraamusten ennakoimisesta kiinteistöjen ja arvopapereiden kaupassa. Verosuunnittelun mahdollisuuksista. Helsinki 1974, s. 100–117.
- Kilpi, Lassi*, Arvioverotuksesta. *Verotus* 1976, s. 99–114.
- Kilpi, Lassi*, Verovelvollisen oikeusturva verotuksessa. *Defensor Legis* 1977, s. 193–212.
- Kilpi, Lassi*, Oikeustapausselostus. *Lakimies* 1979, s. 182–188.
- Kilpi, Lassi*, Näyttökysymykset arvioverotuksessa. *Verotus* 1980, s. 284–297.
- Kilpi, Lassi*, Ennakkopäätöksistä veroasioissa. *Lakimies* 1983, s. 947–961.
- Kilpi, Lassi*, Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa. Teoksessa Juhlaulkaisu Matti Ylöstalo 1917–4/2–1987. Vammala 1987, s. 217–227. (1987a)
- Kilpi, Lassi*, Verotuslain 56 §:n soveltaminen. *Verotus* 1987, s. 7–17. (1987b)
- Kilpi, Lassi*, Kolme KHO:n huomiota herättänyttä ratkaisua: miniosakeyhtiöt ja henkilöstöanti. *Verotus* 1988, s. 109–115.
- Kilpi, Lassi*, Verosuunnittelun sudenkuopat. *Verotus* 1989, s. 377–390.
- Kilpi, Lassi*, Arvostelu teoksesta Matti Myrsky: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. *Lakimies* 1992, s. 449–455.
- Kivikari, Urpo*, Eräitä näkökohtia verosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä oikeustoimista. *Verotus* 1961, s. 186–188.
- Kjønstad, Asbjørn*, Reelle hensyn som rettskilde. *Festskrift til Carl August Fleischer på hans 70-årsdag*. Oslo 2006, s. 357–382.
- Klami, Hannu Tapani*, Finalistinen oikeusteoria. Tutkimus oikeudellisen päätöksenteon ja oikeusnormipropositioiden tavoitteellisesta justifoinnista ja kontrollista. Turku 1979.
- Klami, Hannu Tapani*, Suomen oikeustiedettä 1900-luvulla. Turku 1981.
- Klami, Hannu Tapani*, Ennakkotapausten sitovuudesta Suomen oikeudessa. *Defensor Legis* 1986, s. 159–173.
- Knuutinen, Reijo*, Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. *Verotus* 2014, s. 169–177.
- Knuutinen, Reijo*, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies* 2015, s. 811–833.
- Kontkanen, Erkki*, Pankin verotus. Tutkimus pankin verotuksesta erityisesti pankkitoiminnan sääntelyn ja verotuksen hallinnollisen ohjauksen näkökulmasta. Jyväskylä 2002.
- Kulla, Heikki*, Pragmatismi hallinto-oikeudessa. *Lakimies* 1999, s. 541–552.

- Laakso, Seppo*, Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta, erityisesti julkisoikeuden alalla. Helsinki 1990.
- Leiter, Brian*, American Legal Realism in Patterson, Dennis (ed.), *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*. Second Edition. Wiley-Blackwell 2010, s. 249–266.
- Lindencrona, Gustav*, Generalrapport angående kringgående av skattelag. Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen in nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Stockholm 1976, s. 105–122.
- Ljungman, Seve*, Om skattefordran och skatterestitution. Uppsala 1947.
- Manner, Arja*, Onko vero-oikeus oikeustapausoikeutta – ja mitä siitä seuraa? *Oikeus* 1992, s. 81–84.
- Matsson, Nils*, Kringgåendeproblemet i skatterätten. Förhandlingarna vid det 30 nordiska juristmötet i Oslo 15.–17. august 1984. Del 1, s. 123–141.
- Makkonen, Kaarle*, Toimivalta. Oikeusteoreettinen erittely. *Lakimies* 1964, s. 778–784.
- Makkonen, Kaarle*, Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia. Rakenneanalyttinen tutkimus. Vammala 1981.
- Merikoski, Veli*, Vapaa harkinta hallinnossa. Vammala 1968.
- Mäkinen, Paavo*, Valeoikeuden käsittelystä verotuksessa. *Verotus* 1959, s. 89–93.
- Myrsky, Matti*, Tulonhankkimistoiminnasta osakeyhtiömuodossa harjoitettuna. Eräiden KHO:n miniosakeyhtiöitä koskevien ratkaisujen arviointia. *Lakimies* 1989, s. 421–448.
- Myrsky, Matti*, Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki 1991.
- Newonen, Riku*, Tapaoikeus oikeuslähdeopissa. *Lakimies* 2006, s. 405–432.
- Pikkujämsä, Mikko*, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Jyväskylä 2001.
- Prebble, Rebecca – Prebble, John*, Does the use of general anti-avoidance rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? A comparative study. *Saint Louis University Law Journal* 2010, s. 21–46.
- Prebble, Zoe M. – Prebble, John*, Comparing the general anti-avoidance of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Bulletin for international taxation* 2008, s. 151–170.
- Prebble, Zoe – Prebble, John*, The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review* 2010, s. 693–745.
- Rawls, John*, Justice as Fairness. *The Philosophical Review* 1958, s. 164–194.
- Rekola, Aarne*, Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo 1947.
- Rekola, Aarne*, Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. *Lakimies* 1953, s. 205–221.
- Rekola, Aarne*, Yhtymän verovelan osakasvastuun toteuttaminen. *Lakimies* 1957, s. 446–485.
- Rekola, Aarne*, Verotus ja yksilön oikeussuoja. Suomen Lakimiesliiton XII lakimiespäivien pöytäkirja. Vammala 1961, s. 11–25.
- Rekola, Aarne*, Beskattningen och individens rättsskydd. Förhandlingarna å det tjuogoandra nordiska juristmötet i Reykjavik den 11–13 augusti 1960. Bilag VI. Köbenhavn 1963.
- Rekola, Esko*, Kunnallisverotuksen pääpiirteet. Toinen painos. Porvoo 1957.
- Rosander, Ulrika*, Generalklausul mot skatteflykt. Jönköping 2007.
- Ross, Alf*, Om ret og retfaerdighet. Köbenhavn 1953.

- Ryynänen, Olli*, Förtäckt dividend i beskattningen. Vammala 1996.
- Saarialho, Aarne*, Ennakkopäätöksestä sekä sen merkityksestä ja noudattamisesta. Korkein hallinto-oikeus 1918–1943. Helsinki 1943, s. 135–165.
- Schauer, Frederick*, Formalism. *The Yale Law Journal* 1987, s. 509–548.
- SOU 1931:40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m. Statens offentliga utredningar 1931:40. Stockholm 1931.
- SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt. Statens offentliga utredningar 1963:52. Stockholm 1963.
- SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul. Statens offentliga utredningar 1975:77. Stockholm 1975.
- Spaak, Torstein*, Norms that confer competence. *Ratio Juris* 2003, s. 89–104.
- Spaak, Torstein*, Explicating the Concept of Legal Competence. In Hage, Jaap & von der Pfordten, Dietmar (eds.), *Concepts in Law* 2009, s. 67–80.
- Strömberg, Tore*, Om kompetensnormens definition. *Festskrift till Ivar Agge*. Nordstedt 1970, s. 294–304.
- Strömberg, Tore*, Norms of Competence in Scandinavian Jurisprudence in Peczenik, Alexander et al (ed.), *Theory of Legal Science*. Dordrecht 1984, s. 559–570.
- Summers, Robert S.*, Two types of substantive reasons: the core of a theory of common law justification. *Cornell Law Review* 1978, s. 707–788.
- Tikka, Kari S.*, Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Vammala 1972.
- Tikka, Kari S.*, Kringgående av skattelag – Finland. Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen in nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Stockholm 1976, s. 31–51.
- Tikka, Kari S.*, Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. *Taloudellinen rikollisuus*. Vammala 1981, s. 58–78
- Tikka, Kari S.*, Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? *Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912–18/4–1982*. Vammala 1982, s. 272–284.
- Tikka, Kari S.*, Veron kiertämistä ehkäisevä yleislauseke verosuunnittelun mahdollisuuksien rajaajana. *Verosuunnittelun tehtävät ja vaihtoehdot*. Vammala 1983, s. 12–36. (1983a)
- Tikka, Kari S.*, National report: Finland. *Cahiers de droit fiscal international*. Volume LXVIIIa, s. 357–368. (1983b)
- Tikka, Kari S.*, Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. *Lakimies* 1983, s. 1079–1093. (1983c)
- Tikka, Kari S.*, Vad avses med rättssäkerheten i beskattningen. Rättssäkerheten i beskattningen. Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982. Göteborg 1983, s. 7–21. (1983d)

- Tikka, Kari S.*, Förutsebarheten i beskattningen. Rättssäkerheten i beskattningen. Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982. Göteborg 1983, s. 89–118. (1983e)
- Tikka, Kari S.*, Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen. *Skattenytt* 1992, s. 583–590.
- Tikka, Kari S.*, Anmälan av Anders Hultqvist: Legalitesprincipen vid inkomstbeskattningen. *Skattenytt* 1996, s. 52–58.
- Tikka, Kari S.*, Taseyhtiöjärjestelyt, KHO:n prejudikaatit ja lainsoveltamisen rajat. *Verotus* 1998, s. 4–15. (1998a)
- Tikka, Kari S.*, Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa. *Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta*. Helsinki 1998, s. 71–80. (1998b)
- Tikka, Kari S.*, Ylimääräistä työtä kohtalotovereiden ja mestareiden lähellä. Teoksessa Halila, Heikki – Timonen, Pekka (eds.), *Miten meistä tuli oikeustieteen tohtoreita*. Jyväskylä 2003, s. 138–143.
- Tikka, Kari S.*, Om principer vid tolkning av skattelag. *Skattenytt* 2004, s. 656–663.
- Tolonen, Juha*, Oikeustieteen metodioppia. *Juhlajulkaisu Leena Kartio 1938–30/8–1998*, s. 323–332. Vammala 1998.
- Tolonen, Juha*, Rättsvetenskapens utveckling i Finland efter kriget. *Retfærd* 2003, s. 51–62.
- Tuori, Kaarlo*, Kaarle Makkonen ja suomalainen hallinto-oikeus in Nuotio, Kimmo (toim.), *Oikeusteoreettisia katkelmia*. Saarijärvi 2003, s. 111–142. (2003a)
- Tuori, Kaarlo*, Tuomarivaltio – uhka vai myytti? *Lakimies* 2003, s. 915–943. (2003b)
- Urpilainen, Matti*, Onko VML 28 §:n veronkiertämistä koskeva yleislauseke menettämässä tehonsa? Minne menet vero-oikeus? *Juhlajulkaisu Raimo Immoselle*. Turku 2013, s. 197–214.
- Vapaavuori, Ahti*, Aukollisen verolain tulkinnasta. *Oikeustiede–Jurisprudentia XX:1987*, s. 279–325.
- Waerzeggers, Christophe – Hillier, Cory*, Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR) – Ensuring that a GAAR achieves its purpose. *Tax Law IMF Technical Note 2016/1*, IMF Legal Department.
- Weinrib, Ernest J.*, Aristotle’s Forms of Justice. *Ratio Juris* 1989, s. 211–226.
- Weinrib, Ernest J.*, Legal Formalism in Patterson, Dennis (ed.), *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*. Second Edition. Wiley-Blackwell 2010, s. 327–338.
- Weissbach, David A.*, Formalism in the Tax Law. *University of Chicago Law Review* 1999, s. 860–886.
- Wikström, Kauko*, Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä. Turku 1985.
- Wikström, Kauko*, Verolakien tulkinnasta. *Juhlajulkaisu Allan Huttunen 1928–5/11–1988*. Turku 1988, s. 281–287.
- Wikström, Kauko*, Verosta säätäminen – verolain tulkinta ja soveltaminen. *Juhlajulkaisu Antero Jyränki 1933–9/8–1993*. Turku 1993, s. 335–343.
- Wikström, Kauko*, Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä teoksessa Häyhä, Juha (toim.), *Minun metodini*. Porvoo 1997, s. 330–338.

- Wikström, Kauko*, Sopimus ja neljäs. Omistus, sopimus, vaihdanta. Juhlakirja Leena Kartiolle. Turku 2004, s. 251–259.
- Wikström, Kauko*, Perusoikeudet ja veron kiertäminen. In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Jyväskylä 2007, s. 450–462.
- Voipio, Jaakko*, Verotuksen kiertämisestä. Luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisten yrityksiä määrätä oikeusvaikutuksien syntymisestä. Porvoo 1968.
- Voipio, Jaakko*, Peitelty voitonsiirto ja kunnallisverotus. Helsinki 1971.
- Voipio, Jaakko*, Verosuunnittelun epävarmuustekijät. Verosuunnittelun mahdollisuuksista. Helsinki 1974, s. 178–188.
- Voipio, Jaakko*, Inlägg. Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen in nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975. Stockholm 1976, s. 53–55.
- Voipio, Jaakko*, Lisää liikeverotuksesta. Helsinki 1979.
- Voipio, Jaakko*, Vero-oikeus ja analyttinen siviilioikeus. Juhlajulkaisu Simo Zitting 1915–14/2–1985. Vammala 1985, s. 321–328.
- Voipio, Jaakko*, Prejudikaatit ovat vain sivutuotteita. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920–4/2–1990. Vammala 1989, s. 325–331.

FORMALISM, REALISM AND THE AVOIDANCE OF THE TAX LAW

The Finnish tax law has contained a general anti-avoidance rule (GAAR) since 1943. The focus of this study is the development of the interpretation of GAAR in the case law of the Supreme Administrative court on one hand and in academic research on the other hand. The early interpretation of GAAR was very formalistic. This interpretation was shared by administrative courts and academics. 1960's the case law of the Supreme Administrative Court begin to develop in a way that contradicted the opinions of various academic researchers on tax law. The dissonance remained not until 1972 when Kari S. Tikka presented in his dissertation a new construction on the interpretation of GAAR. Although the construction was against the previous academic opinions, the new construction was accepted. Tikka's interpretation of GAAR explained in adequate manner the case law, and explanation was made according to the theoretical ideas that were highly fashionable at that time.

The theoretical background of the new approach can be found in the discussions of legal theory in Finland in late 1960's and early 1970's. This discussion has very strong realist emphasis that accepted as a fact that courts could make law. This understanding of court practice opened Tikka opportunity make different kind of theoretical construction of the GAAR. The realist position of Tikka made it possible to acknowledge that the content of GAAR in effect was dependable on the case law of the Supreme Administrative Court. In the case law of the Supreme Administrative during 1960's the normative meaning of the Finnish GAAR had been changed. Tikka's main idea was that Finnish GAAR confers tax authorities' power to interfere in tax planning which led unfair benefits to the certain taxpayers. The status of GAAR as a power-conferring norm justified legality of the administrative practice.