



Annika Kyrkkö

NÄYTÖN HANKKIMINEN JA ARVIOINTI VEROPROSESSISSA HALLINTOLAINKÄYTÖSSÄ – EVL 52 H §:N TULKINTATILANTEISSA

Pro gradu -tutkielma

Lapin yliopisto

Oikeustieteen tiedekunta: Finanssioikeus

Kevät 2021

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa hallintolainkäytössä – EVL 52 h §:n tulkintatilanteissa

Tekijä: Annika Kyrkkö

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Finanssioikeuden maisteriseminaari

Työn laji: Pro gradu -tutkielma

Sivumäärä: 92

Vuosi: 2021

Tiivistelmä:

Erilaisten yritysjärjestelyiden määrä on ollut kasvussa viime vuosina ja kehitys jatkuu samansuuntaisena. EU:n yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan kuuluvat säännökset löytyvät Suomen kansallisesta lainsäädännöstä EVL 52 – 52 h §:stä. EVL 52 h § on veronkiertoa koskeva erityisnormi, jonka soveltamisesta ei ole tarkkarajaisia säännöksiä ja jonka tulkintaan vaikuttavat, sekä EU:n että kansallisen oikeuden säännöt, periaatteet ja oikeuskäytäntö. Näytön hankkiminen ja arviointi EVL 52 h §:n tulkintatilanteissa tarkoittaa erityisesti todistustaakan jakaantumista osapuolten välillä sekä tuomioistuimen todistusharkintaa. Tutkielman tarkoituksena on oikeuskäytännön ja lainsäädännön avulla selvittää todistustaakan jakautumista, näytön arviointia, sekä oikeusturvan toteutumista säännöksen soveltamistilanteissa. Tutkimuksessa käytetty metodi on siten oikeusdokmaattinen, joskaan aihetta ei voida tarkastella irrallaan prosessioikeuden yleisistä opeista ja terminologiasta.

Oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä painottuvat näytön hankkimisessa ja arvioinnissa kokonaisuuskäytäntö, veronsaajan jossakin määrin korostunut todistustaakka veronkierron tai välttämisen olemassaolosta, tapauskohtaiset olosuhteet, sekä verovelvollisen todistustaakka liiketaloudellisten syiden olemassaolosta. Oikeusvarmuuden toteutumisen osalta tuomioistuimen perustelut ovat tärkeässä asemassa. Tuomioistuimen ratkaisuihin onkin esitetty melko hyvin päätöstä puoltavat ja sitä vastaan puhuvat seikat ja selvitykset, joskin niiden osalta olisi yhä parannettavaa. Hallintolainkäytössä yleisesti vahvan virallisperiaatteen merkityksen hämärtymistä yritysjärjestelyitä koskevissa tapauksissa on perusteltu sillä, että verovelvollinen käyttää usein tällaisissa järjestelyissä asiamiestä apunaan. Oikeuskäytäntö ja sen johdonmukaisuus ovat merkittävässä asemassa, jotta verovelvollinen pystyy selvittämään miten suunniteltua toimea tullaa verotuksessa kohtelemaan ja mitä seikkoja sekä selvityksiä hänen tulee esittää.

Avainsanat: Näytön arviointi, Todistustaakka, Näyttökynnys, Todistusharkinta, Oikeusturva näytön arvioinnissa.

__ Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän/tekijöiden omia henkilötietoja.

SISÄLLYS

Lähteet.....	III
Lyhenteet.....	X
1. JOHDANTO.....	1
1.1. Tutkielman taustaa.....	1
1.2. Kysymyksen asettelu ja näkökulma.....	3
1.3. Tutkielman rakenteesta ja rajauksista.....	6
1.4. Käytetyistä lähteistä.....	7
2. NÄYTÖN ARVIOINNISSA MERKITTÄVÄT SÄÄNNÖT JA PERIAATTEET.....	10
2.1. Euroopan unionin oikeuden merkitys.....	10
2.1.1. <i>Yritysjärjestelydirektiivi.....</i>	10
2.1.2. <i>Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.....</i>	12
2.1.3. <i>Oikeuksien väärinkäytön kieltö Euroopan unionin oikeudessa.....</i>	15
2.2. Kansallinen lainsäädäntö.....	16
2.2.1. <i>Perustuslaki ja oikeusturvan toteutuminen.....</i>	16
2.2.2. <i>Veroprosessissa sovellettavat prosessilait.....</i>	19
2.2.3. <i>EVL 52 h§:n suhde muihin veronkiertonormeihin.....</i>	22
2.3. Keskeiset periaatteet.....	24
2.3.1. <i>Keskeiset prosessiperiaatteet.....</i>	24
2.3.2. <i>Näytön arvioinnin kannalta keskeiset periaatteet.....</i>	28
3. NÄYTÖN ARVIOINNISTA JA SIIHEN LIITTYVISTÄ KÄSITTEISTÄ.....	33
3.1. Näytön arviointi.....	33
3.1.1. <i>Yleisesti näytön arvioinnista.....</i>	33
3.1.2. <i>Kokemussäännöt näytön arvioinnissa.....</i>	36
3.2. Näytön laatu ja riittävyys.....	37
3.2.1. <i>Näytön riittävyys ja todistustaakka.....</i>	37
3.2.2. <i>Näyttökynnyksen asettamisen ja todistustaakan jakamisen haasteet.....</i>	42
3.2.3. <i>Todistustaakkaa koskevat EVL 52 h § erityispiirteet.....</i>	44
3.3. Oikeudellisen ratkaisun synty ja päätöksen perusteleminen.....	45
3.3.1. <i>Oikeudellinen ratkaisu syllogismina.....</i>	45
3.3.2. <i>Oikeudellisen päätöksen perustelemisen funktiot.....</i>	46
4. VEROPROSESSISSA KESKEINEN TERMINOLOGIA.....	50
4.1. Todistustositseikka ja oikeustositseikka.....	50
4.2. Aputositseikat.....	51

4.3. Todistusteema.....	52
4.4. Todistuskeinot hallintolainkäytössä.....	54
5. NÄYTÖN ARVIOINTI JA TODISTUSTAAKAN JAKO EVL 52 H §:N OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ.....	57
5.1. Joustavan normin tulkinnasta veroprosessin päätösharkinnassa.....	57
5.2. Osapuoliasetelma veroasioissa hallintolainkäytössä.....	58
5.3. Osakevaihto.....	59
5.3.1. Turun HAO 5.2.2016 ja KHO 2017:78.....	59
5.3.2. KHO 2014:66.....	61
5.3.3. Vaasan HAO 27.11.2015.....	62
5.4. Jakautuminen.....	63
5.4.1. Rovaniemen HAO 28.2.2011 11/0059/1 ja KHO 2013:44.....	63
5.4.2. KHO 1999:2 ja KHO 1999:63.....	66
5.5. Sulautuminen ratkaisun KHO 2013:126 valossa.....	67
6. NÄYTÖN ARVIOINNIN JA TODISTUSTAAKAN JAON ANALYSOINTIA OIKEUSTAPAUSTEN VALOSSA.....	69
6.1. Näyttökynnyksen asettuminen.....	69
6.1.1. Liiketaloudellisten syiden ohuus näyttökynnyksen määrittämisessä.....	69
6.1.2. Uskottava liiketaloudellinen peruste näyttökynnyksen määrittämisessä.....	70
6.1.3. Näyttökynnyksen madaltaminen ja korottaminen osapuolten välillä.....	72
6.2. Näytön laadun ja riittävyyden arviointi.....	73
6.2.1. Järjestelyn arviointi kokonaisuutena.....	73
6.2.2. Ajallinen ulottuvuus näytön arvioinnissa.....	75
6.2.3. Yhtiön purkaminen tai osakkeiden välitön luovutus näyttönä veronkierrosta tai veron välttämisestä.....	77
6.3. Todistustaakan jakautuminen.....	79
6.3.1. Veronkiertäminen tai veron välttäminen.....	79
6.3.2. Todistustaakka liiketaloudellisten syiden olemassaolosta.....	81
6.4. Oikeusturvan toteutuminen.....	82
6.4.1. Oikeusvarmuuden toteutuminen todistustaakan jakautumisessa.....	82
6.4.2. Oikeusvarmuuden toteutuminen näyttökynnyksen tason asettumisessa.....	84
7. LOPUKSI.....	87

LÄHTEET

Kirjallisuus

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Juva 1989.

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Vantaa 2006.

Aer, Janne: Vaatimusten perustelut hallintoprosessissa. Defensor Legis N:o 5/2008, s. 759 – 773.

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 14. uudistettu painos. Helsinki 2014.

Engblom, Ari: Yritysjärjestelyt ja konsernirakenteet pienyrityksen verosuunnittelussa. Defensor Legis N:o 4/2007, s. 546 – 556.

Englund, Tomi: Välittömän verotuksen harmonisointi EY:ssä. Verotus 2/1992, s. 154 – 163.

Fände, Dan – Helenius, Dan – Hietanen – Kunwald, Petra – Hupli, Tuomas – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Saranpää, Timo – Turunen, Santtu – Virolainen, Jyrki – Vuorenpää, Mikko: Prosessioikeus. Oikeuden perusteokset. 5. uudistettu painos. Liettua 2017. (Kirjoittaja: Prosessioikeus 2017)

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Helsinki 2016.

Immonen, Raimo: Yritysjärjestelysäännösten soveltamisongelmia. Verotus 4/1997, s. 369 – 378.

Jokela, Antti: Pääkäsittely, todistelu ja tuomio. Oikeudenkäynti III. Liettua 2015.

Jokela, Antti: Oikeudenkäynnin perusteet, periaatteet ja instituutiot. Oikeudenkäynti I. 2016 Liettua.

Jonkka, Jaakko: Rikosprosessin yleisistä opeista. Helsinki 1992.

Jonkka, Jaakko: Todistusharkinnasta. Tampere 1993.

Juusela, Janne: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Defensor Legis N:o 4/2018, s. 449 – 467.

Järvenoja, Markku: Tappioyhtiö yritysjärjestelyissä – KHO:n ratkaisun 2013:126 arviointia. Verotus 2/2014, s. 178 – 185.

Klami, Hannu: Todistusharkinta, näyttökynnys ja todistustaakka veroprosessissa. Verotus 4/1992, s. 362 – 369.

Klami, Hannu: Finalistinen oikeusteoria: tutkimus oikeudellisen päätöksenteon ja oikeusnormipropositioiden tavoitteellisesta justifioinnista ja kontrollista. Turku 1979.

Klami, Hannu – Rahikainen, Marja – Sorvettula, Johanna: Todistusharkinta ja todistustaakka. Johdatus todistusoikeuden perusteisiin. Mänttä 1987.

- Klami, Hannu*: Todistusratkaisu. Saarijärvi 2000.
- Knuutinen, Reijo*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Helsinki 2012.
- Knuutinen, Reijo*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies* 6 / 2015, s. 811 – 833.
- Koivuluoma, Anu – Paso, Mirjami – Saukko, Petri – Tarukannel, Veijo – Tolvanen, Matti*: Hallintolainkäyttö. Liettua 2020. (Kirjoittaja: Koivuluoma ym.)
- Kukkonen, Matti – Walden, Risto*: Pk-konsernin verosuunnittelu. Helsinki 2016.
- Laakso, Seppo*: Suhteellisuusperiaate yhteisöoikeudessa. *Lakimies* 6 – 7 / 1999, s. 1080 – 1091.
- Leidhammar, Börje*: Bevisprövning i taxeringsmål. Stockholm 1995.
- Lönnblad, Siru*: Oikeuksien väärinkäytön kielto ja veron kiertäminen. *Verotus* 3/2019, s. 290-303.
- Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti*: Elinkeinotulon verotus. Helsinki 2014.
- Manninen, Petri*: Yritysjärjestelyjen veronkierrosta EY- oikeuden näkökulmasta. *Verotus* 1/1998, s. 70 – 84.
- Mattila, Pauli K*: Yritysjärjestelyjä koskevat uudet verosäännökset. *Verotus* 1/1996, s. 33 – 39.
- Myllymäki, Janne*: KHO 2014:66 – Johdon holdingyhtiö verotuksessa. *Lakimies* 2/2015, s. 272 – 289.
- Myrsky, Matti*: Perustuslain merkityksestä verotuksen kannalta. *Verotus* 1/1995, s. 27 – 40.
- Myrsky, Matti*: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Saarijärvi 2002.
- Myrsky, Matti – Rabinä, Timo*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uudistettu painos. Helsinki 2015.
- Mäenpää, Olli*: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 4. uudistettu painos. Helsinki 2011.
- Mäenpää, Olli*: Yleinen hallinto-oikeus. Liettua 2017.
- Mäenpää, Olli*: Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Helsinki 2019.
- Niemi, Anne*: Perustelut oikeusturvan takeena. *Verotus* 2/1997, s. 159 – 163.
- Nykänen, Pekka – Rabinä Timo*: Ajankohtaiskatsaus luovutusvoiton verotusta koskevaan oikeuskäytäntöön vuodelta 2017. *Verotus* 2/2018, s. 150 – 164.
- Peltonen, Juuso – Rabinä, Timo*: Virallisperiaate ja määräämisperiaate veroprosessissa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön näkökulmasta. *Verotus* 4/2012, s. 372 – 388.
- Penttilä, Seppo*: Osakevaihto ja veron kiertäminen – Ratkaisu KHO 2017:78 ja sen analyysi. Julkaisu Edilexissä 8.6.2017a.

- Penttilä, Seppo:* Verojen kiertäminen yritysjärjestelyjen kipupisteinä. Verotus 2/2017, s. 128-140.
- Penttilä Seppo:* Holdingyhtiön käyttäminen yritysjohton kannustinjärjestelmässä oli veron kiertämistä – KHO 2014:66. Julkaistu Edilexissä 21.5.2014.
- Penttilä, Seppo:* EU-oikeudelliset näkökohdat elinkeinoverolain yritysjärjestelysäännösten tulkinnassa. Verotus 1/2012, s. 29 – 40.
- Pitkäranta, Ann-Mari:* Näytöstä ja sen arvioinnissa tuloveroprosessissa. Licensiaattitutkimus 2004, Turun yliopisto.
- Puronen, Pertti:* Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. Verotus 5/2009, s. 474 – 494.
- Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti:* Todistelu oikeudenkäynnissä. Tallinna 2015.
- Raitasuo, Santtu:* Lakisidonnaisuuden periaate vero-oikeudessa: Oikeusteorian ja -käytännön kysymyksiä. Oikeus 2020 (49), s. 323 – 347.
- Raitio, Juha:* Suhteellisuusperiaate eurooppaoikeudessa. Defensor Legis 2005/2, s. 357 – 366. Lyhyempi kirjoitus.
- Riekkinen, Juhana:* Sähköiset todisteet rikosprosessissa. Liettua 2019.
- Ryynänen, Olli:* Bevisning I inkomstbeskattningen. Vammala 2000.
- Ryynänen, Olli:* Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis N:o 2/2001, s. 262 – 285.
- Saukko, Petri:* Prosessiasetelmat ja kontradiktorisuus hallintoprosessissa. Defensor Legis N:o 3/2020, s. 324 – 342.
- Saukko, Petri:* Eräitä veroasioiden prosessuaalisia haasteita hallintotuomioistuimen näkökulmasta 2013. Julkaistu Edilexissä 14.6.2013.
- Shumskaya, Anna – Tuominen, Sami:* Veron kierrosta ja oikeudellisen muodon sivuuttamisesta tuoreen oikeuskäytännön valossa. Liikejuridiikka 2017/1, s. 83-109.
- Soikkeli, Lauri:* Luottamuksensuojaverotuksessa. Lakimies 2/2004a, s. 320-323.
- Soikkeli, Lauri:* Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa. Helsinki 2004.
- Tarkka, Anna-Stiina:* Näyttökynnys hallintoprosessissa. Lakimies 5/2018, s. 516 – 540.
- Tarkka, Anna-Stiina:* Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka – vertailevia näkökohtia hallinto- ja siviiliprosessissa. Lakimies 3 – 4/2015, s. 508-532.
- Tirkkonen, Tauno:* Suomen rikosprosessioikeus II. Porvoo 1972.

Tolvanen, Matti – Tarukannel, Veijo: Näyttöratkaisu hallintolainkäytössä. Lakimies 6/2011, s. 1107 – 1129

Torkkel, Timo: Johdon holdingyhtiö – Päätöksen KHO 2014:66 arviointia. Verotus 4/ 2014, s. 375 – 392.

Äimä, Kristiina: EY- oikeudellisista periaatteista ja tulkinnasta erityisesti vero-oikeuden alalla. Verotus 5/1999, s. 494 – 504.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.

Wickström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. 2015.

Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri: Pro & Contra Tuomion perustelemisen keskeisiä kysymyksiä. Helsinki 2003.

Virallislähteet

HE 29 / 2018 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 46 / 2014 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 193 / 2005 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

HE 177 / 1995 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

HE 217 / 1995 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

VaVM 41 / 2005 vp.: Valtiovarainvaliokunnan mietintö Hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.

VaVM 49 / 1995 vp.: Valtiovarainvaliokunnan mietintö Hallituksen esityksestä eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

EU oikeuden sekundaarilähteet

Neuvoston direktiivi 90/434/ETY.: eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirotiin ja osakevaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

Neuvoston direktiivi 2009/133EY: eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakevaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

Neuvoston direktiivi 2011/96/EU: eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164: sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veronkiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta

Neuvoston direktiivi 2003/49/EY: eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojalTIMaksuihin sovellettavasta yhtenäisestä verotusjärjestelmästä.
Euroopan Unionin perusoikeuskirja 2012/C 326/02.

Oikeuskäytäntö

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

Editions Periscope v. Ranska 26.3.1992

Hentrich v. Ranska 22.9.1994

EU:n Tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Asia C-126/10 Foggia.

Asia C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg BV.

Asia C-321/05, Kofoed.

Asia C-110/99 Emsland-Stärke.

Asia C-28/95 Leur-Bleum.

Julkisasiamies yhdistetyissä ratkaisuehdotuksissaan Asia C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd ja Goldsbrough Developments Lts ja C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation.

Hallinto-oikeudet

Turun HAO 5.2.2016

Vaasan HAO 27.11.2015

Rovaniemen HAO 28.2.2011

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2019:26

KHO 2017:78

KHO 2016:173
KHO 15.8.2016
KHO 2014:66
KHO 2013:44
KHO 2013:126
KHO 29.11.2004/3068
KHO 2001 T 2512
KHO 1999:2
KHO 25.8.1999/2170, 1999:47
KHO 1999:63
KHO 1998–B–594,
KHO 12.6.1992/2295
KHO 15.11.1991/4195
KHO 1979–B–II–557
KHO 1979–B–II–558
KHO 10.2.1976/521
KHO 12.7.1976/2711
KHO 24.2.1975/840
KHO 16.6.1975/2513

Korkein oikeus

KKO 2021:5
KKO 2019:78
KKO 2019:55
KKO 2019:54
KKO 2019:22
KKO 2017:19
KKO 2013:96
KKO 2011:20
KKO 2006:78

Keskusverolautakunnan ratkaisut

KVL 5/2004

KVL 30/2001

KVL 2000/65

Muut lähteet

Malmgrén, Marianne: Veronkiertodirektiivin vaikutus kansalliseen sääntelyyn ja verojärjestelmään. Keskuskauppa­kamarin suuri veropäivä 3.10.2018.

Verohallinnon ohje VH/2142/00.01/00/2019: Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä.

Verohallinnon ohje VH/5067/00.01.00/2019: Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös.

LYHENTEET

EIS	Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus eli ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehty sopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
EY	Euroopan yhteisö(t)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971/291) (Ruotsin hallintoprosessilaki)
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
HL	Hallintolaki (6.6.2003/343)
HLL	Hallintolainkäyttölaki (586/1996)
HOL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (5.7.2019/808)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
OK	Oikeudenkäymiskaari (1.1.1734/4)
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (12.7.1940/378)
ROL	Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (11.7.1997/689)
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VHL	Laki Verohallinnosta (11.6.2010/503.)
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
vp.	Valtiopäivät

1. JOHDANTO

1.1. Tutkielman taustaa

Yritystoiminnan kehittämiseen tarvitaan toisinaan yritysrakenteiden muutoksia, hallinnollisia ja käytännöllisiä uudelleenorganisointeja, sekä muita mahdollisia rationalisointeja. Usein taustalla voi vaikuttaa myös pitkän tähtäimen omistajanvaihdossuunnittelu, esimerkiksi sukupolvenvaihdoksen muodossa. Yritysjärjestelyt ovat myös keino varautua toimintaympäristön muutoksiin ennakoita ja sovittaa yhteen vanhojen henkilöosakkaiden ja mahdollisten avainhenkilöidenkin intressit.¹

Myös Euroopan Unionin tasolla on kiinnitetty huomiota yritysjärjestelyihin ja erityisesti niiden vaikutuksiin sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta. Yritysjärjestelyiden osalta on EU:n toimesta laadittu yritysjärjestelydirektiivi². Sekä EU:n, että kansallisen tason yritysjärjestelyitä kokevat normit on rakennettu siten, että säädettyjen edellytysten täytyessä järjestely voidaan toteuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia jatkuvuusperiaatetta noudattaen. Verotus lykkääntyy tulevaisuudessa tapahtuviin jatkoluovutustilanteisiin. Muun muassa varainsiirtoveroseuraamuksia sisältyy kuitenkin tiettyihin yritysjärjestelyihin.³ Esimerkiksi osakevaihdossa on holdingyhtiön suoritettava varainsiirtoveroa sille siirtyvien osakkeiden käyvästä arvosta ja mikäli liiketoimintasiirto suoritetaan jo olemassa olevaan yhtiöön, on siirtyvistä arvopapereista ja kiinteistöistä suoritettava varainsiirtovero.⁴ Yhtiöoikeudellisesta näkökulmasta yritysjärjestelyiden keskeisiä säännöksiä sisältyy osakeyhtiölakiin.⁵

¹ Engblom 2007, s. 556.

² Neuvoston direktiivi eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakevaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä (2009/133EY). Direktiivillä korvattiin yritysjärjestelyjä koskeva 23.7.1990 annettu direktiivi 90/434/ETY.

³ Yritysjärjestelydirektiivi mahdollista välittömän varainsiirtoveron perimisen, sillä se ei kuulu direktiivin soveltamisalaa.

⁴ Rajausta voidaan kuitenkin pitää liiketoimintasiirron osalta siinä mielessä tarpeettomana, että varainsiirtoverokustannuksilta voidaan välttyä perustamalla liiketoimintasiirtoa varten uusi yhtiö, joka sitten sulautetaan alun perin liiketoimintasiirron kohteeksi tarkoitettuun yhtiöön. Näin myös Engblom s. 554.

⁵ Yritysjärjestelykokonaisuudessaan ja niiden yhteydessä suoritettaviin toimiin sovelletaan osakeyhtiöiden osalta osakeyhtiölakia (21.7.2006/624) kokonaisuudessaan. Esimerkiksi mahdolliset yhtiökokoukset ym. järjestelyjä tukevat toimet tapahtuvat yleisiä yhtiöoikeudellisia säännöksiä soveltaen. Osakeyhtiölakiin on kuitenkin otettu määräyksiä tietyistä yhtiörakenteen muuttamista koskevista järjestelyistä. Sulautumista säännellään lain 16 luvussa ja jakautumista 17 luvussa.

Yritysjärjestelyitä koskevat säännökset kuvaavat verovelvolliselle annettua oikeutta valita itselleen sopivin järjestely, joten yritysjärjestelydirektiivin sen paremmin kuin kansallistenkaan säännösten ei ole tarkoitus estää verovelvollisen verosuunnittelua. Verosuunnittelua tarvitaan yrityksen toiminnan aikana sen elinkaarin kaikissa vaiheissa ja toisaalta verolainsäädännön nopea muuttuminen tuo pitkän ajan verosuunnitteluun haasteita ja epävarmuustekijöitä.⁶

Lainsäätäjällä on halunnut kuitenkin estää keinotekoiset järjestelyt ja veroetujen perusteettoman hyväksikäytön. Yritysjärjestelyitä koskeva veronkiertonormi on implementoitu EVL 52 h §:ään nykyisen yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklasta. Keskeistä molempien säännösten soveltumisen osalta on, että järjestelyllä saavutetaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Säännöksen soveltumista vastaan puhuvat järjestelyn verotuksesta riippumattomat liiketaloudelliset perusteet. Veron välttämistarkoituksesta voivat kertoa keinotekoisien apuyhtiöiden perustaminen, useat perättäiset toimet, yhtiön toiminnan lopettaminen pian tehtävän järjestelyn jälkeen, tai järjestelyssä saatujen varojen nopea jälleen luovutus.⁷ Kuten jäljempänä oikeuskäytännöstäkin selviää, eivät tällaiset seikat voi yksinään johtaa suoranaisesti veronkierron tai välttämisen tarkoituksen olemassa oloon. Yritysjärjestelyitä koskevissa tulkintatilanteissa korostuvatkin vahvasti tapauskohtaisuus sekä kokonaisharkinta.

Erilaisten yritysjärjestelyjen määrä on kasvanut ja ne myös vaativat yhä enemmän ennakkollista suunnittelua. Oikeusvarmuuden toteutumiseksi yritysjärjestelyissä hyödynnetäänkin yhä useammin ennakkoratkaisumenettelyä, jossa suunniteltu toimi kuvataan ennakolta ja perustellaan järjestelyn liiketaloudelliset syyt. Penttilä kuvaa oikeusvarmuuden toteutumisen tasoa kuluneen 20 vuoden aikana yritysjärjestelyissä lainsäädännön ennustettavuuden osalta hyväksi, haasteita oikeusvarmuudessa esiintyy sen sijaan kaikkien yritysjärjestelyiden osalta säännösten soveltamistasossa, erityisesti niissä joihin liittyy eniten verosuunnittelullista mielenkiintoa.⁸ Penttilä kuvaakin EVL 52 h §:n kasvattaneen merkitystään ja määrittää sen jo jonkinlaiseksi yritysjärjestelyjen kipupisteeksi.⁹ Tämä on nähtävissä myös viimeaikaisessa oikeuskäytännössä. Sekä

⁶ Wickström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 91.

⁷ Malmgrén – Myrsky 2014, s. 416.

⁸ Penttilä 2017, s. 128–129. Penttilä katsoo verosuunnittelullisesti mielenkiintoisiksi erityisesti kokonaisjakautumisen, osittaisjakautumisen ja osakevaihdon.

⁹ Penttilä 2017, s. 129.

korkeimman hallinto-oikeuden, että hallinto-oikeuksien taholta on tullut viime aikoina useita sellaisia päätöksiä, joissa on ollut kyse veronkiertonormien soveltamisesta yritysjärjestelyissä.¹⁰ Ilmiö on nähtävissä sekä VML 28 §:n yleisen veronkiertonormin, että VML 29 §:n peiteltyä osinkoa koskevan normin osalta. Erityisesti ovat lisääntyneet tapaukset, joissa on tarkasteltu EVL 52 h §:n erityissäännöksen soveltumista. Nämä viimeaikaiset ratkaisut ovat osoittaneet yritysjärjestelyitä koskevan veronkiertopykälän siirtyneen uusille soveltamisalueilla, jotka vaativat verovelvolliselta yhä kattavampaa argumentaation tasoa ja velvollisuutta osoittaa perusteet valitun järjestelyn verotuksesta riippumattomista liiketaloudellisista syistä.¹¹ Yksi syy kasvaneelle oikeuskäytännölle voi löytyä siitä, ettei lain tarkoitukselle vastaisen veroedun käsitettä ole määritetty sen enempää lainvalmisteluaineistossa kuin kotimaisessa oikeuskäytännössä.¹²

1.2. Kysymyksenasettelu ja näkökulma

Hallintoprosessilla tarkoitetaan hallintolainkäyttöä hallintotuomioistuimissa ja sen tavoitteena on asianosaisen oikeusturvan takaaminen ja viranomaistoiminnan lainmukaisuuden arviointi.¹³ Hallintolainkäyttö veroasioissa voidaan nähdä hallintoprosessin yhdeksi erityisosa-alueeksi. Hallintoprosessissa näytön arvioinnissa vaikuttavat muun muassa näyttökynnys ja näyttökylläisyys, joiden painotuserot voivat vaihdella asian laadun ja laajuuden, sekä intressien suuruuden mukaan.¹⁴

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää näytön hankkimista ja arviointia hallintolainkäytössä veroasioissa EVL 52 h §:n soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa. Tarkoitukseni on tarkastella aihetta siitä näkökulmasta, minkälaisen näytön perusteella EVL 52 h §:n tulkintatilanteiden tapaukset tulisi ratkaista ja miten ne on oikeuskäytännössä ratkaistu. Tässä keskeisenä alakysymyksenä on ensiksi se, miten todistustaakan tulisi jakautua oikeudenmukaisella tavalla ja onko näin tapahtunut oikeuskäytännössä. Toisena alakysymyksenä on se, miten hallintoprosessissa yleisesti vahva virallisperiaate näyttäytyy kyseisen säännöksen tulkintatilanteissa. Toisena pääkysymyksenä keskityn tarkastelemaan

¹⁰ Shumskaya – Tuominen 2017, s. 83.

¹¹ Shumskaya – Tuominen 2017, s. 83.

¹² Oikeuskäytännössä on toki arvioitu ja otettu kantaa lain vastaisen veroedun käsitteelle yksittäistapauksissa, mutta yleisemmän ja yhtenäisen määritelmän voidaan sanoa edelleen puuttuvan.

¹³ Tarkka 2018, s. 516, Mäenpää 2017, s.415 ja Koivuluoma ym. 2020, s. 29.

¹⁴ Tarkka 2018, s. 517.

sitä, mitkä kriteerit ja miten asianosaisten esittämät toimenpiteet ja selvitykset ovat vaikuttaneet KHO:n näytön arviointiin. Tässä alakysymyksinä arvioidaan ensiksi se, minkälaiselle tasolle näyttökynnys on oikeuskäytännössä asettunut ja toiseksi se, voidaanko tätä pitää johdonmukaisena ja oikeusturvan kannalta riittävänä. Oikeusturvan toteutuminen hallintolainkäytössä on jo itsessään hyvin laaja aihe. En kuitenkaan koe mielekkääksi jättää sitä tämän tutkielman ulkopuolelle, sillä se on hyvin keskeisesti läsnä koko tuomioistuinprosessin ajan, aina asian alkuvaiheesta päätösten perusteluihin saakka. Tarkastelun ollessa erityisjärjestelyitä koskevan EVL 52 h §:n tulkintatilanteissa, pysyy tutkimuskohde riittävän rajattuna.

Yhtenä haasteena KHO:n ratkaisuja tarkasteltaessa on asian suppeus tuomioistuimessa. Muutoksenhaku tapahtuu usein rajattuihin kysymyksiin, eikä siihen kokonaisuuteen joka on ollut ensiasteessa ratkaistavana. Muutoksenhakijalla on päätösvalta rajata oikeudenkäynnin kohde rajaamalla vaatimuksiaan. Tuomioistuin ei voi mennä asiaa arvioidessaan ja ratkaistessaan tätä laajemmalle.¹⁵ Toisaalta veroprosessissa edes yksimielisinäkään eivät osapuolet voi itsenäisesti määrätä näytön arvioinnista tai todistustaakan jaosta.¹⁶ Tuomioistuimella on tässä suhteessa vahva prosessinjohtoasema käsiteltävässä asiassa, jossa intressit voivat usein olla puolin ja toisin suuret. Toisaalta osapuolet voivat kyllä vaikuttaa näytön arviointiin muun muassa esittämällä kantojaan ja seikkojaan sekä todisteitaan.

Verohallinnossa tapahtunut hallintomenettely ja silloin hankittu selvitys on muutoksenhakuasteina toimivissa hallinto-oikeuksissa ja edelleen KHO:ssa merkittävin osa oikeudenkäyntiaineistoa.¹⁷ Tämä asettaa tutkimukselle haasteita myös siksi, että verovelvollisen esittämiä selvityksiä ennakkoratkaisuvaiheessa ei ole kattavasti saatavilla. Vaikka tuomioistuinten pitääkin ottaa päätöksissään esille ne seikat, jotka ovat vaikuttaneet asian arviointiin, on niukat perustelut ja epätäydellinen aineisto otettava tutkimuksessa

¹⁵ Ks. esim. Myrsky 2007, s. 854 ja Koivuluoma ym. 2020, s.265.

¹⁶ Rynänen 2001, s. 268.

¹⁷ Tarkka 2018, s. 524. Mikäli järjestelystä on haettu ennakkoratkaisua on tässä menettelyssä kertyneellä aineistolla merkittävä asema. Verohallinnon ohjeessa, Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös (VH/5067/00.01.00/2019), kuvataan, että verovelvollisella on korostunut selvittämisvelvollisuus ennakkoratkaisua koskevissa verolakien säännöksissä. Verovelvollisella onkin velvollisuus esittää kaikki asiaan vaikuttavat seikat ja selvitykset. Toisaalta verohallinnon velvollisuutena on pitää huoli siitä, että asia tulee riittävällä tavalla selvitettyksi. Tapauksessa KHO 2016:173 tuomioistuin on katsonut, että ennakkoratkaisun antaminen perustuu verovelvollisen hakemuksessa esittämiin tosiseikkoihin, eikä niiden oikeellisuutta lähtökohtaisesti ole viranomaisen toimesta tarpeen selvittää.

huomioon. Olen kuitenkin ottanut tutkimuksen kohteiksi sellaisia oikeustapauksia, joissa asian eteneminen on kuvattu mahdollisimman kattavalla tavalla. Tutkielmassa käytetyistä oikeustapauksista on kirjoitettu oikeustapausanalyysyjä ja ne ovat olleet esillä vero-oikeudellisessa keskustelussa, sillä kirjoittajat eivät ole olleet ratkaisujen sisällöstä ja vaikutuksista täysin yksimielisiä.¹⁸ Lisäksi olen ottanut joitakin vanhempia oikeustapauksia tutkimukseen vertailevan näkökulman vuoksi. Tarkoitukseni on ollut esittää oikeustapauksia koskien erilaisia yritysjärjestelyitä, mutta painotus on jonkin verran jakautumista ja osakevaihtoa koskevassa oikeuskäytännössä.

Ratkaisukäytäntö hallinto-oikeuksissa ei kaikissa yritysjärjestelyissä ole ollut yhteneväistä.¹⁹ On selvää, että tällainen menettely on omiaan heikentämään verovelvollisen oikeusturvaa ja ennen kaikkea verovelvollisen on haastava ennakoida suunniteltujen järjestelyiden veroseuraamuksia. Ennakkoratkaisumenettely voidaan toki nähdä ennakkollisena oikeusturvan varmistajana. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö saattaa kuitenkin melko herkästi hakea muutosta myönteisiin ennakkoratkaisupäätöksiin.²⁰ Tärkeää nähdäkseni olisikin, että muutoksenhauille olisi aina vahvat perusteet EVL 52 h §:n soveltumisesta. Näin jo valmiiksi niukkoja resursseja ei tuhlataisi tällaisiin varmuuden vuoksi tapahtuviin muutoksenhakuihin, vaan voitaisiin keskittyä oikeasti kiperimpiin tulkintakysymyksiin.²¹

Erilaisten yritysjärjestelyiden kasvun myötä on tullut yhä tärkeämmäksi selvittää ja tutkia verovelvollisen ja viranomaisen todistustaakan jakoa ja erityisesti riittävän näytön arvioinnin tasoa tuomioistuimessa. Verovelvollisen velvollisuus esittää liiketaloudellisten syiden olemassa olo ja toisaalta veronsaajan velvollisuus esittää veronkierron tai välttämisen tarkoitus ovat kaikkea muuta kuin selvärajaiset.

¹⁸ Esimerkiksi Järvenojan oikeustapausanalyysi tapauksesta KHO 2013:126, Myllymäen oikeustapausanalyysi tapauksesta KHO 2014:66, Penttilän oikeustapausanalyysi tapauksista KHO 2014:66 ja KHO 2017:78 ja Torkkelin oikeustapausanalyysi tapauksesta KHO 2014:66. Myös esimerkiksi Juusela on ottanut kantaa tapaukseen KHO 2014:66 legaliteettiperiaatetta käsittelevässä kirjoituksessaan, Juusela 2018. Lisäksi Nykänen ja Rabinä ovat kommentoineet tapausta KHO 2017:78 ja sen vaikutusta oikeuskäytäntöön. Nykänen – Rabinä 2018, s. 154 – 156.

¹⁹ Shumskaya – Tuominen 2017, s. 102. Kirjoittajat mainitsevat erityisesti osakevaihtotilanteet, mutta katsovat, että käytäntö vaihtelee todennäköisesti myös muiden yritysjärjestelymuotojen välillä riippuen maantieteellisestä alueesta.

²⁰ Ks. esim. Penttilä 2017a, s. 1 alaviitteineen.

²¹ Myös Shumskaya ja Tuominen ovat katsooneet, että veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on turhankin aktiivisesti lähtenyt veronkiertopresumptiosta yritysjärjestelyiden yhteydessä ja että verovelvollisen oikeudet toteutuvat yhä useammin vasta hallinto-oikeusasteissa. Shumskaya – Tuominen 2017, s. 104 – 105.

1.3. Tutkielman rakenteesta ja rajauksista

Tutkielma jakaantuu seitsemään päälukuun. Johdantokappaleessa tutustutaan tutkielman taustaan, esitetään tutkimuskysymykset alakysymyksineen, sekä tutkielmassa käytetty metodi. Lisäksi esitellään tutkielman rakenne ja rajaukset, sekä käytetty lähdekirjallisuus. Toisessa kappaleessa esitetään tutkielman kannalta merkityksellinen lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja keskeisimmät periaatteet. Pyrin EU:n tuomioistuimen ratkaisuille havainnollistamaan teleologisen tulkinnan ja direktiivien tulkintavaikutuksen merkitystä myös puhtaasti kansallisia tapauksia arvioitaessa.

Kolmannessa kappaleessa keskitytään käsittelemään näytön arviointia, sen riittävyttä ja todistustaakkaa tutkimuskysymysten valossa. Tarkoitus on selvittää näytön arviointia yleisemmällä tasolla ja tämän jälkeen selvittää joitakin EVL 52 h §:n erityispiirteitä. Lisäksi esitetään oikeudellisen ratkaisun syntyä hallintotuomioistuimissa sekä päätöksen perustelemisen funktioita. Neljännessä pääkappaleessa syvennytään näytön arvioinnin osalta keskeiseen terminologiaan veroprosessissa hallintolainkäytössä. Käsiteltävänä ovat tuomioistuimen ratkaisun kannalta keskeiset oikeustositteet ja todistustositteet, sekä niihin kiinteästi liittyvät apusositteet ja todistusteemat. Lisäksi käsitellään lyhyesti veroprosessissa käytettäviä todistuskeinoja. Viidennessä kappaleessa esitetään tutkielman keskeinen oikeuskäytäntö, jota ennen paneudutaan joustavan normin tulkintaan päätösharkinnassa. Lisäksi esitellään veroasioiden jokseenkin vahva kaksiasianosaisuussuhde ja sen merkitys ja vaikutukset hallintolainkäytössä. Oikeustapaukset on jaoteltu teemoittain ja kunkin tapauksen käsittely esitetään kokonaisuutena mahdollisesta ennakkoratkaisuhakemuksesta alkaen.

Kuudennessä pääkappaleessa syvennytään oikeustapausten analysoinnin tuloksiin. Esille nostetaan keskeiset tuomioistuinten tuomioiden perustelut ja tarkastellaan oikeuskäytännössä syntyneitä näyttökynnyksen tasoa ja todistustaakan jakaantumista osapuolten välillä. Kantaa otetaan myös siihen, onko todistustaakan jako ja näyttökynnyksen tason määrittäminen sopuisuudessa verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kanssa. Viimeisessä kappaleessa tehdään tutkielman yhteenveto. Tutkielmassa pitäydytään kansallisessa tuomioistuinkäytännössä, erityisesti KHO:n ratkaisuissa, joskin tapausten käsittelyä hallinto-oikeuksissa esitellään tapauksesta riippuen. Kansainvälisiä yritysjärjestelyitä sen paremmin kuin muitakaan kansainvälisiä kysymyksiä ei käsitellä

rajallisen tilan vuoksi. Tutkimuskysymysten kannalta olennainen EU:n normisto ja EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö on huomioitu tutkielmassa. EU:n oikeutta ei voida jättää huomioimatta tässä aihepiirissä, jossa sillä on voimakas vaikutus. Sen syvällisempään analysointiin ei kuitenkaan mennä, vaan tarkastelukulma pysyy kansallisella tasolla.

Oikean verotuspäätöksen saavuttamiseksi merkittävää on paitsi oikea verolakien tulkinta, myös se, että verotuksen kannalta relevantti tosiasiapohja on selvitetty huolella.²² Siksi näytön arviointia on mahdotonta käsitellä kontekstistaan irrallisena kysymyksenä. Tarkastelen tutkielmassa siis myös näytön arviointiin ja todistusharkintaan liittyviä kysymyksiä kuten oikeustositseikkoja, todistustositseikkoja ja erilaisten todisteiden merkitystä sekä erilaisia prosessia ohjaavia periaatteita. Lisäksi tarkastelukulma edellyttää EVL 52 h §:n liiketaloudellisten syiden käsitteen avaamista, kuten myös veron kierron ja veron välttämisen, sekä lain tarkoituksen vastaisen veroedun määritelmän käsittelyä.

1.4. Käytetyistä lähteistä ja metodista

Tutkielman lähdekirjallisuus on alan keskeisimpien asiantuntijoiden käsialaa. Vaikka lähdekirjallisuus on joiltakin osin verrattain vanhaa, viitataan niihin edelleen alan kirjallisuudessa. Lisäksi hallintolainkäytössä veroasioissa dynaamisuus ei ole niin vahvaa kuin vero-oikeuden aineellisessa lainsäädännössä. Olen käyttänyt prosessioikeuden ja hallintolainkäytön yleistä lähdekirjallisuutta, sekä spesifimpää veroprosessia käsittelevää kirjallisuutta, jotta aihe tulisi mahdollisimman kattavasti esitetyksi. Myös veroprosessin erityispiirteet muusta hallintolainkäytöstä on laajan lähdekirjallisuuden avulla pystytty kuvaamaan mahdollisimman hyvin. Hallintolainkäytön ja veroprosessin kansallisesta luonteesta johtuen kirjallisuus on pääsääntöisesti kansallista, mutta olen käyttänyt tutkielmassa myös ruotsinkielistä lähdekirjallisuutta. Vaikka tutkielman ei ole tarkoitus olla oikeusvertaileva, viitataan joissakin kohdin ruotsin lainsäädäntöön asian luonteen mukaan.

Perusrakenteeltaan todistelu hallintolainkäytössä ei eroa rikos- ja riita-asian todistelusta ja oikeudellinen päätöksenteko on niissä peruseriaateiltaan ja kulultaan samanlaista. Riippumatta prosessilajista ja substanssikysymyksestä tuomari pyritään vakuuttamaan tosiseikan todenmukaisuudesta ja siitä, että tosiseikka esitetyn näytön valossa saa tuomarin

²² Ryyänen 2001, s. 262.

vakuuttuneeksi sen riittävästä todennäköisyydestä, ts. todistusarvo ylittää näyttökynnyksen.²³ Sama ideologia pätee niin hallinto-oikeuden, kuin hallintolainkäytönkin sisällä. Tarkastelun kohteena on hallintolainkäyttö, joten asian käsittely hallintoviranomaisessa ei kuulu tämän tutkielman alaan. Rajausta ei kuitenkaan ole niin olennainen ja merkittävä kuin voisi ensi silmäyksellä ajatella. Esimerkiksi Ryyänen onkin katsonut, että vaikka verotusmenettelyllä ja veroprosessilla on omat ominaispiirteensä, todistusharkinnassa lähdetään kuitenkin siitä, että samat periaatteet soveltuvat niin verovirastoissa, oikaisulautakunnissa kuin varsinaisessa veroprosessissakin.²⁴

Lähdekirjallisuudessa muun muassa todistusharkinnan ja näytön arvioinnin osalta viitataan myös prosessioikeuden yleiseen kirjallisuuteen, koska ne lähtökohtaisesti soveltuvat aiheeseen prosessilajista riippumatta. Eri prosessilajien välisiä eroavaisuuksia on tarkoitus tuoda esille siinä määrin ja niissä aihepiireissä, kuin se on hyödyllistä varsinaisten tutkimuskysymysten tarkastelussa. Tarkoitukseni ei ole kuitenkaan syvällisellä tasolla analysoida eri prosessilajien välisiä eroja tai yhtäläisyyksiä.

Tutkielmassa paneudutaan erityisesti KHO:n oikeuskäytäntöön ja sen päätöksentekoa ohjaavien normien tulkintaan. Kuten edellä on todettu, tällainen tarkastelukulma ei kuitenkaan ole käsittelyn kannalta riittävää, vaan on tarpeen käsitellä myös aihealueen niin sanottuja yleisiä oppeja. Tällaisia prosessioikeuden yleisiä oppeja näytön arvioinnissa tarvitaan ainakin oikeustositseikkojen, todistositseikkojen, todistusharkinnan, näyttökynnyksen, näyttökyläisyyden ja todistustaakan käsitteiden analysoinnissa. Tutkielman metodi, tai näkökulma²⁵ on siten oikeusdogmaattinen. Lainoppi, eli

²³ Klami 1992, s. 362 ja Pitkäranta 2004, s. 11 ja 13 – 14, joka painottavat eroa eri prosessilajien osalta siinä, miten näyttö prosessissa on hankittu, joka taas korostaa selvittämismäärällisyyden ja virallisperiaatteen merkitystä hallintolainkäytössä ja siten myös veroprosessissa hallintotuomioistuimissa. Toisaalta Klami on myös esittänyt, että linjaukset vero-oikeudessa eivät ole olleet täysin yhteneväisiä ja ongelmia on esiintynyt ensinnäkin siinä, että keskeisissä säädöksissä viitataan verovelvollisen subjektiivisiin tarkoituksiin, jolloin esille nousee kysymys siitä, miten pyrkimys veron välttämistarkoituksesta näytetään toteen. Toinen ongelma koskee tiettyjen vähennysten kohtuullisuutta, jolloin kysymys on siitä, millä kriteereillä kohtuullisuus tai kohtuuttomuus voidaan näyttää toteen. Kolmanneksi Klami nostaa esille tapaukset joissa verovelvollisen ilmoituksia ei voida asettaa verotuksen perusteeksi. Esimerkiksi kirjanpito voi olla epäluotettava ja vaillinaisen, jolloin kehotuksista huolimatta lisäselvitystä ei ole annettu ja verotus toimitetaan arvioiden. Silloin nousee kysymys siitä kenen tulee näyttää toteen arvion perusteet ja kohtuullisuus taikka kohtuuttomuus. Klami 2000, s. 114 – 115.

²⁴ Ryyänen 2001, s. 263. Toisaalta asiaa voidaan tarkastella myös siten, että varsinaisen todistustaakka näyttäytyy vasta hallintotuomioistuimissa, ja hallintoviranomaisessa asiassa merkitystä annettaisiin selvittämismäärällisyyden jakautumiseen verovelvollisen ja veronsaajan välillä.

²⁵ Aarnio kuvaa, että oikeustieteessä metodi kuvaa enemmänkin näkökulmaa, sillä säädösten tulkinta ja normien soveltaminen käytäntöön ei ole mekaanista yksikäsitteisiä sääntöjä noudattava prosessi. Aarnio 2006, s. 237.

oikeusdogmatiikka on perinteisesti määritelty ensiksikin oikeussääntöjen sisällön selvittämiseksi, eli tulkinnaksi ja toisekseen oikeussäännösten systematisoinniksi.²⁶ Näytön hankkimista ja arviointia pyrin tarkastelemaan tästä näkökulmasta ja tässä kontekstissa. Tutkimuskysymyksiin pyrin löytämään vastauksia oikeuskäytännöstä, jota kuitenkin peilataan vahvasti aihetta käsittelevään oikeuskirjallisuuteen. Verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen osalta asiaa on syytä käsitellä erityisesti oikeuskäytännön koherenssin, johdonmukaisuuden, sekä toisaalta oikeutettujen odotusten näkökulmasta.

²⁶ Aarnio 2006, s. 238. Aarnio on kuvannut edellistä käytännöllisenä lainoppina ja jälkimmäistä teoreettisena lainoppina, joille on omat metodinsa, mutta jotka ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa keskenään.

2. NÄYTÖN ARVIOINNISSA MERKITTÄVÄT SÄÄNNÖT JA PERIAATTEET

2.1. Euroopan unionin oikeuden merkitys

2.1.1. Yritysjärjestelydirektiivi

Yritysjärjestelyissä vaikuttavat EU:n näkökulmasta erityisesti yritysjärjestelydirektiivi ja tietysti myös EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö.²⁷ Unohtaa ei voida myöskään keskeisten EU:n periaatteiden ja muun EU:n lainsäädännön merkitystä.²⁸ Periaatteista keskeisimpinä voidaan mainita ainakin lojaalisuus-, tehokkuus-, syrjäntäkielto- ja suhteellisuusperiaate, sekä yleisperiaatteina hallinnolliset- ja prosessuaaliset periaatteet. Vaikka välitön verotus lähtökohtaisesti kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, on EU:n oikeudella silti sijansa myös tällä alueella liikuttaessa.²⁹ Tämä johtuu erityisesti EU:n perustamissopimusten mukaisista tavoitteista ja jäsenvaltioille asetetusta lojaliteettivelvollisuudesta. Kansallisella lainsäädännöllä ei saada asettaa yritysjärjestelydirektiivin mukaisille järjestelyille lisäedellytyksiä. Sen sijaan verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen pääseminen kansallisen lainsäädännön myötä on mahdollista. Kansallisen lainsäädännön on kuitenkin annettava direktiivin soveltamisalaan kuuluville yritysjärjestelyille direktiivissä

²⁷ Ks. mm. Mäenpää 2019, s. 474 ja Helminen 2016, s. 79. Helminen korostaa erityisesti EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön merkitystä väljästi muotoiltujen SEUT sopimuksen ja sen nojalla annettujen direktiivien tulkinnessa.

²⁸ Äimä on jaotellut EU:n periaatteet, toimivaltaperiaatteisiin, peruseriaatteisiin, yleisperiaatteisiin, rakenteellisiin oikeuseriaatteisiin ja fundamentaaleihin oikeuseriaatteisiin. Äimä 1999, s. 495 – 502.

²⁹ Harmonisointi on ollut vilkkaampaa välillisen verotuksen alueella erityisesti alv- verotuksen ja valmisteverotuksen myötä, mutta myös välittömän verotuksen osalta on EU:ssa alettu lähempään harmonisointiin erityisesti yritysverotuksen alueella. Yritysjärjestelydirektiivin lisäksi onkin säädetty mm. Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, muutettu 17/2/2015, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, ns. emo-tytäryhtiödirektiivi, jolla muutettiin Neuvoston direktiivi 90/434/ETY. Lisäksi voidaan mainita ainakin Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, ns. veronkiertodirektiivi ja Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhtenäisestä verotusjärjestelmästä. On kuitenkin syytä huomata, että direktiiveillä ei ainakaan alkujaan pyritty välttämään yhdenmukaistamaan verotusta Euroopan laajuisesti, vaan asettamaan kansainvälisten yritysryhmien verotus samanlaiseksi samassa jäsenvaltiossa toimivien yritysten kanssa. Ks. Englund 1992, s. 155. Joskin yhdentymisen tavoite myös välittömän verotuksen ja erityisesti yritysverotuksen alueella on nähdäkseni tänä päivänä havaittavissa laajemmin myös Euroopan laajuisesti ainakin yleisten suuntaviivojen osalta. Integraatiokehitys on ollut myös hyvin voimakasta Englundin kirjoituksen jälkeisenä aikana, mutta tällä alueella yhdentymisen on kuitenkin korostunut juuri enemmän yhdenvertaisena kohteluna kussakin jäsenvaltiossa, eikä niinkään verotuksen yhdenmukaistamiseen EU:n laajuisesti.

säädetyt veroedut.³⁰ Yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklassa säädetään niistä edellytyksistä, joiden täytyessä direktiivissä säädetyt verotukselliset edut voidaan evätä. Yritysjärjestelydirektiivin soveltamisala kattaa osittais- ja kokonaisjakautumisen, sulautumisen, osakevaihdon, varojensierrot sekä eurooppayhtiön (SE) ja eurooppaosuuskunnan (SCE) kotipaikansierrot. Direktiiviä sovelletaan kaikkiin sen soveltamisalaan kuuluviin liiketoimiin huolimatta siitä ovatko niiden syyt rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia.³¹ Sen sijaan järjestelyn liiketaloudellisilla syillä on merkitystä kun tarkastelun kohteena on järjestelyjä koskeva veronkiertoartiklan soveltuminen.³²

Yritysjärjestelydirektiivin johdantokappaleen mukaan direktiivin tarkoituksena on säätää kilpailun kannalta neutraaleja verotussääntöjä, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kilpailukykyään. EU:n vapausoikeudet³³, sekä sisämarkkinoiden moitteeton toimivuus voidaan siis asettaa tämänkin direktiivin taakse. Yritysjärjestelydirektiivillä on pyritty EU:n alueen yhtiöiden elinkelpoisuuden ja kilpailukyvyn kasvattamiseen muun maailman voimistuvaa kilpailua vastaan ja siksi direktiivin on sanottu perustuvan kilpailuneutraalille sääntelyllä.³⁴ EU:n tulkintavaikutus ohjaa kansallisia tuomioistuimia päätöksenteossaan ja on merkityksellinen erityisesti juuri direktiivien soveltamistilanteissa.³⁵ EVL 52 h §:n tulkinnessa voidaan siis antaa merkitystä direktiivin tavoitteille ja näin on tehtykin KHO:n oikeuskäytännössä.³⁶ Lisäksi direktiivin tulkintavaikutuksesta seuraa, että ratkaisuvaihtoehdoista on valittava se, joka parhaiten vastaa direktiivin sisältöä ja toteuttaa sen tavoitteita.³⁷

³⁰ Pentillä 2012, s. 33.

³¹ Asia C-28/95 Leur-Bleum, tuomio kohta 36, Asia C-321/05 Kofod, tuomio kohta 30, ja Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 31.

³² Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 32.

³³ Neljästä EU:n vapausoikeudesta työntekijöiden vapaa liikkuvuus perustuu SEU 3 artiklan 2 kohtaan ja SEUT 4 artiklan 2 a alakohtaan, sekä 20,26 ja 45 – 48 artikloihin. Pääomien vapaa liikkuvuus perustuu SEUT 63 – 66 artikloihin. Sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus perustuvat SEUT 26 artiklaan (sisämarkkinat), 49 – 55 artikloihin (sijoittautuminen) ja 56 – 62 artikloihin (palvelut). Henkilöiden vapaa liikkuvuus perustuu SEU 3 artiklan 2 kohtaan, SEUT 21 artiklaan sekä IV ja V osastoon, sekä EU:n perusoikeuskirjan 45 artiklaan.

³⁴ Kilpailukyvyn kasvattamisen funktiota on korostanut ainakin Immonen, joka on kuitenkin eittänyt, että vaikka Suomi teki ratkaisun soveltaa direktiiviä myös puhtaasti kansallisiin järjestelyihin, on direktiivi suunniteltu kansainvälisiin tilanteisiin eikä sitä ole suoraan kehitetty puhtaasti kansallisia järjestelyjä ajatellen. Immonen 1997, s. 369.

³⁵ Mäenpää 2019, s. 472 – 475.

³⁶ Esim. KHO 2013:44 ja KHO 2017:78.

³⁷ Manninen 1998, s. 76. Toisaalta Pentillä on esittänyt, että tulkintavaikutuksen merkitys vaihtelee verolajin mukaan, esimerkiksi arvonlisäverotuksessa sen painoarvo on suurempi ja merkityksellisempi kuin tuloverotuksessa ja toisaalta yritysjärjestelydirektiiviä leimaa sen poikkeavuus esim. arvonlisäverodirektiiviin

Direktiivin 15 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltio voi olla soveltamatta direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yritysjärjestelyjä koskevia artikloja, tai evätä niistä saadun hyödyn, jos tarkoitettujen toimen pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veron välttäminen tai veronkiertäminen. Lisäksi artiklassa säädetään, että mikäli toimea ei ole suoritettu pätevistä taloudellisista syistä, saattaa se johtaa oletettuna, että toimen tarkoituksena on artiklan mukainen veronkierto tai veron välttäminen. Pätevistä taloudellisista tarkoituksesta artiklassa mainitaan esimerkkeinä toimeen osallistuvien yhtiöiden uudelleenjärjestely, tai järjeistämisen. Artiklan sanamuodosta seuraa, ettei luettelo pätevistä taloudellisista syistä ole tyhjentävä. Pätevän taloudellisen tarkoituksen olemassaolo on kuitenkin tarkasteltava taloudellisesta näkökulmasta. Tässä tarkastelussa samanlainen järjestely suoritetaan ilman verotuksen vaikutusta ja arvioidaan onko järjestelylle yhä mielekkäitä taloudellisia syitä.³⁸

Tämä yritysjärjestelyiden veronkiertoa koskeva artikla on siis implementoitu Suomessa EVL 52 h §:llä. Vaikka kyse on EU:n tasoisesta sääntelystä, jossa yleisenä lähtökohtana on, että se soveltuu vain EU:n oikeuden soveltamistilanteissa, on direktiiviä tarkoitus soveltaa myös puhtaasti kansallisissa tilanteissa. Alkuperäisen direktiivin implementointia koskevan hallituksen esityksen mukaan direktiivissä tarkoitettujen veroedut ulotetaan koskemaan myös kotimaisten yhteisöjen välisiä direktiivissä vastaavia järjestelyjä.³⁹

2.1.2. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että yritysjärjestelydirektiivin 15 artikla pitää sisällään yleisen periaatteen oikeuden väärinkäytön kiellosta.⁴⁰ Muun muassa Penttilä on tehnyt tässä tärkeän huomion siitä, että EVL 52 h §:n tulkintaan vaikuttavat myös muut kuin vain yritysjärjestelydirektiivin tulkintaan liittyvät EU:n tuomioistuimen tuomiot.⁴¹ Tämä onkin perusteltua EU:n tuomioistuimen tulkintaratkaisuuissa korostuneen teleologisen tulkintatavan kanssa, jossa sisämarkkinoiden toteutumistavoitteiden

siinä, että yritysjärjestelydirektiivi on jouduttu sopeuttamaan eri jäsenvaltioiden verolainsäädäntöihin, jotka ovat toisistaan poikkeavia. Penttilä 2012, s. 32.

³⁸ Manninen 1998, s. 71.

³⁹ HE 177/1995 vp. s. 7.

⁴⁰ Ks. esim. Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 50 ja asia C-321/05 Kofoed, tuomio kohta 38.

⁴¹ Penttilä 2017, s. 130.

huomioiminen on keskeisessä asemassa.⁴² Myös Äimä on korostanut teleologista tulkintaa EU:n tuomioistuimen keskeisempänä tulkintatapana juuri jäsenvaltioiden kiinteämmän yhdentymisen saavuttamiseksi.⁴³ Nykyisen yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklaa on tulkittava EU-tuomioistuimen mukaan poikkeussääntönä suppeasti ottaen huomioon sen sanamuoto, tarkoitus ja asiayhteys.⁴⁴

Asiassa C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg BV* vastaan *Staatssecretaris van Financiën* oli kyse alankomaisten yhtiöiden sukupolvenvaihdoksesta, johon liittyi yritysjärjestelydirektiivin soveltamisalaan kuuluvia yritysjärjestelyitä. Kansalliselta veroviranomaiselta oli tapauksessa haettu ennakkopäätöstä suunnitellusta järjestelystä, menettely vastasi siten pitkälti verohallinnon ennakkoratkaisumenettelyä. EU-tuomioistuin painotti asiassa, että kansallisten viranomaisten tutkiessa suunnitellun liiketoimen tarkoitusta, soveltamiseen ei tule käyttää ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperiaatteita, vaan arviointi tapahtuu kokonaisarviointina yksittäistapauksessa aina sen ominaispiirteet huomioon ottaen.⁴⁵

Asia C-28/95 *Leur-Bloem* vastaan *Inspectuer der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, on siinä mielessä merkittävä päätös, että siinä pyydettiin EU:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua useampaan ennakkoratkaisukysymykseen yritysjärjestelydirektiivin soveltamisesta. Tapaus koski Alankomaista konsernia, joka oli hankkimassa holdingyhtiön ja jonka tarkoituksena oli tämän jälkeen suorittaa osakevaihto. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koski sitä, oliko tuomioistuin toimivaltainen tulkitsemaan yhteisön oikeutta perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla, kun sillä ei suoraan säännelty kyseistä tilannetta, mutta kansallinen lainsäätäjät on saattanut direktiivin säännökset osaksi kansallista oikeusjärjestystä ja päättänyt soveltaa tätä myös pelkästään kansallisiin tilanteisiin. Tämän kysymyksen osalta EU:n tuomioistuin katsoi olevansa kuvatussa tapauksessa toimivaltainen.⁴⁶

⁴² Helminen 2016, s. 78.

⁴³ Äimä 1999, s. 503.

⁴⁴ Asia C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, tuomio kohta 46.

⁴⁵ Asia C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg BV* tuomio kohta 44, myös mm. asia C-28/95 *Leur-Bleum*, tuomio kohta 41 ja asia C-126/10 *Foggia*, tuomio kohta 37.

⁴⁶ Asia C-28/95 *Leur-Bloem*, tuomio kohta 34.

Toisena ennakkoratkaisukysymyksenä oli käsiteltävänä osakevaihtoa koskevien säännösten tulkinta suhteessa veronkiertoartiklan soveltumiseen. Tuomioistuin katsoi muun muassa, että koska veronkiertoartiklassa säädetyn oletettaman tarkemmasta täytäntöönpanosta ei ole tarkempia yhteisön oikeuden säännöksiä, on jäsenvaltion päätettävä säännöksen soveltamisen yksityiskohtaisista säännöistä. Tuomioistuin painotti kuitenkin, että näiden tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukaisia.⁴⁷ Esimerkiksi sellaisen säännön antaminen, jolla määritellään yleiset perusteet automaattiselle verojen epäämiselle tietyiltä liiketoimien ryhmältä, ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.⁴⁸ Niin ikään tuomioistuin painotti kokonaisarviointia veronkiertoartiklan soveltamista arvioitaessa⁴⁹ sekä painotti sitä, että hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä tulisi tulkita siten, että sillä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun saavuttamista.⁵⁰

Asiassa C-126/10 Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA vastaan Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, oli kyse sulautumisessa siirtyvien tappioiden vähennysoikeudesta. Foggia – SGPS oli Portugalin oikeuden mukaan perustettu holdingyhtiö, johon liitettiin sulautumisessa kolme samaan konserniin kuuluvaa holdingyhtiötä. Yhden sulautuneen yhtiön tappioita ei hyväksytty vähennettäväksi Foggia – SGPS:n verotuksessa, koska näiden yhtiöiden väliseen sulautumiseen ei katsottu olevan olemassa liiketaloudellisia perusteita. EU:n tuomioistuin otti tapauksessa kantaa liiketaloudellisesti perustellun syyn kriteeriin ja katsoi, ettei järjestelyä voitu pitää liiketaloudellisena, jos sen ainoa päämäärä on verotuksellisen edun saavuttaminen.⁵¹ Sen sijaan verotuksellisen edun saavuttaminen voi olla yhtenä tarkoituksena, kunhan se ei ole pääasiallinen ja toimelle on muita perusteita.⁵²

Kansallinen tuomioistuin esitti näyttönä veronkierrolle muun muassa sitä, että sulautuneella yhtiöllä ei ollut järjestelyn toteutuksen aikaan enää omaa hallintoa, sillä ei ollut enää rahoitusosuuksia ja vastaanottavan yhtiön tarkoituksena oli vähentää omassa verotuksessaan yhtiön tappioita. EU:n tuomioistuin katsoi, etteivät tällaiset seikat yksinään riittäneet näyttökynnyksen ylittymiseen veronkierrosta, ja että liiketaloudellisesti perusteltuna syynä

⁴⁷ Asia C-28/95 Leur-Bloem, tuomio kohta 43.

⁴⁸ Asia C-28/95 Leur-Bloem, tuomio kohta 48 alakohta B.

⁴⁹ Asia C-28/95 Leur-Bloem, tuomio kohta 48 alakohta B.

⁵⁰ Asia C-28/95 Leur-Bloem, tuomio kohta 48 alakohta C.

⁵¹ Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 34.

⁵² Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 35.

pidetään muun muassa hallinnollisten kustannuksen vähentämistä, sen sijaan veronkierron puolesta puhuvia argumentteja ovat muun muassa tappioiden suuruus ja niiden selvittämätön alkuperä.⁵³ Silloin kun järjestelyssä sulautuvalla yhtiöllä ei ole omaa hallinnollista toimintaa eikä rahoitusomaisuutta ja se siirtää vain sellaisia omaisuuseriä, joihin kuuluu verotuksessa vähennettäviä tappioita, jotka ovat suuria ja joiden alkuperää ei ole selvitetty, hallinnollisten kustannuksien säästöstä huolimatta, on kansallisen tuomioistuimen harkittava tapauksen olosuhteet ja tarkistettava täyttyykö veropetoksen tai veronkierron edellytykset.⁵⁴

2.1.3. Oikeuksien väärinkäytön kielto Euroopan unionin oikeudessa

EU:n oikeuksien väärinkäytön kieltä koskeva periaate vaikuttaa myös vero-oikeudessa. Periaatteen normatiivisena tavoitteena on määrittää rajat sallitulle veron minimoinnille, eli estää verovelvollista saamasta perusteetonta, lain tarkoitukselle vastaista veroetua.⁵⁵ EU:n oikeuden periaatteita heijastavat direktiivitaustaiset veronkiertosäännökset.⁵⁶ Yritysjärjestelyjä koskevan kansallisen lainsäädännön taustalla vaikuttavat vahvimmin edellä käsitelty yritysyritysjärjestelydirektiivi ja sen 15 artikla. Toinen oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatetta heijastavana direktiivinä voidaan esittää veronkiertodirektiivi⁵⁷ ja sen 6 artikla, jonka mukaan jäsenvaltion on jätettävä yhteisöverovelvollisuutta laskettaessa huomioon ottamatta sellainen järjestely tai sarjatoimet, joiden pääasiallisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on lain vastaisen veroedun saaminen eikä järjestelylle ole liiketaloudellisia perusteita. Suomen lainsäädännössä direktiivi ei aiheuttanut implementointitoimenpiteitä, sillä mainitun artiklan katsottiin sisältyvän VML 28 §:ään, eikä siihen katsottu tarvittavan tehdä muutoksia.⁵⁸

EU:n oikeudessa on oikeuksien väärinkäytön toteennäyttämiseksi esitetty sekä objektiivisuuden- että subjektiivisuuden vaatimus. Näistä ensimmäinen tarkoittaa teleologista tulkintaa lain tarkoituksesta, jossa suoritettu toimi voi olla sallittu lain sanamuodon mukaisesti, mutta ristiriidassa sen tavoitteiden kanssa.⁵⁹ Tällöin analysoidaan

⁵³ Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 39, 42,43, 46 ja 47.

⁵⁴ Asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 52.

⁵⁵ Lönnbland 2019, s. 290.

⁵⁶ Esim. asia C-126/10 Foggia, tuomio kohta 50.

⁵⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, ns. veronkiertodirektiivi.

⁵⁸ Malmgren 2018.

⁵⁹ Lönnbland 2019, s. 293. Tässä Lönnbland tekee eron kansalliseen soveltamiseen, jossa painoarvoa annetaan enemmän yksittäisen säännöksen tarkoitukselle, kuin kokonaisen lain tarkoitukselle. Siksi kansallisella tasolla

EU:n säännöksen tarkoitusta ja tavoitteita ja verrataan sitä arvioitavana olevan tapauksen saavutusten luonteeseen, jonka jälkeen arvioidaan toteutuuko aineellisen lainsäädännön päämäärä.⁶⁰ Subjektiiivinen kriteeri viittaa verovelvollisen päämääriin, eli hänen motiiveihinsa. Subjektiiivisen kriteerin osalta ei oikeuskirjallisuudessa olla oltu yhtä yksimielisiä kuin objektiivisen kriteerin. Lönnbland esittää subjektiiivisen puolen huomioimatta jättämisen puolustavana tekijänä yhdenvertaisuuden vaatimuksen, sillä subjektiiivisten tekijöiden huomioiminen voi johtaa erilaiseen lopputulokseen sinänsä samanlaisissa tapauksissa verovelvollisen esittämien motiivien perusteella.⁶¹ Lönnbland kuitenkin painottaa, että ongelmallisesta luonteestaan huolimatta ei subjektiiivisiä tekijöitä voida unohtaa, sillä ne ovat merkittävä arviointiperuste liiketaloudellisten syiden olemassaololle.⁶² Oikeuksien väärinkäytön olemassa oloa koskevia todistustaakkasääntöjä ei juurikaan säännellä unionin oikeudessa, joten niiden osalta voidaan soveltaa kansallisen lainsäädännön todistustaakkaa koskevia sääntöjä ja periaatteita. Kaiken kaikkiaan edellä lyhyesti esitetyt subjektiiiviset ja objektiiviset kriteerit ovat kumulatiivisia ja täydentävät toisiaan.⁶³ Näin ollen niiden erottamisen on mahdotonta ja vain objektiiviset kriteerit huomioivalle tarkastelulle, en näe perusteluja.

2.2. Kansallinen lainsäädäntö

2.2.1. Perustuslaki ja oikeusturvan toteutuminen

PL 81.1 §:n momentin mukaan valtion verosta, verovelvollisuudesta, veron suuruuden perusteesta sekä verovelvollisen oikeusturvasta on säädettävä lailla. Säännös voidaan nähdä perustavanalaisena ja perimmäisenä verovelvollisen oikeusturvan toteuttajana. Oikeusturvan keskeisenä tehtävä on nähty oikeusvarmuuden vahvistaminen ja toteutumisen turvaaminen yksilön ja julkisen vallan välisissä suhteissa.⁶⁴ PL 81 §:n toteuttaessa

hallituksen esitykset ovat tärkeässä asemassa säännösten soveltamisen tulkinnessa, mutta on syytä muistaa niiden oikeuslähdeopillinen asema.

⁶⁰ Asia C-110/99 Emsland-Stärke, tuomio kohta 39 ja 52.

⁶¹ Lönnbland 2019, s. 294-295.

⁶² Lönnbland 2019, s. 296. Myös EU:n tuomioistuin on katsonut subjektiiivisen kriteerin merkityksen tärkeäksi, mm. asiassa C-110/99 Emsland-Stärke, tuomio kohta 39 ja 53. Toisaalta julkisasiamies yhdistetyissä ratkaisuehdotuksissaan Asia C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd ja Goldsborough Developments Ltd ja C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation on painottanut jokseenkin objektiivisten kriteerien ensisijaisuutta ja tärkeyttä suhteessa subjektiiivisiin tekijöihin, kohta 70 ja 71.

⁶³ Lönnbland 2019, s. 303.

⁶⁴ Esim. Mäenpää 2019, s. 1.

substanssiverolainsäädännön lakisidonnaisuutta, ilmentää PL 21 § oikeusturvan toteutumista verotusmenettelysäännösten osalta verotuksen oikaisuna ja muutoksenhakuna. PL 21 § voidaan nähdä kokonaisuudessaan hyvän hallinnon ilmentäjänä, jossa tulevat esille sekä asian asianmukainen käsittely, että oikeudenmukaisen oikeusturvamenettelyn takeet.⁶⁵

Aarnio kuvaa oikeusturvavaatimusta eräänlaisen oikeusturvakolmion avulla, jossa kärjessä esiintyy kiperää tapausta koskeva epätietoisuus, kuten näyttökysymykset, vasemmassa alanurkassa näyttäytyy tuomarin ratkaisuvallasta sekä ratkaisupakko ja viimein oikeassa alanurkassa esiintyy kansalainen.⁶⁶ Kansalaisella on oikeus odottaa, että tuomioistuimien maksimoi hänen oikeusturvansa, jolloin voidaan puhua myös perustellusta oikeusturvaodotuksesta, joka on yksi oikeusvaltiomme perustavanlaatuisista kulmakivistä.⁶⁷ Tuomioistuimen yhteiskunnallinen vastuu toteutetaan nimenomaan päätöksen perusteluilla, jotka ovat samalla ainoa väline päätöksen ja sitä kautta oikeusturvan toteutumisen tarkastelemiseen.⁶⁸

Oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluvat vahvasti osapuolten oikeus informaation saamiseen ja antamiseen, eli oikeus lausua kaikesta asiassa esitetystä, myös tuomioistuimen omasta aloitteesta hankkimasta selvityksestä.⁶⁹ EU:n tasolla perusoikeuskirjan⁷⁰ 41 artikla perustaa jokaiselle oikeuden hyvään hallintoon. Vaikka perusoikeuskirja koskeekin periaatteellisesti jäsenvaltioita niiden soveltaessa unioni oikeutta ja vaikka 41 artikla kohdistuu suoranaisesti vain unionin toimielimiin, on säännöksen kuitenkin nähty tosiasiallisesti yhtenäistävän kansallisia hallintomenettelyjä.⁷¹ Perusoikeuskirjan 47 artiklassa säädetään oikeuden mukaisen oikeudenkäynnin takeista.

Euroopan ihmisoikeus sopimuksen⁷² 6 artiklassa säädetään oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijöistä. Veroasioissa EIS 6 artikla ei kuitenkaan tule suoraan sovellettavaksi, sillä veroasioiden ei ole katsottu kuuluvan sen soveltamisalaan

⁶⁵ Mm. Mäenpää 2011, s. 2.

⁶⁶ Aarnio 2006, s. 250.

⁶⁷ Aarnio 2006, s. 250.

⁶⁸ Tuomioistuimen päätöksen perustelujen funktioita on käsitelty jäljempänä kappaleessa 3.3.2.

⁶⁹ Saukko 2020, s. 325. Tätä kutsutaan myös kontradiktorisuuden periaatteeksi.

⁷⁰ Euroopan unionin perusoikeuskirja 2012/C 326/02.

⁷¹ Mäenpää 2011, s. 15.

⁷² Euroopan ihmisoikeussopimus on ratifioitu Suomessa lailla ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen ja siihen liittyvien lisäpöytäkirjojen eräiden määräysten hyväksymisestä 4.5.1990/438 (SopS 18/1990).

sellaisenaan.⁷³ Toisaalta esimerkiksi artiklan vaatimus asian kohtuullisesta käsittelyajasta on katsottu soveltuvan myös veroasioissa.⁷⁴ Verovelvollisen oikeusturvan vankkoina tukipyylväänä voidaankin pitää ihmis- ja perusoikeuksista johdettavia sääntöjä ja periaatteita. Kansallisellakin tasolla on jo 2000 luvun alussa nähtävillä perusoikeuksien korostuminen myös vero-oikeuden alueella⁷⁵, eikä tämä suunta ole muuttunut, päinvastoin voidaan sanoa sen vahvistuneen yhä enemmän ja enemmän.

Oikeusturvan toteuttajana erityisesti yritysjärjestelyjä koskevissa vero-oikeudellisissa kysymyksissä on mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen verohallinnolta. Menettely onkin hyvin käytetty EVL:n yritysjärjestelyjä koskevien säännösten soveltamiskysymyksissä yksittäisessä tapauksessa.⁷⁶ Järjestelyssä verohallinto antaa tuloveroa koskevan tiedon siitä, miten se tulee hakemuksessa kuvatun laisessa tilanteessa verotusta toimittaessa menettelemään.⁷⁷

Luottamuksensuoja on arvoluonteensa vuoksi nähtävissä oikeusnormiluonteeltaan periaatteeksi.⁷⁸ Vaikka luottamuksensuoja ilmenee säädöstasolla HL 6 §:ssä, ja jo ennen sitä siitä säädettiin VML 26 §:ssä, painottaa Soikkeli luottamuksensuojaa veropäätösten ennustettavuutta ja hyväksyttävyyttä turvaavana periaatteena ja näin ollen näkee sen myös enemmän periaatteena kuin sääntönä.⁷⁹ Tämä onkin perusteltua, kun otetaan huomioon luottamuksensuojan funktio verovelvollisen oikeusturvan takaajana, tai kuten Äimä kirjoittaa luottamuksensuojan ankkurina normatiiviseen oikeusvarmuuteen.⁸⁰

Toisaalta jaottelu periaatteen ja säännön välillä ei ole selkeä. Arvioitaessa EVL 52 h §:n soveltumista suoritettuun tai suunniteltuun järjestelyyn, ankkuroituu luottamuksensuojaperiaate nähdäkseni jälkimmäisissä tilanteissa pitkälti annettuun

⁷³ Äimä 2011, s. 151.

⁷⁴ ks. esim. EIT Editions Periscope v Ranska, kohta 40 ja Hentrich v. Ranska, tuomio 22.9.1994.

⁷⁵ Myrsky 2005, s. 39.

⁷⁶ Ks. aiheesta esim. Äimä 2011, s. 166.

⁷⁷ Verohallinnon ohje EVH/5067/00.01.00/2019 Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös.

⁷⁸ Soikkeli 2004a, s. 320.

⁷⁹ Soikkeli 2004a, s. 321. Soikkeli painottaa myös, ettei luottamuksensuojaa tule tulkita siten, että sitä ei sovellettaisi verotusmenettelyssä muutoin kuin nimenomaisesti VML 26 §:n tilanteissa. Soikkeli 2004, s. 29. Saman suuntaista verovelvollisyyteistä lähestymistä kuvaa myös verohallinnon ohje luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä VH/2142/00.01.00/2019. Ohjeen mukaan luottamuksensuojaa sovelletaan VML ohella myös muissa verolaeissa.

⁸⁰ Äimä 2011, s. 124.

kielteiseen ennakkoratkaisuun. Toisaalta Veronsaajien oikeudenvallontayksikön ei myöskään tulisi pyrkiä kumoamaan verovelvolliselle myönteistä ennakkoratkaisua heppoisin perustein.⁸¹ En silti sanoisi luottamuksensuojaperiaatteen olevan merkityksetön tilanteissa, joissa ennakkoratkaisua ei olla haettu, mutta näkisin sillä kuitenkin olevan jossakin määrin korostunut asema tilanteessa, jossa viranomainen on antanut järjestelyä koskevan sitovan päätöksen. Esimerkiksi Puronen onkin todennut, että luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen on aina aineelliseen ratkaisuun nähden toissijainen siten, että sitä voidaan soveltaa vasta, kun asiassa on tehty aineellinen verovelvolliselle kielteinen verotusratkaisu.⁸²

2.2.2. Veroprosessissa sovellettavat prosessilait

Veroprosessissa on yleislakina sovellettu 1.1.2020 alkaen lakia oikeudenkäynnistä hallintoasioissa⁸³, jonka verotusmenettelylaki erityislakina joiltakin osin syrjäyttää. Uudistuksen tavoitteena oli muun muassa lisätä informaatiota ja taata entistä paremmin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia niin, että osapuolet olisivat entistä paremmin selvillä oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan prosessissa.⁸⁴ HOL 35 §:ää voidaan pitää eräänlaisena oikeudenkäynnin johtamisen normina, sillä se säätelee tuomioistuimelle velvollisuuden oikeudenkäynnin johtamisesta huolehtimiseen. HOL 87 § edellyttää hallintotuomioistuimia⁸⁵ näytön arvioinnin perustelemiseen.

Lain 79 § edellyttää hallintotuomioistuimia antamaan ratkaisun esitettyihin vaatimuksiin ja velvoittaa tuomioistuimen harkitsemaan kaikkia esille tulleita seikkoja sekä päättämään, mihin seikkoihin ratkaisu voidaan perustaa.⁸⁶ Säännös toteuttaa vapaata todistelua, jolla Pitkäranta tarkoittaa sitä, ettei todisteiden esittämistapaa ole rajattu tiettyihin erikseen rajattuihin todistuskeinoihin ja toisaalta todisteiden todistusvoiman harkintaa ei säännellä

⁸¹ Näin asiaa on arvioinut säännöksen säätämisen aikaan Pauli K. Mattila 1996, s. 39. Mattila on korostanut myös säännöksen ennaltaehkäisevää merkitystä.

⁸² Puronen, 2009, s. 476.

⁸³ Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa korvasi edeltäjänsä hallintolainkäyttölain (26.7.1996/586 HLL) ja on nykyisin sovellettava yleislaki hallintotuomioistuimissa.

⁸⁴ HE 29 /2018, vp s. 49.

⁸⁵ HOL 2 §:n mukaan yleisiä hallintotuomioistuimia ovat korkein hallinto-oikeus, alueelliset hallintotuomioistuimet mukaan lukien Ahvenanmaan hallintotuomioistuin.

⁸⁶ Siviiliprosessissa OK 24:3.2:n mukaan asianosaisen vetoamistaakka määrittelee prosessin kohteen, eli sen väitetyn tapahtumankulun johon tuomioistuimen on otettava kantaa. Rikosprosessissa ROL 11:3 §:n mukaan prosessin kohteen määrittelee syytteen mukainen teonkuvaus.

yksityiskohtaisesti.⁸⁷ Näistä jälkimmäisen on katsottu yleisesti prosessioikeudessa ja lainkäytössä tarkoittavan itsenäisesti vapaata todistusharkintaa, jota Lappalainen ja Rautio kuvaavatkin siten, että näytön vakuuttavuuden arvioinnissa tuomioistuimen velvollisuus on vapaasti harkita kaikkien esitettyjen todisteiden todistusvoima, ilman että tuomioistuin olisi minkäänlaisten harkintavaltaa sääntelevien määräysten sitoma.⁸⁸ Vapaa todistusharkinta yhdessä vapaan todistelun kanssa yleisessä prosessioikeudellisessa kirjallisuudessa nähdään myös yhdessä sisältyvän laajempaan vapaaseen todistusteoriaan.⁸⁹ Vapaa todistelun periaate korvasi aikaisemman vallalla olleen legaalisen todistusteorian ja nykyistä onkin kuvattu lähtökohdiltaan realistisemmaksi.⁹⁰ Pölönen ja Tapanila samaistavat vapaan todistelun ja vapaan todistusharkinnan vahvemmin toisiinsa, joskin myös he painottavat näiden eroa sillä, että todisteita voidaan rajata, kun taas näytön arviointia ei.⁹¹

HOL ei säädä todistustaakasta ja lain 37 § jää ainoaksi selvittämisvelvollisuutta sääteleväksi normiksi. Pykälään lisättiin kuitenkin uusi 3 momentti, jonka mukaan asianosaisen ja viranomaisen on esitettävä selvitystä vaatimustensa tueksi totuudenmukaisesti ja myötävaikutettava asian selvittämiseen asian luonteen mukaan.⁹² Pykälän 2 momentin mukaan hallintotuomioistuimen on hankittava selvitystä omasta aloitteestaan ottaen huomioon asian laatu ja sitä vaativat tahot samoin kuin tasapuolisuus ja oikeudenmukaisuus. Silloin mikäli asianosainen ei tuomioistuimen pyynnöstä huolimatta esitä tiettyä selvitystä tai vastaa hänelle esitettyihin kysymyksiin, on tuomioistuimen harkinnassa, minkälainen merkitys tällaiselle kieltäytymiselle on annettava kussakin tilanteessa.⁹³

⁸⁷ Pitkäranta 2004, s. 45.

⁸⁸ Lappalainen – Rautio, *Prosessioikeus 2017*, s. 612. Samoin vapaata todistusharkintaa määrittelee Jokela, joka korostaa myös sitä, ettei tällä tarkoiteta intuitiivista yleisvaikutelmaa, vaan näyttöarvo on arvioitava perusteellisesti ja tasapuolisesti. Jokela 2015, s. 191 – 192.

⁸⁹ Lappalainen – Rautio, *Prosessioikeus 2017*, s. 611 – 612. Kirjoittajien mukaan vapaan todistelun ja vapaan todistusharkinnan keskinäinen suhde voidaan kuvata siten, että vapaa todistelu vaatii jatkukseen vapaan todistusharkinnan. Toisaalta vapaan todistusharkinnan aseman kirjoittajat näkevät itsenäisempänä, jota sovelletaan lähestulkoon poikkeuksetta ja vaikka vapaata todistelua oltaisiinkin rajoitettu.

⁹⁰ Pölönen – Tapanila 2015, s. 36. Kirjoittajat ovat kuitenkin painottaneet, että legaalisen todistusteorian tehtävänä oli ehkäistä tuomarimielivaltaa ja ohjata tämän päätöksentekoa ja nämä on syytä muistaa myös vapaan todistelun periaatetta sovellettaessa. s. 39.

⁹¹ Pölönen – Tapanila 2015, s. 35. Tosin kirjoittajat esittävät, että näytön arvioinninkin voidaan sanoa olevan sillä tavoin rajattua, että sen tulee olla objektiivista, tasapuolista ja perustua hyväksyttävillä päättelytavoilla ts. se ei saa perustua tuomarimielivaltaan vakuuttumistavoille.

⁹² Saukon mukaan uusi momentti painottaa sitä, ettei viranomaisen voi enää toimia pelkkänä prosessin vastapuolena, vaan velvollisuus olisi esittää myös muuta kuin omaa kantaa tukevia väitteitä ja selvityksiä, mikäli sellaisia olisi saatavilla. Tällainen asetelma olisi myös sellaisissa asiaryhmissä, joissa asianosaisen myötävaikutusvelvollisuus on korostunut, kuten veroasioissa. Saukko 2020, s. 339.

⁹³ HE 29 / 2018, vp s. 104.

Hallituksen esityksen mukaan päätösten perustelemista koskeva 87.1 § vastaisi sisällöltään aikaisempaa HLL 53 §:ää ja tarkoituksena on ollut vain sanamuodon täsmentäminen.⁹⁴ Hallituksen esityksen mukaan päätösten perusteleminen on yksi keskeisimmistä PL 21 §:ssä, EIS 6 (1) artiklassa ja EU:n perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettuna oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista.⁹⁵ Hallintoprosessin terminologia eroaa yleisissä tuomioistuimissa käytävästä prosessista siinä, että hallintoprosessissa puhutaan seikoista ja selvityksistä. Kuitenkin hallituksen esityksen mukaan seikoilla tarkoitetaan päätökseen välittömästi vaikuttavia tosiseikkoja ja selvityksillä on katsottava tarkoitettavan todistustositseikkoja.⁹⁶ Näin ollen terminologisesta erosta huolimatta, ne ovat sisällöltään yhteneväisiä yleisissä tuomioistuimissa käytetyn prosessiterminologian kanssa.

VML:ssa näyttöä ja sen arviointia koskevat säännökset löytyvät lain 26 §:stä. Pykälän 1 momentissa säädetään velvollisuudesta kohdella osapuolia tasavertaisesti. Pykälän 2 momentti on säädetty verovelvollisen oikeusturvan takaajaksi epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa, jossa verovelvollinen on toiminut veroviranomaisen ohjeen tai neuvon mukaisesti vilpittömässä mielessä. Pykälän 3 momentti koskee velvollisuutta kuulla verovelvollista, mikäli verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen vahingoksi. Säännös on siten keskeinen veroviranomaista ohjaava normi verotusta toimittaessa, mutta edellä on todettu, ettei verotusmenettelystä voida nähdä erilaisia säännöksiä riippuen siitä onko asia verohallinnon, verotuksen oikaisulautakunnan tai hallintotuomioistuimien ratkaistavana. Pykälän 4 momentti on merkityksellinen osapuolten roolien jakaja, jossa säädetään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta ja osapuolten velvollisuudesta osallistua mahdolluuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pykälän 6 momentti säätää vielä veroviranomaiselle asetetusta velvollisuudesta tutkia asia siinä laajuudessa, kuin sen laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on tarpeen.

⁹⁴ HE 29 / 2018 vp s. 156.

⁹⁵ HE 29 / 2018 vp s. 66.

⁹⁶ HE 29 / 2018 vp s.84, ks. myös todistustositseikoista 37 §:n yksityiskohtaiset perustelut s. 103 – 104. Samoin kuin jo vanhan hallintolainkäyttölain aikaan, josta ks. HE 217/1995 s. 50.

2.2.3. EVL 52 h §:n suhde muihin veronkiertosäännöksiin

VML 28 § on veronkierron yleissäännös, jonka on tarkoitus olla viimesijainen keino puuttua ilmeisen keinotekoisiiin toimiin. Veronkiertämistä koskevia säännöksiä on sijoitettu myös muualle verolainsäädäntöön, tällaisia ovat muun muassa PerVL 33 a §, VSV 31 § ja tässä tutkielmassa tarkastelun kohteena oleva EVL 52 h §. Kaikille mainituille säännöksille on ominaista se, että ne ovat erityissäännöksiä suhteessa VML 28 §:ään, ja niitä myös sovelletaan vain kyseessä olevan lain mukaisiin menettelyihin, toisin sanoen niiden soveltamisala on suppeampi. EVL 52 h § mahdollistaa puuttumisen vain EVL:ssä yksilöityihin 52 – 52 g §:n mukaisiin järjestelyihin. Suomen liityttyä Euroopan unioniin lisättiin silloisen yritysjärjestelydirektiivin vaatimat säännökset EVL 52 – 52 g §:iin, nykyisin säännökset ovat EVL 52 – 52 h §:ssä.⁹⁷ Aikaisemmassa hallituksen esityksessä EVL 52 g §:n tulkintakannanotot olivat niukat. Esityksessä mainitaan, että mikäli ei voitaisi osoittaa yhdenkään liiketaloudellisen syyn olemassa oloa, olisi lain tarkoituksen vastaista liittää toimeen verotuksellisesti edullinen kohtelu.⁹⁸ Nykyinen veronkiertoa koskeva normi on EVL 52 h §:ssä, muutos tehtiin hallituksen esityksen 193/2005 pohjalta, josta annettiin myös valtiovarainvaliokunnan mietintö 41/2005.

Hallituksen esityksen mukaan entinen yritysjärjestelyjen veronkiertoa koskeva 52 g § ehdotettiin siirrettäväksi uuteen 52 h §:ään sellaisenaan sanamuotoa tarkentaen.⁹⁹ Uudessa pykälässä sanamuodon täsmentämisellä mahdollistettiin säännöksen soveltuminen sellaisissa tilanteissa, joissa veronkiertotarkoitus on yksi järjestelyn pääasiallisista tavoitteista. Käytännön tasolla ehdotetun muutoksen ei kuitenkaan katsottu lisäävän juurikaan säännöksen soveltamistapauksia.¹⁰⁰ Nykyisen veronkiertosäännöksen mukaan EVL 52 – 52 g §:n säännöksiä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen. Valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukaan arvioitaessa suunnitellun liiketoimen veronkierron tai veron välttämisen tarkoitusta, on otettava huomioon kussakin yksittäisessä tapauksessa liiketoimi kokonaisuudessaan.¹⁰¹ Mainittu sanamuodon muuttaminen

⁹⁷ Yritysjärjestelyjä koskevan muutosdirektiivin 2005/19/EY myötä muutettiin EVL 52 g §:ään eurooppayhtiön ja eurooppaosuuskunnan kotipaikan siirtoa koskevat säännökset.

⁹⁸ HE 177/1995 vp s. 15.

⁹⁹ HE 193/2005 vp s. 8. 52 h § säädettiin samalla uuden muutosdirektiivin myötä luonnollisesti koskemaan myös eurooppayhtiön ja eurooppaosuuskunnan kotipaikan siirtämistä koskevia tilanteita.

¹⁰⁰ HE 193/2005 vp s. 8.

¹⁰¹ VaVM 41/2005 vp – HE 193/2005 vp.

helpottaisi mietinnön mukaan asian arvioimista, kun ei jouduttaisi hiuksenhienoon punnintatilanteeseen siitä, mikä järjestelyn syistä olisi tärkein.¹⁰²

Rajanveto VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n välillä ei kuitenkaan ole selkeä. EVL 52 h § soveltuukin Knuutisen mukaan sekä itsenäisesti, että VML 28 §:n kanssa yhdessä sovellettuna.¹⁰³ Sen sijaan esimerkiksi Manninen on katsonut, ettei niiden päällekkäinen soveltaminen ole mahdollista.¹⁰⁴ Toisaalta on huomattava, että yritysjärjestelykokonaisuuteen voi sisältyä muita toimia kuin EVL 52 – 52 g §:ssä tarkoitettuja järjestelyjä, kuten yhtiömuodon muutos tai yrityskauppa, tällöin jälkimmäisten osalta sovellettavaksi voi tulla VML 28 §.¹⁰⁵ Sen sijaan Manninen on katsonut, että mikäli yritysmuodon muutos tehdään yritysjärjestelydirektiivin mukaisten etujen piiriin pääsemiseksi on tällaista arvioitava asiallisen verosuunnittelun piiriin kuuluvaksi, eikä tällaiseen toimeen tulisi soveltaa veronkiertosäännöksiä.¹⁰⁶

Erityissäännös ei myöskään estä yleissäännöksen soveltamista toissijaisesti silloin, kun erityissäännöksen soveltamisedellytykset eivät täyty. Käytännön tilanteissa yritysjärjestelyjä koskevissa tilanteissa voi kuitenkin syntyä epä tietoisuutta siitä kumpaa normia tulisi soveltaa.¹⁰⁷ Toisaalta Andersson ja Penttilä ovat katsoneet, etteivät yritysjärjestelyt niiden veron lykkääntymisvaikutuksen vuoksi sellaisenaan johda EVL 52 h §:n soveltamiseen, vaan kyse on useimmiten yritysjärjestelyn tuomasta mahdollisuudesta päästä jatkossa hyötymään edullisista verosäännöksistä.¹⁰⁸

EVL 52 h § suhteessa TVL 29 §:ään on ainakin oikeuskäytännön perusteella nähty melko itsenäiseksi. Usein lähtökohtaisesti tapausta arvioitaessa katsotaankin, ettei asiaa arvioida TVL 29 §:n osalta, tai ettei asiaa arvioida jatkossa tapahtuvien luovutuksien verokohtelun osalta, tai sitten puhtaasti asia arvioidaan itsenäisesti myös TVL 29 §:n valossa, jos asia myös sen osalta on ratkaistavana. Tuomioistuimien ei tietenkään omasta aloitteestaan voi käsitellä asiaa laajemmin kuin miten asianosaiset ovat oikeudenkäynnin kohteen määritelleet. Tapauksessa KHO 2001 T 2512 jakautumista itsessään oli pidettävä

¹⁰² VaVM 41/2005 vp – HE 193/2005 vp.

¹⁰³ Knuutinen 2012, s.183 – 184.

¹⁰⁴ Manninen 1998, s. 81.

¹⁰⁵ Näin esim. Andersson – Penttilä 2014, s. 798.

¹⁰⁶ Manninen 1998, s. 82.

¹⁰⁷ Andersson – Penttilä, 2014, s. 795.

¹⁰⁸ Andersson – Penttilä 2014, s. 800.

hyväksyttävänä järjestelynä, mutta omien osakkeiden mahdollinen lunastaminen tapahtui osinkotulon välttämiseksi VML 29 §:ssä kuvatulla tavalla. KVL:n tapauksessa 2000/65 keskusverolautakunta ei ottanut kantaa siihen, miten järjestelyn verotus tapahtuisi VML 29 §:n valossa. Edelleen tapauksessa KHO 2017:70 tuomioistuin ei ottanut asiaa käsitellessään ja ratkaistessaan kantaa myöhemmälle verokohtelulle, mikäli osakkeet tulevaisuudessa luovutettaisiin.

2.3. Keskeiset periaatteet

2.3.1. Keskeiset prosessiperiaatteet

Yleisellä tasolla oikeusperiaatteiden voidaan sanoa olevan yleisesti oikeusjärjestelmään, sekä erityisiin oikeudenaloihin kuuluvia normatiivisia arvoja ja tavoitteita.¹⁰⁹ Rooliperiaatteet kuvaavat oikeudenkäynnin osapuolten välisen työnjaon ja toimivallan.¹¹⁰ Veroprosessissa hallintolainkäytössä keskeinen periaate on virallisperiaate¹¹¹, joka korostaa tuomioistuimen asemaa menettelyn kulun ohjaajana¹¹² ja kytkeytyy hallintoprosessin indispositiiviseen luonteeseen. Myös ruotsissa hallintotuomioistuimissa virallisperiaate on vavassa asemassa.¹¹³ Virallisperiaatteen vastaperiaatteena voidaan pitää siviiliprosessissa riita-asioissa vallalla olevaa määräämisperiaatetta, jossa osapuolet päättävät prosessin kulusta ja määrittävät sen sisältöä tuomioistuinta sitovalla tavalla.¹¹⁴ Määräämisperiaatteen

¹⁰⁹ Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 117.

¹¹⁰ Pölonen – Tapanila 2015, s. 52.

¹¹¹ Virallisperiaate on keskeinen periaate yleisesti hallinto-oikeudessa, joskin sen painotus saattaa vaihdella oikeuden alojen mukaan. Voidaan kuitenkin todeta, että vero-oikeudellisissa asioissa se on korostuneessa asemassa. Koivuluoma ym. ovat painottaneet että virallisperiaatteen sisältö hallintotuomioistuimissa määräytyy tapauskohtaisesti, johon vaikuttavat mm. yksityisen sekä julkisen tahon intressit, muutoksenhakijan asema, asiamiehen olemassaolo ja hallinnon lainalaisuuden asiakohdalliset painotukset. Koivuluoma ym. 2020, s. 181.

¹¹² Ryyänen 2001, s. 263.

¹¹³ FPL (291/1971) 8 §, jonka mukaan ”Rätten ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Genom frågor och påpekanden ska rätten verka för att parterna avhjälpes otydligheter och ofullständigheter i sina framställningar. Rätten ska se till att inget onödigt förs in i målet. Överflödig utredning får avvisas. Lag (2013:86).”

¹¹⁴ Jokela 2016, s. 76. Rikosasioissa ja indispositiivisissa riita-asioissa sovelletaan kuitenkin vahvasti virallisperiaatetta. Jokela 2016, s. 171. Ks. myös Jonkka 1992, s. 59 – 60, joka on korostanut virallisperiaatteen merkitystä rikosprosessissa voimakkaan julkisen intressin vuoksi, sekä yhdenvertaisuusargumenteilla. Poikkeuksena voidaan pitää asianomistajarikoksia, joissa asianomistajalle on jätetty päätävävalta miten häneen kohdistuneeseen tekoon tulee suhtautua. Toisaalta esim. Virolainen ja Vuorenää esittävät, että indispositiivisissa riita-asioissa määräämisperiaatetta sovelletaan vain rajoitetummin kuin dispositiivisissa asioissa. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 206. Tämä on sinänsä perustellumpi ilmaus, sillä kanteen nostaminen on aina viime kädessä kantajan päätettävissä. Lisäksi oikeudenkäynnin kohde hyvin pitkälti indispositiivisissä riita-asioissa määräytyy osapuolten vaatimusten perusteella.

mukaan asianosaisilla voidaan sanoa olevan määräys- eli disponoimisvaltaa.¹¹⁵ Virallisperiaate ilmentää aineellisen totuuden vaatimusta, jossa tuomioistuimen velvollisuutena on pyrkiä sisällöltään lainmukaiseen ratkaisuun, joka myös vastaa asiassa esitettyä selvitystä.¹¹⁶ Tietenkään absoluuttiseen totuuteen ei ole mahdollista päästä, mutta ratkaisun pohjana pitäisi kuitenkin olla riittävä ja asianmukainen selvitys. Asian selvittämällä tarkoitetaan tässä asian ratkaisemiseen vaikuttavien tosiseikkojen selvitystä ja tutkimusta tutkimisvallan rajoissa. Tutkimisvallan rajat määrää kuitenkin lähtökohtaisesti valituksessa esitetyt vaatimukset, ja joissakin määrin vastapuolen esittämät vastaperustelut.¹¹⁷ Näin ollen määräämisperiaate ei veroprosessissakaan ole merkityksetön.

Tutkintamenetelmä ja käsittelymenetelmä määrittävät kenen toimesta asian kannalta keskeiset tosiseikat ja niitä koskeva näyttö selvitetään. Näistä jälkimmäisen mukaan vastuu kuuluu oikeudenkäynnin osapuolille ja ensimmäisen mukaan tuomioistuimelle.¹¹⁸ Jokela kuvaa tutkinta- ja käsittelymenetelmää asianosaisten ja tuomioistuimen myötävaikutusta oikeudenkäynnissä koskeviksi käsittelyperiaatteiksi, joista jälkimmäistä noudatetaan pääsääntöisesti siviiliprosessissa ja jonka merkitys on vielä ennestään korostunut uuden alioikeusmenettelyn myötä.¹¹⁹ Käsittelymenetelmää voidaan kuvata myös siten, että se korostaa asianosaisten aktiivisuutta ja tuomioistuimen passiivisuutta, kun taas tutkintamenetelmä korostaa tuomioistuimen oikeutta olla aktiivisena osapuolena prosessiaineiston hankinnassa ja prosessin kulun järjestämisessä.¹²⁰

¹¹⁵ Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 202. Määräämisperiaatteesta voidaan käyttää myös nimitystä asianosaisautonomian periaate.

¹¹⁶ Myrsky – Rabinä 2015, s. 515. Virallisperiaateella on kuitenkin tilaa myös dispositiivisissa riita-asioissa, joka ilmenee mm. tuomioistuimen päättäntävallasta oikeudenkäynnin etenemisestä ja asioiden käsittelyjärjestyksestä, sekä ennen kaikkea jura novit curia periaatteesta, jonka mukaan tuomioistuimen on tunnettava laki. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 207.

¹¹⁷ Myrsky – Rabinä 2015, s. 523.

¹¹⁸ Myrsky – Rabinä 2015, s. 517.

¹¹⁹ Jokela 2016, s. 167. Sen sijaan rikosprosessissa käytetään käsiteparia akkusatorinen menetelmä, eli syytemenetelmä ja inkvisitorinen menetelmä, eli tutkimismenetelmä, jota ei kuitenkaan tule sekoittaa siviiliprosessuaaliseen tutkintamenetelmään. Terminologiaa voidaan Jokelan mukaan perustellusti kuitenkin arvotella tarpeettomasta monimutkaisuudesta. Jokela 2016, s. 171. Itseasiassa inkvisitorista menetelmää ei ole juurikaan sovellettu enää modernin aikakauden aikana länsimaissa, joskin suomen rikosprosessissa piirteitä oli nähtävillä vielä 1980-luvulla. Pölonen – Tapanila 2015, s. 53.

¹²⁰ Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 199. Kirjoittajat kuvaavat prosessia, jossa sovelletaan käsittelymenetelmää, osapuolten väliseksi vuoropuheluksi johon tuomioituin ei juurikaan puutu.

Veroprosessissa, kuten hallintoprosessissa yleisesti käytössä on tutkintamenetelmä.¹²¹ Sen on kuitenkin nähty olevan erityisesti veroasioissa vahvan osapuoliasetelman vuoksi heikompi ja antaen tilaa myös käsittelymenetelmälle.¹²² Nähdäkseni tällä ei kuitenkaan voi olla sanottavaa merkitystä, koska verovelvollisen oikeusturva vaatii kuitenkin vahvaa virallisperiaatetta, eikä siksi myöskään todistusaineiston rajaamista tai tosiasiakysymysten selvittämistä voida vierittää täysin asianosaisten päätettäväksi.¹²³ Veroprosesseissa kaksiasianosaissuhteesta huolimatta, toinen osapuoli on aina viranomainen, joka nähdään yleisesti vahvemmaksi osapuoleksi heikompaan verovelvolliseen nähden.

Vaikka virallisperiaate on korostunut vero-oikeudellisissa asioissa, on todettava, että EVL 52 h §:n soveltamisalan tilanteissa on verovelvollisella usein asiamies mukana toimeksiannon suunnittelussa ja toteutuksessa. Tämän on nähty osaltaan häivyttävän virallisperiaatteen muuten vero-oikeudessa vahvaa asemaa ja merkitystä.¹²⁴ On kuitenkin syytä korostaa, ettei asiamiehen käyttäminen voi olla peruste sivuuttaa tuomioistuimen velvollisuuksia kulun pääasiallisena ohjaajana, tai jättää asian lopputulosta riippumaan yksinomaan asiamiehen kyvystä esittää päämiehensä kannalta tarvittavat selvitykset. Tuomioistuimen on näissäkin tilanteissa käytettävä kyselyoikeuttaan, mikäli jokin seikka tai selvitys on jäänyt epäselväksi tai lisäselvitystä tarvitaan.¹²⁵ Pitkäranta on esittänyt asian kääntäen siten, ettei virallisperiaate sivuuta verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuutta, vaan pikemminkin osoittaa asianosaiselle tämän prosessiroolin ja sen tuomat vaatimukset.¹²⁶

Virallisperiaatteeseen ja määräämisperiaatteeseen liittyvät vahvasti myös kontradiktorinen periaate, eli osapuolten kuulemista koskeva periaate ja yhdenvertaisen ja tasapuolisen prosessuaalisen kohtelun osapuolten välillä määräävä periaate, niin sanottu equality of arms.¹²⁷ Yhdenvertaisen kohtelun kannalta näytön arvioinnissa merkitystä annetaan

¹²¹ Peltonen – Rabinä 2012, s. 376. Joskin käsittelymenetelmää ei tule kirjoittajien mielestä unohtaa, vaan myös sillä on sijansa hallintoprosessissa ja kyse onkin näiden periaatteiden joustavasta yhdistelmästä, jossa tilanne- ja asiakohtaiselle harkinnalle on annettava merkitystä.

¹²² Myrsky–Rabinä 2015 s. 517.

¹²³ Ks. aiheesta esim. Pitkäranta 2004 s. 75 – 81.

¹²⁴ Pitkäranta 2004, s. 125.

¹²⁵ Myös Rynänen katsoo, että tuomioistuimen velvollisuus on selvittää asia niin, että se voi antaa HLL 51 §:n (nykyisin vastaava säännös HOL 79 §:ssä) edellyttämällä tavalla ratkaisun asiassa esitettyihin vaatimuksiin. Tähän kuuluu erityisesti tuomioistuimen velvollisuus osoittaa osapuolille mitä näyttöä tarvitaan. Rynänen 2001, s. 263.

¹²⁶ Pitkäranta 2004, s. 9.

¹²⁷ Myrsky – Rabinä 2015, s. 514 ja 518 – 520. Kontradiktorista periaatetta tarkoittaen puhutaan Anglosaksisissa oikeusjärjestelmissä yleensä equality of arms -periaatteesta. Virolainen – Vuorenmaa, Prosessioikeus 2017, s. 125.

nähdäkseni erityisesti sille, että molemmat osapuolet saavat lausua kaikista merkityksellisistä asian ratkaisussa vaikuttavista seikoista ja selvityksistä. Yleisesti prosessioikeuden pääperiaatteisiin kuuluva kontradiktorisuuden periaate kuvastaa tuomioistuimen velvollisuutta olla ratkaisematta asiaa ennen kuin vastapuolella on ollut tilaisuus lausua asiasta, eli kummallakin osapuolella tulee olla oikeus ja mahdollisuus esittää vaatimuksensa, väitteensä, sekä niitä tukevat todisteet, sekä saada tietoonsa vastapuolen vaatimukset, väitteet ja todisteet.¹²⁸ Pölönen ja Tapanila kuvaavat kontradiktorisuuden periaatetta yhdeksi tärkeimmäksi ellei jopa tärkeimmäksi periaatteeksi.¹²⁹ Toisaalta periaatteen merkitys on nähty vahvempana rikosprosessissa, jossa ei katsota riittävän että syytetylle varataan tilaisuus tulla kuulluksi, vaan syytettyä on tosiasiallisesti kuultava.¹³⁰ Silloin kun kyse on hallintotuomioistuimessa käsiteltävästä veroprosessista, jossa kyseessä on väite verovelvollisen veronkierron tai välttämisen tarkoituksesta, tulee kontradiktorisen periaatteen toteutumista korostaa.

Tuomioistuimen materiaallinen prosessinjohto on keskeinen osa virallisperiaatetta. Pitkärannan mukaan materiaallinen prosessinjohto on asian ratkaisemisen ja päätöksen perustelemisen selkäranka.¹³¹ Materiaalisen prosessinjohtoon kuuluu Pitkäranta luokittelee selventävän-, korjaavan-, täydentävän-, rajoittavan- sekä informoivan funktion, joskin hän korostaa ettei näiden välinen rajanveto ole selkeä ja monilla funktioilla on keskenään samoja piirteitä.¹³² Pölönen ja Tapanila ovat osaltaan korostaneet materiaallisen prosessinjohtoon selventävän funktion merkitystä.¹³³ Toisaalta materiaallisen prosessinjohtoon painopisteen on nähty olevan selkeämmin asian valmisteluvaiheessa, johtuen tuomarin selvittämisvelvollisuudesta sekä kyselyvelvollisuudesta.¹³⁴

¹²⁸ Jokela 2016, s. 75, 77 ja Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 125. Tässä kirjoittajat korostavat, että kontradiktorisuuden periaatteen laajentuneen nykyisin koskemaan laaja-alaisemmin asianosaisten oikeuksia osallistua prosessiin. Kontradiktorisuuden periaatteen mukaan asianosaisille on varattava tilaisuus lausua myös tuomioistuimen viran puolesta hankkimasta aineistosta. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 127 – 128.

¹²⁹ Pölönen – Tapanila 2015, s. 40.

¹³⁰ Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 132. Kirjoittajien mukaan siviiliproessissa lähtökohtana on, että asianosaiselle varataan tilaisuus tuulla kuulluksi, mutta asianosaisten omassa harkinnassa on, haluaako hän käyttää tilaisuutta hyväkseen.

¹³¹ Pitkäranta 2004, s. 86.

¹³² Ks. materiaallisen prosessinjohtoon funktioista mm. Pitkäranta 2004, s. 86 – 106.

¹³³ Pölönen – Tapanila 2015, s. 55 – 56.

¹³⁴ Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 201.

On kuitenkin syytä huomata, että materiaallinen prosessinjohto ja sen funktioiden painopisteet vaihtelevat prosessilajista riippuen. Indispositiivisissa riita-asioissa ja rikosasioissa, kuten hallintolainkäytössäkin tuomioistuin voi päättää näytön hankkimisesta. Sen sijaan riita-asiaissa, jossa sovinto on sallittu, vastaavaa oikeutta ei ole. Toisaalta OK 17:7 §:n mukaan rikosasioissa tuomioistuin voi hankkia näyttöä vain, jos se ei todennäköisesti tue syytettä. Säännöksen mukaan tuomioistuimella on kuitenkin aina oikeus hankkia asiantuntijalausunto omasta aloitteestaan huolimatta asian laadusta. Hallintolainkäytössä tuomioistuin voi katsoa tarvittavan esimerkiksi ulkopuolisen arvioitsijan lausunnon jonkin kohteen käyvästä arvosta, mikäli osapuolten esittämistä todisteista huolimatta asia on puutteellisesti selvitetty.¹³⁵

2.3.2. Näytön arvioinnin kannalta keskeiset periaatteet

Veroprosesseissa merkittäviä periaatteita näytön hankkimisen ja arvioinnin kannalta ovat erityisesti objektiviteetti-, suhteellisuus-, tarkoituksidonnaisuuden- ja tasapuolisuuden periaatteet.¹³⁶ Myös legaliteettiperiaate voidaan nähdä yhdeksi näytön arvioinnin kannalta merkittäväksi prosessioikeuden periaatteeksi. Vaikka periaatteet eivät ole tarkkarajaisia normeja, niillä on merkitystä tuomioistuimen päätösharkinnassa ja näytön arvioinnissa. Eri periaatteilla on merkitystä erityisesti verovelvollisen oikeusturvan takaajina. Periaatteita on sisällytetty myös lainsäädäntöön, jolloin niiden oikeuslähdeopillinen asema rinnastuu lakiin. On silti huomattava, ettei lakitasoinen sääntely tee periaatteesta lähtökohtaisesti sen tarkkarajaisempaa soveltajalleen. Periaate säilyttääkin luonteensa normina, jonka painotuserot voivat vaihdella ja edelleen sen soveltamisrajat voidaan nähdä tapauskohtaisista olosuhteista riippuvaisiksi. Periaatteiden voidaan siten sanoa olevan jollakin tavalla eläväisempiä tarkkarajaisiin normeihin verrattuna. Kuitenkin periaatteiden tuominen lakitekstiin lisää velvoitteen ottaa periaatteet huomioon päätöksenteossa entistä enemmän ja näin ollen niiden tuominen lakitekstiin voidaan nähdä olevan hyvin merkityksellistä.

¹³⁵ Sen sijaan mikäli osapuolet eivät olisi esittäneet lainkaan todisteita kantansa tueksi, tuomioistuin todennäköisesti kehottaisi ensiksi osapuolia hankkimaan selvityksen, joskin mikään ei sinänsä estä tuomioistuinta hankkimasta sitä tällaisessakin tapauksessa oma-aloitteisesti.

¹³⁶ Ryyänen 2001. s. 262. Näiden lisäksi Ryyänen mainitsee näihin yhteydessä olevan luottamuksensuojaperiaatteen yhä kasvavassa määrin. Ottaen huomioon Ryyänen kirjoituksen julkaisun jälkeisen kehityksen, uskallan väittää, että periaate on hyvin keskeisessä asemassa tämän päivän veroprosessioikeudessa.

Suhteellisuusperiaatteella on korostunut asema¹³⁷ veroprosessissa ja erityisesti EU:n oikeuden myötä se koskee nykyisin myös velvollisuutta tulkita verolakia siten, että päädytään kohtuulliseen lopputulokseen.¹³⁸ Suhteellisuusperiaate vaikuttaa näytön hankkimisessa siten, että viranomaisen on ilmoitettava lisätiedot, jotka verovelvollisen on esitettävä ja näiden tulee olla sellaisia, ettei verovelvolliselta vaadita mahdottomia.¹³⁹ Kun näytön arvioinnin osalta ollaan tulkinnanvaraisessa tilanteessa, on usein yhtenä seikkana otettava huomioon verovelvollisen ja veronsaajien asian taloudelliset intressit. Näitä intressejä on syytä punnita virheellisen näyttöratkaisun arviontiin ja näyttökynnyksen asettamiseen kussakin yksittäisessä asiassa, jossa intressivertailussa keskeisenä voidaan nähdä suhteellisuusperiaatteen soveltaminen.¹⁴⁰

Riita-asioissa, joissa sovinto on sallittu ei sen sijaan nähdäkseni suhteellisuusperiaatteelle jää samanlaista merkitystä vahvan määräämisperiaatteen ja käsittelymenetelmän vuoksi. Rikosprosessissa korostuu sen sijaan syyttömyysolettama, jolloin tarkastelukulma näyttökynnyksen asettamisen ja intressipunninnan osalta muuttuu. Rikosprosessissa sovelletaankin muun muassa syytetyn suosimisen periaatetta, eli favor defensionis -periaatetta, sekä in dubio pro reo -sääntöä, jonka mukaan näytön osalta epäselvissä tilanteissa asia on ratkaistava syytetyn eduksi.¹⁴¹ In dubio mitius -periaatteen mukaan, mikäli lainsoveltamista koskevaa kysymystä ei voida ratkaista tulkintaperiaatteiden avulla, on rikoslakia sovellettava epäselvässä tapauksessa niin, että se johtaa syytetyn kannalta lievempään lopputulokseen.¹⁴²

¹³⁷ Pitkäranta on katsonut, että periaatteiden merkitys yleisesti tuomioistuinratkaisuisissa oli selvästi vahvistunut jo 2000 luvun alkuvaiheissa. Pitkäranta 2004, s. 6. Pitkäranta on itseasiassa katsonut näytön arvioinnissa tärkeät kokemussäännötkin eräänlaisiksi yleisesti hyväksyttäviksi periaatteiksi. Käsitteiden kokemussääntöjä tässä tutkielmassa myöhemmin näytön arviointia koskevassa kolmannessa pääkappaleessa.

¹³⁸ Ryyänen 2001, s. 263. Suhteellisuusperiaatteesta eurooppaoikeudessa, ks. esim. Raitio 2005 ja Laakso 1999.

¹³⁹ Ryyänen 2001, s. 265. Ryyänen esittää, että esimerkiksi tietoja ei tarvitse verovelvollisen toimesta jalostaa laskelmien muotoon. Toisaalta on syytä korostaa, että yritysjärjestelyissä yleensä hyödynnetään ammattilaisia, jotka myös osaavat laatia vaativiakin laskelmia. Eri asia on, että vaikka viranomaisen ei lähtökohtaisesti voisi vaatia asian esittämistä tällaisessa muodossa, se voi useimmiten palvella verovelvollista, kun käytetty laskukaava ym. relevantit seikat voidaan siinä esittää ja perustella.

¹⁴⁰ Pitkäranta 2004, s. 50.

¹⁴¹ Esim. Jokela 2016, s. 177 – 178, Virolainen – Vuorenpää, Prosessioikeus 2017, s. 212 ja Jokela 2018, s. 27. Mm. Jokela on esittänyt, että syyttömyysolettama sisältää sekä rikos- että prosessioikeudellisia aineksia ja itseasiassa laajasti tarkastellen syyttömyysolettama on yksi ilmaus favor defensionis -periaatteesta. Jokela 2018, s. 34.

¹⁴² Virolainen – Vuorenpää, Prosessioikeus 2017, s. 2012.

Yleisesti on kuitenkin syytä korostaa periaatteiden osalta niiden poikkeavaa luonnetta suhteessa sääntöihin. Periaatteet voidaan nähdä ohjaavina elementteinä, eikä niitä sovelleta itsenäisesti.¹⁴³ Legaliteettiperiaatetta ilmentävät pohjimmiltaan edellä kappaleessa 2.2.1. käsitellyt PL 81.1 ja 21 §, joten periaatteella on jokseenkin korostunut asema.¹⁴⁴ Knuutinen kuvaakin legaliteettiperiaatetta itse asiassa vero-oikeuden tärkeimmäksi periaatteeksi, jonka merkitys on kuitenkin aina riippuvainen asiayhteydestä.¹⁴⁵ Legaliteettiperiaatteessa kyse on Pitkärannan mukaan siitä, mitkä tosiseikat synnyttävät laissa säädetyn verovelvollisuuden.¹⁴⁶ Näin ollen legaliteettiperiaatteessa kyse voi olla siitä, mitkä tosiseikat synnyttävät EVL 52 h §:n soveltamisen.

EVL 52 h §:n kaltaisen avoimen normin tulkinnassa, keskeiseen asemaan nousevat KHO:n oikeuskäytännöstä johdettavat tulkintakannanotot. Tässä katse kiinnittyy siihen, vastaavatko käsillä olevan tapauksen tosiseikasto riittävässä määrin prejudikaatin tosiseikastoa. Eli legaliteettiperiaatteen tarkastelukulma muuttuu. Knuutinen kuvaa legaliteettiperiaatetta itseasiassa niin vahvaksi, että se vie tilaa muilta periaatteilta, jolloin vero-oikeudessa periaatteille ei voitaisi antaa samanlaista yleistä merkitystä kuin useilla muilla oikeudenalalla.¹⁴⁷ Legaliteettiperiaatteella on kiistatta keskeinen asema vero-oikeudessa ja se voidaan viime kädessä nähdä oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden takaajana. Koska lakeja ei voida säätää täydellisiksi, on mielestäni kuitenkin tärkeää antaa sijaa myös muille periaatteille erityisesti lain soveltamisen tasolla ja punnita näitä eri periaatteita keskenään kunkin tapauksen ominaispiirteet huomioiden.

Tasapuolisuuden periaate ja yhdenvertaisuusperiaate¹⁴⁸ nivoutuvat nähdäkseni hyvin pitkälle toisiinsa, eikä niiden välille tässä kohdin ole syytä tehdä eroa. Näytön arvioinnin

¹⁴³ Pitkäranta 2004, s. 50 ja Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 117.

¹⁴⁴ Koska periaate ilmenee perustuslaista, on sillä korostunut asema yleisestikin prosessioikeudessa. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 89 ja 100 – 101. Kirjoittajat kuitenkin korostavat prosessinormiston muuttuneen yhä joustavampaan suuntaan, joskin esittävät, että rikosasioissa ja indispositiivisissa riita-asioissa legaliteettiperiaatetta ilmentävät normit ovat paremmin perusteltavissa kuin dispositiivisissa riita-asioissa. Rikosprosessin osalta ks. Jokela 2018, s. 29 – 30 ja 32 – 33.

¹⁴⁵ Knuutinen 2015, s. 813 – 814. Legaliteettiperiaatteesta KHO on käyttänyt termiä lakisidonnaisuuden periaate, joka Knuutisen mukaan johtuu KHO:n kansallisten termien suosimisesta. Myös Wickström, Ossa ja Urpilainen katsovat periaatteella olevan korostunut asema vero-oikeudessa, ks. esim. Wickström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 34 – 43. Toisaalta lakisidonnaisuuden periaatetta on tutkittu vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa runsaasti ja sen merkityksestä erityisesti lain soveltamistilanteissa ei olla yksimielisiä. Tästä mm. Raitasuo 2020, joka kuvaa onnistuneesti ja kattavasti erilaista suhtautumista periaatteen merkitykseen vero-oikeudellisessa doktriinissa.

¹⁴⁶ Pitkäranta 2004, s. 51.

¹⁴⁷ Knuutinen 2015, s. 826.

¹⁴⁸ Yhdenvertaisuusperiaate ilmenee sekin jo perustuslaista (PL 6 §).

kannalta yhdenvertaisuudessa on kyse siitä, että samankaltaisissa tapauksissa näyttökynnys asetetaan mahdollisimman samalle tasolle.¹⁴⁹ Yhdenvertaisuus ja tasapuolisuus tarkoittavat kuitenkin myös tapauksen osapuolten lähtökohtaisesti tasavertaista kohtelua. Pitkäranta näkee verovelvollisen suosimisen periaatteen¹⁵⁰ soveltuvan näyttökysymyksissä vain kaikista tulkinnanvaraisimpiin tilanteisiin, joissa objektiivisesti arvioiden ei ole saatavissa lisänäyttöä asiassa, eikä ratkaisua verovelvollisen eduksi tai vahingoksi pitää ehdottoman oikeana.¹⁵¹ Nähdäkseni tämä on oikea lähtökohta, kun otetaan huomioon näyttökysymysten luonne veroasioissa ja näiden tapausten vahva kaksiasianosaisissuhde. Toisaalta yleisesti prosessioikeudessa on myös esitetty, että tasapuolisuusvaatimus korostuu tapauksissa, joissa yksilön vastapuolena on julkinen valta.¹⁵² Näyttökysymyksissä verovelvollisen asemaa erityisesti tulkinnanvaraisissa veronkiertonormien soveltamistilanteissa ei saisi kuitenkaan ylikorostaa, varsinkaan kun puhutaan EVL 52 h §:n tulkinnasta, jossa verovelvollisella usein on ammattilaisia mukana järjestelyjen suunnittelussa.

Objektiviteettiperiaate on keskeisimpiä periaatteita yleisesti tuomioistuinprosessissa prosessilajista riippumatta.¹⁵³ Objektiviteettiperiaate yleisesti prosessissa liittyykin tuomioistuimen puolueettomuuteen ja riippumattomuuteen.¹⁵⁴ Veroprosessissa näytön hankinnassa objektiviteettiperiaate edellyttää Pitkärannan mukaan erityisesti osapuolten tasapuolista kohtelua ja kaikkien vaikuttavien seikkojen huomioimista, jossa päätös tehdään vasta kun on saatu mahdollisimman kattava näyttö kaikkien mahdollisten ratkaisuvaihtoehtojen osalta.¹⁵⁵ Päätöksen ja menettelyn tulee siten näyttäytyä puolueettomana paitsi oikeudenkäynnin osapuolille, myös oikeudenkäynnin ulkopuolelle.¹⁵⁶ Objektiviteettiperiaatteen toetutuminen onkin ehkä vahvimmin kiinni myös yksittäisen henkilön subjektiivisista kokemuksista. Veroprosessissa on syytä mielestäni huomioida myös suhteellisuusperiaatteen mahdollisesti rajaava vaikutus näytön hankinnassa.

¹⁴⁹ Pitkäranta 2004, s. 54.

¹⁵⁰ Periaatteesta on käytetty nimitystä ”in dubio contra fiscum”. Vrt. edellä esitetyt rikosprosessissa sovellettavat favor defensionis -periaate sekä in dubio pro reo -sääntö.

¹⁵¹ Pitkäranta 2004, s. 56.

¹⁵² Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 124.

¹⁵³ Jokela 2016, s. 75 – 76.

¹⁵⁴ Tuomioistuimen riippumattomuudesta ja puolueettomuudesta ks. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 213 – 214. Tuomarin esteellisyydestä esim. Jokela 2016, s. 331 – 346.

¹⁵⁵ Pitkäranta 2004, s. 63. Pitkäranta sitookin objektiviteettiperiaatteen pitkälti edellä kuvatun yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa yhteen. Yleisesti prosessioikeudessa objektiviteettiperiaate yhdistetään vahvasti tuomarin esteettömyyteen. Ks. esim. Virolainen – Vuorenää, Prosessioikeus 2017, s. 213 – 214 ja Jokela 2016, s. 180.

¹⁵⁶ HE 46/2014 vp, s. 45.

Tarkoitussidonnaisuuden periaate näkyy vahvemmin hallintoviranomaisen toimintaa ohjaavana periaatteena, jonka oikeusperusta on hallintolain 6 §:ssä, mutta sillä on paikkansa ja sitä voidaan soveltaa myös hallintolainkäytössä. Tarkoitussidonnaisuuden periaate sisältää vallan väärin käytön kiellon, eli viranomaisen voi käyttää toimivaltaansa vain siihen tarkoitukseen, johon se on tarkoitettu.¹⁵⁷ Voidaan puhua myös yleisestä toimivallan väärinkäytönkiellosta.¹⁵⁸ Vallan väärin käytön kielto ohjaa siis myös hallintotuomioistuimen toimintaa ja päätöksentekoa erityisesti sen toimivaltaa koskevin osin.

¹⁵⁷ Mäenpää 2011, s. 81 – 82.

¹⁵⁸ Mäenpää 2017, s. 156.

3. NÄYTÖN ARVIOINNISTA JA SIIHEN LIITTYVISTÄ KÄSITTEISTÄ

3.1. Näytön arviointi

3.1.1. Yleisesti näytön arvioinnista

Oikeudellisen ratkaisun muodostuminen on moniulotteinen prosessi, jota voidaan kuvata tai jäsentää useammillakin tavoilla. Prosessi voidaan esittää koostuvan kolmesta osasta, joista ensimmäisessä asian ratkaisija harkitsee näytön laatua ja riittävyttä ja mikäli näyttö katsotaan riittäväksi harkitsee ratkaisija toisessa osassa vastaavatko tosiseikat lakiin kuvattua normia¹⁵⁹, kolmantena vaiheena on oikeusseuraamusten määrääminen.¹⁶⁰ Virolainen ja Martikainen kuvaavat oikeudellisen ratkaisun tekemistä nelivaiheiseksi siten, että he erottavat ensivaiheessa normipremissin asettamisen ja faktapremissin asettamisen toisistaan, jonka jälkeen kolmannessa vaiheessa suoritetaan oikeudellinen päättely ja viimeisenä oikeusseuraamusten määrääminen.¹⁶¹ Nämä jäsentämistavat ovat melko yksinkertaistettuja malleja, jotka eivät kuvaa prosessin moniulotteisuutta kovinkaan tehokkaalla tai kattavalla tavalla.

Näytön arviointi voidaan Jonkan mukaan ymmärtää yläkäsitteeksi, joka suppeassa tarkastelussa koostuu todisteiden näyttöarvon määrittelystä ja näytön riittävyyden arvioinnista, johon laajassa tarkastelussa voidaan lisätä ainakin osa todisteluun liittyvästä problematiikasta, kuten todistusaineiston valikoituminen ja laajuus.¹⁶² Ryynäsen mukaan näytön arviointi eli todistusharkinta tarkoittaa johtopäätösten tekemistä siitä, mitä on katsottava näytetyksi toteen tai katsotaan näyttämättä jääneeksi.¹⁶³ Jokela jakaa todistusoikeuden oikeudenalana sekä menettelylliseen, että näytön arviointiin kuuluvaan todistusoikeuteen, joista jälkimmäisessä erottaa vielä todistusharkintaa ja todistustaakkaa koskevat vaiheet.¹⁶⁴ Tässä tutkielmassa tarkastelen näytön arviointia laajassa

¹⁵⁹ Tätä vaihetta kutsutaan myös laintulkinnaksi.

¹⁶⁰ Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1107.

¹⁶¹ Virolainen – Martikainen 2003, s. 30.

¹⁶² Jonkka 1993, s. 20 – 21, alaviitteineen.

¹⁶³ Ryynänen 2001, s. 265 - 266. Myös Jonkka kuvaa todistusharkintaa mielestäni onnistuneesti todistusaineiston näyttöarvon arvioinniksi. Jonkka 1993, s. 20. Ryynäsen ja Jonkan tulkinnat ovat mielestäni yhteneväiset näytön arvioinnin käsitteestä, joskin Ryynänen vai tarkastelee sitä suppeammassa kontekstissa.

¹⁶⁴ Jokela 2015, s. 184.

merkityksessään yläkäsitteenä ja toisaalta todistusharkinnalla tarkoitan alakäsitteenä todistusaineiston näyttöarvon arviointia ja näytön riittävyyden arviointia.

Näytön arvioinnista on mahdotonta tehdä yleisiä ja tarkkoja sääntöjä.¹⁶⁵ Todistusharkinta tehdäänkin niin sanottuja kokemussääntöjä hyödyntäen vapaan todistusharkinnan mukaisesti.¹⁶⁶ Koska tuomioistuimella on ratkaisupakko ja toisaalta näyttö on aukollista, tarvitaan kriteerejä määrittämään sitä mikä katsotaan riittäväksi näytöksi.¹⁶⁷ Tätä tehtävää varten on muodostunut todistusteorioita, joista perinteisempinä voidaan mainita teemametodi ja todistusarvometodi, joissa molemmissa operoidaan todennäköisyyslukuilla.¹⁶⁸ Todisteiden arvioinnissa Ryynänen katsoo jaottelun olevan elävän elämän tilanteissa enemmän näennäinen ilman käytännön merkitystä, mutta toteaa kuitenkin teorian tasolla todistusarvomenetelmän soveltuvan veroaisoihin teemamenetelmää paremmin.¹⁶⁹ Perinteisten teorioiden lisäksi on noussut käytännöllisempiä todistusteoreettisia malleja, joiden syvällisempään tarkasteluun ei tässä kohdin mennä. On kuitenkin syytä todeta, että uudempien todistusharkintametodien käyttökelpoisuus veroprosessissa voisi olla mielenkiintoinen tarkastelukulma.¹⁷⁰

Vapaasta todistusharkinnasta seuraa muun muassa se, että vaikka tuomioistuin on velvollinen ottamaan viranpuolesta huomioon käsiteltävää tapausta koskevan hallintoviranomaisessa esillä olleen aineiston, ei tuomioistuin kuitenkaan ole tähän

¹⁶⁵ Ks. esim. Ryynänen 2000, s. 1077.

¹⁶⁶ Ryynänen 2001, s. 266. Ks. vapaasta todistusharkinnasta edellä kappaleessa 2.2.2.

¹⁶⁷ Pölönen – Tapanila 2015, s. 81.

¹⁶⁸ Riekkinen 2019, s. 412 ja Pölönen – Tapanila 2015, s. 84. Todistusarvometodissa kyse on enemmän siitä millä todennäköisyydellä todiste todistaa teemasta, eli todisteen ja teeman välisestä todistussuhteesta, ts. arvioidaan todennäköisyyttä jolla teema on aiheuttanut todisteen. Teemametodissa sen sijaan arvioidaan todennäköisyyttä jolla todisteet todistavat teemasta, eli todisteen ja teeman välillä on kausaalisuhde. Pölönen – Tapanila 2015, s. 91 – 94.

¹⁶⁹ Ryynänen 2001, s. 266.

¹⁷⁰ Uudemmissa todistusharkintametoista Pölönen ja Tapanila mainitsevat mm. ruotsalaisen Christian Diesenin hypoteesimetodin, sekä norjalaisen Eivind Kolflaatin kehittämät toisiaan täydentävät näkökulmat; johtopäätösmallin, kertomusmallin ja selitysmallin. Kiteytettynä hypoteesimetodissa arvioidaan miten todistusharkinnassa teemat kestävät vaihtoehtoisten hypoteesien olemassaolon, tässä keskeistä on selvittämiskynnys ts. selvitysten ja aineiston laatu ja kattavuus. Johtopäätösmallissa ajattelu kulkee todisteista tehtävien johtopäätösten kautta oikeustosisekoisiin. Kertomusmalli sen sijaan koostaa tapahtumien kronologian ja painottaa tarkastelua kokonaisuutena. Selitysmallissa haetaan selityksiä eli viime kädessä haetaan vastauksia miksi kysymyksiin. Timo Saranpään näyttöenemmysperiaatteessa on kirjoittajien mukaan olennaisesti kyse selitysten hakemisesta ja yksittäisten todisteiden sekä seikkojen asemasta näyttöön kokonaisuutena arvioiden. Kirjoittajat esittävät mallin riita-asioissa vastaavan selitysmallin kaltaista lähestymistapaa, jossa korostuneessa asemassa ovat kertomukselliset elementit. Pölönen – Tapanila 2015, s. 94 – 123. Näistä Dieselin hypoteesimetodi soveltuu erityisesti rikosprosessiin ja on myös hyödyllinen tuomitsemiskynnyksen määrittämisessä. Riekkinen 2019, s. 415.

aineistoon sidottu.¹⁷¹ Päätösharkinnan joustavuus on perusteltua, sillä hallintotuomioistuimissa käsiteltävät asiat kattavat laaja-alaisesti hyvin erilaisia oikeudellisia kysymyksiä eri hallinnon aloilta. Lisäksi sääntelyn joustavuus mahdollistaa tilannesidonnaisen päätöksenteon, jossa voidaan kiinnittää erityistä huomiota oikeusturvanäkökohtiin.¹⁷² Näytön arviointi onkin keskeinen osa hallintotuomioistuinten päätöksentekoa, vaikkakaan sitä ei valitettavasti aina näy tuomioistuinten päätösten perusteluista.¹⁷³

Keskustelun aiheena on ollut myös se, miten todistusvoiman arviointi tulisi suorittaa. Yleinen näkemys on kuitenkin siitä, että arvostus tulisi tapahtua sekä yksittäiselle todisteelle, että useille todisteille yhdessä annettavasta merkityksestä.¹⁷⁴ Myös Tolvanen ja Tarukannel esittävät, että todisteiden näyttöarvoa tulisi harkita yksittäisen todisteen osalta sekä kokonaisnäytön näyttöarvosta.¹⁷⁵ Fände on painottanut tällaista tulkintaa rikosprosessissa erityisesti syytetyn oikeusturvan vuoksi.¹⁷⁶

Jo materiaalsen oikeudenmukaisuuden saavuttaminen veroprosessissa edellyttää tapauksen tosiseikaston mahdollisimman tarkkaa selvittämistä ennen lopullisen todistusharkinnan suorittamista.¹⁷⁷ Nähdäkseni samaa edellyttävät myös materiaalsen totuuden saavuttaminen sekä prosessin tehokkuuden vaatimus. Näytön arvioinnissa keskeisenä asiana on selvittää miltä osin ja missä laajuudessa asia on tuomioistuimessa ratkaistavana, jonka jälkeen voidaan ratkaista mitkä kysymykset ja miltä osin ne ovat riidanalaisia.¹⁷⁸ Näytön arvioinnissa kyse on viime kädessä siitä varmistuuko tuomari oikeustosisen olemassaolosta vai ei.¹⁷⁹ Tämä ei kuitenkaan ole tietyllä hetkellä tapahtuvaksi menettelyksi

¹⁷¹ Aer 2008, s. 772.

¹⁷² Mäenpää 2019, s. 439. Tällainen joustava sääntely on tarpeen myös tuomioistuinten ratkaisupakon näkökulmasta.

¹⁷³ Pitkäranta 2004, s. 21.

¹⁷⁴ Ks. esim. Leidhammar 1995, s. 120.

¹⁷⁵ Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1121. Edellä esitetyt todistusharkintametodit eroavat toisistaan jossakin määrin mm. siinä minkälainen merkitys yksittäisen todisteen arvioinnille annetaan ja miten se katsotaan kohdistuvan kokonaisarviointiin. Esim. Teemametodi korostaa massaluonteisempaa arviointia, kun taas todistusarvometodi korostaa enemmän yksittäisen todisteen merkitystä. Oikeuskäytännössäkin on korostettu näytön arviointia sekä yksittäisen todisteen, että useiden todisteiden valossa. Mm. KKO 2013:96, KKO 2017:19, KKO 2019:22, KKO 2019:54, KKO 2019:55, KKO 2019:78 ja KKO 2021:5. Asia mainitaan nimenomaisesti myös hallituksen esityksessä ks. HE 46/2014 vp s. 45.

¹⁷⁶ Fände, Prosessioikeus 2017, s. 732.

¹⁷⁷ Ryynänen 2001, s. 262, 282.

¹⁷⁸ Pitkäranta 2004, s. 129–130.

¹⁷⁹ Pitkäranta 2004, s. 138, Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 714, ja Fände, Prosessioikeus 2017, s. 732.

määriteltävissä, vaan kyseessä on dynaaminen ja muuttuva prosessi, jossa tuomari eri vaihtoehtoja punnitsemalla lopulta päätyy muodostamaan ratkaisuunsa.¹⁸⁰

3.1.2. Kokemussäännöt näytön arvioinnissa

Kokemussäännöillä tarkoitetaan olettaa kahden tosiseikan välisestä riippuvuussuhteesta. Kokemussääntö siis väittää että ilmiön x olemassaolosta päätellään toisen, ilmiön y olemassaolo, joko niin että se esiintyy aina tai tietyllä todennäköisyydellä.¹⁸¹ Kokemussäännöt voivat olla luonnontieteellisiä, mutta niitä käytetään myös erityisesti henkilötodistelussa, jossa tarkastelussa on annettujen kertomusten ja ihmisten käyttäytymisen arviointi.¹⁸² Tällöin esimerkiksi todistajanlausuman todistusvoimaa arvioitaessa esille nousevat muun muassa ihmisen havainto- ja muistikykyä sekä todistajapsykologiaa koskevat kokemussäännöt.¹⁸³ Kokemussääntöjä on luokiteltu myös itsessään eräänlaisiksi periaatteiksi.¹⁸⁴ Päätelmä on sinänsä johdonmukainen, koska tuomarin päätösharkinnassaan on katsottu käyttävän yleisiä kokemussääntöjä¹⁸⁵.

Osa kokemussäännöstä johdetaan yleisestä elämäkokemuksesta, eli ne ovat todistelua koskevia sääntöjä eivät sen kohteita.¹⁸⁶ Yleinen elämäkokemus tarkoittaa hyvillä perustiedoilla vakiintunutta käsitystä maailman rakenteesta ja inhimillisen elämän säännönmukaisuuksista, jossa ratkaisijan henkilökohtaiselle käsitykselle näiden yleisesti hyväksytyjen kokemussääntöjen paikkansapitävyydestä ei tulisi antaa merkitystä.¹⁸⁷ Kokemussäännöt voivat olla myös asiantuntijatodistelun kohteena niin yleisissä tuomioistuimissa kuin hallintotuomioistuimissakin.¹⁸⁸ Toisaalta kokemussääntöjen luotettavuus ja täsmällisyys vaihtelevat kohteen mukaan suuresti ja niiden viimekätinen

¹⁸⁰ Esim. Pitkäranta 2004, s. s. 138.

¹⁸¹ Jonkka 1993, s. 39, 42. Ks. myös esim. Tirkkonen 1972, s. 102.

¹⁸² Jonkka 1993, s. 42 – 49. On selvää että henkilötodistajiin kohdistuvat kokemussäännöt ovat tyypillisiä erityisesti rikosoikeudenkäynneissä henkilötodistajia kuultaessa. Sen sijaan hallintoprosessissa voidaan antaa mielestäni painoarvoa enemmän luonnontieteellisille lainalaisuushypoteeseille.

¹⁸³ Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 606.

¹⁸⁴ Pitkäranta 2004, s. 6.

¹⁸⁵ Leidhammar 1995, s. 41.

¹⁸⁶ Ryyänen 2000, s. 86 – 87.

¹⁸⁷ Ryyänen 2000, s. 87.

¹⁸⁸ OK 17:34 §:n mukaan ”Asiantuntijaa kuullaan erityisiä tietoja vaativista kokemussäännöistä sekä niiden soveltamisesta asiassa ilmenneisiin seikkoihin.” HOL 43.1 §:n mukaan ” Hallintotuomioistuin voi omaloitteisesti pyytää erityistä asiantuntemusta vaativasta kysymyksestä lausunnon muulta kuin päätöksen tehneeltä viranomaiselta taikka yksityiseltä asiantuntijalta.” Tästä huolimatta kokemussäännön käsitettä ei, kuten ei juuri muitakaan todistusoikeudellisia käsitteitä määritellä tarkemmin laissa.

velvoittavuus tuomaria kohtaan riippuu muun muassa siitä, kuinka tunnettuna kokemussääntöä voidaan pitää.¹⁸⁹ Kokemussääntöjen ja toisaalta sopimattomien ennakkoluulojen välinen ero ei myöskään ole selkeä. Lisäksi vahva kokemussääntöihin turvautuminen voi johtaa tilanteeseen, jossa tosiseikasta intuitiivisesti vakuuttunut päätöksentekijä pyrkii keräämään vain tätä väitettä tukevaa näyttöä ja jättää sitä vastaan puhuvan näytön huomioimatta.¹⁹⁰ Tällöin pahimmassa tapauksessa voi käydä niin, ettei päätöksen perusteluissa mainita päätöstä vastaan puhuvasta näytöstä mitään, jolloin vaarannetaan oikeusturvan toteutuminen.

Tolvanen ja Tarukannel ovat todenneet, että tuomarin esiyymmärrys näyttöratkaisun rakenteesta tapauksessa relevanteista oikeustositseikoista ja todisteista, kokemussäännöistä ja normeista sekä niiden keskinäisestä suhteesta auttavat jäsentämään oikeudenkäyntimateriaalia oikeudellisesti mielekkäällä tavalla.¹⁹¹ Tällainen tuomarin esiyymmärryksen voidaan sinällään nähdä olevan jo itsessään jonkinlainen prosessuaalinen kokemussääntö erityisesti todistusharkinnasta.

3.2. Näytön laatu ja riittävyys

3.2.1. Näytön riittävyys ja todistustaakka

Päätöksenteossa näytön riittävyys tarkoittaa todistustaakkaa ja näyttökynnyksen korkeutta koskevia normeja.¹⁹² Näyttökynnyksen avulla määritetään tarvittavan todistelun vakuuttavuuden taso, jotta tema voidaan katsoa toteennäytetyksi. Tarkan mukaan näyttökynnyys kuvaa selvitykselle asetettavia laadullisia vaatimuksia, eli kyse on siitä minkälainen selvitys on laadullisesti kussakin tilanteessa riittävä, kun taas

¹⁸⁹ Jonkka 1993, s. 40, 52. Kyse voi olla ehdottomasta luonnonlaista, eli ns. deterministisestä kokemussäännöstä tai eri asteisista todennäköisyyksistä, eli ns. probabilistisista kokemussäännöistä. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 606.

¹⁹⁰ Klami 1992, s. 363.

¹⁹¹ Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1115.

¹⁹² Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1125 ja Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 715. Siviili- ja rikosprosessin osalta todistustaakan osalta esille nouseva ero tulee usein siinä, että siviiliasioissa ongelmaksi muodostuu usein todistustaakan jako ja näytön riittävyys on saanut oikeuskirjallisuudessa osakseen vähemmän huomiota. Rikosprosessissa sen sijaan todistustaakka on syyttäjällä ja huomio kohdistuu näyttökynnykseen. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 716.

näyttökyläisyydellä voidaan kuvata selvityksen laadullista riittävyyttä.¹⁹³ Kun näyttökynnys ylittyy katsotaan teema näytetyksi toteen, muussa tapauksessa on turvauduttava todistustaakkasäännöksiin.¹⁹⁴ Tarvittavaa näyttöä voidaan kuvata asteikkotasolla seuraavasti; otaksuttava, todennäköinen, ilmeinen, täysin varma. Näytön riittävyys riippuu tapauksessa sovellettavasta näyttökynnyksestä, mikä vaihtelee prosessilajista riippuen. Rikosasioissa näyttökynnys määritellään vakiintuneesti käsitteellä ” ei varteenotettavaa epäilyä” tai ” ei järkevää epäilyä”.¹⁹⁵ Yleisesti vielä legaaliseen todistusteoriaan sidotun todistusharkinnan vallitessa kantana oli niin sanottu ”täysi näyttö”, joka nyt vapaan todistusharkinnan vallitessa ei ole vastaavalla tavalla nähty välttämättömäksi.¹⁹⁶

Esimerkiksi Ryyänen on vielä 2000 luvun alussa käyttänyt termiä ”täysi näyttö”, joskin on korostanut täyden näytön vaatimuksen vaihtelevan jutun laadun mukaan.¹⁹⁷ Näin ollen veroprosessissakin voitaisiin puhua perustellusti riittävästä näytöstä, jossa kyse on lopulta siitä, kuinka suurta todennäköisyyttä vaaditaan riittävän näytön saavuttamiseksi, tai millaisen epävarmuuden sen voidaan sanoa sallivan. Vaikka tarvittavan näytön varmuuden tasosta löytyy useita kantoja, yksimielisyyden voidaan sanoa olevan siitä, että asian indispositiivisuuden katsotaan korottavan vaadittavan näytön tasoa näytön riittävyyden arvioinnissa suhteessa näyttökynnykseen.¹⁹⁸ Veroasioissakaan ei voida lähteä täysin varman näytön vaatimuksesta ja toisaalta legaliteettiperiaate edellyttää, ettei näyttökynnystä aseteta kovin matalalle.¹⁹⁹

¹⁹³ Tarkka 2018, s. 517, 522. Tarkan mukaan näyttökyläisyydellä tarkoitetaan myös sitä, miten laajasti vaihtoehtoisia tapahtumakulkuja voidaan sulkea pois ja tähän taas saattaa vaikuttaa se, miten suuresta yleisen edun intressistä tapauksessa on kyse.

¹⁹⁴ Ryyänen 2001, s. 266, Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 716 – 717. Leidhammar viittaa todistustaakan määrittelyssä osittain siihen, mikä on määriteltävä, jotta väite voidaan hyväksyä ja osittain siihen, kuka on vastuussa tästä. Leidhammar 1995, s. 61.

¹⁹⁵ Ks. esim. Pölönen – Tapanila 2015, s. 82. Kirjoittajat esittävät, ettei näyttökynnys rikosasioissakaan ole kiinteä, vaikkei lain tasolla ilmaistakaan näyttökynnyksen tason vaihtelua. Makuasia sen sijaan on, puhutaanko näyttökynnyksen korkeuden vaihtelusta vai ”vaihtoehtoisesti hypoteesimetodin käsitteistön mukaisesta näytön kattavuutta koskevan selvittämiskynnyksen vaihtelusta.” Oikeuskäytännössä ks. Esim. KKO 2006:78 ja KKO 2011:20.

¹⁹⁶ Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 728 – 729. Mm Ryyänen esittää, että täysi näyttö voitiin määrittellä tarkoittavan vahvempaa kuin todennäköinen, mutta heikompaa kuin ilmeinen. Ryyänen on katsonut myös, että korkeaa näyttökynnystä veoasioissa perustellaan erityisesti oikeusvarmuuden vaatimuksella. Ryyänen 2001, s. 266.

¹⁹⁷ Ryyänen 2001, s. 266.

¹⁹⁸ Ryyänen 2001, s. 266 ja Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus s. 730. Kirjoittajat tosin esittävät, että esim. rikosperusteisissa vahingonkorvausjutuissa ei voida tyytyä vähäisempään näyttöön kuin rikosprosessissa ainakaan teonkuvausta koskevien faktojen osalta.

¹⁹⁹ Ryyänen 2001, s. 266 – 267. Esimerkkinä tällaisesta Ryyänen esittää, että silloin jos näyttökynnys asetetaan otaksuttavalle tasolle tyytyminen on siihen, että verotuspäätökset ovat otaksuttavasti oikeita, joka on ristiriidassa materiaallisen totuuden vaatimuksen kanssa.

Näyttökynnyksen tason määrittämiseen vaikuttavat muun muassa osapuolten aktiivisuus asian selvittämisessä. Aiemmin käsitellyt selvittämisvelvollisuus ja ilmoittamisvelvollisuus ja muu verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuus vaikuttaa lopulta täydeksi näytöksi vaadittavan selvityksen vaatimustasoon.²⁰⁰ Jos verovelvollinen laiminlyö myötävaikuttamisvelvollisuutensa voidaan täydeksi näytöksi hyväksyä heikompi näyttö, kuin tilanteessa jossa velvollisuus on täytetty.²⁰¹ Muussakin tapauksessa voidaan in casu näyttökynnystä tarvittaessa madaltaa ja katsoa seikka toteennäytetyksi tähän alempaan näyttökynnykseen.²⁰² Tällainen näyttökynnyksen madaltamisen uhka lisää verovelvollisen tahtoa täyttää myötävaikuttamisvelvollisuutensa. Tässä pitäisi kuitenkin muistaa virallisperiaatteen mukaisesti varmistua siitä, että laiminlyönti johtuu haluttomuudesta eikä esimerkiksi kyvyttömyydestä selvittää tarvittavia seikkoja.²⁰³ Tilanteet joissa kyse on puhtaasti kyvyttömyydestä, johtunee kuitenkin enemmän tilanteista joissa henkilöllä ei ole avustajaa menettelyssä mukanaan.²⁰⁴

Toinen keskeinen tekijä näyttökynnyksen määrittämisessä on osapuolten kyky kantaa väärän päätöksen seuraukset, eli näyttökynnystä korjataan sen eduksi jolla on heikommat edellytykset väärän päätöksen seuraamusten kantamiseen.²⁰⁵ Yleisestikin näytön arvioinnissa on kyse faktapremissin asettamisesta tai ratkaisemisesta, jolloin kyse on myös virheellisen ratkaisun mahdollisuudesta ja tähän liittyvän riskin suuruudesta.²⁰⁶ Ryyränen esittää, että näyttökynnykset veronkiertonormeissa vaativat jo sanamuotonsa perusteella näyttökynnyksen ”ilmeinen” käyttöä.²⁰⁷ Näyttökynnyksen arvioinnissa on otettava huomioon myös osapuolten tosiasialliset mahdollisuudet esittää asiassa näyttöä.²⁰⁸ Näytön tahallista pihtaamista ei kuitenkaan pidä hyväksyä. Riittävä näyttö päätöksen perusteena on

²⁰⁰ Ryyränen 2001, s. 264. Tässä on yksi merkittävimmistä eroista rikosprosessiin, jossa syytetty voi esiintyä täysin passiivisena.

²⁰¹ Ryyränen 2001, s. 265.

²⁰² Ryyränen 2001, s. 266. Yleisesti prosessioikeudessa on kuitenkin katsottu, ettei asian laadulle voitaisi antaa sellaista merkitystä, että sen vuoksi näyttökynnystä voitaisiin joustaa automaattisesti kussakin yksittäisessä tapauksessa. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 730.

²⁰³ Ryyränen 2001, s. 267 - 268. Ryyränen korostaa myös, että arvioitaessa verovelvollisen myötävaikuttamisen vaatimuksen täyttymistä, huomioon tulisi ottaa myös kuinka hyvin veroviranomainen on täyttänyt oman selvittämisvelvollisuutensa ja velvoitteensa tiedustella mm. selvityspyynnöin ja ohjein verovelvollisen selvitystoimia. Toisaalta kaikissa prosessilajeissa pitäisi varmistua siitä, että osapuolen passiivisuudelle tai vaikenemiselle ei ole ollut mitään hyväksyttävää syytä. Pölönen – Tapanila 2015, s. 368.

²⁰⁴ Ryyränen 2001, s. 268.

²⁰⁵ Ryyränen 2001, s. 267 ja Jonkka 1992, s. 101 – 106. Tästä johtuen rikosasioissa näyttökynnys on asetettu syytetyn suojaksi korkealle. Syyttömän tuomitseminen on huomattavasti huonompi lopputulos kuin syyllisen vapauttava tuomio.

²⁰⁶ Pölönen – Tapanila 2015, s. 86.

²⁰⁷ Ryyränen 2001, s. 267.

²⁰⁸ Ryyränen 2001, s. 267, Jonkka 1992, s. 106 ja Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 729.

edellytys materiaalisesti oikeaan lopputulokseen pääsemiseksi ja verotuksellisen oikeudenmukaisuuden toteutumiseksi.²⁰⁹

Todistustaakkasäännöt aktualisoituvat silloin, kun näyttökynnys ei ole ylittynyt. Todistustaakan jaon kannalta keskeisiä säännöksiä on esitetty edellä pääkappaleessa kaksi. On kuitenkin syytä korostaa, että hallintoprosessissa todistustaakan jakoon ei ole olemassa varsinaisia muodollisia ja tarkkoja säännöksiä. Tämä on perusteltua, sillä hallintoprosessissa käsiteltävät asiat ovat hyvin moninaisia ja muun muassa intressit, osapuolten määrä ja asema vaihtelevat runsaasti. Myös Klami on esittänyt, että todistustaakkajaon joustavuus on erityisen tärkeää juuri vero-oikeuden alalla, koska usein operoidaan sangen alhaisilla todistusarvoilla.²¹⁰ Todistustaakkasäännöt ovatkin merkityksellisiä käytännössä, sillä ne ensinnäkin ohjaavat osapuolia varaamaan ja hankkimaan vaatimuksiaan ja väitteitään tukevaa näyttöä ja toisaalta ne myös auttavat osapuolia ennakoimaan tulevan prosessin lopputulosta.²¹¹

Todistustaakan jakoon osapuolten kesken on olemassa erilaisia periaatteita ja menetelmiä. Näistä yksi on se, että todistustaakan kantaa se, joka myös kärsii haitalliset seuraukset jonkun asianhaaran lopullisesta toteen näyttämättä jäämisestä.²¹² Tällöin puhutaan niin sanotusta aidosta todistustaakasta.²¹³ Ryynänen kuvaa epäaitoa todistustaakkaa seuraavasti; tilanteessa jossa toinen osapuoli osoittaa näyttökynnyksen ylittäen jonkin seikan todeksi, siirtyy vastapuolelle velvollisuus esittää asiassa sellaista vastanäyttöä, joka tarvittavissa määrin horjuttaa toisen osapuolen esittämän näytön näyttöarvoa, sillä uhalla, että kyseinen seikka katsotaan näytetyksi toteen.²¹⁴ Nähdäkseni epäaitoa todistustaakkaa voidaan kuvata dynaamisena jutun etenemisen mukaan kehittyvänä ja aitoa todistustaakkaa enemmän stabiilina ja vähemmän muuttavana. Myös esimerkiksi Leidhammar kuvaa aitoa todistustaakkaa stabiilina, samalle tasolle asettuvana, kun taas epäaitotodistustaakka vaihtelee kunkin yksittäisen tapauksen mukaan riippuen argumentaation kehittymisestä ja

²⁰⁹ Shumskaya – Tuominen 2017, s. 85.

²¹⁰ Klami 1992, s. 366 – 367. Klami esittää, että rikosasioissa selvät ja tarkkarajaiset todistustaakkasäännöt ovat tarpeen, mutta jo siviiliasioissa, joissa osapuolet ovat tasavertaisemmassa asemassa, kiinteiden todistustaakkasääntelyllä tulisi suhtautua suurella varauksella.

²¹¹ Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 715 ja Klami 2000 s. 74. Klami korostaa todistustaakkasääntelyllä olevan merkitystä myös tuomioistuimen ohjaamisessa näytön epävarmuuteen suhtautumisessa.

²¹² Ryynänen 2001, s. 266 ja Klami 1992, s. 365.

²¹³ Ryynänen 2001, s. 268. Myös Klami erottelee aidon ja epäaidon todistustaakan, joskaan hän ei pidä erottelua veroprosessissa olennaisena kysymyksenä. Klami 1992, s. 364.

²¹⁴ Ryynänen 2001, s. 268.

muuttumisesta prosessissa, sekä siitä miten arviointi ja tutkimus ylipäänsä etenee asiassa.²¹⁵ Kuten johdantokappaleessa olen tuonut esille, osapuolet eivät määrää näytön arvioinnista tai todistustaakan jaosta, se on yksinomaan tuomioistuimen tehtävä. Toisaalta osapuolet voivat vaikuttaa näytön arviointiin muun muassa esittämällä omia kantojaan, seikkojaan ja todisteitaan. Myös KHO:n varhaisemmassa ratkaisukäytännössä verotusasioissa todistustaakan jakoon on otettu kantaa.²¹⁶ KHO on näissä tapauksissa katsonut, että todistustaakan jakoon vaikuttaa se seikka kummalla osapuolella on tähän tosiasiasa parhaimmat edellytykset.

Veroprosessissa hallintotuomioistuimessa todistustaakan jaossa ei merkitystä anneta sille, kumpi osapuoli näytön on esittänyt.²¹⁷ Vaikka hallintoprosessissakin annetaan merkitystä todistustaakan jakaantumiselle, ei sitä anneta niinkään sille kuka asian on esittänyt, vaan sille mitä se ilmentää.²¹⁸ Toisaalta Tarkka on esittänyt, että jonkinlaista väittämistaakkaa hallintoprosessissa olisi esitettävissä, tai ainakin väitteet sen totaalisesta puuttumisesta olisi perusteltava paremmin.²¹⁹ Tämä johtuu virallisperiaatteen vahvasta asemasta veroprosesseissa. Toinen keskeinen periaate todistustaakan määrittelyssä on suhteellisuusperiaate. Sen mukaan osapuolilta ei saa vaatia sellaista mikä on ilmeisen kohtuutonta.²²⁰ Tähän voidaan lisätä vaatimus siitä, ettei osapuolilta saa vaatia mahdottomia eli niin sanottu impossibilium nulla obligatio est. Todistustaakan jaossa voidaan ottaa huomioon tapauskohtaiset olosuhteet jokaisessa yksittäisessä tapauksessa, joskin esimerkiksi kohtuusnäkökohdille on annettava rajoitetusti merkitystä.²²¹ Yleisesti prosessioikeudessa todistustaakan jaossa on annettu merkitystä osapuolten tosiasialliselle mahdollisuudelle esittää asiassa luotettavaa näyttöä.²²²

²¹⁵ Ks. aidon ja epäaidon todistustaakan eroista, Leidhammar 1995, s. 68-70 ja 116-117.

²¹⁶ KHO 12.6.1992/2295, KHO 15.11.1991/4195, KHO:1998-B-594, KHO:1979-B-II-558, KHO 1979-B-II-557 ja 10.2.1976/521. Arvioverotuksen osalta ks. mm. 16.6.1975/2513, 24.2.1975/840 ja 12.7.1976/2711

²¹⁷ Ryyänen 2001, s. 268–269. Veroprosessissa ei Ryyänen mukaan siksi ole lainkaan tarvetta puhua väittämistaakasta, koska kaikki otetaan huomioon viran puolesta, oli siihen muodollisesti vedottu tai ei. Väittämistaakalla on sen sijaan merkitystä erityisesti dispositiivisissa riita-asioissa ja sen onkin sanottu olevan ilmaus dispositiivisesta periaatteesta ja pohjautuvan kontradiktorisuuteen. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 719. Rikosjutussa vastaajalla ei ole väittämistaakkaa vaan väittämistaakka tarkoittaa sitä, että syyttäjän on nimenomaisesti vedottava kaikkiin oikeustositseikkoihin, jotka perustavat väitetyn rikoksen. Fände, Prosessioikeus 2017, s. 731.

²¹⁸ Tarkka 2018, s. 530.

²¹⁹ Tarkka 2015, s. 528.

²²⁰ Ryyänen 2001, s. 269.

²²¹ Jokela kuvaa ettei pelkkien kohtuusnäkökohtien varaan ole mielekästä rakentaa todistustaakkasääntöjä, vaikkakin niille voidaan joissakin tapauksissa antaa enemmän merkitystä. Jokela 2015, s. 351.

²²² Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 723, jotka korostavat tämän(kin) todistustaakkasäännön perustuvan yleiseen elämän kokemukseen. Myös Ryyänen on nostanut esille osapuolten kyvyn esittää selvitystä todistustaakan jakoon vaikuttavana seikkana. Ryyänen 2001, s. 269.

Leidhammar käsittelee todistustaakkaa myös suhteessa todistusvoimaan. Vaikka hänen mukaansa tällainen tarkastelu voi aluksi tuntua teoreettiselta, on sillä käytännössä suuri merkitys.²²³ Nähdäkseni näillä on myös kiinteä yhteys näyttökynnyksen asettumiseen, sillä kuten Leidhammar asian esittää, on välttämätöntä ensiksi määrittellä käsiteltävässä tapauksessa oleva todistuksen arvo ja tämän jälkeen on tarpeen määrittää asiassa vaadittavien todisteiden arvo.²²⁴ Tässä siis voidaan mielestäni katsoa todistusarvon vaihtelevan tapauksittain kunkin käsillä olevan todellisen tapauksen seikkojen mukaan, kun taas todistustaakan tulisi olla stabiilimpi riippumatta niinkään todistuksen painoarvosta.²²⁵

Todistusarvo on kuitenkin syytä pitää erossa asian ratkaisijan vakuuttumisesta, jossa subjektiiviset tekijät vaikuttavat aina jossakin määrin objektivisuusperiaatteesta huolimatta. Ratkaisijahan saattaa olla täysin vakuuttunut näytöstä, jonka todistusarvo on kuitenkin vain 50 % tai jopa alle.²²⁶ Viime kädessä hallintoprosessissa tuomioistuimen velvollisuutena on ratkaista milloin käsiteltävässä asiassa on saavutettu asian ratkaisukypsyys. Tarkka kuvaa tätä ratkaisukypsyyttä näyttökynnyksen ylittymisen ja selvityksen kattavuuden summaksi, mikä taas kuvaa loppu viimein sitä, miten lähelle aineellista totuutta kussakin asiassa on päästävää.²²⁷ Aineellisen totuuden selvittämisessä vuorovaikutteisuus korostuu ja tässä taas tuomioistuin on korostetusti ohjaavassa asemassa.²²⁸

3.2.2. Näyttökynnyksen asettamisen ja todistustaakan jakamisen haasteet

Todistustaakanormit on nähty välttämättömäksi todistusoikeuden osaksi, sillä oikeudenkäyntijärjestelmämme ei tunne mahdollisuutta jättää asia epäselvissäkään tapauksissa ratkaisematta.²²⁹ Vaikka sekä yleisissä-, että hallintotuomioistuimissa ratkaistaan hyvin erilaisia tapauksia, on tuomioistuimen aina lopulta päädyttävä ratkaisuun oikeudenkäynnin aineellisista kysymyksistä huolimatta. Todistustaakkasääntöjä joudutaankin soveltamaan hyvin erilaisiin oikeudenkäynteihin ja asiakysymyksiin.

²²³ Leidhammar 1995, s. 64.

²²⁴ Leidhammar 1995, s. 64.

²²⁵ Tarkoitan tällä aikaisemmin käsiteltyjen aidon ja epäaidon todistustaakan kannalta ensimmäistä. Jälkimmäisenhän on katsottu muuttuvan asian käsittelyn kehittymisen mukaan.

²²⁶ Klami 1992, s. 367.

²²⁷ Tarkka 2018, s. 530-531, 536. Vaikka aineellinen totuus on tavoite, on sinne usein haastavaa päästä. Tällöin on myös punnittava sitä, kuinka lähelle aineellista totuutta asiassa on päästävää, tällöin vaikuttavat mm. yksityisen ja yleisen edun intressipunninta ja kustannustehokkuus, sekä oikeusturvan toteutuminen.

²²⁸ Tarkka 2018, s. 538.

²²⁹ Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 715.

Huolimatta siitä, että tuomioistuimen tehtävänä on arvioida tapauksen ratkaisukypsyys, voi asia jäädä osittain epäselväksi johtuen ainakin osittain juuri tuomioistuimelle asetetusta ratkaisupakosta kohtuullisessa ajassa.²³⁰ Mikäli verovelvollinen jättää asiassa esittämättä lisänäyttöä tietoisesti, on tämä tietenkin materiaalisen totuuden kanssa ristiriidassa. Tällaiselle menettelylle ei ole annettava kannustinta eikä se siksi ole peruste kaventaa hallintotuomioistuimen selvitysvelvollisuutta.²³¹ Prosessin osapuolilla on kuitenkin vahva asema näytön hankinnassa, joten tällaisissa tilanteissa voi tuomioistuimelle syntyä haasteita havaita lisänäyttöjen mahdollinen olemassaolo. Toisaalta veronsaajien puolelta vahva asiantuntemus nähdäkseni on omiaan hämärtämään tämän ongelman esiintymistä. Tuomioistuimelle haasteita aiheutuu lisäksi muun muassa siitä, miten ja kenelle selvittämisvelvollisuus tai todistustaakka kussakin tilanteessa on suunnattava ja miten tulisi arvioida virallisperiaatteen ja todistustaakkaa koskevien sääntöjen suhdetta.²³²

Omalta osaltaan tuomioistuimen vahva virallisperiaate turvaa verovelvollista prosessissa, mutta sen voidaan nähdä olevan oikeusvarmuuden kannalta myös ongelmallinen. Oikeudenkäynnin alkaessa voi tilanne olla sellainen, ettei kukaan osapuolista tiedä kuinka laajaksi asia voi käsittelyn edetessä levitä ja toisaalta tuomioistuimen toimet voivat olla ennalta arvaamattomia.²³³ Niin ikään voi prosessin edetessä selvittämisvelvollisuutta olla vaikea ennustaa ja siinä saattaa tapahtua nopeitakin käännöksiä puolin ja toisin.²³⁴

Haasteita syntyy myös siitä, että EVL 52 h §:n soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa joudutaan usein arvioimaan tulevaisuudessa toteutettavia toimia tai toimimattomuutta. Pääsääntömäisestihän tuomioistuimessa tapahtumankulkua arvioidaan jälkikäteen ja tapahtunut pyritään selvittämään mahdollisimman totuudenmukaiseksi. Silloin kun arvioitavana on ennakkoratkaisumenettelyn mukainen järjestely tapahtumankulku kuvataan ennakkolta ja haasteita voi syntyä muun muassa verovelvollisen subjektiivisten tarkoituksien selvittämislle. Lisäksi tiettyjen seikkojen ennustaminen voi olla niin riippuvainen muiden seikkojen toteutumisesta tai toteutumattomuudesta, että tällainen etukäteinen ennustaminen muodostuu käytännössä mahdottomaksi.

²³⁰ Tarkka 2018, s. 522.

²³¹ Pitkäranta 2004, s. 124-125.

²³² Leidhammar 1995, s. 117.

²³³ Tarkka 2015, s. 515.

²³⁴ Tarkka 2015, s. 518.

3.2.3. Todistustaakkaa koskevat EVL 52 h §:n erityispiirteet

Silloin kun tapauksessa on kyse tilanteesta, jossa väitetään toisen toimineen epäasiallisesti tai tehneen paheksuttavan toimen tai toimenpiteen, tulee tällaisesta seikasta väittäjän kantaa todistustaakka.²³⁵ Tällainen väite voi olla esimerkiksi EVL 52 h §:n mukainen veronkiertämisen tai veronvälttämisen tarkoituksen olemassaolo. Näissä tilanteissa näyttökynnyskin asettuu varsin korkealle²³⁶, koska yleisenä lähtökohtana voidaan pitää ajatusta siitä, että lakeja noudatetaan. On myös selvää, että EVL 52 h §:n soveltumista arvioitaessa ei voida operoida kovin alhaisilla todistusarvoilla verovelvollisen vahingoksi, vaikka tällainen vero-oikeuden alalla olisikin yleisempi ilmiö tai haaste.

Arvioitaessa EVL 52 h §:n soveltamista on syytä erottaa toisistaan lain tarkoituksen vastainen veroetu ja liiketaloudelliset perusteet. Näistä ensimmäinen indisio EVL 52 h §:n soveltamisen puolesta, kun jälkimmäinen päinvastoin puhuu EVL 52 h §:n soveltamista vastaan. Tällä on merkitystä näytön arvioinnin ja todistustaakan kannalta siksi, että liiketaloudelliset perusteet tulevat relevanteiksi vasta sitten, kun lain tarkoituksen vastainen veroetu on todettu syntyneen.²³⁷ Veronkiertämisen alueelle saavutaan Penttilän ja Anderssonin mukaan, kun lain tarkoituksen vastaiset veroedut punnintatilanteessa painavat liiketaloudellisia perusteita enemmän, tai vähintään saman verran.²³⁸

Vaikka viranomaisella voidaan sanoa olevan korostunut todistustaakka EVL 52 h §:n tilanteissa, ei verovelvollinen voi jättäytyä tässäkin tapauksessa täysin passiiviseksi. EVL 52 h §:n soveltaminen edellyttää jo sanamuotonsa mukaisesti verovelvollisen subjektiivista tarkoitusta veron kiertämis- tai välttämistarkoituksesta. Ryynänen katsoo, että VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n soveltamiskynnykset ovat yhteneväiset, mutta mikäli ero välttämättä haluttaisiin tehdä, olisi se EVL 52 h §:ssä verovelvolliselle jossain määrin painotettu velvollisuus esittää liiketaloudellisia perusteita.²³⁹

²³⁵ Ryynänen 2000, s. 68. Toisaalta asia voidaan esittää myös niin, että tilanteessa jossa osapuoli joka nojautuu ”positiiviseen” asianhaaraan, jonka vastapuoli kiistää, usein todistustaakan katsotaan olevan ensiksi mainitulla. Lappalainen -Rautio, *Prosessioikeus* 2017, s. 723.

²³⁶ Ryynänen 2001, s. 270.

²³⁷ Penttilä 2017, s. 133.

²³⁸ Andersson – Penttilä 2014, s. 797.

²³⁹ Ryynänen 2001, s. 277. Penttilä on katsonut lisäksi, että yleiset veronkiertoluonnehdinnat soveltuvat myös lähtökohtaisesti yritysjärjestelyihin, kunhan ne johtavat yritysjärjestelydirektiivin kanssa sopuointuiseen lopputulokseen. Penttilä 2017, s. 131.

Mikä painoarvo on annettava jonkin ratkaisun kannalta merkityksellisen tosiseikan myöntämiselle? Pitkäranta on korostanut, että koska veroaisoissa sovinto ei ole sallittu, ei myöntäminen sido tuomioistuinta.²⁴⁰ Ainakin Myrsky ja Räbinä ovat katsoneet, että lähtökohtaisesti vahvasta asiaosaisasetelmasta johtuen myöntämiselle on annettava merkitystä, joskin heidänkään mielestään myöntäminen ei sido tuomioistuinta ja sen voidaan nähdä olevan vahvemmin vaikuttava silloin, kun viranomaisen myöntää jonkin verovelvollisen esittämän seikan oikeaksi.²⁴¹ Tämä nähdäkseni tulee johtaa siitä olettamasta, että viranomaisen on oman alansa asiantuntija. Myös Pitkäranta on katsonut, että viranomaisen passiivisella prosessoinnilla ja riittämättömälle näytölle vaatimustensa tueksi annettaisiin vahvempaa merkitystä.²⁴²

3.3. Oikeudellisen ratkaisun synty ja päätöksen perustelevminen

3.3.1. Oikeudellinen ratkaisu syllogismina

Oikeudellinen ratkaisu syllogismina tarkoittaa, että oikeudellinen ratkaisu esitetään loogisena päätelmänä, jossa kahdesta premissistä seuraa johtopäätös.²⁴³ Näistä premisseistä on käytetty nimitystä ylä- ja alalause ja menettelyä niiden yhteen laskemisessa johtopäätöksen tekemiseksi subsumptioksi.²⁴⁴ Ylälause kuvaa asian oikeuskysymystä ja alalause tosiasiakysymystä ja nämä tosiasiat sijoitetaan ylälauseeseen oikeussäännön tunnusmerkistöön, eli tosiasioille annetaan juridista väritystä.²⁴⁵ Tuomio jakautuu siten perusteluosaan ja johtopäätösosaan, joista jälkimmäinen tarkoittaa myös varsinaista tuomiolauselmaa.²⁴⁶

²⁴⁰ Pitkäranta 2004, s. 90. Toisaalta Pitkäranta korostaa, että silloin kun myöntäminen kohdistuu todistustositseikkaan ei sen oikeellisuutta ryhdytä tuomioistuimen osalta selvittämään useinkaan tämän enempää, ellei sitten ole esitetty selvitystä, jonka perusteella myöntämistä voitaisiin epäillä asian materiaaliseen totuuteen nähden. Pitkäranta katsoo, että tällainen voisi olla silloin kun myöntäminen olisi tehty ilmeisesti erehdyksessä.

²⁴¹ Myrsky – Räbinä 2015 s. 526-527. Dispositiivisessa riita-asiassa asianosaisen myöntäminen sen sijaan asetetaan lähtökohdaksi, eikä asiaa sen osalta ole syytä lähtökohtaisesti tutkia enempää. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 616.

²⁴² Pitkäranta 2004, s. 120.

²⁴³ Aarnio 1989, s. 156.

²⁴⁴ Aarnio 1989, s. 156.

²⁴⁵ Aarnio 1898, s. 157.

²⁴⁶ Lappalainen – Hupli, Prosessioikeus 2017, s. 744.

Tulevaisuuden yritysjärjestelyjä suunniteltaessa on itseasiassa nähtävissä voimakkaasti tämän mallin elementtejä. Suunnitellun toiminnan veroseuraamukset pyritään arvioimaan ja muokkaamaan niitä sellaiseksi, että ne asettuvat kutakin yritysjärjestelyä koskevan tunnusmerkistön piiriin ja ovat verovelvollisen kannalta mahdollisimman edullisia tai ainakin tukevat hänen intressejään. Esetetyn näytön avulla pyritään saamaan tosiseikasto näyttäytymään sellaisena, että se vastaa verovelvolliselle edullisten ennakkopäätösten tilannetta. Jo tässä vaiheessa siis mietitään niitä argumentteja, joilla on merkitystä mahdollisessa muutoksenhaussa näyttökysymyksissä. Näin esitettyä näyttöä pyritään siis muokkaamaan ja painottamaan sellaiseksi, joka johtaisi halutun yläauseen valintaan tai valitsemattomuuteen.²⁴⁷ Tällä on suuri merkitys yritysjärjestelyjä suunniteltaessa jo ennakkoratkaisuvaiheessa ja toisaalta KHO:n ratkaisut ovat yritysjärjestelyssä hyvin tärkeässä asemassa, kuten ne ovat verotuksessa muutenkin.

Verovelvollinen yritysjärjestelyitä koskevissa tapauksissa pyrkii näytöllään ohjaamaan kutakin yritysjärjestelyä koskevan yläauseen valintaan ja veronkiertonormin valitsemattomuuteen, veronsaajat painottavat tietystä päinvastaista näyttöä. Myös Pitkäranta on todennut, että muutoksenhakuvaiheessa esitettävä näyttö pyritään saamaan ja painottamaan sellaiseksi, että se johtaa tilanteesta riippuen joko halutunlaisen yläauseen valintaan tai sitten valitsemattomuuteen.²⁴⁸ Tosielämän tapauksissa tilanteet ovat kuitenkin haastavia ja joudutaan usein käyttämään hyvin haastavia yläauseita ja esimerkiksi veroseuraamusten kannalta relevanttien tosiseikkojen löytäminen edellyttää Tolvasen ja Tarukanteleen mukaan muun muassa liiketoimintaa säätelevän siviili- ja vero-oikeudellisen normiston, faktisen toimintaympäristön, ja liiketalouden mekanismien tuntemusta.²⁴⁹

3.3.2. Oikeudellisen päätöksen perustelemisen funktiot

Oikeusturvan toteutumisessa ei ole kyse vain puhtaasti muodollisten vaatimuksien täyttymisestä, vaan siihen kuuluu muun edellä esitetyn ohella myös oikeus aineellisesti oikeaan ratkaisuun.²⁵⁰ Sääöstasolla hallintotuomioistuimen perustelujen osalta ohjenormina voidaan pitää HOL 87 §:ää, joka edellä kuvatun tavoin edellyttää

²⁴⁷ Pitkäranta 2004, s. 134.

²⁴⁸ Pitkäranta 2004, s. 134.

²⁴⁹ Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1114 – 1115.

²⁵⁰ Niemi 1997, s. 159.

hallintotuomioistuimia näytön arvioinnin perustelemiseen. OK 24:4:n ja ROL 11:4.2:n mukaan tuomio on perusteltava ja mikäli asianosaiset ovat olleet näyttöratkaisusta erimielisiä tai näyttöratkaisua ei voida pitää selviönä, joutuu tuomioistuin perustelemaan näyttöratkaisun. Päätöksen perusteluilla tuomari vakuuttaa oikeudenkäynnin osapuolet siitä, että ratkaisu, johon on päädytty, on oikeudenmukainen ja vastaa aineellista totuutta. Tuomarin tehtävänä on esittää kaikki asiassa vaikuttaneet seikat. Päätöksen perusteluilla tuomari myös selostaa miten hän on päätenyt esitettyyn lopputulokseen.²⁵¹ Tuomioiden perusteluiden merkitystä on korostettu myös muutoksenhaun näkökulmasta.²⁵² Verovelvollinen pystyy helpommin havaitsemaan ne seikat, joista lisänäyttö olisi suotavaa muutoksenhakuvaiheessa ja pystyy myös punnitsemaan valituksensa menestymisen mahdollisuuksia.²⁵³

Päätöksen perusteluilla on useita funktioita. Näitä funktioita voidaan myös luokitella eri tavoin muun muassa niiden painotuksien ja käytetystä terminologiasta riippuen.²⁵⁴ Virolainen ja Martikainen ovat jaotelleet funktiot justifikaatiofunktioon, kommunikaatiofunktioon, kontrollifunktioon, legitimizeettifunktioon ja prejudikaattifunktioon.²⁵⁵ Pitkäranta on katsonut, että nämä funktiot voidaan jaotella itseasiassa kahteen pääryhmän kontrolli- ja informaatiofunktioon.²⁵⁶ Justifikaatiofunktion adessaatteina toimivat paitsi jutun asianosainen myös mahdollinen ylempi valitusinstanssi, joista jälkimmäiselle keskeistä on, ettei toimivaltaa ole ylitetty ja että on pysytty esitettyjen vaatimuksien ja perusteiden rajoissa, kun taas ensimmäiselle keskeistä on kertoa puolueettomasta ja asiallisesta sekä oikeasta ratkaisusta.²⁵⁷ Kalmi on käyttänyt justifikaatiosta käsitettä persuatiivinen funktio, jossa ratkaisija ratkaisunsa perusteluilla pyrkii vakuuttamaan joko reaalisen tai tietyn auditorion ratkaisun oikeutuksesta.²⁵⁸

²⁵¹ Esim. Niemi 1997, s. 160 ja Jokela 2015, s. 515.

²⁵² Lappalainen – Hupli, Prosessioikeus 2017, s. 745 – 746.

²⁵³ Pitkäranta 2004, s. 11.

²⁵⁴ Virolainen – Martikainen 2003, s. 64. Kirjoittajat esittävät, että yhtenä yleisenä luokitteluperusteena on käytetty erottelua asianosaisfunktioihin ja yhteiskunnallisiin funktioihin, joskaan eivät itse tee tällaista karkeaa jakoa, vaan esittävät funktiot samanaikaisesti kaikkien perustelujen viestinnän kohteiden ja yhteiskunnallisen merkityksen kannalta.

²⁵⁵ Virolainen – Martikainen 2003, s. 67 – 99.

²⁵⁶ Pitkäranta 2004, s. 23. Kontrollifunktioon sisältyisivät Pitkärannan mukaan justifikaatio-, kontrolli- ja legitimizeettifunktio ja jälkimmäiseen kommunikaatio- ja prejudikaattifunktio.

²⁵⁷ Virolainen – Martikainen 2003, s. 67 – 68.

²⁵⁸ Klami 1979, s. 127.

Perusteluilla on epäilemättä merkityksensä tuomion hyväksyttävyyden näkökulmasta asianosaiselle. Epäilen kuitenkin, että päätökseen tyytymätön asianosainen on suhteellisen vaikea saada perusteluillakaan tyytymään tuomioistuimen kielteiseen ratkaisuun, haastavaa se vähintäänkin on. Merkitys realisoituukin nähdäkseni enemmän valitustuomioistuimessa, joka kattavien perusteluiden avulla pääsee helpommin kiinni jutun sisältöön. Uskon justifikaatiofunktion olevan jossakin mielessä merkittävämmässä asemassa yleisissä tuomioistuimissa, jossa oikeudenkäynti usein on huomattavasti kalliimpaa hallintoprosessiin verrattuna.

Kommunikaatiofunktion tehtävänä on ikään kuin lopettaa koko prosessin kestänyt vuoropuhelu oikeudenkäynnin osapuolten ja tuomioistuimen välillä, jossa asianosaisille selviää mitkä argumentit ovat olleet prosessin kuluessa painavimpia.²⁵⁹ Kommunikaatiofunktion voidaan sanoa olevan erityisen merkityksellinen jutun asianosaisille, jossa heille selviää miten ja millä perusteilla asia on ratkaistu ja miksi tietyt faktat on katsottu näytetyiksi toteen tai miksi jotakin ei ole katsottu näytetyn toteen, niin ikään tulisi selvittää myös miksi tiettyä oikeussääntöä on tulkittu tietyllä tavalla.²⁶⁰

Kontrollifunktio näkyy Aarnion mukaan erityisesti yhteiskunnalliseen kontrolliin, jossa vallankäytönvalvonnalla toteutetaan demokratiaa ja joka liittyy kiinteästi ratkaisujen legitimaatioon, sillä kansalaisten on hyväksyttävä annetut päätökset.²⁶¹ Virolainen ja Martikainen ovat jaotelleet kontrollifunktion yhtäältä tuomarin itsekontrolliin, asianosaistkontrolliin ja demokraattiseen kontrolliin, jossa keskeisenä on kunkin adessaatin osalta varmistaa päätöksen hyväksyttävyyden kontrolli.²⁶² Aarnion mukaan auktoriteettina toimivan tuomioistuimen on ansaittava asemansa, joka realisoituu perusteluvastuulla päätöksen ollessa sitä hyväksyttävämpi, mitä kattavammin se on argumentoitu.²⁶³

Legitimiteettifunktiolla voidaankin sen jäsentymättömästä määritelmästä huolimatta yleisellä ja laajalla määritelmällä tarkoittaa kansalaisten luottamusta tuomioistuimiin ja päätösten hyväksymistä.²⁶⁴ Prejudikaatiofunktion merkitys vaihtelee paitsi päätösten

²⁵⁹ Virolainen – Martikainen 2003, s. 71.

²⁶⁰ Virolainen – Martikainen 2003, s. 73.

²⁶¹ Aarnio. 1989, s. 184.

²⁶² Virolainen – Martikainen 2003, s. 76 – 89.

²⁶³ Aarnio 1989, s. 183. Aarnion mukaan perusteluvastuussa juuri päätöspäätösten oikeuttaa eli legitimoivat ratkaisun.

²⁶⁴ Virolainen – Martikainen 2003, s. 89 – 94.

perustelujen kattavuuden myös käsiteltävän asian laadun mukaan. Merkitystä sillä on kuitenkin erityisesti käsillä olevan asian vertaamiseksi ennakkotapauksen tosiseikastoon.²⁶⁵ Prejudikaattifunktiolla on toisaalta merkitystä myös oikeutettujen odotusten turvaamisessa ja oikeusturvan toteutumisessa.

Hallintoprosessissa päätöstenperusteluilla on asianosaisille korostunut merkitys, sillä käsittely on lähes poikkeuksetta kirjallista. Jotta verovelvollinen tuntisi tuleensa kuulluksi ja voidakseen ymmärtää miksi tietyt faktat on katsottu toteennäytetyiksi ja mitä hänen tulee valitusinstanssissa näyttää toteen, tulisi päätökset perustella mahdollisimman kattavasti. Mikäli veronsaaja on esittänyt tuomioistuimen harkinnan mukaan riittävät perusteet veronkierrolle tai veron välttämiseksi, tulisi nämä perusteet olla nähtävillä päätöksestä.

Niin ikään tulisi verovelvollisen saada tieto siitä, miksi hänen esittämänsä liiketaloudelliset syyt eivät ole tulleet riittävällä tavalla näytetyiksi ja miksi näyttökynnys ei niiden osalta ole ylittynyt. Tällä tavalla verovelvollinen voi valitusinstanssia varten valmistautua tietäessään mistä seikoista hänellä on todistustaakka ja minkä asteista näyttöä hänen on vielä esitettävä. Mahdollista on myös, että tulevaisuudessa verovelvollisien tilanne voi muuttua ja hän voi kenties hakea uutta ennakkoratkaisua muuttuneen tosiseikaston valossa. Tällöin mahdollisuus aikaisemman päätöksen arviointiin ja vertaamiseen muuttuneen tilanteen osalta ovat merkityksellisiä.

²⁶⁵ Virolainen – Martikainen 2003, s. 94.

4. VEROPROSESSISSA KESKEINEN TERMINOLOGIA

4.1. Todistustositteikka ja oikeustositteikka

Tuomioistuimessa asian oikeudenkäyntiaineiston muodostavat tapauksen oikeusohjeet ja tosiseikat, joista jälkimmäiset ovat yleisimmin todistelun kohteena.²⁶⁶ Oikeustositteikka muodostaa sen välittömästi relevantin faktan, jonka olemassaoloa oikeusseuraamuksen syntyminen edellyttää.²⁶⁷ Esimerkkinä voidaan mainita järjestely, jolla on veronkierron tai välttämisen tarkoitus keinotekoisesti siirrettyjen tappioiden muodossa. Yksinkertaisempaan esimerkkinä voidaan mainita vaikkapa kauppahinta.

Todistustositteikka, eli välillisesti relevantti fakta, on suorasti tai epäsuorasti oikeustositteikan olemassaolon perusteena. Todistustositteikalle, eli todisteella ei siis ole kytkentää suoraan oikeusseuraamukseen, vaan ne kertovat oikeustositteikan olemassa olosta.²⁶⁸ Todistustositteikka voi olla esimerkiksi hinta-arvio jostakin myydystä kohteesta tai alihintaan myyty suoritus, jotta toiminta näyttäisi tappiolliselta. Todistustositteikoilla voidaan sanoa olevan jonkin asteinen todistusarvo²⁶⁹, kun taas oikeustositteikkojen olemassa olo on enemmän joko- tai tyyppistä. Aer esittää oikeustositteikat kaksitahoisiksi, jotka toisaalta osoittavat oikeudenkäynnin kohteen ja toisaalta niillä on merkitystä todistusoikeudellisten kysymysten suhteen.²⁷⁰

Mäenpää on tosin katsonut, ettei hallintoprosessissa ole samanlaista tarvetta tehdä tarkkaa tosiseikkojen käsitteellistä erottelua, kuin siviiliprosesseissa, sillä kaikella selvityksellä on hallintoprosessissa merkitystä päätösharkinnassa.²⁷¹ Tällainen käsitteellinen erottelu helpottaa kuitenkin asian esittämistä kirjallisessa tutkimuksessa, joten sitä käytetään siksi tässä tutkimuksessa. Yritysjärjestelyitä koskevissa tapauksissa keskisiä todistustositteikkoja

²⁶⁶ Pitkäranta 2004, s. 130. Mikään ei estä toisaalta sitäkään, etteivätkö oikeusohjeet voisi olla todistelun kohteena, tämän merkitystä kuitenkin rajaa jura novit curia- periaate, jonka mukaan tuomioistuimen on tunnettava laki. Pitkäranta näkee oikeusohjeiden todistelun olevan esillä lähinnä haastavimmissa kansainvälisissä tilanteissa, joissa tietoa pitää hankkia myös vieraan maan verolainsäädännöstä. Vaikka tuomioistuin OK 17:4.1:n mukaan soveltaa lakia viranpuolesta, on asianosaisella oikeus säännöksen mukaan antaa tuomioistuimelle kirjallisen selvityksen siitä, miten lakia tulisi arvioitavana olevassa asiassa soveltaa.

²⁶⁷ Esim. Pitkäranta 2004, s. 139 ja Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 605.

²⁶⁸ Pölönen – Tapanila 2015, s. 86 – 87.

²⁶⁹ Pitkäranta 2004, s. 140.

²⁷⁰ Aer 2008, s. 761.

²⁷¹ Mäenpää 2019, s. 493.

ovat useimmiten käytetyt hinnat ja hinnoitteluperusteet, kauppa- ja vaihtokirjat, erilaiset muut sopimukset ja tietysti ehkä merkittävimpänä kirjanpitoaineisto ja erilaiset pöytäkirjat. Yritysjärjestelyissä on niiden luonteen vuoksi kuitenkin tyypillistä vedota myös tulevaisuuden tapahtumiin ja tehtäviin jatkotoimiin, tai niiden tekemättömyyteen.

Todistustosiasioilla, eli todistusfaktoilla on laajassa merkityksessä tarkoitettu aikaisemmassa kirjallisuudessa myös seikkaa jolla on merkitystä todistusteeman suhteen, jossa kyse on päättelystä joko a) todistustosiasista todistusteemaan tai toisinpäin taikka b) todistusteemasta todistusfaktaan.²⁷² Tässä siis todistelun kohteena olevat tosiseikat voivat olla joko todistustosiasioita tai todistusaiheita eli indisioita, joista jälkimmäisen osalta todistusmerkitys perustuu kokemussäännöille ja tosiasian havaitsemiselle.²⁷³

Tuomioistuimen päätöksen oikeudellisilla perusteluilla on merkitystä erityisesti sen kannalta mitä asiassa on pidetty selvitettyinä ja tosiasia-perusteluiden osalta voidaan selvittää, mitä faktoja on pidetty asiaan vaikuttavina.²⁷⁴ Tuomioistuimen näyttöharkinnan kontrolloimiseksi, tulisi tuomioistuimen perusteluissaan tuoda kattavasti esille erilaisten asiassa esitettyjen todisteiden näyttöarvo suhteessa oikeustositseikkoihin.²⁷⁵ Näin ei valitettavasti useinkaan ole, vaan tuomioistuimen tuomion perustelut ovat tältäkin osin usein sängen niukat. Tämä on ollut haaste myös tämän tutkimuksen kannalta, jossa ensinnäkään ei ole ollut mahdollista selvittää mitä kaikkea todisteita oikeudenkäynnin osapuolet ovat asiassa esittäneet.

4.2. Aputositseikat

Aputositseikat, joita on kutsuttu myös indisioiksi ovat sen sijaan vain todistustositseikkoja tukevia todisteita²⁷⁶, ja voidaan siksi sijoittaa todistustositseikkoja alemmalle tasolle. Indisionäytön lisäksi tällaista välillistä todistelua voidaan kutsua myös aihetodisteluksi tai rakenteelliseksi näytöksi.²⁷⁷ Aputositseikat siis joko vahvistavat tai heikentävät todistustositseikan olemassa oloa, eli näyttöarvoa. Niiden voidaan sanoa olevan tietoa

²⁷² Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987, s. 19.

²⁷³ Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987, s.19 – 20.

²⁷⁴ Myrsky 2002, s. 74.

²⁷⁵ Aer 2008, s. 773.

²⁷⁶ Pitkäranta 2004, s. 140-141.

²⁷⁷ Pölonen – Tapanila 2015, s. 88. Aihetodistelulle ominaista on sen tulkinnanvaraisuus sekä se, että se voi ilmetä hyvin monin erilaisin tavoin.

konkreettisista olosuhteista, mutteivat ne kerro itse teemasta juuri mitään.²⁷⁸ Pölönen ja Tapanila kuvaavat aputosiseikkoja, eli apufaktoja todisteiden alakategoriaksi, jotka eivät todista itsessään mitään, vaan kertovat todisteen sisällöstä ja luotettavuudesta.²⁷⁹ Indisioita voisivat yritysjärjestelyissä olla esimerkiksi väite siitä että järjestelyltä puuttuu liiketaloudellinen peruste, koska verovelvollisen esittämä peruste sukupolvenvaihdoksesta ei voi tosielämässä olla näköpiirissä useammankaan vuoden kuluttua lasten nuoren iän vuoksi.

Jonkka korostaa aputosiseikkojen merkitystä arvioitaessa ihmisten käyttäytymistä ja kertomuksia, jossa runsas yksityiskohtien tietäminen vähentää kokemussääntöjen tarvetta, jolloin myös virhearviot yleistyksistä vähenevät.²⁸⁰ Samoin kuin kokemussääntöjen osalta, myös aputosiseikkojen merkitys henkilötodisteiden osalta korostuu rikosoikeudenkäynneissä. Sen sijaan hallintolainkäytössä ja EVL 52 h §:n tulkintatilanteissa aputosiseikoilla voi olla merkitystä verovelvollisen subjektiivisten tavoitteiden ja tarkoitusten selvittämisessä.

Asianosaisen aktiivisuudelle tai passiivisuudelle voidaan niin ikään antaa merkitystä prosessissa aputosiseikkoina. Pitkäranta katsoo, että aputosiseikat voisivat olla yksinäänkin riittäviä tapahtuman kulun osoittajia, mikäli vastapuoli ei pystyisi antamaan aputosiseikkoihin tukeutuvaa näyttöä horjuttavaa vastanäyttöä.²⁸¹ Näkisin kuitenkin tällaisen olevan harvinaista veronkiertonormien soveltavuutta arvioitaessa, erityisesti kun puhutaan liiketaloudellisten perusteiden olemassa olon puuttumisesta.

4.3. Todistusteema

Todistusteemalla voidaan tarkoittaa todistelun kohteena olevaa tosiseikkaa.²⁸² Kun todisteiden näyttöarvoa punnitaan, kyse onkin itseasiassa todistusteeman todennäköisyydestä päättämisestä.²⁸³ Pölösen ja Tapanilan mukaan todistusteema on

²⁷⁸ Jonkka 1993, s. 55.

²⁷⁹ Pölönen – Tapanila 2015, s. 87. Aputosiasiaa koskevaa väitettä voi olla tarpeen selvittää lähemmin ja se voi näin ollen tulla kylläkin jutussa todistusteemaksi. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 607, 714.

²⁸⁰ Jonkka 1993, s. 56 – 57.

²⁸¹ Pitkäranta 2004, s. 141. Ks. myös Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987, s. 17.

²⁸² Ryyänen 2001, s. 266 ja näin myös Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 604. Joskin jälkimmäiset kirjoittajat painottavat, että todistusteemana on itseasiassa asianosaisen väite seikan olemassa olosta, eikä niinkään itse seikka.

²⁸³ Tolvanen – Tarukannel 2011, s. 1120.

parhaimmillaan totuusarvoinen väite, joka ei sisällä arvottamista.²⁸⁴ Oikeudenkäynnissä voi olla samanaikaisesti käsillä useita todistusteemoja, joilla Pitkäranta tarkoittaa todistelun kohdetta, eli olettamusta jostakin oikeustositseikan olemassa olost.²⁸⁵ Pölönen ja Tapanila puhuvat myös teemoittelusta, jossa todisteiden ja oikeustositseikkojen yhteys voidaan nähdä korostuvan.²⁸⁶ Todistusteemat voidaan sijoittaa etusijajärjestykseen toisiinsa nähden asian laadun mukaan. Näytön arviointiin kuuluukin yhtenä osana eri teemojen lajittelu ja niiden ensisijaisuusjärjestyksen määrittäminen.²⁸⁷

Esimerkiksi kun arvioidaan EVL 52 h §:n soveltumista käsillä olevaan tilanteeseen on veronkiertoa koskevat teemat nähdäkseni sillä tavalla ensisijaisia, että mikäli teema ei täyty toteen ei ole myöskään tarvetta käsitellä enää laajemmin teemoja koskien liiketaloudellisia perusteita. Toisaalta yritysjärjestelyjä koskevat näyttökysymykset ja näytön arviointi ei useinkaan tapahtune täysin tässä järjestyksessä. Mikäli tuomioistuim katsoo, ettei jokin yritysjärjestely täytä EVL 52 – 52 h §:ssä kuvattujen yritysjärjestelyjen tunnusmerkistöä, ei ole perusteita käsitellä aisaa pidemmälle EVL 52 h §:n liiketaloudellisten syiden olemassa olon arvioimiseksi.

Silloin kun kyseessä on EVL 52 d §:n mukainen liiketoimintasiirto tai EVL 52 c §:n mukainen osittaisjakautuminen, järjestelyiden katsominen säännöksen alaan edellyttää, että siirrettävä liiketoiminta täyttää itsenäisesti toimeentulevan liiketoimintakokonaisuuden käsitteen. Mikäli näytetään toteen, ettei tämä määritelmä täyty siirrettäväksi tarkoitetun tai siirretyn osuuden osalta, ei myöskään soveltaa voida EVL 52 h §:ää. Tämä ei tietenkään poista sitä seikkaa, että itsenäisesti toimeentulevan liiketoimintakokonaisuuden osalta voidaan esittää useita erilaisia todistusteemoja kummaltakin taholta. Lisäksi vaikei EVL 52 h §:ää voitaisi soveltaa sillä perusteella, ettei kyse ole sen soveltamisalaan kuuluvasta järjestelystä, voi esille nousta VML 28 §:n mukainen yleisen veronkiertonormin soveltaminen tai VML 29 §:n mukaista peiteltyä osinkoa koskevat säännökset. Tällöin

²⁸⁴ Pölönen – Tapanila 2015, s. 186.

²⁸⁵ Pitkäranta 2004, s. 141.

²⁸⁶ Pölönen – Tapanila 2015, s. 87.

²⁸⁷ Pitkäranta 2004, s. 141 alaviitteineen. Oikeusprosessin osapuolten näkemys tosiasioista taikka niiden oikeudellisesti arvioinnista voivat poiketa toisistaan, jolloin heillä on omat todistusteemansa. Klami – Rahikainen – Sorvettula 1987, s. 17. Tämä näkyy selvemmin siviiliasioissa ja rikosasioissa, mutta nähdäkseni näin on usein on myös veronkiertonormien tulkintatilanteissa. Esim. kantajan todistusteemat tulevat kanteen perustaksi esitetyistä oikeustositseikoista ja vastaajan osalta puolestaan ne väitteet joilla kiistää kanteen tai syytteen oikeustositseikan taikka jolla vetoaa vastatositseikkaan. Syyttäjän todistusteemoja puolestaan ovat ne väitteet joista syytteen oikeustositseikasto ja teonkuvaus muodostuvat. Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 605.

merkityksellisessä asemassa on kuitenkin erityisesti veronsaajan esittämät vaatimukset. Joskus tarpeen voi olla myös käyttää niin sanottuja väliteemoja, jotka eivät suoranaisesti liity lopulliseen oikeustositukseen.²⁸⁸ Rajanvedon vetäminen väliteemojen ja niin sanottujen varsinaisten teemojen välille kuitenkin lienee melko haasteellista.

Kun arvioitavana olevasta yritysjärjestelystä on haettu ennakkoratkaisua, määräytyvät todistusteemat nähdäkseni hyvin pitkälti ennakkoratkaisuhakemuksen aineistosta. Verovelvollinen haluaa näyttää toteen liiketaloudellisten perusteiden olemassaolon ja veronsaaja veronkierron tai välttämisen tarkoituksen olemassaolon. Sekä liiketaloudellisten perusteiden olemassaolosta, että veronkierron tai välttämisen tarkoituksesta voi olla käsillä useita eri teemoja. Tällöin käsiteltäväksi tulee sekä varsinaisia teemoja, että väliteemoja asian laadun ja luonteen mukaan. Hyvin pitkälti osapuolten vaatimukset ja esitetyt seikat vaikuttavat siihen, mitä teemoja oikeudenkäynnissä käsitellään.²⁸⁹ Toisaalta unohtaa ei voida myöskään tuomioistuimen prosessinjohtoa ja virallisperiaatteen merkitystä. Tuomioistuimen on kuitenkin pysyttävä sille esitettyjen vaatimusten rajoissa.

4.4. Todistuskeinot hallintolainkäytössä

Todistuskeinoilla tarkoitetaan kaikkia niitä tietolähteitä, joiden avulla voidaan saada tieto todistustosituksista tai indisioista.²⁹⁰ Ne ovat välineitä joilla ilmaistaan todistusfaktojen sisältö. Suurin osa hallinto-oikeudellisista prosesseista toteutetaan ilman suullista käsittelyä, pohjautuen kirjalliseen aineistoon.²⁹¹ Tämä on pääsääntö myös veroprosessissa hallintotuomioistuimissa.²⁹² Tämä tarkoittaa myös sitä, että kirjallisten todisteiden arvo

²⁸⁸ Pitkäranta 2004, s. 142. Tällaisista Pitkäranta mainitsee mm. sellaiset tilanteet, joissa joudutaan arvioimaan paljon jonkun kohteen ominaisuuksia. Tällainen voisi nähdäkseni olla esim. jonkin rakennuksen tai esineen piirteet ja rakenteet, joilla voi olla merkitystä käyvän arvon määrittämisessä.

²⁸⁹ Näin myös Kalmi 2000, s. 18. Klami kylläkin katsoo, että epätarkassa kielenkäytössä todistusteemaksi voitaisiin katsoa mitä tahansa seikkaa, joka todisteella halutaan selvittää, riippumatta siitä onko kyseessä varsinainen todistusteema vai pelkästään tausta-aineisto.

²⁹⁰ Pitkäranta 2004, s. 142 – 143.

²⁹¹ Esim. Koivuluoma ym. 2020, s. 215.

²⁹² Myös Ruotsissa kirjallinen prosessi veroasioissa hallintotuomioistuimissa on vahva lähtökohta. Ks. esim. Leidhammar 1995, s. 167. FPL (1971:291) 9 §:n mukaan ”Förfarandet är skriftligt” Suullisen käsittelyn järjestämisen edellytykset vastaavat lähtökohtaisesti vastaavia kotimaisia säännöksiä. Lain mukaan ” I handläggningen får det ingå muntlig förhandling om en viss fråga när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet. Förvaltningsrätten ska hålla muntlig förhandling om en enskild part begär det och det inte är uppenbart obehövt. Kammarrätten ska hålla muntlig förhandling om en enskild part begär det och det inte är obehövt och inte heller särskilda skäl talar mot det. Lag (2018:1960).” Sen sijaan hallintoprosessi on lähempänä siviiliprosessia esim. Saksassa, Tanskassa, Iso-Britanniassa ja Ranskassa, joissa suullinen käsittely on siten myös todennäköisimmin pääsääntö. HE 29/2018 vp s. 33.

prosessissa on huomattava ja paljon suurempi kuin suulliset todistajalausumat, jotka taas ovat vahvassa asemassa siviiliasioissa ja erityisesti rikosoikeudenkäynneissä. Yleisesti prosessioikeudessa kirjalliset todisteet on määritelty fyysisiksi todistuskappaleiksi, jonka todistusvoima, eli näyttöarvo liittyy todisteen sanalliseen selitykseen.²⁹³ Kirjallisista todistuskeinoista merkityksellisiä yritysjärjestelyissä ovat useimmiten muun muassa tositteet, kauppakirjat, muut sopimukset, pöytäkirjat, kirjanpitoaineisto ja muut vastaavat asiakirjat. Näistä monet ovat useimmiten sellaisia, että ne on alun perin laadittu johonkin muuhun tarkoitukseen kuin verotusta varten, esimerkiksi yhtiöoikeudellisista syistä.

On syytä kuitenkin korostaa, että vapaasta todistelusta johtuen, ei todisteiden esittämistä ole rajattu tiettyihin todistuskeinoihin eikä todisteiden todistusvoimasta ole yksityiskohtaista sääntelyä.²⁹⁴ Mäenpää on toteaa suullisen käsittelyn olevan yksi asian selvittämiskeino myös hallintolainkäytössä näyttökysymyksiä ratkaistaessa.²⁹⁵ Suullisen käsittelyn mahdollisuutta ei pitäisikään rajata automaattisesti pois asian käsittelyssä hallintotuomioistuimissa. Joskus verovelvollisen oikeusturva voi todella vaatia asiassa suullista käsittelyä, esimerkiksi todistajan kuulemiseksi.

Tapauksessa KHO 25.8.1999/2170, 1999:47 katsottiin, että suullinen käsittely oli järjestettävä todistajan kuulemiseksi, jotta asian selvittämiseksi merkitykselliset tosiseikat tulivat selvitettyksi ja jotta verovelvollisella olisi mahdollisuus tuoda esille ne seikat, jotka puolsivat arvioverotuksen edellytysten puuttuvan. Tästä herääkin kysymys siitä pitäisikö EVL 52 h §:n soveltamista arvioitavissa tapauksissa tukeutua herkemmin suulliseen menettelyyn. Suullisesta käsittelystä säädetään HOL 7 luvussa, jonka 66 §:n mukaan asianosaista taikka muuta henkilöä, jonka oikeutta, etua tai velvollisuutta asia välittömästi koskee, ei voida kuulla todistajana. Asianosaisen kohdalla voidaan kuitenkin suorittaa lain 67 §:n mukainen henkilökohtainen kuuleminen.

HOL:n säätämisen myötä tulleita uusia selvityskeinoja ovat HOL 47 §:n mukainen suullinen valmistelu ja 49 §:n mukainen valmistelu. HOL 47 §:n mukaan suullinen valmistelu voidaan järjestää muun muassa sen selvittämiseksi mitä riidanalaisia seikkoja on, sekä minkälaista

²⁹³ Lappalainen – Rautio, Prosessioikeus 2017, s. 637. Kaikki asiakirjat eivät kuitenkaan ole kirjallisia todisteita ja esimerkiksi käsialanäyte luokitellaan katselmuksobjektiksi.

²⁹⁴ Myrsky 2002, s. 49.

²⁹⁵ Mäenpää 2019, s. 17.

selvitystä vaatimuksien tueksi olisi selvitettävä. Suullinen valmistelu voisi nähdäkseni olla hyödyllinen sellaisissa tapauksissa, jossa tarvitaan selvitystä useiden seikkojen ja vaatimusten osalta.²⁹⁶ Näkisin tämän olevan joissakin monimutkaisempia yritysjärjestelyjä koskevissa tapauksissa käyttökelpoinen menettely.

Kirjallinen menettely on rajoittava tekijä kontradiktorisuuden, eli vastavuoroisuuden toteutumiselle. Vaikka tuomioistuimella hallintoprosessissa on prosessinjohtonsa vuoksi velvollisuus huolehtia siitä, että osapuolilla on oikeus lausua kaikesta ratkaisun kannalta relevanteista seikoista ja selvityksistä, voi kirjallinen prosessi aiheuttaa haasteita ja väärinymmärryksiä. Joskin uskon, että tällaiset suurimmat väärinkäsitykset eivät ole kovin yleisiä yritysjärjestelyitä koskevissa tapauksissa, joissa verovelvollisella on usein asiamies apunaan ja viranomaisen tulisi niin ikään olla alansa asiantuntija. Virolainen ja Vuorenpää ovat myös katsoneet kontradiktorisen periaatteen toteutuvan parhaiten suullisessa ja välittömässä oikeudenkäynnissä.²⁹⁷ Kontradiktorisuuden toteutuminen on kuitenkin tärkeää oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin turvaamiseksi. Saukon mukaan sitä ei tule pitää perinteisenä enemmän tai vähemmän vaikuttava periaatteena, sen arvoluonteisuuden vuoksi, vaan soveltaa aina huolimatta sen epätarkoista rajoista.²⁹⁸

Todistuskeinoissa, kuten todistelussa yleisestikin voidaan törmätä todistamis- ja hyödyntämiskieltoihin. Kontradiktorisuus on nähty merkittävänä myös hyödyntämiskieltoproblematiikassa, jossa osapuolen oikeudet saada lausua kaikesta asiaan vaikuttavasta ei välttämättä täysin toteudu.²⁹⁹ Todistamis- ja hyödyntämiskiellot ovatkin rajoittavina tekijöinä totuuden selvittämiseksi ja poikkeus vapaan todistelun periaatteesta. Arvioitaessa veron välttämisen- tai kiertämistarkoitusta todistamis- ja hyödyntämiskiellot voivat nousta esille nähdäkseni lähinnä itsekriminointisuojaan, asianajosalaisuuden³⁰⁰ tai liike- ja ammattisalaisuuksien muodossa. Toisaalta viimeksi mainitut ovat usein myös verovelvollisen todisteina tukemassa hänen väitteitään ja vaatimuksiaan, jolloin niiden osalta voidaan soveltaa salassapitosäännöksiä. Erilaiset todistamis- ja hyödyntämiskiellot tulevatkin useimmin kyseeseen rikosprosessissa.

²⁹⁶ HOL 47 §:n mukaisessa suullisessa valmistelussa ei kuitenkaan voida kuulla asiantuntijoita tai todistajia, joten tämä osaltaan pienentää sen käyttökelpoisuutta ja merkittävyyttä.

²⁹⁷ Virolainen – Vuorenpää, Prosessioikeus 2017, s. 131.

²⁹⁸ Sauko 2020, s. 327.

²⁹⁹ Pölönen – Tapanila 2015, s. 258.

³⁰⁰ Asianajosalaisuus voidaan johtaa asianajajista annetun lain (12.12.1958/496) 5 c §:stä.

5. NÄYTÖN ARVIOINTI JA TODISTUSTAAKAN JAKO EVL 52 H §:N OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

5.1. Joustavan normin tulkinnasta veroprosessin päätösharkinnassa

Tuomioistuimen päätösharkinnassa vaikuttavat materiaalsen oikeuden säännökset, hallinnolliset oikeusperiaatteet³⁰¹, oikeuslähteiden hierarkia ja keskinäissuhteet, sekä oikeuskäytäntö, mutta siihen vaikuttavat myös oikeudellinen systematiikka ja oikeudellinen doktriini.³⁰² Mitä joustavammasta normista on kyse, sitä enemmän kaikille mainituille seikoille voidaan nähdä jäävän tilaa päätösharkinnassa. Vero-oikeudessa voidaankin antaa prejudikaateille huomattava merkitys.³⁰³

EVL 52 h § on kiistämättä joustava oikeusnormi. Säännöksen ongelmallisuus ilmenee siinä, ettei lain säännöksestä juurikaan saada apua sen tulkintaan, eikä sitä juurikaan saada lain esitöistäkään.³⁰⁴ Tällaisessa tilanteessa oikeuskäytännön tulkinnat ovat tärkeässä asemassa säännöksen soveltamisen tulkintatilanteissa. Erityisen tärkeään asemaan on muodostunut käsitys siitä, millä kriteereillä on merkitystä liiketaloudellisten syiden olemassaolon määrittelyyn ja toisaalta millä kriteereillä toimenpide indisoi veronkierrosta. Vaikka tässä tutkielmassa ei olekaan tarkoitus keskittyä syvällisesti analysoimaan aineellisen lainsäädännön tulkintoja, ne ovat kiistatta tärkeä elementti tarkasteltaessa näytön arviointia ja todistustaakan jakaantumista hallintotuomioistuimissa. Erityisen tärkeässä asemassa ne ovat näyttökynnyksen tason määrittelyssä.

Päätöslauselmassa perusteluilla on keskeinen merkitys. Niiden tehtävänä on kertoa mitä asiassa on pidetty selvitettyinä ja mitkä faktat ovat olleet asiaan vaikuttavia. Perusteluista voidaan johtaa myös päätöksen prejudikaattiarvoa.³⁰⁵ Silloin kun päätöksen perusteluissa käytetään ilmaisua ”näissä olosuhteissa”, ”tässä tapauksessa” tai ”esitetyissä olosuhteissa”

³⁰¹ Näitä näytön arvioinnin kannalta keskeisimpiä oikeusperiaatteita veroprosessissa on käsitelty edellä kappaleessa 2.3.

³⁰² Mäenpää 2019, s. 489.

³⁰³ Myrsky 2007, s. 850. Myrsky kuitenkin painottaa, että yhteiskunnalliset päätökset ja näkemykset muuttuvat, jolloin erityisesti vanhempien oikeustapausten merkitystä prejudikaatteina on syytä tulkita tapauskohtaisesti. Lisäksi vero-oikeuden dynaamisuus on omiaan lyhentämään prejudikaattien elinikää ja oikeustapausten hyödyntäminen prejudikaatteina nousee esille erityisesti verosuunnittelussa. Myrsky 2007, s. 854. Nähdäkseni kuitenkin veroprosessioikeudessa prejudikaattien elinikä ei voi olla yhtä dynaaminen kuin verolainsäädännön substanssikysymysten osalta. Toisaalta niitä voi olla haastava erottaa aineellisen lainsäädännön normeista irrallisiksi.

³⁰⁴ Kukkonen – Walden 2016, s. 301.

³⁰⁵ Prejudikaattien merkityksestä verotuksessa ks. laajemmin Myrsky 2002.

korostetaan asian tapauskohtaisuutta, jolloin prejudikaattiarvo voi olla sangen vähäinen. Myrsky korostaakin, että tällainen voi olla esillä veronkiertoa koskevissa tapauksissa, koska niissä korostuvat usein jonkinasteinen tapauskohtaisuus.³⁰⁶ Silloin kun näyttö on KHO:n mielestä ollut puutteellinen käytetään usein ilmaisua ”ei ole esitetty perusteltua aihetta muuttaa hallinto-oikeuden päätöstä” tai ”ei ole esitetty syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöstä”.³⁰⁷ Tällöinkin tapauksessa toteutuneesta näyttökynnyksen tasosta on haastava tehdä pidemmälle meneviä johtopäätöksiä ja tulkintoja. Toisaalta oikeusvarmuuden ja yhdenvertaisuuden toteutuminen edellyttää, ettei niitä voida jättää täysin huomiottakaan. Samalla tavalla voidaan tarkastella myös todistustaakan jakaantumista osapuolten kesken.

5.2. Osapuoliasetelma veroasioissa hallintolainkäytössä

Hallintolainkäytössä ei, toisin kuin yleisissä tuomioistuimissa, ole yhtä vahvasti nähtävissä kaksiasianosaisasetelmaa. Siitä huolimatta veroasioissa on kuitenkin kaksiasianosaisuussuhde nähty korostuneemmaksi verrattuna muihin hallinto-oikeuksissa käsiteltäviin asiaryhmiin verrattuna.³⁰⁸ Tätä muusta hallintolainkäytöstä poikkeavaa osapuoliasetelmaa ilmentää lainsäädännössä VHL 24.1 §, jossa säädetään veronsaajien oikeudenvallontayksikön käyttävän veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevissa asioissa asianosaisena.

Saukon mukaan vahva kaksiasianosaisuussuhde painottaa asian riidanluonteisuutta, eikä niinkään tuomioistuimen muutoin hallintolainkäytössä suorittamaa hallinnon valvontaa.³⁰⁹ Samanlaisesta oikeusriidasta kuin yleisissä tuomioistuimissa ei voida kuitenkaan puhua viranomaisen ollessa toisena osapuolena, myös asian indispositiivisuus erottaa sen oikeusriidoista, joissa sovinto on sallittu. Viranomaisella on velvollisuus toimia myös verovelvollisen hyväksi ja toisaalta viranomainen ei edistä omia henkilökohtaisia etujaan, toisin kuin verovelvollinen.

³⁰⁶ Myrsky 2007, s. 851. Myrskyn mukaan tällöin kyse on enemmän tai vähemmän in casu -luonteisesta ratkaisusta, jolloin asia sitoutuu juuri tässä tapauksessa esitettyihin faktoihin.

³⁰⁷ Myrsky 2007, s. 851 – 852. Myrskyn mukaan tällöin KHO muulla näytöllä olisi voinut hyväksyä valittajapuolen kannan.

³⁰⁸ Saukko 2013, s. 309.

³⁰⁹ Saukko 2013, s. 310.

Myös hallintolainkäytössä vahvasti sovellettava virallisperiaate erityisesti verovelvollisen oikeusturvan viimesijaisena takaajana on omiaan korostamaan tuomioistuimen roolia suhteessa oikeudenkäynnin osapuoliin. Selvän ja vahvan kaksiasianosaisuussuhteen puuttuminen voi myös lisätä verovelvollisen luottamusta hallinnon lainalaisuuteen.³¹⁰ Joka tapauksessa veroasioiden osapuoliasetelmasta johtuen todistustaakalla on enemmän merkitystä suhteessa useisiin muihin hallintolainkäytön alueisiin. Tämän voidaan kuitenkin mielestäni nähdä edesauttavan aineellisen totuuden selvittämisen vaatimusta ja helpottavan asian selvittämistä yhdenvertaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen toteuttavalla tavalla. Peltonen ja Räbinä kuvaavatkin kaksiasianosaisuussuhteen tekevän veroprosessista osapuolen dialogin, jolloin vastuu oman näkemyksensä vahvistamista tukevan aineiston hankinnasta korostuu.³¹¹

Seuraavassa kappaleessa esitellään tutkimuksen kannalta keskeisimmät oikeustapaukset yritysjärjestelyryhmittäin.

5.3. Osakevaihto

5.3.1. Turun HAO 5.2.2016 ja KHO 2017:78

Tapauksessa KHO 2017:78 kyseessä oli osakevaihtoa koskeva tapaus. Vuonna 2015 perustettu A Oy harjoitti sijoitustoimintaa ja sen osakekannan omisti kokonaisuudessaan X. X omisti lisäksi 50,6 % puualalla toimivan B Oy:n osakekannasta. X haki ennakkoratkaisua, jonka mukaan tarkoituksena oli toteuttaa järjestely, jossa A Oy järjestäisi osakeannin niin, että X merkitsisi kaikki uudet osakkeet käyttäen merkinnässä B Oy:n osakkeita. B Oy:n osakkeiden oli tarkoitus tulla kuulumaan A Oy:n henkilökohtaiseen tulonlähteeseen.³¹² Järjestelyn toteutuksen tavoitteena oli keskittää sijoitus- ja osakevarallisuus A Oy:öön ja tehostaa ja helpottaa, sekä A Oy:n että X:n sijoitustoimintaa. Perusteluissa vedottiin tulevaisuuden näkymiin ja kuvattiin A Oy:n tulevan harjoittamaan muun muassa arvopaperikauppaa sekä mahdollisesti tekemään sijoituksia pk- yrityksiin ja asunto-osakkeisiin.

³¹⁰ Saukko 2013, s. 323.

³¹¹ Peltonen – Räbinä, 2012, s. 376.

³¹² Osakeyhtiöiden tulonlähdejako poistui 1.1.2020 alkaen ja nykyisin osakeyhtiön saama tulo verotetaan EVL:n mukaan. Käytännössä entisen järjestelmän TVL:n mukaan verotettava tulo kuuluu nykyisin EVL:n mukaiseen muuhun tulonlähteeseen.

Hakijan mukaan sijoitusvarallisuus tulisi rahoitettavaksi A Oy:n B Oy:stä saamalla osingoilla ja lainavaroin. B Oy:n pääomittamisen tarkoituksenmukaisuuden puolesta vedottiin muun muassa vakuusjärjestelyjen järjestämiseen. Järjestely mahdollistaisi myös välillisesti B Oy:n omistuspohjan laajentamisen esimerkiksi X:n perheenjäsenille.

Verohallinto antoi myöntävän ennakkoratkaisupäätöksen mainitusta järjestelystä. VOVA valitti päätöksestä hallinto-oikeudelle ja vaati ennakkoratkaisun kumoamista. Uutena ennakkoratkaisuna olisi lausuttava, että osakkeiden luovutukseen ei sovelleta EVL 52 f §:n osakevaihtoa koskevia säännöksiä, vaan luovutukseen tulee soveltaa EVL 52 h §:n veronkiertoa koskevaa säännöstä. Perusteluissaan VOVA katsoi, että hakija ei ole esittänyt osakevaihdolle yhtiöiden näkökulmasta yhtään liiketaloudellista perustetta. Hakija ei myöskään ollut esittänyt yhtiöiden välillä tulevaisuudessakaan olevan mitään toiminnallista tai liiketaloudellista yhteyttä. VOVA katsoi lisäksi, että mikäli A Oy tulevaisuudessa myy B Oy:n osakkeet saavuttaa se tässä veroetua ja A Oy:n osakkeiden matemaattinen arvo myös kasvaa järjestelyn yhteydessä. Muun muassa näiden vuoksi VOVA katsoi järjestelyyn liittyvän osakevaihdolle vieraita veroetuja.

Hallinto-oikeus hylkäsi VOVA:n valituksen. Hallinto-oikeuden perustelujen mukaan liiketaloudelliseksi perusteiksi esitetyt syyt olivat kaikkineen suhteellisen vähäiset, mutta asiassa ei ollut ilmennyt, että A Oy:n tarkoituksena olisi pian järjestelyn jälkeen luopua hankkimistaan B Oy:n osakkeista. Veronkierron tai välttämisen tarkoitukseen ei myöskään perustelujen mukaan riittänyt yhtiöiden välinen osinkotulojen verovapaus. Vähemmistöön jäänyt jäsen hyväksyi VOVA:n valituksen sillä perusteella, että A Oy oli vasta perustettu, jolla ei ollut vielä liiketoimintaa ja jonka tarkoituksena oli hoitaa X:n varallisuutta samalla kun B Oy:n osakkeet tulisivat kuulumaan A Oy:n henkilökohtaiseen varallisuuteen. Vähemmistöön jäänyt jäsen katsoi, että järjestelylle ei ollut esitetty mitään uskottavaa liiketaloudellista perustetta.

VOVA pyysi edelleen valituslupaa KHO:lta. Valituksessaan VOVA viittasi edellä kuvatun lisäksi liiketaloudellisten perusteiden ohuuteen ja siihen, että liiketaloudelliset syyt pitäisi arvioida yhtiöiden, ei niiden omistajien näkökulmasta. VOVA viittasi myös veronmaksajan velvollisuuteen näyttää liiketaloudellisten perusteiden olemassaolo. Mahdolliseen tulevaisuuden sukupolvenvaihdokseen viitattua perustelua VOVA ei pitänyt järjestelyn kannalta uskottavana, koska hakija oli syntynyt vuonna 1982 ja hänen lapsensa olivat

syntyneet vuosina 2009 ja 2012. Hakija perusteli järjestelyä vastineessaan aiemman esitetyn lisäksi sillä, ettei liiketaloudellisia syitä tullut tulkita supistavasti. Hakija viittasi myös siihen, ettei tarkoituksena ollut toteuttaa muita EVL:n mukaisia järjestelyjä samojen osapuolten välillä. KHO hylkäsi VOVA:n valituksen ja viittasi päätöksen perusteluissa yritysjärjestelydirektiiviin ja sen oikeuskäytäntöön. KHO katsoi, ettei mainittujen liiketaloudellisten perusteiden ohuus sellaisenaan voinut johtaa oletamaan veronkierron tai välttämisen tarkoituksesta. KHO katsoi edelleen, että asiassa oli ensiksi arvioitava ovatko VOVA:n esittämät järjestelyyn liittyvät veroedut tavanomaisia, vai onko niitä pidettävä lain tarkoituksen vastaisina. KHO katsoi, että esitettyjä etuja ei voitu pitää lain tarkoituksen vastaisina, mutta totesi kuitenkin, ettei tässä kohdin voida arvioida verokohtelua sille, mikäli A Oy osakevaihdon jälkeen myöhemmin myy B Oy:n osakkeet. Järjestelyn liiketaloudellisia perusteita ei siksi punnittu enemmälti.

5.3.2. KHO 2014:66

Tapauksessa oli kyse holdingyhtiöjärjestelystä ja johdon kannustinjärjestelmästä. N oli muiden A Oyj:n johtohenkilöstöön kuuluvien kanssa perustanut B Oy:n, jonka osakekannan he omistivat. B Oy:n tarkoituksena oli hankkia A Oyj:n osakkeita siten että hankinnasta 1/5 rahoitetaan B Oy:n osakepääomalla ja muutoin A Oyj:ltä saadulla lainalla, jonka vakuutena mainitut hankitut osakkeet ovat. Lainan ehdoissa esitettiin muun muassa mahdollisuus lisätä lainan korko sen pääomaan jos B Oy ei ole maksanut lainan korkoa. Toiseksi esitettiin mahdollisuus lykätä lainan takaisinmaksua, mikäli järjestelyn purkamista lykätään osakassopimuksen perusteella. Osakassopimuksen, jonka osapuolina olisivat B Oy:n osakkeenomistajat ja A Oyj, mukaan B Oy:n ainoana toimintana on A Oyj:n osakkeiden omistaminen osakkaidensa puolesta. Osakassopimuksessa on muun ohella määrätty A Oyj:n osakkeiden omistamisjärjestelyn purkamisesta.

Purkaminen tapahtuu A Oyj:n hallituksen ja B Oy:n osakkaiden 2/3 enemmistö päätöksellä. Järjestelystä aiheutuva tuotto maksettaisiin B Oy:n osakkaille ensisijaisesti A Oyj:n osakkeina osakeyhtiölain mukaisessa sulautumisjärjestelyssä. Järjestelyn purkamisessa voidaan osakassopimuksen mukaan kuitenkin käyttää myös muita keinoja. Mikäli A Oyj:n osakkeiden kurssi purkamisajankohtana alittaisi järjestelyssä aikanaan hankittujen A Oyj:n osakkeiden keskihinnan, voitaisiin purkamisjärjestelyä lykätä. Järjestelystä haettiin KVL:n ennakkoratkaisu, sekä osingonjaon verokohtelun, että mahdollisen purkamisen aiheuttavan

verokohtelun osalta. KVL katsoi, että N:n B Oy:stä saama osinko verotetaan TVL 33 b §:n 1 - 2 momentin mukaisesti ja purkautumisen tapahtuessa sulautumisen seurauksena sovelletaan N:n verotuksessa TVL 45 - 46 §:ä. Mikäli N luovuttaisi sulautumisessa saamiaan vastikeosakkeita, verotettaisiin saatu luovutusvoitto hänen veronalaisena pääomatulonaan.

VOVA valitti KVL:n päätöksestä KHO:een ja vaati järjestelyssä N:n verotuksessa sovellettavan TVL 66.3 §:n työsuhteeseen perustuvaa osakeantia tai 61.2 §:n veronalaista ansiotuloa koskevia säännöksiä. Perusteluissaan VOVA esitti järjestelyn toteutetun keinotekoista apuyhtiötä käyttäen ainoastaan ansiotulon verotuksen muuttamiseksi edullisemmin verotetuksi pääomatuloksi. Järjestelyä tulisi tarkastella kokonaisuutena ja VML 28 § ja EVL 52 h §:ää samanaikaisesti soveltaen.

KHO hylkäsi KVL:n ennakkoratkaisun ja hyväksyi oikeudenvilvontayksin valituksen. KHO katsoi, että järjestely oli johdon palkitsemisjärjestelmää vastaava ja siinä oli tarkoitus hyötyä osakkeiden mahdollisesta arvonnoususta. Myös A Oyj:n merkitystä järjestelyn aktiivisena osapuolena painotettiin. Tässä tapauksessa KHO katsoi, että liiketaloudelliset perusteet olivat olemassa, mutta niitä oli pidettävä suhteellisen ohuina. Vaikka verovelvollisella sinänsä on KHO:n mukaan oikeus valita itselleen edullisin vaihtoehto, oli tapausta tarkasteltava kokonaisuutena VML 28 § ja EVL 52 h § huomioon ottaen.

5.3.3. Vaasan HAO 27.11.2015

Tapauksessa oli kyse osakevaihdoista. X omisti A Oy:n osakekannasta yli 50 % ja B Oy:n osakekannan kokonaan. Molempien yhtiöiden osakkeet oli omistettu yli 10 vuotta. Tarkoituksena oli toteuttaa järjestely, jossa B Oy järjestäisi suunnatun osakeannin siten, että X maksaa merkitsemänsä osakkeet luovuttamalla kaikki omistamansa A Oy:n osakkeet B Oy:lle. X haki ennakkoratkaisua siitä sovellettaisiinko hänen verotukseensa TVL 45 § 5 momentin säännöstä, mikäli kyseinen järjestely toteutettaisiin. Tarkoituksena oli vielä tämän jälkeen muuttaa B Oy:ssä olevat osakkeet erilaisiksi. Varallisuus oikeudet olisivat kummankin osakelajin osalta yhdenvertaiset, mutta B lajin osakkeet oli tarkoitus jättää äänioikeudettomiksi. B lajin osakkeet X:n oli tarkoitus luovuttaa lapsilleen ja kauppahinta jättää velaksi, niin että sitä lyhennettäisiin seuraavien 15 vuoden ajan B Oy:n maksamilla osingoilla. Verohallinto oli katsonut X:n ennakkoratkaisuhakemuksessa, että TVL 45.5 §:n säännöstä sovellettaisiin edellä kuvattuun kokonaisjärjestelyyn.

VOVA valitti päätöksestä hallinto-oikeudelle, joka kumosi verohallinnon antaman ennakkoratkaisun ja katsoi, että osakevaihtoon ei sovelleta TVL 45.5 §:n säännöstä. Perusteluissaan hallinto-oikeus katsoi, että suppeassa mielessä tarkasteltuna yksittäistä järjestelyä olisi voinut pitää liiketaloudellisesti hyväksyttävänä. Nyt käsillä olevaa tapausta oli kuitenkin tarkasteltava kokonaisuutena. Hallinto-oikeus painotti tapauksessa muun lainsäädännön antamia etuja, kuten TVL 33 b §:n edullista pääomatulo-osinkoa ja TVL 124 §:n mukaisia pääomatulojen verokantoja. X saisi myös järjestelyn jälkeen käytännössä seuraavien 15 vuoden ajan kaikki osingot itselleen. Näin ollen hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyn yhtenä pääasiallisena tarkoituksena oli A Oy:n maksamien osinkojen verotukseen kohdistuvan ankaramman verotuksen välttäminen. Kun otettiin huomioon vielä, se, ettei X:n hakemuksessa oltu esitetty riittäviä liiketaloudellisia perusteita vaan ne rajoittuivat X:n henkilökohtaisiin perusteisiin, katsoi hallinto-oikeus, että järjestelyn ilmeisenä tarkoituksena oli järjestelyn toteuttaminen veron välttämiseksi EVL 52 h §:n tarkoittamalla tavalla.

5.4. Jakautuminen

5.4.1. Rovaniemen HAO 28.2.2011 11/0059/1 ja KHO 2013:44

Tapauksessa oli kyse EVL 52 c §:n mukaisesta jakautumisesta. B ja C omistivat A Oy:n osakkeet, 224 kpl ja 34 kpl. He olivat lopettaneet A Oy:n toiminnan suorittamalla kokonaisjakautumisen Kiinteistö Oy L:ksi ja Asunto Oy R:ksi. A Oy oli harjoittanut elinkeinotoimintaa ja sittemmin toiminut tavallisena kiinteistöyhtiönä. Ennen suoritettua jakautumista yhtiö oli myynyt neljän asuinhuoneiston osakkeet sekä Kuusamossa ja Kittilässä sijaitsevat kaksi tilaa. Jakautuminen suoritettiin siten, että L:n omistukseen siirtyi Kittilässä sijaitseva tila N ja R:n omistukseen Rovaniemellä sijaitseva toisen osakkaan asuntona käyttämä asuinhuoneisto M.

Molemmille yhtiöille siirtyi vähäisesti saamisia, rahaa ja muita pankkisaamisia. Voittovaroja L:lle n. 14.700 euroa ja R:lle n. 107.300 euroa. L:lle lisäksi osingonjakovelkaa noin 12.000 euroa. B ja C saivat jakautumisessa omistuksensa suhteessa kummankin vastaanottavan yhtiön osakkeita. Jakautumissuunnitelman mukaan Kiinteistö Oy L oli tarkoitus myydä jakautumisen jälkeen ja säilyttää asunto-osakeyhtiö osakkeenomistajilla. Kiinteistö Oy L:n osakekanta myytiin 330.000 euron kauppahinnalla.

Yhtiön verotuksessa verovuodelta 2008 katsottiin EVL 52 h §:n perusteella, ettei jakautumista oltu suoritettu pätevistä liiketaloudellisesta syystä, vaan pääasiallisena syynä oli tilan L luovutuksesta yhtiölle aiheutuvien veroseuraamusten kiertäminen ja siten TVL 46.1 §:n mukaisen hankintameno-olettaman hyödyntäminen osakkeenomistajien verotuksessa. Tästä johtuen A Oy:n elinkeinotoiminnan tulokseksi katsottiin ilmoitetusta 49.852,54 eurosta poiketen 369.868,16 euroa.

A Oy haki oikaisua, jonka mukaan jakautumisen oli katsottava tapahtuneen EVL 52 c §:ssä tarkoitetulla veroneutraalilla tavalla. Oikaisulautakunta myönsi, että veroetua järjestelyssä kiistatta syntyy ja että järjestelyssä voitiin hyödyntää hankintameno-olettamaa. Lisäksi huomioitiin R:n tilan osalta mahdollinen oman asunnon luovutusvoiton verovapaan luovutuksen mahdollisuus, mutta sen jälkeen kuitenkin todettiin asiassa jääneen näyttämättä, että kiinteistö mainitun veroedun saavuttamisen jälkeen myytäisiin ja siitä saataisiin verotuksessa oletettu 150.000 euron kauppahinta. Oikaisulautakunta katsoi B:llä ja C:llä olevan oikeus valita eri vaihtoehtoisten tapojen väliltä purkaa A Oy, joka heidän kannaltaan on ollut edullisinta EVL 52 c §:n mukaisena jakautumisena. Jakautuminen on ollut ekonomisista ja markkinointisyyistä tarkoituksenmukaista. Verotus jää lievemmäksi, mutta veroseuraamuksilta ei kuitenkaan kokonaan vältytä.

VOVA valitti hallinto-oikeuteen ja painotti perusteluissaan A Oy:n ennen jakautumista suorittamia kiinteistöjen ja asunto-osakkeiden realisointeja, jotka indisoivat sitä, että omaisuudesta oli tarkoitus luopua substanssikaupoilla. A Oy:n oikaisuvaatimuksessa esittämät perusteet tarpeettoman suuren kiinteistömäärän realisointivaikeuksista eivät siten olleet VOVA:n mielestä uskottavia. Perusteluissa painotettiin myös sitä, ettei A Oy:llä ollut ollut liiketoimintaa useaan vuoteen ennen jakautumista. Kiinteistömäärän realisointivaikeudet tai osakkeenomistajan verosuunnitteluun liittyvä peruste eivät voi olla hyväksyttävä liiketaloudellinen syy järjestelylle. Asiassa ei myöskään oltu esitetty estettä sille, että A Oy olisi myynyt, kuten aikaisemmat realisoidut kiinteistöt, tavanomaisella kiinteistökaupalla.

Hallinto-oikeus kumosi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen ja saattoi voimaan ennen oikaisulautakunnan päätöstä voimassa olleen verotuspäätöksen. Hallinto-oikeus painotti päätöksessään aikaisemmin myytyjen kiinteistöjen ja asunto-osakkeiden merkitystä, sekä Kiinteistö Oy L:n osakkeiden luovutusta pian järjestelyn jälkeen. Hallinto-oikeus painotti

myös verosäästön huomattavaa suuruutta ja sitä, että näissä olosuhteissa järjestelyyn oli ilmeisesti lähdetty osakkaiden intressissä. A Oy pyysi valituslupaa KHO:lta ja VOVA vastineessaan KHO:a varaamaan yhtiölle mahdollisuuden esittää selvitystä kiinteistöjen myynneistä ja N:n kiinteistön myyntiyrityksestä ennen jakautumista. A Oy esitti, että kiinteistöä oli yritetty myydä viisi vuotta ja se oli saatu myytyä vasta jakautumisen jälkeen. Muut kiinteistöt ja osakehuoneistot luovutettiin 2004 – 2007, eli ennen tammikuussa 2008 tapahtunutta jakautumista. Yhtiö viittasi vielä KVL:m ennakkoratkaisuun 100/2001.

VOVA vetosi lisävastineessaan edellä kuvatun lisäksi yritysjärjestelydirektiiviin ja siinä mainittuihin direktiivin tavoitteisiin, joita nyt käsillä olevan järjestelyn ei voitu katsoa toteuttavan erityisesti siksi, että sen toiminta oli ollut loppuneena useamman vuoden ajan ennen jakautumista. KHO hylkäsi A Oy:n valituksen ja pysytti hallinto-oikeuden päätöksen voimassa. KHO on perusteluissaan viitannut aikaisemman EVL:n veronkiertonormia koskevaan valtiovarainvaliokunnan (VaVM 49/1995 vp) mietintöön.³¹³ Lisäksi on viitattu yritysjärjestelydirektiiviin ja hallituksen esitykseen (HE 193/2005 vp).³¹⁴ KHO katsoi, ettei pelkästään sillä perusteella että A Oy ei harjoittanut enää aktiivista liiketoimintaan voitu yksinomaan soveltaa EVL 52 h §:n veronkiertosäännöstä. Niin ikään ei ollut perusteltua tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä yhtiön myyntikuntoon saattamisesta yritysjärjestelyjen keinoin, sillä joskus liikeomaisuuden realisoinnille on olemassa liiketaloudelliset perusteet. Kiinteistön nopea realisointi ei siten myöskään ollut yksinomaan peruste soveltaa EVL 52 h §:ää.

KHO painotti sen sijaan asunto-osakkeen jäämistä osakkeenomistajien asuinkäyttöön, joka TVL 53 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan voitiin toteuttaa vastikkeettomasti. KHO katsoi äänestystuloksella 3 - 2, että järjestelystä oli kuitenkin seurannut sellaisia vieraita veroetuja, että järjestelyn yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on voitu katsoa olleen veronkiertäminen tai veron välttäminen. Eri mieltä olleet jäsenet painottivat liiketoimen tarkastelua kokonaisuutena suhteellisuusperiaatetta noudattaen. He painottivat myös sitä, ettei asiassa oltu näytetty, että asuinkäyttöön tarkoitettu huoneisto oltaisiin realisoimassa ja näin pyritty saavuttamaan luovutusvoiton verovapaus. Pääasiallisena syynä järjestelyllä he pitivät kiinteistön realisoinnin helpottamista.

³¹³ Valtiovarainvaliokunnan mietinnön sisältöä on käsitelty edellä kappaleessa 2.2.

³¹⁴ Hallituksen esityksen sisältöä on käsitelty kappaleessa 2.2.

5.4.2. KHO 1999:2 ja KHO 1999:63

Tapauksessa KHO 1999:2 oli kyse silloisen EVL 52 c §:n mukaisesta jakautumisesta. Tilintarkastustoimintaa ja asiantuntijapalveluita harjoittanut yhtiö oli jakautumassa kahdeksi uudeksi yhtiöksi siten, että toinen uusista yhtiöistä tulisi harjoittamaan asiantuntijapalveluiden antamista ja toinen ainoastaan sijoitustoimintaa. Järjestelyn tarkoituksiksi esitettiin pääomarakenteen muuttaminen järkevämmäksi osakaspolitiikan harjoittamisen kannalta sekä liiketoiminnan kehittäminen. Jakautumiseen ei esitetyissä olosuhteissa katsottu soveltuvan veronkierron tai välttämisen tarkoitusta.

Tapauksessa KHO 1999:63 oli kyse hyvin samanlaisesta tapauksesta kuin edellisessä, mutta hyvin erilaisella lopputuloksella. Yhtiö harjoitti tilintarkastusta ja verokonsultointia ja sen oli tarkoitus jakautua kahdeksi uudeksi yhtiöksi. Toinen yhtiöistä tulisi jatkamaan samaa liiketoimintaa kuin jakautuva yhtiö ennen jakautumista. Toiseen yhtiöön oli tarkoitus siirtää omaisuus, joka ei olisi välttämätöntä liiketoiminnassa. Yhtiön johon siirrettäisiin liiketoimintaan kuulumaton omaisuus, realisoisi kiinteistöomaisuuden, jonka jälkeen yhtiö myös purettaisiin viimeistään viiden vuoden kuluessa. Järjestelyn perusteluksi esitettiin muun muassa pääomarakenteen muuttaminen sellaiseksi, että sinne saataisiin lisää asiantuntijaosakkaita. Tästä tavoitteesta huolimatta KHO katsoi äänestysratkaisulla 7 - 1, että järjestelyn pääasiallisena tarkoituksena oli veronkierto tai veron välttäminen.

Näiden kahden tapauksen aineisto on niukkaa, eikä siksi voida tehdä kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Kahden tapauksen merkittävä ero oli kuitenkin jälkimmäisessä esitetty yhtiön kiinteistövarallisuuden realisoinnin ja purkamisen tarkoitus lähitulevaisuudessa. Tässä voidaan nähdä viitteitä edellä käsitellyn tapauksen KHO 2013:44 kanssa.

Tässä kohdin voidaan vielä mainita tapaus KHO 29.11.2004/3068, jossa niin ikään oli kyse jakautumisesta. A Oy:n oli tarkoitus jakautua kahdeksi uudeksi yhtiöksi, joista toinen tulisi harjoittamaan A Oy:n harjoittamaa liiketoimintaa ja toinen omistamaan A Oy:n aikaisemmin omistamat kiinteistöt niihin liittyvin omaisuuksin. Viimeksi mainittu vastaanottava yhtiö jatkaisi keskinäisenä kiinteistöyhtiönä. A Oy:n osakkaat saisivat uusien yhtiöiden osakkeita osuuksiensa mukaisessa suhteessa siten, että keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön huoneistojen hallintaan oikeuttavat osakkeet tulivat A Oy:n osakkeenomistajien yhteisomistukseen. KVL katsoi antamassaan ennakkoratkaisussa (KVL 5/2004) etteivät osakkeenomistajat saaneet

vastaanottavan keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeita aiempien osuuksiensa mukaisessa suhteessa. KVL katsoi, että osakkeenomistajien välille perustettaisiin tällaisessa menettelyssä yhteisomistussuhde. KHO kuitenkin kumosi KVL:n antaman ennakkoratkaisun. KHO katsoi, ettei jakautumisen esteenä ollut se seikka, että jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat tulisivat saamaan määräosaisessa yhteisomistussuhteessa vastikkeeksi vastaanottavan keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön liikkeelle laskemia osakkeita.

5.5. Sulautuminen ratkaisun KHO 2013:126 valossa

Tapauksessa oli kyse EVL 52 b §:n mukaisesta sulautumisesta ja sulautumisessa siirtyvien tappioiden vähennysoikeudesta. B Oy oli sulautunut A Oy:öön 2007, joka oli omistanut B Oy:n osakkeet vuodesta 1996. Muutamaa päivää aikaisemmin B Oy:öön oli sulautunut C Oy, jonka osakkeet B Oy oli omistanut vuodesta 1995. C Oy:llä oli tappioita verovuosilta 1998 – 2001 yhteensä n. 620.000 euroa, josta lähes kakki olivat verovuoden 1999 tappiota. Kysymys oli siitä, saiko A Oy vähentää verotettavasta tulostaan nämä tappiot. Verotusta toimittaessa C Oy:lle vahvistettuja tappioita ei oltu siirretty A Oy:lle, koska sulautumiselle ei oltu näytetty liiketoiminnan kannalta merkityksellistä perustetta. Sulautumiseen katsottiin ryhdytyn veroedun saavuttamiseksi.

Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi tappioiden siirtämisen A Oy:lle. Perusteluissa A Oy oli esittänyt liiketaloudellisesti hyväksyttävät syyt. VOVA valitti päätöksestä hallinto-oikeudelle ja vaati sen kumoamista. Perusteluissa vedottiin C Oy:n olemattomaan toimintaan vuodesta 1999 jälkeen. Hallinto-oikeus kiinnitti huomiota C Oy:n vähäiseen toimintaan ja totesi, ettei yhtiö ollut kehotuksesta huolimatta selvittänyt C Oy:lle muuta toimintaa, kuin A Oy:ltä vuokraamansa kiinteistön edelleen vuokraus. Merkittävänä perusteena sulautumiselle verovelvollinen oli esittänyt C Oy:n taseessa olleiden pääomaintojen säilymisen ja siirtämisen A Oy:n vastattavaksi. 457.000 euron pääomaintojen velkojana oli X, joka myös ennen sulautumista omisti 40 % A Oy:n osakekannasta.

Sulautumissuunnitelmassa järjestelyä perusteltiin tarpeettomien hallintokulujen karsimisella ja konsernirakenteen selkiyttämällä. Järjestelyllä oli saavutettu merkittäviä kustannussäästöjä. Oikaisuvaatimuksessa toteutuneiksi säästöiksi vuositason arvioitiin noin 50.000 euroa, kun taas verotusta toimitettaessa annettavassa selvityksessä vastaavaksi summaksi oli arvioitu noin 25.000 euroa. Fuusio oli esitetty rahoituksen edellytykseksi

uuden rahoittajapankin taholta 2006. Fuusiolla esitettiin myös poistetun turha ja hankala omistusrakenteen porrastus. Järjestely on turvannut myös tulevaisuuden jatkotoimia mahdollisen sukupolvenvaihdoksen tai yrityskaupan mahdollistamiseksi. Hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että hyväksyttävänä liiketaloudellisena syynä voidaan sinänsä pitää omistuspohjan selkeyttämistä ja rahoituksen saantimahdollisuuksien parantamista. Pääomalainojen säilyminen on lähtökohtaisesti verotuksesta riippumaton syy. Tässä tapauksessa kuitenkin pääomalainoja oli antanut vain yksi A Oy:n osakkaista, eikä sitä siksi voitu pitää yhtiön kannalta hyväksyttävänä liiketaloudellisena syynä. Hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyssä on ilmeistä veronkierron tai veron välttämisen tarkoitus.

A Oy pyysi valituslupaa KHO:lta, joka myönsi valitusluvan. Hallinto-oikeus oli päätöksessään katsonut ettei oltu esitetty luotettavaa selvitystä huomattavasta kulujen säästöstä. Valituksessaan KHO:lle, A Oy viittasi veroilmoituksen täydentämispyyntöön, jossa oltiin esitetty muun muassa yhden henkilötyövuoden vähentäminen järjestelyn seurauksena. Säästöä yhtiöiden koko huomioon ottaen voitiin verovelvollisen mielestä pitää merkittävänä. Lisäksi todettiin, että järjestelyyn olisi ryhdytty joka tapauksessa, vaikka tappioiden vähentämisoikeutta ei ylipäänsä olisi ollut edes olemassa.

VOVA katsoi perusteluissaan aiemmin esittämänsä lisäksi, ettei liiketaloudellisena perusteena voitu pitää sitä, että A Oy:n vastuut kasvaisivat. Verovelvollinen lausui vastaselityksessään, ettei sulautumisella ollut tässä järjestelyssä, jossa tyttärentytär sulautetaan tyttäreeseen joka sulautetaan emoyhtiöön, vastuiden kannalta tosiasiallisesti muuttavaa funktiota. KHO katsoi verovelvollisen edellä esittämät perusteet liiketaloudellisesti hyväksyttäviksi ja kumosi hallinto-oikeuden päätöksen pysyttäen verotuksen oikaisulautakunnan aiemman päätöksen voimassa. KHO katsoi, että fuusiossa tytäryhtiön tappioiden siirtyminen emoyhtiölle on tavanomainen tapahtuma veroneutraalissa yritysjärjestelyssä, eikä sitä ole pidettävä siksi järjestelylle vieraana veroetuna.

6. NÄYTÖN ARVIOINNIN JA TODISTUSTAAKKAJAON ANALYSOINTIA OIKEUSTAPAUSTEN VALOSSA

6.1. Näyttökynnyksen asettuminen

6.1.1. Liiketaloudellisten syiden ohuus näyttökynnyksen määrittämisessä

Tapauksessa KHO 2014:66 lopputulosta perusteltiin erityisesti liiketaloudellisten syiden ohuudella. Myös tapauksessa KHO 2017:78 otettiin kantaa liiketaloudellisten syiden ohuuteen, joskin sen ei katsottu riittävän perusteeksi veronkierron tai välttämisen tarkoituksesta. Tapauksessa KHO 2014:66 merkille pantavaa on, että KHO ikään kuin samaisti VML 28 §:n ja EVL 52 h §:n, vaikka EVL 52 h §:n soveltamiskynnys on, ainakin joidenkin argumenttien mukaan, asetettava yleisen käsityksen mukaan jossakin määrin VML 28 §:ää korkeammalle.³¹⁵

Torkkel kuitenkin painottaa tapauksen KHO 2014:66 perusteluista johdettavissa olevaa merkittävää pääsääntöä siitä, että velkarahoituksella toteutetun järjestelyn avulla voi kuka tahansa sijoittaja kasvattaa osakkeiden arvonnoususta saamaansa hyötyä.³¹⁶ Vaikka KHO päätyi ratkaisussaan pääsäännöstä poikkeavaan kantaan, on tapauksen veronkieropykäliden soveltamiskynnykset Torkkelin mukaan kritiikille alttiita.³¹⁷ Jonkin verran puoltavammin tapauksen lopputulokseen on suhtautunut Myllymäki, joka katsoo että käytännössä holdingyhtiöjärjestelyt kuuluisivat yleisesti ansioverotuksen piiriin, koska niiden toteutus noudattaa samoja pääpiirteitä.³¹⁸ Osakevaihtoa koskevien oikeustapausten osalta ei liiketaloudellisten syiden ohuuden suhteen KHO ole ollut siten täysin yhteneväinen, joskin mielestäni tällainen voi olla täysin perusteltua, mikäli tapauskohtaiset olosuhteet poikkeavat toisistaan.

³¹⁵ Tästä mm. Torkkel 2014, s. 388. Vrt. edellä s. 44, jossa on esitetty Ryyänän jokseenkin suopeampi suhtautuminen näiden säännösten yhteneväisemmästä soveltamiskynnyksestä. Ks. myös Ryyänen 2001, s. 277.

³¹⁶ Torkkel 2014, s. 391.

³¹⁷ Torkkel 2014, s. 391. Torkkel kuitenkin painottaa, että koska ratkaisun lopputulos on poikkeus pääsääntöön, ei päätöksen prejudikaattiarvoa tule tulkita laajentavasti. Jokseenkin toisenlaiseen tulkintaan päätöksen prejudikaattiarvosta tulee Myllymäki, joka katsoo että ratkaisun lopputuloksesta voitaisiin johtaa oikeusohjeet holdingyhtiöjärjestelylle. Myllymäki 2015, s. 289.

³¹⁸ Myllymäki 2015, s. 285.

Jokseenkin mielenkiintoista on, että tapauksessa Vaasan HAO 27.11.2015 painotettiin järjestelyn hyötyjen olevan ensisijaisesti omistajan intressien toteuttamista, sen sijaan tapauksessa KHO 2017:78 liiketaloudellisten syiden ohuudesta huolimatta ei henkilökohtaisten intressien edistämiseksi ja sitä tukevalle tulkinnalle annettu merkitystä. Toisaalta Vaasan hallinto-oikeuden tapauksessa konkreettinen henkilökohtainen hyötyminen oli helpommin näytettävissä toteen, kun hakija olisi saanut kaikki yhtiön osingot itselleen seuraavien 15 vuoden ajan. Näin ollen kyse ei ehkä ollut niinkään liiketaloudellisten syiden ohuudesta, vaan oikeastaan niiden puuttumisesta.

Liiketaloudellisen syiden ohuuden osalta näyttäisi vallitsevan oikeuskäytännön mukaan olevan se, ettei näyttökynnys ainakaan ohuuden osalta verovelvollisen vahingoksi nouse. Toisaalta liiketaloudellisten syiden ohuus on mielestäni aina jossakin määrin suhteutettava kunkin tapauksen kontekstiin, jossa vaikuttavat ensisijaisesti se kuinka vahvaa näyttöä veronkierron tai välttämisen tarkoitukselta veronsaaja pystyy esittämään. Lähtökohtaisesti kuitenkin liiketaloudellisesti ohuet syyt eivät voisi nostaa näyttökynnystä verovelvollisen vahingoksi. Sen sijaan ohuidenkin liiketaloudellisten syiden olemassa olon toteennäyttäminen voidaan ainakin jossakin määrin sanoa olevan riittävä näyttö. Joskin pidän mahdollisena, että veronsaajalla ainakin teoriassa on mahdollista tämä näyttö kumota, mikäli tästä huolimatta pystyisi osoittamaan järjestelyn yhtenä pääasiallisena syynä olevan veronkierto tai välttäminen. Tällöin näyttökynnys veronsaajan vahingoksi siis nousisi.

6.1.2. Uskottava liiketaloudellinen peruste näyttökynnyksen määrittämisessä

Tapauksesta KHO 2017:78 ilmenee näytön hankinnan osalta keskeinen linjaus siitä, että liiketaloudelliset perusteet arvioidaan vasta sitten, mikäli tapauksessa ylipäänsä on näyttöä järjestelyssä mahdollisesti syntyvästä lainvastaisesta veroedusta. Samanlainen linjaus on mielestäni nähtävissä tapauksen KHO 2013:126 perusteluista, jossa KHO katsoi, että tappioiden siirtymistä sulautumisessa ei tullut pitää järjestelylle vieraana veroetuna. Tapauksessa KHO 2017:78 on kuitenkin otettu arvioinnissa kantaa ja tehty tärkeää linjausta liiketaloudellisten perusteiden olemassa olosta, eli tapausta on KHO:ssa lähdetty arvioimaan Penttilän sanoin ”väärässä” käsittelyjärjestyksessä.³¹⁹

³¹⁹ Penttilä 2017a, s. 5. Tämä on tärkeä tapauksen prejudikaattiarvoa nostattava tekijä.

Tapauksen KHO 2017:78 hallinto-oikeuden käsittelyvaiheessa enemmistöstä poikennut jäsen painotti tapauksessa liikeloudellisten syiden puuttumista. Asian käsittelyn etenemisestä voikin huomata sen vaikeuden, mitkä liikeloudellisten syiden käsitteen määrittelylle on ominaista. Toisaalta voidaan löytää perusteita liikeloudellisten syiden olemassa ololle, jotka tosin ovat varsin ohuet ja toisaalta voidaan päätyä yhtä hyvin tulkintaan liikeloudellisten syiden puuttumisesta. Arvioinnissa ei voi välttyä tuomarin henkilökohtaisilta käsityksiltä.

Liikeloudellisten syiden olemassa olosta verovelvollisen on syytä dokumentoida aineistoa ja perusteita kattavasti. Koska yritysjärjestelyjä arvioidaan kokonaisuutena voi puuttuminen tapahtua vasta useiden vuosien kuluttua, kun kokonaisuus alkaa hahmottumaan.³²⁰ Tästä syystä verovelvollisen olisi syytä hakea järjestelystä herkällä kädellä ennakkoratkaisua. Oikeuskäytännöstä huomataan, että uskottavan liikeloudellisen perusteen arvioinnissa annetaan merkitystä useille tekijöille saman aikaisesti. Usein useammat liikeloudellista perustetta tukevat seikat antavat vahvemman näytön liikeloudellisten perusteiden olemassa olosta kuin yksi yksittäinen peruste, vaikka sen näyttöarvo yksittäin olisikin melko korkealle asetettavissa.

Tapauksessa KHO 2013:44 asian käsittelyssä oikaisulautakuntavaiheessa verovelvolliselle edullista lopputulosta perusteltiin oikaisulautakunnan toimesta sillä, että vaikka tapauksessa saavutetaan veroetua ei verokohtelulta kuitenkaan kokonaan välttyä. Hallinto-oikeusasteissa tälle ei annettu merkitystä. Sinänsä hallinto-oikeuksien kanta tältä osin on jokseenkin perusteltu. Nykyisinhän EVL 52 h §:n tulkinnassa merkitystä ei ole sillä mikä järjestelyssä esitetyistä perusteista on tärkein. Riittäväähän on, että yksi pääasiallisista syistä on veronkiertäminen tai veron välttäminen. Tällainen linjaus on tietenkin omiaan korostamaan kokonaisvaikutuksia ja useiden kunkin näkökannan mukaisten seikkojen yhteisvaikutuksien punnintaa. Uskottavan liikeloudellisen perusteen olemassaoloa vastaan voidaan esittää esimerkiksi liiketoiminnan loppuminen tai sen olemattomuus välittömästi ennen toteutettavaa järjestelyä. Mutta millainen merkitys sillä on näyttökynnyksen asettumisessa? Näyttökynnys voi ylittyä veronsaajan osalta edullisesti silloin, kun tämä esittää liikeloudellisten syiden puuttumisen sillä perusteella, ettei ennen järjestelyä ole harjoitettu liiketoimintaa enää hetkeen. Näin voidaan nähdä olleen tapauksessa KHO 2013:44, vaikkei

³²⁰ Ks. esim. Immonen 1997, s. 371.

KHO tähän päätöstään yksin perustanutkaan. Sen sijaan tapauksessa KHO 2013:126 sulautuneen yhtiön liiketoiminnan puuttuminen välittömästi järjestelyä edeltäviltä vuosilta ei vaikuttanut veronkierron tai välttämisen osalta näyttökynnyksen ylittymiseen. Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisussa 27.11.2015 uskottavan liiketaloudellisen syyn vastaan puhuvina seikkoina voidaan katsoa esitetyn muun muassa muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saadun osingon sääntelyä koskevan TVL 33 b §:n soveltuminen ja TVL 142 §:n pääomatulon verokantoja koskevan säännöksen soveltuminen, jotka molemmat koskevat luonnollisen henkilön pääomatulojen verotusta. Kyseessä on siten tältä osin näytettävissä verovelvollisen kannalta järkevä peruste, muttei juurikaan liiketaloudellisesti uskottava syy.

6.1.3. Näyttökynnyksen madaltaminen ja korottaminen osapuolten välillä

Tapauksessa KHO 2013:44 oli verovelvolliselle asetettu todistustaakka siitä, ettei oman asunnon luovutusvoittoverohuojennusta ollut tarkoitus soveltaa tulevaisuudessa. Tässä näyttökynnys on mielestäni asetettu verovelvollisen haitaksi enemmistön puolelta hyvin korkeaksi. Enemmistö ei ole tässä ottanut huomioon suhteellisuusperiaatteen merkitystä, eikä todistustaakan jakoa koskevia periaatteita ole nähdäkseni sovellettu tässä oikeusturvan edellyttämällä tavalla, tai vähintäänkin se on kritiikille jokseenkin altis.

Koska tapauksessa KHO 2017:78 verovelvollisen tarkoituksesta myydä B Oy:n osakkeet pian järjestelyn jälkeen ei ollut näyttöä, veronkierron olemassa oloa ei voitu näyttää toteen. Näin ollen tapauksesta voisi jollakin tavalla johtaa ajatuksen, että veronsaajien olisi näytettävä toteen myös verovelvollisen subjektiivinen tarkoitus, eli tässä tapauksessa tarkoitus osakkeiden luovuttamiseen pian järjestyen jälkeen. Nähdäkseni kuitenkin veronkiertämisen tai välttämisen tarkoituksesta tulisi antaa vahvempaa näyttöä, jolloin verovelvolliselle siirtyisi todistustaakka siitä, ettei hänen tarkoituksenaan ole osakkeiden nopea jatkoluovutus, vaan tarkoitusperät ovat puhtaasti liiketaloudelliset. Tällainen tulkinta on mielestäni johdonmukaisempi tapauksen KHO 2014:66 kanssa, jossa KHO nosti esille muun muassa yhtiön suunnitellun purkamisen tulevaisuudessa. Samanlaiseen tulkintaan päästään tapauksen KHO 1999:63 kanssa, jossa verovelvollisen taholta on esitetty tarkoitus yhtiön purkamisesta järjestelyn jälkeen. Toisaalta tapauksessa KHO 2017:78 tuomioistuin katsoi, ettei asiaa voitu arvioida siitä näkökulmasta, mikäli A Oy myöhemmin myisi B Oy:n osakkeet. Päästäisiinkö järjestelyiden arvioinnissa siis toisenlaiseen lopputulemaan sen mukaan kuvaako verovelvollinen jo alkuvaiheen yhteydessä järjestelyn purkamisen

tarkoitusta muutamien vuosien kuluttua, vai jättääkö hän purkamista koskevan kysymyksen myöhemmän ennakkoratkaisun varaan. Myöhemmässä vaiheessa purkamista pystytään kenties perustelevaan muuttuneilla olosuhteilla, tarpeilla ja talouden tilanteilla ja muilla vastaavilla perusteilla. Näyttökynnys ylittyy verovelvollisen eduksi ehkä helpommin silloin, kun hän pystyy esittämään kantansa tueksi useampia liiketaloudellisia perusteita yritystoiminnan eri vaiheissa. Toisaalta yksi yksittäinenkin peruste voi olla riittävä näyttökynnyksen ylittämiseen, mutta sen tueksi on saatava riittävästi todistustositteikkoja ja aputositteikkoja. Näyttökynnyksen korottaminen ainakin verovelvollisen haitaksi on myös arvioitava oikeusturva- ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen. Tässä kohtaa periaatteilla voi nähdäkseni katsoa olevan jossakin määrin korostunut merkitys asian arvioinnissa.

Toisaalta näyttökynnyksen korottaminen verovelvollisen haitaksi kannustaa verovelvollista esittämään kaikki asiaan vaikuttavat seikat ja selvitykset ja näen sen olevan keino myös verovelvollisen subjektiivisten tarkoitusten mahdollisimman totuudenmukaiseen arviointiin, jolloin päästään myös lähemmäksi aineellisen totuuden saavuttamisen vaatimusta. Uskallan kuitenkin väittää, että oikeusturvanäkökohdat eivät ole yhtä merkittävässä asemassa veronsaajalla, sillä veronsaajan edustajana viranomainen on alansa asiantuntija ja tämän voidaan edellyttää esittävän kaikki asiassa merkitykselliset seikat ja selvitykset ja toisaalta veronsaajan edustajana viranomainen ei aja omia henkilökohtaisia intressejään, eivätkä hänen henkilökohtaiset taloudelliset varansa ja resurssinsa ole oikeudenkäynnin kohteena, toisin kuin verovelvollisen.

6.2. Näytön laadun ja riittävyyden arviointi

6.2.1. Järjestelyn arviointi kokonaisuutena

Yksittäinen suoritettu toimi voi sinänsä suppeasti tarkastellen vaikuttaa liiketaloudellisesti perustellulta, mutta laajempaan kontekstiin istutettuna sen liiketaloudellinen tarkoitus saattaa menettää merkityksensä tai se vähenee lähes olemattomiin.³²¹ Näin esimerkiksi tapauksessa KHO 2013:44, jossa otettiin huomioon asunto-osakkeen jääminen omistajille ja useiden kiinteistöjen ja asunto-osakkeiden aikaisempi realisointi. Tässä tapauksessa mielenkiintoista oli se, että myös vähemmistöön jääneet tuomioistuimen jäsenet painottivat

³²¹ Ks. esim. Kukkonen – Walden 2016, s. 301.

perusteluissaan asian arvioimista kokonaisuutena sekä suhteellisuusperiaatteen merkitystä, vaikka päätyivätkin enemmistön kanssa päinvastaiseen lopputulokseen. Perusteluissaan vähemmistöön jääneet jäsenet myös painottivat EU:n oikeuden merkitystä. He nostivat esille EU:n tuomioistuimen tuomioasiassa C-28/95, Leur-Bloem. Tässä EU:n tuomioistuin korosti, että valvoessaan sitä onko suunnitellun liiketoimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena veropetos tai veron kiertäminen, kansallisen viranomaisen on tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan.

Nähdäkseni tapaus KHO 2013:44 on hyvä esimerkki siitä, että vaikka on olemassa tiettyjä periaatteita ja standardeja tulkita tulkinnanvaraisia normeja, voidaan niitä hyödyntäenkin joutua eriäviin mielipiteisiin ja tulkintoihin. Toki tässä kohdin riippuen hieman kunkin asian painotuksesta ja myös siitä millainen näyttöarvo kullekin todisteelle annetaan. Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisussa 27.11.2015 painotettiin sitä, että ratkaisu yksittäin tarkasteltuna olisi voinut täyttää hyväksyttävän toiminnan kriteerit, mutta tapausta oli kuitenkin arvioitava tässä tapauksessa kokonaisuutena, jolloin järjestelyn ilmeisenä tarkoituksena oli verotuksen saaminen edullisen pääomatuloverotuksen piiriin.

Kokonaisarvioinnissa on annettu oikeuskäytännössä merkitystä muun muassa peräkkäin toteutettaville toimille ja järjestelyille, järjestelyn jälkeen realisoitavalle omaisuudelle, järjestelyn jälkeen toteutettavalle yhtiön purkamiselle, keinokehoisten apuyhtiöiden käyttämiselle, mahdollisille sukupolvenvaihdoksille tulevaisuudessa, tulevaisuuden sitouttamisille sekä uusien osakkeenomistajien mukaan tulon mahdollistamisille. Toisaalta perättäisetkään toimet eivät voi automaattisesti indisoida veronkiertämisen tai välttämisen tarkoituksesta. Esimerkiksi haluttuun järjestelyn lopputulokseen voidaan päästä käyttämällä vain yhtä muotoa, mutta toisinaan yksittäisellä yritysjärjestelyllä ei vielä päästä haluttuun lopputulokseen.³²² On myös syytä huomata, että monet yritysjärjestelyt ovat pakollisia esitoimia yhtiön luovutustilanteissa, niin omistusosuus- kuin substanssikaupassa ja toisaalta niitä tarvitaan usein tehtyjen yrityskauppojen jälkeenkin.³²³ Haasteita tällaiset vaiheittaiset toimet tuovat kyllä herkästi verotukseen, sillä tällaiset kokonaisuudet havaitaan usein vasta vuosien päästä.

³²² Andersson – Penttilä 2014, s. 797. Vaikka tällöin järjestelyjä voidaankin kuvata sarjatoimiksi, ei tästä voida tehdä olettaa EVL 52 h §:n välittömästä soveltumisesta.

³²³ Kukkonen – Walden. 2016, s. 299.

Omaisuuuden luovutustilanteissa osapuolien intressiyhteydelle on annettava myös merkitystä. PerVL 55 §:n mukainen perintö- ja lahjaverohuojennus, sekä TVL 48 §:n mukainen luovutusvoittoveron huojennus voivat tulla sovellettaviksi erityisesti sukupolvenvaihdosluovutuksissa. Vaikka nämä säännökset eivät kuulu sellaisenaan EVL 52 h §:n soveltamisalaan, peräkkäiset toimet arvioidaan kuitenkin kokonaisuutena. PerVL 55 § ja TVL 48 § ovat kuitenkin lainsäätäjän tahdon mukaisia huojennuksia, joita sovelletaan lähes poikkeuksetta yksinomaan pk -yhtiöiden sukupolvenvaihdostilanteissa. Lisäksi kun otetaan huomioon niiden tiukat soveltumiskriteerit, sekä itsenäinen soveltamisala, ei niihin vetoaminen yritysjärjestelykokonaisuuksissakaan voi automaattisesti johtaa veronkierron tai välttämisen olettamaan. Aito sukupolvenvaihdostarkoitus on kuitenkin hyvin vahva näyttö aidosta ja todellisesta liiketaloudellisesta perusteesta. Toki yritysjärjestelyilläkään ei näiden säännöksien tarkoitukselle vieraisiin etuihin tulisi päästä keinotekoisesti.

Näytön arvioinnin osalta haastavinta yhdenvertaisuuden näkökulmasta on nähdäkseni kokonaisarviointi. Vaikka kahden samanlaisen tapauksen tosiseikasto olisikin samanlainen, voi näytön riittävyys taso vaihdella huomattavasti. Asiaan ei voi olla vaikuttamatta myöskään asian ratkaisevien tuomareiden käsitykset ja näkemykset sekä toisaalta ratkaisukokoonpano ylipäätensä. Eli taso, jossa tuomari vakuutetaan jonkin tosiseikan olemassaolosta objektiivisuuden periaatteesta huolimatta on aina jonkin verran tuomarin henkilökohtaisiin näkemyksiin sidottua. Toisaalta yleinen elämäkokemus ja kokemussäännöt yleisesti ovat omalta osaltaan hieman hämärtämässä tämän näkemyksen olemassaoloa. Kokonaisarvioinnissa tuomioistuimen rooli prosessinjohtajana korostuukin nähdäkseni siinä mielessä, että tuomioistuimen pitäisi melko herkästikin pyytää lisäselvitystä, mikäli on olemassa seikka jolla voi olla merkitystä kokonaisarvioinnissa, mutta jonka osalta näyttökynnys ei tuomioistuimen harkinnassa ole vielä ylittynyt.

6.2.2. Ajallinen ulottuvuus näytön arvioinnissa

Näytön arvioinnissa on oikeuskäytännössä otettu huomioon sekä suoritettujen toimenpiteiden, että muiden toimenpiteiden ajallinen ulottuvuus. Tapauksessa KHO 2017:28 sekä verovelvollinen että KHO ja alemmat instanssit ottivat kaikki perusteluissaan huomioon ajalliset ulottuvuudet ja painottivat erityisesti tulevaisuudessa tapahtuvia toimenpiteitä. Verovelvollinen vetosi A Oy:n tulevaisuuden näkymiin ja esitti yhtiön tulevan harjoittamaan muun muassa arvopaperikauppaa sekä mahdollisesti tekemään sijoituksia pk-

yrityksiin ja asunto-osakkeisiin. VOVA taas esitti, että järjestely toisi verovelvolliselle huomattavan veroedun mikäli B Oy:n osakkeet tulevaisuudessa myytäisiin. Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, ettei tällaisesta välittömästä osakkeiden luovutuksesta oltu annettu minkäänlaista näyttöä.

KOHO otti sen sijaan hieman varovaisemman kannan ja katsoi, ettei tässä kohdin voitu arvioida verokohtelua mikäli A Oy luovuttaisi tulevaisuudessa B Oy:n osakkeet. Toisaalta tapauksessa KHO 2013:44 otettiin huomioon, että verovelvollisille saattoi syntyä huomattavaa veroetua tulevaisuudessa mikäli oman asunnon luovutusvoittoverovapautta päästäisiin hyödyntämään. Tässä kohdin verovelvollisen olisi siis tullut esittää riittävää näyttöä siitä, ettei tällaista tulnaisi tekemään.

Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisussa 27.11.2015 ajalliset ulottuvuudelle annettiin merkitystä siinä, että verovelvollinen saisi käytännössä kaikki osingot itselleen seuraavien viidentoista vuoden ajan. Tämä oli hallinto-oikeudelle riittävä näyttö verovelvollisen henkilökohtaisten etujen tavoittelulle ilman liiketaloudellisia perusteita. Mielenkiintoista tapauksessa on myös B lajin osakkeiden jättäminen äänioikeudettomiksi. Tapauksessa olisi todennäköisesti voitu päästä erilaiseen lopputulokseen, mikäli osakkeiden kauppahinta olisi hankittu ulkopuolisella velalla. Toisaalta olisiko osinko-oikeuden pidättäminen ollut tällaisessa järjestelyssä hyväksyttävää, siihen on vaikea antaa vastausta. Toisaalta olisiko asiaa arvioitu verovelvollisen valinnanvapauden näkökulmasta toisin, mikäli valtaosa äänioikeudesta olisi siirtynyt lapsille ja kauppahintaa luovuttajalle olisi lyhennetty osingoilla. Tällainen äänivallan siirtyminen voisi mahdollisesti olla tapauksessa puuttunut liiketaloudellinen syy, joka indisoisi tosiasiallista omistajanvaihdosta yhtiössä.

Ajallinen ulottuvuus tulevaisuudessa on usein vaikeaa siinä mielessä, että sen tueksi on haasteellista saada sellaista näyttöä, jonka näyttöarvo olisi riittävä. Tällainen tilanne saattaa olla myös muille väitteille jostakin toimesta joka olisi tehty, tai olisi voitu tehdä. Tapauksessa KHO 2013:44 verovelvollinen esitti kantansa tueksi, että järjestelyyn olisi lähdetty joka tapauksessa, vaikkei tappioiden siirtyminen ja vähennysoikeus ylipäänsä olisi ollut mahdollista. Tällaisen väitteen näyttöarvoa on vaikea määritellä. Jos vastaavia toimia esimerkiksi konsernissa olisi tehty aikaisemmin, voisi tällainen korottaa väitteen näyttöarvoa ja tukea verovelvollisen toimintamallia vastaavissa tilanteissa. Jos tällainen ajatus istutetaan tapaukseen KHO 2013:44 herää väistämättä kysymys siitä, että eikö verovelvollisen

aikaisemmin substanssikaupalla myymät asunto-osakkeet ja kiinteistöt indisioverovelvollisen pyrkimystä toimia tällaisella tavalla. Tällainen tukee ajatusta, että verovelvollinen on pyrkinyt joka tapauksessa realisoimaan kiinteistöt substanssikaupalla, joka vain ei ole onnistunut Kittilässä sijainneen tilan osalta. Omien tavoitteiden tueksi on tietenkin mahdollista esittää näyttöä yleisistä vallalla olevasta toimintamallista vastaavanlaisessa tilanteessa. Eri asia on, että tällaisia voi olla haastava löytää ja sen näyttöarvoa vaikea arvioida. Toisaalta mikäli kyse olisi jostakin yleisesti tunnetusta toimintamallista tai käytännöstä, voisivat esille nousta myös kokemussäännöt tuomioistuimen toimesta.

6.2.3. Yhtiön purkaminen tai osakkeiden välitön luovutus näyttönä veronkierrosta tai veron välttämisestä

Verotus on läsnä aina myös yhtiön toiminnan lopettamisesta päätettäessä.³²⁴ Yksittäisenä toimena tarkastellen yhtiön toiminnan lopettaminen esimerkiksi purkamalla yhtiö ei sisälly EVL 52 – 52 h §:n soveltamisalaan. Sen sijaan mikäli ennen purkamista on tehty jokin mainituissa lainkohdissa määritellyistä yritysjärjestelyistä, voidaan tehtyyn esitoimeen soveltaa EVL 52 h §:ää, koska järjestelyjä arvioidaan kokonaisuutena.

Jakautumista koskevissa tapauksissa KHO 1999:2 ja KHO 1999:63 erona oli, että jälkimmäisen osalta ei katsottu liikeloudellisten kriteerien täyttyvän, koska toinen jakautumisessa syntyneistä yhtiöistä oli tarkoitus tosiasiallisesti purkaa. Näin ollen yksi merkittävä kriteeri näytön arvioinnissa liikeloudellisten syiden olemassaolosta on sillä, onko järjestelyissä syntyneet yhtiöt tarkoitettu jatkamaan toimintaa, vai onko esitetty näyttöä sille, että yksi tai useampi yhtiö on tarkoitus lopettaa järjestelyn toteuttamisen jälkeen.

Yhtiön välitön realisointi järjestelyn jälkeen on niin ikään yksi veron välttämisen näyttökynnyksen ylittymiseen vaikuttava tekijä. Tapauksessa KHO 2013:44, toisen jakautumisessa syntyneen yhtiön osakkeet luovutettiin välittömästi järjestelyn toteuttamisen jälkeen. KHO ei yksinään tämän seikan johdosta kuitenkaan katsonut veron välttämisen tarkoituksen olemassaoloa. Kokonaisarvioinnissa toiminta katsottiin kuitenkin tehdyn veron välttämiseksi. Toisaalta ratkaisussa KHO 2001 T 2512, jolla ei muutettu KVL:n

³²⁴ Ks. esim. Wickström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 101. Yhtiö voidaan esimerkiksi purkaa, myydä liikeomaisuus tai toteuttaa sulautuminen.

ennakkoratkaisuaratkaisua 30/2001, katsottiin osakkeiden nopeankin luovutuksen olleen perusteltua, kun myyntiin oli painavia syitä. Tässä tapauksessa yhtiön jakautuminen oli sinänsä perusteltua omien osakkeiden hankkimisen esitoimena. Toisaalta tässä omien osakkeiden mahdollinen lunastaminen katsottiin tuomioistuimessa tapahtuvan osinkoveron välttämiseksi VML 29 §:ssä kuvatulla tavalla.

KVL:n ratkaisussa 2000/65 kyse oli käännösluovutusta harjoittavan yhtiön jakautumisesta liiketoimintayhtiöiksi ja sijoitusyhtiöksi. Perusteena jakautumiselle oli liiketoimintayhtiön suuren nettovarallisuuden aiheuttama haaste saada uusia osakkaita mukaan osakeyhtiön harjoittamaan liiketoimintaan. Tässä ratkaisussa jakautuminen sinänsä katsottiin hyväksyttäväksi tällä perusteella, mutta ennakkoratkaisulla ei otettu kantaa siihen miten järjestelyn verotus tapahtuisi VML 29 §:n valossa, mikäli sijoitustoimintayhtiö purettaisiin tai osakkeet luovutettaisiin pian jakautumisen jälkeen.

Tapauksessa KHO 2013:44 oli näyttönä veron välttämisen osalta esitetty konkreettinen verotuksellinen hyötyminen luovutuksen tapahtuessa yhtiön muodossa, koska yhtiö käytännössä muodostui vain yhdestä kiinteistöstä. Tässä ratkaisussa annettiin näyttöä arvioitaessa painoarvoa myös ennen järjestelyä tapahtuneille toimille, eli kiinteistöjen ja asunto-osakkeiden luovutuksille. Toisaalta jakautumien voi joissakin tilanteissa olla perusteltua nimenomaan liiketoiminnan tai sen osan jatkoluovutusta ajatellen.³²⁵ Näkisin kuitenkin oikeuskäytännön valossa olevan perusteltua, että verovelvollisella on velvollisuus esittää näyttöä siitä, miksi järjestely on tarkoituksenmukaista järjestää näin ennen mahdollista yhtiön purkamista tai yhtiön realisointia.³²⁶ Yleensä kuitenkin yrityksen luovutus eteenpäin täysin ulkopuoliselle luovuttaessa on selkeä merkki liiketaloudellisesta perusteesta. Lähipiiriluvutuksissa saattaa esiintyä enemmän keinottelua, joskin aito sukupolvenvaihdostarkoitus on lähtökohtaisesti vahva peruste liiketaloudellisten syiden olemassaololle.

³²⁵ Näin myös Andersson – Penttilä 2014, s. 802.

³²⁶ Esimerkiksi yhtiössä voi olla taseessa paljon sijoitusvarallisuutta, jolloin ostajalle ei välttämättä ole mielenkiintoa hankkia yhtiötä suuren rahoitustarpeen vuoksi. Tällöin voi olla perusteltua eriyttää itse liiketoiminta sijoitusvarallisuudesta tai kiinteistöomaisuudesta. Toisaalta ostaja voi olla kiinnostunut vain yhdestä liiketoiminnasta, jolloin liiketoimintakokonaisuudet on tarkoituksenmukaista eriyttää osittaisjakautumisella.

Esitoimena pitäisi olla mahdollista suorittaa jakautuminen ainakin silloin, jos yhtiössä on paljon sijoitusvarallisuutta ja tämän voidaan näyttää olevan syy ostajaehdokkaiden nihkeään kiinnostukseen. Mielestäni tapauksen KHO 2013:44 lopputulos on verovelvollisen oikeusturvan ja ennakoitavuuden osalta jokseenkin arveluttava. Verovelvollinen on esittänyt, että kiinteistöä on yritetty myydä ennen jakautumista tuloksetta ja että ostaja on ollut kiinnostunut ostamaan kiinteistön nimenomaan vain yhtiön muodossa. Näyttöä ei mielestäni sen sijaan ole esitetty kattavasti siitä, että verovelvollisen tarkoituksena olisi hyötyä oman asunnon luovutusvoiton veron huojennuksesta. Mielestäni lopputulos on kyseenalainen myös verovelvollisen valinnanvapauden näkökulmasta.

Oikeuskäytännössä voidaan katsoa olleen suopeampia yrityksen luovutukseen järjestelyn jälkeen kuin yhtiön purkamiseen, vaikka purkaminen olisi ollut tarkoitus toteuttaa lopullisesti vasta useamman vuoden kuluttua. Tämä voi olla perusteltua siitä näkökulmasta, että yhtiön liiketoimintaa todellisuudessa jatketaan ostajan taholta. Toisaalta merkitystä tulee nähdäkseni antaa ainakin sille, millä tavalla ja kuinka pitkän ajan päästä yhtiön purkaminen toteutetaan.

6.3. Todistustaakan jakautuminen

6.3.1. Veronkiertäminen tai veron välttäminen

Lähtökohtaisesti voidaan todeta, että veronsaajalla on todistustaakka veronkierron tai veron välttämisen tarkoituksen olemassa olosta. Näin on katsottu olevan oikeuskirjallisuudessa, jota on tarkasteltu enemmän tämän tutkielman alkuosassa, samoin kuin näyttää olevan vallitseva kanta myös oikeuskäytännössä. Manninen esittää, että indisionäyttönä veronkiertotarkoituksesta veronsaajien taholta voidaan esittää epätavallisiin toimiin tai järjestelyihin ryhtymistä, joissa on saatavilla selkeä ja huomattava verotuksellinen etu.³²⁷

Ensisijaisesti veronsaaja esittää objektiivista näyttöä järjestelyn veronkierron tai välttämisen tueksi. Mikään ei tietenkään estä antamasta näyttöä verovelvollisen subjektiivisesta tarkoituksesta, mutta tämä on veronsaajalle yleensä hyvin haasteellista. Wickström, Ossa ja Urpilainen korostavatkin sitä, että realistisen tulkinnan avulla voidaan toimenpiteiden

³²⁷ Manninen 1998, s. 78.

taloudellinen sisältö asettaa toimen oikeudellisen muodon yli.³²⁸ Näin verovelvollisen valinnanvapaus ei automaattisesti sido veronsaajaa, vaan antaa mahdollisuuden puuttua väärinkäytöksiin. Valinnanvapaus ei siten poista veronkierron tai välttämisen tarkoituksen olemassa oloa. Kyse onkin siitä mistä ja miten veronsaajalla ylipäänsä voi olla mahdollista esittää näyttöä.

Edellä käsitellyistä tapauksista tuorein KHO 2017:78 voidaan nähdäkseni esittää myös todistustaakan jakoa jollakin tavalla ohjaavaksi prejudikaatiksi. Näkemykseni johtuu siitä, että KHO:n mukaan ensiksi tulisi selvittää onko järjestelyssä saavutettavissa lain tarkoitukselle vieraita veroetuja ja todistustaakan tästä kantaa viranomainen. Tapauksella voi olla merkittävä vaikutus alempien oikeusasteiden ratkoessa tulevaisuudessa vastaavanlaisia tapauksia. Verovelvollisen vastuu esittää liiketaloudellisten perusteiden olemassaolo tulisi relevantiksi siis vasta silloin, kun viranomainen on ensiksi kyennyt esittämään riittävän näytön lain tarkoitukselle vastaisesta veroedusta. Tällaiset veroedut eivät ole niitä, jotka ovat järjestelylle luonteellisia.³²⁹ Tapauksessa KHO 12.6.1992/2295 KHO katsoi, että veronsaajan velvollisuutena oli ollut näyttää, että osakkeiden myynti olisi tapahtunut verosta vapautumisen tarkoituksessa ja ettei se olisi vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Asia koski silloisen verotuslain 56 ja 57 §:en yleistä veronkiertoa ja peiteltyä osinkoa koskevia normeja, jossa todistustaakan osalta veronsaaja ei ollut pystynyt osoittamaan verovelvollisen tarkoitusta verosta vapautumiselle suoritetun järjestelyn avulla.

Haasteet veronkiertämisen tai välttämisen toteennäyttämisen osalta koskevat nähdäkseni useimmiten verovelvollisen tarkoituksen voimakkuuden toteennäyttämistä. EVL 52 h §:n soveltuminenhan edellyttää, että järjestelyn yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on veronkiertäminen tai välttäminen. Vaikka sinänsä järjestelylle vieraita tai harmaalla alueella olevia veroetuja syntyisi on tällaisen kuitenkin oltava yksi järjestelyn pääasiallisista syistä. Vaikka lakimuutoksella ja sanamuodon tarkennuksella tavoiteltiinkin tilannetta, jossa tarkoituksista ei tarvitse valita yhtä tärkeintä ja asettaa niitä näin ollen tärkeysjärjestykseen, on soveltamisessa kuitenkin aina punnittava pääasiallisen syyn olemassaoloa.

³²⁸ Wickström – Ossa – Urpilainen 2015, s 93.

³²⁹ Mm. KHO 2017:78 ja KHO 2013:126, jossa jälkimmäisessä KHO argumentoi, että fuusiossa tytäryhtiön tappioiden siirtyminen emoyhtiölle on tavanomainen tapahtuma veroneutraalissa yritysjärjestelyssä, eikä sitä ole pidettävä siksi järjestelylle vieraana veroetuna.

6.3.2. *Todistustaakka liiketaloudellisten syiden olemassaolosta*

Siinä missä veronsaajalla voidaan sanoa olevan todistustaakka veronkiertämisen tai välttämisen olemassaolosta, voidaan verovelvollisella katsoa olevan todistustaakka liiketaloudellisten syiden olemassaolosta. Niin ikään tulkinta on vallitseva sekä oikeuskirjallisuudessa, että nykyisen oikeuskäytännönkin mukaan. Tämä onkin perusteltua siltä osin, että verovelvollisella katsotaan lähtökohtaisesti olevan parhaimmat mahdollisuudet toimensa subjektiivisten tekijöiden osoittamiseksi.

Manninen on katsonut, että apuyhtiöiden käyttäminen ei sinällään voi olla automaattisesti merkki veronkierron tarkoituksesta, mutta verovelvollisella olisi jossakin määrin korostunut todistustaakka niiden käytön liiketaloudellisista perusteista.³³⁰ Samoin voidaan mielestäni katsoa olevan silloin, kun järjestely toteutetaan esitoimena ennen yrityskauppaa tai sukupolvenvaihdosta. Niin ikään verovelvollisen velvollisuudeksi jää nähdäkseni liiketaloudellisten syiden esittäminen yhtiön näkökulmasta. Mikäli subjektiiviset syyt voidaan nähdä pelkästään henkilökohtaisina tavoitteina, ei tällainen ole riittävää. Tällöin verovelvollinen voi tarvita tuekseen vahvaakin näyttöä markkinoiden ja liike-elämän toiminnasta ja standardeista, samoin kuin esimerkiksi velkojien intresseistä pääomanrakenteeseen rahoituksen turvaamiseksi. Tällaisten syiden olemassaoloa tuomioistuin ei välttämättä osaa ottaa asian arvioinnissa edes huomioon, ilman verovelvollisen oma-aloitteista ilmoittamista ja selvitystä. Silloin kun rahoittaja on ulkopuolinen taho tällaisella saattaa olla merkittäväkin näyttöarvoa, toisin voi olla asianlaita esimerkiksi pääomalainojen osalta, jossa lainanantaja on joko verovelvollinen itse tai joku hänen lähipiiristään.

Lähtökohtaisesti tutkimuksessa esitettyjen oikeustapausten valossa voisi varovaisesti todeta, ettei merkitystä yksinomaan voida kuitenkaan antaa liiketoiminnalle välittömästi ennen toteutettua järjestelyä. Esimerkiksi tapauksessa 2013:126 tappioiden vähennysoikeutta sulautumisessa ei voitu evätä sillä perusteella, ettei A Oy:öön sulautunut B Oy:llä ollut ollut liiketoimintaa verovuodesta 1996 lähtien eikä tätä aikaisemmin B Oy:öön sulautunut C Oy ollut harjoittanut muuta toimintaa fuusiota edeltävinä vuosina kuin edelleen vuokrannut A Oy:ltä vuokraamaansa kiinteistöä vuodesta 2005 alkaen. Hallinto-oikeudessa asiaa arvioitiin

³³⁰ Manninen 1998, s. 80.

toisin ja merkitystä annettiin B Oy:n ja C Oy:n olemattomalle tai hyvin vähäiselle liiketoiminnalle ennen järjestelyä. KHO:n hallinto-oikeuden päätöksestä poikkeava ratkaisu ja argumentaatio ovat tässä mielessä tärkeitä ja nähdäkseni sovellettavissa myös muihin EVL 52 – 52 h §:n soveltamistilanteisiin. Vaikka tietysti on aina muistettava, että muun muassa kokonaisarviointi ja tapauksen erityispiirteen on otettava huomioon.

Liiketaloudellisten syiden olemassaolosta voi joissakin tilanteissa hyvä pystyä esittämään näyttönä konkreettisia euromääräisiä säästöjä. Tapauksessa KHO 2013:126 verovelvollinen esitti näyttönä konkreettisen euromääräisen säästön, mikä sulautumisen avulla saavutetaan yhden henkilön palkkakustannuksissa. Vaikka usein perusteina esitetään toimintojen uudelleenorganisointeja ja muita rakenteellisia syitä, näyttönä on joissakin tapauksissa hyvä pystyä esittämään riittävän konkreettisia järjestelystä saatavia hyötyjä, jotka on todennettavissa esimerkiksi juuri euromääräisesti.

6.4. Oikeusvarmuuden toteutuminen

6.4.1. Oikeusvarmuuden toteutuminen todistustaakan jakautumisessa

Tapauksessa KHO 2014:66 arvioitavana KHO:ssa oli sekä EVL 52 h §:n, että yleisen veronkiertonormin VML 28 §:n soveltuminen. Vaikka tämän tutkimuksen kohteena ei olekaan puhtaasti VML 28 §:n tulkintatilanteet on syytä mainita, että ratkaisu sai osakseen runsasta kritiikkiä juuri VML 28 §:n soveltamisen osalta.³³¹ KHO:n katsottiin astuneen lainsäätäjän varpaille ja tulkinneen verolainsäädäntöä sen sanamuotoa laajentaen. Kritiikki on perusteltua lakisidonnaisuudenperiaatteen näkökulmasta.

Merkittävää on se, että KHO on sittemmin ratkaisun KHO 2019:26 myötä muuttanut osittain kantaansa. Jälkimmäinen tapaus vastasi tosiseikastoltaan pitkälti ratkaisun KHO 2014:66 tosiseikastoa. Helsingin hallinto-oikeus arvioi asiaa ratkaisun KHO 2014:66 mukaisesti ja katsoi tapauksessa holdingyhtiöjärjestelyn avulla saadut tulot työsuhteeseen perustuvaksi ja että ne tuli verottaa ansiotulona. KHO kuitenkin kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja ratkaisi asian verovelvollisen eduksi ja katsoi tapaukseen sovellettavan pääomatulon

³³¹ Torkkel 2014 ja Juusela 2018, suopeammin KHO:n ratkaisuun on sen sijaan suhtautunut esimerkiksi Myllymäki, ks. Myllymäki 2014 ja jokseenkin neutraalisti tapaukseen on suhtautunut Penttilä, ks. Penttilä 2014.

verotusta. Jälkimmäinen tapaus koski lähtökohtaisesti ainoastaan VML 28 §:n soveltamista, mutta päätös on tärkeä mainita, sillä se kuvaa hyvin KHO:n muuttunutta suhtautumista ja ratkaisua voidaankin pitää jonkin asteisena kannanmuutospäätöksenä. Lisäksi päätöksellä voi olla välillistä merkitystä sikäli, että järjestelykokoanisuuksiin voi kuulua myös EVL 52 – 52 g §:ssä tarkoitettuja yritysjärjestelyjä.

Tapauksessa KHO 2013:44 oikaisulautakunnan käsittelyvaiheessa todistustaakan osalta on todettu, ettei asiassa ollut näytetty asunto-osakkeiden luovutustarkoitusta eikä sitä, että luovutuksesta saataisiin verotuksessa oletettu kaappasumma 150.000 euroa. Näin tarkasteltuna todistustaakan jakaantuminen verovelvollisen näkökulmasta näyttäisi oikeusvarmuuden kannalta perustellulta. Tapauksessa mielenkiintoista on, että VOVA on vastineessaan pyytänyt KHO:a varaamaan verovelvolliselle mahdollisuuden esittää selvitystä kiinteistön myyntiyrityksistä. Tämä on VOVA:n taholta merkittävä kannanotto verovelvollisen oikeusturvan takaamiseksi. Verovelvollinen on vähintäänkin yrittänyt täyttää tämän todistustaakkavelvollisuutensa ja esittänyt muun ohella, että kiinteistöä on yritetty myydä useita vuosia ja että se on todellisuudessa saatu myytyä vasta jakautumisen jälkeen. Aikaisemmin verovelvollinen on esittänyt, että kiinteistö on ostajan taholta haluttu tehdä osakekauppana kiinteistön suuren koon ja arvon vuoksi.

Toisaalta tapauksessa merkittävää oli juuri se, että verovelvollinen pystyi jakautumisen jälkeen käyttämään asunto oy R:n omistukseen siirtynyttä asuntoa TVL 53 §:n 1 kohdan mukaisella tavalla. Tämä mahdollisti käytännössä verovelvollisen asunnon käytön vastikkeettomasti. Asunnon osalta viitattiin myös mahdollisuuteen tulevaisuudessa hyödyntää oman asunnon luovutusvoittoveron huojennusta ja saada asunnon mahdollinen arvonnousu verovapaana tulona. Nämä olivat KHO:n enemmistön osalta painavimmat kriteerit EVL 52 h §:n soveltumisen arvioinnissa. Tapauksessa 15.11.1991/4195 verovelvolliselta oli pyydetty selvitystä otettujen lisälainojen käyttötarkoituksesta. Kun verovelvollinen ei ollut kehotuksesta huolimatta lisäselvitystä antanut asia ratkaistiin verovelvollisen vahingoksi.

Todistustaakan osalta verovelvollisen tulisi siten osoittaa, ettei hänen tarkoituksenaan ole hyödyntää oman asunnon luovutusvoiton veronhuojennusta ainakaan välittömästi. Tällaisen näyttäminen toteen on tietysti verraten hankalaa. Verovelvollisella on kuitenkin todistustaakka siitä, että järjestely on tehty liiketaloudellisesti perustelluista syistä. Jos

järjestelylle vieraita veroetuja esitetään syntyvän riittävästi ja näyttökynnys ylittyy, on verovelvollisella todistustaakka tätä näyttöä vastaan puhuvan näytön esittämisestä. Tällaisena voitaisiin yleisellä tasolla nostaa esimerkiksi argumentit siitä, että järjestelyssä saavutettu veroetu oltaisiin voitu saavuttaa jollakin muullakin tavalla. Tapauksessa KHO 2013:44 kyse oli kuitenkin vahvemmin ehkä näytön arvioinnista ja näyttökynnyksen asettumisesta kuin todistustaakan jakaantumisesta, vaikka niitä ei mielestäni voi käsitellä tämän tapauksen osalta täysin itsenäisesti vaan kokonaisuutena.

Yleisellä tasolla oikeusvarmuuden toteutuminen esitetyissä oikeustapauksissa todistustaakan jakautumisen kannalta on toteutunut kohtuullisen hyvällä tasolla. Parannettavaa löytyy tietysti ensinnäkin päätösten perusteluissa, joiden funktioita on käsitelty edellä pääkappaleessa kolme. Päätöksen perustelut lisäävät oikeusturvan toteutumista hyvin konkreettisella tasolla. Tämä koskee oikeusturvan toteutumista sekä todistustaakan jakautumisen, että näyttökynnyksen asettumisen osalta.

6.4.2. Oikeusvarmuuden toteutuminen näyttökynnyksen tason asettumisessa

Näyttökynnyksen tason asettumisessa suuremmat riskit oikeusvarmuuden toteutumisesta kohdistuvat sellaisiin järjestelyihin, joihin puututaan jälkikäteen kuin sellaisiin, joista verovelvollinen hakee ennakkoratkaisua. Tämä johtuu ensinnäkin jo siitä, yleisesti verovelvollisen hakiessa ennakkoratkaisua, hänen voidaan ainakin jossain määrin katsoa ymmärtäneen järjestelyn tulkinnanvarisen luonteen. Sen sijaan tapaus, josta ei ole haettu ennakkoratkaisua, indisio verovelvollisen käsitystä järjestelyn hyväksyttävyydestä. On tietenkin selvää, ettei asiaa voi tarkastella täysin näin mustavalkoisesti. Toisaalta näyttökynnyksen asettumiseen vaikuttavat monet haastavasti arvioitavat tekijät, joita ei voida edes kirjoittaa päätöksen perusteluihin, kuten asian ratkaisevan tuomarin käsitykset ja toisaalta näyttökynnys voi vaihdella samankin tuomioistuimen sisällä riippuen ratkaisukokoonpanosta.³³²

Nähdäkseni tapaus KHO 2013:44 on jossakin määrin arveluttava oikeusvarmuuden toteutumisen kannalta myös näyttökynnyksen tason asettumisen osalta. Verovelvollisen odotukset järjestelyn verokohtelusta jakautumista koskevien säännösten valossa on

³³² Pitkäranta 2004, s. 35.

perusteltua. Vaikka järjestelyssä kiistatta koituu verovelvolliselle teoreettinen verohyöty oman asunnon luovutusvoittoverotuksen verovapauden muodossa, jota voidaan KHO:n kanssa yhtenevän näkemyksen mukaan pitää huomattavana, ei tämä veroetu ole realisoitunut eikä sitä ole osoitettu verovelvollisen tarkoitukseksi. Tapauksessa verovelvollisen subjektiivisen tarkoituksen toteennäyttämislle ei ole annettu tältä osin juuri painoarvoa. Vaikka konkreettinen hyötyminen kiinteistön myynnistä hankintameno-olettamaa hyväksikäyttäen on konkreettisesti osoitettavissa ollut rahanarvoinen verohyöty, on verovelvollisella ollut perusteltu syy olettaa järjestelyn hyväksyttävyyden konkreettisten myyntiyritysten vuoksi.

Tapauksessa alueen kaavaa on myös muutettu, joka on ollut verovelvollisesta riippumaton tapahtuma ja jonka seurauksena kiinteistöistä on tullut liiketontti, joka on aiheuttanut kiinteistön myynnin vaikeutumisen. Kiinteistö on ennen jakautumista ollut myynnissä usealla kiinteistönvälittäjällä ilman yhtäkään kunnan tarjousta. Kuten edellä on todetta tapauksessa onkin kyse viime kädessä näyttökynnyksen tason määrittämisestä ja toisaalta kylläkin myös pääasiallisen tarkoituksen toteennäyttämisestä. Hieman arveluttavaa on, että näyttökynnyksen tämän subjektiivisen tarkoituksen osalta olisi ylittynyt. Päätöksen perusteluissa ratkaisu on kuitenkin nähdäkseni perusteltu verovelvollisen näkökulmasta hyvin. Sekä ratkaisua tukevat, että sitä vastaan esitetyt seikat on esitetty päätöksessä. Tämä on ollut linja viime aikaisessa oikeuskäytännössä tutkimuksen kohteena olleiden oikeustapausten valossa. Vaikka päätöksen perustelut voisivat olla kattavammat, on kuitenkin yhä enemmän nostaa esille myös päätöstä vastaan esitetyt argumentit ja osoitettu että asiaa on arvioitu myös näiden tosiseikkojen valossa. Oma aiheensa ovat tietysti kysymykset siitä, toteutuuko oikeusvarmuus yhdenvertaisuuden näkökulmasta ja miten tapauksien arvioiminen alueellisesti esimerkiksi hallinto-oikeuksissa eroaa toisistaan.

Toisaalta oikeusturvankaan perusteella ei voida tehdä verovelvolliselle myönteistä päätöstä yksinomaan heikon näytön tai pelkkien verovelvollisen esittämien väitteiden pohjalta.³³³ Näyttökynnyksen osalta oikeusvarmuuden toteutumista voidaan arvioida paitsi yksittäisen seikan osalta, myös kokonaisuutena kaikkien asiassa vaikuttavien seikkojen osalta. Silloin mikäli yksittäisen todistusosiseikan osalta asetetaan verovelvollisen vahingoksi kovin

³³³ Näin myös Pitkäranta 2004, s. 7.

korkea näyttökynnys on tällä mielestäni oltava jossakin määrin vahvat perusteet ja vähintään veronsaajien esittämän näytön veronkierron tai välttämisen osalta oltava merkittävää.

Olen monesti todennut, että verovelvollisella on usein asiamies yritysjärjestelyitä suunniteltaessa ja toteutettaessa, mutta oikeusvarmuuden toteutuminen ei saisi näissäkään tapauksissa jäädä verovelvollisen asiamiehen hartaille. Vaikka asiamiehen käyttö sinänsä vähentäisi jossakin määrin virallisperiaatteen merkitystä, ei sitä voida prosessissa unohtaa. Määräämisperiaate ja käsittelymenetelmä ovatkin ainakin jossain määrin yritysjärjestelyitä koskevilla tapauksilla vahvemmassa asemassa, kuin muilla hallintolainkäytön osa-alueilla. Virallisperiaatteella on kuitenkin useita funktioita prosessissa ja tuomioistuimen velvollisuutena on viime kädessä varmistaa, että asianosaiset saavat lausua kaikesta asiaan vaikuttavasta ja toisaalta varmistua siitä, että ratkaisun tueksi on todella esitetty riittävästi näyttöä. Aineellisen totuuden saavuttaminen on prosessin tavoite ja viime kädessä tuomioistuimen tehtävä on pyrkiä sen mahdollisimman täydelliseen toteutumiseen. Ainoastaan tuomioistuin pystyy määrittämään sen, milloin asia katsotaan riittävästi selvitettyksi, jotta ratkaisu aineellisen totuuden vaatimusten mukaisesti voidaan antaa. Vaikka prosessissa usein puhutaankin prosessuaalisesta totuudesta, on aineellisen totuuden vaatimuksella prosessia merkittävästi ohjaava merkitys.

7. LOPUKSI

Yritysjärjestelyitä tehdään yrityksen elinkaaren eri vaiheissa ja niiden määrä on kiistatta lisääntynyt. Yhä enemmän niissä vaikuttavat pitkän aikavälin suunnitelmat ja rakennemuutokset. Liiketalouden ja markkinoiden yhä nopeampi muuttuminen vaativat aivan erilaista valmistautumista ja sopeutumista uudensuuntaisiin tilanteisiin ja markkinatalouden muutoksiin. Yritysjärjestelyt ovat välttämätön keino yrityksille niiden elinvoimaisuuden turvaamiseksi ja kannattavuuden lisäämiseksi kilpailun jatkuvasti kiristyessä.

Kaiken kaikkiaan yritysjärjestelyiden voidaan sanoa olevan operatiivista, taktista ja strategista suunnittelua.³³⁴ Suunnittelussa korostuvat ennakoitavuus ja valinnanvapauksien mahdollisuus, samoin kuin oikeusturvan toteutuminen. Suunnitelmallisuudessa on syytä korostaa yritysjärjestelyiden osalta ennakkoratkaisujen merkittävää asemaa. Tällaisessa menettelyssä verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen on pitkälti kiinni siitä, että samanlaisia tapauksia kohdellaan samalla tavalla. Valitettavasti tämä ei ole aina toteutunut toivotulla tavalla. Ratkaisukäytäntö saattaa erota suurestikin hallinto-oikeuksien välillä ja ensiasteen verotuksessakin maantieteellistä eroavaisuutta löytyy.

Ennakkoratkaisuilla on merkittävä ja korostunut rooli verosuunnittelussa ja tarkoituksenmukaisten yritysrakenteiden kartoittamisessa.³³⁵ Verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen edellyttää, että hän voi ennakolta arvioida miten hänen suunnittelemaansa ja kaavailemaansa yritysjärjestelyä tullaan verotuksellisesti kohtelemaan ja mitkä ovat ne riittävät seikat mitä hänen tulee esittää liiketaloudellisten syiden olemassaolosta. Niin ikään verovelvollisen on oltava tietoinen siitä, mikä on se riittävä taso, jolla veronsaaja pystyy toteennäyttämään veronkierron tai välttämisen tarkoituksen. Oikeuskäytännön tulisi olla siinä suhteessa johdonmukaista, että jo ennakkoratkaisuvaiheessa viranomaisessa oltaisiin tietoisia näiden tasojen olemassaolosta ja asettumisesta kunkin tosiseikaston osalta. Näin ei tietenkään aina ole ja tulkinnanvaraisten normien osalta tällaiseen absoluuttiseen yhteen yhteneväiseen tulkintaan eri instanssien osalta tuskin koskaan päästäänkään, eikä sellainen yhden instanssin sisälläkään toteudu täydellisesti.

³³⁴ Myrsky 2011, s. 164 alaviitteineen.

³³⁵ Ks. esim. Myrsky 2011, s. 173-174.

Verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen edellyttää kuitenkin mahdollisimman tarkkaa tietoa siitä, minkälaiselle tasolle näyttökynnys kussakin tapauksessa asettunee ja miten todistustaakka hänen ja viranomaisen kesken jakautuu, sekä toisaalta millainen on tuomioistuimen rooli näytön arvioinnissa ja hankinnassa.

Kaikesta huolimatta yhteneväisiäkin tulkintalinjoja voidaan esittää syntyneen erityisesti EU:n lainsäädännön ja EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännän myötä. Yritysjärjestelyitä koskevan EVL 52 h §:n tulkinnassa EU:n lainsäädännöllä ja oikeuskäytännöllä on korostunut merkitys, ja unohtaa ei voida EU:n periaatteiden eikä perusoikeuskirjankaan merkitystä hallintolainkäyttöprosessissa. Teleologisesta tulkinnasta johtuen on EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännölle annettava suuri painoarvo yritysjärjestelyitä koskevan kansallisen veronkiertonormin soveltamisessa. EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön osalta ei voida pitäytyä pelkästään yritysjärjestelydirektiivin tulkintaa koskevassa oikeuskäytännössä, vaan merkitystä on annettava myös muulle oikeuskäytännölle. Yritysjärjestelydirektiivi ja sen mukainen oikeuskäytäntö onkin saanut merkitystä myös KHO:n ratkaisukäytännössä.

Tuomioistuimen todistusharkinnassaan on otettava huomioon kaikki asiassa esitetty selvitys ja punnittava kutakin todistetta sekä itsenäisesti, että kokonaisarvioinnin pohjalta. Tuomioistuimen todistusharkintaa ei säännellä laissa, vaan sen osalta sovelletaan niin sanottua vapaata todistusharkintaa. Tällainen vapaa todistusharkinta on välttämätöntä hyvin erilaisten asioiden käsittelyä ja arviointia harjoittavissa tuomioistuimissa. Toisaalta vapaa todistusharkinta ei ole peruste verovelvollisen oikeusturvan vähentämiselle, sen päin vastoin tulisi mahdollistaa kohtuusnäkökohtien ja kokonaisarvioinnin huomioiminen. Vahvasta virallisperiaatteesta johtuen tuomioistuimen prosessinjohdolla on merkitystä veroprosessissa, samoin kuin muussakin hallintolainkäytössä. Tosin vahva kaksiasianosaisuussuhde ja asiamiehen käyttäminen ovat omiaan häivyttämään virallisperiaatteen vahvaa asemaa ja korostamaan enemmän määräämisperiaatetta. Verovelvollisen oikeusturva kuitenkin edellyttää, että tuomioistuin huolimatta asiamiehen käyttämisestä, johtaa prosessia puolueettomasti hyvän hallinnon periaatteiden ja prosessiperiaatteiden mukaisesti. Todistustaakka tulee asian käsittelyssä relevantiksi silloin, kun näyttökynnys ei ole ylittynyt. Toisaalta todistustaakan jakoon ei ole olemassa tarkkoja säännöksiä, vaan todistustaakka samoin kuin todistusharkintakin on aina jossakin määrin tapauskohtaisiin olosuhteisiin sidottua. Samoin asian tiivistää Ryyänen, jonka mukaan

todistustaakan jakautuminen tapahtuukin lopulta tasapainottamalla monia tekijöitä, joiden painotukset vaikuttavat osittain eri suuntiin ja joiden merkitys on tarkasteltava tapauskohtaisesti.³³⁶

Veronsaajalla on lähtökohtaisesti aina todistustaakka EVL 52 h §:n mukaisen veronkierron tai välttämisen olemassaolosta. Tässä näyttökynnys on asetettu jo lähtökohtaisesti melko korkealle, koska säännös jo itsessään pitää sisällään väitteen verovelvollisen lainvastaisen veroedun tavoittelusta. Tällaiselle väitteelle ei voitaisikaan asetta kovin alhaista näyttökynnystä. Toisaalta verovelvollisella on lähtökohtaisesti todistustaakka liiketaloudellisten perusteiden olemassaolosta. Tämä on perusteltua todistustaakkaa koskevin yleisten periaatteiden valossa, jonka mukaan todistustaakan kantaa se, jolla on parhaimmat edellytykset esittää asiasta näyttöä. Verovelvollista voidaan lähtökohtaisesti pitää oman alansa ja yritystoimintansa asiantuntijana.

Lain tarkoituksen vastaisen veroedun olemassa olo toisaalta edellyttää sekä objektiivisten, että subjektiivisten syiden olemassaoloa. Tältä osin todistustaakan jakautuminen ei ole täysin selkeää. Toisaalta veronsaajalla on kiistatta velvollisuus objektiivisten edellytysten toteennäyttämistä. Subjektiivisten tekijöiden osalta asia ei kuitenkaan ole täysin selkeä. Veronsaajaltakaan ei voida vaatia mahdottomia ja verovelvollisen subjektiivisten tarkoituksien olemassaolon toteennäyttämisen voi olla kohtuuton vaatimus. Mikäli veronsaaja pystyy osoittamaan lain tarkoituksen vastaisen veroedun olevan järjestelyssä pääasiallisena tarkoituksena esimerkiksi esittämällä, ettei järjestelylle jää veroedun jälkeen mitään varteenotettavaa syytä, siirtyy todistustaakka verovelvolliselle. Jos verovelvollinen pystyy esittämään luotettavalla tavalla järjestelylle muita verotuksesta riippumattomia syitä, ei veronkierron tai välttämisen katsota soveltuvan.

Verovelvollinen pystyy parhaiten esittämään tulevaisuuden suunnitelmansa ja tietää parhaiten liiketoimintansa kehityksen ja markkinoiden kehittymisen. On kuitenkin aina jossakin määrin haasteellista arvioida sitä, minkälainen näyttöarvo tällaisille tulevaisuuden tavoitteille tai näkymille voidaan antaa. Kovin suuri subjektiivisten tulevaisuuden tavoitteiden korostaminen on omiaan horjuttamaan myös yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan toteutumista, sillä verovelvollisilla voi olla hyvin erilaiset lähtökohdat esittää näyttöä

³³⁶ Ryynänen 2000, s. 132.

tällaisista seikoista. On myös muistettava, että tuomari todistusharkinnassaan on aina viime kädessä ihminen ja puolueettomuudestaan huolimatta omaa ainakin jonkin tason inhimillisyyden. Tästä johtuen tuomari tuskin koskaan pystyy täysin poissulkemaan elämän kokemuksen tuomat tuntemukset asian arvioinnissa vaikuttavina seikkoina.

Olen tässä tutkimuksessa pyrkinyt selvittämään sitä, miten todistustaakan tulisi jakautua ja miten sen tulisi jakautua oikeudenmukaisella tavalla ja onko näin tapahtunut oikeuskäytännössä, sekä miten yleisesti hallintolainkäytössä vahva virallisperiaatteen merkitys näyttäytyy EVL 52 h §:n tulkintatilanteissa. Toiseksi olen pyrkinyt selvittämään minkälaiselle tasolle näyttökynnys on oikeuskäytännössä asettunut ja onko linja ollut yhdenmukainen ja oikeusturvan kannalta riittävä. Mielestäni olen onnistunut vastaamaan asetettuihin kysymyksiin melko hyvin. Olen pyrkinyt selvittämään näytön hankinnan ja arvioinnin kannalta keskeisiä prosessioikeudellisia tulkintoja, periaatteita ja käsitteitä ja verrannut jonkin verran myös eri prosessilajien yhtäläisyyksiä ja eroja. Olen kuitenkin pyrkinyt tuomaan esille tämän tutkimuksen kohteena olevan oikeussäännön ominaispiirteet näytön laadun ja riittävyyden, sekä todistustaakan jaon arvioinnissa.

Olen pääkappaleessa 6 tehnyt melko pitkälle johdettuja kysymyksenasetteluja oikeuskäytännön pohjalta. Tarkoitukseni on ollut herättää lukija pohtimaan haastavia tulkintatilanteita ja näkemään ratkaisut mahdollisimman laajassa perspektiivissä ja kontekstissa. Tarkoitukseni ei ole ollut niinkään tehdä pitkälle meneviä laajentavia johtopäätöksiä, sellainen ei ole tarkoituksenmukaista. Olen myös pyrkinyt läpi tutkimuksen korostamaan säännöksen tulkinnassa vahvasti vaikuttavia kokonaisharkinnan ja tapauskohtaisten olosuhteiden vahvaa merkitystä, jotka ovat omiaan häivyttämään päätöksien prejudikaattiarvoa tai ainakin estämään kovin pitkälle johdetut tulkinnat yksittäisten näyttökysymysten osalta. En kuitenkaan tarkoita, etteikö tässä tutkielmassa esitetyt tapaukset omaisi minkäänlaista prejudikaattiarvoa, osa niistä on hyvinkin merkittäviä päätöksiä ja oikeuskäytännön suunnannäyttäjiä. Kyse on kuitenkin aina kokonaisharkinnasta, jolloin yksittäisen näytön näyttöarvon taso tulee suhteuttaa käsillä olevaan tapaukseen, eikä sitä ole sellaisenaan mielekäästä siirtää uuteen tosiseikastoon ilman kokonaisarviointia uuden tosiseikaston kontekstissa. Toisaalta oikeusvaltion yhtenä perustavanlaatuisista rakennekivistä voidaan pitää yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan toteutumista. Tämä on syytä muistaa niin hallintoviranomaisessa, kuin hallintolainkäytössäkin.