



Verotusta koskevien tuomioistuinratkaisujen perustelut *[lainopin]* tutkimuskohteena

Matti Urpilainen, 16.5.2025

KHO:2025:25, kohta (65) Ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitetut palvelut liittyvät Suomen talousvyöhykkeelle suunniteltavaan tuulipuistoalueeseen. Kyse on tähän tuulipuistoalueeseen kohdistuvista tutkimus- ja analyysipalveluista. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että kysymys on merioikeusyleissopimuksen 56 artiklassa tarkoitetuista toiminnoista, jotka kuuluvat rantavaltion eli Suomen täysivaltaisuuden piiriin. Suomella on siten lainkäyttövalta tuulipuistoalueeseen kohdistuviin tutkimus- ja analyysipalveluihin. Tämä kattaa myös arvonlisäverotusta koskevan lainkäyttövallan.

KHO:2025:8, kohta (19) Verotusmenettelystä annetun lain 34 a §:n soveltaminen edellyttää sitä, että suorituksen saaja ja ennakonpidätysvelvollinen ovat yhdessä toimineet siten, että maksamatta jätetyltä verolta välttyttäisiin. Verotusta toimitettaessa muutoksenhakijan on katsottu tienneen, ettei yhtiö tule maksamaan ennakonpidätyksiä. Muutoksenhakija ei ole kuitenkaan ollut yhtiössä sellaisessa asemassa, että hän olisi voinut päättää Verohallinnolle maksamatta jätetyn ennakonpidätyksen käyttämisestä muuhun tarkoitukseen. Ei ole myöskään esitetty, että yhtiö olisi ohjannut säästyneitä varoja muutoksenhakijan hyväksi. Yhtiön ja muutoksenhakijan yhdessä toimiminen on siten rajoittunut yhtiön hyötymiseen, eikä ole perustetta katsoa, että säästyneet varat olisivat tulleet muutoksenhakijan vallintaan. Tilannetta ei ole arvioitava toisin sen vuoksi, että muutoksenhakijan avopuoliso on käyttänyt määräysvaltaa yhtiössä.

Aiheen taustalla

- Tarve saada ulkoista tutkimusrahoitusta

--

- Uudenlaiset tulkintakysymykset
- Verolainsäätäjän lisääntynyt aktiivisuus
- Verolainsäädännön monimutkaistuminen – tuomioistuinten ratkaisupakko
- Äänestysratkaisut
- MAP-reitti

--

- KHO:sta entistä selvemmin prejudikaattituomioistuin
- KHO:n organisaatiomuutokset
- KHO:n uusittu päätössystematiikka

Tuomioistuinratkaisut ovat mm.

- Oikeuslähde
- Lainsäätäjän työn jatkamista
- Kieltä
- Vallankäyttöä
- Oikeusteoriaa

Perustelujen ulottuvuuksia

- Yleinen prosessisääntöjen mukainen perusteluvelvollisuus
 - HOL 87.1 §: "Hallintotuomioistuimen on perusteltava päätöksensä. Perusteluista on ilmentävä sovelletut lainkohdat sekä se, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja mihin oikeudelliseen päättelyyn ratkaisu perustuu."
 - Ideaalitilanne: parhaat mahdolliset perustelut
 - Dworkin: Hercules J
 - Realismi: parhaat mahdolliset perustelut käytännössä
 - Nykytila: julkaistujen ratkaisujen perustelut
-
- Verotusta koskevat ratkaisut perustelemisen erityistapauksena?
 - ratkaisut perusteluineen osana vero-oikeudellista asiantuntijadiskurssia
 - verolainsäätäjän ja tuomioistuinten välinen suhde
 - tuomioistuin suhteessa Verohallintoon
 - tuomioistuin verovelvollisen ja VOVA:n välisen oikeusriidan ratkaisujana

Tarkastelun haasteita

- ulkoinen ja sisäinen näkökulma
 - ratkaisun tehneet tuomarit tuntevat koko oikeudenkäyntiaineiston ja tietävät parhaiten mitä perusteluilla ”on tarkoitettu sanaa”
 - prosessuaaliset rajoitteet sille mitä ja miten voidaan perustella
 - perustelujen linkitys aiempiin ratkaisuihin (tulkintalinjan vahvistaminen vs. sen muuttaminen)
- miten arvioinnissa pidetään erillään lopputuloksen ja sen perustelujen arviointi
 - verovelvollisen voittamat vs. häviämät jutut
 - oikea lopputulos perusteltu huonosti vs. huono lopputulos perustelu hyvin
- mitä käytetään onnistuneen perustelun mittapuuna
 - tarkastelun objektiivisuus vs. subjektiivisuus, neutraalisuus vs. arvosidonnaisuus
- perustelujen linkitys hallintoprosessin ominaispiirteisiin
 - kirjallinen menettely
 - todistelu
 - valituslupa
 - verosalaisuus

Perusteluja koskevien tutkimushavaintojen tyyppejä

- Lainopillinen – (tulkitseva)
- Rekonstruoiva – (teoretisoiva)
- Kriittinen – (arvottava)

Mihin perusteluissa voi kiinnittää huomiota

- miten tulkinnallinen aukko täytetään perusteluilla (vai täytetäänkö sitä)
 - lailla säätämisen vaatimus
 - esitöiden merkitys
 - säännöksen *ratio*
 - systeemiperustelut
 - erityistilanteet, veron kiertäminen
- seuraamusharkinta, oikeudenmukaisuus- ja tasapuolisuusargumentit
- verovelvollisen suosimisen periaate

- puolesta ja vastaan -perustelutapa tai sen puute
- avoimet vs. tulkinnalliset perustelut
- tosiseikkojen arviointia vs. juridista tulkintaa koskevat perustelut

Millaisia tuloksia voidaan saada

- Havaintoja perustelukäytäntöjen muutoksista
- Havaintoja hyvien ja huonompien perustelujen tyypillisistä konteksteista
- Havaintoja KHO:n asemoitumisesta suhteessa lainsäätäjään
- Havaintoja KHO:n "laintulkinnan teoriasta"
- Tarkempi kuva prejudikaatteihin sisältyvästä harkinnasta ja vallankäytöstä
- Ylipäänsä tarkempi kuva siitä mitä KHO:ssa tehdään ja millaisia "inhimillisiä tekijöitä" ratkaisujen taustalla on