



Verolakien tulkintaopit – ajankohtaisia huomioita

Matti Urpilainen, 7.5.2021

KHO 2016:102

A Oy omisti kaksi PVC-hallia, joita se vuokrasi käytettäväksi varastointi- ja tuotantotarkoituksiin asiakkaiden hallitsemilla kiinteistöillä. Yhtiö toimitti asiakkailleen hallin runkoineen sekä asennus- ja korjauspalveluineen. Hallien rungot oli valmistettu kuumasinkitystä teräksestä ja niiden suojakankaana käytettiin PVC-katekangasta. Hallit ankkuroitiin tasaiselle maa- tai asfalttipohjalle esimerkiksi maakiilojen avulla. Vuokrasopimus oli tyypillisesti vuoden tai kahden mittainen, minkä jälkeen hallit purettiin ja siirrettiin toiseen paikkaan vuokrattaviksi uudelle asiakkaalle tai säilytettäväksi yhtiön varastoon. Hallit olivat vuoden 2011 lopussa vuokrattuina ja pystytettyinä asiakkaan hallitsemalla kiinteistöllä.

Kun yhtiön vuokraamat PVC-hallit pystytettiin asiakkaan hallitsemaalle kiinteistölle vain väliaikaisesti, eikä niitä ollut tarkoitettu palvelemaan kiinteistön käyttöä pysyvästi, ja kun myös otettiin huomioon hallien maapohjaan kiinnittämistapa sekä helppo purettavuus ja siirrettävyys, halleja ei ollut pidettävä sellaisina kiinteistöverolain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina rakennuksina tai rakennelmina, joihin sovelletaan lain kiinteistöä koskevia säännöksiä. Halleista ei siten ole ollut määrättävä kiinteistövero. A Oy:n valitus hyväksyttiin ja halleja koskevat kiinteistöverotukset sekä oikaisulautakunnan ja hallinto-oikeuden päätökset kumottiin. Verovuosi 2012

KHO 2013:30

A omisti kotikunnassaan T:n kaupungissa 99,5 neliömetrin suuruisen osakehuoneiston, joka oli väestötietojärjestelmän mukaan ollut A:n puolisoiden vakituinen asunto vuodesta 2004 lukien, ja S:n maaseutukunnassa tilan, jolla sijaitsi 112 neliömetrin suuruinen pientalo. A:n puolisot olivat A:n eläkkeelle siirtymisen vuoksi asuneet vuonna 2009 maaseutuasunnossa 202 vuorokautta ja vuonna 2010 elokuun alkuun mennessä 146 vuorokautta. Hallinto-oikeus katsoi, että A oli selvittänyt elinolosuhteissaan vuoden 2009 alussa tapahtuneen muutoksen johdosta viettäneensä puolisonsa kanssa pääosan vuosista 2009 ja 2010 omistamallaan tilalla, jolla oleva asuinrakennus oli näissä oloissa ollut kyseisinä vuosina A:n vakituinen asunto. Asiaa ei ollut arvioitava toisin T:n kaupungissa olevan asuinhuoneiston eikä väestötietojärjestelmän merkinnän perusteella. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja katsoi, ettei pientalon kiinteistöveroa voitu määrätä vakituisten asuinrakennusten veroprosentin mukaan, kun otettiin huomioon, että A:n puolisoiden kotikunta oli T:n kaupunki. Verovuodet 2009 ja 2010.

KHO 2020:96

” Näissä olosuhteissa allekirjoituspalkkiot on katsottava osaksi sitä palkan muodossa kertynyttä tuloa, jonka ulkomaalaispelaajat ovat saaneet, kun he ovat olleet Suomessa yleisesti verovelvollisia. Siten niiden osalta on lähdeveron suorittamisen sijasta tullut toimittaa ennakonpidätys. Ennakkoperintälain 13 §:n soveltamisalaan kuuluvat kaikenlaatuiset palkat, jotka saadaan työsuhteessa. Maksuunpanot on siten voitu toimittaa sanotun säännöksen nojalla, eikä asiassa ole annettava merkitystä sille seikalle, ettei maksuunpanopäätöksissä ole sovellettuna oikeusohjeena mainittu verotusmenettelystä annetun lain 28 §:ää. Näin ollen yhtiölle on voitu maksuunpanna toimittamatta jääneiden ennakonpidätysten määrät mahdollisine veronkorotuksineen. Yhtiö on lisäksi ollut velvollinen suorittamaan maksuunpannuille määrille verotililain 32 §:n 1 momentissa tarkoitetun viivästyskoron.”

Tulkinta ja sen lähikäsitteitä

- oikeuslähdeoppi
- legaliteettiperiaate
- veron kiertäminen
- tulkintaperiaatteet, ”poikkeussääntöä on tulkittava suppeasti”
- formalismi ja realismi, muoto ja sisältö

- aineellinen lopputulos vs. tulkintaoppi
- kielellinen epäselvyys vs. epäselvyys sääntelyn tavoitteista (ratkaisujen koherenssi)
- ratkaisukeskeisyys vs. ratkaisijakeskeisyys
- verovelvollisyyden myönteiset vs. muut tulkintatavat
- onko tulkintaoppi hahmotettavissa perusteluista, lopputuloksesta vai perusteluiden takaa – implisiittiset ja eksplikoidut tulkintaopit, rationaalinen rekonstruktio

Tulkintaoppien uusintaminen ja uudistaminen

- normatiivisuus ja deskriptiivisyys
 - muodostaako ratkaisija tulkintaopin vai muodostaako tulkintaoppi ratkaisun
 - voidaanko tulkintaopilla ratkaista tulkintaongelma vai ainoastaan kuvata sitä
- missä tulkintaopit luodaan, missä ja miten niitä voidaan muuttaa
- missä määrin huomiota tulisi kiinnittää ratkaisijoihin ja ratkaisukokoonpanoihin
- mitä tulkintaopeilta on lupa odottaa
 - oikeudenmukaisuus, vallankäytön legitimointi, ennakoitavuus, oikeussuoja, ratkaisujen johdonmukaisuus, päätöksenteon helppous

Mihin tulkintaoppeja (ymmärrystä oikeudellisen tulkinnan luonteesta) tarvitaan?

- oikeuden ja ei-oikeuden erottaminen, oikeuden voimassaolon selittäminen
- oikeuskulttuurin uusintaminen
- oikeustieteen tieteellisyys

- päätöksenteon kontrolloitavuus ja rationaalisuus
- ratkaisujen ennakoitavuus
- ratkaisuvaihtoehdon valinta

- tulkintaympäristön muutosten tunnistaminen ja ymmärtäminen

Verolakien tulkinta – erityistapaus?

1. Oikeudellinen tulkinta normatiivisena ilmiönä
 - tulkintaoppien ulkolaidat, moderni oikeusperustainen oikeusajattelu

2. Verolakien tulkinta sosiaalisesti relevanttina käytäntönä
 - sääntelykohde
 - arvo- ja tavoiteperusta
 - oikeuslähteet
 - rutiiniratkaisut, kiperät tilanteet

3. Suomen näkökulma
 - lainsäädäntötekniikka
 - KHO:n rooli
 - sääntelyhistoria

Tulkintaoppien teoreettisia kytköksiä

- tulkintaoppien itsenäisyys vs. mukautuvuus – onko juuri tietynlaiselle tulkintaopille tilausta tietyssä ajassa ja paikassa?
- arvojärjestelmät
- politiikka
- talous/tosiseikat
- oikeusjärjestys, oikeudenalat

Tulkintaoppien käytännön vaikutuksia

- verovelvolliset
- verohallinto
- tuomioistuimet
- lainsäätäjä
- vero-oikeuden tutkijat?

Tulkintaympäristö muuttuu – miten tulkintaopit muuttuvat

- verojen yhteiskunnallinen konteksti, vastuullisuusajattelu
 - yksityiskohtaisempi lainsäädäntö, laajemmat esityöt
 - ei-sitovat ratkaisuperusteet
 - ulkomainen oikeuskäytäntö
 - verotuksen taustaperiaatteiden vahvistuminen (EU, OECD)
 - viranomaisen ja yksityisen välinen suhde
 - automatisoitu päätöksenteko
- ➔ odotettavissa on uusia ratkaisuja, uudentlaisissa ratkaisutilanteissa ja uusien aineistojen perusteella

Kokoavia huomioita

- sanamuodon mukaisen ja tavoitteellisen tulkinnan jännite keskeinen teema jatkossakin
- huomioon otettavia tulkintänäkökohtia voi jatkossa olla entistä vaikeampi tunnistaa muodollisen oikeuslähdeopin avulla
- yhä useampia normeja jotka vievät tulkintaongelmat tosiseikastoon, miksi jotain on tehty, ovatko syyt hyväksyttäviä
- yhä useampia erilaisia tulkintakonteksteja - kaikkea ei ratkaista ylimmissä tuomioistuimissa
- erilaisia normistoja saatetaan tulkita erilaisilla tulkintaotteilla
- epävarmuuden hallinta vaikeaa pelkästään objektiivisen laintulkinnan tasolla – myös sujuva kommunikointi viranomaisen ja verovelvollisen välillä tärkeää (luottamuksensuoja)