

## SUULLISTEN KÄSITTELYJEN TARPEELLISUUDESTA ERITYISESTI SIIRTOHINNOITTELUA JA VERONKIERTOJA KOSKEVISSA VERORIIDOISSA

### 1 Johdanto

Viime aikoina julkisuudessaakin on ollut paljon uutisia erityisesti siirtohinnoittelua ja veronkiertoa koskevista veroriidoista, joissa verointressit saattavat olla kymmeniä tai joskus jopa satoja miljoonia euroja. Siirtohinnoittelua koskevista riidoista verovelvollisten ja Verohallinnon näkemykset jo siitä, mitkä liiketoimet olisi otettava verotuspäätöksen pohjaksi, saattavat erota toisistaan kuin yö ja päivä. Veroprosessissa ainoa edes osin suullinen osuus liittyy silti usein vain verotarkastukseen.

Nykyisen hallintolainkäyttölain 37 §:n mukaan asian selvittämiseksi toimitetaan tarvittaessa suullinen käsittely ja lain 38 §:n mukaan hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Asianosaisen pyytäessä suullinen käsittely voidaan kuitenkin jättää toimittamatta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton.

Ottaen huomioon, että kärjäoikeudessa melko pienissäkin asioissa järjestetään suullinen käsittely, on kummallista, että jopa isoissa ja monimutkaisissa veroriidoissa hallintotuomioistuimet ovat toistaiseksi usein pitäneet verovelvollisten pyynnöistä huolimatta suullisia käsittelyjä ilmeisen tarpeettomina. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että tilanne olisi ainakin euromäärältään huomattavissa veroriidoissa jossain määrin muuttumassa ja viimeistään uusi

ehdotettu laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (HE 29/2018) toivottavasti antaa perusteet muuttaa aiempaa pidättyvää käytäntöä.

Tässä artikkelissa tarkastelemme ensin suullisen käsittelyn vaatimusta veroasioissa Euroopan ihmisoikeussopimuksen ("EIS") ja EU:n perusoikeuskirjan valossa. Samanlaisia vaatimuksia voidaan johtaa myös perustuslain 21 §:stä. Tämän jälkeen tarkastelemme hallituksen esitystä eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa suullinen valmistelun ja suullisen käsittelyn osalta. Seuraavaksi esittelemme asiaryhmiä, joissa suullisesta käsittelystä olisi eniten hyötyä. Lopuksi esitämme, että suullinen valmistelu ja suullinen käsittely helpottaisivat myös päätösten perustelua. Tarkastelu rajoittuu viimeksi mainittujen osalta yritysverotukseen, eikä tässä artikkelissa käsitellä tarkemmin suullisen käsittelyn mahdollista tarvetta muita verolajeja koskevista veroriidoissa.

### 2 Suullisen käsittelyn vaatimus veroasioissa Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja EU:n perusoikeuskirjan valossa

Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä turvaavassa 6 artiklassa edellytetään erityisesti rikosasioissa oikeutta suulliseen käsittelyyn. Tässä artikkelissa keskitytään suullisen käsittelyn järjestämiseen veroasioissa, mutta todettakoon, että kysymys oikeudenmukai-

sesta oikeudenkäynnistä veroasioissa on paljon tätä laajempi. Siihen liittyy esimerkiksi sellaisia mielenkiintoisia kysymyksiä kuin itsekriminointisuoja ja aseiden tasapaino (*equality of arms*) koskien esimerkiksi verovelvollisen oikeutta saada käyttöönsä sama tieto kuin mitä Verohallinnolla on ollut.

Suomea koskevassa Jussila-tapauksessa 23.11.2006 Euroopan ihmisoikeustuomioistuim (”EIT”) totesi, kuten Suomikin myönsi, että veronkorotus ei ollut korvausta vahingosta vaan sillä oli rangaistus- tai ehkäisy tarkoitus. EIT:n aiemmin linjaamien ns. Engel-kriteerien<sup>1</sup> pohjalta EIT katsoi jo tällä perusteella, että teko oli luonteeltaan rikos EIS 6 artiklan mielessä eikä seuraamuksen vähäisyys estänyt soveltamasta artiklaa. Näyttämättä oli kuitenkin jäänyt, että käsillä olevassa tapauksessa olisi tullut esille uskottavuuskysymyksiä, joiden vuoksi olisi tullut kuulla todistajia. Hallinto-oikeus oli perustellut päätöstään, jolla suullisesta käsittelystä tehty pyyntö oli hylätty. Asialla oli ollut vähäinen rahallinen arvo. Kun valittaja oli saanut esteitä esittää asiansa ja kommentoida veroviranomaisen lausumia, EIT katsoi, ettei suullinen käsittely ollut ollut välttämätöntä eikä EIS 6 artiklaa ollut rikottu.

Tuomiossaan EIT piti siis mahdollisena, että käsiteltävien kysymysten laatu ei välttämättä edellyttänyt suullista käsittelyä edes EIS 6 artiklan tarkoittamissa rikosasioissa. Oli olemassa rikosjuttuja, joihin ei liittynyt mitään merkittävää häpeällisyyden leimaa. Myös syyteillä oli erilaista painoa. Lisäksi rikossyytteen autonominen tulkinta Engel-kriteerien mukaisesti oli johtanut siihen, että EIS 6 artiklan rikoshaaraa sovellettiin jutuissa, jotka eivät tiukasti tarkastellen kuuluneet perinteisen rikosoikeuden alaan. EIT totesi 6 artiklan soveltuvuudesta epämääräisesti, että veronkorotukset eivät kuuluneet rikosoikeuden ydinalueeseen, joten rikoshaaran takeita ei välttämättä sovellettu ehdottoman tiukasti. Suullisen käsittelyn kannalta ei myöskään ollut ratkaisevaa merkitystä sillä, että asialla oli, esim. joissain sosiaaliturvajutuissa, huomattava henkilökohtainen merkitys henkilölle. Vielä EIT

huomautti, että EIS 6 artiklan 1 kohtaa ei sovellettu itse veroa koskevissa asioissa, vaikka sitä sovellettiin veronkorotukseen. Ei ollut kuitenkaan epätavallista, että menettely sisälsi erilaisia aineksia, eikä ollut mahdollista erottaa, mikä osa menettelystä tarkoitti rikossyytteestä päättämistä sanotun artiklan tarkoittamalla tavalla. Niin ollen EIT:n täytyi tarkastella asianomaista menettelyä, vaikka tarkastelu välttämättä koskisivikin tietyssä määrin puhtaita verokysymyksiä.

Jussila-tuomion jälkeen korkein hallinto-oikeus linjasi suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuutta kahdessa peräkkäisessä vuosikirjaratkaisussaan. Ratkaisussa KHO:2007:67 korkein hallinto-oikeus katsoi, että asiassa on jäänyt varteenotettava epäily siitä, että asianomaisen oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin on tullut loukatuksi. Korkein hallinto-oikeus palautti asian hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn toimittamiseksi todeten muun muassa, että asiakirjoihin liitetyt kirjalliset todistajanlausunnot ovat tukeneet valittajan kertomaa ja että myös tarjotulla suullisella todistelulla on voinut olla esitetyissä olosuhteissa merkitystä asian selvittämisen kannalta.

Toisessa verotusta koskevassa ratkaisussa KHO:2007:68 korkein hallinto-oikeus puolestaan totesi, että kyseessä olleessa asiassa ei ollut kysymys sellaisista asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisistä uskottavuuskysymyksistä, jotka olisivat edellyttäneet asian saattamista suulliseen käsittelyyn. Se, että kysymys oli uskottavuuskysymyksestä, ei siis pelkästään riittänyt, kun sitä ei pidetty merkityksellisenä. Myös pelkästään se, että asiassa oli määrätty sinänsä huomattavan suuruinen veronkorotus, ei siten välttämättä edellyttänyt suullisen käsittelyn järjestämistä.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut osoittavat, että mikäli henkilötodistelu voi antaa selvitystä asiaan, se tulee ottaa vastaan suullisessa käsittelyssä. Muuten todistelun uskottavuutta ei pystytä luotettavalla tavalla arvioimaan. Veroriidoissa todistelun uskottavuuden arviointi korostuu erityi-

<sup>1</sup> Ks. tarkemmin Matti Pellonpää – Monica Gullans – Pasi Pölönen – Antti Tapanila, Euroopan ihmisoikeussopimus, 2018, s. 637 tai Päivi Hirvelä – Satu Heikkilä, Ihmisoikeudet – Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön, 2017, s. 350.

sesti tilanteissa, joissa jo siitä, mitä on todellisuudessa tapahtunut (eli kuinka verotuksen kohteena oleva liiketoimi tunnustetaan), vallitsee erimielisyys. Todistelun tärkeys korostuu erityisesti hallinto-oikeusvaiheessa, koska esimerkiksi Konserniverokeskuksen verotuksen oikaisulautakunnassa päätös perustuu säännönmukaisesti esittelyyn, jonka toteuttavat usein samat henkilöt, jotka ovat osallistuneet päätöksentekoon jo verovelvollisen vahingoksi tapahtunutta oikaisua tehtäessä. Arvio todistelun merkityksellisyydestä puolestaan edellyttää varsin analyttistä otetta asian keskeisten kysymysten hahmottamiseksi. Voidaan perustellusti kysyä, onko aihetta suhtautua torjuvasti suullisen käsittelyn toimittamista koskevaan vaatimukseen, jos se on asianmukaisesti perusteltu.<sup>2</sup>

EIS 6 artiklan soveltavuudesta veronkorotusasioissa on vieläkin paljon epäselvyyttä.<sup>3</sup> EIS:n soveltamiseen liittyen tilanne on 1.8.2018 alkaen sikäli helpottunut, että ylimmillä tuomioistuimilla on nyt mahdollisuus pyytää myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta neuvoa-antavia lausuntoja periaatteellisista kysymyksistä. Tällainen voisi olla esimerkiksi itsekriminointisuojaan soveltuminen veronkorotusasioissa tilanteissa, joissa varsinaista rikosprosessia ei ole vielä käynnistetty, mutta sen käynnistymistä voitaisiin pyydettyjen tietojen perusteella pitää todennäköisenä (vrt. KKO 2014:67 ja KHO:2016:100). Pelkästään suullisen käsittelyn osalta lienee helpointa ja nopeinta vain päättää sen pitämisestä, jos tulkinta EIS 6 artiklan osalta on epäselvää.

Nykyisin oikeus tehokkaihin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen taataan myös Euroopan Unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa. Sen mukaan jokaisella, jonka unionin oikeu-

dedessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa. Käytäntönsä mukaisesti Euroopan Unionin tuomioistuin voi poiketa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ainoastaan siltä osin kuin unionin tuomioistuin myöntää tietyille perusoikeuksille laajemman suojan kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin. Tämäkin poikkeaminen on sallittua vain, ellei se samalla johda siihen, että jollekin toiselle perusoikeuskirjassa taatulle perusoikeudelle, joka vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksessa annettua oikeutta, annetaan vähäisempi suoja kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tämä voi koskea esimerkiksi tapauksia, joissa on löydetävä tasapaino tiettyjen perusoikeuksien välille.

Olennaista on huomata, että perusoikeuskirjan 47 artiklan kautta Euroopan ihmisoikeussopimuksessa turvatut oikeudet koskevat paljon muitakin kuin veronkorotusasioita, kunhan linkki EU-oikeuteen on riittävä. Näin on esimerkiksi arvonlisävero ja tullia koskevissa asioissa. Lisäksi esimerkiksi erilaiset veronpalautukset voivat omaisuudensuojan kautta tulla perusoikeuskirjan piiriin. Osaltaan nämäkin osoittavat, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset ml. suullinen käsittely tulisi ottaa yleisemminkin osaksi myös veroprosessia. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa on askel oikeaan suuntaan, vaikka kehitettävää vielä jääkin. Euroopan ihmisoikeussopimuksen lisäksi hallituksen esityksessä viitataan usein myös perustuslain 21 §:ään, mutta esimerkiksi yksityiskohtaisissa perusteluissa perusoikeuskirjaa ei laajemmin juuri huomioida.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Ks. *Pellonpää ym. emt.* s. 668.

<sup>3</sup> Ks. EIT:n *Chambaz-tuomio* (11663/04) ja sitä käsittelevä *Philip Bakerin* artikkeli *Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights, European Taxation*, December 2012, s. 584.

<sup>4</sup> Korkein hallinto-oikeus on äskettäin esteellisyyttä koskevissa täysistuntoratkaisuissaan KHO:2018:116 ja 117 todennut, että Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa ja perustuslain 21 §:ää sovellettaessa on otettava huomioon myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö.

### 3 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja suullinen käsittely

Hallituksen esityksessä HE 29/2018 laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ehdotetaan säädettäväksi nykyisen hallintolainkäyttölain tilalle kokonaan uusi laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa. Suulliseen käsittelyyn liittyen ehdotetussa laissa säädettäisiin muun muassa mahdollisuudesta suulliseen valmisteluun, suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuutta täsmennettäisiin, suullisen käsittelyn kulku kirjattaisiin lakiin ja todistelua koskeviin säännöksiin sisällytettäisiin säännökset itsekriminointisuoja.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että ehdotuksen tavoitteena on selvittää suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuutta koskevia säännöksiä nykyisestä. Lähtökohtana olisi edelleen kirjallinen prosessi, jota voidaan täydentää suullisella käsittelyllä. Hallintoprosessissa ei kuitenkaan olisi varsinaista suullista pääkäsittelyä kuten riitaja rikosprosesseissa. Hallintotuomioistuimien arvioi sen sijaan kussakin tapauksessa erikseen, onko kirjallista menettelyä täydentävälle tai selkeyttävälle suulliselle käsittelylle verovelvollisen esittämän perusteella tarvetta. Hallituksen esityksessä todetaan, että suullisen käsittelyn tavoitteena on tosiseikkojen selvittäminen ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttaminen ja että suullinen käsittely voi joissakin tilanteissa myös nopeuttaa tosiseikkojen selvittämistä kirjalliseen menettelyyn verrattuna.

#### 3.1 Ehdotettu suullinen valmistelu

Hallintolainkäyttölakiin ei sisälly tarkempia säännöksiä suullisen käsittelyn valmistelusta eikä suullisen istunnon kulusta. Hallituksen esityksessä HE 29/2018 todetaan varsin perustellusti, että kirjallinen ja tarvittaessa suullinenkin esivalmistelu tehostaisi suullista käsittelyä samoin kuin ratkaisun tekemistä kokonaisuudessaan. Esityksessä todetaan, että erityisesti todistusteemojen yksilöimättömyys, usean todistajan kuuleminen tarpeettomasti samasta teemasta tai sellaisten todistajien kuuleminen,

jotka eivät tosiasiallisesti tiedä asian ratkaisun kannalta relevanteista seikoista, pitkittävät suullista käsittelyä ja tekevät prosessista helposti hahmotoman. Todettakoon tähän veroasioiden osalta, että varsinainen ongelma on kuulemiseen liittyvien epäkohtien sijasta kuitenkin ollut hallinto-oikeuksien haluttomuus järjestää suullisia käsittelyjä ylipäänsä.

Hallituksen esityksen mukaan suullinen valmistelu voitaisiin järjestää sen selvittämiseksi, mistä asiaan liittyvistä seikoista oikeudenkäynnin osapuolet ovat erimielisiä sekä mitä selvitystä vaatimusten tueksi on esitettävissä. Suullisessa valmistelussa ei kuultaisi todistajia eikä asiantuntijoita. Ehdotetun säännöksen hyvänä tarkoituksena on vahvistaa hallintotuomioistuimen prosessinjohtoa ja nopeuttaa asian käsittelyä hallintotuomioistuinten valmistelussa. Suullisen valmistelun järjestäminen ei kuitenkaan edellyttäisi, että sen jälkeen välttämättä järjestettäisiin suullinen käsittely, katselmus tai tarkastus. Suullinen valmistelu voisi kuitenkin myös selkeyttää ja nopeuttaa mahdollista suullista käsittelyä, mikä epäilemättä pitää paikkaansa. Mahdollisuutta suullisen valmistelun järjestämisestä voidaan pitää ehdottoman kannatettavana kuitenkin siten, ettei siitä muodostu vaihtoehto varsinaiselle suulliselle, todistajien kuulemiseen keskittyvälle käsittelylle.

#### 3.2 Suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuus uuden lain mukaan

Ehdotetun uuden lain 57 §:n mukaan hallintotuomioistuimen on järjestettävä suullinen käsittely, jos tuomioistuin pitää sitä tarpeellisenä tai yksityinen asianosainen sitä vaatii. Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla asianosaista, päätöksen tehnyttä viranomaista, todistajia ja asiantuntijoita sekä ottaa vastaan muuta selvitystä.

Hallituksen esityksen mukaan suullisen käsittelyn järjestäminen voisi siis perustua vastaavalla tavalla kuin nykyisin joko yksityisen asianosaisen vaatimukseen tai siihen, että hallintotuomioistuin pitää suullista käsittelyä tarpeellisenä. Hallituksen esityksessä todetaan, että jos vaatimusten hyväksyminen edellyttää asian suullista selvittämistä,

esimerkiksi asianosaisen henkilökohtaista kuulemista kirjallisen selvityksen uskottavuuden osalta, on suullinen käsittely järjestettävä (ks. KHO:2017:63). Suullinen käsittely olisi tarpeen esimerkiksi silloin, kun asian ratkaisemiseksi on tarpeen kuulla todistajia suullisesti todistajanvaikutuksen nojalla. Tällöin voi olla kyse siitä, että asiassa esitetty kirjallinen selvitys on puutteellista, siihen sisältyy ristiriitaisuuksia tai huomattavaa erimielisyyttä osapuolten välillä. Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla myös asianosaisia ja asiantuntijoita. Oikeudenkäynnin osapuolet voivat suullisessa käsittelyssä käyttää kyselyoikeuttaan. Tarvittaessa myös tuomioistuin voi esittää täsmentäviä kysymyksiä kuultaville.

Lisäksi hallituksen esityksen mukaan suullisen käsittelyn järjestäminen voi olla tarpeen perustuslain 21 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6(1) artiklassa tarkoitetun oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttamiseksi. Myös asian merkitys asianosaiselle vaikuttaa arvioon suullisen käsittelyn tarpeesta.

Tuomioistuin voi 57 §:n 2 momentin mukaan asianosaisen vaatimuksesta huolimatta jättää suullisen käsittelyn järjestämättä, jos:

- 1) suullista käsittelyä vaatineen asianosaisasema perustuu kunnan tai muun yhteisön jäsenyyteen;
- 2) asian ratkaisemiseksi merkityksellisistä tosiseikoista on jo saatu riittävä selvitys, jonka perusteella asia voidaan ratkaista ilman, että tuomioistuimelle jää varteenotettava epäilystä ratkaisun oikeellisuudesta;
- 3) tosiseikat voidaan selvittää muulla tavoin;
- 4) suullinen käsittely on jo järjestetty samassa asiassa hallintotuomioistuimessa; tai
- 5) suullisen käsittelyn järjestäminen on muuten ilmeisen tarpeetonta, kun otetaan huomioon asian laatu ja merkitys asianosaiselle sekä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset.

Lisäksi KHO voi asianosaisen vaatimuksesta huolimatta jättää suullisen käsittelyn järjestämättä myös, jos asiassa on kyse muutoksenhausta hallintotuomioistuimen päätökseen eikä suullisen käsittelyn järjestäminen ole tarpeen asian selvittämiseksi.

Mikäli mikään uuden lain 57 §:n 2 momentissa luetelluista kohdista ei soveltuisi tapaukseen, suul-

linen käsittely olisi yksityisen asianosaisen vaatimuksesta järjestettävä. Muussa tapauksessa tuomioistuin harkitsisi suullisen käsittelyn järjestämisen tarvetta asian selvittämistarpeen kannalta.

Veroasioiden kannalta merkittävä on momentin 2 kohta. Sen mukaisissa tilanteissa asian ratkaisemiseksi merkityksellisistä tosiseikoista on tuomioistuimen arvion mukaan jo saatu riittävä ja uskottava selvitys, jonka perusteella asia voidaan ratkaista ilman, että tuomioistuimelle jää varteenotettava epäilystä ratkaisun oikeellisuudesta. Sanaumuoto vastaa oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 3 §:n 2 momenttia ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen keskimääräistä korkeammasta näyttökynnyksestä vakiintuneesti käyttämää ilmaisua ”beyond reasonable doubt”.

Hallituksen esityksessä on mainittu, että kirjallista selvitystä voidaan usein pitää riittävänä esimerkiksi veroasioissa, kun tosiseikat voidaan selvittää verotusasiakirjojen ja kirjanpitoaineiston pohjalta. Kirjallista aineistoa täydentävä suullinen käsittely voi kuitenkin olla tarpeen, jos kirjallista aineistoa ei ole riittävästi tai kyse on kirjallisen aineiston uskottavuuden arvioinnista.

Momentin 3 kohdassa tarkoitetaan tilanteita, joissa tosiseikat ovat selvitettävissä muilla selvityskeinoilla kuin suullisessa käsittelyssä. Tuomioistuin voi oikeudenkäynnin osapuolten omaaloitteisesti toimittaman selvityksen lisäksi pyytää osapuolilta kirjallista lisäselvitystä.

Suullisen käsittelyn toimittamista koskevaan perusteltuunkin vaatimukseen voidaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteita loukkamatta jättää suostumatta, mikäli asiassa ei ole kysymys henkilötodistelua tai muuta suullista kuulemista edellyttävistä uskottavuuskysymyksistä, vaan selvästi asiakirjojen perusteella ratkaistavasta kysymyksestä (ks. esim. KHO:2015:45).

Momentin 4 kohdassa tarkoitetaan tilannetta, jossa suullista käsittelyä vaaditaan samassa asiassa uudelleen joko samassa tuomioistuimessa tai muutoksenhakuvaiheessa ylemmässä tuomioistuimessa. Euroopan ihmisoikeussopimuksen käytännössä on yleensä pidetty riittävänä, että suullinen käsittely järjestetään yhdessä tuomioistuinasteessa.

Momentin 5 kohdan mukaan suullinen käsittely voitaisiin asianosaisen vaatimuksesta huolimatta jättää järjestämättä myös, jos suullisen käsittelyn järjestäminen on muuten selvästi tarpeetonta, kun otetaan huomioon asian laatu ja merkitys asianosaiselle sekä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset. Toivoa sopii, että kynnyks on tätä tutkittaessa korkea eikä asianosaisten vaatimuksia tyrmättäisi ilman hyviä ja avoimesti kerrottuja perusteluja. Verovelvollisen oikeussuojan tarve korostunee erityisesti tilanteissa, joissa oikaisulautakunnan päätös on perustunut esittelyyn, jonka ovat suorittaneet riidan kohteena olevaan oikaisupäätökseen osallistuneet henkilöt.<sup>5</sup> Tällöin suullisesta käsittelystä ei tulisi kieltäytyä tilanteissa, joissa vaatimuksen suullisen järjestämisestä esittää verovelvollinen ja erimielisyyden kohteena ovat merkitykselliset tosiseikat, joista ei voida kirjallisen selvityksen kautta saada varmuutta. Säännöksen soveltamista harkittaessa on tarkasteltava tilannetta kokonaisuutena ja punnittava eri tekijöiden merkitystä ja painoarvoa esillä olevassa yksittäistapauksessa.

Suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää tapauksessa, jossa sitä vaatineen asianosaisen vaatimukset ovat selvästi hyväksyttävissä pelkän kirjallisen aineiston perusteella eikä asiassa ole muita asianosaisia, joiden intressit olisivat vastakkaisia. Verasioissa veronsaajien intressit ainakin veron määrän osalta ovat tyypillisesti vastakkaiset. Toisaalta veronsaajien intressi ei pääsääntöisesti vaatine suullisen käsittelyn järjestämistä tilanteessa, jossa verovelvollisen valitus voidaan hyväksyä kirjallisen aineiston perusteella ilman suullista käsittelyä.

Suullinen käsittely on ilmeisen tarpeeton myös esimerkiksi tilanteessa, jossa asia jätetään prosessinedellytysten puuttuessa tutkimatta.

Pykälän 4 momentti vastaisi voimassa olevan lain 38 §:n 3 momenttia. Suullista käsittelyä vaativan olisi ilmoitettava, miksi suullisen käsittelyn järjestäminen olisi tarpeen ja mistä teemoista hän aikoo esittää selvitystä suullisessa käsittelyssä.

Suullisen käsittelyn tarpeellisuuden osalta verovelvollisen on tärkeää esittää perustelunsa sille, miksi se ei katso prosessin aiemmissa vaiheissa tehtyä verotuspäätöstä oikeaksi ja miksi suullinen käsittely olisi tarpeen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin varmistamiseksi. Painopiste on tämän osalta verotuspäätöksen kannalta merkityksellisissä tosiseikoissa<sup>6</sup>, ei sovellettavia verosäännöksiä tai niiden tulkintaa koskevassa erimielisyydessä.<sup>7</sup> Esitettävän selityksen osalta verovelvollisen on yksilöitävä, mistä teemoista hän aikoo esittää selvitystä suullisessa käsittelyssä. Nämä tiedot ovat tärkeitä tuomioistuimen arvioidessa tarvetta järjestää asiassa suullinen käsittely. Lisäksi teemojen ilmoittaminen etukäteen samoin kuin näistä todistamaan saapuvien henkilöiden yksilöiminen helpottaa tuomioistuimen prosessinjohtoa, kun se suunnittelee suullisen käsittelyn kulkua.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin suullisen käsittelyn järjestämisestä tilanteessa, jossa asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen. Säännös vastaisi voimassa olevaa hallintolainkäyttölain 39 §:ää. Säännöksen lisättäisiin kuitenkin maininta mahdollisuudesta kuulla suullisessa käsittelyssä myös asiantuntijaa, mikäli se on tarpeen asian selvittämiseksi.

<sup>5</sup> Ratkaisujen KHO:2018:116 ja 117 valossa voitaneen lisäksi perustellusti kysyä, onko asian esitleminen oikaisulautakunnalle päätöksentekoon osallistuneiden toimesta lain mukaista. Tämän tarkempi pohtiminen ei kuitenkaan ole tämän artikkelin kohteena.

<sup>6</sup> Kuten edellä jo on todettu, uuden lain 57 §:n 2 ja 3 kohtien mukaan suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää, jos tosiseikat ovat riittävästi selvitetty tai ne voidaan riittävästi selvittää muutoin kuin suullisella kuulemisella.

<sup>7</sup> Esimerkiksi jos veroriidan kohteena on se, onko ulkomaiselle yhtiölle muodostunut Suomeen sen toiminnan perusteella kiinteä toimipaikka, suullinen käsittely ja sen yhteydessä toteutettava todistajien kuuleminen toisi epäilemättä lisäarvoa, jos erimielisyys kohdistuisi siihen, kuinka ulkomaisen yhtiön toimintaa on Suomessa harjoitettu ja missä tähän liittyvää päätöksentekoa on suoritettu. Sen sijaan jos riidan kohteena olisi ainoastaan kiinteän toimipaikan muodostuminen sinänsä riidattomien tosiseikkojen valossa, suullinen käsittely ei välttämättä toisi juridiseen tarkasteluun ja päättelyyn painottuvaan päätöksentekoon merkittävää lisäarvoa.

Velvollisuus suulliseen käsittelyyn olisi momenttina rajattu vain tilanteisiin, joissa suullinen kuuleminen on tarpeen asian selvittämiseksi. Suullinen kuuleminen ei olisi yleensä tarpeen silloin, kun ei ole ilmennyt perusteita epäillä kirjallisen todistajankertomuksen tai asiantuntijalausannon uskottavuutta. Kääntäen tämän tulisi siis lähtökohtaisesti tarkoittaa, että jos näiden uskottavuutta epäillään, eikä niitä muutoin oteta ratkaisun pohjaksi, suullinen käsittely tulisi järjestää.

Asiantuntijaa olisi kuultava istunnossa esimerkiksi silloin, jos se olisi tarpeen asiantuntijan lausunnon epäselvyyksien tai puutteellisuuksien poistamiseksi. Lisäksi asiantuntijaa olisi kuultava suullisesti, jos asianosainen sitä vaatii eikä kuuleminen ole ilmeisen merkityksetöntä. Tällöinkin tuomioistuin arvioi kuulemistarpeen.

Sama henkilö voi suullisessa käsittelyssä kertoa sekä erityistä asiantuntemusta edellyttävistä kokemuksäännoista, että havaitsemistaan tosiseikoista. Asiantuntijan kertomuksessa ensisijaisia ovat kokemuksäännot ja toissijaisia mahdolliset tosiasialiset havainnot yksittäisestä tilanteesta. Todistajan kertomuksessa ensisijaisia ovat puolestaan havainnot ja toissijaista on esimerkiksi todistajalle ammatinharjoittamisessa syntynyt asiantuntemus.

### 3.3 Suullisen käsittelyn kulku

Voimassa olevassa hallintolainkäyttölaissa ei säädetä suullisen käsittelyn kulusta. Uuden lain 60 §:stä ilmeni nykyisin käytännössä pääsääntöisesti noudatettu menettely.

Oikeudenkäynnin osapuolilla tulisi olla suulliseen käsittelyyn saapuessaan käsitys oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan suullisessa käsittelyssä sekä siitä, miten suullinen käsittely etenee. Ehdotettu uusi säännös informoisi oikeudenkäyntiin osallis-

tuvia ja tukisi tuomioistuinten prosessinjohtoa. Tuomioistuimen prosessinjohtoon kuuluisi päättäminen siitä, miltä osin ja missä järjestyksessä osapuolia ja muita kuultavia kuullaan suullisessa käsittelyssä.<sup>8</sup>

Uuden lain 60 §:n 1 kohdassa puhutaan yhteenedosta, jolla tarkoitettaisiin suullista yhteenvetoa, josta ilmenisivät asiassa tehdyt vaatimukset ja niiden perustelut sekä esitetyt selvitykset tarpeellisilta osin. Yhteenedon tarkoituksena on selkeyttää ja tehostaa suullisen käsittelyn toimittamista. Käytännössä suullisen käsittelyn puheenjohtaja esittää nykyäänkin istunnon alussa yhteenedon asiasta. Yhteenedon laajuus riippuu muun muassa siitä, minkälaista kirjallista yhteenvetoa asiassa on esitetty ennen suullista käsittelyä. Aloituspuheenvuorossaan suullisen käsittelyn puheenjohtaja kertoo, mistä asiassa on kyse ja miten oikeudenkäynti tulee etenemään.

Varsinkin laajoissa ja monimutkaisissa asioissa voisi kirjallisesta yhteenedosta olla hyötyä suulliseen käsittelyyn valmistauduttaessa. Kirjallisen yhteenedon laatiminen ei olisi tarpeen pelkästään suullista käsittelyä varten, jos siitä ei olisi muutoin hyötyä asian käsittelyssä. Etukäteen oikeudenkäynnin osapuolille toimitettu kirjallinen yhteenveto voisi kuitenkin jäsentää suullisen käsittelyn kulkua sekä selkeyttää ja tehostaa oikeudenkäyntiä. Kyseessä ei olisi laaja asiakirja, vaan käytännöllinen työkalu oikeudenkäyntiin osallistuville henkilöille. Kirjallinen yhteenveto voitaisiin lähettää osapuolille ennen suullista käsittelyä.<sup>9</sup> Tällöin hyvää prosessinjohtoa olisi yhteenedon läpikäyminen lyhyesti suullisen käsittelyn aluksi. Vaihtoehtoisesti osapuolet voisivat tiivistää asian alkupuheenvuoroissaan. Hyvä valmistautuminen ja tiiviit alkupuheenvuorot takaisivat sen, että suurin osa suulliselle käsittelylle varatusta ajasta voitaisiin käyttää todistajien kuulemiseen.

<sup>8</sup> Esimerkiksi jos verovelvollinen on esittänyt useampia henkilöitä kuultavaksi samasta teemasta, voi kuuleminen suullisessa käsittelyssä rajoittua vain osaan näistä. Tuomioistuimen prosessinjohtoon kuuluisi toisaalta teemojen jakaminen kuuluttavien kesken.

<sup>9</sup> Eri asia on, että kaikki oikeudenkäynnissä kertynyt kirjallinen aineisto on joka tapauksessa toimitettava tiedoksi kaikille osapuolille vastavuoroisuuden toteutumiseksi oikeudenkäynnissä.

Ehdotetun 2 kohdan mukaan tuomioistuin voi kuulla suullisessa käsittelyssä asianosaisia ja päätöksen tehnyttä viranomaista. Kuulemiseen sisältyisivät oikeudenkäynnin osapuolten alkupuheenvuorot ja tarvittaessa myös yksityiskohtaisempi suullinen kuuleminen. Suullisessa käsittelyssä keskityttäisiin tosiseikkoihin eikä siinä toistettaisi tuomioistuimelle kaikkea jo kirjelmässä esitettyä, sillä kirjelmät ovat tuomioistuimen ja kaikkien osapuolten käytössä.

Hallintotuomioistuimen suullisessa käsittelyssä ei ole kyseessä yleisessä tuomioistuimessa järjestettävää pääkäsittelyä vastaava istunto. Yleisen tuomioistuimen tuomio voidaan perustaa ainoastaan pääkäsittelyssä suullisesti esitettyyn oikeudenkäyntiaineistoon (ns. suullisuuden, välittömyyden ja keskittämisen periaatteet). Hallintotuomioistuimen päätös perustuu suullisessa käsittelyssä saadun selvityksen ohella asiassa saatuun kirjalliseen selvitykseen.

Suullisessa käsittelyssä kuullaan yleensä ensiksi valittajaa, sen jälkeen muita asianosaisia ja lopuksi päätöksen tehneen viranomaisen edustajaa.<sup>10</sup> Veroasioissa veronsaajia edustaa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö. Mikäli oikeudenkäynnin osapuolilla on avustaja tai asiamies, kuten veroasioissa tyypillisesti olisi, tämä tekee kysymyksiä päämiehelleen ja muille osapuolille näitä kuultessa. Myös tuomioistuin voi esittää kysymyksiä kuultaville.

Tarvittaessa tuomioistuin kuulisi *3 kohdan* mukaisesti todistajia ja asiantuntijoita tai ottaisi vastaan muuta selvitystä. Tuomioistuin päättäisi, missä järjestyksessä todistajia ja asiantuntijoita kuullaan suullisessa käsittelyssä.

Todistaja saa olla läsnä suullisessa käsittelyssä vain todistamisensa ajan. Tästä säädetään oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 50 §:ssä, johon viitataan uuden lain 78 §:ssä. Todistajan nimennyt taho tekee

todistajalle kysymyksiä ensimmäisenä. Tämän jälkeen kysymyksiä voivat tehdä oikeudenkäynnin muut osapuolet ja tuomioistuin. Todistaja voi poistua tuomioistuimesta kuulemisensa jälkeen, mikäli tuomioistuin antaa siihen luvan.

Suullisen käsittelyn lopuksi oikeudenkäynnin osapuolet saavat mahdollisuuden kommentoida kaikkea suullisessa käsittelyssä esitettyä selvitystä 4 kohdan mukaisesti. Käytännössä loppupuheenvuoro voinee olla joko suullinen tai kirjallinen. Ainakin laajoissa veroriidoissa, joissa kuuleminen on kattanut useita teemoja ja todistajia ja joissa suullinen käsittely on kestänyt useitakin päiviä, kirjallinen loppupuheenvuoro lienee perustellusti lähtökohtana. Kirjallinen loppupuheenvuoro mahdollistaa paitsi sen, että osapuolet voivat tiivistää todistajien kuulemisista jäsennellysti verotuspäätöksen kannalta olennaisimmat seikat myös sen, että osapuolet voivat esitellä perustelut, kuinka verotus selvitettyjen tosiseikkojen valossa tulisi toimittaa. Koska suullisissa käsittelyissä ei pääsääntöisesti kuulla todistajia lain tulkintakysymyksistä, pois lukien mahdolliset asiantuntijoiden kuulemiset, tulisi verovelvollisella olla mahdollisuus tehdä tämä kirjallisessa loppulausunnossaan kaiken suullisessa käsittelyssä esitetyn pohjalta.<sup>11</sup>

#### **4 Asiaryhmät, jossa suullisesta käsittelystä on eniten hyötyä**

Kuten edellä on todettu, hallintoprosessi on pääsääntöisesti kirjallista, mutta suullinen käsittely voidaan järjestää selvityksen esittämistä varten. Ensinnäkin suullinen käsittely voidaan järjestää tosiseikkojen selvittämiseksi. Suullinen käsittely voi olla tarpeen esimerkiksi tapauksissa, joissa merkityksellisistä tosiseikoista vallitsee verovelvollisen ja veroviranomaisten välillä erimielisyys, kirjallis-

<sup>10</sup> Käytännössä kuultavien joukko määräytyy sen mukaan, kuinka osapuolet ovat todistajia esittäneet ja ketkä näistä tuomioistuin on kuultaviksi kutsunut. Lisäksi tuomioistuin voi tehdä osapuolille vapaamuotoisia kysymyksiä varsinaisten kuulemisten ohessa.

<sup>11</sup> Eri asia on, pitäisikö osapuolille varata vielä mahdollisuus kommentoida toistensa loppulausuntoja. Välttämättä tähän ei aina ole enää tarvetta, vaan tuomioistuimella pitäisi olla suullisen käsittelyn pohjalta kaikki eväät ratkaisun tekemiseksi itse veroriidassa.



ta aineistoa ei ole riittävästi tai kirjallisen aineiston uskottavuutta on tarpeen arvioida.

Suullinen käsittely voi tuoda kaivattua lisäselvitystä myös tuomioistuimen perinteisen osaamisalueen ulkopuolelle menevissä erityisasiantunte-  
musta edellyttävissä asioissa. Veroratkaisut asettuvat usein juridiikan ja talouden välimaastoon, jolloin liiketalouden asiantuntijan kuuleminen voi olla tarpeen. Erityisesti arvonmäärityskysymykset ovat usein erityisasiantunte-  
musta vaativia, ja asiantuntijan suullinen kuuleminen voisi auttaa tuomioistuinta ymmärtämään arvonmääritysteorioita ja kiinnittämään huomiota oikeisiin asian ratkaisun kannalta merkityksellisiin argumentteihin. Joissain tapauksissa myös toimiala-asiantuntijoiden suullinen kuuleminen voisi tarjota tuomioistuimelle tarpeellista lisäselvitystä asiasta. Olennaisinta asiantuntijoiden kuulemisessa olisi verovelvollisen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikön ja tuomioistuimen jäsenten mahdollisuus tehdä asiantuntijoille kysymyksiä suullisesti.

#### 4.1 Tosiseikkojen selvittäminen

##### 4.1.1 Tosiseikkojen selvittäminen siirtohinnoitteluasioissa

Siirtohinnoitteluriidat ovat tyypillinen asiaryhmä, jossa suullinen kuuleminen hallinto-oikeudessa toisi usein tarpeellista lisäselvitystä asiassa. Kokemuksemme mukaan, kuten myös siirtohinnoittelua koskevista hallinto-oikeuksien päätöksistä voidaan havaita, siirtohinnoitteluriidoissa verovelvollisen ja Verohallinnon välillä on varsin usein erimielisyyttä sekä tarkasteltavan liiketoimen tai laajemmin verovelvollisen liiketoiminnan tosiseikoista eli lii-

ketoimen tunnistamisesta että markkinaperiaatteen soveltamisesta tunnistettuun liiketoimeen.

OECD:n siirtohinnoitteluohteiden<sup>12</sup> mukaan siirtohinnoitteluprosessi jaetaan kahteen osaan, jotka ovat (1) liiketoimen tunnistaminen eli osapuolten välisten kaupallisten tai taloudellisten suhteiden sekä niihin liittyvien ehtojen ja taloudellisesti relevanttien olosuhteiden identifioiminen<sup>13</sup> sekä (2) markkinaehtoisuuden arvioiminen eli edellä kuvatujen ehtojen ja taloudellisten olosuhteiden vertaaminen vastaaviin riippumattomien osapuolten välisten transaktioiden ehtoihin ja taloudellisiin olosuhteisiin. Käytännössä kysymys on kaksivaiheisesta prosessista, jossa ensin tunnistetaan liiketoimi, joka sitten otetaan markkinaehto-  
arvioinnin kohteeksi.<sup>14</sup>

OECD:n siirtohinnoitteluohteissa määritellään liiketoimen tunnistamisen eli tosiseikkojen tunnistamisen kannalta relevantit seikat. Nämä ovat (1) sopimusehdot, (2) osapuolten toimintoarviot (eli osapuolten tosiasialliset toiminnot, kantamat riskit ja hyödyntämät varat), (3) transaktion kohteena olevan omaisuuden tai palvelun luonne, (4) osapuolten taloudelliset olosuhteet sekä (5) liiketoimintastrategiat.<sup>15</sup> Jo tästä listasta havaitaan, että siirtohinnoitteluasian ratkaiseminen edellyttää laajaa ja yksityiskohtaista selvitystä yrityksen ja etuyhteysliiketoimen toisen osapuolen tosiasiallisesta toiminnasta samoin kuin konsernin ansaintalogiikasta. Käytännössä yritys antaa tosiseikkoja koskevan selvityksen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan. Jos Verohallinto arvioi yrityksen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta esimerkiksi verotarkastuksessa, verotarkastajat yleensä tutkivat, onko yritys kuvannut siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden kannalta relevantit tosiseikat oikein siirtohinnoitteludokumentoinnissaan.

<sup>12</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, jonka uusin päivitys on vuodelta 2017. Siirtohinnoitteluprosessin kaksijakaisuus kuvataan kappaleessa 1.33.

<sup>13</sup> OECD:n 2017 siirtohinnoitteluohteissa käytetään käsitettä *delineation of the actual transaction*.

<sup>14</sup> Markkinaehto-  
arviointia ei sen sijaan saa käyttää liiketoimen tunnistamiseen. Liiketoimet tunnistetaan Suomessa vakiintuneesti liiketoimien siviilioikeudellisen muodon perusteella ja markkinaehto-  
arviointi voidaan kohdistaa vain verovelvollisen toteuttamiin liiketoimiin (ks. liiketoimen tunnistamisesta ja VML 31 §:n soveltamisalasta esim. KHO:2014:119 ja KHO:2017:145 ja 146).

<sup>15</sup> OECD:n siirtohinnoitteluohteet 1.36 ja 1.37.

Siirtohinnoittelukysymyksen ratkaisemiseksi relevantit tosiseikat eivät välttämättä käy ilmi yhtiön kirjanpidosta, sopimuksista tai muusta kirjallisesta materiaalista. Käytännössä yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnin tosiseikkakuvaus perustuu ns. toimintoanalyysihaastatteluihin eli keskusteluihin liiketoiminnan eri osia tuntevien henkilöiden kanssa.<sup>16</sup> Myös verotarkastajat tekevät usein siirtohinnoittelutarkastuksen yhteydessä haastatteluja, joihin perustuvat oman verotarkastuskertomuksessa olevan tosiseikkakuvausensa. Jos yrityksen ja verotarkastajien haastatteluihin perustuvat tosiseikkakuvaukset poikkeavat toisistaan ja yritys ja Verohallinto ovat erimielisiä siitä, kumman kuvaus on oikein, on vaikea nähdä, että asian todellinen tila voitaisiin selvittää muutoin kuin kuulemalla todistajia suullisessa käsittelyssä.<sup>17</sup> Sen sijaan, jos erimielisyys ei koske faktoja vaan niiden tulkintaa, asiaan ei välttämättä saada parempaa selvyyttä suullisen kuulemisen kautta. Tosin yrityksen liiketoiminnan ja toimialan asiantuntijat voivat tällöinkin usein kertoa seikoista, jotka auttavat tuomioistuinta tulkitsemaan tosiseikkoja.

#### 4.1.2 Liiketaloudellisten syiden selvittäminen veronkiertotapauksissa

VML 28 §:ssä olevaa veronkiertosäännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa verovelvollinen pyrkii keinotekoisilla järjestelyillä saavuttamaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja. Veroviranomaisten on osoitettava, että veronkiertotarkoitus, tarkemmin lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu on ilmeistä. Verovelvollinen sen sijaan voi vapautua veronkiertosäännöksen soveltamisesta esittämällä järjestelylle tai sen toteuttamistavalle riittävät liiketaloudelliset syyt.<sup>18</sup>

Veronkiertosäännöksen soveltamisedellytyksenä oleva veronkiertotarkoitus voidaan yleensä todeta puhtaasti ulkoisten seikkojen perusteella esimerkiksi siitä, että haluttuun lopputulokseen pääsemiseksi toteutetaan usean perättäisen muuten tarpeettoman toimenpiteen sarja. Kysymyksessä on VML 28 §:n soveltamisalaa koskeva verolain säännöksen tulkintaa koskeva määräys, joka on usein ratkaisuissa suullista käsittelyä toimittamatta. Tosin, jos osapuolten kesken on erimielisyyttä siitä, mitkä ovat olleet järjestelyyn yhteydessä toteutetut toimenpiteet eli mitä tapauksessa on tosiasiaa tapahtunut, erimielisyys koskee tosiseikkoja, joiden uskottavuuden arvioimiseksi suullinen käsittely on uuden lain nojalla periaatteessa verovelvollisen vaatimuksesta järjestettävä – ellei se ole ilmeisen tarpeetonta.

Kuten edellä on todettu, veronkiertosäännöstä ei sovelleta, jos järjestelylle tai järjestelyjen sarjalta on riittävät liiketaloudelliset perusteet. Verovelvollinen ja Verohallinto ovatkin usein erimielisiä nimenomaan liiketaloudellisten perusteiden olemassaolosta ja niiden riittävydestä. Järjestelyn liiketaloudelliset perusteet ovat verovelvolliskohdaisia, eli arvioitavaksi tulevat nimenomaan verovelvollisen tekemän ratkaisun taustalla olevat liiketaloudelliset perusteet.

Yrityksen dokumenteissa ei välttämättä laajemmin perustella tehtyjä ratkaisuja, ja esimerkiksi pöytäkirjoihin saatetaan kirjata vain keskustelun jälkeen tehdyt päätökset. Saattaa myös olla, että ratkaisua tehtäessä käytössä ollut kirjallinen materiaali on jo hävitetty tai henkilövaihdosten vuoksi hävinnyt siinä vaiheessa, kun asiasta vuosien päästä keskustellaan Verohallinnon kanssa. Ainakin niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole edes

<sup>16</sup> Tyypillisiä haastateltavia ovat esimerkiksi tuotantojohtaja, myyntijohtaja, logistiikasta vastaava ja rahoitusjohtaja. Riippuu tietenkin henkilöiden toimenkuvista ja liiketoiminnan tuntemuksesta sekä dokumentointiin käytettävästä ajasta ja vaivasta, kuinka monen henkilön kanssa keskustellaan.

<sup>17</sup> Nykyisin verotarkastajien suorittamat haastattelut voidaan usein nauhoittaa. Tästä huolimatta haastateltavien kuuleminen suullisesti oikeudessa voi olla tarpeen esimerkiksi sen selvittämiseksi, mitä haastateltava on tosiasiaa tarkoittanut. Haastateltavat ovat usein verotuksen osalta maallikoita ja haastattelijoina ovat verotarkastajat puolestaan ammattilaisia, jolloin maallikko on saattanut ymmärtää asian väärin tai tulla johdatelluksi ilman asiamiestä.

<sup>18</sup> Veronkiertosäännöksen soveltamisalaa on käsitelty esimerkiksi *Kari S. Tikka* väitöskirjassaan Veron minimoinnista, 1972 sekä *Reijo Knuutinen*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä, 2012

tullut ajatelleeksi, että saattaisi joutua keskustelemaan veroviranomaisten kanssa veronkiertosääntönsä soveltamisesta, kirjallista selvitystä ei yleensä ole, vaan materiaalia laaditaan vasta veroviranomaisen nostettua kysymyksen esille. Haasteena kuitenkin on, että veroviranomaisia varten laadittua materiaalia ei pidetä yhtä uskottavana kuin muita tarkoitusta varten laadittua materiaalia. Jos verovelvollisen selvityksen uskottavuus tulee tuomioistuimen arvioitavaksi, suullisen käsittelyn järjestäminen on liiketaloudellisten seikkojen eli verovelvollisen tapauskohtaisten motiivien arvioimiseksi tarpeellista.

#### 4.1.3 Tosiseikkojen selvittämisen tärkeydestä eräissä muissa tapauksissa

Olemme edellä tarkastelleet suullisen käsittelyn hyötyjä erityisesti siirtohinnoittelu- ja veronkiertoriidoissa. Suullisen käsittelyn tarpeellisuudesta lausuttu pätee kuitenkin alussa esitetyllä tavalla lähtökohtaisesti kaikkiin muihinkin veroriitoihin, joissa vallitsee erimielisyys verotuspäätöksen kanalta merkityksellisistä tosiseikoista.

Yrityksiin kohdistuvista muista veroriidoista, joihin liittyvät intressit ovat usein merkittäviä ja joissa suullisen käsittelyn voidaan ajatella olevan tarpeen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin varmistamiseksi, voidaan mainita ensinnäkin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät riidat. Sen lisäksi, mitä alaviitteessä 8 on todettu itse kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyen, erimielisyyden kohteena voi olla varojen ja velkojen allokointi pää- ja sivuliikkeen välillä.<sup>19</sup> Tällöin ratkaisevassa asemassa voi olla esimerkiksi päätöksentekokäytännöt sekä sivuliikkeen henkilöstön valtuudet ja tosiasialliset toimet. Mikäli näistä vallitsee erimielisyyttä, tai verovelvollisen esittämää selvitystä ei ole pidetty uskottavana, voisi suullisen käsittelyn ajatella tuovan selvyyttä merkityksellisiin tosiseik-

koihin eli siihen, mitkä varat ja velat kuuluvat suomalaiselle sivuliikkeelle.

Mikäli näihin vielä liittyy kysymys mahdollisesta veronkiertotarkoituksesta ja järjestelyn taustalla vallinneista liiketaloudellisista perusteista, kuten on tyypillistä yrityskauppaa varten perustetuissa rakenteissa ja niitä koskevissa veroriidoissa, verovelvollisaloitteisen suullisen kuulemisen pitäisi olla lähtökohtaisesti perusteltua. Lausuttu soveltuu myös erityisesti konsernin sisäisiin yrityskaupparakenteisiin, joissa osakehankinta on toteutettu sivuliikkeen sijasta uutta osakekauppaa varten perustettua suomalaista osakeyhtiötä käyttäen. Tällaisia riitoja, joissa intressit ovat usein huomattavia, on tietävästi vireillä useampia, ja suullisten käsittelyjen voisi olettaa tuovan merkittävää lisäarvoa ratkaisevien tosiseikkoja koskevien erimielisyyksien selvittämiseen.

## 4.2 Asiantuntijan kuuleminen

### 4.2.1 Asiantuntijan kuuleminen siirtohinnoitteluasioissa

Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen eli tarkasteltavaan liiketoimen markkinaehtoisen siirtohinnan määrittäminen perustuu yleensä pääasiassa kirjalliseen materiaaliin. Esimerkiksi ns. vertailutietohakujen tekeminen on kirjallinen prosessi, jonka luotettavuus edellyttää toistettavuutta.<sup>20</sup> Tällöin suullisen kuulemisen kautta ei välttämättä saada olennaisia lisätietoja. Toisaalta markkinaehtoperiaate kuitenkin aina edellyttää sen arvioimista, mistä voitaisiin sopia toisistaan riippumattomien välillä vastaavissa olosuhteissa. Liiketoimen markkinaehtoisuus ei edellytä, että samanlaisia liiketoimia tosiasiaassa toteutetaan riippumattomien osapuolten välillä, jos riippumattomien osapuolten voitaisiin vastaavissa olosuhteissa arvioida sopivan vastaavista ehdoista. Tämän arvon tekemiseksi liiketoi-

<sup>19</sup> Ks. esim. KHO:2016:71 ja 72, joista jälkimmäiseen liittyi myös arviointi siitä, oliko järjestelylle riittävät liiketaloudelliset perusteet.

<sup>20</sup> Vertailuhaun kriteerit on kirjattava ylös sillä tavalla, että haku voidaan haluttaessa toistaa ja että hakutulos toistettaessa pysyy samana.

minta-asiantuntijoiden suullinen kuuleminen saattaa olla tarpeellista.

Siirtohinnoittelussa liiketaloudellinen aspekti on hyvin vahvasti läsnä. Markkinaehtoisen hinnan määrittäminen saattaa edellyttää esimerkiksi rahoituksen tai arvonmäärityksen erityisasiantuntemusta. Jos Verohallinto ja yritys ovat erimielisiä laskelmien teknisistä yksityiskohdista, tuomioistuimen voi olla vaikea arvioida, kumman näkemys on enemmän oikein ja tulee ottaa päätöksen perusteeksi. Näissä tilanteissa asiantuntijoiden suullinen kuuleminen todennäköisesti helpottaisi tuomioistuimen ratkaisutoimintaa.

Esimerkkinä siirtohinnoitteluun liittyvästä tapauksesta, jossa suullista kuulemista ei järjestetty, voidaan mainita korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO:2014:33, jossa oli kysymys konsernin sisäisen osakekaupan arvostuksesta. Tapauksessa ei niinkään ollut kiistaa tosiseikoista tai niiden tulkinnasta vaan arvonmäärityslaskelmassa käytettyjen oletusten luotettavuudesta. Siten suullisen käsittelyn tarpeellisuus tai hyödyllisyys ei tuolta osin ollut ilmeinen, vaan tuomioistuin arvioi itse asiantuntemuksensa riittävyttä. Toisaalta käytävissä oli jälkikäteisinformaatiota, joka puolsi päinvastaista lopputulemaa. Yrityksen liiketoiminnan ja/tai arvonmääritysasiantuntijan kuuleminen olisi saattanut olla hyödyllistä ja antaa yritykselle mahdollisuuden selvittää arvonmäärityksensä oikeellisuutta riippumatta siitä oliko suullista kuulemista tältä osin edes huomattu pyytää. Luotettavuutta arvioidessaan tuomioistuin vähintäänkin voisi virallisperiaatteen nojalla pyytää lisäselvitystä ristiriitaisista tai muutoin epäselvistä seikoista.

#### 4.2.2 Asiantuntijan kuuleminen veronkiertoriidoissa

Ilmeisen veronkiertotarkoituksen olemassaolo ei välttämättä edellytä verovelvollisen subjektiivisten motiivien arvioimista vaan se saatetaan ja usein täytyykin tehdä ulkoisten seikkojen perusteella.

Kysymyksessä on verosäännöksen soveltaminen ja oikeuden ratkaisutoiminta, jossa tuomioistuin toimii itse asiantuntijana. Sen sijaan verovelvollisen liiketaloudellisten motiivien arvioiminen saattaa sisältää myös taloudellisen aspektin.

Ääritapauksessa veronkiertosäännöstä sovelletaan järjestelyihin, jotka ilman verohyötyä olisivat merkityksettömiä eli joissa ei ole lainkaan todellisia liiketaloudellisia perusteita. Veronkiertosäännöksen soveltaminen ei kuitenkaan rajoitu vain näihin selviin tapauksiin, vaan esimerkiksi korkein hallinto-oikeus on joissain viimeaikaisissa ratkaisuissaan perustellut veronkiertosäännöksen soveltamista liiketaloudellisten syiden ohuudella<sup>21</sup>. Liiketaloudellisten syiden arvoa tai määrää ei kuitenkaan arvioida euromääräisesti ja verrata sitä verohyötyyn. Näin ollen liiketaloudellisten perusteiden arvioiminen ei sisällä arvostamisratkaisuja. Toimiala-asiantuntijan kuuleminen voisi kuitenkin olla hyödyllistä. Esimerkiksi tapauksessa KHO:2014:66 olisi ollut vähintäänkin mielenkiintoista kuulla palkitsemisasiantuntijoiden käsitys järjestelyn liiketaloudellisista syistä.

Verovelvollisen ollessa yritys, verovelvollinen on itse toimialansa asiantuntija. Toimialalle tyypillisiä ratkaisuja ja piirteitä tuodaankin usein esille verovelvollisen omissa kirjelmässä. Verovelvollinen saattaa liiketaloudellisena perusteena esittää toimialalla vallitsevaa tapaa tai viitata kilpailutekijöinä seikkoihin, joiden tueksi ei löydy kirjallista materiaalia. Jos Verohallinnolla tai tuomioistuimella on epäilyksiä näiden seikkojen todellisesta merkityksestä, asiantuntijan suullinen kuuleminen voisi olla hyödyllistä.

#### 4.2.3 Arvonmääritys muissa kuin siirtohinnoitteluasioissa

Myös muissa kuin siirtohinnoitteluasioissa arvonmäärityskysymykset saattavat olla keskeisiä. Esimerkkinä voidaan mainita rakennusten arvonalentumispoistot tai purkutappion kohdistaminen varallisuuserille.

<sup>21</sup> Esimerkiksi tapauksissa KHO:2014:66 ja KHO:2018:40.

Julkaisematon tapaus KHO 13.12.2016 t. 5302 koski omaisuuden arvostamista tytäryhtiötä purettaessa. Aiemmin KHO oli jo samassa tapauksessa päättänyt, että siirrettävissä olevat sopimukset olivat omaisuutta, joka tuli arvostaa käypään arvoon. Nyt oli kysymys keskeisesti siitä, mikä tuollaisen omaisuuden arvo oli ja kuinka paljon yhtiössä oli liikearvoa, joka ei tuloudu purussa käypään arvoon.

Tapauksessa konserniverokeskus arvosti EVL 51 d §:n perusteella tuloutuvan omaisuuden ulkopuolisen arvonmäärityslausunnon perusteella noin 4 miljoonaa euroon. Veroasiamies valitti ensin oikaisulautakuntaan ja oikaisulautakunnan hylättyä valituksen hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeus piti omaisuuden arvona purkutappion määrää 94 miljoonaa euroa. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa yhtiö summeerasi arvonmäärityslausunnon keskeiset kohdat ja perusteli yksityiskohtaisesti, miten paljon goodwillia vertailukaupoissa oli ollut. Korkein hallinto-oikeus katsoi käypään arvoon tuloutuvan muun omaisuuden arvoksi 25 miljoonaa euroa. KHO:n vähemmistö olisi kumonnut hallinto-oikeuden päätöksen kokonaan, muun muassa koska Vova ei ollut selvittänyt, miksi arvonmäärityslausuntoa olisi ollut pidettävä virheellisenä.

Tapauksessa hallinto-oikeuden arvio oli 90 miljoonaa euroa asiantuntijalausunnossa esitettyä suurempi ja korkeimman hallinto-oikeudenkin päättämä omaisuuden arvo oli yli kuusinkertainen verovelvollisen käyttämän asiantuntijan arvioon. Interaktiivinen suullinen valmistelu tai suullinen käsittely olisi voinut olla tehokas keino erityisasiantuntemusta edellyttävän arvonmäärityksen selvittäiseksi.

## 5 Päätös

Erityisesti monimutkaisissa veroasioissa, joissa kirjallista materiaalia on kertynyt tuhansia sivuja, suullisesta valmistelusta ja suullisesta käsittelystä samoin kuin niiden yhteydessä laadittavista yhteenvedoista ja loppulausunnoista olisi todennäköises-

ti hyötyä tuomioistuimelle päätöksen tekemisessä ja sen perustelemissa. Myös vaatimusten tulisi kokonaisuudessaan ilmetä päätöksestä. Vaatimusten osalta perusteluiden esittämisessä tulee ottaa huomioon, että hallintotuomioistuimen on otettava kantaa asian kannalta merkityksellisiin valitusperusteluihin asiaa ratkaistessaan.

Päätösten perusteleminen on yksi keskeisimmistä perustuslain 21 §:ssä, Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6(1) artiklassa ja EU:n perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitetun oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista. Laajaa selvitystä sisältävä, monimutkainen ja epäselvä asia vaatii yksityiskohtaisemmat ja seikkaperäisemmät perustelut kuin yksinkertainen ja selkeä asia, jossa on esitetty vain vähän selvitystä. Lähtökohtana on myös, että asianosaisen valituksen hylkäävä päätös vaatii yksityiskohtaisemmat perustelut kuin yksityisen asianosaisen kannalta myönteinen päätös. Asiassa esitettyjen selvitysten arviointi on osa päätöksen perustelua erityisesti siltä osin kuin asiassa on riidanalaisia seikkoja. Jos asiassa on esitetty toiseikoista ristiriitaista selvitystä, perusteluissa olisi mainittava siitä, miksi tiettyä seikkaa on pidetty totena ja tarvittaessa myös siitä, miksi jotain toista asiassa esitettyä seikkaa ei ole otettu ratkaisun pohjaksi. Tuomioistuimen on otettava kantaa kaikkiin asian kannalta merkityksellisiin selvityksiin.

Myös päätökseen johtaneen oikeudellisen päätelyn tulisi ilmetä riittävän selkeästi päätöksen perusteluista. Päätöksen ja sen perustelujen laatua ei mitata pituudella, vaan perustelujen vakuuttavuudella. Tutkijoiden tulee voittaa perusteluillaan auditorion luottamus. Samaa voi edellyttää tuomioistuimilta. Suullinen valmistelu ja suullinen käsittely antavat avaimet tähänkin.

*Ossi Haapaniemi,  
Mika Ohtonen ja  
Merja Raunio*