

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

---

Juuso Mikkilä

**LUOTTAMUKSENSUOJA VEROTUKSESSA**

---

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

## TIIVISTELMÄ

Tampereen Yliopisto  
Johtamiskorkeakoulu  
MIKKILÄ, JUUSO: Luottamuksensuoja verotuksessa  
Pro gradu -tutkielma, VII + 90 s.  
Vero-oikeus  
Huhtikuu 2017

---

Veroviranomaisen toimittama verotus on osa hallintomenettelyä, jonka menettelyistä säännellään hallintolain (HL) ohella pääasiallisesti laissa verotusmenettelystä (VML) ja vuoden 2017 alusta laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML). Hallintotoimintaa ohjaaviin peruseriaatteisiin kuuluu HL 6 §:ssä säännelty luottamuksensuojaperiaate, joka tuli osaksi kirjoitettua verolainsäädäntöä jo vuoden 1998 VML:n uudistuksessa, lain 26 §:n toiseen momenttiin. Nykymuotoisessa verolainsäädännössä luottamuksensuojaperiaate löytyy myös OVML 6 §:stä.

HL:n yleisestä luottamuksensuojaperiaatteesta poiketen verotuksessa periaate sisältää erityiset soveltamisedellytykset tilanteista, joissa verovelvolliselle katsotaan muodostuvan luottamuksensuoja. Verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen erityiskysymykset liittyvät erityisesti näiden soveltamisedellytysten sisällön tulkintaan. Soveltamisedellytykset on jätetty säännösten kirjoitusasuissa tarkoituksella avonaisiksi, jotta periaate voisi mukautua jatkuvasti ajassa muuttuvaan verotuksen lainsäädäntöön ja ajankohtaisiin oikeusilmiöihin. Tämän tutkimuksen teoriaosuus pyrkii oikeusdogmaattisin metodein muodostamaan kattavan käsityksen eri oikeuslähteissä esitettyihin, sekä oikeuskäytännössä muodostuneisiin, tulkintoihin ja kannanottoihin säännöksen erityisten soveltamisedellytysten sisällöstä.

Luottamuksensuojavaateet ratkaistaan viimekädessä hallintotuomioistuimissa. Tutkimuksen empiirisessä osiossa käydään läpi systemaattisesti vuonna 2015 hallintotuomioistuinten antamat ratkaisut verovalitusasioissa, joissa osana valitusta on ollut myös vaade luottamuksensuojasta. Aineiston tapauksista on tallennettu tietoja muun muassa tapauksen pääasiasta, luottamuksensuojavaateen sisällöstä sekä annetun ratkaisun perusteluista. Aineistosta tallennetun tiedon perusteella analysoidaan luottamuksensuojan oikeuskäytäntöä hallintotuomioistuimissa.

Aineiston perusteella luottamuksensuojaan vetoaminen hallinto-oikeudelle (HAO) tehtävissä verovalituksissa on verrattain yleistä (7,4 % valituksista). HAO ratkaisi asian verovelvollisen eduksi luottamuksensuojan perusteella kuitenkin harvoin (6,0 % pääasian kannalta epäedullisesti ratkaistuista tapauksista). Periaatteen soveltamisedellytyksissä HAO painottaa aineiston perusteella asiassa annetun nimenomaisen ohjeen tai aikaisemman ratkaisun merkitystä luottamuksensuojan syntymisessä. Korkein hallinto-oikeus (KHO) myöntää valitusluvan luottamuksensuoja-asioissa harvoin. Tapauksissa, joissa valituksen osana KHO:ssa on luottamuksensuojavaade, tuomioistuin ottaa harvoin kantaa asian luottamuksensuojaan ja ratkaisee asian useimmiten pääasiaratkaisuna.

# SISÄLLYS

SISÄLLYS.....	I
LÄHTEET .....	III
LYHENTEET .....	VII
<b>1 JOHDANTO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Tutkimuksen aiheen esittely.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Tutkimusongelma ja rajaus.....</b>	<b>3</b>
<b>1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähteaineisto .....</b>	<b>6</b>
<b>1.4 Tutkimuksen rakenne .....</b>	<b>8</b>
<b>2 LUOTTAMUKSENSUOJA VEROTUKSESSA.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Luottamuksensuoja osaksi kirjoitettua verolainsäädäntöä .....</b>	<b>9</b>
<b>2.2 VML luottamuksensuojajäpykälän valmistelu, perusteet ja nykytila .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisala verotuksessa .....</b>	<b>19</b>
<b>2.4 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset verotuksessa .....</b>	<b>23</b>
2.4.1 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia.....	26
2.4.2 Verovelvollisen vilpittömän mielen .....	28
2.4.3 Viranomaisen noudattama käytäntö tai ohje.....	30
2.4.4 Erityiset syyt ja liitännäisseuraamukset .....	37

<b>3</b>	<b>LUOTTAMUKSENSUOJA HALLINTOTUOMIOISTUINTEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ VUONNA 2015</b> .....	<b>39</b>
<b>3.1</b>	<b>Yleistä aineistosta</b> .....	<b>39</b>
<b>3.2</b>	<b>Hallinto-oikeuksien antamat ratkaisut ja niiden sisältö</b> .....	<b>42</b>
3.2.1	Luottamuksensuojan perusteella hyväksytyt tapaukset .....	50
<b>3.3</b>	<b>Korkeimman hallinto-oikeuden antamat ratkaisut ja niiden sisältö</b> .....	<b>74</b>
3.3.1	Luottamuksensuojan perusteella hyväksytyt ja kommentoidut tapaukset .....	76
<b>4</b>	<b>LUOTTAMUKSENSUOJAA KOSKEVAN VEROHALLINNON OHJEISTUKSEN UUDISTAMINEN</b> .....	<b>81</b>
<b>4.1</b>	<b>Lakiin kirjattu periaate ja Verohallinnon ohjeistuksen merkitys</b> .....	<b>81</b>
<b>4.2</b>	<b>Nykymuotoinen ohjeistus ja sen sisältö</b> .....	<b>82</b>
<b>4.3</b>	<b>Ohjeistuksen uudistaminen</b> .....	<b>84</b>
<b>5</b>	<b>JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>87</b>

## LÄHTEET

### *Aarnio 1982*

*Aarnio, Aulis:* Oikeussäännösten tulkinnasta. Tutkimus lainopillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Helsingin Yliopiston Monistuspalvelu 1982.

### *Anttila 2005*

*Anttila, Matti:* Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen - haaste lainkäyttäjälle. Verotus 4/2005, s. 399 - 407.

### *Hallituksen julkaisusarja 2015*

*Hallituksen julkaisusarja:* Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. Helsinki 29.5.2015.

### *HE 131/1995 vp*

Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. (VML)

### *HE 53/1998 vp*

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta. (VML 26.2 §)

### *HE 72/2002 vp*

Hallituksen esitys Eduskunnalle verotililaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta. (HL 6 §)

### *HE 221/2008 vp*

Hallituksen esitys Eduskunnalle verotililaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta. (AVL 176.2 §)

*HE 29/2016 vp*

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. (OVML 6 §)

*Hirvonen 2011*

*Hirvonen, Ari:* Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

*Keinänen - Väättänen 2015*

*Keinänen, Anssi - Väättänen, Ulla:* Empiirinen oikeustutkimus – mitä ja milloin? Teoksessa Oikeustieteellinen opinnäyte: Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Toimittanut Tarmo Miettinen Edita Publishing Oy 2015.

*Myrsky - Räbinä 2015*

*Myrsky, Matti - Räbinä, Timo:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2015.

*Myrsky - Räbinä 2011*

*Myrsky, Matti - Räbinä, Timo:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2011.

*Myrsky 2016*

*Myrsky, Matti:* Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö. Defensor legis 1/2016, s. 108 - 118.

*Myrsky 2011a*

*Myrsky, Matti:* Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa? Defensor legis 5/2011, s. 636 - 649.

*Myrsky 2011b*

*Myrsky, Matti:* Luottamuksensuoja verotuksessa kehittyvän oikeuskäytännön valossa. Tilisanomat 4/2011, s. 56 - 59.

*Myrsky 2009a*

*Myrsky Matti:* Luottamuksensuojasta verotuksessa. Tilintarkastus 6/2009, s. 72 - 75.

*Myrsky 2009b*

*Myrsky, Matti:* Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 4/2009, s. 355 - 365.

*Myrsky 2000*

*Myrsky, Matti:* Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. Defensor legis 5/2000, s. 797 - 806.

*Mäenpää 2011*

*Mäenpää, Olli:* Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Helsinki 2011.

*Puronen 2010*

*Puronen, Pertti:* Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. Helsinki 2010.

*Puronen 2009*

*Puronen, Pertti:* Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. Verotus 5/2009, s. 474 - 494.

*Ranta-Aho 2007*

*Ranta-Aho, Arto:* Ennakkotietojen sitovuudesta tuloverotuksessa. Verotus 2/2007, s. 149 - 157.

*Räbinä - Rautajuuri 2017*

*Räbinä, Timo - Rautajuuri, Jukka:* Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen - uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotus 1/2017 s. 29 - 48.

*Soikkeli 2004a*

*Soikkeli, Lauri:* Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki 2004.

*Soikkeli 2004b*

*Soikkeli Lauri:* Luottamuksensuoja verotuksessa. Lakimies 2/2004, s. 320 - 323.

*Tuominen 1999*

*Tuominen, Esko:* Verotusmenettelystä ja luottamuksensuojasta. Tilintarkastus 3/1999, s. 166 - 170.

*Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997*

*Valtionvarainministeriön työryhmämuistioita:* Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997. Helsinki 1997.

*Weckström 2003*

*Weckström, Jouni:* Luottamuksensuojaperiaatteesta yleisesti - ja erityisesti verotuksessa. Verotus 3/2003, s. 302

*Äimä 2011*

*Äimä, Kristiina:* Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.



## LYHENTEET

ArVL	laki varojen arvostamisesta verotuksessa (22.12.2005/1142)
AVL	arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
ALV	arvonlisävero
Dnro	diaarinumero
EPL	ennakkoperintälaki (20.12.1996/1118)
EU	Euroopan Unioni
EVL	elinkeinoverolaki (24.6.1968/360)
HAO	hallinto-oikeus
HL	hallintolaki (6.6.2003/434)
KHO	korkein hallinto-oikeus
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768)
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki (12.7.1940/378)
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
TVL	tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VOVA	veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
VSVL	varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen aiheen esittely

Hallintotoimintaa säätelevän yleislain hallintolain (HL) toisen luvun sisältämät hyvän hallinnon oikeusperiaatteet ovat erityisesti viranomaisen harkintavaltaa ohjaavia, oikeusturvaa edistäviä ja lainalaisuutta turvaavia oikeusjärjestyksen perusperiaatteita<sup>1</sup>. Pykälän sisältämät viisi hallinnon oikeusperiaatetta ovat: 1) yhdenvertaisuusperiaate, 2) tarkoitussidonnaisuusperiaate, 3) objektiviteettiperiaate, 4) suhteellisuusperiaate ja 5) luottamuksensuojaperiaate. Pykälään kirjatut periaatteet ovat ajan myötä oikeuskäytännössä, oikeuskirjallisuudessa ja hallinto-oikeudellisessa doktriinissa muotoutuneita yleisesti tunnustettuja periaatteita, jotka ovat olleet hyväksytyjä arvopäämääriä jo ennen niiden sisällyttämistä nykymuotoiseen hallintolakiin. Tämä näkyy periaatteen tosiasiallisesta soveltamisesta oikeuskäytännössä jo ennen periaatteiden kirjaamista lakiin. Erityisesti EU-oikeuden oikeuskäytännön vaikutuksesta on viranomaistoiminnassa korostunut tarve suojata yksilön oikeusjärjestyksen perusteella syntyviä perusteltuja ja siten oikeutettuja odotuksia. Juuri tämä oikeutettujen odotuksien suojaamisen tarve muodostaa luottamuksensuojaperiaatteen ytimen.<sup>2</sup> Suomessa sovelletavan luottamuksensuojaperiaatteen juuret löytyvät Saksasta, jossa luottamuksensuojaperiaate voidaan nähdä johtuvan sikäläisen perustuslain oikeusvaltioperiaatteen ilmentämästä oikeusvarmuudesta<sup>3</sup>.

Merkittävä osa hallintotoimintaa on veroviranomaisen toimittama verotus, jonka menettelyistä säännellään hallintolain lisäksi useilla erityislaeilla, kuten lailla verotusmenettelystä (VML) sekä vuoden 2017 alusta lailla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML). Tämän tutkimuksen fokuksessa tarkastellaan erityisesti luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista hallintotuomioistuinten oikeuskäytännössä. Iso osa

---

<sup>1</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 229.

<sup>2</sup> Mäenpää 2011 s. 74 - 75.

<sup>3</sup> Äimä 2011 s. 122.

veroviranomaisen verotusmenettelystä tapahtuu niin sanottuna massamenettelynä, jolla tarkoitetaan hyvin pitkälle automatisoitua verotusprosessia. Massamenettelyssä viranomaisen tarkistaa ja tutkii verovelvollisten ilmoitusten perusteella tehtävää verotusta ainoastaan valikoiden. Massamenettelyn tehokkuus- ja kustannushyödyistä huolimatta menettelytapa tuo mukanaan kasvaneen virhemahdollisuuden<sup>4</sup>. Veroprosessien riidat tulevat viimekädessä ratkaistavaksi hallintotuomioistuimille, jotka arvioivat asian lainmukaisuuden, ja mikäli luottamuksensuojan vaade on esitetty, onko asiassa kyseessä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset täyttävä tilanne.

Verotuksen luonteen vuoksi veroviranomaisten verotuspäätösten ennakoitavuudella on korostunut merkitys, sillä yksittäistapauksissakin päätösten taloudelliset intressit voivat olla hyvinkin merkittäviä. Kysymykseksi muodostuukin se, millaisissa tilanteissa verovelvollisille syntyy luottamus veroviranomaisten antamiin ohjeisiin, neuvoihin tai käytäntöihin, joihin he perustavat oman toimintansa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että jo ennen verotuksen toteuttamista verovelvollisen tulee voida punnita eri toimintavaihtoehtojen väliset veroseuraamukset. Tutkimuksen tavoite on selvittää millaisissa tilanteissa verovelvolliselle muodostuu luottamuksensuoja suhteessa veroviranomaisen toimiin.<sup>5</sup>

Luottamuksensuojaperiaate otettiin osaksi kirjoitettua verolainsäädäntöä vuoden 1998 uudistuksessa, jossa silloista verotusmenettelylakia uudistettiin erityisesti oikeusturvan parantamisen kannalta. Näin ollen ajallisesti katsoen luottamuksensuojaperiaate verolainsäädännössä on ollut osana kirjoitettua lakia jo ennen hallintolain 2004 uudistamista. Luottamuksensuojaperiaatteen tarkoituksena verotuksessa on ennen kaikkea verotuspäätösten tosiasiallisen ennustettavuuden parantaminen lainsoveltamisen tasolla<sup>6</sup>. Verotuksen luottamuksensuojaperiaate on kirjattu nykyisessä lainsäädännössä VML 26 §:n toiseen momenttiin, sekä OVML 6 §:ään, ja sisällöltään periaate on HL 6 §:ssä kirjattua hallintotoiminnan yleistä luottamuksensuojaperiaatetta rajatumpi.

---

<sup>4</sup> Soikkeli 2004a s. 115.

<sup>5</sup> Verotuksen Oikeusturvatyöryhmän muistio 1997 s.17 - 20.

<sup>6</sup> Soikkeli 2004a s. 15 sekä Äimä 2011 s. 124.

Verotuksessa sovellettava luottamuksensuojaperiaate sisältää oman kriteeristön tilanteista, joissa luottamuksensuoja voi syntyä. Soveltamisedellytykset luottamuksensuojalle verotuksessa ovat: 1) asian on oikeudellisesti tulkinnanvarainen tai tosiseikoiltaan epäselvä, 2) verovelvollinen on toiminut viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaan, ja että 3) verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Huomionarvoista on, että kaikkien soveltamisedellytysten tulee täytyä yhtä aikaa. Mikäli ei erityisestä syystä muuta johdu, tulee asia tällöin ratkaista luottamuksensuojaperiaatteen perusteella verovelvollisen eduksi.

Luottamuksensuojaperiaate saa institutionaalista tukea erityisesti Suomen perustuslain (PL) 21 §:n ilmentämästä oikeusturvaperiaatteesta, sekä PL 15 §:n määrittelemästä omaisuuden suojan periaatteesta. Lisäksi PL 2 §:n kolmannen momentin mukainen julkisen vallankäytön lakisidonnaisuuden periaate on vahvasti viranomaistoimintaa velvoittava periaate, joka voidaan nähdä niin ikään luottamuksensuojaperiaatteen tukelementtinä. EU-oikeudellinen luottamuksensuojaperiaate on aina Suomen EU-jäsenyyden myötä muokannut Suomen sisäistä laintulkintaa ja lainsäädäntöä oikeusturvakysymyksissä. Luottamuksensuojaperiaatteen rinnalla saatetaan joutua pohtimaan myös PL 6 §:n mukaista yhdenvertaisuusperiaatetta, joka saattaa aiheuttaa tilanteita, joissa periaatteita joudutaan soveltamaan ja punnitsemaan yhdessä.<sup>7</sup>

## 1.2 Tutkimusongelma ja rajaus

Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa kuva luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta verotuksessa. Tutkimuksen teoriaosuudessa luodaan katsaus luottamuksensuojaperiaatteen syntyhistoriaan ja niihin tausta-ajatuksiin, jotka vaikuttivat verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen erityisten soveltamisedellytysten muotoutumiseen. Tutkimuksen teoriaosuudessa pyritään luomaan selkeä kuva millaisissa tilanteissa luottamuksensuojaperiaate voi tulla verotuksessa sovellettavaksi. Verotuksen luottamuk-

---

<sup>7</sup> Soikkeli 2004a s. 15 - 22 ja 59 sekä Myrsky - Rabinä 2015 s. 215 - 216.

sensuojaperiaatteen erityiset soveltamisedellytykset tutkitaan ja avataan seikkaperäisesti oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kannanottojen, lain valmisteluaineistojen sekä myös ajan myötä muotoutuneen oikeuskäytännön valossa. Periaatteen syntyhistorian ymmärtäminen auttaa ymmärtämään ja taustoittamaan luottamuksensuojaperiaatteen monisyiset soveltamisedellytykset ja lainsäätäjän lähtökohdat periaatteen kirjaamiselle osaksi kirjoitettua verolainsäädäntöä ja verotusmenettelylakia vuonna 1998. Luottamuksensuojaperiaatteen kehittyminen ja kirjaaminen myöhemmin myös osaksi arvonlisäverolakia (2009) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia (2017) käsitellään niin ikään jäsennellysti. Myös hallintolakiin vuonna 2004 kirjatun niin sanotun viranomaistoiminnan yleisen luottamuksensuojaperiaatteen merkitystä pohditaan verotuksen kannalta. Teoriaosuuden tavoitteena on koota työkalut arvioida luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytyksiä esimerkiksi veroriita-asioissa, veroviranomaisen toimissa ja erinäisissä oikeustapauksissa.

Tutkimuksen empiirisessä osiossa tehdään erityinen katsaus hallintotuomioistuinten luottamuksensuojavaateisiin antamiin ratkaisuihin kalenterivuonna 2015. Varsinkaan hallinto-oikeuksien oikeuskäytäntöä luottamuksensuoja-asioissa ei ole tiettävästi aikaisemmin tutkittu aikaisemmin tässä laajuudessa, ja tutkimuksen empiirisen osion on tarkoitus selvittää seikkaperäisesti luottamuksensuojan soveltamista tuomioistuinprosessissa. Vuonna 2015 annetuista Verohallinto-veroja<sup>8</sup> koskevista tuomioistuinratkaisuista on suodatettu tutkimuksessa tutkittavat tapaukset, ja tapaukset on käyty läpi systemaattisesti tehden huomioita niin tapauksen pääasiasta kuin luottamuksensuojan soveltamisesta tapauksessa. Käsitellystä aineistosta on pyritty tekemään tutkimuskysymysten kannalta merkityksellisiä huomioita ja löytämään mahdollisesti tuomioistuinten ratkaisukäytännöstä löydettäviä painotuksia. Työn toimeksiantajana toimii veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (VOVA), joka toimivaltansa puolesta valvoo ja edustaa veronsaajien oikeuksia muun muassa verovalitusasioiden oikeusprosesseissa. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen nousee verovalitusasioissa verrattain usein

---

<sup>8</sup> Verohallinto-veroilla tarkoitetaan siis tässä tutkimuksessa vuonna 2015 Verohallinnon toimivaltaan kuuluneita veroja. Vuonna 2015 Verohallinnon toimivaltaan eivät kuuluneet valmisteverotus, autoverotus, ajoneuvoverotus ja maahantuonnin arvonlisäverotus.

arvioitavaksi veroasiamiehille, ja empiirisen osion tutkimuksen on tarkoitus tuottaa ajankohtaista tietoa periaatteen oikeustilasta asiamiestyön tueksi. Tutkimuksen tulokset ovat hyödyllisiä myös verovelvollisten kannalta, sillä periaatteen oikeustilan selvittäminen auttaa niin verovelvollista kuin veronsaajaa arvioimaan luottamuksensuojaperiaatteen soveltumisedellytyksiä myös toisissa veroprosesseissa.

Tutkimus pyrkii vastamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1) Millaisiin tarpeisiin verotuksen luottamuksensuojaperiaate alun perin säädettiin, mikä on lakiin kirjatun periaatteen syntyhistoria, ja mitkä seikat vaikuttivat sen muotoutumiseen?
- 2) Mikä on verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen nykytila ja soveltamisala?
- 3) Mitä erityispiirteitä verotuksen luottamuksensuojaperiaate sisältää? Mitkä ovat periaatteen erityisesti soveltumisedellytykset, ja miten lakiin kirjatun periaatteen soveltumisedellytykset tulee ymmärtää? Millaisia kannanottoja periaatteen erityisistä soveltumisedellytyksistä on esitetty esimerkiksi oikeuskirjallisuudessa, ja miten periaatteen sisältö on näyttänyt kehittyvän oikeusprosesseissa sen kirjaamisen jälkeen?
- 4) Miten luottamuksensuojaperiaatetta on sovellettu vuoden 2015 hallintotuomioistuinten ratkaisukäytännössä? Millaisissa tapauksissa luottamuksensuojaan on vedottu, millä perusteilla vaatimus on esitetty, ja millaisia ratkaisuja tuomioistuimet ovat tapauksissa antaneet?

Tutkimuksesta on pääasiallisesti rajattu pois veroviranomaisen suorittama verotusmenettely, sekä oikaisulautakunnan suorittama ensiasteen valitusviranomaisen toiminta. Veroviranomaisen ja oikaisulautakunnan verotusmenettely on viranomaisen suorittamaa hallintotoimintaa, ja luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen syvällisempi tutkiminen tältä osin ei olisi tutkimuksen resurssien puolesta näin laajalti mahdollista. Veroviranomaisen toiminta ja asian mahdollinen oikaisulautakuntaprosessi otetaan huomioon kuitenkin erityisesti luottamuksensuojaperiaatteen perusteella ratkaistujen oikeuspäätösten tapauskuvauksissa ja oikeusanalyysissä, sillä asian aikaisemmalla

prosessilla on lähes poikkeuksetta merkitystä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen kannalta.

Tutkittavan aineiston rajaaminen Verohallinnon toimivaltaan kuuluviin veroihin on perusteltua työn tavoitteiden kannalta, sillä tutkimus tehdään VOVA:n asiamiestyön tueksi VOVA:n toimivaltansa perusteella tiedoksi saamista oikeuden päätöksistä vuodelta 2015. Näin ollen verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista ei tutkita esimerkiksi vuonna 2015 tullin toimivaltaan kuuluvien autoverojen tai polttoaineverotuksen tapauksissa.

### **1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto**

Tämän tutkimus on tutkimusmetodiikaltaan monimetodinen. Työn teoriaosuus on oikeusdogmaattinen, eli se perustuu luottamuksensuojan lain sisällön tulkintaan. Oikeusdogmaattisen metodologian mukaisesti luottamuksensuojaperiaatteeseen vaikuttava lakiaineisto valmistelutöineen ja viranomaisohjeineen käydään läpi Suomessa vaikiintuneen Aarniolaisen oikeuslähdejaon mukaisesti. Aulis Aarnion mukaan oikeuslähteet jaetaan niiden velvoittavuuden mukaan kolmeen kategoriaan: 1) vahvasti velvoittaviin lähteisiin eli lakiin ja maantapaan, 2) heikosti velvoittaviin lähteisiin eli lainvalmisteluaineistoon ja oikeuskäytäntöön, sekä 3) sallittuihin lähteisiin eli oikeustieteellisiin kannanottoihin, reaaliargumentteihin, arvoihin, moraaliperusteisiin, sekä yleisiin oikeusperiaatteisiin<sup>9</sup>. Oikeusjärjestyksen systematisoinnin avulla voidaan ratkoa uusia vastaan tulevia oikeuskysymyksiä ymmärtämällä kootusti asiaan vaikuttava normisto ja muu aines<sup>10</sup>.

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset huomioon ottaen voidaan todeta, että oikeuskäytännöllä on Aarniolaisittain kategorisoituna jopa korostunut rooli verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen oikeuslähteenä. Keskeisimpinä lähteinä tutkimuksessa käytetään verotuksen luottamuksensuojaa ja verotusmenettelyä käsit-

---

<sup>9</sup> Aarnio 1982 s. 94 - 96.

<sup>10</sup> Hirvonen 2011 s. 21 - 26.

televää oikeuskirjallisuutta, luottamuksensuojan kannalta relevanttia lainsäädäntöä valmistelutöineen, sekä lukuisia erityisesti verotuksen alan erikoislehdissä julkaistuja luottamuksensuojaa käsitteleviä artikkeleita.

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamiseen vaikuttavaa oikeuskäytäntöä tutkitaan erityisesti empiirisiin tutkimusmenetelmin. Empiirisillä tutkimusmenetelmillä oikeustieteissä pyritään tuottamaan tutkimuskohteena olevan oikeuskysymyksen merkityksellisistä seikoista tietoa analyysin ja päätelmien tekemiseen<sup>11</sup>. Kalenterivuonna 2015 annetut hallintotuomioistuinten luottamuksensuojaa koskevat tapaukset veroasioissa analysoidaan systemaattisesti. Tapauksista tallennetaan tietoja esimerkiksi luottamuksensuojaperiaatteen vetoamiseen annetuista perusteista, sekä tuomioistuimen antamasta asiaratkaisusta ja sen perusteluista. Tutkimuksen aineisto koostuu 153 HAO:n ja 8 KHO:n päätöksestä, joissa verovalitusasiassa luottamuksensuojan vaade on esitetty.

Empiiriset tutkimusmenetelmät jaetaan yleisesti kvalitatiivisiin eli laadullisiin ja kvantitatiivisiin eli määrällisiin menetelmiin. Koska yksittäisestä tapauksesta tallennettavan tiedon määrä on varsin kattava, mutta aineiston otoksen koko on kuitenkin suhteellisen pieni, on tutkimusmenetelmä pääasiallisesti kvalitatiivinen eli laadullinen. Kuitenkin myös kvantitatiivisen menetelmän työkaluja, kuten esimerkiksi erinäisiä kategorisointeja ja tilastoista tehtäviä analyysyjä, käytetään kvalitatiivisten metodien rinnalla tarpeiden ja tutkittavan tiedon luonteen mukaan täydentämään toisiaan.<sup>12</sup> Empiiristen metodien tukena käytetään myös oikeusdogmaattista metodologiaa, jonka avulla oikeuskysymyksestä saatua tietoa saadaan yhdistettyä myös lainopilliseen tulkintaan voimassaolevan lainsäädännön sisällöstä ja soveltamisesta käytännössä. Erityisesti tapauksissa, joissa asia on ratkaistu verovelvollisen eduksi luottamuksensuojaperiaatteen perusteella, käytetään empirian tukena oikeusdogmaattista analyysiä voimassa olevan lainsäädännön ja luottamuksensuojan yleisen oikeustilan suhteesta tapaukseen. Näin tutkimuksen empiirinen osio ei jää irralliseksi osaksi tutkimusta, vaan se nivoutuu yhteen työn teoriaosuuteen.

---

<sup>11</sup> Keinänen - Väättänen 2015 s. 249.

<sup>12</sup> Ks. Keinänen - Väättänen 2015 s. 254.



## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus rakentuu viidestä pääluvusta. Luku 2 toimii tutkimuksen pääteoriakappaleena. Luku 2 käsittelee ensimmäiseksi verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen syntyhistoriaa osaksi kirjoitettua lainsäädäntöä vuoden 1998 verotusmenettelylain uudistuksessa. Kirjatun periaatteen syntyhistorian ymmärrys antaa näkemystä lainsäätäjän tarkoitukseen lainkohdan perimmäisestä tarkoituksesta ja sisällöstä. Tämän jälkeen käydään läpi seikkaperäisesti luottamuksensuojaperiaatteen nykytila ja sen kehitysvaiheet osana kirjoitettua verolainsäädäntöä ja erinäisiä verolakeja. Katselmus tehdään myös tämän ja muiden kehitysvaiheiden vaikutuksesta luottamuksensuojan soveltamisalaan verotuksessa. Luvun päättää verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen erityisten soveltamisedellytysten määrittely kattavasti eri aikakausilta ja eri lähteistä koottuista kannanotoista. Teoriakappaleen on tarkoitus antaa kattavat tiedot luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytyksistä ja soveltamisalasta verotuksessa.

Luku 3 koostuu tutkimuksen empiirisestä osiosta, jossa käydään läpi vuonna 2015 veroasioissa luottamuksensuojasta annetut tuomioistuinratkaisut hallintotuomioistuimissa. Erityinen oikeusanalyysi tehdään HAO:n luottamustensuojaperiaatteen perusteella verovelvollisen eduksi tehdyistä ratkaisuista. HAO:n antamat ratkaisut ovat harvoin julkisia, joten tapausten yksityiskohtaiset tapauskuvaukset antavat ensiarvoista tietoa millaisiin tapauksiin hallintotuomioistuimet ovat vuonna 2015 luottamuksensuojaperiaatetta soveltaneet.

Tutkimuksen luvussa 4 nostetaan esille kehitysehdotuksia Verohallinnon luottamuksensuojasta antamaan ohjeistukseen. Luvun tarkoituksena on arvioida nykyisen ohjeistuksen sisältöä, antaa näkökulmia sisällön uudistustarpeille, ja arvioida uudistuksen todennäköisiä vaikutuksia luottamuksensuojasta esitetyille vaateille niin viranomaiskuin hallintotuomioistuinprosessissa. Työn päättävässä luvussa 5 kootaan tutkimuksen keskeinen sisältö ja työn kirjoittaja esittää omia johtopäätelmiään luottamuksensuojan oikeustilasta tutkimustulosten perusteella.

## 2 LUOTTAMUKSENSUOJA VEROTUKSESSA

### 2.1 Luottamuksensuoja osaksi kirjoitettua verolainsäädäntöä

Vuonna 1995 säädetty ja 1.1.1996 voimaan tullut laki verotusmenettelystä on osa verotuksen aineellista normistoa. Laki verotusmenettelystä korvasi voimaan astuessaan verotuslain (482/58) muutoksineen. Lakiuudistuksen tavoitteena oli päivittää verotusmenettely vastaamaan vuosikymmenien saatossa voimakkaasti kehittyneen automaattisen tietojenkäsittelyn vaateita, ja näin hyödyntää teknologian suomat edut. Moneen kertaan muutettu verotuslaki oli kaikkineen muutoksineen liian kömpelö, vanhentunut ja systematiikaltaan epäselvä. Samalla veroviranomaisen organisaatiota määritellyt hajanainen sääntely lainsäädännössä ja vanhassa verohallintolaissa (188/91) yhdistettiin yhteen uuteen lakiin selkeyttämään toimintatavoiltaan uudistuvan veroviranomaisen toimintaa.<sup>13</sup>

Verotuksen luonteen vuoksi delegoitua lainsäädäntövaltaa on verotusmenettelyssä varsin paljon. PL 80 §:n toinen momentti mahdollistaa kuitenkin lain valtuutuksella viranomaiselle mahdollisuuden antaa tietyistä asioista erityistä sääntelyä. Delegoitu säädäntövalta on mahdollista, mikäli tähän on erityisiä syitä, eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä lain tai asetuksen tasoista sääntelyä.<sup>14</sup> Hallituksen esityksen mukaan uudistuksen tavoitteena oli ennestään hyvinkin yksityiskohtaisen sääntelyn kankeuden poistaminen. Uuden lain tuli mahdollistaa veroviranomaisten entistä laajempi mahdollisuus ratkaista menettelyllisiä ongelmia sisäisesti. Käytännössä hallituksen tavoitteena oli myös alentaa useissa kohdissa säädöstaso laista asetukseen mahdollistaen veronormiston mukautumisen uusiin tilanteisiin aiempaa ketterämmin. Useissa asioissa norminantovalta siirrettiin myös osittain Verohallinnolle, jolle päätösvalta katsottiin

---

<sup>13</sup> HE 131/1995 vp s. 6.

<sup>14</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 218.

luontevasti kuuluvan. Uudistuksien pyrkimyksenä oli verotusmenettelyn joustavoittaminen ja päällekkäisen työn vähentäminen.<sup>15</sup>

Myös valtionvarainministeriön lakivalmistelussa mukana olleet veronmaksajien ja elinkeinoelämän edustajat kannattivat omissa lausunnoissaan Verohallinnon organisaatio- ja lakisystematiikan uudistuksia, joita pidettiin myönteisinä, perusteltuina ja tarpeellisin<sup>16</sup>. Eduskunnan valtionvarainvaliokunta antoi omassa mietinnössään suurilta osin tukensa hallituksen ehdotuksille. Valtionvarainvaliokunta näki kuitenkin tarpeelliseksi korostaa erityisesti verovelvollisen oikeusturvaa sekä antaa pieniä tarkennuksia muun muassa verotuksen oikaisulautakunnan kokoonpanolle<sup>17</sup>. Eduskunta hyväksyi lakiehdotuksen pienin muutoksin ja edellytti hallituksen jatkamaan verotusmenettelyn kehittämistä ja sen yhdenmukaisuuden edistämistä eri puolilla maata<sup>18</sup>.

Laki verotusmenettelystä on vuoden 1995 uudistuksenkin jälkeen alati muuttuvassa tilassa ja siihen on tehty 1995 säätämisen jälkeen kymmeniä lakimuutoksia. Tämän tutkimuksen kannalta erityinen katselmus tehdään vuoden 1998 verotusmenettelylain lakimuutokseen (477/1998), jossa verotusmenettelyn yleisiin periaatteisiin sisällytettiin ensimmäistä kertaa kirjoitettuna normina luottamuksensuojaperiaate.

Uudistetusta verotusmenettelylaista jätettiin tietoisesti pois useita verotuksen toimitamista koskevia säännöksiä. Lainsäätäjän tarkoituksena oli tehdä uudistetusta menettelylaista kokonaisuutena selkeä ja näin ollen päällekkäistä säädäntöä haluttiin välttää. Verotusmenettelylain säätämisen aikaan hallintoasian käsittelystä ja menettelytavoista säädeltiin hallintomenettelylaissa, jonka korvasi vuonna 2004 hallintolaki. Lainsäätäjän näkemys asiasta oli, että hallintomenettelylain sisältämät säännökset olisivat riittävät ratkaisemaan verotuksessa esille tulevia ongelmia.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> HE 131/1995 vp s. 6.

<sup>16</sup> HE 131/1995 vp s. 20.

<sup>17</sup> VaVM 37/1995 vp.

<sup>18</sup> EV 124/1995 vp.

<sup>19</sup> HE 53/1998 vp s. 2.

Uudistettu verotusmenettelylaki herätti voimaan tullessaan yhteiskunnallisessa keskustelussa kritiikkiä verotusmenettelylain puutteellisista menettelysäännöksistä sekä verovelvollisten että heidän edustavien elinkeinoelämän järjestöjen toimesta. Kritiikissä verovelvolliset kokivat verotusmenettelylain puutteet oikeusturvaa vaarantavina. Keskustelu aiheutti lainsäätäjän suunnalta reaktiona valtiovarainministeriön toimeenpaneman työryhmän, jonka määränä oli selvittää verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyviä ongelmia ja epäkohtia. Perustetun verotuksen oikeusturvatyöryhmän toimeksiänto oli valmistella tulevan lakimuutoksen tueksi ehdotuksia sellaisista käytännön toimenpiteistä ja konkreettisista lakimuutoksista, jotka olivat tarpeen verotusmenettelyyn liittyvien velvoitteiden selkeyttämiseksi, verovelvollisen oikeusturvan parantamiseksi ja verotuskäytäntöjen yhdenmukaistamiseksi. Perustettu työryhmä koostui veronsaajan edustajista, yliopiston tutkijoista ja elinkeinoelämän vaikuttajista. Työryhmän tarkoituksena oli löytää kaikkia verotuksen osapuolia miellyttävät ratkaisut esiin tulleiden epäkohtien korjaamiseksi.<sup>20</sup>

Oikeusturvatyöryhmä tunnisti verovelvollisten kritisoidut epäkohdat uudistetun verotusmenettelylain menettelyllisen sääntelyn puutteista. Työryhmän mielestä vallitseva tilanne oli omiaan aiheuttamaan ongelmia verotuksen selkeyden ja verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta. Ongelmalliseksi lain alkuperäisessä säännösmuodossa työryhmä näki muun muassa verotuksen tasapuolisuuden vaateen, joka oli kirjattu lain silloiseen 26 §:n toiseen momenttiin. Tasapuolisuuden vaade oli liitetty uuteen verotusmenettelylakiin aikaisemmin voimassa olleen verotuslain pohjalta, ja se velvoitti veroviranomaista ottamaan harkinnassaan huomioon sekä veronsaajan että verovelvollisen edut tasapuolisesti. Tämä verotuksen puolueettomuusperiaate ei ollut ongelmallinen itsessään, mutta se oli selvästi konfliktissa verotusta ohjaavan verovelvollisen suosimisen periaatteen kanssa. Työryhmän mielestä veroviranomainen ei voinut ratkaisua harkitessa asettua veronsaajan tai verovelvollisen puolelle, vaan päätöksenteon tuli aina olla neutraalia. Vaikka verovelvollisen suosimisen periaatetta ei ollut kirjattu nimenomaisena normina silloisen lakiin, oli se johdettavissa silloisesta VML 74

---

<sup>20</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. I - III sekä HE 53/1998 s. 2.

§:stä, joka ohjasi päätöksentekoa verotuksen muutoksenhaun äänestystilanteissa verovelvollisen eduksi. Verovelvollisen suosimisen periaatteen tosiasiallinen soveltaminen näkyi myös Purosen mukaan oikeuskirjallisuudessa ja veroviranomaisen erilaisissa työohjeissa<sup>21</sup>. Juuri tällaiset epäselvät ja ristiriitaiset periaatteet sekä häilyvät oikeustilat haluttiin selkeyttää lainmuutoksella.<sup>22</sup>

Verotusmenettelylain alkuperäismuodon mukaisesta säädännöstä aiheutui myös verotuksen yhdenvertaisuusperiaatteelle ongelmallinen tilanne. Verolainsäädännön perimmäisenä tehtävänä on toteuttaa lainsäätäjän asettama verotus tasapuolisesti verovelvollisten kesken, eli toteuttaa niin sanottu verotuksen jakautumisnormi. Ongelma syntyy, kun veroviranomainen tekee yhtä verovelvollista suosivan poikkeavan päätöksen, joka aiheuttaa vastaavasti muiden verovelvollisten kannalta heille perusteettoman veronmaksun kasvun. Tällä tarkoitetaan erityisesti verotuksen kantavasta periaatteesta, jakautumisnormista, poikkeamista verovelvollisten kesken. Lain alkuperäismuodon mukainen verovelvollisen suosimisperiaate saattoi siis johtaa tilanteisiin, joissa verovelvollinen itse saattoi järjestää verotuksen tosiasiallisen tilanteen tarkoituksenmukaisesti epäselväksi. Näin toimimalla verovelvollisen verotus saattoi jäädä toimittamatta, joka taas johti yhden verovelvollisen perusteettomaan suosimiseen. Työryhmän mukaan ongelmaksi muodostui myös VML:n sisältämien veronkiertonormien merkityksen menetyks, mikäli kaikissa epäselvissä tilanteissa ratkaisun pohjana käytettäisiin verovelvollisen suosimisen periaatetta.<sup>23</sup>

Verotuksen oikeusturvatyöryhmä toi muistiossaan esille ratkaisuksi hallintotoimintaa tosiasiallisesti sääntelevän mutta lakiin kirjaamattoman luottamusperiaatteen. Tähän aikaan Suomessa periaatetta oli pidetty hallinnon toimintaa ohjaavana yleisenä periaatteena, jolle oli annettu painoarvoa myös tuomioistuimissa.<sup>24</sup> Soikkelin mukaan tosiasiallisesti verotuksessa luottamuksensuojaperiaatetta oli sovellettu eri verotusmuo-

---

<sup>21</sup> Puronen 2010 s. 88 - 89.

<sup>22</sup> Ks. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 1 - 2.

<sup>23</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 4 - 5.

<sup>24</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 17.

doissa jo ainakin 1960 -luvulta lähtien<sup>25</sup>. Purosen mukaan luottamuksensuojaperiaate oli tunnettu verotusmenettelyssä jo pitkään, vaikei tehtyjä ratkaisuja ollut perusteltu siihen nimenomaisesti viittaamalla<sup>26</sup>. Myös Äimän mukaan viranomaisen aikaisemmil- le ratkaisuille oltiin annettu KHO:n oikeuskäytännössä sitovaa vaikutusta ennen periaatteen kirjaamista lakiin<sup>27</sup>.

Periaatteen sisältö oli se, että osapuolen tuli ottaa toiminnassaan huomioon toisen osapuolen edut. Tämän lisäksi osapuolen tuli voida luottaa toiselta osapuolelta saamiinsa tietoihin, joilla saattoi olla merkitystä oikeussuhteelle. Tämä tarkoitti siis käytännössä juuri sitä, että hallinnon asiakkaalle perustui oikeutetut odotukset, kun hän toimi viranomaiselta saamiensa neuvojen, ohjeiden tai hyväksytyin käytännön mukaisesti.<sup>28</sup> Periaate takasi viranomaisen omaksuman käytännön tai neuvon pysyvyyden, ja näin paransi myös omalta osaltaan viranomaistoiminnan ennakoitavuutta. Periaatteen sisältöön luettiin myös sellaisen takautuvan päätöksenteon kieltäminen, joka vaikuttai- si asianosaisen etuihin tai oikeusasemaan heikentävästi. Tällainen takautuvan menettelyn kieltäminen ulotettiin luottamusperiaatteessa koskemaan myös tilanteita, joissa hallintopäätös oli annettu virheellisesti, mikäli päätöksen oikaisulle asianosaisen haitaksi ei ollut nimenomaista sallivaa säädäntöä. Periaate siis pysytti viranomaisen joko suoraan tai hiljaisesti hyväksymää asiaintilaa. Periaatteen soveltaminen hallinnossa ei voinut kuitenkaan olla käytännössä täysin absoluuttista, sillä viranomaiselle tuli antaa mahdollisuus reagoida muuttuviin tilanteisiin ja uusiin tietoihin niiden ilmetessä.<sup>29</sup>

Edellä käsiteltyjen lähtökohtien perusteella verotuksen oikeusturvatyöryhmä päätyi esittämään VML 26 §:n verotuksen yleisten periaatteiden muuttamista siten, että verotusmenettelyn kirjoitettuun lainsäädäntöön sisällytettäisiin erityinen verovelvollisen luottamuksensuojaperiaate. Luottamuksensuojaperiaate olisi soveltamisalaltaan rajattu ja sisältäisi erityisen kriteeristön tilanteista, joissa luottamuksensuoja syntyisi. Verotus-

---

<sup>25</sup> Soikkeli 2004a s. 27 ja ks. myös Äimä 2011 s. 123.

<sup>26</sup> Puronen 2010 s. 92.

<sup>27</sup> Äimä 2011 s. 124.

<sup>28</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 17 - 18.

<sup>29</sup> Ks. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 17 - 18 ja vertaa myös Äimä 2011 s. 122 - 124.

velvollisen suosimisen periaatteen sisältämät ongelmat ratkeaisivat näin pitkälti sääntelemällä niistä tilanteista, joissa verotuksen yhtenäisyyden vaateesta voitaisiin poiketa yhden verovelvollisen eduksi.

Hallituksen esityksen mukaan lakimuutoksen yhtenä tavoitteena oli tuoda verotusmenettelylakiin verotuksen erityispiirteet huomioon ottavia erityissäännöksiä. Esityksen mukaan VML 26 §:n sisältämät verotusta koskevat yleiset periaatteet uudistettaisiin vastaamaan yleisessä keskustelussa nousseisiin kysymyksiin. Luottamusperiaatteen sisällyttäminen kirjoitettuun lainsäädäntöön nähtiin oleellisena oikeustilaa ja oikeusturvakysymyksiä selkeyttävänä tekijänä. Erityisesti KHO:n 6.11.1997/2826 antama ratkaisu luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta osakeyhtiön sivuttamisesta verotuksessa oli tuonut luottamuksensuojaperiaatteen merkityksen ajankohtaiseksi tämän aikaisessa keskustelussa. Näin KHO:n käytännössä noudattama ratkaisulinja ja luottamuksensuojaperiaatteen merkityksen vahvistaminen johtivat oikeustilaa selkeyttävän ja oikeusturvaa parantavan lakimuutoksen toteutumiseen. Luottamuksensuojaperiaatteen sisällyttämisen kirjoitettuun lainsäädäntöön arvioitiin myös vähentävän veroviranomaisille tehtävien huojennushakemusten ja lykkäyshakemusten määrää, ja näin uudistus vähentäisi Verohallinnolle näistä aiheutuvia töitä ja kuluja<sup>30</sup>.

Puronen arvioi luottamuksensuojan merkityksen kasvavan verotusmenettelyssä koko ajan samalla kun sen soveltamisala täsmentyy. Hän pitää luottamuksensuojaperiaatetta merkittävimpänä uutena oikeusturvan takaajana sellaisissa olosuhteissa, joissa verotusmenettelyn muutos suuntautuu voimakkaasti tapauskohtaisesta verotuksesta massamenettelyyn.<sup>31</sup> Vuodesta 2009 alkaen luottamuksensuojaperiaatteeseen vetoaminen verotusasioissa on kasvanut voimakkaasti. Yhä useammin luottamuksensuojavaateissa myös menestytään tuomioistuimissa.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> HE 53/1998 vp s. 10.

<sup>31</sup> Puronen 2010 s. 92.

<sup>32</sup> Puronen 2010 s. 101.

## 2.2 VML luottamuksensuojajäpykälän valmistelu, perusteet ja nykytila

Lakimuutoksen perusvalmistelun tehnyt verotuksen oikeusturvatyöryhmä tunnisti tuomioistuinten oikeuskäytännössä vallinneen tietoisin linjan edistää luottamuksensuojajaperiaatteen merkitystä, jossa korostettiin vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen oikeutta luottaa viranomaiskäytännön jatkuvuuteen tai saamiinsa ohjeisiin. Luottamuksensuojajaperiaatteen sisältöön verotuksellisessa oikeuskäytännössä sisältyi myös se, ettei takautuvia tiukentavia tulkintoja tulisi verotuksessa soveltaa. Verovelvollisen mahdollisuus saada asiastaan sitova ennakkotieto tai ennakkoratkaisu olivat niin ikään konkreettisia esimerkkejä siitä, että verovelvollinen saattoi luottaa viranomaisen antamaan tietoon. Työryhmän mielestä luottamuksensuojajaperiaatteen merkitys korostui ennen kaikkea tilanteissa, joista ei ole vielä muodostunut selkeää käytäntöä tai tulkintalinjaa. Työryhmän mukaan verosäädökset ovat kirjoitusasultaan usein hyvinkin avoimia ja jättävän näin asioille tulkinnanvaraa. Juuri tällaisissa tilanteissa verovelvollisen luottamuksensuojajaperiaatteen korostaminen parantaisi verovelvollisen oikeusturvaa.<sup>33</sup>

Työryhmän perusteli ehdotuksensa luottamuksensuojajaperiaatteen sisällyttämisestä VML:ssä noudatettavaan verotuksen yleisiin periaatteisiin seuraavasti. Työryhmän ehdotuksen mukaan vero-oikeudessa tulisi vallita tiettyyn rajaan asti verovelvollisen oikeusturvaa palvelevaa, oikeusturvaa ja verotuksen ennakoitavuutta edistävä luottamuksensuojajepariaate. Ehdotuksessa verotuksen luottamusperiaatteen sisältöön kuului verovelvollisen perusteltu oikeus luottaa hänelle verotusasioissa annettuihin ohjeisiin tai neuvoihin, sekä viranomaisen noudattamien käytäntöjen ja tulkintalinjojen jatkuvuuteen.<sup>34</sup>

Periaatteen soveltamiselle verotusasioissa asetettiin kuitenkin rajoitteita. Periaate ei tulisi sovellettavaksi yksinään itsessään, vaan sen soveltamista ohjaavat verojärjestelmän perusarvot ja periaatteet, kuten verovelvollisten yhdenvertaisen kohteluin vaade.

---

<sup>33</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 18 - 20 ja ks. myös Äimä 2011 s. 124.

<sup>34</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 27.



Merkitseehän luottamuksensuojaperiaatteen noudattaminen aina yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamista.<sup>35</sup>

Periaatteen soveltamisalaa rajaa myös Verohallinnon ohjeiden ja neuvojen sitovuus. Työryhmän mielestä sellaiset veroviranomaisen ohjeet ja neuvot, jotka voitiin sellaisinaan katsoa ennakkokannanotoiksi tulevaan verotukseen, voitiin katsoa myös veroviranomaista sitoviksi. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin määrittely siitä millainen neuvonta ja millaiset ohjeet voidaan katsoa veroviranomaista sitoviksi. Koska Verohallinnosta välittyvä informaatio on kuitenkin hyvin moninaista, ei luottamuksensuojan luovan neuvonnan ja ohjeistuksen määrittelyä ainakaan lain tasolla nähty järkeväksi.<sup>36</sup>

Erityinen merkitys annettiin myös verovelvollisen vilpittömän mielen vaateelle. Luottamuksensuojaperiaatteen mukainen suoja muodostuisi ainoastaan objektiivisesti arvioituissa aidosti tulkinnanvaraisissa tai tosiasioiltaan epäselvissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on toiminut saamiensa ohjeiden tai veroviranomaisen noudattaman aikaisemman käytännön mukaisesti vilpittömässä mielessä.<sup>37</sup>

Työryhmä ehdottikin, että edellä mainitut kriteerit täyttävässä tilanteessa verotuksen toimittavalla viranomaisella olisi mahdollisuus jättää verotus toimittamatta osittain tai kokonaan. Tällaisissa tilanteissa viranomaisen tulisi myös käyttää rohkeasti harkintavaltaansa verovelvollisen eduksi.<sup>38</sup> Työryhmän ehdotus uudeksi VML 26 §:n toiseksi momentiksi kuului:

*Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen aikaisemman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, voidaan asia ratkaista tältä osin verovelvollisen eduksi.*

Hallituksen esityksessä luottamuksensuojaperiaatteen sisältö vastasi hyvin pitkälti työryhmän ehdotusta. Verovelvolliselle annettava luottamuksensuoja ilmenee silloin, kun

---

<sup>35</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 27.

<sup>36</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 27 - 28.

<sup>37</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 27 - 28.

<sup>38</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 28 - 29.

verotus toimitetaan edellä mainituissa tilanteissa aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti. Periaatteen ehdotettuun sisältöön kuuluu myös verovelvolliselle epäedullisten takautuvien tulkintojen sekä verotusta kiristävän takautuvan lainsäädännön välttäminen. Lisäksi periaatteen haluttiin myös välillisesti velvoittavan veroviranomaista ottamaan mahdollisimman nopeasti kantaa esiin tuleviin uudensuuntauksiin ja kysymyksiin.<sup>39</sup>

Hallituksen esityksessä luottamuksensuojaperiaatteen sisältöä haluttiin kuitenkin tämentää. Esityksen mukaan erityisistä syistä asia voitaisiin kuitenkin ratkaista myös verovelvollisen vahingoksi. Mikäli veroviranomainen päätyisi harkintansa jälkeen luottamuksensuojatilanteessa ratkaisemaan asian edelleen jostain syystä verovelvollisen vahingoksi, voitaisiin veroon liittyvät viivästysseuraamukset, kuten korot ja veronlisäykset, kuitenkin jättää perimättä osittain tai kokonaan, jos perintä olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi.<sup>40</sup>

Myös lainsäätäjät halusivat korostaa oikeusturvatyöryhmän tavoin luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista osana verotuksen vallitsevia periaatteita. Yksittäistapauksessa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista voisi rajoittaa esimerkiksi verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun vaade, jolloin luottamuksensuojaperiaate ei tulisi rajattomasti sovellettavaksi. Verotusta ohjaavia periaatteita ei tulisi asettaa tärkeysjärjestykseen, vaan niitä tulisi arvioida ja käyttää yksittäistapauksissa ratkaistaessa samanaikaisesti. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys tulisi korostua hallituksen esityksen mukaan juuri tulkinnanvaraisissa tapauksissa, eikä se saa johtaa ilmeisen väärin verotuspäätöksiin.<sup>41</sup>

Hallituksen esitys uudeksi VML 26 §:n toiseksi momentiksi kuului:

*Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminnut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai oh-*

---

<sup>39</sup> HE 53/1998 vp s. 2.

<sup>40</sup> HE 53/1998 vp s. 6 - 7.

<sup>41</sup> HE 53/1998 vp s. 7.

*jeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulokinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.*

Valtionvarainvaliokunta hyväksyi hallituksen ehdotuksen uudeksi VML 26 §:n toiseksi momentiksi ilman muutoksia<sup>42</sup>. Eduskunta vahvisti hallituksen esittämän lakimuutoksen uudeksi VML 26 §:n toiseksi momentiksi, joka astui voimaan 1.7.1998. Lakimuutosta sovellettiin ensimmäistä kertaa 1.11.1998 tai sen jälkeen toimitettavassa verotuksessa.<sup>43</sup>

VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojaperiaatteen kirjoitusasua muutettiin lailla (9.9.2016/772) 1.1.2017 alkaen. Muutos tehtiin Verohallinnon menettelyitä uudistavan laajemman lakiuudistuksen yhteydessä, jossa oma-aloitteisille veroille säädettiin uusi yhteinen menetelmälaki, laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä<sup>44</sup>. Uusi menetelmälaki sisältää niin ikään luottamuksensuojaperiaatteen osana sen kirjoitettua säännöstä, ja periaatteen sisältö on nyt yhtenäinen VML ja OVML luottamuksensuojapykälien välillä. VML 26 §:n toinen momentti 1.1.2017 alkaen kuuluu (muutettu osio mustattuna):

*Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. **Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten***

---

<sup>42</sup> VaVM 20/1998 vp

<sup>43</sup> EV 79/1998 vp

<sup>44</sup> Ks. HE 29/2016

***perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.***<sup>45</sup>

Luottamuksensuojaperiaatteen toinen lause laajennettiin 1.1.2017 alkaen kattamaan siis myös veronkorotukset, jotka voidaan jättää luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täyttävässä tilanteessa osittain tai kokonaan määräämättä, mikäli luottamuksensuojaa ei veron määräämisen osalta jostain erityisestä syystä määrätä, ja jos veronkorotuksen määrääminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Tämä on merkittävä lisäys luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalaan, jota aikaisemman kirjoitusasun mukaan ei voitu käyttää pelkästään veronkorotuksen alentamiseen tai määräämättä jättämiseen<sup>46</sup>.

### **2.3 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisala verotuksessa**

VML 1 § rajaa lain 26 §:n toisen momentin mukaisen luottamuksensuojan sovellettavaksi suoranaisesti ainoastaan VML:n soveltamisalaa koskeviin verolajeihin, jotka ovat valtionvero, kunnallisvero, yhteisön tulovero, kirkollisvero, sairausvakuutusmaksun sekä yleisradiovero. VML:n mukaista luottamuksensuojaperiaatetta sovellettiin kuitenkin myös eräiltä osin ennakkoperinnän toimittamiseen, perintö- ja lahjaverotukseen, arvonlisäverotukseen ja kiinteistöverotukseen, vaikkei suoranaista normitukea tälle laeista tuolloin vielä löytynytäkään. HL:n vuoden 2004 uudistamisen jälkeen HL 6 §:n sisältämän luottamuksensuojaperiaatteen kirjaaminen hallintotoimintaa säätelevään yleislakiin vahvisti lakitasolla luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen kaikissa verotusmuodoissa. Näin ollen HL:n sisältämän luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisala on huomattavasti laajempi.<sup>47</sup> Myös Verohallinto vahvisti 22.3.2000 antamassa ohjeessaan jo ennen HL:n muutosta VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuoja-

---

<sup>45</sup> Huomionarvoista on, että lakikohta on edelleen yhdessä momentissa VML 26.2 §:ssä, mutta OVML 6 §:ssä luottamuksensuojaperiaatteen kaksi lausetta on jaettu kahteen momenttiin (OVML 6.1 § ja 6.2 §). Myös kirjoitusasuissa on pieni ero ensimmäisen lauseen osalta: VML 26.2 §:ssa kirjoitetaan "...-, on asia.." kun OVML 6.1 § kirjoitetaan "...-, asia on..".

<sup>46</sup> Ks. kuitenkin työn myöhempi osio 4.2.

<sup>47</sup> Puronen 2010 s. 93 ja ks. myös Myrsky - Rabinä 2015 s. 284.

periaatteen soveltamisen soveltuvien osin myös muihin verotusmuotoihin. Verohallinto perusti kantansa luottamuksensuojaperiaatteen tosiasialliseen soveltamiseen jo tuolloin hallintotoiminnassa sekä tosiasiallisiin verotus- ja oikeuskäytäntöihin.

Arvonlisäverolakiin (AVL) luottamuksensuojaperiaate kirjattiin lakimuutoksessa 7.8.2009/605. Periaate kirjattiin AVL:n 9 luvun menettelysäännöksiin, 176 §:n toiseen momentin toiseen virkkeeseen. Lakimuutoksen valmistelleessa hallituksen esityksen perusteluissa luottamuksensuojan sisältöä arvonlisäverotuksessa painotettiin ennen kaikkea tilanteisiin, joissa viranomaisen ei ole ratkaissut asiaa päätöksellään. Tämä oli varsin luontevaa arvonlisäverotuksen oma-aloitteisuus huomioon ottaen. AVL 176 §:n toisen momentin ensimmäinen virke sisälsi myös viranomaisen uudelleenharkinnan kiellon asioissa, jotka viranomaisen on nimenomaisella päätöksellään ratkaissut. Hallituksen esityksessä edelleen korostettiin, ettei luottamuksensuojaperiaatteen ottaminen osaksi kirjoitettua arvonlisäverolakia kuitenkaan muuta sen luonnetta yleisenä oikeusperiaatteena. Tällä tarkoitettiin ennen kaikkea sitä, että luottamuksensuojan soveltaminen sisälsi edelleen yksittäistapauksissa myös erityistä harkintaa, ja näin ollen lakimuutoksen tarkoitus ei ollut estää luottamuksensuojan soveltamista tilanteissa, joihin AVL 176 §:n toisen momentin sisältämä säännös ei sovellu. Luottamuksensuojaa tuli näin ollen soveltaa vallitsevan verotus- ja oikeuskäytännön laajuudessa myös arvonlisäveroasioissa.<sup>48</sup> AVL 176 §:n toisen momentin luottamuksensuojaperiaate tuli voimaan 14.8.2009 ja se kuului seuraavasti:

*Veroa ei määrätä, jos asia on veroviraston päätöksellä ratkaistu aikaisemmin. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaan, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisestä syystä muuta johdu.<sup>49</sup>*

---

<sup>48</sup> HE 221/2008 vp s. 65.

<sup>49</sup> Lainkohdan kirjoitusasu muutettiin lakimuutoksella 11.6.2010/529. Tällöin sana 'verovirasto' korvattiin sanalla 'Verohallinto' vastaamaan veroviranomaisen uutta organisaatiota.

AVL 9 luvun menettelysäännökset, mukaan lukien AVL 176 §:n toisen momentin luotamuksensuojaperiaate, kumottiin 1.1.2017 voimaan tulleella lailla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä, joka menettelylakina säätelee laajemmin kaikkien oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä, kuten verotusmenettelylaki omalla soveltamisalallaan.

Toukokuussa 2015 muodostettu pääministeri Sipilän hallitus linjasi hallitusohjelmassaan verotuksen ja Verohallinnon toiminnan kehittämistä seuraavasti:

*Verohallinnon toiminnan tehostamiseksi, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin parantamiseksi ja hallinnollisen taakan keventämiseksi hallitus toteuttaa Verohallinnon kantamia veroja koskevat uudistukset, joilla yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomennettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää. Lisäksi edistetään sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaistamista.<sup>50</sup>*

Sipilän hallitusohjelman linjauksen mukaisesti Verohallinto ja Valtiovarainministeriön vero-osasto käynnistivät laajamittaisen verotuksen menettelyitä ja verotuksen teknistä tietojärjestelmää uudistavan Valmis -hankkeen. Hallitusohjelman edellyttäviä menettelyä koskevien uudistuksien tueksi päätettiin säätää myös oma-aloitteisille veroille yksi kattava menetelmälaki, kuten verotusmenettelylaki on omalla soveltamisalallaan.<sup>51</sup> Hallituksen esitys 29/2016 sisältääkin varsin mittavan uudistuksen verotuksen menettelylliseen lainsäädäntöön ja esitys sisältää myös uuden 1.1.2017 voimaan tulleen OVML:n esityöt sekä VML 26 §:n toisen momentin kirjoitusmuodon muutoksen perusteet.

OVML:n 1 §:n mukaan lain soveltamisalaan kuuluvat oma-aloitteisesti suoritettavat verot, siis muun muassa arvonlisävero, ennakkoperinnän ala ja työnantajan sairausvakuutusmaksut. Lain toisessa luvussa säädetään OVML:n soveltamisalaan kuuluvien

---

<sup>50</sup> Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015 s.5.

<sup>51</sup> HE 29/2016 vp s.10.

lakien yleisistä menettelysäännöksistä, ja OVML 6 §:ään on kirjattu luottamuksensuojaperiaate. Luottamuksensuojaperiaate kuuluu OVML 6 §:n mukaan seuraavasti:

*Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisestä syystä ei muuta johdu.*

*Jos vero kuitenkin määrätään tai päätöstä oikaistaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.*

Myös OVML:n esitöissä korostetaan luottamuksensuojaperiaatteen erityistä asemaa verotuksen alueella, jossa periaatteelle määrätään HL 6 §:n yleistä luottamuksensuojaperiaatetta kapeampi rajaus tilanteista, joissa luottamuksensuoja voi syntyä. Hallituksen esityksessä otetaan huomioon lisäksi luottamuksensuoja-asioiden nykyinen oikeustila, jossa on entistä enemmän painotettu veroviranomaisen velvollisuutta suorittaa verotusta kustannustehokkailla massamenettelyillä verotusasioiden suuren lukumäärän vuoksi. Massamenettelystä seuraa, ettei kaikkia veroviranomaisia saamia tietoja tutkita samalla tarkkuudella, vaan verotusasioita tutkitaan valikoidusti. Nykyisen oikeuskäytännön mukaan painoarvoa luottamuksensuoja-asioissa on annettu muun muassa sille, onko asiaa tosiasiallisesti tutkittu aikaisemmin, ja jos on, niin millä tasolla.<sup>52</sup> Näin ollen myös uuden oikeuskäytännön mukainen linja luottamuksensuoja-asioissa tukee Sipilän hallituksen linjausta verotusmenettelyn edelleen tehostamisesta siinä mielessä, että luottamuksensuojan korkeat soveltamisedellytykset verotuksessa eivät aseta entistä kattavampaan automaatioon tähtääviä uudistuksia suoranaisesti ristiriitään luottamuksensuojaperiaatteen kanssa.

---

<sup>52</sup> Ks. HE 29/2016 vp s. 27 - 28.

Hallituksen esityksessä annetaan edelleen painotusta KHO:n sellaisille päätöksille, joissa luottamuksensuojan on katsottu syntyvän ainoastaan, kun kysymyksessä oleva nimenomaisesta asiasta on viranomaisen aikaisempi kannanotto.<sup>53</sup> Tällainen nimenomainen ratkaisu voisi olla esimerkiksi tilanne, jossa arvonlisäverotuksen ostovähennyksen asianmukaisuus on edellä mainituin kriteerein virkailijan toimesta selvitetty ja ratkaistu kausivalvonnan yhteydessä. Ainoastaan siis Verohallinnon aito ja aktiivinen kannanotto muodostaisi esteen veron määräämiselle. Viranomaisen tulee lisäksi selkeästi aina merkitä asiassa tehty selvitys ja nimenomainen ratkaisu tietojärjestelmäänsä, josta asia voidaan tarvittaessa jälkikäteen luotettavasti selvittää. Näin ollen OVML 6 §:n mukaista luottamuksensuojaa ei voi hallituksen esityksen mukaan syntyä omaaloitteisen verotuksen massamenettelyn automaattisen käsittelyn perusteella, vaan luottamuksensuojaa luovan päätöksen reunaehtona olisi aina käytännön virkailijatyö asiassa.<sup>54</sup>

## **2.4 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset verotuksessa**

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen verotuksessa täytyy ratkaista aina tapauskohtaisesti. Lainkohtien asettamat soveltamisedellytykset tulee täytyä yhtä aikaa, jotta verovelvollinen voi saada asiassaan luottamuksensuojaa. Mikäli soveltamisedellytykset täyttyvät täytyy veroviranomaisen toimittaa verotus tältä osin verovelvollisen eduksi, ellei erityisestä syystä muuta johdu.<sup>55</sup>

Verotuksessa luottamuksensuojaa voi siis saada tilanteissa jotka ovat: 1) tulkinnanvaraisia tai epäselviä, 2) kun on toimittu vilpittömässä mielessä, 3) ja on toimittu viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, mikäli ei erityisistä syistä muuta johdu. Luottamuksensuojajäykälän toinen lause velvoittaa viranomaisen käyt-

---

<sup>53</sup> HE 29/2016 vp s. 87.

<sup>54</sup> HE 29/2016 vp s. 149 ja ks. esim. KHO 1998:57 sekä KHO 2014:34.

<sup>55</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 285.



tämään harkintaa myös niissä tilanteissa joissa vero maksuunpannaan. Mikäli ensimmäisen lauseen mukaisessa tapauksessa liitännäismaksujen tai veronkorotusten periminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta, voidaan maksut jättää perimättä osittain tai kokonaan.<sup>56</sup>

Luottamussuojan saamisen edellytysten arviointi tulee perustua aina asiakohdaiseen arviointiin, jossa vertaillaan yksittäisen kansalaisen luottamuksen, yhdenvertaisuuden ja julkisen edun välistä suhdetta. Luottamussuojan antamisessa on aina kyse poikkeuksellisesta menettelystä, joka edellyttää periaatteen soveltamiselta tiukkaa harkintaa. Ennen luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista tulee ensimmäisenä ratkaista asian aineellinen kysymys, eli asia, josta voidaan tehdä verovelvollisen kannalta epäedullinen ratkaisu. Purosen mukaan ratkaisuketju tulisi luottamuksensuoja-asiassa mennä seuraavasti: 1) tehdään pääasiaratkaisu, joka on verovelvolliselle epäedullinen, 2) katsotaan onko luottamuksensuojaperiaatteen erityiset edellytykset olemassa asiassa, 3) arvioidaan onko olemassa erityisiä syitä, joiden vuoksi luottamuksensuojaa ei tulisi antaa.

On myös tässä yhteydessä hyvä huomata, että verovelvolliselle edullinen ratkaisu tarkoittaa, että asia ratkaistaan kokonaan verovelvolliselle edullisesti siltä osin, jossa asianosaiselle katsotaan syntyvän luottamuksensuojan soveltamisedellytykset. Näin ollen verovelvollisella voi olla asiassa osittain tai kokonaan luottamuksensuojan tarve, mikäli luottamuksensuojaa koskevaa asiaa ei kokonaisuudessaan ole ratkaistu hänelle edullisesti.<sup>57</sup>

Luottamuksensuojaperiaatetta ei pidä sekoittaa hallintopäätösten pysyvyyttä ohjaavaan uudelleenarvioinnin kieltoon. Uudelleenarvioinnin kielto löytyy VML 56 §:n kol-

---

<sup>56</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s.285.

<sup>57</sup> Ks. Myrsky 2016 s. 109 sekä Myrsky - Rabinä 2015 s. 287 - 288.

mannesta momentista sekä OVML 40 §:n toisesta momentista<sup>58</sup>. Uudelleenharkinnan kiellolla tarkoitetaan sitä, ettei viranomaisen voi muuttaa aiemmin tekemäänsä kannanottoa jonka se on tutkimisen jälkeen nimenomaisesti päätöksellään antanut. Näin ollen asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen tarkoittavat Verohallinnon aitoa ja aktiivista kannanottoa kyseessä olevaan asiaan, joka ei voi syntyä automaattiossa<sup>59</sup>. Uudelleenharkinnan kiello kohdistuu siis perustilanteessaan yhden tietyn viranomaispäätökseen pysyvyyteen, kun luottamuksensuojassa olisi tässä tapauksessa kyse tämän aikaisemman päätöksen perusteella syntyneen verotuskäytännön pysyvyydestä myös tulevaisuudessa<sup>60</sup>. Tavallaan uudelleenharkinnan kiello nivoutuu myös luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen arviointiin tätä kautta, mutta ajallisesti periaatteet kohdistuvat prosessin eri kohtiin. Hallintopäätösten pysyvyys tarkoittaa siis sitä, ettei viranomaisen voi muuttaa päätöstään tai antamaansa sitoumustaan takautuvasti ilman nimenomaista lakiin perustuvaa toimivaltaa<sup>61</sup>. Hallintopäätöksen pysyvyyden edellytyksenä täytyy kuitenkin olla se, että viranomaisella on ollut käytössään oikeat ja riittävät tiedot asian ratkaisemiseksi. Tämän vuoksi myös tapauksissa, joissa asian ratkaisu on perustunut virheellisiin tietoihin tai asiassa on ilmennyt jotain asian ratkaisuun vaikuttavaa uutta selvitystä, täytyy viranomaisella olla kuitenkin oikeus myös perustellusti muuttaa myös tekemiään verotuspäätöksiä. Näin ollen viranomaisen uudelleenharkinnan kielloa ei missään nimessä pidä myöskään ymmärtää automaationa kaikissa tapauksissa, missä aktiivinen tutkinta ja päätös on suoritettu.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> OVML 40 § toinen momentti: ” Veroa ei määrätä eikä oikaisua tehdä, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Vero voidaan kuitenkin määrätä ja oikaisu tehdä, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen tai asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista.”

<sup>59</sup> Räbinä - Rautajuuri 2017 s. 39.

<sup>60</sup> Ks. Räbinä - Rautajuuri 2017 s. 36.

<sup>61</sup> Ks. Myrsky - Räbinä 2015 s. 237 - 238 ja Myrsky 2016 s. 109 - 110.

<sup>62</sup> Ks. HE 29/2016 vp s. 87.

### **2.4.1 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia**

Luottamuksensuojaperiaatteen ensimmäisenä soveltamisedellytyksenä on aina velvoite asian tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä. Kyse on siis tilanteista, joissa asia voidaan todeta olevan objektiivisesti arvioiden tulkinnanvarainen tai tosiseikoiltaan epäselvä.

Asian tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan asian oikeudellista tulkinnanvaraisuutta<sup>63</sup>. Vero-oikeudessa tulkinnanvaraiset oikeuskysymykset ovat tyypillisesti aikaansa sidottuja, jolloin erilaiset uudet ilmiöt, muuttuva lainsäädäntö sekä oikeuskäytäntö ja ajankohtaisten asioiden muutokset synnyttävät ja taas toisaalta poistavat lain aukkokohtia tai niiden tulkinnan tarpeita. Lainsäädännön ja oikeuskäytännön kehitys ruokkivat tätä tilaa omalla tapaa paikaten vanhoja aukkokohtia ja toisaalta taas synnyttäen uusia verotuksellisesti tulkinnallisia kysymyksiä.<sup>64</sup>

Tulkinnanvaraisia asioita voivat olla esimerkiksi erilaiset verotettavan tulon tai omaisuuden arvostuskysymykset. Tulkinnanvarainen asia voi olla myös silloin, kun arvioidaan yrityksen omaisuuserän omaisuuslajia, joita voi helposti syntyä esimerkiksi käyttö- ja vaihto-omaisuuden rajatilanteissa. Tällöin tulkinnanvaraa saattaa aiheuttaa esimerkiksi omaisuuden jaksottamistilanteissa. Tulkinnanvaraisia kysymyksiä saattaa aiheuttaa myös arviot siitä, onko yrityksen koko tai osaa toiminnasta pidettävä elinkeinotoimintana, vai onko kyseessä henkilökohtaisen tulolähteen alaista toimintaa. Yksittäisellä luonnollisella henkilöllä tulkinnanvaraa saattaa aiheuttaa myös asia, jossa joudutaan pohtimaan onko henkilön saama työkorvaus palkkaa vai elinkeinotuloa. Tulkinnanvaraisia voivat olla myös veronkierron tai peitellyn osingonjaon pykälien soveltamistilanteet.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 288.

<sup>64</sup> ks. Myrsky - Rabinä 2015 s.288.

<sup>65</sup> Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 sekä Myrsky - Rabinä 2015 s.288.

Asian epäselvyys liittyy taas asian tosiseikkoja koskeviin näyttökysymyksiin<sup>66</sup>. Epäselvänä asiaa on pidettävä silloin, kun käsiteltävä asia on jollain muotoa tosiseikoiltaan selvittämätön ja selvittämättömissä. Tällaisia ovat tilanteet, joissa asian selvittämiseksi tarvittava näyttö ei ole yksiselitteinen tai sellaista ei ole edes saatavilla. Epäselvä tilanne voisi esimerkiksi olla silloin, kun käytettävissä ei ole täsmällistä näyttöä jonkin tietyn omaisuuserän arvosta.<sup>67</sup> Myrskyn ja Räbinän mukaan käytännössä kysymys luottamukSENSUOJASTA ei tule kovinkaan usein esille asian tosiseikallisen epäselvyyden perusteella<sup>68</sup>.

Kaikissa edellä mainituissa tilanteissa tapauskohtainen arviointi ja viranomaisen tulkinta voivat vaikuttaa verotettavan tulon muodostumiseen ja näin ollen verovelvollisuuden syntymiseen. Näin ollen ne sisältävät potentiaalin koitua verovelvollisen kannalta epäedullisesti tulkituiksi. Tulkinnanvaraisia tai epäselviä tilanteita on varmasti olemassa lukemattomia, joten edellä annettuja tapausesimerkkejä ei pidä pitää missään tapauksessa tyhjentävänä vaan ainoastaan havainnollistavina.

Puntaroidessa asian tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä korostuu veroviranomaisen objektiivisen päätöksenteon vaade. Tämä tarkoittaa myös tietenkin sitä, ettei arvioinnissa merkitystä ole myöskään sillä miten verovelvollinen itse näkee asian. Ratkaisevaksi muodostuukin viranomaisen verosäännösten ja tosiseikkojen tuntemus ja tulkinta, sekä yleinen käsitys siitä, onko jokin tietty oikeuskysymys aidosti tulkinnanvarainen tai epäselvä. Onkin hyvä todeta, että asia, johon yksiselitteinen säännös soveltuu suoraan, ei voi myöskään olla tulkinnanvarainen. Myöskään tilanteet, joista on olemassa selkeää vakiintunutta oikeus- tai verotuskäytäntöä, eivät voi olla ainakaan lähtökohtaisesti tulkinnanvaraisia tai epäselviä.<sup>69</sup>

Tuomisen mukaan arvioidessa asian tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä tulisi lähtökohtaisesti noudattaa varovaista ja objektiivista tulkintaa, jossa huomioon otetaan

---

<sup>66</sup> Myrsky - Räbinä 2015 s. 288.

<sup>67</sup> Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000.

<sup>68</sup> Myrsky & Räbinä 2015 s. 288.

<sup>69</sup> Myrsky - Räbinä 2015 s. 289.

oikeusohjeiden ja kyseenomaisten asiakysymysten selkeyden aste. Koska verolait ovat tyypillisesti kirjoitusasultaan yleisluontoisia, johtavat ne usein tulkintatilanteisiin, joissa asia voidaan perustellusti ratkaista useallakin tavalla näkökulmasta riippuen. Oikeuskäytännöllä, vakiintuneilla verotuskäytänteillä ja asiaa säätelevillä viranomaisohjeilla onkin näin nähtävä tulkinnanvaraisuutta supistava vaikutus.<sup>70</sup>

#### **2.4.2 Verovelvollisen vilpitön mieli**

Luottamuksensuojaperiaatteen toisena soveltamisedellytyksenä on verovelvollisen vilpittömän mielen vaatimus. Vilpitön mieli tarkoittaa ennen kaikkea sitä, että verovelvollinen on toiminut tapauksessa asiaa koskevien säännösten ja saamiensa ohjeiden tai neuvojen mukaisesti siten, ettei hän ole väärillä, epäselvillä, puutteellisilla tai harhaanjohtavilla tiedoilla pyrkinyt tarkoituksenmukaisesti ja näin vilpillisesti vaikuttamaan tilanteeseen.<sup>71</sup>

Tämän lisäksi vilpittömän mielen edellytykseen kuuluu niin sanottu huolellisen miehen ehto, eli verovelvollisen tulee olla riittävästi perehtynyt koskevaan säännöstöön ja ohjeistukseen. Kyseessä onkin siis ns. bonus pater familias -periaate, eli arvio siitä, millaisiin selvityksiin asiassa huolellisesti toiminut henkilö olisi ryhtynyt.<sup>72</sup> Vilpitön mieli ei voi siis ainakaan lähtökohtaisesti perustua tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole tietoinen asiaa koskevasta sääntelystä ja toimii tämän perusteella tietämättään väärin<sup>73</sup>. Lainkohdan kirjoitusasu liittyy vilpittömän mielen suoraan veroviranomaisen noudattamaan käytäntöön tai ohjeeseen, joka niin ikään rajaa vain hyvässä uskossa ja luulossa toimineet verovelvolliset luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalan ulkopuolelle. On myös hyvä huomata, että verovelvollinen on saattanut antaa asiassa virheellisiä

---

<sup>70</sup> Tuominen 1999 s. 168.

<sup>71</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 34 - 35 ja ks. esim. KHO 2010:13 (jossa verovelvollinen ei ollut antanut veroilmoitusta ja näin aiheuttanut itse omalla käyttäytymisellään epäselvän tilan).

<sup>72</sup> Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000.

<sup>73</sup> Ks. Myrsky 2004 s. 169 sekä Myrsky 2011a s. 637.

tietoja myös vilpittömässä mielessä, jolloin asian tapaus- ja tilannekohtainen harkinta nousevat avainasemaan<sup>74</sup>.

Verotuksen oikeusturvatyöryhmässäkin mukana ollut Tuominen korostaa luottamuksensuojaperiaatteen merkitystä verotuksen keskeisenä oikeusturvakeinona, muttei jälkikäteen käytettävän spekulatiivisena välineenä. Jos verovelvollinen haluaa vedota luottamuksensuojaan, tulee hänen varautua esittämään perustelut, joiden mukaan hän on tehnyt oman tulkintansa asiaan vaikuttavista säännöksistä, käytännöistä tai ohjeista. Luottamuksensuojan arvoasetelmissa vastakkain joutuvat veronsaajan ja verovelvollisen intressit, jolloin tilanteet ovat otollisia aiheuttamaan käsityksellisiä ristiriitaja.<sup>75</sup>

Vilpittömän mielen arvio tulee olla aina objektiivinen, ei persoonaan liittyvä. Tuomisen mukaan arviossa tulee puntaroida tapaukseen liittyviä säännöksiä, tapahtumia, ohjeita ja asiakokonaisuuksia yleisesti. Mikäli vilpittömä mieltä lähdetäisiin arvioimaan henkilöllisin perustein, saattaisi verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu vaarantua. Erityisesti Tuomisen mielipide asiaan on se, että mikäli arvio tehtäisiin henkilöarvion perustein, saattaisi kokemattomampi verovelvollinen saada asiassaan vilpittömän mielen suojaa helpommin kuin alan asiantuntijat. Mikäli verovelvollinen on toiminut huolellisuudessaan kohtuullisella tasolla, ei tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä asiassa hänen vilpittömyyttään tulisi asettaa ainakaan lähtökohtaisesti epäilyksi. Veroviranomaisella onkin Tuomisen mukaan oltava korkea kynnyks vilpittömän mielen suojan kiistämiseen ja veroviranomaiselta tulee edellyttää erityistä selvitystä siitä, miksei vilpittömän mielen vaade asiassa täyty.<sup>76</sup>

Vilpittömän mielen merkitys korostuu tilanteissa, joissa yksittäistapauksessa verovelvollinen on saanut asiassa henkilökohtaista neuvontaa. Vaikkei tällaisissa tilanteissa käydyt yleisluontoiset neuvot ja keskustelut olekaan yleisesti hallintoa sitovia on ne nähtävä perustavan tapauskohtaisesti verovelvollisen vilpittömä mieltä luottaa saa-

---

<sup>74</sup> Puronen 2010 s. 98.

<sup>75</sup> Tuominen 1999 s. 169.

<sup>76</sup> Tuominen 1999 s. 169.

miinsa ohjeisiin ja neuvoihin, ja tätä kautta perustaa asiassa luottamuksensuojaa. Tällaisissa tapauksissa tulee usein kysymykseen myös näyttöongelmat, varsinkin jos kyseessä ovat viranomaisen suulliset neuvot.<sup>77</sup>

### **2.4.3 Viranomaisen noudattama käytäntö tai ohje**

Verovelvollisen perustuslailliseen oikeusturvaodotukseen kuuluu luottamuksensuojassa se, että verovelvollisen tulee voida luottaa siihen, että veroviranomainen toimii lainmukaisesti ja noudattamiensa tulkintalinjojen mukaan loogisesti. Näin ollen verovelvollisella tulee olla lähtökohtaisesti edellytykset luottaa veroviranomaisilta saamiinsa ohjeisiin, neuvoihin tai vakiintuneisiin tulkintakäytänteisiin. Kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä veroviranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, tulee hänelle antaa epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa luottamuksensuojaa.<sup>78</sup>

Pykälään kirjattu veroviranomaisen noudattama käytäntö muodostuu ensisijaisesti verovelvollisen verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja ratkaisuista. Tämä tarkoittaa sitä, että lähtökohtaisesti yksikin verovelvolliselle annettu päätös voi riittää osoitukseksi viranomaisen noudattamasta käytännöstä.<sup>79</sup> Kun samasta asiasta on annettu aikaisemmin nimenomainen päätös tai ratkaisu, osittaa se yleensä asiassa syntyneitä aktiivista käytäntöä. Myrskyn ja Rabinän mukaan kysymys on ennen kaikkea asianomaisen omassa verotuksessa tehdystä viranomaisen nimenomaisesta tulkinnasta, tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa tehdystä tulkintalinjasta, joka useimmiten tarkoittaa Verohallinnon yhtenäistämisohjeissa tehtyjä laajempia tulkintalinjauksia<sup>80</sup>. Äimän mukaan viranomaisten käytäntöjen tulee olla selkeitä, ja annettujen ohjeiden mielellään kirjallisia. Käytännöllä tarkoitetaan yksittäisen verovelvollisen ve-

---

<sup>77</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 60.

<sup>78</sup> Ks. Puronen 2010 s. 98.

<sup>79</sup> Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000.

<sup>80</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 290.

rotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa omaksuttua viranomaistulkintaa.<sup>81</sup>

Luottamuksensuojalla tarkoitetaan ennen kaikkea sitä, että verovelvollisella on oikeus luottaa käytäntöjen jatkuvuuteen. Vuorovaikutusta verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä voidaan kutsua aktiiviseksi käytännöksi, jonka osoittaminen on usein vastaakohtaansa, passiivista käytäntöä, yksinkertaisempaa. Viranomaisen käytäntöä ei pidä kuitenkaan ymmärtää niin, ettei veroviranomainen voisi perustellusti muuttaa kannanottoaan asiaan. Veroviranomainen voi esimerkiksi muuttamalla ohjeitaan tai tiedottamalla käytännön muuttumisesta poistaa luottamuksensuojan noudatetulta käytännöltä tulevien vuosien verotuksessa, ja näin pätevästi muuttaa tulkintalinjaansa.<sup>82</sup> Luottamuksensuojan näkökulmasta muutos voidaan tehdä siis aikaisintaan sen verovuoden jälkeen, jona muutoksesta on tiedotettu verovelvollisille. Vaikeita tulkintatilanteita viranomaisen noudattamasta käytännöstä syntyy eritoten silloin, kun viranomaisen aikaisempi ratkaisukäytäntö asiassa on ollut ailahtelevaa ja epä johdonmukaista eri vuosina.<sup>83</sup>

Ongelmakohtia noudatettujen käytäntöjen osoittamisessa syntyy, kun tarkastellaan muodostuuko noudatettu käytäntö pitkään jatkuneessa passiivisessa tilanteessa. Tällaisia ovat siis tilanteet, joissa verovelvollinen on toiminut yhdellä tapaa pidemmän ajan saamatta asiasta nimenomaista tapauskohtaista kannanottoa. Tällöin merkitykselliseksi tulee se, onko viranomainen ollut tietoinen noudatetusta käytännöstä vai ei. Mikäli menettely on ollut viranomaisen tiedossa ja siihen ei ole puututtu, täytyy arvioida, voidaanko käytännön katsoa syntyneen. Näissä tilanteissa merkitykselliseksi tulee se, onko asiasta olemassa viranomaisen yleistä ohjeistusta, joka hyväksyisi noudatetun käytännön myös kyseenomaisessa tilanteessa. Passiivisena jatkuneessa tilanteessa siis

---

<sup>81</sup> Äimä 2011 s. 126.

<sup>82</sup> Ks. Tuominen 1999 s. 169 sekä Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 20 ja 26.

<sup>83</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 295 ja Ks. myös KHO 1997 T 2826.



ajan kuluminen yksistään ei riitä osoittamaan veroviranomaisen omaksumaa käytäntöä.<sup>84</sup>

Viranomaisen noudattaman käytännön muodostumisen moninaisuutta kuvaa mielestäni hyvin myös se, että jopa samojen kirjoittajien teoksien eri painoksissa oikeustieteilijöiden linjaukset saattavat muuttua. Tästä mielenkiintoisena osoituksena se, että kirjan Verotusmenettely- ja muutoksenhaku vuoden 2011 painoksessaan Myrsky on sitä mieltä, ettei luottamuksensuojan syntyminen vaadi asiassa nimenomaista yksityiskohdasta tutkintaa, vaan se voi perustua myös pelkkiin veroilmoituksella annettuihin tietoihin. Mikäli tällaisissa tilanteissa asiaan liittyvät tosiseikat käyvät asian laatu huomioon ottaen riittävällä tarkkuudella ilmoitukselta ilmi, voi luottamuksensuoja perustua, jos luottamuksensuojan muut edellytykset täyttyvät.<sup>85</sup> Vuonna 2015 julkaistussa samaisen teoksen uudemmassa painoksessa Myrskyn ja Räbinän linjanveto on muuttunut tiukemmaksi, ja sen mukaan VML 26 §:n kuudennen momentin viranomaisen tutkimisveloitteen mukaisesti viranomaisella voidaan katsoa olevan oikeus tutkia ja valikoida säännönmukaisessa verotuksessa toiset tapaukset tarkempaan tutkintaan kuin toiset. Jos asia ei ole valikoitunut verotuksessa erikseen tutkittavaksi, eli vaikka asia olisi veroilmoituksella selkeästi ilmoitettu mutta ei todennettavasti erikseen tutkittu, ei asiasta voi syntyä viranomaisen nimenomaista kannanottoa. Näin ollen viranomaisen passiivinen puuttumattomuus muodostaa luottamuksensuoja vain harvoin.<sup>86</sup> Viimeaikainen oikeuskäytäntö luottamuksensuoja-asioissa tukee uutta kannanottoa, mutta mielestäni kumpikin linjanveto on edelleen validi, joskin passiivisissa tapauksissa luottamuksensuojan syntyminen on ehdottomasti harvinaisempaa. Näin ollen luottamuksensuoja voi syntyä, vaikkei asia olisi valikoitunut tarkemmin tutkittavaksi, mikäli asiaan liittyvät tosiseikat käyvät selvästi ilmi veroilmoitukselta ja luottamuksensuojan soveltamisedellytykset muutoin täyttyvät.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 24–25 ja ks. Vaasan HAO 2.6.2009 T 09/0297/3.

<sup>85</sup> Myrsky - Räbinä 2011 s. 168.

<sup>86</sup> Ks. Myrsky - Räbinä 2015 s. 297.

<sup>87</sup> Myrsky 2016 s. 110 ja ks. esim. KHO 2012:74

Myös verovelvollisen omalla toiminnalla tai asian olosuhteilla voi olla vaikutusta eritoten käytännön noudattamiseen. Joissain tapauksissa verovelvollisen toiminnan olosuhteet tai toiminta itsessään ovat voineet muuttua aikaisemmin noudatetusta todettavasta käytännöstä. Näissä tapauksissa aikaisemmalla ratkaisukäytännöllä ei voi suoraan katsoa olevan asian luottamuksensuojan perustavaa merkitystä.<sup>88</sup>

Myöskään toisiinsa liitännäisissä eri verolajeja koskeissa tilanteissa, joissa käytännön voidaan katsoa toisessa verolajissa muodostuneen, ei tämän toisessa verolajissa tehdyn ratkaisun voida katsoa ainakaan suoraa muodostavan luottamuksensuojaa myös toisen verolajin asiassa<sup>89</sup>. Tällaisissa tilanteissa on hyvin tapauskohtaista voidaanko tulkita, että toisessa verolajissa annettu ratkaisu on annettu asiassa sillä tarkkuudella ja soveltuen, että sen voidaan katsoa muodostavan luottamuksensuoja myös toiseen verolajiin<sup>90</sup>. Näissä tilanteissa viranomaisen johdonmukaisen toiminnan vaade on kuitenkin myös korostuneesti esillä.

Verotuksen oikeusturvatyöryhmä piti keskeisenä oikeusturvaa parantavana tekijänä uusissa ja muuttuvissa tilanteissa viranomaisen mahdollisimman nopeaa kannanottoa ja ohjeistusta. Ennakkotiedot ja ratkaisut lisäävät verotuksen oikeusvarmuutta ja niiden hakemiseen tulisi kannustaa.<sup>91</sup> Ennakkotietoa tai -ratkaisua hakemalla verovelvollinen voi varmistaa verotuskohtelunsa ennen kuin hän tekee tosiasiallisia toimia jotka vaikuttavat verotukseen. Verovelvollisen oikeusturva edellyttää, että hänellä on mahdollisuus saada etukäteinen kannanotto verotuskohtelustaan.<sup>92</sup> Äimän mukaan verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa ennakkotiedon määräajan umpeuduttuakin, joka on perusteltavissa luottamuksensuojaperiaatteen tulkintavaikutuksella. Näin ollen

---

<sup>88</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s.295 sekä Myrsky 2016 s. 112 ja ks. esim. KHO 2000:15.

<sup>89</sup> Esimerkiksi verovelvollisen arvonlisäveroasiassa annettu ratkaisu ja saman asian tuloverokysymys jota ei ole ratkaisu erillisellä päätöksellä.

<sup>90</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s.293 ja ks. myös KHO 1998:52 sekä Äimä 2011 s. 124.

<sup>91</sup> Ks. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 26.

<sup>92</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 59 - 60.

verovelvollinen voinee perustellusti luottaa ennakkotiedon sitovuuden jatkumiseen, mikäli asiasta ei ole annettu uutta päätöstä tai ohjausta määräajan jälkeen.<sup>93</sup>

Vaikka ohjeet eivät sido oikeudellisesti verovelvollisia taikka viranomaisia, on viranomaisen toiminnan kannalta johdonmukaista toimia verotuksessa antamiensa ohjeiden mukaisesti. Tämä on osa hyvän hallinnon vaadetta hallinnon johdonmukaisuudesta päätöksenteossa. Näin ollen tiukka oikeuspositiivinen tulkinta pelkästään lainsäädännön sitovuudesta viranomaistoiminnassa ei luottamuksensuoja-asioissa tule kysymykseen. Veroviranomaisen antamia ohjeita ovat erityisesti erilaiset täyttööppaat, tiedotteet ja vuosittain julkaistavat verotuksen yhtenäistämishjeet.

Viranomaisen antaessa toimivaltansa perusteella ohjeen tai ohjeistusta synnyttää se asiassa verovelvolliselle luottamuksensuojan. Myös erilaiset verovirastojen paikalliset ohjeet ja esimerkiksi valtionvarainministeriön tiedotteet voivat saada lainkohdassa tarkoitetun ohjeen aseman. Vaikka ohje huomattaisiinkin jälkeenpäin tulkinnanvaraiseksi tai jopa vääräksi on vaikutus sama. Tämä on perusteltavissa sillä, että verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisen ohjeisiin ja neuvoihin. Näin ollen myös virheellinen yleisohje on sitova, kunnes se on oikaistu. Merkitystä oikeuskäytännössä on myös annettu veroviranomaisen antamalla henkilökohtaisille ohjeille verovelvollisen yksittäistapauksissa, joskin näissä erilaiset näyttöongelmat nousevat helposti kysymykseen. Tämän lisäksi ohjeen laatuun vaikuttaa se minkäläisten pohjatietojen perusteella verovelvollinen on ohjausta saanut, ja minkä luonteiseksi näin ollen ohjauksen voi tulkita.<sup>94</sup> Myrskyn Ja Rabinän mukaan ohjeessa esitettyjen kannanottojen tulee ennen kaikkea olla riittävän täsmällisiä ja yksilöityjä, jotta luottamuksensuoja voi pelkästään ohjeen perusteella syntyä. Lisäksi ohjeen antamat neuvot ja kannanotot tulee liittyä juuri kyseessä olevaan luottamuksensuoja-asiaan.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Äimä 2011 s. 168.

<sup>94</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 96 - 97 sekä Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 ja Myrsky - Rabinä 2015 s. 302.

<sup>95</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 301 ja Ks. myös KHO 2012:69.

Myös verotarkastuksien yhteydessä saatujen ohjeistuksien tai passiivisten ratkaisujen<sup>96</sup> merkitystä luottamuksensuojan perustavana ohjeena pitää myös ottaa huomioon. Nykyään verotarkastukset ovat usein luonteeltaan pistokoemaisia, joissa tarkistetaan vain jokin osa yrityksen toiminnasta<sup>97</sup>, ja kokonaisvaltaiset verotarkastukset eivät näin ollen tule läheskään aina kysymykseen. Luottamuksensuojan kannalta ensiasemaan nousee tällöin se, mitä tosiasiallisesti verotarkastuksessa on tutkittu ja millä tarkkuudella, eli onko kyseenomaisesta asiasta tosiasiaa annettu suoraan tai edes välillisesti ohjeistukseksi tulkittavaa kannanottoa.<sup>98</sup> Tämän vuoksi myöhempien epäselvyyksien välttämiseksi verotarkastajan tulee kirjoittaa kertomukseen kaikki ne asiat, joissa verovelvolliselle on annettu ohjeita ja neuvoja<sup>99</sup>.

Verohallinto antaa lisäksi toiminnassaan HL 8 §:n perusteella verotusta koskevia neuvoja, joita luottamuksensuoja-asioissa on perinteisesti kutsuttu viranomaisen suulliseksi neuvoiksi. Kuitenkin nykypäivänä myös Verohallinnon viestintäkanavat ovat moninaisia ja erinäiset sosiaalisen median palvelut ovat tulleet osaksi interaktiivista kanssakäymistä veroviranomaisen kanssa perinteisen puhelinpalvelu ja verovirastossa asioimisen lisäksi. Tällaisissa palveluissa saatujen keskustelujen perusteella saadut neuvot harvoin muodostavat viranomaista sitovia kannanottoja niiden yleisluonteen vuoksi, ja näin ollen luottamuksensuojaa luovaa neuvoa asiassa ei voida katsoa syntyvän. Lisäksi varsinkin ei tallentuvien keskustelujen sisällön todistelu, kuten viranomaiselle esitetyn tilanteen vajavainen kuvaus ja saadun neuvon sisältö, voi luottamuksensuojan saamiseksi koitua verovelvolliselle hankalaksi tai jopa mahdottomaksi. Kuitenkin, jos suulliset ohjeet ovat riittävän yksilöityjä ja koskevat nimenomaisesti riidanalaista asiaa, jonka lisäksi ne voidaan riittävällä varmuudella sisällöltään todentaa, voi ne perustaa asiassa luottamuksensuojan.<sup>100</sup>

---

<sup>96</sup> Eli kun verotarkastuksessa tutkitaan jokin asia, eikä asiaan puututa tarkastuksen perusteella.

<sup>97</sup> Verohallinnon ohje 'Hyvä verotarkastustapa' 2.1.2017.

<sup>98</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 305 - 306 ja Puroinen 2009 ss. 474.

<sup>99</sup> Myrsky 2016 s. 116.

<sup>100</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 302. Viranomaisen suullisen neuvon merkityksestä luottamuksensuoja-asiaassa on olemassa tapaus KHO 2003:21 jossa puoliset olivat saaneet suullisia neuvoja verotoimistosta liittyen vuokraustoiminnan menojen vähennyskelpoisuuteen.

Uutena ilmiönä sosiaalisen median viestimissä viranomaisen antamat vastaukset näkyvät laajalle joukolle ihmisiä. Nähtäväksi jää voiko tällaisessa keskustelussa annetusta viranomaisen neuvosta saada luottamuksensuojaa myös sosiaalisen median muut käyttäjät. Sikäli jos kyse on jälleen nimenomaisesti kannanotosta samanlaiseen asiaan kuin mistä sosiaalisen median neuvo on annettu, ei luottamuksensuojan syntyä kolmannelle osapuolelle voi pitää perusteettomana.<sup>101</sup>

Suomen oikeusjärjestyksessä merkittävää roolia verotuskäytänteissä edustavat myös KHO:n antamat tuomioistuinratkaisut, joilla on oikeustulkintaa ohjaavaa prejudikaattiarvoa. Verotuksen oikeuskäytäntö onkin oleellinen osa verotuskäytäntöä selventävää elementtiä. KHO:n ratkaisu voidaan tulkita vastaavissa tilanteissa tuomioistuimen noudattamaksi ratkaisulinjaksi myös tulevaisuudessa. KHO päätös jää näin kyseisestä asiasta toistaiseksi voimassa olevaksi kannanotoksi lain oikeasta soveltamisesta. Näin ollen oikeuskäytännöllä on oleellinen merkitys verotuksen ennustettavuuden ja lainmukaisuuden vahvistamisessa.<sup>102</sup>

Soikkelin mukaan verolainsäädännön sisältämät abstraktit oikeusnormit muuttuvat yleensä vasta oikeuskäytännössä konkreettisiksi. Vakaa oikeuskäytäntö onkin yksi Suomen taloudellisen kilpailukyvyn perusedellytyksiä. Luottamuksensuojaperiaatteen tosiasiallinen voimassaoloalue voidaan selvittää Soikkelin mukaan lopulta ainoastaan KHO:n oikeuskäytännön avulla. Tämä edellyttää kaiken asiaan liittyvän relevantin oikeuskäytännön tuntemista. Luottamuksensuojaa on annettava vastaavissa tilanteissa tulevaisuudessakin, jos luottamuksensuojan painoarvo on muodostunut yhtä suureksi.<sup>103</sup> Veroviranomainen omaksuu KHO:n antamat päätökset, ja viranomaisen noudattamien käytäntöjen tai ohjeiden vastainen päätös johtaa lähes poikkeuksetta näiden käytäntöjen tai ohjeiden muuttamiseen viranomaisen toimesta<sup>104</sup>. KHO:n päätösten

---

<sup>101</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 302.

<sup>102</sup> Ks. Myrsky 2011a s. 649 sekä Soikkeli 2004a s.103 - 104 ja Äimä 2011 s. 124.

<sup>103</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 104 ja 189.

<sup>104</sup> Ks. Myrsky 2011a s. 649 ja Ranta-Aho 2007 s. 154.

merkitystä tulkintalinjoja tiukentavana ja muuttavana tekijänä vahvistettiin myös hallituksen esityksissä luottamuksensuojaa ohjaavia tekijöinä.<sup>105</sup>

Purosen mukaan tapaukset, joissa luottamuksensuojaa tulisi antaa, eivät ole määriteltävissä tyhjentävästi edes KHO:n ratkaisukäytännöllä. Yksittäisessä KHO:n ratkaisussa on aina kyse korostetusti vain yksittäistä asiaa ja tapausta. Periaatteen nimenomainen käyttäminen KHO:n ratkaisujen perusteluissa koskee edelleen varsin suppeaa joukkoa ratkaisuja, jolloin periaatteen nimenomainen soveltamisala on edelleen jossain määrin epäselvä. Ratkaisuun vaikuttavana taustaperiaatteena luottamuksensuojaperiaatetta on kuitenkin nähty sovellettavan useammin.<sup>106</sup>

#### **2.4.4 Erityiset syyt ja liitännäisseuraamukset**

Luottamuksensuojan epäävät erityiset syyt liittyvät useimmiten luottamuksensuoja-asiassa tehtävään periaatepunnintaan. Kuten jo edellä on todettu, ei luottamuksensuojaperiaate itsessään aja muiden verotusta ja hallintotoimintaa yleisesti sääntelevien periaatteiden ohitse, vaan periaatteet tulevat sovellettavaksi myös yksittäistapauksissa usein samanaikaisesti.

Luottamuksensuojaperiaate tulee useimmiten harkittavaksi yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa yhdessä. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminenhan merkitsee lähes aina poikkeamista verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta, jota voidaan pitää verotuksen kannalta keskeisenä.<sup>107</sup> Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen on lähtökohtaisesti mahdollista vain tilanteissa, joissa se on myös muiden verovelvollisten yhdenvertaisuusvaateen kannalta hyväksyttävää<sup>108</sup>.

Muita luottamuksensuojan kanssa harkittavia periaatteita voisivat edustaa verotuksen tehokkuusperiaate, jolla on kytkös verotuksen legaliteettiperiaatteeseen. Veroviran-

---

<sup>105</sup> HE 53/1998 vp s. 11 ja HE 29/2016 vp s. 87.

<sup>106</sup> Puronen 2010 s. 127 - 128.

<sup>107</sup> Puronen 2010 s. 127 ja Äimä 2011 s. 126.

<sup>108</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 42 ja Myrsky - Rabinä 2015 s. 288.

omaisen tulee pyrkiä suorittamaan verotus mahdollisimman tehokkaasti ja alhaisin kustannuksin lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Näin ollen massamenettelynä suoritettavassa verotuksessa lain sanamuodon mukaiset suppeat tulkinnat voivat joutua ristiriitaan verotuksen ennustettavuutta tosiasiallisesti parantavien viranomaisohjeiden ja kannanottojen kanssa.<sup>109</sup>

Yksi erityinen syy asian ratkaisemiseksi verovelvolliselle epäedullisesti voisi olla myös verovelvollisen oma toiminta, jossa verovelvollinen on omalla toiminnallaan aiheuttanut asian muodostumisen epäselväksi. Tämä tarkoittaa siis tilanteita, joissa verovelvollisen voidaan arvioida toimineen vilpillisessä mielessä, jota käsiteltiin tutkimuksen osiossa 2.4.2.<sup>110</sup>

Luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa sitä, että asia voidaan suojatulta osin ratkaista osittain tai kokonaan verovelvollisen eduksi. Mikäli asiaan on liittynyt erityisiä syitä, joiden vuoksi asia ratkaistaan verovelvolliselle epäedullisesti, voidaan VML 26 §:n toisen momentin toisen lauseen tai OVML 6 §:n toisen momentin mukaiset veronmaksun liitännäisseuraamukset, kuten veronkorotukset, sekä erilaiset korkoseuraamukset, jättää maksuunpanematta. Edellytyksenä tälle on asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys, jonka perusteella liitännäismaksujen periminen olisi verovelvolliselle kohtuutonta. Edellytyksenä siis on, että kohtuuttomuus aiheutuu nimenomaisesti asian tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä, eikä tässäkin tulisi verovelvollisen taloudellisella tilanteella tai henkilöarviolla antaa liikaa merkitystä.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 43.

<sup>110</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 288 ja Äimä 2011 s. 126.

<sup>111</sup> Ks. Puronen 2010 s. 109 sekä Myrsky - Rabinä 2015 s. 289.

### 3 LUOTTAMUKSENSUOJA HALLINTOTUOMIOISTUINTEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ VUONNA 2015

#### 3.1 Yleistä aineistosta

Kuten tutkielman teoriaosuudessa todettiin, on luottamuksensuojan soveltaminen verotusasiassa viime kädessä tuomioistuimessa ratkaistava asia<sup>112</sup>. Varsinkin veronsaajan ja verovelvollisen eriävät mielipiteet asian oikeudellisesta tulkinnanvaraisuudesta, tai esimerkiksi saadun ohjeen tai neuvon laadusta ovat useimmiten valitusasiassa näkökulmasidonnaisia. Näin ollen hallintotuomioistuimien oikeuskäytäntö on viime kädessä luottamuksensuojan soveltamisalan määrittelevä tekijä.

Tästä syystä tämän tutkimuksen osana tehdään erityinen katsaus vuonna 2015 annettuihin HAO:n ja KHO:n päätöksiin verovalitusasioissa, joissa valituksen osana on ollut myös vaade luottamuksensuojasta. Erityisesti hallinto-oikeuksien oikeuskäytäntöä verotuksen luottamuksensuoja-asioissa ei tässä laajuudessa ole tiettävästi aikaisemmin tutkittu, joten luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen tutkiminen hallinto-oikeuksissa on sekä veronsaajan että verovelvollisen intressissä.

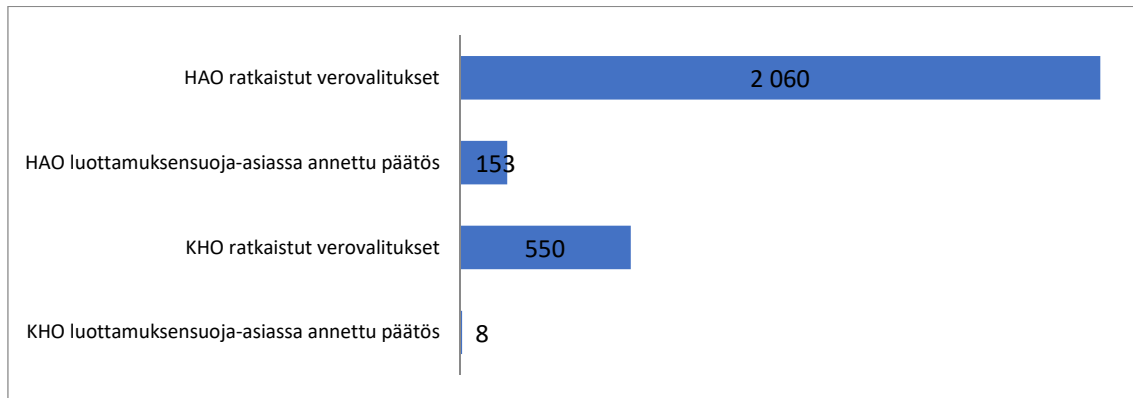
Aineistoa käsitellessä tapauksista on tallennettu tietoja tapauksen pääasiasta, asian aikaisemmasta prosessista, luottamuksensuojan vaatimuksen sisällöstä, luottamuksensuojasta annetun ratkaisun laadusta sekä ratkaisun sisällöstä. Tapauksista tallennettujen tietojen perusteella pyritään tekemään havaintoja luottamuksensuojatapauksille tunnunomaisista piirteistä tuomioistuimissa. Aivan erityinen katsaus tehdään niihin HAO:n päätöksiin, joissa verovelvollinen on saanut asialleen luottamuksensuojaa. Kyseisistä tapauksista on laadittu tapauskuvaukset, sekä kirjoittajan oma oikeudellinen arvio luottamuksensuoja-asiassa annetusta ratkaisusta.

---

<sup>112</sup> Nykyisemmin oikaisulautakunta toimii ensiasteena kaikkien verolajien valitusprosessissa, mutta vielä vuoden 2016 loppuun asti arvonlisäveron-, ennakoperinnän- ja varainsiirtoverotuksen asioissa ensimmäinen valitusaste oli HAO. Näin ollen eritoten näissä verolajeissa myös luottamuksensuojakysymykset tulivat jo valitusprosessin ensiasteella HAO:n ratkaistavaksi.



**KUVIO 1:** Verovalitukset hallintotuomioistuimille ja luottamuksensuojasta annetut päätökset vuonna 2015<sup>113</sup>



Oheisesta Kuvioista 1 selviää vuonna 2015 hallintotuomioistuimille saapuneiden verovalitusten kokonaismäärät, sekä ne verovuonna annetut tuomioistuinten päätökset, joissa valituksen osana on ollut myös luottamuksensuojavaade. Vuonna 2015 HAO:lle saapuneiden verovalitusten ja luottamuksensuoja-asioissa annettujen päätösten suhteesta voidaan todeta, että hieman alle joka kymmenennessä (7,4 %:ssa) HAO:lle saapuvista verovalituksista vedotaan luottamuksensuojaan. KHO:n osalta vastaava luku vuonna 2015 on ainoastaan 1,5 %. Luottamuksensuoja-asioilla tässä yhteydessä tarkoitetaan niitä verovalituksia, joissa valituksen kohteena on joko pelkästään asian luottamuksensuoja tai luottamuksensuoja yhdessä tapauksen pääasian kanssa. Tapaukset, joissa valittaja on vedonnut vaatimuksessaan pelkästään asian luottamuksensuojaan, ovat kuitenkin perin harvinaisia ja tällaisia tapauksista oli ainoastaan viisi HAO:lle esitettyä valitusta. Näin ollen lähes aina valitusprosessin kohteena on sekä tapauksen pääasia, jonka lisäksi luottamuksensuojavaatimus esitetään toissijaisena.

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, ettei luottamuksensuojaan vetoaminen ole erityisen harvinaista verovalitusasioissa. Tämä on erityisesti nähtävissä HAO:lle esitettyjen luottamuksensuojavaatimusten määrässä, mutta myös luottamuksensuoja-

<sup>113</sup> Lähteenä KHO:n ja HAO:n työtilasto 1.1.2015 - 31.12.2015 sekä aineisto. Huomattavaa on, että luvuissa on mukana kaikki veroasiat, eli myös niin sanotut ei Verohallinto-verot. Tieto on kuitenkin käyttökelpoinen indikaattori jakaumien vertailussa sen tuomasta virhemarginaalista huolimatta.

asioista KHO:lle tehtyjen valituslupahakemusten yleisyydestä<sup>114</sup>. Taulukossa esitettyjä lukuja tulkitessa täytyy muistaa, että luvuissa verrataan vuonna 2015 kaikissa veroasioissa tehtyjä valituksia Verohallinto-veroista luottamuksensuoja-asioissa annettuihin ratkaisuihin. Esitettyjä lukuja voidaan pitää kuitenkin asiassa suuntaa antavana tietona luottamuksensuoja-asian yleisyydestä hallintotuomioistuimille esitettyissä verovalituksissa.

HAO:n luottamuksensuojaa koskevilla päätöksillä (153 kpl) verovelvollisen oikeudellinen muoto oli yleisimmin luonnollinen henkilö tai kuolinpesä (53,6 %:ssa tapauksista). Kahdessa päätöksessä valittajina oli sekä luonnollinen henkilö että henkilöyhtiö (1,3 %). Yhteisöjen tekemien valitusten osuus oli 38,6 %, ja loput päätöksistä jakautuivat henkilöyhtiöiden (2,6 %) ja erinäisten yhdistysten (3,9 %) verovalituksiin. KHO:n antamista päätöksistä (8 kpl) viidessä verovelvollisena oli yhteisö, ja lopuissa kolmessa luonnollinen henkilö tai kuolinpesä.

Valittajana HAO:n tapauksissa oli useimmiten verovelvollinen (89,5 %:ssa tapauksista). Kun edelliseen lukuun lisätään ne tapaukset, missä valittajana on verovelvollisen ohella myös oikeudenvallontayksikkö, on osuus 90,8 % valituksista. KHO:n päätöksistä kuudessa valittajana oli verovelvollinen, ja kahdessa VOVA. Kahdessa HAO:n tapauksessa VOVA haki muutosta asiassa aikaisemmin, esimerkiksi oikaisulautakunnassa, myönnettyyn luottamuksensuojaan. VOVA puolsi luottamuksensuojan myöntämistä verovelvolliselle viidessä HAO:n ja yhdessä KHO:n päätöksessä<sup>115</sup>.

Luottamuksensuoja-asioissa annetut HAO:n päätökset jakautuivat 2015 tuomioistuimille Taulukon 1 mukaisesti. Kun vertaamme luottamuksensuojatapauksien jakautumista tuomioistuimille verotapauksien yleiseen jakaumaan, näyttävät jakaumat aineiston kokoon suhteutettuna varsin samankaltaisilta. Koska verovalitusasioista valtaosa

---

<sup>114</sup> Tällä tarkoitan ennen kaikkea sitä, että vaikka KHO antaa näennäisesti vähän luottamuksensuoja-asioita koskevia ratkaisuita, valitetaan KHO:lle kuitenkin isossa osassa HAO tapauksista, missä valitusintressi on verovelvollisella. Yhteensä 63 tapauksessa HAO:n 2015 antamaan luottamuksensuoja-asian sisältämään ratkaisuun haettiin valituslupaa KHO:lta.

<sup>115</sup> KHO:2015:184.

(51,4 %) tulee käsiteltäväksi Helsingin HAO:lle, myös valtaosa luottamuksensuojajavasteista (51,0 %) tulee käsitellyksi Helsingissä.

**TAULUKKO 1:** HAO päätösten jakaumat tuomioistuimittain

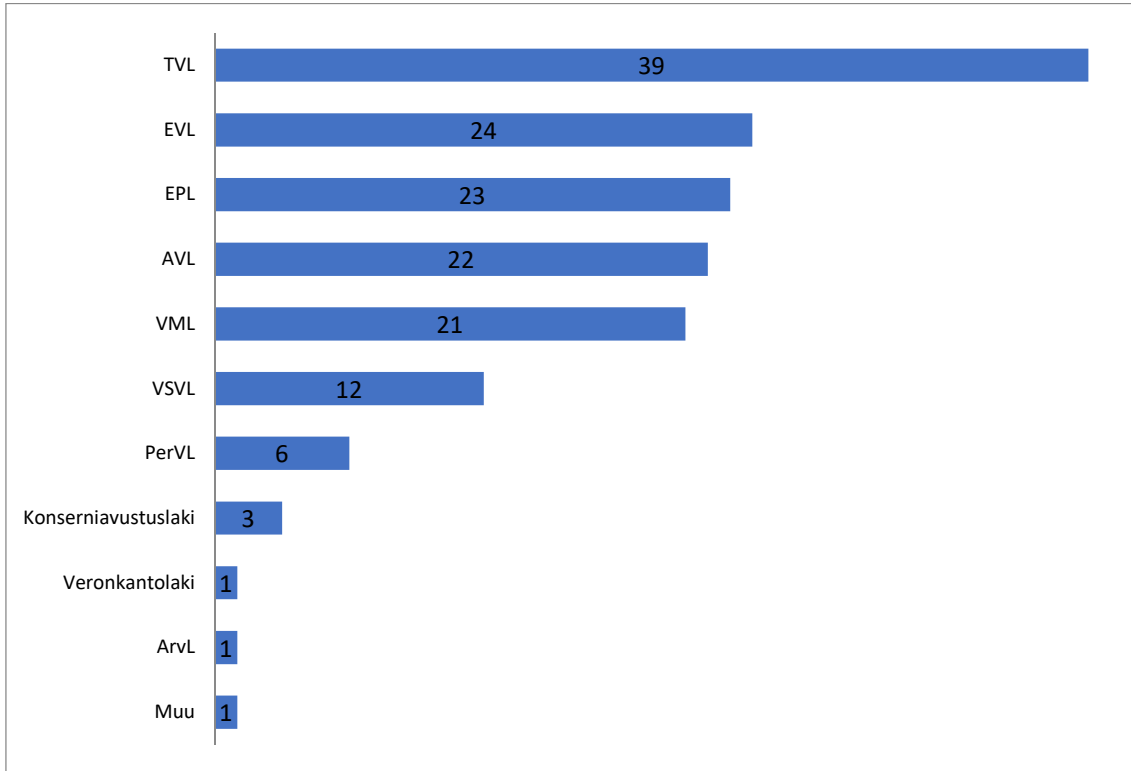
	Luottamuksensuoja tapaukset (kpl)	Osuus luottamuksensuojatapauksista (%)	Verotapaukset yhteensä (kpl) <sup>116</sup>	Osuus verotapauksista (%)
<b>Helsinki</b>	78	51,0 %	1059	51,4 %
<b>Hämeenlinna</b>	23	15,0 %	316	15,3 %
<b>Itä-Suomi</b>	17	11,1 %	223	10,8 %
<b>Pohjois-Suomi</b>	21	13,7 %	177	8,6 %
<b>Turku</b>	11	7,2 %	175	8,5 %
<b>Vaasa</b>	2	1,3 %	110	5,3 %
<b>Ahvenanmaa</b>	1	0,7 %	2*	0,1 %
<b>YHTEENSÄ:</b>	<b>153 kpl</b>	<b>100,0 %</b>	<b>2062 kpl</b>	<b>100,0 %</b>

### 3.2 Hallinto-oikeuksien antamat ratkaisut ja niiden sisältö

HAO:n osalta tapaukset jakaantuivat pääasiansa sovellettavan verolain mukaan Kuvion 2 osoittamalla tavalla. Jakauma vastaa pitkälti valittajien oikeusmuodon perusteella oletettavaa asiaryhmäjakoa. On varsin loogista, että suuri osa valituksenalaisista asioista kohdistuu tuloverolakiin, kun valittajista hieman yli puolet on luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä. Muiden lakien osalta jakauma on varsin tasainen, joka itsessään osoittaa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen tosiasiallista laajuutta verotusasioissa.

<sup>116</sup> Lähteenä KHO:n ja HAO:n työtilasto 1.1.2015 - 31.12.2015. Huomattavaa on, että luvuissa on mukana kaikki veroasiat, eli myös niin sanotut ei Verohallinto-verot. Tieto on kuitenkin käyttökelpoinen indikaattori jakaumien vertailussa sen tuomasta virhemarginaalista huolimatta. \*Ahvenanmaan tapaukset (2kpl) on otettu VOVA:n sisäisestä tiedosta, sillä Ahvenanmaan HAO:n antamia päätöksiä ei ole tilastoitu virallislähteessä asiaryhmittäin, kuten muiden hallinto-oikeuksien tapauksia.

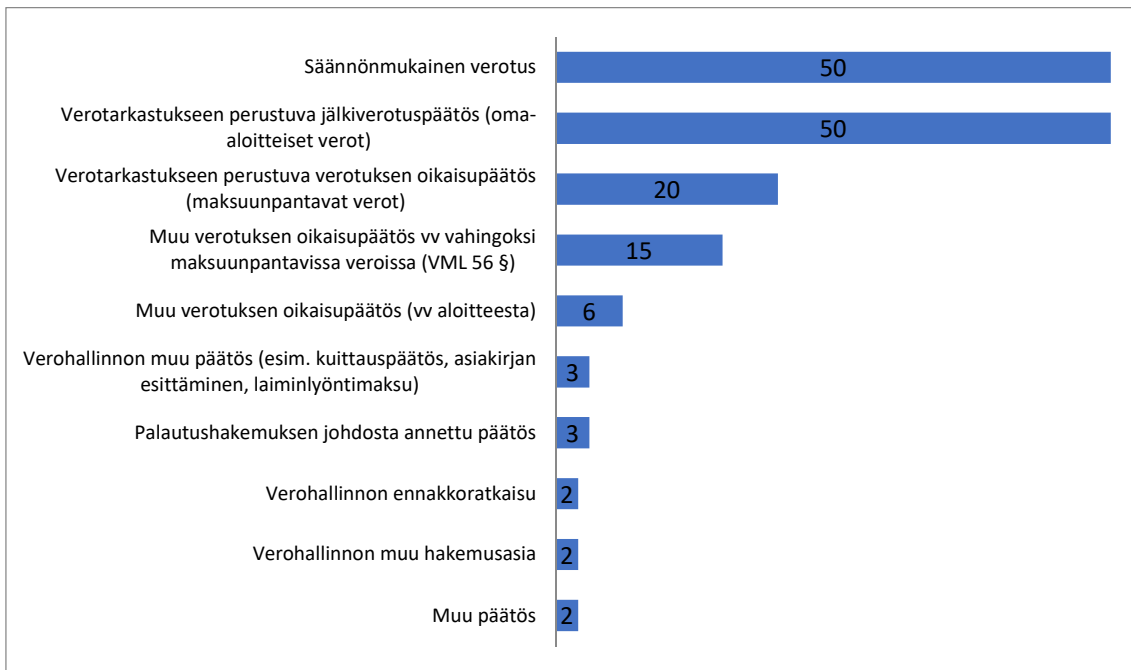
**KUVIO 2:** HAO valitusasiaan pääasiallisesti sovellettava verolaki



HAO:n käsittelemien verovalitusten asiasyyt tapausten osalta ovat varsin moninaisia. Tämä on todettavissa myös Kuvion 2 osoittamasta jakaumasta. Koska tapaukset ovat moninaisia, olisi niiden kategorisoiminen asiasyyn perusteella jopa tapauksien laatua yksinkertaistava toimenpide, jota en koe mielekkäänä tutkimuksen tarkoituksen kannalta. Mikäli tiettyjä trendejä aineiston HAO-tapausten asiasyistä kuitenkin etsitään, on erinäiset palkkaa vai työkorvausta rajanvedot (17 tapausta), erinäiset peitellyn osingon tapaukset (17 tapausta), matkakustannusten korvaukset (14 tapausta), ja yhteisön luovuttamien osakkeiden käyttöomaisuusluonteeseen liittyvät veroriidat valituksissa toistuvia asiasyitä (10 tapausta). Eritoten on myös huomattavaa, että varsinkin palkka ja työkorvaus -tapauksissa samaan asiaan liittyviä oikeustapauksia saattaa olla useamman verovelvollisen toimesta. Näissä tapauksissa valituksia voi olla sekä suorituksen maksajan, että saajan tahoilta, sekä mahdollisesti myös asiaan liittyvien arvonlisäverojen osalta. Asian laatu huomioon ottaen samankaltaisia joukkioita, joissa useampi verovalitus liittyy suoraan tai välillisesti samaan tapaukseen, esiintyy myös muissa yhteyksissä riippuen tapauksen luonteesta.

Valituksien kohteena olevat tapauksien alkuperäiset verotuspäätökset jakautuvat Kuvion 3 osoittamalla tavalla. Jakaumasta on nähtävissä, että valtaosa tapauksista kohdistuu joko alun perin säännönmukaisessa verotuksessa tehtyihin päätöksiin<sup>117</sup>, tai verotarkastuksien perusteella tehtyihin jälkiverotus- tai verotuksen oikaisupäätöksiin. Luottamuksensuojan vaatimuksen esiintyminen erityisesti verotarkastuksien perusteella tehtyjen jälkiverotusten ja oikaisujen perusteella on periaatteen soveltamisedellytysten perusteella varsin odotettua. Verovelvollinen kokee tarpeen saada suojaa aikaisemmin toimitetulle verotuskäytännölle, johon nyt verotarkastuksen perusteella tehdään muutoksia.

**KUVIO 3: HAO valitusasian kohteena oleva peruspäätös**



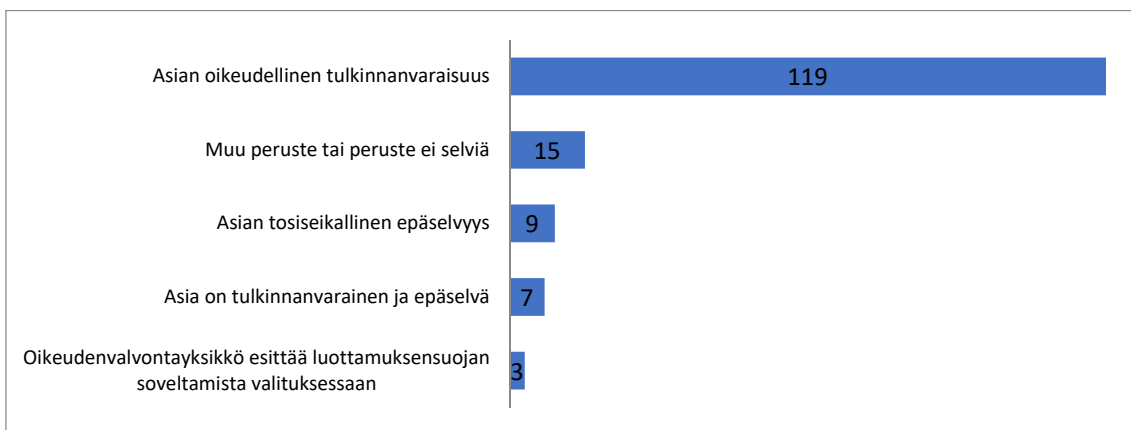
Valituksilta selviävät perusteet luottamuksensuojavaateille tapauksissa ovat hyvin vaihtelevia. Jos luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen ensimmäisenä edellytyksenä<sup>118</sup> pitää asian joko oikeudellista tulkinnanvaraisuutta, tai tosiseikallista epäselvyyttä, jakautuvat vaatimuksilla esitetyt perusteet Kuvion 4 mukaisesti. Tiedoista on

<sup>117</sup> Tai säännönmukaisen verotuksen passiivisiin tilanteisiin, joissa ei varsinaista erillistä päätöstä.

<sup>118</sup> Pääasiasta annetun verovelvolliselle epäedullisen ratkaisun jälkeen.

kuitenkin huomautettava, että suuresta osasta päätöksistä vaatimuksen tosiasiallinen peruste ei ollut suoraan luettavissa, vaan vaatimuksen peruste piti tulkita päätökseltä asian muusta yhteydestä. Suuressa osassa tapauksista verotuksen luottamuksensuojan soveltamisedellytysten ja periaatteen yleinen sisältö on ymmärretty ainakin osittain, mutta huomattavassa osassa tapauksista periaatteen soveltamisedellytyksiä on esitetty lain sisällön tarkoittamalta kannalta vierasperäisistä perusteista. Useissa tapauksissa lainkohdan soveltamisedellytykseen asian tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä oli vaatimuksella osattu vedota, mutta kuten edellä Kuvioista 5 nähdään, ei luottamuksensuojan soveltamisedellytyksiä ole monissa tapauksissa ymmärretty kuitenkaan kaikilta osin oikein.

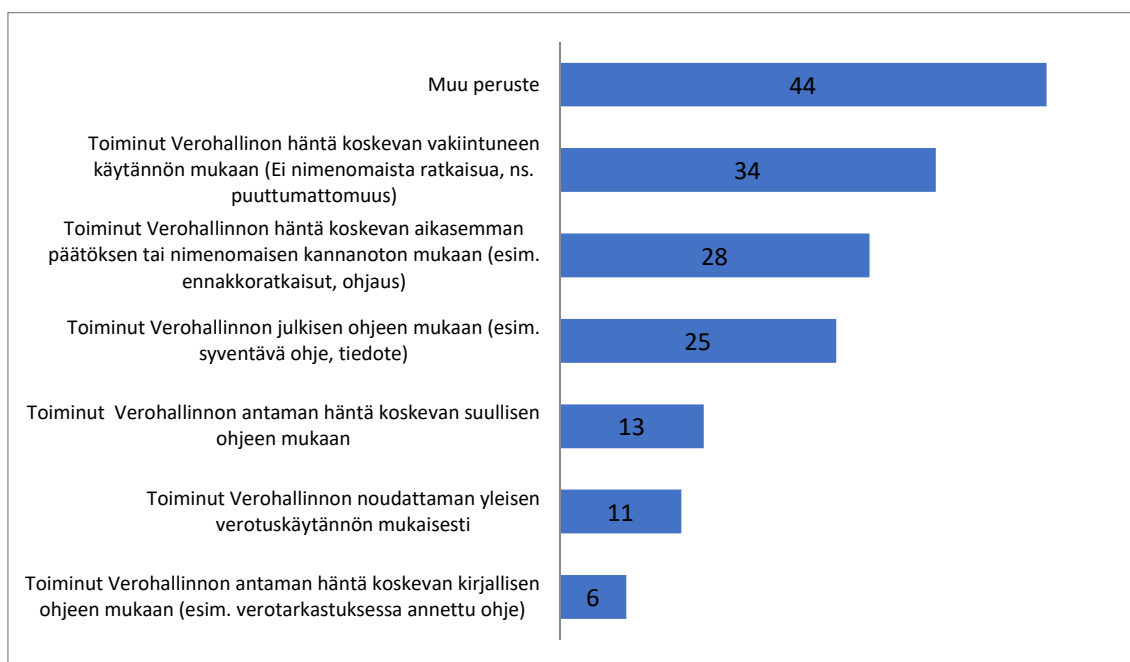
**KUVIO 4:** Peruste luottamuksensuojan vaatimukselle: tulkinnanvarainen vai epäselvä



Luottamuksensuojan syntyminen edellyttää myös, että verovelvollinen on toiminut viranomaisen antaman ohjeen tai käytännön mukaan. Kuvioista 5 on nähtävissä verovelvollisten luottamuksensuojavaatimuksissaan esittämät perusteet sille, minkä mukaan he ovat toimineet valituksen alaisessa asiassa. Verovelvollisten esittämät perusteet vaihtelivat lainkohdan tarkoittamista perusteista aina sen ulkopuolisiin perusteisiin. Useissa tapauksissa verovelvolliset perustelivat vaatimustaan esimerkiksi Verohallinnon antamalla julkisella ohjeella, mutta myös häntä koskevalla asian aikaisemmalla päätöksellä. Näin ollen Kuvion 5 luvuissa on esitetty kaikki tapauksissa annetut perusteet.

teet luokkakohtaisesti<sup>119</sup>. Huomattava osa verovelvollisten esittämistä perusteista on lain soveltamisedellytysten mukaan arvioiden vierasperäisiä tai perusteita ei ole tosiasiassa esitetty vaatimuksen tueksi. Luottamuksensuojan soveltamisedellytysten puutteellinen ymmärrys paljastuu näin ollen erityisesti tässä kohtaa vaatimusta. Kategoriasa muu peruste olevat vaatimukset ovat siis kaikki sellaisia vaatimuksia, joilla ei voida katsoa olevan mitään lain tarkoittamaa perustetta luottamuksensuojalle (28,8 % vaatimuksista). Huomionarvoista on myös se kuinka usein verovelvolliset vetoavat viranomaisen niin sanottuun passiiviseen käytäntöön ottaen huomioon varsinkin oikeuskirjallisuudessa tästä esitetyt kannanotot ja viimeaikaisen oikeuskäytännön<sup>120</sup>.

**KUVIO 5:** Peruste luottamuksensuoja vaatimukselle: minkä mukaan toiminut



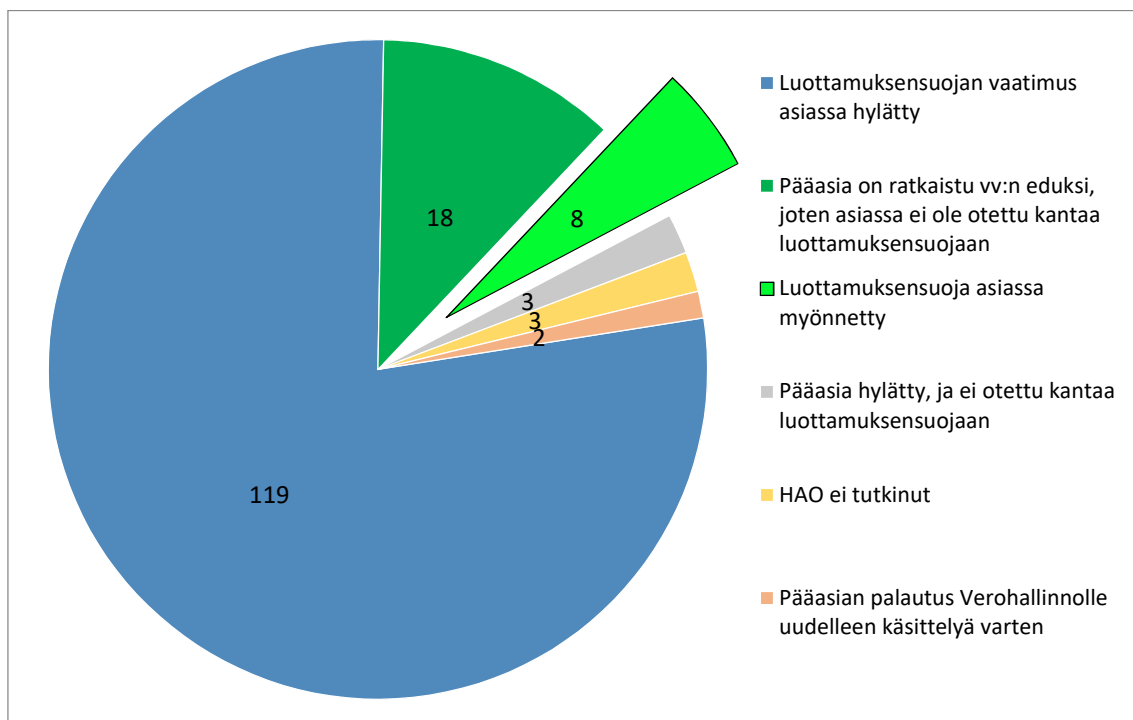
HAO:n antamat ratkaisut jakautuivat Kuvion 6 osoittamalla tavalla. HAO:n antamista päätöksistä ainoastaan kahdeksassa tapauksessa (5,2 %) tuomioistuimien ratkaisi asian luottamuksensuojan perusteella verovelvollisen eduksi. Tutkimuksen seuraavassa osiossa tehdään tarkemmat analyysit kyseisistä tapauksista. Ratkaisuja, joissa pääasia

<sup>119</sup> Tästä syystä kuviolla 6 on enemmän perusteita kuin aineistossa on HAO:n tapauksia.

<sup>120</sup> Katso työn aikaisempi osio 2.4.3 viranomaisen noudattamasta käytännöstä.

ratkaistiin verovelvollisen eduksi ja näin ollen tarvetta luottamuksensuojan soveltamiseen ei ollut, oli yhteensä 18 kpl (11,8 %). Näin ollen suurimmassa osassa tapauksista (119kpl, 77,8 %) pääasian vaatimus hylättiin, eikä asiaa ratkaistu luottamuksensuojan perusteella verovelvollisen eduksi. Näin ollen tapaukset, joissa verovelvollinen hävisi asiakysymyksen mutta sai asialleen luottamuksensuojaa, oli kahdeksan tapausta 133 tapauksesta (6,0 %)<sup>121</sup>. Lopuissa tapauksista HAO jätti joko vaatimuksen tutkimatta, ei pääasian hylkäävässä päätöksessään ottanut kantaa asiassa esitettyyn luottamuksensuojavaatimukseen tai palautti pääasian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Luvuista voidaan todeta, että luottamuksensuojan myöntäminen HAO:ssa on esitettyihin vaatimuksiin verrattaen melko harvinaista.

**KUVIO 6:** Luottamuksensuoja-asiassa annettu HAO:n ratkaisu



Tuomioiden ratkaisuperusteista kerättiin lisäksi syyt, minkä perusteella tuomioistuimet hylkäsivät luottamuksensuojan vaatimuksen. Useissa tapauksissa perusteet luottamuk-

<sup>121</sup> Verrattaessa siis luottamuksensuojan perusteella edullisesti ratkaistuja tapauksia niihin tapauksiin, jotka eivät tulleet ratkaistuksi verovelvolliselle edullisesti pääasian osalta, ja joita HAO ei palauttanut uudelleenkäsiteltäväksi Verohallinnolle.

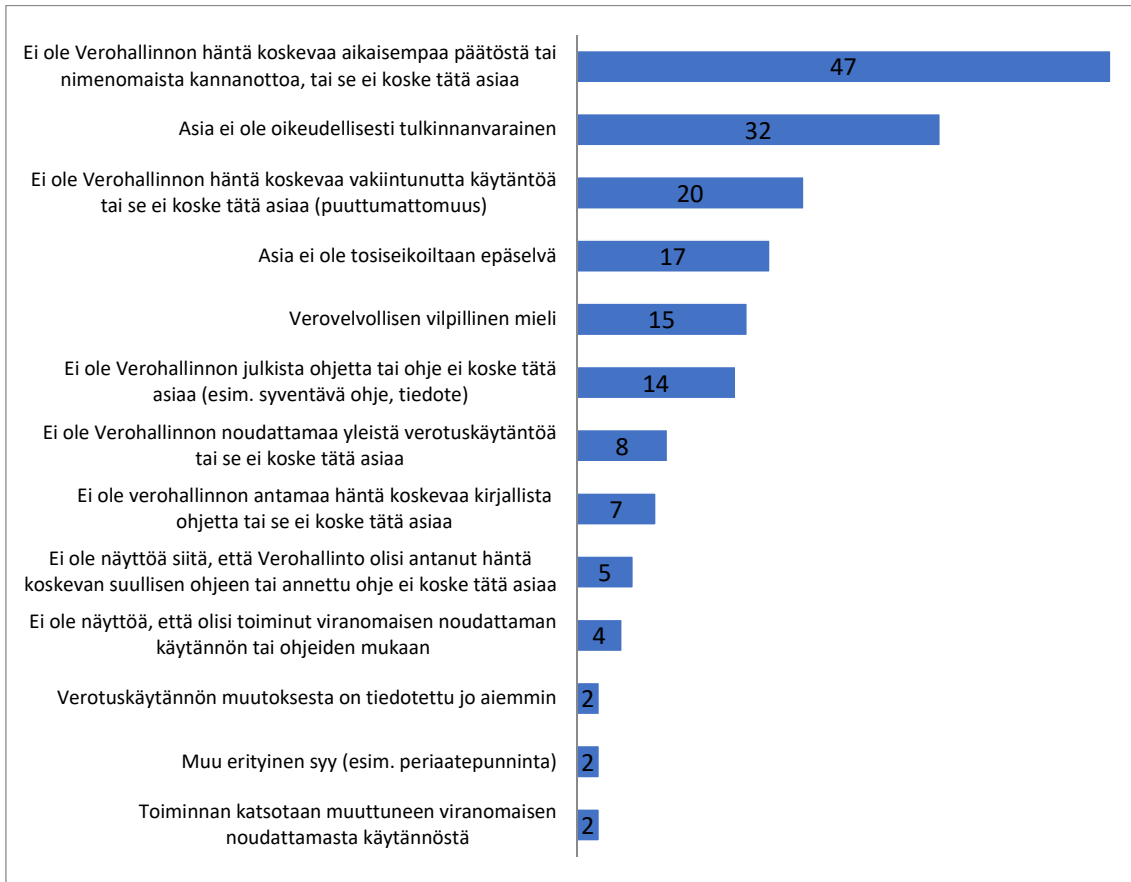


sensuojan epäämiselle koostuivat periaatteen soveltamisedellytysten kannalta useammasta kohdasta. Perustelussaan HAO saattoi esimerkiksi todeta, että asia ei ole oikeudellisesti tulkinnanvarainen, eikä verovelvollisen esittämässä ohjeessa ole sellaista kannanottoa, joka toimisi luottamuksensuojan perusteena. Näin ollen Kuvion 7 esittämiin kategorioihin on koottu kaikki tuomioistuimien perusteluissa esitetyt perusteet yhteensä. Tiedoista on tulkittavissa, että HAO painottaa hylkäävissä ratkaisuisaan asian aikaisemman tutkimisen ja nimenomaisen päätökset, tai asiasta annetun nimenomaisen kannanoton merkitystä luottamuksensuojan perustavana elementtinä. Tämä osoittaa ennen kaikkea sitä, että HAO pitää viranomaisen aktiivista käytäntöä korostetun tärkeässä roolissa luottamuksensuojan soveltamisessa. Samaa päätelmää tukee myös se, että yhteensä 20 tapauksessa HAO toteaa, ettei asiassa ole syntynyt viranomaisen passiivisen puuttumattomuuden perusteella vakiintunutta käytäntöä. Asian oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden merkitystä on myös selkeästi korostettu. Koska usein luottamuksensuojasta kirjoitettu tuomioistuimen perustelu oli ratkaisuisa kuitenkin melko ylimalkainen, nostaa se nähdäkseni tosiseikoiltaan epäselvän perusteen määrän jopa suhteettoman isoksi<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> Tällä tarkoitan ennen kaikkea sitä, että asian tosiseikalliseen epäselvyyteen vedottiin aidosti hyvin harvoissa tapauksissa. Useiden tapauksien perusteluissa HAO kuitenkin toteaa, ettei asia ole esimerkiksi tulkinnanvarainen tai epäselvä ja tämän lisäksi esittää vielä muita perusteita, vaikkei luottamuksensuojaa olisi edes vaadittu kuin pelkästään asian tulkinnanvaraisuuden perusteella. Voidaan puhua niin sanotuista vakiomuotoisista päätösteksteistä, joita tuomioistuimet monistavat pienin muokkauksin päätöksiinsä.

**KUVIO 7: HAO:n antamat perustelut, jos luottamuksensuojaa ei myönnetty**



HAO sovelsi luottamuksensuojasta antamisissaan ratkaisuihissaan (127 kpl) useimmiten VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojasäännöstä (107 kpl, 84,3 %). EVL 176 §:n toisen momentin luottamuksensuojasäännös esiintyi sovellettuna oikeusohjeena 16 kertaa (12,6 %), ja HL 6 §:n neljä kertaa (3,1 %). Luottamuksensuoja-asiasta äänestettiin HAO:ssa 13 kertaa (8,5 %).

HAO:n antamista päätöksistä haettiin valituslupaa KHO:lta 71 tapauksessa (46,4 %), joista VOVA:n osuus oli 8 valitusta. Valituslupaa ei myönnetty 56 tapauksessa (78,9 %). Yhdeksässä tapauksessa oikeusprosessi on edelleen kesken. Lopuissa kuudessa jo ratkaistussa tapauksessa KHO ei muuttanut HAO:n tekemää ratkaisua luottamuksensuojan perusteella. KHO kuitenkin muutti HAO:n tekemän ratkaisun verovelvollisen eduksi kaikissa kuudessa tapauksessa pääasian perusteella.

VOVA:n kahdeksasta valituslupahakemuksesta kolmeen KHO ei myöntänyt valituslupaa. Kahdessa tapauksessa KHO oikeusprosessi on vielä kesken. Lopuissa kolmessa valituksessa KHO myönsi valitusluvan ja tutki valituksen. Näistä kahdessa tapauksessa KHO ratkaisi tapauksen pääasian perusteella verovelvollisen hyväksi, ja yhdessä verovelvolliselle epäedullisesti eikä myöntänyt asiassa luottamuksensuojaa.

### ***3.2.1 Luottamuksensuojan perusteella hyväksytyt tapaukset***

HAO päätyi ratkaisemaan yhteensä kahdeksan tapausta luottamuksensuojan perusteella verovelvollisen eduksi. Koska näistä tapauksista vain yksi on HAO:n julkaisema ratkaisu<sup>123</sup>, analysoidaan tutkimuksen tässä osiossa tapaukset luottamuksensuojan kannalta. Tapauksista on kirjoitettu ratkaisuselosteet, joihin on sisällytetty asian luottamuksensuojan kannalta merkityksellinen aines mahdollisimman seikkaperäisesti. Tämä on tehty ennen kaikkea siksi, että asian aikaisempi prosessi on usein monesti merkityksellinen erityisesti luottamuksensuojan kannalta. Jokaisen ratkaisuselosteen jälkeen on kirjoittajan oma oikeudellinen arvio tapauksesta sen luottamuksensuojajasian kannalta.

#### **Pohjois-Suomen HAO 30.1.2015 T 15/0556/1 (ei julk.)**

Henkilö A asui yhdistyksen B ylläpitämässä vanhuspallukodissa vuosina 2006 - 2010. Verohallinto oli verovuoden 2010 säännönmukaisessa verotuksessa hylännyt henkilön A kotitalousvähennyksen hoivapalluvasumisen maksujen perusteella. Verovuosina 2006 - 2009 samaisten palvelumaksujen perusteella oli myönnetty kotitalousvähennys.

Verohallinto ja oikaisulautakunta olivat hylänneet verovuoden 2010 kotitalousvähennysvaatimuksen sen perusteella, että asumispallut olivat olleet kunnan C järjestämiä. Palluvasumisen laskutus ja toiminta olivat tapahtuneet kunnan alaisuudessa. Yhdis-

---

<sup>123</sup> Turun HAO 6.10.2015 15/0505/3. Tämä samasta asiasta kuin toisen verovelvollisen päätös Turun HAO 6.10.2015 15/0506/3 (ei julkaistu): sama sisältö.

tyksen B ja kunnan C välillä oli solmittu 1.1.2008 toistaiseksi voimassa oleva asumispalvelujen ostosopimus. Ostosopimuksen mukaan kunta ostaa varaamiensa palveluasuntojen asukkaille hoiva- ja hoitopalveluita ja suorittaa hankkimistaan palveluista maksut yhdistykselle. Kunta määrää hankkimistaan palveluista asiakkaalta perittävät asiakasmaksut ja perii ne suoraan asiakkaalta.

Kunnalle suoritettavat palvelumaksut eivät TVL 21 §:n neljännessä momentissa ja 127 b §:n toisessa kohdassa säädetty huomioon ottaen yleensä oikeuta kotitalousvähennykseen. Vähennyskelvottomuus aiheutuu siis ennen kaikkea siitä, että vähennys myönnetään vain sellaisten suoritusten perusteella, joissa suoritus tulee verotetuksi maksunsaajan tuloverotuksessa<sup>124</sup>. Kunta ei ole verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta.

Valittaja oli HAO:lle esittämässään vaatimuksessa vaatinut ensisijaisesti pääasian ratkaisemista henkilön A kuolinpesän eduksi vedoten ratkaisuihin KHO 2006:67<sup>125</sup> ja Oulun HAO:n ratkaisuun 29.10.2007 07/0503/1<sup>126</sup>. Tämän lisäksi valittaja oli todennut, että samaisten palvelumaksujen perusteella oli myönnetty kotitalousvähennykset verovuosina 2006 - 2009. Näin ollen valittajan mukaan asia tuli ratkaista henkilön A kuolinpesän hyväksi VML 26 §:n toisen momentin mukaisesti luottamuksensuojan perusteella.

VOVA:n asiassa antaman vastineen mukaan asiassa ei ollut kyse TVL 127a §:n sanamuoto ja asiasta annettu Verohallinnon yksiselitteinen ohje<sup>127</sup> huomioon ottaen VML 26 §:n toisen momentin edellyttämästä tulkinnanvaraisesta asiasta. Lisäksi vastineessa

---

<sup>124</sup> Ks. HE 144/2006.

<sup>125</sup> KHO 2006:67 oli kysymys yksityiselle hoitolaitokselle maksetuista hoiva- ja hoitotyön työkorvauksista.

<sup>126</sup> Päätöksessä oli kysymys yksityisen hoivakodin ja asiakkaan kesken sovituista maksuista, joihin sisältynyt hoivapalvelujen osuus siirrettiin myöhemmin maakunta-kuntayhtymän hoidettavaksi. Asiassa annettun selvityksen mukaan kyseistä tukea ei kuitenkaan tosiasiallisesti maksettu ja kuntayhtymä laskutti yksityishoivakodin korvauksen jokseenkin saman suuruisina edelleen asiakkaalta. Tapauksessa kotitalousvähennys hoivamaksuista myönnettiin.

<sup>127</sup> Verohallinnon ohje 19.8.2009 185/32/2009. Lisäksi VOVA viittasi samaisen ohjeen vuoden 2013 päivitettyyn versioon A6/200/2013.

todetaan, että nykyisessä verotuksen toimitustavassa huomattavaa osaa kotitalousvähennysvaatimuksista ei tutkita tapauskohtaisesti säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Vastineen mukaan asiassa ei ollut osoitettu, että vuosina 2006 - 2009 kotitalousvähennyksen perusteita olisi erityisesti tutkittu. Näin ollen aikaisempien vuosien virheelliset verotuspäätökset eivät voineet muodostaa asiassa viranomaisen noudattamaa käytäntöä.

HAO:n arvion mukaan asiassa ei ollut annettu sellaista selvitystä minkä perusteella henkilölle A tulisi myöntää kotitalousvähennys hoivapalveluasumisen maksujen perusteella, koska tapauksessa ei ollut tosiasiallisestikaan kyse yhdistykselle B suoritettujen maksujen kierrättämisestä kaupungin C kautta. HAO kuitenkin toteaa, ettei asian merkityksellisten tosiseikkojen suhteen ollut tapahtunut muutoksia vuosien 2006 - 2009 jälkeen. HAO:n mukaan sitä, oliko kotitalousvähennys tullut kaupungille maksettujen asumispalvelumaksujen perusteella hyväksyä, oli pidettävä asiassa tulkinnanvaraisena. Nämä seikat huomioon ottaen henkilön A:n voitiin katsoa toimineen viranomaisen noudattaman käytännön perusteella, eikä verotuskäytäntöä olisi tullut muuttaa vielä vuonna 2010 toimitetussa verotuksessa. Näin ollen asia tuli ratkaista VML 26 §:n toisen momentin perusteella valittajan eduksi.

### **Tapauksen oikeudellinen arvio**

Oikeudellisesti arvioiden Pohjois-Suomen HAO:n 30.1.2015 tekemä päätös herättää kysymyksiä luottamuksensuojan soveltamisesta tapauksessa. HAO:n päätöksestä ei anneta laajempaa perustelua sille, miksi hoivapalvelumaksujen kotitalousvähennyskelpoisuus on tapauksessa tulkinnanvarainen.

Jotta luottamuksensuojaa voidaan myöntää, tulee asian olla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Asian tulkinnanvaraisuudella VML 26 §:n toisen momentin soveltamisessa tarkoitetaan asian oikeudellista tulkinnanvaraisuutta<sup>128</sup>. Omassa perustelussaan HAO to-

---

<sup>128</sup> Myrsky - Rabinä 2015 s. 288.

teaa, että asian tosiesikasto huomioon ottaen nyt kyseessä olevat palvelumaksut eivät ole vähennyskelpoisia kotitalousvähennyksenä. Asiaa arvioidessa on mielestäni sinällään ymmärrettävää, että tämän luonteisten maksujen vähennyskelpoisuus kotitalousvähennyksessä on ollut asia, jonka soveltamisalaa on tarkennettu vuosien saatossa varsinkin asiaan liittyneissä Verohallinnon ohjeissa. Esimerkiksi vuonna 2013 annetussa ohjeessa Verohallinto on tarkentanut edelleen kannanottoaan tämän luonteisten maksujen vähennyskelvottomuudesta. Verovuonna 2010 voimassa olleessa ohjeen aikaisemmassa versiossa kyseinen asia on kuitenkin mielestäni myös varsin selkeästi ilmaistu.<sup>129</sup> Tapausta arvioidessa tulen siihen lopputulemaan, että lainkohtien kirjoitusasu ja Verohallinnon ohjeistus huomioon ottaen, ei asia ole luottamuksensuojapykälän tarkoittamalla tavalla oikeudellisesti tulkinnanvarainen, kun suorituksen saajana on kunta. Mielestäni luottamuksensuojan soveltamisedellytysten täyttyminen asian oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden osalta jää näin ollen vähintäänkin epäselväksi. Asian tosiseikallisesta epäselvyydestä ei päätöksessä myöskään näytä olevan kyse.

Verovelvollisen tulee olla toiminut viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaan, jotta hän voi saada asiassa luottamuksensuojaa. Käytännössä tämä tarkoittaa asian nimenomaista tutkintaa, tai asiasta nimenomaisesti annettua päätöstä.<sup>130</sup> Luottamuksensuoja voi syntyä myös viranomaisen antaman ohjeen tai neuvon perusteella. Tapauksessa tuomioistuin korostaa asiaan vaikuttaneiden tosiseikkojen muuttumattomuuden merkitystä päätöksessään. Päätökseltä ei selviä, että aikaisempien vuosien verotuksen yhteydessä (verovuodet 2006 - 2009) verovelvollisen kotitalousvähennyksen perusteita olisi tosiasiallisesti tutkittu säännönmukaisen verotuksen massamenettelyn yhteydessä. Päätökseltä ei myöskään selviä, että verovelvollinen olisi toiminut viranomaisen antaman ohjeen tai neuvon perusteella. Näin ollen luottamuksensuoja näyttää syntyneen viranomaisen passiivisen käytännön, eli niin sanotun puuttumattomuuden perusteella, jota voidaan pitää harvinaisena<sup>131</sup>. Tuomioistuimen mukaan ve-

---

<sup>129</sup> Vrt. Verohallinnon ohje 185/32/2009 ja Verohallinnon ohje A6/200/2013.

<sup>130</sup> Myrsky - Räbinä 2015 s. 290.

<sup>131</sup> Ks. esim. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 24 - 25 ja Myrsky - Räbinä 2015 s. 297.

rovelvollinen on siis toiminut tapauksessa vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön perusteella. Näin ollen viranomaisen noudattamaa verotuskäytäntöä ei ole tullut muuttaa vielä verovuonna 2010.

VOVA ei ole valittanut Pohjois-Suomen HAO:n päätöksestä ja päätös on tullut näin ollen lainvoimaiseksi. Asia on ratkaistu valittajan hyväksi VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojan perusteella, mutta lainkohdan soveltamisedellytyksiä arvioiden annetun päätöksen oikeellisuutta voidaan pitää mielestäni perustellusti kyseenalaisena.

#### **Vaasan HAO 20.8.2015 T 15/0375/1 (ei julk.)**

Henkilö A oli saanut vuosina 2011 ja 2012 säätiöltä X apurahaksi nimettyjä suorituksia. Henkilön säännönmukaisessa verotuksessa kyseisiä suorituksia ei ollut verotettu veronalaisena tulona. Apurahat maksanut säätiö X on niin sanottu sukurahasto, joka jakaa vuosittaiset tuotonsa tukina erityiselle henkilöpiirille. Apurahoja voi saada näin ollen ainoastaan rahaston perustaneen testamentin tekijän sisarusten lapset ja heidän jälkeläisensä koulutusta varten tietyin edellytyksin. Säätiötä X ei ollut katsottu verotuksessa yleishyödylliseksi yhteisöksi. Säätiö oli antanut apurahoista vuosi-ilmoitukset. Ilmoituksilla apurahat oli ilmoitettu yleisesti haettavina oleviksi opiskelua varten annetuiksi apurahoiksi.

VOVA oli hakenut asiassa oikaisulautakunnalta verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi. Oikeudenvallontayksikön mukaan verovelvollisen sukusäätiöltä saadut apurahat tuli verottaa saajan veronalaisena ansiotulona TVL 29 §:n ja 82 §:n perusteella, sillä oikeudenvallontayksikön mielestä apurahojen jakoperuste oli automaattinen ja apurahan myöntäjällä ja saajalla oli etusuhde toisiinsa<sup>132</sup>. Verohallinto ei toimittanut asiassa oikaisua verovelvollisen vahingoksi sen perusteella, että kyseessä oli sen mu-

---

<sup>132</sup> VOVA viittaa perusteluissaan KHO 2013:156 ratkaisuun, jossa sukusäätiö jakoi rajoitetulle piirille apurahoja. KHO katsoi, että apurahaa ei voitu pitää saajan verovapaana tulona. Kyseessä sama säätiö kuin tapauksessa.

kaan VML 56 §:n toisessa momentissa ja 26 §:n toisessa momentissa tarkoitettu tulkinnanvarainen asia. Asiassa annetussa oikaisulautakunnan päätöksen perustelussa lautakunta totesi, että tapauksessa maksetut apurahat tulisi verottaa henkilön A veronalaisen ansiotulona. Henkilön A tapauksessa oikaisulautakunta kuitenkin päätti, että asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi luottamuksensuojan perusteella. Perusteluinaan luottamuksensuojan myöntämiselle oikaisulautakunta arvioi erityisesti säätiön apurahojen verotuskohtelun oikeustilaa ja myös toisen verovelvollisen saman säätiön X apurahoihin kohdistunutta aikaisempaa valitusprosessia. Näiden seikkojen perusteella asia oli oikaisulautakunnan mukaan tulkinnanvarainen ja henkilö A oli toiminut hänen oman verotoimistonsa noudattaman käytännön mukaan.

Aikaisemmin säätiön X jakamien apurahojen verotuskohtelu viranomaisessa oli ollut vaihtelevaa. Toisissa verotoimistoissa suorituksia oli pidetty verovapaina ja toisissa veronalaisina. Säätiön jakamista apurahoista oli myös toisen valitusprosessin pohjalta oikaisulautakunnan, HAO:n ja myöhemmin myös KHO:n päätös, joissa apurahojen verotuskohtelu muuttui valitusprosessin jokaisella portaalla, päättyen verovelvollisen kannalta epäedulliseen päätökseen KHO 2013:156.

Vaatimuksessaan HAO:lle VOVA vaati oikaisulautakunnan päätöksen kumoamista luottamuksensuojan myöntämisen osalta. Perusteluissaan oikeudenvallontayksikkö esitti muun muassa, että apurahojen veronalaisuutta koskevat säännökset eivät ole tulkinnanvaraisia tai epäselviä<sup>133</sup> ja näin ollen luottamuksensuojan myöntämisperusteet eivät täyty. Lisäksi oikeudenvallontayksikkö perustelee, ettei luottamuksensuojaa voida antaa asiassa yhdenvertaisuusperiaatteen perusteella, sillä joidenkin apurahan saajien osalta suoritukset on määrätty veronalaisiksi.

Vaasan HAO hylkäsi VOVA:n valituksen. Näin ollen tuomioistuimien vahvisti oikaisulautakunnan asiassa antaman päätöksen asian ratkaisemiseksi henkilön A eduksi luottamuksensuojan perusteella. Perusteluissaan tuomioistuimien totesi, että TVL 82 §:n kirjoitusasu

---

<sup>133</sup> VOVA viittaa perusteluissaan myös KHO 1980-II-565 ja KVL 279/1989 päätöksiin, joiden perusteella sen mielestä kysymyksessä olevien apurahojen verotuskohtelu ei ole epäselvää. Nyt annettu KHO 2013:156 ei ottanut kantaa asian luottamuksensuojakysymykseen, mutta vahvisti asiaratkaisun.



ei aseta apurahojen saajien piirille tai määrille rajoituksia. Tuomioistuin kuitenkin mainitsee, että oikeuskäytännössä verovapaan apurahan käsitettä ei ollut tulkittu yhtä laajasti. Tapauksen osalta tuomioistuin arvioi, että lainkohdan tulkinnanvaraisuutta korosti kyseenomaisen säätiön apurahoja koskenut vaihteleva verotuskohtelu verotoimistoittain. Nyt kyseessä olevan suorituksen veronalaisuus on tullut lopullisesti ratkaistuksi vasta korkeimman hallinto oikeuden päätöksessä KHO 2013:156, eli nyt käsitellä olevien verovuosien jälkeen. Tällä perusteella asiaa on pidettävä tulkinnanvaraisena.

Tuomioistuimen mukaan henkilöllä A on ollut perusteltu oikeus toimia vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti verovuosina 2011 ja 2012, ja mahdolliset säätiön X tekemät ilmoitusvelvollisuuden virheet ja laiminlyönnit apurahojen osalta eivät vaikuta asiaan, koska henkilön A ei voida katsoa olleen niistä tietoinen. Henkilön A voidaan katsoa toimineen asiassa hänen oman verotoimistonsa noudattaman käytännön mukaisesti, jota edelleen vahvistaa saman säätiön apurahojen toisessa valitusprosessissa 2011 annettu HAO:n päätös, jossa vastaava apuraha katsottiin saajan verovapaaksi tuloksi. HAO:n mukaan asiaa ei tule myöskään ratkaista verovelvolliselle epäedullisesti muun erityisen syyn, eli yhdenvertaisuusperiaatteen perusteella. Se, että verovelvollisia on verotettu säätiön jakamista apurahoista eri tavoin, ei ole yksistään riittävä peruste olla myöntämättä luottamuksensuojaa.

### **Päätöksen oikeudellinen arvio**

Vaasan HAO:n 20.8.2015 antama päätös on luottamuksensuojan soveltamisedellytysten kannalta arvioiden varsin perusteltu. VML 26 §:n toisen momentin soveltamisedellytykset näyttäisivät tapauksessa täyttyvän, mutta erityinen arvio asiassa kohdistuu mielestäni asian oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden vaateeseen<sup>134</sup>.

TVL 82 §:n kirjoitusasu ei aseta verovapaan apurahan saajapiirille rajoitteita. VOVA:n valituksessaan viittaamat oikeustapaukset eivät vastaa suoraan nyt kyseessä olevaan

---

<sup>134</sup> Ks. Myrsky – Rabinä 2015 s.288.

tilanteeseen<sup>135</sup>. Nyt kyseessä olevan suorituksen veronalaisuus tuli ratkaistuksi vasta KHO:n päätöksellä KHO 2013:156. Näin ollen asian oikeustilaa voidaan perustellusti pitää tulkinnanvaraisina verovuosina 2010 - 2011. Asian tulkinnanvaraisuutta tukee mielestäni edelleen verotoimistojen erilaiset verotuskäytännöt, ja säätiön X apurahoihin kohdistunut toinen valitusprosessi, joka tuli lopullisesti ratkaistuksi vasta edellä mainitussa KHO päätöksessä vuonna 2013. Verovelvollisella on mielestäni ollut näin ollen perusteltu oikeus luottaa vilpittömässä mielessä oman verotoimistonsa noudattamaan verotuskäytäntöön asian osalta. Se, että tapauksessa verovelvollinen on saanut tukea luottamuksensuojavaateelleen myös toisen henkilön oikeusprosessista, on huomionarvoista luottamuksensuojan kannalta. Asiassa on huomionarvoista myös se, ettei apurahan maksajan mahdolliset ilmoitusvelvollisuuden virheen ja laiminlyönnit kyseenalaista verovelvollisen vilpittömyyttä, kun hänen ei voida katsoa olla näistä tietoinen. Tapauksesta voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös se, että nyt kyseessä olevaa asiaa ei ole päätökseltä ilmenevien tietojen mukaan erikseen tutkittu säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, eikä verovelvollinen ole hakenut asiaan myöskään ennakkotietoa.

HAO ottaa lisäksi kantaa VML 26 §:n toisen momentin erityisen syiden reunaehtoon, ja arvioi luottamuksensuojan suhdetta verotuksen yhdenvertaisuusperiaatteeseen. HAO:n kanta asiaan on se, ettei verovelvollisten erilainen verotuskohtelu tapauksen kaltaisissa tilanteissa ei yksinään ole riittävä peruste olla myöntämättä luottamuksensuojaa. Tuomioistuimen päätökseltä luettavaa kannanottoa voi arvostella tietyllä tavalla ylimalkaiseksi, eikä tuomiosta ole luettavissa millaisia muita elementtejä valittajan olisi tullut esittää yhdenvertaisuusperiaatteen tueksi. Kuitenkin periaatepunninnan

---

<sup>135</sup> KHO 1980-II-565 oli kyse urheilijan urheiluseuralta saamasta opiskelustipendin nimellä annetusta apurahasta. KHO katsoi, että kyse ei ollut verovapaasta apurahasta, mutta perustelussa otettiin huomioon erityisesti myös se, että apurahan maksaneen yhdistyksen varsinainen tarkoitus ei ollut opiskelun tukeminen. Nyt kyseessä olevassa tapauksessa sukurahasto B:n tarkoitus on nimenomaisesti opiskeluiden tukeminen. Keskusverolautakunnan päätös KVL 279/1989 ei koske opintoja varten annettua apuraha, vaan taiteellista, tieteellistä tai yleishyödyllisen toiminnan tunnustukseksi saatua palkintoa.

perusteella on selvää, että tuomioistuin ei ole pitänyt asiassa yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä luottamuksensuojaa tärkeämpänä.<sup>136</sup>

VOVA ei ole valittanut HAO:n päätöksestä ja tuomio on tullut näin ollen lainvoimaiseksi.

### **Turun HAO 16.11.2015 T 15/0591/3 (ei julk.)**

Säätiö A oli saanut vuokratuloja omistamiensa asuntojen ja tilojen vuokraamisesta. Säätiön A tarkoituksena oli sen omien sääntöjen mukaan kehittää ja edistää sellaisia asumismuotoja, jotka tekevät mahdolliseksi vanhusten itsenäisen, avohuollolla tuetun, asumisen kodissaan kunnon heikkenemisestä riippumatta. Säätiötä oli pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä sen perustamisesta, vuodesta 1995, asti. Verovuoden 1997 osalta säätiön yleishyödyllisyys oli ratkaistu HAO:ssa verovelvollisen hyväksi.

Säätiö vuokrasi osaa omistamistaan tiloistaan myös muun muassa erinäisille liikeyrityksille. Säätiön mukaan tällä toiminnalla toteutettiin sen säännönmukaisen toiminnan palvelutuotanto, kuten vanhusten ravintopalvelut, fysikaalinen hoito ja sairaanhoitopalvelut. Verohallinto oli haastanut säätiön yleishyödyllisyyden useaan otteeseen säätiön toiminnan aikana ja verotuksen oikaisulautakunta oli ratkaissut asian säätiön hyväksi nyt valituksen alaiseen päätökseen asti edellä mainitun HAO:n päätöksen perusteella.

Vuoden 2011 säännönmukaisessa verotuksessa säätiötä ei ollut katsottu yleishyödylliseksi, ja sen saamat vuokratulot oli verotettu säätiön veronalaisena tulona. Oikaisulautakunta hylkäsi säätiön valituksen, ja totesi, että säätiön harjoittama vuokraustoiminta kokonaisarvion perusteella on tavanomaista pysyvään asumiseen käytettävien tilojen vuokraamista eikä välittömästi yleiseksi hyväksi tapahtuvaa toimintaa. Oikaisulautakunta oli lisäksi hylännyt säätiön vaatimuksen luottamuksensuojan soveltamisen osalta todeten, että asia ei ole tulkinnanvarainen.

---

<sup>136</sup> Ks. Puronen 2010 s. 127 - 128.

Valituksessaan HAO:lle säätiö A vaati ensisijaisesti, että säätiön toiminta on katsottava yleishyödylliseksi. Toissijaisesti säätiö vaati, että sen on saatava asiassa luottamuksensuoja vuoden 2011 verotuksen osalta. Valituksensa perusteluissa säätiö selitti edelleen toiminta-ajatustaan ja kertoi lisäksi, että vanhuksilta perityt vuokrat alittivat yleiset markkinahinnat. Säätiön mukaan oikaisulautakunnan nyt ottama kanta asiaan poikkesi täysin säätiön aikaisemmasta HAO:n päätöksestä ja oikaisulautakunnan aikaisemmin noudattamasta linjasta. Säätiön mukaan yhtiön toiminta ei ollut muuttunut tai laajentunut aikaisemmasta niin, että kysymys olisi liiketoiminnasta. Säätiön mukaan vaihteleva oikeuskäytäntö ja Verohallinnon antamat ohjeet osoittivat, että sen harjoittaman toiminnan yleishyödyllisyyttä oli pidettävä tulkinnanvaraisena. Säätiö oli oman käsityksensä mukaan toiminut aiemmin saamansa HAO:n päätöksen mukaan vilpittömässä mielessä.

Tapauksen arvioissa Turun HAO katsoi, että liike- ja muiden tämän kaltaisten tilojen vuokraus muodosti keskeisen osan säätiön toiminnasta vuokraustoiminnasta saatujen tuottojen perusteella. Vaikka kyseenomaisissa tiloissa harjoitettujen palveluiden voitiin katsoa välillisesti tukevan säätiön toiminta-ajatusta, maksoivat asukkaat näiden palveluiden käytöstä. Tämän lisäksi senioriasukkaita ei valittu sosiaalisin perustein. Näin ollen tuomioistuimen mukaan asian kokonaisarvion perusteella säätiön toimintaa ei voitu pitää yksinomaan ja välittömästi yleistä hyvää palvelevaksi, ja näin ollen säätiö ei ole TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö<sup>137</sup>.

Päätöksessään HAO kuitenkin arvioi, että säätiön A yleishyödyllisyys oli tulkinnanvarainen asia, ja että säätiötä oli pidetty verotuksessa pitkään yleishyödyllisenä yhteisönä. Lisäksi yhtiö oli tuomioistuimen mukaan toiminut asiassa vilpittömässä mielessä. Näin ollen asia oli ratkaistava verovuoden 2011 osalta verovelvollisen hyväksi VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojan perusteella.

---

<sup>137</sup> TVL 22 §:n asettamat rajoitukset ovat: 1) toiminta on yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä, 2) toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin, 3) toiminta ei tuota siihen osalliselle taloudellista etua.

## **Päätöksen oikeudellinen arvio**

Turun HAO:n 16.11.2015 antama päätöstä voidaan pitää luottamuksensuojan soveltamisedellytysten kannalta mielestäni perusteltuna. Vaikka VOVA omassa vastineessaan tuokin esille useita sen omia kannanoja tukevia oikeustapauksia ja ohjeita, eivät nämä mielestäni tässä tapauksessa poista asian tulkinnanvaraisuutta nyt kyseessä olevassa asiassa<sup>138</sup>. Tämä erityisesti siksi, että säätiön yleishyödyllisyys on tullut ratkaistuksi aikaisemmin oikeusprosessin perusteella.

HAO:n päätökseltä on tulkittavissa, että tuomioistuin on antanut asiassa erityistä painoarvoa säätiön A aikaisemmalle oikeusprosessille liittyen sen yleishyödyllisyyden statukseen. Lisäksi oikaisulautakunnan aikaisempien päätösten ratkaisulinja on muodostanut asiassa säätiölle oikeutetun oletuksen siitä, että se on toiminnassaan noudattanut aikaisemman HAO:n päätöksen mukaista linjausta vilpittömässä mielessä. Tämän perusteella säätiölle on annettava asiassa luottamuksensuojaa verovuoden 2011 verotuksen osalta. Tällöin vuoden 2011 verotus on toimitettava verovelvollisen hyväksiten, että säätiö A olisi yleishyödyllinen.

Säätiö A haki päätökseen valituslupaa KHO:lta. KHO ei kuitenkaan myöntänyt asiassa valituslupaa, ja näin ollen Turun HAO:n päätös tuli lainvoimaiseksi.

### **Turun HAO 6.10.2015 T 15/0505/3 (julkaistu) ja T 15/0506/3 (ei julk.)**

Henkilöt A ja B olivat saaneet lahjana asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Luovutettuihin osakkeisiin kohdistui yhtiölainaa, joka oli lahjoitushetkellä maksettava pois. Lahjaverotuksessa osakkeisiin kohdistunut yhtiölainan osuus oli otettu huomioon lahjaveron perustetta pienentävänä tekijänä. Henkilöille oli siten maksuunpantu lahjaveron osakkeiden velattomasta arvosta. Verohallinto ei ollut maksuunpannut varainsiirtovero lahjasaannon perusteella VSVL 4 §:n kolmannen momentin, sekä Verohallin-

---

<sup>138</sup> VOVA on antanut vastaselityksessään perusteluina esimerkiksi tapaukset KHO 2000:15 ja Helsingin HAO:n päätöksen 14.12.2011 11/1548/3.

non varainsiirtoverotuksesta antaman yhtenäistämisohjeen mukaisesti saannon mil-  
tään osalta<sup>139</sup>.

VOVA valitti Verohallinnon päätöksistä hallinto-oikeuteen asian varainsiirtoverotuksen  
osalta. Oikeudenvilvontayksikön mukaan käsillä olevasta luovutuksesta tuli suorittaa  
varainsiirtoveroa vastattavaksi otetun yhtiölainan osuudelta VSVL 20 §:n neljännen  
momentin mukaisesti<sup>140</sup>. Oikeudenvilvontayksikkö valituksessaan kuitenkin totesi, että  
asian osalta VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojan soveltamisedellytykset  
täyttyvät, sillä asiasta annettu viranomaisohje oli paitsi epäselvä mutta myös virheelli-  
nen. Ohje asetti puhtaan lahjan ja lahjaluonteisen luovutuksen toisiinsa nähden epä-  
johdonmukaiseen asemaan. Oikeudenvilvontayksikkö lisäksi totesi, että vaikka vero-  
tusmenettelylain luottamuksensuojajäykälää ei suoranaisesti sovelleta varainsiirtovero-  
tuksessa<sup>141</sup>, voidaan vastaavaa periaatetta soveltaa HL 6 §:n perusteella myös varain-  
siirtoverotukseen.

HAO toteaa päätöksen arvioinnissaan, että VOVA:n esittämä kannanotto on tuomiois-  
tuimen mielestä oikea, ja että henkilöt A ja B ovat lahjasaannosta asunto-osakkeisiin  
liittyvän yhtiölainan osuudelta varainsiirtoverovelvollisia (äänestykset 2-1). Tuomiois-  
tuimen mukaan yhtiölainan osuus on osakkeita luovutettaessa VSVL 20 §:n ensimmäi-  
sen momentissa tarkoitettua muuta vastiketta, jonka perusteella varainsiirtoveroa tu-

---

<sup>139</sup> Varainsiirtoverolain 4 §:n 3 momentin mukaan veroa ei ole suoritettava kiinteistön saannosta tai sen  
osasta, joka perustuu lahjaan.

Verohallinnon 12.4.2013 antama ohje Dnro A716/4340/2013. Ohjeen kohdassa 2.3.5.2 sanotaan, että  
mikäli osapuolten välillä ei ole sovittu VSVL 20 § 1 momentin mukaisesta kauppahinnasta tai muusta  
vastikkeesta, kysymys on lahjasta, ja tällöin yhtiölainaosuudesta ei ole suoritettava varainsiirtoveroa.  
Edellä todettu ohjeen kannanotto on VOVA:n mukaan virheellinen.

<sup>140</sup> Oikeudenvilvontayksikön käsityksen mukaan VSVL 20 §:n 4 momentin mukaan veron perusteeseen  
on luettava omaisuuteen luovutushetkellä kohdistuva yhtiölainan osuus riippumatta siitä, mitä osapuol-  
ten välillä luovutuksesta on sovittu. Sillä, että asunto-osake on lahjoitettu verovelvolliselle, eikä varsi-  
naista rahakauppahintaa siten ole suoritettu, ei estä taloyhtiölainan lukemista veron perusteeseen.

<sup>141</sup> Huomaa tässä kuitenkin Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 kohta 6.2 jonka perusteella  
Verohallinnon mukaan luottamuksensuojaperiaatetta voidaan pitää yhtenä verotuksen yleisperiaatte-  
na myös muissa kuin VML:n mukaisessa verotuksessa.

lee suorittaa. Lain säännös ei tältä osin tee eroa eri luovutusmuotojen välillä. Näin ollen henkilöiden A ja B saama saanto ei ole varainsiirtoverosta vapaa puhdas lahja.

HAO päätyi kuitenkin hylkäämään oikeudenvallontayksikön valituksen luottamuksensuojan perusteella (äänestykset 2-1). Vaikka päätöslauselmalta peruste ei ole selvä<sup>142</sup>, on tuomioistuin arvioinut ratkaisun perustelussaan, että asia on ratkaistava verovelvollisten eduksi HL 6 §:n luottamuksensuojaperiaatteen perusteella. Luottamuksensuojan perustana tuomioistuin näkee Verohallinnon varainsiirtoveron yhtenäistämisohjeen A716/4340/2013, joka sisältää nimenomaisen kannanoton nyt valituksenalaiseen asiaan, kuten edellä todettiin. Tuomioistuin toteaa lisäksi, että luovutusajankohtaan mennessä asiassa ei ollut myöskään muodostunut vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Näin ollen luovutuksesta ei siten tule määrätä henkilöille A ja B varainsiirtoveroa.

Päätöksien äänestyslauseunnoissa hallinto-oikeustuomari C katsoi, että valitukset tuli hylätä pääasian perusteella sen vuoksi, että kyseessä on lahja (pääasian äänestysten eriävät äänet). Tuomari C katsoi kuitenkin asiassa luottamuksensuojan soveltamisedellytysten täyttyvän. Hallinto-oikeustuomari D taas katsoi, että valitukset tuli hyväksyä valituksilla ilmenevin perustein, eli varainsiirtovero tuli maksuunpanna lainaosuudelta. Tuomarin D mukaan asiassa oli kiistatonta, että Verohallinto oli antanut varainsiirtoveron yhtenäistämisohjeessa asiasta nimenomaisen kannanoton. Tuomarin D mukaan Verohallinnon yhtenäistämisohjeet eivät kuitenkaan ole oikeudellisesti sitovia, ja niiden perusteella ei voi syntyä kenellekään oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Näin ollen tuomarin D mukaan varainsiirtoveron maksuunpanemiset valituksen alaisissa päätöksissä eivät loukkaisi oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia (luottamuksensuojaäänestyksen eriävät äänet).

---

<sup>142</sup> Turun HAO ainoastaan toteaa, että HAO hylkää valituksen. Ei siis totea, että hyväksyy valituksen pääasian osalta, mutta jättää veron määräämättä luottamuksensuojan perusteella.

## Päätöksien oikeudellinen arviointi

Turun HAO:n 6.10.2015 antamat päätökset herättävät kysymyksiä päätöksien ratkaisutekstien ja niistä annettujen perusteluiden korrelaation väliltä. HAO toteaa ainoastaan lyhyesti, että se hylkää valitukset, eikä yksilöi tarkemmin minkä perusteella valitukset ovat hylätty.

Ratkaisujen perusteluissa pääasia todetaan valittajan, eli VOVA:n, kannan mukaiseksi, mutta annettujen ratkaisutekstien kirjoitusmuoto ei vahvista tuomioistuimen kannanottoa<sup>143</sup>. Mielestäni HAO:n asian ratkaisu on kirjoitettu tältä osin virheellisesti. Päätösten ratkaisujen perusteluista on luettavissa, että tuomioistuin päätyy olemaan maksuunpanematta luovutuksista varainsiirtoveroa perustuen HL 6 §:n luottamuksensuojaperiaatteeseen, sillä verovelvollisilla on ollut oikeus luottaa Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa annettuun viranomaisen nimenomaiseen kannanottoon. Toisaalta voidaan myös pohtia, millainen merkitys päätöksen ratkaisutekstin ja perustelun vastavuuden välillä on. Tällä tarkoitan ennen kaikkea sitä, voidaanko ratkaisun perusteluista tehtävä tulkinta oikeudenvallontayksikön pääasian kannan oikeudellisuudesta nähdä kiistatta osana ratkaisujen sisältöä.

Luottamuksensuojan kannalta periaatteen soveltaminen päätöksissä on perusteltua. Erityistä painoarvoa asiassa on annettu ennen kaikkea viranomaisen asiassa antamaan julkiseen ohjeeseen, joka sisältää nimenomaisen kannanoton nyt kyseessä olevaan asiaan. Myös virheellinen yleisohje on sitova, kunnes se on korjattu<sup>144</sup>. Kun asiasta on näin suora viranomaisen antama yleisohje, on sen painoarvo oltava hyvin merkittävä luottamuksensuojan kannalta.

Erityisen mielenkiintoinen on hallinto-oikeustuomari D:n kannanotto Verohallinnon yhtenäistämisohjeiden merkityksestä luottamuksensuoja-asiassa. Tämän työn aikai-

---

<sup>143</sup> Huomaa, että samaisesta oikeuskysymyksestä (eri valitusprosessi) annettu KHO:2016:160 vahvistaa asian oikeustilaksi sen, että lainaosuudelta ei tule suorittaa varainsiirtoveroa. KHO päätös on siis pääasian osalta tämän päätöksen vastainen.

<sup>144</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 96 - 97 sekä Verohallinnon ohje 22.3.2000 Dnro 569/38/2000 ja Myrsky - Räbinä 2015 s. 302.



semmassa osiossa 2.4.3 on käsitelty luottamuksensuojan ja viranomaisen antaman ohjeen tai kannanoton merkitystä osana luottamuksensuojan muodostumista. Tuomari D:n äänestyslausunnosta voi perustellusti sanoa, että tuomarin esittämä kannanotto ei edusta oikeuskirjallisuudessa tai lain esitöissä yleisesti vahvistettua näkemystä virnaomaisohjeiden merkityksellisyydestä luottamuksensuoja-asiassa. Tuomarin D äänestyslausunnon perusteella voitaisiin kärjistäen todeta, että viranomainen ei ole missään vastuussa antamistaan ohjeista, ja verovelvollista edellytetään suoranaisesti kyseenalaistamaan kaikki viranomaisen julkaisemat ohjeet. Tuomarin kannanottoa on vaikea ymmärtää miltään osin perusteluksi asian luottamuksensuojan kannalta. Asian esitelleen hallinto-oikeussihteerin päätösesitys oli saman sisältöinen hallinto-oikeustuomari D:n kanssa.

VOVA ei hakenut päätöksistä valituslupaa KHO:lta, ja näin ollen Turun HAO:n antamat päätökset ovat tulleet lainvoimaisiksi.

#### **Helsingin HAO 30.1.2015 T 15/0075/4 (ei julk.)**

Henkilö A oli toiminut suomalaisen yhtiön X Oy:n palveluksessa vuosina 2000 - 2009. X Oy oli perustanut rahaston Y Luxemburgiin vuonna 2002. Henkilön A työtehtäviin kuului vastata perustetun rahaston Y:n ja sen hallintoyhtiöön Z liittyvistä tehtävistä yhtiön X Oy puolesta. Näin ollen henkilö A toimi rahaston, sen hallintoyhtiön, sekä rahaston kohdeyrityksiin liittyvien asioiden neuvonantotehtävissä ja kyseisten tahojen hallintoelimisissä.

Rahastoa perustettaessa oli päätetty, että rahaston edustajat eivät voisi ottaa vastaan henkilökohtaisia tuloja rahaston kohdeyrityksiltä, ja mahdolliset palkkiot tai muut sellaiset suoritukset ohjattaisiin rahaston hallintoyhtiölle konsultti- ja neuvonantopalkkiona. Syyksi järjestelylle yhtiö X Oy ilmoitti muun muassa pyrkimyksen välttää mahdolliset intressiristiriidat ja varmistaa näin rahastoon sijoittavien tahojen edun toteutumisen. Tämän järjestelyn perusteella yhtiön X Oy mukaan henkilölle A ei maksettu vuosi-

na 2000 - 2009 muita korvauksia kuin ne X Oy:n maksamat palkat, jotka oli ilmoitettu veroviranomaisille.

Vuonna 2005 rahaston hallinnointiyhtiö Z sai konsultti- ja neuvonantopalveluista palkkion sen ulkomaalaiselle asiakkaalle D suorittamista palvelusta. Rahasto avusti asiakasta D sen tekemän listautumisannin ja siihen liittyvän rahoituksenhankinnan järjestelyissä. Tämän lisäksi rahastosta Y tuli järjestelyn myötä yksi asiakkaan D sijoittaja ja osakas. Suoritettu palvelu oli myös osaksi henkilön A suorittamaa konsultointipalvelua. Henkilö A antoi asiakkaalle strategista rahoitus- ja liikkeenjohdon konsultointia. Asiakkaalle suoritettuun konsultointiin ja rahaston Y asiakkaaseen tekemään sijoitukseen liittyen henkilö A nimettiin myös asiakkaan D hallintoneuvoston jäseneksi. Henkilö A ei saanut hallintoneuvoston tehtävistään asiakkaalta D suoraan mitään palkkioita, vaan palkkio sisältyi rahaston hallintoyhtiölle Z maksettuun palkkioon. Henkilö A ei ollut myöskään edustamiensa yhtiöiden suora tai välillinen omistaja. Henkilö A ei ollut ilmoittanut 2005 - 2007 henkilökohtaisella veroilmoituksellaan mitään asiakkaalle D tehdyn työn perusteella hallintoyhtiölle Z suoritettuja palkkioita.

Verohallinto oli 2011 ja 2012 tehdyillä jälkiverotus- ja verotuksen oikaisupäätöksillä verovelvollisen vahingoksi todennut, että sen saamien vertailutietojen mukaan henkilö A oli saanut vuosina 2005 - 2007 ulkomaalaisen asiakkaan D hallintoneuvoston jäsenyyden perusteella maksettuja johtokunnan jäsenen palkkioita. Palkkiot olivat EPL 13 §:n ensimmäisen momentin mukaista palkkaa, ja kyseisten maiden välisen verosopimuksen mukaan Suomella oli verotusoikeus tuloihin. Verohallinto päätyi kuitenkin päätöksissään antamaan henkilölle A luottamuksensuojaa, jonka takia jälkiverotusta ja verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi ei toimitettu. Perustelunaan päätöksilleen Verohallinto totesi, että hallintoelimien jäsenyyksistä saatujen palkkioiden kohdentaminen ja luokittelu palkaksi oli verotus- ja oikeuskäytännössä ollut ennen KHO 2011:31<sup>145</sup> ratkaisua jossain määrin tulkinnanvaraista<sup>146</sup>. VOVA teki jälkiverotus-

---

<sup>145</sup> Ratkaisun KHO 2011:31 perusteella hallituksen jäsenyydestä saatu palkkio on aina veronalaista palkkatuloa.

ja verotuksen oikaisupäätöksistä oikaisuvaatimuksen, jonka perusteella oikaisulautakunta katsoi 2013 annetuissa päätöksissään, että henkilölle A ei ollut myönnettävä asiassa luottamuksensuojaa. Oikaisulautakunta lisäsi näin ollen henkilön A ansiotuloihin vertailutietojen mukaiset palkkiot ja määräsi ilmoittamatta jätettyjen tulojen perusteella lisäksi veronkorotuksen.

Henkilö A valitti oikaisulautakunnan päätöksistä Helsingin hallinto-oikeuteen. Tuomioistuimien päätöksessään pääasian osalta katsomaan, että asiakkaan D rahaston hallintoyhtiölle Z maksetut korvaukset tuli katsoa henkilön A palkaksi siltä osin kuin ne kohdistuivat hallintoneuvostojäsenyyteen. Tuomioistuimien kuitenkin katsoi, että asia oli tulkinnanvarainen tai epäselvä ottaen huomioon nyt kyseessä olevien vuosien vallitseva verotus- ja oikeuskäytäntö<sup>147</sup>. Tuomioistuimien totesi myös, että kyseisten palkkioiden verotusta oli käsitelty Verohallinnon kyseisinä vuosina voimassa olleessa asiaan liittyvässä kirjallisessa ohjeessa, jonka perusteella verovelvollisen voitiin katsoa perustellusti toimineen veroviranomaisen ohjeiden mukaisesti<sup>148</sup>. Näin ollen asia oli ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojan perusteella.

### **Päätöksen oikeudellinen arviointi**

Helsingin HAO:n 30.1.2015 antaman päätöksen pääsisältö luottamuksensuojan kannalta tiivistyy mielestäni viranomaisen antaman yleisen ohjeen merkitykseen luottamuk-

---

<sup>146</sup> Tulkinnanvaraisuus liittyy tilanteisiin, joissa hallitustyöskentely oli liittynyt mm. konsultointitoimeksiantoihin ja hallitustyöskentelystä maksettu korvaus on ollut osa toimeksiannosta maksettua kokonaiskorvausta.

<sup>147</sup> HAO viittasi KHO:n ratkaisuihin KHO 1994 B 548 (Osaakaan konsultointipalkkioista ei ollut erotettava konsultin hallituksen jäsenyydestä saamiksi palkkoiksi) ja KHO 1994/1700 (Asianajan toimeksiantopalkkiosta ei ollut erotettava asianajan henkilökohtaiseksi tuloksi mitään osuutta, vaikka asianajaja toimi myös yhtiön hallituksen puheenjohtajana).

<sup>148</sup> Verohallinnon ohje 'Palkkaa vai työkorvausta' 21.6.2005 Dnro 2118/31/2004. Mainitun ohjeen kohdassa 4.4 todetaan, että mikäli hallituksen jäsenyydestä saadut palkkiot ovat osa kokonaistoimeksiannosta saatua korvausta, niitä voidaan pitää esimerkiksi konsulttiyhtiön tai asianajotoimiston tulona.

sensuojan perustavana tekijänä. Nyt kyseessä olevan asian osalta näyttäisi, että Verohallinnon ohjeessa annettu kannanotto on tapauksessa olevan asian kannalta riittävän täsmällinen ja yksilöity. Näin ollen ohjeessa annettu kannanotto tukee tuomioistuimen perustelun mukaan oikeudellisesti tulkinnanvaraisessa asiassa verovelvollisen oikeutta toimia perustellusti viranomaisen antaman kannanoton mukaisesti.<sup>149</sup>

Huomionarvoista on lisäksi se, että verovelvollinen ei ole hakenut asiassa aikaisemmin Verohallinnolta minkään muotoista ennakkollista kannanottoa, eikä asiaa ollut myöskään tutkittu aikaisemmin esimerkiksi säännönmukaisen verotuksen yhteydessä. Tämän perusteella voidaan tehdä päätelmä, että luottamuksensuoja asiassa perustuu nimenomaisesti tuomioistuimen päätöksen mukaan nyt kyseessä olevan oikeuskysymyksen tulkinnanvaraisuuteen, ja viranomaisen asiassa antamaan kirjalliseen ohjeeseen. Kun asian oikeustila on lisäksi ollut epäselvä ennen KHO:n ratkaisua KHO 2011:31, voitiin asia ratkaista luottamuksensuojan perusteella ilman asian aikaisempaa nimenomaista tutkimisprosessia tai kannanottoa. Päätöksellä ei oteta kantaa, oliko sillä, että henkilö A ei ollut edustamiensa yhtiöiden osakas tai omistaja, luottamuksensuojan soveltamiseen. Kuitenkin tapauksesta välittyvä vääjäämättä sellainen kuva, että henkilön A aito ja puhdas työsuhde edustamiinsa yhtiöihin vaikutti positiivisella tavalla tuomioistuimen arvioon luottamuksensuojasta, erityisesti vilpittömän mielen vaateen osalta.

VOVA ei hakenut asiassa valituslupaa KHO:lta, joten Helsingin hallinto-oikeuden antama päätös on tullut lainvoimaiseksi.

#### **Helsingin HAO 26.1.2015 T 15/0060/1 (ei julk.)**

Henkilö A oli perustajaosakas kiinteistöyhtiö X:ssä. Kiinteistöyhtiön omistama paritalo koostui kahdesta osakkeesta, joista toisen A omisti. Henkilö A oli hakeutunut omistamansa osakkeen osalta arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuk-

---

<sup>149</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 301 ja ks. myös KHO 2012:69.

sesta. Henkilö A oli tehnyt sopimuksen lomaosakkeen vuokraamisesta, ja sopimuksen mukaan yhtiö Z huolehti lomaosakkeen välittämisestä ympärivuotisesti. Henkilön A ei ollut tarkoituksena vuokrata osaketta jatkossa itse eikä myöskään käyttää osaketta yksityiskäytössä.

Ennen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista henkilö A oli kysynyt kahteen otteeseen neuvoa Verohallinnon arvonlisäveroasiantuntijalta. Arvonlisäverovelvollisuutta koskeva hakemus oli tehty henkilön A saamien ohjeiden mukaisesti. Hakemuksen liitteeksi henkilö A oli liittänyt yhtiön Z kanssa laaditun välityssopimuksen.

Henkilö A oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi 22.1.2013, mutta Verohallinto oli myöhemmin 12.6.2013 erillisellä päätöksellään peruuttanut rekisteröinnin kausiveroilmoitusten valvonnan yhteydessä annetulla päätöksellä 23.1.2013 alkaen. Verohallinto perusteli rekisteristä poistoa sillä, että välityssopimus mahdollisti huoneiston yksityiskäytön ja vuokraamisen myös A:n toimesta<sup>150</sup>. Verohallinnon mukaan verovelvollisuuden perusteet olivat tulleet tosiasiaa tutkituksi vasta rekisteröinnin jälkeen kausiveroilmoitusten valvonnan yhteydessä. Henkilö A valitti Verohallinnon tekemästä rekisteröinnin peruuttamisesta hallinto-oikeuteen vaatien alkuperäisen rekisteröimispäätöksen palauttamista voimaan.

HAO:n arvion mukaan välityssopimuksessa ei ollut sovittu erikseen huoneiston käytöstä muuhun kuin yhtiön Z kautta tapahtuvaan vuokraukseen. Sopimuksen perusteella mahdollisista omistajan A tekemistä omista varauksista ei kuitenkaan peritty kuluja. Näin ollen henkilölle A on tosiasiallisesti varattu mahdollisuus varata tai vuokrata osaketta myös itse. Näin ollen tuomioistuimen mukaan huoneisto ei ole verovelvollisuuden edellyttämässä jatkuvassa vähennykseen oikeuttavassa käytössä<sup>151</sup>.

---

<sup>150</sup> AVL 30 §:n mukainen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuminen edellyttää kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista siten, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

<sup>151</sup> Asiassa annetussa selvityksestä ei myöskään ollut selvinnyt sellaista, minkä perusteella vuokrausta olisi voitu pitää AVL 29 §:n 3 kohdan mukaisena majoitustoimintana.

Tuomioistuimen mukaan henkilö A oli kuitenkin merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin sellaisen hakemuksen perusteella, jonka liitteenä on ollut edellä puhuttu verovelvollisen ja yhtiön Z välinen välityssopimus. HAO totesi, että Verohallinnon olisi tullut tutkia sopimuksen sisältö sen harkitessa valittajan rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen sopimuksen perusteella. Näin ollen henkilö A tuli palauttaa AVL 176 §:n toisen momentin luottamuksensuojaperiaatteen perusteella arvonlisäverovelvolliseksi siihen päivään saakka, jona Verohallinto teki päätöksen siitä, etteivät rekisteröinnin perusteet täyttyneet. Näin ollen Verohallinto sai poistaa valittajan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä vasta 12.6.2013 alkaen.

### **Päätöksen oikeudellinen arviointi**

Helsingin HAO:n 26.1.2015 antama päätös luottamuksensuojan kannalta tukeutuu tuomioistuimen arvioissa viranomaisen velvollisuuteen tutkia sille toimitetut asiakirjat asian laadun vaatimalla tarkkuudella. Tuomioistuin antaa selkeästikin painoarvoa asiassa sille, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäverovelvollisuudelle on asetettu laissa varsin selvä määritelmä, ja että Verohallinnolla on ollut käytössä jo alkuperäistä rekisteröintipäätöstä tehdessään verovelvollisuuden selvittämiseen vaaditut asiakirjat. Sillä, onko tämä luottamuksensuojan soveltamisedellytysten kannalta hyväksyttävä peruste myöntää luottamuksensuojaa, on mielestäni epäselvää. VOVA on asiassa antamassa vastineessaan todennut, että arvonlisäverovelvollisuuden rekisteröinti on Verohallinnossa nopeutettua menettelyä, jonka osoittaa se, että 22.1.2013 jätetty perustamisilmoitus on käsitelty välittömästi. Näin ollen oikeudenvilvontayksikön mukaan tällaisessa menettelyssä Verohallinnolla ei voi olla selvittämisvelvollisuutta hakemuksen liitteiden yksityiskohdista, ja verovelvollisuus voidaan arvioida uudelleen myöhemmin.

Verovelvollinen oli kysynyt verotoimistosta neuvoa rekisteröinnin tekemiseen, ja toiminut saamiensa neuvojen mukaan hakemusta tehdessään. Neuvon mukaan toimiesseen luottamuksensuojan kannalta henkilö A:n voidaan arvioida toimineen viranomaisen antaman neuvon mukaan hakiessaan rekisteröintiä. Mielestäni etukäteisen neuvon

kysyminen lisäksi vahvistaa asiassa verovelvollisen vilpittömän mielen vaadetta. Täytyy kuitenkin todeta, että päätökseltä ei selviä, millaisia kysymyksiä henkilö A on esittänyt verotoimistolle, ja minkä sisältöisiä hänen saamansa neuvot ovat olleet. Näin ollen neuvon sisällön yksilöllisyys jää asiassa epäselväksi.<sup>152</sup>

Oman arvioni mukaan myös asian oikeudellinen tulkinnanvaraisuus tai tosiseikkojen epäselvyys on tapauksessa kyseenalaista. Tapauksessa voidaan mielestäni perustellusti kysyä tekeekö se, että viranomainen ei ole tutkinut hakemusta, asiasta oikeudellisesti tulkinnanvaraisen tai tosiseikoiltaan epäselvän. Tosiseikallisesta epäselvyydestä ei liene ainakaan kyse, sillä pääasian kannalta ratkaiseva selvitys, eli välityssopimus, on ollut käytettävissä sekä hakemus- että valitusvaiheessa. Kun asiasta on myös säädetty selkeästi AVL 30 §:ssä voiko asia olla myöskään oikeudellisesti tulkinnanvarainen<sup>153</sup>. Kaikkien luottamuksensuojan soveltamisedellytysten tulisi täyttyä, jotta asiassa voitaisiin myöntää luottamuksensuojaa.

VOVA ei hakenut asiassa valituslupaa KHO:lta, joten Helsingin HAO:n antama päätös on tullut lainvoimaiseksi.

### **Pohjois-Suomen HAO 10.8.2015 T 15/0371/3 (ei julk.)**

Henkilö A oli vaatinut verotuksen oikaisulautakunnalta, että hänen verovuoden 2009 asunnon ja työpaikan väliset matkakulut oli hyväksyttävä oman auton käytöstä johtuvien kustannusten mukaisesti. Vaatimuksessaan verovelvollinen perusteli, että hänen ei ole mahdollista käyttää työmatkaansa julkista kulkuvälinettä. Henkilö A teki yötyötä joka ajoittui klo 21.30 - 7.30 väliseen aikaan ja usein myös viikonlopuille. Verovelvollisen työpaikka sijaitsi eri kunnassa kuin hänen oma kotikuntansa.

Oikaisulautakunta oli hyväksynyt verovelvollisen vaatimuksen osittain. Matkakustannukset oli hyväksytty vähennettäväksi osalta matkaa oman auton käyttökustannusten

---

<sup>152</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 302.

<sup>153</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 289.

mukaisesti, ja lopulta osin julkisen kulkuneuvon matkakustannusten mukaisesti. Perustelussaan oikaisulautakunta totesi, että verovelvollisen kotikunnan kuntakeskuksessa oli turvallisia pysäköintipaikkoja, ja että verovelvollisen kunnan ja työpaikan välillä oli käytettävissä linja-autoyhteys. Työmatkaan ei muodostuisi näin myöskään yli kahden tunnin odotusta päivässä, eikä kävelyä yli kolmea kilometriä.<sup>154</sup>

Verovelvollinen valitti oikaisulautakunnan päätöksestä Pohjois-Suomen hallinto-oikeuteen, jossa vaati, että matkakulut hyväksyttäisiin vähennettäväksi kokonaan oman auton käyttökulujen mukaan laskettuna. Vaatimuksessaan HAO:lle verovelvollinen lisäksi totesi, että vaatimuksen mukaiset matkakulut oman auton käytön mukaan laskettuna oli hyväksytty aiemminkin, vuodesta 1989 alkaen.

HAO toteaa päätöksen perustelussaan, että valittajan kunnan ja työpaikan välillä oli julkinen kulkuyhteys, jota käyttäen verovelvollinen työaikaansa nähden olisi voinut kulkea osan työmatkastaan. Asiassa ei ollut myöskään tuotu esiin sellaista näyttöä minkä perusteella auton pysäköinti työssäkäynnin ajaksi ei olisi ollut mahdollista tai turvallista. Edellä mainitut seikat huomioon ottaen tuomioistuin katsoi, että omaa autoa ei ollut pidettävä halvimpana kulkuneuvona koko matkan osalta.

HAO kuitenkin päätyi ratkaisussaan antamaan verovelvolliselle verovuoden 2009 osalta luottamuksensuojaa. Merkityksellisenä asiana HAO piti verovelvollisen aikaisempien vuosien verotusta, jossa matkakustannukset oli hyväksytty oman auton käyttökustannusten mukaan laskettuna. HAO:n mukaan asiassa ei ollut syytä olettaa, että vähennysoikeuden kannalta merkitykselliset seikat olisivat aikaisempina vuosina olleet olennaisesti erilaisia. HAO:n mielestä se, oliko omaa autoa pidettävä kyseisellä matkalla halvimpana kulkuneuvona, oli pidettävä tulkinnanvaraisena ja epäselvänä asiana. Näin ollen verovelvollisen katsottiin toimineen asiassa viranomaisen noudattaman käytän-

---

<sup>154</sup> TVL 93 §:n ensimmäisen momentin mukaan asunnon ja työpaikan väliset matkakulut vähennetään halvimmalla kulkuneuvon käyttökustannusten mukaan laskettuna. Nyt kyseessä olevaan tilanteeseen sopiva oikeustapaus on KHO 1980 II 552 (jossa KHO mahdollisti matkakustannusten jakautumisen osalta matkaa oman ja osalta matkaa julkisen liikenteen mukaan). Ks. myös KHO 1980 II 555.



nön perusteella ja asia tuli ratkaista VML 26 §:n toisen momentin perusteella hänen edukseen.

### **Päätöksen oikeudellinen arviointi**

Pohjois-Suomen HAO:n 10.8.2015 antama päätös on luottamuksensuojan soveltamis-edellytysten valossa ongelmallinen. HAO:n käyttämät myöntämisperusteet luottamuk-sensuojalle ovat lainkohdan sisältö huomioon ottaen suoranaisesti virheelliset. Myön-tämisperusteet ovat lisäksi ristiriidassa sen kanssa, mitä tuomioistuin toteaa tapauksen pääasian osalta.

Luottamuksensuojan myöntämisen edellytys on, että asia on oikeudellisesti tulkinnan-varainen tai tosiseikoiltaan epäselvä<sup>155</sup>. HAO:n perustelun mukaan tapauksessa sitä, onko omaa autoa pidettävä koko matkalla halvimpana kulkuneuvona, on pidettävä lainkohdan tarkoittamana tulkinnanvaraisena ja epäselvänä asiana. Tuomioistuimen käyttämässä perusteessa ei kuitenkaan ole kyse oikeudellisesti tulkinnanvaraisesta säännöksestä, eikä esimerkiksi jonkin viranomaisohjeen sisällön tulkinnanvaraisuudes-ta. Asia ei ole myöskään lainkohdan tarkoittamalla tavalla tosiseikoiltaan epäselvä, sillä pääasian ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot ovat tapauksessa saatavilla. Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset eivät ole käsitykseni mukaan muutoinkaan ta-pauksessa olevien kysymysten osalta oikeudellisesti tulkinnanvaraisia. Asiasta on ole-massa vakiintunut oikeus- ja verotuskäytäntö, ja asiasta on olemassa verohallinnon kirjallisia ohjeita<sup>156</sup>. Käytetty perustelu on myös ristiriidassa sen kanssa, mitä tuomiois-tuin lausui pääasian osalta, eli että oma auto ei ole koko matkan osalta halvin kulku-neuvo.

HAO:n päätös luottamuksensuojan myöntämisestä näyttäisi perustuvan ennen kaikkea siihen, että aikaisempien vuosien verotuksessa matkakulut oli hyväksytty vähennettä-

---

<sup>155</sup> Ks. Myrsky - Rabinä 2015 s. 289.

<sup>156</sup> KHO 1980 II 552 ja KHO 1980 II 552, sekä esimerkiksi 'Matkakustannukset verotuksessa - ohje pal-kansaaajalle' ja vuosittain päivitettävät Verohallinnon yhtenäistämisohteet.

väksi kokonaisuudessaan oman auton käytön mukaan laskettuna. Näin ollen tuomioistuimen mukaan asiasta on muodostunut viranomaisen noudattama käytäntö. Päätökseltä ei kuitenkaan ilmene, onko kyseessä viranomaisen passiivisesta vai aktiivisesta käytännöstä, eli että onko kyseistä vähennysvaatimusta tosiasiallisesti tutkittu aikaisemmin verotuksessa. Vaikkei asiasta olekaan täyttä varmuutta, ei aikaisempien vuosien virheellisten verotuksien pitäisi muodostaa asiassa luottamuksensuojaa. Koska asiasta ei ole myöskään olemassa viranomaisen ohjetta joka hyväksyisi toimitetun verotuksen mukaisen käytännön, ei pitkään jatkunut passiivinen tilanne itsessään riitä osoittamaan viranomaisen noudattamaa käytäntöä<sup>157</sup>. Sikäli pohdinta tältä osin on vajavaisten tietojen perusteella tarpeetonta, koska asiassa luottamuksensuojan soveltamisedellytys ei täyty asian oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden tai tosiseikallisen epäselvyyden osalta.

VOVA haki päätöksestä valituslupaa KHO:lta asiassa annetun luottamuksensuojan osalta, mutta KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa. Näin ollen Pohjois-Suomen HAO:n päätöksestä on tullut lainvoimainen.

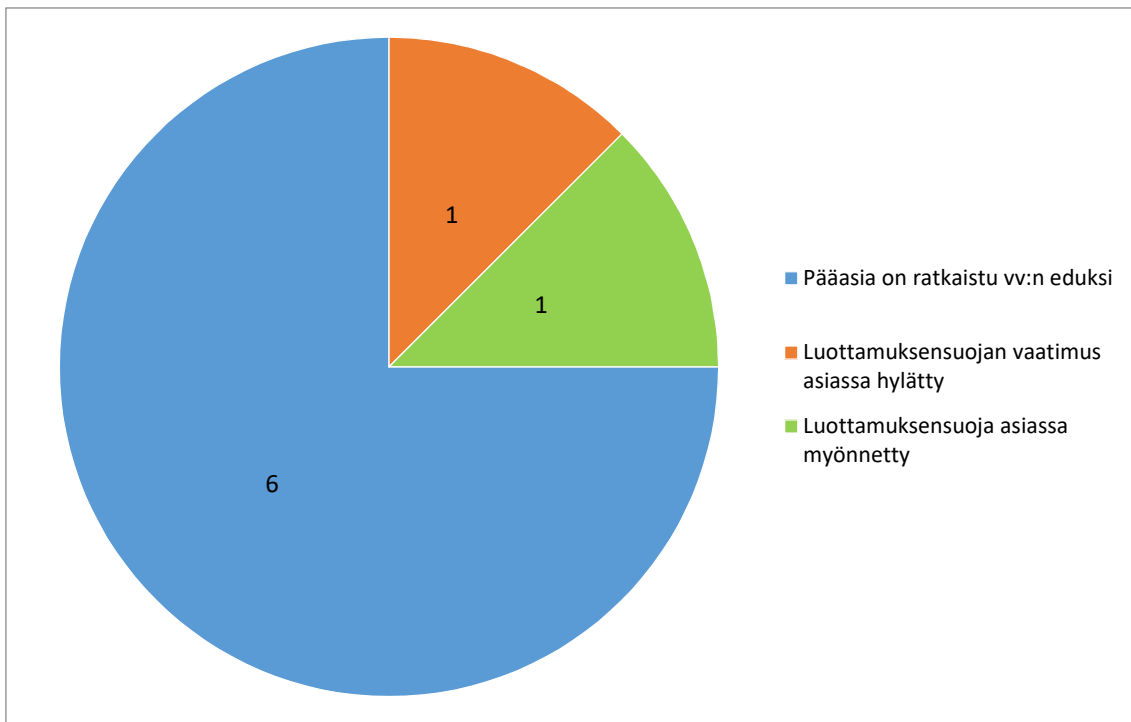
---

<sup>157</sup> Ks. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 36/1997 s. 24 - 25 ja ks. Vaasan HAO 2.6.2009 T 09/0297/3.

### 3.3 Korkeimman hallinto-oikeuden antamat ratkaisut ja niiden sisältö

KHO antoi vuonna 2015 yhteensä kahdeksan päätöstä, joissa osana valitusta oli vaade luottamuksensuojasta. Koska annettuja päätöksiä on varsin pieni määrä, ei tapausten perusteella voi tehdä pitkälle meneviä johtopäätelmiä KHO noudattamasta ratkaisulinjasta, tai tuomioistuimen mahdollisesta ratkaisutrendistä luottamuksensuoja-asioissa. Tästä syystä tutkimuksen tämän osion tulkinta tehdään aineiston koko huomioiden siltä osin, kun tapauksista löytyy tutkimukselle huomionarvoisia seikkoja.

**KUVIO 8:** Luottamuksensuoja-asiassa annettu KHO ratkaisu



Suurin osa KHO:n antamista päätöksistä ratkaistiin verovelvollisen eduksi tapauksen pääasian perusteella. Ainoastaan yhdessä tapauksessa asia tuli ratkaistuksi verovelvollisen eduksi luottamuksensuojan perusteella<sup>158</sup>. Tämän lisäksi yhdessä tapauksessa, joka ratkaistiin pääasian perusteella verovelvollisen hyväksi, KHO totesi päätöksen perusteluissaan, että pääasiaratkaisusta huolimatta myös luottamuksensuojaperiaatetta

<sup>158</sup> KHO:2015:183.

tulisi soveltaa tapauksessa<sup>159</sup>. Näin ollen ainoastaan yhdessä tapauksessa verovelvollinen sai pääasiassa epäedullisen ratkaisun, eikä tapausta ratkaistu myöskään luottamuksensuojavaatimuksesta huolimatta verovelvollisen eduksi<sup>160</sup>.

KHO:n vuoden 2015 luottamuksensuojatapaukset olivat pääasioiltaan moninaisia: 1) peruuntuneesta asuntokaupasta maksetun korvauksen veronalaisuus<sup>161</sup>, 2) työsuhdeoptioiden ilmoittaminen veroilmoituksella<sup>162</sup>, 3) verosopimuksettomissa maissa työs-kentely ja 6kk sääntö<sup>163</sup>, 4) palkkaa vai työkorvausta -kiista<sup>164</sup>, 5) henkilöautojen käyt-tötarkoitus ja niiden hankintaan liittyneen alv:n vähentäminen<sup>165</sup>, 6) kaksi tapausta, joissa kyse yleiskulujen alv-vähennyksen jako-osuuden laskentatavasta<sup>166</sup>, sekä 7) vä-hennyskelvottoman myyntiprovisioon liittyneen arvonlisäveron osuuden lisääminen yrityksen elinkeinotuloon<sup>167</sup>. Näin ollen tapauksiin pääasiallisesti sovelletut verolait jakautuivat laajalti. Myös valitusprosessin aloittaneet asioiden peruspäätökset olivat varsin moninaisia.

Kaikissa paitsi yhdessä tapauksessa vedottiin luottamuksensuojaan asian oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden perusteella. Perusteet minkä mukaan verovelvolliset olivat toi-mineet olivat kuitenkin hyvin moninaisia, joten tämän perusteella vaatimuksista ei voi-da tehdä yleistäviä huomioita.

Suppeastakin aineistosta voidaan kuitenkin todeta, että luottamuksensuojan sovelta-minen KHO:n ratkaisukäytännössä on varsin harvinaista. Päätelmää tukee myös luot-tamuksensuojasta annetut aikaisemmat vuosikirjaratkaisut, joita on varsin rajallinen määrä. Tämän lisäksi voidaan huomata, että KHO näyttäisi myöntävän valitusluvan lähinnä tapauksissa, joissa se antaa aikaisemmasta oikeusprosessista poikkeavan pää-

---

<sup>159</sup> KHO:2015:157.

<sup>160</sup> KHO:2015:184.

<sup>161</sup> KHO:2015:169.

<sup>162</sup> KHO:n päätös 4.3.2015 taltionumero 629.

<sup>163</sup> KHO:2015:120.

<sup>164</sup> KHO:n päätös 16.11.2015 taltionumero 3293.

<sup>165</sup> KHO:n päätös 22.9.2015 taltionumero 2516.

<sup>166</sup> KHO:2015:183 ja KHO:2015:184.

<sup>167</sup> KHO:2015:157.

asiasratkaisun, tai haluaa vahvistaa alemman oikeusasteen tekemän pääasiasratkaisun prejudikaattiarvon<sup>168</sup>. Näin ollen asiassa esitetty luottamuksensuojajavaade jää useimmiten KHO:lta tutkimatta ja kommentoimatta.

### ***3.3.1 Luottamuksensuojan perusteella hyväksytyt ja kommentoidut tapaukset***

Tämän aineiston ainoa luottamuksensuojan perusteella ratkaistu KHO:n tapaus on myös vuosikirjaratkaisu. Myös toinen tapaus jossa KHO toteaa luottamuksensuoja syntävän, mutta joka ratkaistiin pääasian perusteella verovelvollisen eduksi, löytyy tuomioistuimen vuosikirjasta. Näin ollen näiden tapausten osalta asian ratkaisuselosteet ovat tapauksista yleisesti saatavilla, ja tähän osioon ei ole kirjattu HAO:n tapausten kaltaisia laajoja selosteita. Lyhyiden tapauskuvausten jälkeen kirjoittaja tekee oman arvionsa asiasta luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen kannalta.

#### **Korkeimman hallinto-oikeuden 22.12.2015 päätös KHO:2015:183**

Tapauksessa KHO:2015:183 oli kyse konsernirakenteesta, jossa konsernin emoyhtiö A Oy tuotti tytär- ja osakkuusyhtiöilleen arvonlisäverollisia hallintopalveluja. Tämän lisäksi emoyhtiö harjoitti sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta kiinteistöjen vuokraustoimintaa, ja myös muuta sijoitustoimintaa. Merkittävin osa A Oy:n saamista tuloista muodostui konserni- ja osakkuusyhtiöiltä saaduista osingoista.

A oli vähentänyt omassa verotuksessaan yleiskuluihinsa sisältyneet arvonlisäverot kokonaisuudessaan. Yhtiölle oli kuitenkin verotarkastuksen perusteella maksuunpantu yleiskuluista vähennettyjä arvonlisäveroja yhtiön A arvonlisäverollisen liikevaihdon ja arvonlisäverottoman toiminnan tulojen suhteesta A Oy:n kaikkiin tuloihin, mukaan lukien A Oy:n saamat osinko- ja korkotulot. Vaatimuksessaan KHO:lle A Oy vaati, että

---

<sup>168</sup> Huomio on perusteltavissa myös aineiston HAO -tapausten valitusluvista ja niihin annetuista ratkaisuista, katso työn aikaisemman osion 3.2 loppuosa. Katso myös Äimä 2011 s.125.

yleiskulut hyväksyttäisiin vähennettäväksi liikevaihtojen suhteessa, jolloin vähennyskelvotonta liikevaihtoa olisi ainoastaan arvonlisäverottomasta kiinteistövuokrauksesta saatu tulo.

KHO totesi, että Verohallinnon maksuunpanopäätöksillä esittämä jakotapa ei ollut AVL 117 §:n säännöksen mukainen. Tuomioistuimen mukaan myöskään A Oy:n esittämää jakoperustetta ei ollut pidettävä edellä mainitun lainkohdan mukaisena. KHO kuitenkin lausui, että A Oy oli vähentäessään yleiskuluihinsa sisältyneen arvonlisäveron myös arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattoman toiminnan osalta menetellyt vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti<sup>169</sup>. Näin ollen asia tuli ratkaista verovelvollisen eduksi arvonlisäverolain 176 §:n toisen momentin perusteella.

Luottamuksensuoja-asiasta suoritettiin äänestys (äänestys 4 - 1). Poikkeavassa äänestyslauseunnossaan hallintoneuvos Rother toteaa, että KHO 1999:15 tapaus poikkeaa liikaa nyt kyseessä olevasta asiasta, ja ottaen huomioon myös unionin tuomioistuimen ratkaisulinjan, ei tapaus voi muodostaa asiassa luottamuksensuojaa

### **Päätöksen oikeudellinen arvio**

KHO:n 22.12.2015 antama päätös on luottamuksensuojan kannalta perusteltu. Tapauksen kaltaiset konsernin emoyhtiön yleiskulujen arvonlisäverokysymykset ovat olleet luottamuksensuojaperiaatteen tarkoittamalla tavalla oikeudellisesti tulkinnanvaraisia. Tämän lisäksi asiasta oli annettu aikaisemmin KHO:n vuosikirjaratkaisu, jonka perusteella asiasta oli muodostunut veroviranomaisen noudattama käytäntö. Myös VOVA oli tunnistanut noudatetun käytännön omassa vastineessaan. Kyseinen ratkaisu ja viranomaisen noudattama käytäntö huomioon ottaen verovelvollisen katsottiin toimineen oikeudellisesti tulkinnanvaraisessa asiassa viranomaisen noudattaman käytännön mukaan vilpittömässä mielessä.

---

<sup>169</sup> Verotuskäytäntö perustui KHO:n vuosikirjapäätökseen KHO 1999:15 joka käsitteli konsernin emoyhtiön arvonlisäveron vähennysoikeutta. Tapauksessa vähennysoikeuden suhteen ei katsottu olevan merkitystä tytäryhtiöltä saaduilla konserniavustuksilla tai osingoilla.

Tuomioistuimen ratkaisu osoittaa, kuinka tärkeässä roolissa viranomaisen noudattama verotuskäytäntö on ennen kaikkea oma-aloitteisissa veroissa, joissa verovelvollisella voidaan kastoaa olevan erityinen vastuu toimintansa oikeellisuudesta. Tämän lisäksi ratkaisu vahvistaa KHO:n aikaisempien ratkaisujen prejudikaattiaseman myös luottamuksensuojaa synnyttävänä elementtinä. Vaikkei yhtiö ollut pyytänyt asiasta esimerkiksi Verohallintoa sitovaa ennakkoratkaisua, ja näin ollen asia tuli mitä ilmeisimmin ensimmäistä kertaa tutkituksi vasta verotarkastuksen yhteydessä, olivat asian tosiseikat ja oikeuskysymyksen laatu huomioon ottaen verovelvollisella oikeus luottamuksensuojaan. Arvio kohdistuu asiassa siis ennen kaikkea siihen, onko asia tulkinnanvarainen, ja kuten Rother lausunnossaan totesi, onko KHO:n aikaisempi päätös riittävän samankaltainen luottamuksensuojan kannalta.

#### **Korkeimman hallinto-oikeuden 27.10.2015 päätös KHO:2015:157**

Tapauksessa KHO:2015:157 yhtiö oli tehnyt perusteettomia vähennyksiä arvonlisäverotuksessaan verovuonna 2005. Perusteettomat vähennykset olivat tulleet esille yhtiöön tehdyssä verotarkastuksessa vuonna 2008. Verotoimisto oli toimittanut verotarkastuksen perusteella vuonna 2009 jälkiverotuksen, jolloin arvonlisäverotuksen kolmen vuoden veronoinnituksen määräaika oli asiassa umpeutunut. Näin ollen asian arvonlisäverotusta ei voitu enää oikaista. Tarkastuskertomuksen perusteella tehdyssä jälkiverotuksessa yhtiön elinkeinotoiminnan tuloon oli lisätty muun ohessa toiselle yhtiölle maksettu provisio arvonlisäveroihin.

Oikaisulautakunta muutti Verohallinnon tekemää jälkiverotusta siten, että se päätöksellään poisti elinkeinotuloon lisäystä provisiosta siihen sisältyneen arvonlisäveron. VOVA valitti asiasta hallinto-oikeuteen, ja perusteli, että kyseisessä tilanteessa provisiota kuulunut arvonlisävero muodostaa yhtiölle EVL 4 §:n tarkoittaman rahanarvoisen etuuden, ja näin ollen myös arvonlisäveron osuus voitiin lisätä yhtiön tuloon.

HAO hylkäsi VOVA:n valituksen pääasian perusteella (äänestysratkaisu). HAO:n mukaan lainsäätäjällä on tarkoituksella erottanut yrityksen tuloverotuksen ja arvonlisävero-

tuksen oikaisu- ja muutoksenhakuajat. Näin ollen oikaisun määräaikoja ei voida muuttaa verovelvollisen vahingoksi verolajia vaihtamalla siten, että vähennetyt arvonlisäverot luonnehdittaisiin EVL 4 §:ssä tarkoitetuksi rahanarvoisiksi eduiksi.

KHO tutki VOVA:n valituksen ja hylkäsi sen. Näin ollen HAO:n päätös jäi asiassa voimaan. Asiaa käsitellessään KHO lisäksi toteaa, että HAO:n vähemmistönkin mielestä yhtiö oli toiminut asiassa vilpittömässä mielessä. Tämän lisäksi, kun asiasta oli myös VOVA:n mielessä Verohallinnon tulkinnanvarainen ohje<sup>170</sup>, tulisi asiassa soveltaa myös VML 26 §:n toisen momentin luottamuksensuojaa.

### **Päätöksen oikeudellinen arvio**

Vaikkei KHO:n 27.10.2015 antamaa päätöstä ratkaistu luottamuksensuojan perusteella, päätyi tuomioistuimien asiaa käsitellessään antamaan kannanoton myös tapauksen luottamuksensuojasta. Luottamuksensuojan kannalta KHO:n kannanotto sisältää mielenkiintoisen seikan eritoten näennäisesti luottamuksensuojan perustaneen ohjeen antoajankohdan ja käsiteltävän prosessin aikajänteen välillä.

Tapauksessa on kyse verovuodesta 2005, verotarkastus on suoritettu 2008 ja riidanalaiset jälkiverotukset on tehty vuonna 2009. Vaikka nyt käsiteltävän asian osalta kyseessä voidaan katsoa olevan tulkinnanvarainen asia, kuten EVL 4 §:n rahanarvoinen etuus tapauksessa perustellusti on, ja että verovelvollinen on toiminut asiassa vilpittömässä mielessä, pitää kuitenkin verovelvollisen olla myös toiminut viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaan. KHO:n ja HAO:n mukaan luottamuksensuojan asiassa perustava ohje on annettu 21.1.2010. Näin ollen viranomaisen antama ohje on annettu prosessuaalisesti kaikkien asiaan vaikuttavien vaiheiden jälkeen. Näin ollen on vaikea ymmärtää miten verovelvollinen olisi voinut toimia asiassa viranomaisen noudattaman ohjeen mukaan. Näin ollen luottamuksensuojan osalta soveltamis-

---

<sup>170</sup> Verohallinnon ohje 21.1.2010 Dnro 72/40/2010 kohta 8. Ohjeessa yksityismenojen tulouttaminen elinkeinotoiminnan tuloon tehdään siltä osin, kun menot ovat vaikuttaneet tuloverotukseen. Koska arvonlisäveron määrä ei ole sisältynyt vähennettyjen menojen määrään tulosta laskettaessa, palautetaan tuloon menojen määrä ilman arvonlisäveroa.



edellytykset eivät tapauksessa mielestäni täyty. Kärjistäen KHO:n kannanoton mukaan verotusasiasta myöhemmin annetut viranomaisen ohjeet voivat perustaa luottamuksensuojan ajallisesti myös ennen ohjeen antoa olevaan aikaan. Tämä kannanotto ei vastaa lain sanamuodon tai tarkoituksen mukaista edellytystä siitä, että asiassa olisi toimittu viranomaisen antaman ohjeen mukaan, koska ohjetta ei ole ollut tuolloin vielä edes olemassa.

Vaikka asia tuli ratkaistuksi verovelvolliselle edullisesti pääasian perusteella, on myös kannanotto tapauksen luottamuksensuojaan hyvä asia KHO:lta. Mielestäni tällöinkin annetun kannanoton sisältö tulisi kuitenkin olla perusteltu ja sisällöltään selkeä. Miellenkiintoista olisikin nähdä miten asian luottamuksensuoja olisi ratkaistu, mikäli pääasia olisi ratkaistu epäedullisesti verovelvollisen kannalta.

## 4 LUOTTAMUKSENSUOJAA KOSKEVAN VEROHALLINNON OHJEISTUKSEN UUDISTAMINEN

### 4.1 Lakiin kirjattu periaate ja Verohallinnon ohjeistuksen merkitys

Verotuksen luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset on jätetty kirjoitetussa lakitekstissä avoimeen muotoon. Soveltamisedellytysten tarkempaa määrittelyä ei ole haluttu tehdä lain tasolla, joka on perusteltua edellytysten hyvin moninaisilla ulottuvuuksilla. Tällainen avoin kirjoitusasu toisaalta mahdollistaa lainkohdan mukautumisen alati ajassa eläviin oikeusongelmiin, mutta tuo myös mukanaan tulkinnanvaraisuudesta johtuvat ongelmat. Kirjoitetun lainsäädännön lähestymistapa periaatteen on ensiksi mainitun seikan vuoksi mielestäni perusteltu, ja lainsäädännön kehittäminen ei ole mielestäni ensisijainen työkalu luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen selkeyttämiseksi verotuksessa. Tämän työn kehittämis ehdotukset kohdistuvat ennen kaikkea Verohallinnon luottamuksensuojasta antamiin viranomaisohjeisiin, sillä näen niiden olevan erityisessä asemassa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamiselle. Ohjeistuksella on erityisesti vaikutusta sekä viranomaisen että verovelvollisen toimintaan, mutta mielestäni ne voivat lisäksi vaikuttaa ainakin välillisesti luottamuksensuojan oikeustilaan.

Verohallinnon antamat ohjeet ja kannanotot ovat tärkeitä niin verovelvollisen, kuin veroviranomaisen kannalta. Verovelvollisille Verohallinnon ohjeet edustavat tyypillisesti veroviranomaisen ja sitä kautta veronsaajan kannanottoja ja ohjeita verolainsäädännön sisällöstä. Veroviranomaiselle ohjeet toimivat taas viranomaisen käytännön työtä ohjailevina yleislinjauksina, joihin käytännön verotustyötä tekevät virkailijat käytännössä usein perustavat ratkaisunsa. Verohallinnon ohjeiden asema on myös Aarniolaisittain ajateltuna sallittua oikeuslähteistöä<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> Ks. Aarnio 1982 s. 94 - 96.

Verovelvolliselle veroviranomaisen antamilla ohjeilla voidaan perustellusti katsoa olevan aivan erityinen asema. Tavallinen verovelvollinen, joka ei ole oikeustieteilijä taikka verotuksen oikeussubstanssin erityisosaaja, ei varmastikaan lähde hakemaan verotusongelmaansa vastausta ensisijaisesti kirjoitetusta lainsäädännöstä, oikeuskäytännöstä saatikka oikeuskirjallisuudesta tai lain valmisteluaineistosta. Näin ollen kansantajuiseen muotoon kirjoitetut Verohallinnon ohjeet voidaan mielestäni nähdä tavallisen verovelvollisen primäärisenä tietolähteenä verolainsäädännön ja oikeuskäytännön sisällöstä ja vaikutuksesta hänen verotukseen.

Näin ollen Verohallinnon ohjeiden selkeys ja ajantasaisuus palvelevat välillisesti myös esimerkiksi hallintotuomioistuimille esitettyjen vaateiden sisällöllistä laatua. Selkeän ja ajantasaisen ohjeistuksen näkisinkin siis palvelevan: 1) luottamuksensuojavaateiden perusteluiden laatua parantavana ja 2) turhia luottamuksensuojavaateita karsivana tekijänä.<sup>172</sup> Selkeä ja ajantasainen Verohallinnon ohje näin ollen selkeyttäisi luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytyksiä ja todennäköisesti pienentäisi turhista vaateista aiheutuvaa hallintotaakkaa paitsi hallintotuomioistuimille, mutta myös oikeuslautakunnille ja veroviranomaiselle.

## 4.2 Nykymuotoinen ohjeistus ja sen sisältö

Verohallinnon luottamuksensuojaa koskeva pääasiallinen syventävä ohje ”Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä<sup>173</sup>” on varsin iäkäs, eikä vastaa kaikilta osin luottamuksensuojan kehittyntä luonnetta ja nykymuotoista lainsäädäntöä. Vuonna 2000 voimaan tullut ohje on annettu ennen HL:n vuoden 2004 uudistusta, eikä siinä ole huomioitu myöskään AVL 176 §:n toisen momentin luottamuksensuojaperiaatetta, joka tuli osaksi arvonlisäverolakia vuonna 2009. Vuoden 2017 alusta voimaan tulleen

---

<sup>172</sup> Tämä sen perusteella, että edellä tutkimuksen osiossa 3 aineistosta tehtyjen huomioiden perusteella luottamuksensuojavaateita esitetään monissa tapauksissa lainkohdan sisällön kannalta vajavaisina tai vieraista perusteista.

<sup>173</sup> Annettu 22.3.2000 Dnro 569/38/2000, ohje on saanut pienet, lähinnä teknisluontoiset päivitykset, vuonna 2009.

luottamuksensuojaperiaatteen sisältöä uudistaneen lakimuutoksen tuomia muutoksia ei näin ollen ole myöskään käsitelty ohjeessa<sup>174</sup>. Ohje ei myöskään sisällä oikeuskäytännön kehityksen myötä tulleita tarkennuksia luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalaan. Voidaankin todeta, että luottamuksensuojaa koskeva verohallinnon ohje on päivityksen tarpeessa. Vuonna 2000 annettu ohje sisältää kuitenkin periaatteen ydinsisällön kannalta edelleen validit määritelmät ja kannanotot periaatteen perussisällöstä, mutta kaipaisi monilta osin tarkennuksia.

Luottamuksensuojan soveltamisalasta ja sen sisällöstä on annettu kannanottoja hajanaisesti myös verohallinnon muissa ohjeissa<sup>175</sup>. Erityisesti ohjeessa 13.2.2015 ”Verotuksen toimittamisen periaatteita” Verohallinto antaa viimeaikaisen KHO oikeuskäytännön<sup>176</sup> perusteella perustellun tarkennuksen periaatteen soveltamisedellytyksiin. Ohjeen kohdassa 2.4 korostetaan nykyisessä oikeuskäytännössä tehtyä painotusta asiasta annettuun aikaisempaan kannanottoon tai ratkaisuun luottamuksensuojan syntymisen edellytyksenä. Samaisessa ohjeen kohdassa Verohallinto myös toteaa, että luottamuksensuojatapauksessa myös tuolloisen, eli vuonna 2015 voimassa olleen, lain-säädännön perusteella veronkorotukset voidaan jättää VML 32 §:n mukaan määräämättä, mikäli korotuksien määrääminen olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi. Näin ollen Verohallinto on tosiasiallisesti jo ennen vuoden 2017 lakiuudistusta saattanut jättää veronkorotuksia määräämättä tulkinnanvaraisissa tapauksissa. Verohallinnon ohjeessa 16.1.2017 ”Palkka ja työkorvaus verotuksessa” kohdassa 15.3 viranomaisen taas tekee kyseisen ohjeen aihepiiriä koskevan tarkennuksen siitä, ettei luottamuksensuojaperiaatteen vakiintuneella käytännöllä tarkoiteta maksajan ja saajan välistä vakiintunutta käytäntöä, mikäli Verohallinto ei ole nimenomaisesti asiaa aikaisemmin tutkinut tai ratkaissut.

---

<sup>174</sup> OVML 6 §:n luottamuksensuojaperiaate, sekä myös VML 26.2 §:n toisen lauseen soveltamisalan laajentaminen myös veronkorotuksiin.

<sup>175</sup> Ainakin ohjeissa: Verotuksen toimittamisen periaatteita, 13.2.2015 Dnro A28/200/2015, Palkka ja työkorvaus verotuksessa 16.1.2017 Dnro A4/200/2017, sekä joidenkin vuosien Verohallinnon yhtenäistämishjeissa, ks. esim. 2011 Dnro 654/32/2011.

<sup>176</sup> Ks. KHO:2012:21 ja KHO:2012:74.

Edellä puhutun perusteella Verohallinnon ohjeistus on siis pääasiallisen syventävän ohjeen osalta päivityksen tarpeessa, ja asian oikeustilan kehittymistä käsittelevät tarkennukset ovat hajautuneet osiksi erinäisiä muita Verohallinnon ohjeita ja kannanottoja.

### 4.3 Ohjeistuksen uudistaminen

Verohallinnon ohje 22.3.2000 ”Luottamuksensuojasta verotusmenettelystä” tulisi päivittää kokonaisvaltaisesti vastamaan sekä nykyistä lainsäädäntöä, että luottamuksensuojaperiaatteen ajankohtaista oikeustilaa hallintotuomioistuimissa. Ohjeen ikä näkyy ennen kaikkea ohjeen suppeudessa, sillä ohje on annettu VML 26 §:n toiseen momenttiin kirjatun luottamuksensuojaperiaatteen alkuajalta, jolloin lainkohtaan perustuvaa oikeuskäytäntöä ei ollut ehtinyt vielä merkittävästi muodostua.

Päivitetystä ohjeesta tulisi mielestäni selventää uutena osiona ainakin luottamuksensuojaperiaatteen ja uudelleenharkinnan kiellon ero, sillä aineistosta tehtyjen huomioiden perusteella verovelvolliset sekoittavat useasti uudelleenharkinnan kiellon ja luottamuksensuojaperiaatteen asiallisesti keskenään.<sup>177</sup>

Uusi ohje tulisi päivittää kauttaaltaan vastaavaan luottamuksensuojaperiaatteen verolainsäädännön nykytilaa, joka tarkoittaa VML 26 §:n toisen momentin kirjoitusasun muutoksien lisäksi OVML:n 6 §:n soveltamisalan käsittelemistä, sekä lisäksi HL 6 §:n suhteen avaamista asiassa. Lakiin kirjatun periaatteen syntyhistorian pitkä käsittely ei ole tällaisessa ohjeessa tarpeen, mutta tietyllä tapaa periaatteen kantavien instituutioiden, kuten verotuksen ennakoitavuuden merkityksen markkinataloudelle, mainitseminen ainakin jossain muodossa voisi tukea ohjeen sisällön ymmärrystä.

---

<sup>177</sup> Useissa tapauksissa verovelvollinen vetosi luottamuksensuojaan esimerkiksi sen perusteella, että veroviranomaisella oli ollut säännönmukaisen verotuksen yhteydessä käytössä omasta mielestään riittävät tiedot asian ratkaisemiseksi, vaikkei näyttöä ollut, että asia olisi noussut erikseen tutkittavaksi ja näin ollen tullut nimenomaisesti ratkaistuksi. Kyseessä on uudelleenharkinnan kieltä, sillä vaade kohdistuu tiettyyn verotuspäätökseen, eikä aikaisemman ohjeen tai käytännön perusteella syntyneeseen luottamuksensuojaan asian myöhemmältä ajalta.

Koska luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset on jätetty lakiin kirjatussa muodossa hyvin pitkälti määrittelemättä, tulisi soveltamisedellytykset kirjoittaa auki ohjeessa perusteellisesti. Soveltamisedellytysten määrittelemine tulisi olla uudessa ohjeessa painoarvoltaan ensisijainen. Soveltamisedellytykset tulisi esittää erityisesti oikeuskäytännössä esitettyjen kannanottojen perusteella seikkaperäisesti siten, että ohjeen käyttäjälle muodostuu selkeä kuva mitä lainkohdan soveltamisedellytyksillä todellisuudessa tarkoitetaan. Selventävät esimerkit toimisivat hyvin selventämään esimerkiksi mitä tarkoitetaan luottamuksensuoja-asiassa tulkinnanvaraisuudella, tai mitä tarkoitetaan viranomaisen ohjeella. Tällaiset esimerkit voisi hyvin pitkälti tukea KHO:n ratkaisuilla ja oikeuskirjallisuudessa esitetyillä kannanotoilla. Esimerkeissä voisi lisäksi panostaa vaatimuksissa tyyppillisesti tehtäviin virheisiin, jotta ohjeen käyttäjälle välittyä selkeä kuva siitä, mikä kuuluu lainkohdan soveltamisalaan, ja mikä sen ulkopuolelle. Soveltamisedellytysten määritelmät voitaisiin tehdä vastaamaan nykyistä vallitsevaa oikeuskäytäntöä, joka esimerkiksi selkeästi näyttäisi korostavan asiassa annetun nimenomaisen ratkaisun tai kannanoton merkitystä, mutta ohjeen käyttäjälle ei tule antaa sellaista kuvaa, että tämä on kyseisen soveltamisedellytyksen kannalta ehdoton seikka.

Ohjeessa olisi myös hyvä kertoa selkeästi, miten viranomainen voi perustellusti muuttaa noudattamaansa käytäntöä tai tulkintaa, ja mikä vaikutus tällä on verovelvollisen nauttimalle luottamuksensuojalle. Ohjeen käyttäjälle on hyvä tehdä selväksi, mitä tarkoitetaan taannehtivasti kiristettävän laintulkinnan kiellolla, ja miten se poikkeaa siitä, että viranomainen muuttaa vastaisuuden tulkintalinjaansa esimerkiksi uuden oikeuskäytännön perusteella.

Luottamuksensuojaa voitaisiin lisäksi käsitellä verolajeittain esimerkiksi tuloverotuksen, ennakkoperinnän, varainsiirtoverotuksen ja arvonlisäverotuksen kannalta. Kustakin verolajista on tunnistettavissa niin sanottuja tyyppitilanteita, joissa luottamuksensuojakysymykset nousevat useimmiten esille.

Ohjeen loppuun olisi hyvä lisäksi kerätä listaus KHO:n luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta annetuista prejudikaattiratkaisuista. Koska KHO:n päätökset viimekä-

dessä määrittelee verolainsäädännön oikeudellisen sisällön, ovat kyseiset ratkaisut ensisijaisen tärkeitä myös luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalan kannalta.<sup>178</sup>

---

<sup>178</sup> Ks. Soikkeli 2004a s. 104 ja 189.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Verotuksen luonne huomioon ottaen verotusmenettelyssä näyttäyty korostunut tarve verovelvollisten oikeussuojalle ja veroviranomaisten toimien ennakoitavuudelle. Tämä on helppo ymmärtää, koska verotuksessa määrätään verovelvollisen kannalta varsin merkittävistä taloudellisista velvoitteista. Toisaalta myös veronsaajan fiskaaliset intressit ovat verotusmenettelyssä suuret. Massamenettelyssä veroviranomaisen antamalla ohjeilla, ratkaisulla ja viranomaisen omaksumilla käytännöillä on laajakantoiset vaikutukset. Veroviranomaisen tulee pystyä järjestämään tehokkailla menettelyillä ja laajan aineellisen lainsäädännön tuella lainmukainen, kustannustehokas ja oikeusvarma verotus, jossa osana verovelvollisen oikeusturvaa on oikeus luottaa viranomaisen ohjeiden oikeellisuuteen ja käytäntöjen pysyvyyteen. Verotuskäytännön ennakoitavuus on ennen kaikkea toimivan markkinatalouden edellytys - luottamuksensuojaperiaatteen merkitys tätä turvaavana elementtinä on mielestäni ensiarvoinen. Myrskyn esittämä määritelmä luottamuksen suojaamisen keskeiselle sisällölle on mielestäni osuva: verovelvollisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä hallintopäätösten pysyvyyteen - veronsaaja kantaa riskin virheellisistä verotuspäätöksistä<sup>179</sup>.

Verotusmenettelylain luottamuksensuojaperiaate lisättiin osaksi kirjoitettua lainsäädäntöä vuoden 1998 uudistuksen yhteydessä. Näin ollen verovelvollisen luottamuksensuoja tunnustettiin jo ennen hallintolain luottamuksensuojaa laintasoisessa sääntelyssä. VML:ään ensimmäisenä kirjattu luottamuksensuojaperiaate on mielestäni ymmärrettävä HL:n yleistä luottamuksensuojaa rajaavaksi, sillä se sisältää oman erityiskriteeristön tilanteista, joissa luottamuksensuojaperiaate voi tulla verotuksessa sovellettavaksi. Verotuksen luottamuksensuojaperiaate löytyy nykymuotoisesta lainsäädännöstä myös OVML 6 §:stä, ja periaatetta on sovellettu aikaisemminkin laajasti kaikkiin verolajeihin ja verotuksen vaiheisiin VML:n lakisidonnaisesta soveltamisalasta huolimatta.

---

<sup>179</sup> Myrsky 2016 s. 109.



Verotusmenettelyn luottamuksensuojan erityiskysymykset liittyvät sen soveltamisen edellytysten määrittelyyn. Näitä ovat esimerkiksi: milloin on kyse oikeudellisesti tulkinnanvaraisesta tilanteesta, millainen tilanne on tosiseikoiltaan epäselvä, milloin on toimittu vilpittömässä mielessä, koska voidaan katsoa syntyneen viranomaisen noudattama käytäntö ja milloin asiasta on annettu nimenomainen päätös tai kannanotto. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalan sisältö ratkeaa lopulta tuomioistuinmenettelyssä, ja erityisesti KHO:n antamat prejudikaattiratkaisut luottamuksensuojasioissa toimivat periaatteen soveltamisalaa tarkentavina ja määrittävinä. Mielestäni on kuitenkin hyvä muistaa, että jokainen veroasia on yksittäistapaus, jossa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytysten täyttyminen ja mahdollinen periaatepunninta tulee suorittaa juuri kyseenomaiseen tapaukseen vaikuttavien seikkojen valossa.

Tämän tutkimuksen aineistosta selviää, että luottamuksensuojaperiaatteeseen vedotaan verrattain yleisesti erityisesti HAO:lle esitetyissä verovalituksissa<sup>180</sup>. Luottamuksensuojaperiaatteeseen tehtävä vetoamus on lähes aina toissijainen, ja valitus kohdistuu ensisijaisesti tapauksen pääasiaan. Kuitenkin ainoastaan 6,0 %:ssa tapauksista verovelvollinen sai HAO:ssa asialleen luottamuksensuojaa. Näin ollen luottamuksensuojan myöntäminen HAO:ssa on melko harvinaista. Syyt luottamuksensuojan syntymisen harvinaisuudelle HAO:ssa ovat moninaisia. Yksi tärkeä syy tälle on se, että luottamuksensuojan syntymisen soveltamisedellytykset ovat lain kirjoitusasultaan avoimia, ja antavat itsessään tulkinnanvaraa luottamuksensuojan edellytysten arvioimiselle, joka on luonnollisestikin erittäin subjektiivista<sup>181</sup>. Toisekseen luottamuksensuojaperiaatteeseen vedotaan lainkohdan tarkoitusperien ulkopuolisin perustein, joka aiheutuu oman arvion mukaan ennen kaikkia lainkohdan soveltamisedellytysten puutteellisesta ymmärryksestä verovelvollisten keskuudessa. Lisäksi luottamuksensuojavaateita esitetään toisinaan myös todellisuudessa uudelleenharkinnan kiellon piiriin kuuluvissa tilanteissa virheellisesti<sup>182</sup>. Luottamuksensuojaperiaate näytettäisiin myös helposti lisättä-

---

<sup>180</sup> Hieman alle joka kymmenennessä (7,4 %:ssa). Ks. työn aikaisempi osio 3.

<sup>181</sup> Tätä aiheuttaa mielestäni myös osiossa 4 käsitelty Verohallinnon ohjeistuksen puutteellisuus.

<sup>182</sup> Niin ikään tätä tilannetta pahentaa myös osiossa 4 käsitelty Verohallinnon ohjeistuksen puutteellisuus.

vän ikään kuin varmuudeksi varsinaisen vaatimuksen lisäksi myös tapauksissa, joissa ei selkeästikään ole kyse luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalaan kuuluvasta tilanteesta. Tällaisista tapauksien tarkoituksista on vaikeaa tehdä kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätelmiä. HAO painottaa lisäksi perusteluissaan usein erityisesti asiasta annetun aikaisemman nimenomaisen ratkaisun tai kannanoton merkitystä, joka kaventaa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalaa merkittävästi.

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytysten sisältö ei kuitenkaan näytä olevan myöskään hallinto-oikeuksille kaikilta osin täysin selkeää. Luottamuksensuojaperiaatteen perusteella verovelvollisen eduksi ratkaistuista kahdeksasta tapauksesta kolmessa ratkaisu perusteluineen sisältää lainkohdan kannalta ongelmallisia tai jopa täysin virheellisiä tulkintoja<sup>183</sup>. Näissä tapauksissa voidaan miettiä, onko luottamuksensuojaperiaatteen perusteella tehty ratkaisu tehty puutteellisen oikeustietämyksen perusteella, vai tietoisena ratkaisuna, jos tuomioistuin on halunnut ratkaista asian jostain muusta syystä verovelvollisen eduksi.

Aineiston perusteella KHO antaa varsin harvoin valitusluvan luottamuksensuojatapauksille. Lisäksi voidaan todeta, että tutkimissaan tapauksissa KHO antaa useimmiten pääasiaa koskevan aikaisemmasta oikeusprosessista poikkeavan ratkaisun, tai vahvistaa mielestään alemmassa oikeusasteessa annetun oikeusisältöisen pääasiaselvityksen perusteella päätöksen merkitystä oikeuslähteenä. Näistä syistä KHO ottaa varsin harvoin kantaa asian luottamuksensuojaan. Näin ollen luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen KHO:n oikeuskäytännössä on melko harvinaista.<sup>184</sup> Luottamuksensuojaperiaatteen oikeuskäytännön kannalta olisi ensiarvoista, että KHO ottaisi ratkaisuissaan kantaa myös asiassa esitettyyn luottamuksensuojavaateeseen, vaikka tuomioistuin ratkaisisi asian pääasian perusteella, mikäli luottamuksensuojakysymys on tapauksessa myös relevantti. Näin toimien KHO voisi helposti tuottaa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalaa tarkentavaa oikeuskäytäntöä substanssia määrittelevän

---

<sup>183</sup> Ks. Työn aikaisemman osion 3.2.1 oikeustapauks kuvaukset ja analyysit.

<sup>184</sup> Ks. Esim. Äimä 2011 s. 125.

oikeuskäytännön ohessa. Ehdottamani toimintatapa on kuitenkin vakiintuneessa tuomioistuinprosessissa poikkeava, sillä tuomioistuimet harvoin perustelevat tai tutkivat asiaa muilta osin, kuin mikä on merkityksellistä asiasta annetavan varsinaisen päätöksen kannalta.

Tämä tutkimus keskittyi empiiriseltä osiolta hallintotuomioistuinten oikeuskäytäntöön luottamuksensuoja-asioissa vuonna 2015. Tämän takia täytyy huomauttaa, että luottamuksensuojaperiaate on myös ennen kaikkea viranomaisen toimintaa ohjaava periaate, eikä tutkimuksen lopputuloksesta pidä tehdä liian pitkälle meneviä tulkintoja. Tutkimuksen rajauksen ulkopuolelle jäävässä veroviranomaisen suorittamassa käytännön verotusmenettelyssä, ja esimerkiksi oikaisulautakuntien ratkaisukäytännössä, luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen yleisyys ei selviä tämän tutkimuksen perusteella. Varovaisuuden periaatteella voidaan kuitenkin olettaa, että hallintotuomioistuimille tulevat tapaukset ovat todennäköisesti suodattuneet ainakin jollain tasolla sellaisten tapausten osalta, joissa veroviranomainen tai oikaisulautakunta ovat nähneet luottamuksensuojan syntyvän, ja näin ollen ratkaisseet asian verovelvollisen eduksi luottamuksensuojan perusteella jo prosessin näissä vaiheissa. Tällä tarkoitan ennen kaikkea sitä, että selkeimmät luottamuksensuojan perusteella ratkaistavat asiat eivät todennäköisesti päädy hallintotuomioistuinten käsiteltäväksi.