

Linnea Tiittanen

YHTEISVASTUULLISUUS VEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu- tutkielma
Tammikuu 2024

TIIVISTELMÄ

Linnea Tiittanen: Yhteisvastuullisuus verotuksessa
Pro gradu- tutkielma
Tampereen yliopisto
Julkisoikeus
Tammikuu 2024

Tutkimuksessa tarkastellaan yhteisvastuuta verotuksessa. Verovelvollisen ohella toisen henkilön tullessa vastuuseen verosta, syntyy yhteisvastuullinen tilanne. Vastuusuhte muodostuu veron maksajan ja veronsaajan välille. Verolaisissa tulee säätää aina erikseen tällaisista tilanteista. Työn tarkoitus on koota yhteen verolainsäädännössä esiintyvät lainkohdat koskien vastuuta verosta ja selvittää verovastuusääntelyn kokonaisuuden muodostumista nykyisen kaltaiseksi. Tarkastelua tehdään verolajikohtaisesti, sillä lainsäädäntö ja menettely eroavat verolajeittain. Tutkimuksessa esitellään myös osaltaan yksityisoikeudellista verovastuuta, työn pääpainon ollessa kuitenkin hallinto-oikeudellisessa verovastuussa. Tutkimuksessa selvitetään oikeusperusteiden lisäksi yhteisvastuuseen määrittämistä, yhteisvastuun syntymistä ja yhteisvastuullisen verovelan perintää. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat: Mitä oikeusperusteita on verovastuun syntymiselle? Miten voimassa olevat oikeusperusteet ovat syntyneet? Missä vaiheessa yhteisvastuu syntyy?

Menetelmänä tutkimuksessa on lainoppi, jonka avulla tulkitaan ja systematisoidaan oikeutta. Tässä tutkimuksessa pyritään systematisoinnin keinoin jäsentämään normien välisiä suhteita, sillä verovastuusääntelyä on sijoitettu eri tasoihin lakeihin ja lait sisältävät myös paljon viittaussäännöksiä. Lähdeaineistossa korostuu lakien lisäksi niiden valmisteluaineistot, sillä tutkimuksen on tarkoitus selvittää myös oikeuden historiallista tarkoitusta. Yhteisvastuullisuutta verosta ei ole juurikaan tutkittu, mutta aineistoa tutkimusta varten on kuitenkin oikeuskirjallisuudessa jonkun verran.

Tehty tutkimus osoittaa, että sääntely koskien vastuuta verosta on hajanaista ja kokonaisuus on sekava. Useassa laissa säännellään samoista asioista ja sääntelyä on sekä yleislaissa että erityislaeissa. Historiallisesti verotusmenettelyä ja veronkantoa on pyritty uudistamaan ja yhtenäistämään, mutta vastuu verosta on pysynyt suurilta osin samanlaisena kuin jo vanhan verotuslain aikaan, lainkohtia koskien verovastuuta ei ole pyritty yhtenäistämään. Vastuuta verosta on perusteltu perinnän tehostamisen rinnalla nykyaikana yksityisen oikeusturvan varmistamisella. Yhteisvastuuseen määrittämisen osalta sääntely on suurelta osin sattumanvaraista, sillä verovelvollisen vero voidaan lähtökohtaisesti periä keneltä vaan verolain määrittämältä yhteisvastuulliselta, joka myös osoittaa sääntelyn fiskaalisen tarkoituksen. Yhteisvastuun syntyhetken voidaan katsoa olevan tilanteesta riippuvainen, sillä myös yhteisvastuuseen määrittämisen muodot vaihtelevat. Vastuu verosta osana verolainsäädäntöä tulee tulevaisuudessa ottaa kokonaisuutena huomioon, kun verotusmenettelyä ja veronkantoa koskevaa lainsäädäntöä uudistetaan ja yhtenäistetään edelleen.

Avainsanat: Vastuu verosta, yhteisvastuu, veronmaksuvelvollisuus, verotusmenettely, veronkanto.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen	1
1.2 Keskeiset käsitteet	3
1.2.1 Verovelvollinen.....	3
1.2.2 Verovastuu.....	4
1.2.3 Verolajit.....	6
1.3 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaukset	7
1.4 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	8
1.5 Tutkimuksen rakenne	10
2 VOIMASSA OLEVA VEROVASTUUSÄÄNTELY	12
2.1 Veronkantolaki	12
2.2 Maksuunpantavien verojen verotusmenettely ja ennakkoperintä	15
2.2.1 Laki verotusmenettelystä	15
2.2.2 Suorituksen saajan ennakkoperintä	18
2.2.3 Kiinteistöverolaki	20
2.2.4 Autoverolaki	21
2.3 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä ja sen soveltamisalaan liittyvät lait	22
2.3.1 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä	22
2.3.2 Valmisteverotuslaki ja sen soveltamisalaan liittyvät lait	24
2.3.3 Arvonlisäverolaki	27
2.3.4 Arpajaisverolaki	29
2.3.5 Suorituksen maksajan ennakkoperintä	29
2.3.6 Korkotulon lähdeverosta annettu laki	30
2.3.7 Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki	30
2.4 Varainsiirtoverolaki	32
3 VEROVASTUUSÄÄNTELYN KEHITYS	34
3.1 Valmis-hanke ja veronkantomenettelyn uudistuksen sisältö	34
3.2 Verotusmenettely ja veronkanto alkaen vanhasta verotuslaista	42
3.2.1 Verotuslaki ja vastuu verosta	42
3.2.2 Veronkantolain säätäminen ja vastuu verosta	47
3.2.3 Verotusmenettelylain säätäminen ja vastuu verosta	51
4 VERON KANTAMINEN YHTEISVASTUULLISILTA	53
4.1 Yhteisvastuuseen määrittäminen	53
4.2 Kuuleminen, muutoksenhakuoikeus ja tiedoksianto	55
4.3 Yhteisvastuun syntyminen ja siirtyminen	57
4.4 Seuraantotilanteista ja toimintamuodon muutoksista	60
4.5 Verojen perintä yhteisvastuullisilta	61
5 LOPUKSI	65

5.1 Yhteenveto ja keskeiset johtopäätökset.....	65
5.2 Verovastuusäntelyn pohdintaa ja jatkotutkimuskysymyksiä	70
LÄHTEET	72
<i>Kirjallisuus</i>	<i>72</i>
<i>Oikeuskäytäntö</i>	<i>73</i>
<i>Virallislähteet</i>	<i>73</i>
<i>Verkkolähteet.....</i>	<i>75</i>

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Jokainen on vastuussa omista veroistaan. Tietyissä lain määrittämällä tilanteissa henkilö voi kuitenkin joutua vastuuseen myös toisen henkilön veroista. Tämä tutkimus liittyy nimensä mukaisesti yhteisvastuuseen verovelasta. Tutkimuksen tarkoitus on selvittää, minkälaisissa tilanteissa tällainen yhteinen vastuu veroista tulee kyseeseen. Yhteisvastuuksi verosta voidaan kutsua sellaista tilannetta, jossa verosta vastuuseen tulee itse verovelvollisen lisäksi myös toinen tai useampi henkilö. Tutkimuksessa selvitetään, miten yhteisvastuu verosta syntyy eri tilanteissa, missä vaiheessa yhteisvastuu verosta syntyy, miten yhteisvastuu verosta perustuu lakiin ja mitä menettelyitä vastuun syntyminen edellyttää. Tutkimuksessa selvitetään verovastuun syntymisen oikeudellinen viitekehys, eli mitä kaikkia oikeusperusteita voi olla verovastuun syntymiselle.

Tutkimuksessa selvitetään verovastuusäätelyn nykytilan lisäksi sen muodostumista nykyisen kaltaiseksi. Tutkimuksessa selvitetään verotuksellisen yhteisvastuun historiaa lainsäädännössä ja pyritään säännösten kehittymisen kautta selvittämään lainsäädännön mahdollisia ongelmakohtia ja tarkoituksenmukaisuutta. Lainsäädännön tarkastelu tehdään verolajikohtaisesti, sillä lainsäädäntö ja menettely eroavat verolajeittain merkittävästi ja tällainen jaottelu on täten tarkoituksenmukaista. Lainsäädäntöä jaotellaan myös sen mukaan, onko se hallinto-oikeudellista vai yhtiöoikeudellista. Tutkielmassa keskitytään pääasiassa hallinto-oikeudelliseen lainsäädäntöön. Historiallinen tarkastelu painottuu tutkielmassa veronkantolakiin ja verotusmenettelylakiin.

Verotusmenettelyyn liittyvät verovastuukysymykset ovat tärkeitä, ja niitä koskien löytyykin säännöksiä monipuolisesti ympäri verolainsäädäntöä.¹ Vastuukysymykset liittyvät kiinteästi verotusmenettelyyn. Verotusmenettelyllä tarkoitetaan erityisesti säänneltyä hallintomenettelyä, jonka tarkoituksena on viranomaisen osalta lainmukaisen verotuksen toimittaminen ja verovelvollisen osalta viranomaisen puuttuminen yksityisen oikeusasemaan, jota vastaan verovelvollinen tarvitsee myös oikeussuojaa.² Vastuukysymykset liittyvät myös veronkanton,

¹ Myrsky – Voutilainen – Svensk 2014, s. 346.

² Wikström et al. 2015, s. 131.

jolla viitataan verojen kantamiseen ja palauttamiseen liittyvää toimintaa ja veroihin liittyvää kirjanpitoa. Verojen kantamiseen liittyy verojen perintä, jolla tarkoitetaan muun muassa Verohallinnon tekemiä lailla säädettyjä perinnän toimenpiteitä. Verojen perintä kohdistuu niihin, jotka eivät maksa verojaan oikeaan aikaan, ja se käsittää kaikki toimet maksukehotuksista ja -järjestelyistä, Verohallinnon velkojana olemiseen maksuvaikeuksiin ajautuneille velallisille esimerkiksi konkurssimenettelyissä.³ Työssä tutkitaan yhteisvastuuta verotuksessa verotusmenettelyn, veronkannon ja perinnän kautta.

Aihe on tärkeä, ja aina ajankohtainen, sillä vastuu verosta liittyy valtion verokertymän varmistamiseen. Nykyinen sääntely on hajallaan useissa eri laeissa ja siksi epäselvä. Tutkimuksen tarkoituksena on koota verovastuusäntely yhteen ja kartoittaa nykyisen sääntelyn tarkoituksenmukaisuutta. Onko voimassa oleva lainsäädäntö tarpeeksi selkeä ja toimiva, vai tulisiko vastuusäntelyä muuttaa? Veronkantomenettelyyn on tehty useita uudistuksia, ja viimeisin kokonaisuudistus sijoittuu vuosiin 2016–2019. Uudistus oli kolmevaiheinen, ja sen tarkoituksena oli tehostaa Verohallinnon toimintaa ja parantaa verovelvollisten oikeusturvaa sekä tiedonsaantia. Uudistuksella pyrittiin myös keventämään hallinnollista taakkaa yhdenmukaistamalla ja yksinkertaistamalla menettelyä verotuksessa ja verojen kantamisessa. Uudistukset koskivat myös verotuksen seuraamusmaksuja ja muutoksenhakujärjestelmää samalla edistäen verotuksen sähköistämistä ja reaaliaikaistamista. Uudistukset toteutettiin samaan aikaan Verohallinnon tietojärjestelmäudistuksen kanssa.⁴ Tutkimuksessa perehdytään uudistuksiin verovastuun näkökulmasta.

Suomen perustuslain (731/1999) 81 § koskee valtion veroja ja maksuja ja sen 1 momentti edellyttää, että valtion verosta säädetään lailla. Lain tulee sisältää säännökset verovelvollisuudelle, veron suuruudelle ja verovelvollisen oikeusturvalle. Perustuslain 121 §:n 3 momentti säättää kuntien verotusoikeudesta. Verolain tulee aina siis määritellä veron suorittamiseen velvollinen tai velvolliset. Vero-oikeudellinen lakisidonnaisuus eli legaliteettiperiaate nojaa tähän perustuslain antamaan oikeutukseen. Legaliteettiperiaatteen mukaisesti verovelvollisten verotuksen ennakkoinnin takaamiseksi verovelvollisuuden kriteerit tulee olla täsmällisiä.⁵ Verojärjestelmä ja verolait muuttuvat ja niitä kehitetään jatkuvasti. Jatkuva muutostyö ei kuitenkaan takaa sitä, että lopputuloksena on aina edellistä parempi

³ Rabinä 2022, s. 1251.

⁴ ks. esim. HE 283/2018 vp, s. 3–4.

⁵ Knuutinen 2015, s. 813–814.

kokonaisuus. Lopputulos on yleensä monimutkainen ja ei välttämättä tehokkain tai myöskään optimaalisin vaihtoehto. Hyvälle verojärjestelmälle voidaan asettaa kriteerejä. Verojärjestelmälle asetetut perinteiset kriteerit koostuvat järjestelmän tehokkuudesta, oikeudenmukaisuudesta, yksinkertaisuudesta sekä hallinnollisesta toimivuudesta. Nämä kriteerit on historiallisesti 1980-luvun lopulta eteenpäin pyritty ottamaan huomioon verolainsäädäntöä uudistaessa.⁶

1.2 Keskeiset käsitteet

1.2.1 Verovelvollinen

Kuka on velvollinen maksamaan veroa, keneltä vero peritään ja kuka veron maksaa? Nämä kysymykset vastaavat siihen, kuka on verosubjekti, eli verovelvollinen missäkin tapauksessa. Laki määrittää verovelvollisen, ja eri verolajien osalta määritellyt verovelvolliset ovat yleensä säädöksen alkupykälissä. Verolakien rakenne tukeutuukin yleensä kolmen kysymyksen varaan; kuka maksaa, mistä maksetaan ja paljonko maksetaan.⁷ Tämä tutkimus keskittyy kysymykseen siitä, kuka veron maksaa, ja tuleeko verovelvollisen lisäksi verosta vastuuseen toinen tai useampi verovelvollinen. Verolain minimivaatimukseen kuuluu verovelvollisen, veron suuruuden perusteiden ja verovelvollisen oikeusturvan sääntely. Minimivaatimuksista ei voida säätää lakia alemman asteisilla säännöksillä tai hallintopäätöksillä.⁸

Kaikki Suomessa asuvat henkilöt ja Suomessa taloudellista toimintaa harjoittavat yhteisöt sekä yritykset ovat Suomessa verovelvollisia.⁹ Verovelvollisuusasemaa pohtiessa on syytä ottaa huomioon lakiin perustuva veronmaksuvelvollisuus ja tosiasiallinen veronmaksuvelvollisuus. Laki määrittää veronmaksuvelvollisuuden säätämällä verovelvollisesta. Efektiivinen kohtaanto kertoo sen, kuka veronmaksusta tosiasiasa vastaa, eli kenen rahasuoritus siirtyy veronsaajan tilille.¹⁰ Veronsaajia ovat valtio, kunnat, seurakunnat ja Kela. Verotuksen toimeenpanija on Verohallinto ja Tulli, ja lisäksi ajoneuvoveron kerää Traficom. Ensirekisteröintiä seuraavan autoveron kantaa myös Traficom.¹¹ Tämä tutkimus keskittyy Verohallinnon kantamiin veroihin ja niiden verotusmenettelyyn ja veronkantoon.

⁶ Myrsky 2013, s. 131–133.

⁷ Myrsky 2009, s. 182.

⁸ Wikström et al. 2015, s. 35.

⁹ Valtiovarainministeriö 2023, Verotusjärjestelmä.

¹⁰ Myrsky 2009, s. 182–183.

¹¹ Valtiovarainministeriö 2023, Verotusjärjestelmä ja Tieliikenteen verotus – Autovero.

Verotuksessa asianosainen voi olla verovelvollinen, maksuvelvollinen tai muu verotuksessa velvollinen, jota päätös välittömästi koskee. Asianomaisasema on pääsääntöisesti selkeä, sillä se määritellään laissa. Verotus tuo mukanaan velvollisuuksia, jolloin on tärkeää tunnistaa hallintoasiassa asianosainen henkilö tai henkilöt.¹² Rinnakkaista asianomaisasemaa ei saa sekoittaa verovelvollisuuteen, sillä asianosaisen asema ei ole yhtä laaja kuin verovelvollisen¹³. Verovelvollisen veron maksuvelvollisuus käy ilmi muun muassa verolakien säännöksistä, joiden mukaan muutoksenhausta huolimatta vero on verovelvollisen tai verosta vastuussa olevan suoritettava.¹⁴

1.2.2 Verovastuu

Verovelvollisen käsite ei pääasiallisesti käsitä verosta vastuussa olevaa¹⁵. Verovelvollinen vastaa omasta verostaan yksin, ja verovastuu omasta verosta ei vaadi erillistä säännöstä. Jos toinen henkilö on vastuussa toisen verosta, tulee siitä säätää verolaissa aina erikseen. Veron perimiseksi verovastuulliselta edellytetään lailla säätämisen lisäksi Verohallinnon konkreettista määräystä veron yhteisvastuullisesta suorittamisesta.¹⁶ Kun vastuu koskee muitakin, kuin verovelvollista itseään, tulee verovelvolliselle annettavaan asiakirjaan, kuten esimerkiksi ennakkoveropäätökseen, merkitä verovastuulliset.¹⁷ Tuomiovallan kautta ei voida muodostaa verovastuuta, eli jos verolaissa ei ole säännöstä verovelvollisen lisäksi veron maksamisesta vastuussa olevasta, ei vastuuta voida muodostaa soveltamispäätöksen kautta.¹⁸ Yleiset säännökset koskien verovastuuta sisältyvät veronkantolakiin (11/2018), ja tarkemmin sen 10 lukuun, sekä 64 §:ään. Yleisiä säännöksiä noudatetaan, jos nimenomaisessa verolaissa ei ole säädetty muuta. Tässä tutkimuksessa pyritään luettelemaan kaikki yleinen sekä erityinen sääntely koskien vastuuta verosta.

Vastuuta verosta tarkastellessa tulee myös ymmärtää verovelkasuhteen käsite. Verovelkasuhde on suhde verovelvollisen ja veronsaajan välillä, ja sen sisältö perustuu julkisoikeudelliseen

¹² Rabinä 2022, s. 166.

¹³ Rabinä 2022, s. 168.

¹⁴ Rabinä 2022, luku 9 alaviite 105. Ks. esim. veronkantolain 67 §, autoverolain 109 §:n 1 momentti ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 71 §:n 1 momentti.

¹⁵ HE 97/2017 vp, s. 107.

¹⁶ Rabinä 2023, s. 216.

¹⁷ Wikström et al. 2015, s.76.

¹⁸ Wikström et al. 2015, s.36.

velvollisuuteen suorittaa rahasuoritus veronsaajalle.¹⁹ Verotuksessa verovelkasuhteet jaotellaan abstrakteihin ja konkreettisiin verovelkasuhteisiin.²⁰ Abstrakti velvollisuus syntyy suoraan lakiin nojaten, eikä erillistä päätöstä verovelkasuhteelle ole tarpeen tehdä. Kun abstrakti veronmaksuvelvollisuus syntyy, ei verovelvollinen voi sitä enää omilla toimillaan poistaa. Verovelkasuhde kehittyy abstraktista konkreetiksi, kun veron suorittamisvelvollisuus konkretisoituu, eli vero maksuunpannaan. Konkreettisen verovelkasuhteen syntyminen muuttuu verolajin mukaan; se voi syntyä viranomaisaloitteisesti tai oma-aloitteisesti.²¹

Verovastuulla viitataan siihen vero-oikeudelliseen vastuusuhteeseen, joka muodostuu veron maksajan ja veronsaajan välille. Verolaille asetettuihin vähimmäisvaatimuksiin kuuluu säännökset verovastuusta, joten tällaiset säännökset löytyvät kaikkien kansallisten pääverojen osalta.²² Vastuun syntyminen lain säännöksen mukaisesti synnyttää tällöin abstraktin vastuuaseman. Vaikka veron tuleminen maksettavaksi vaatii konkreettisen vastuun, synnyttää abstrakti asema kuitenkin heti muutoksenhakuoikeuden. Lain nojalla yhteisvastuullinen henkilö voi siis hakea muutosta verovelvollisen verotukseen, vaikka häntä ei ole konkreettisesti määrätty verosta vastuuseen. Jos muuta ei määrätä, on verosta yhteisvastuullinen henkilö vastuussa verovelvollisen verosta koko määrästä ja kaikella henkilökohtaisella omaisuudellaan. Vastuu toisen verovelvollisen verosta ei siis eroa vastuusta omasta verosta käytännössä. Veronmaksuvastuu verosta päättyy verovelan vanhentuessa tai kun vero on kokonaisuudessaan maksettu veronsaajalle.²³ Esimerkkinä vero-oikeudellisesta vastuusta, joka ulottuu toisen verovelvollisen veroon, ovat säännökset henkilöyhtiöistä ja yhtymistä, jotka ovat tuloverotuksessa laskentasubjekteja. Laskentasubjektit ovat vastuussa omalla taloudellaan jaettavien tulojen perusteella osakkaille maksettavaksi tulevista veroista.²⁴

Toinen henkilö voi tulla vastuuseen toisen henkilön verosta myös rikos-, vahingonkorvaus- ja yksityisoikeudellisen vastuun perusteella. Tällainen tilanne on esimerkiksi veropetoksesta tuomitun henkilön veron suorittaminen Verohallinnolle vahingonkorvauksen muodossa. Tällaiset tilanteet eivät kuitenkaan ilmennä vero-oikeudellista verovastuuta, vaan tuomioistuimen vahvistamaa vahingonkorvausoikeudellista veron suoritusvastuuta, jota ei

¹⁹ Myrsky 2009, s. 183 ja Myrsky – Svensk 2016, s. 20.

²⁰ Torkkel 2019, s. 268.

²¹ Wikström et al. 2015, s. 47–48 ja Torkkel 2019, s. 268.

²² Wikström et al. 2015, s. 75.

²³ Rabinä 2023, s. 216.

²⁴ Wikström et al. 2015, s. 76.

tässä tutkimuksessa enempää tutkita. Yksityisoikeudellinen velkavastuu voi käsittää myös vastuun maksaa tietyn toisen henkilön verovelat. Yksityisoikeudellinen verovastuukaan ei ilmennä vero-oikeudellista verovastuuta, vaan sekin konkretisoituu tuomioistuimen päätöksellä. Verolailla säädetty verovastuu on pääosin yhteneväistä yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn verrattaessa. Tässä tutkimuksessa keskitytään nimenomaisesti hallinto-oikeudelliseen ja hallintomenettelyssä ja -hallintoprosessissa tapahtuvaan verovastuun toteuttamiseen. Vastuu toisen verovelvollisen verosta voi kuitenkin tulla kyseeseen myös muun kuin verolainsäädännön mukaan. Tutkimuksessa arvioidaan joiltain osin myös yhtiöoikeudellista verovastuuta.

1.2.3 Verolajit

Koska tutkimuksessa on tarkoitus syventyä yhteisvastuusääntelyyn eri verolajien osalta erikseen, on tarkoituksenmukaista avata verolajin käsitettä ja ryhmitellä niitä ymmärrettäväksi kokonaisuudeksi. Verot voidaan jakaa maksuunpantaviin ja oma-aloitteisiin veroihin riippuen siitä, toimittaako Verohallinto verotuksen, vai laskeeko verovelvollinen oikean veron määrän, ja sitten ilmoittaa ja maksaa veron itse. Maksuunpantaviin verolajeihin kuuluu tuloverot, perintö- ja lahjavero, kiinteistövero ja autovero. Oma-aloitteisia verolajeja ovat arvonlisävero, valmisteverot, arpajaisvero, apteekkivero, vakuutusmaksuvero ja varainsiirtovero. Oma-aloitteisiin veroihin kuuluvat myös ennakonpidätys ja lähdevero, jotka kuuluvat suorituksen maksajan suoritettaviksi.²⁵

Verolait, joissa säädetään sekä suorituksen saajan että maksajan verotuksellisista velvollisuuksista, eli ennakoperintälaki, rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki ja korkotulon lähdeverosta annettu laki, sisältävät sääntelyä sekä maksuunpantavasta, että oma-aloitteisesti maksettavasta verosta. Näissä tilanteissa suorituksen maksaja on velvollinen pidättämään tai perimään veron suorituksensaajan tulosta ja tilittämään sen Verohallinnolle. Tällöin suorituksen maksaja, joka voi olla esimerkiksi työnantaja tai osingon- tai koron maksaja, toimii niin sanottuna veronkantajana verovelvollisen puolesta. Tulonsaaja ilmoittaa tulon myöhemmin veroilmoituksellaan. Mainitut lait ovat yhteydessä maksajan osalta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin ja saajan osalta verotusmenettelystä annettuun lakiin.²⁶

²⁵ Rabinä 2022, s.20.

²⁶ Rabinä 2022, s.20–21.

Verotusmenettelylain säännökset koskevat tuloverotuksen toimittamista, ja samaa sääntelyä sovelletaan viittaussäännösten nojalla myös seuraaviin verolajeihin: kiinteistövero, perintö- ja lahjaverot, sekä autovero. Lisäksi näissä asianomaisissa verolajeissa on verotuksen toimittamiseen liittyviä säännöksiä. Verotusmenettelylain sisarlaki, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki koskee kaikkia oma-aloitteisia veroja, varainsiirtoveron ollessa poikkeus tähän sääntöön. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan liittyvät verolait sisältävät myös verolajikohtaisia menettelysäännöksiä, koskien muun muassa vastuuta verosta. Varainsiirtoveron osalta menettelysäännökset ovat varainsiirtoverolaissa, joka tosin sisältää viittauksen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain tiettyihin säännöksiin.²⁷

1.3 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaukset

Yhteisvastuuta verotuksessa ei ole tutkittu paljoa. Alkuvuodesta 2023 on julkaistu yksi ammattikorkeakoulun opinnäyte koskien yksityisten elinkeinonharjoittajien ja yhtymien yhteisvastuuta verotuksessa. Tutkimuksessa selvitettiin mitä on yhteisvastuu elinkeinotoiminnassa, miten se syntyy ja mitä edellytyksiä sille on, sekä mitä yhteisvastuun purkautuminen edellyttää.²⁸ Verovastuusta ja yhteisvastuusta löytyy kuitenkin jonkin verran materiaalia vero-oikeuden perusteoksista²⁹, sekä joistakin artikkeleista³⁰, mutta pääasiassa tämän tutkimuksen pohjana toimii laki ja lain esityöt. Tutkimuksessa otetaan kantaa myös Verohallinnon menettelyyn. Mitä Verohallinnolta edellytetään, että vastuu verosta toteutuu oikein ja verot tulee maksettua. Onko verovastuun nykyinen malli toimiva? Onko vastuuseen verosta kiinnitetty huomiota veronkantoa ja verotusmenettelyä uudistettaessa?

Tutkimuskysymykset ovat seuraavat: Mitä oikeusperusteita on verovastuun syntymiselle? Miten voimassa olevat oikeusperusteet ovat syntyneet? Missä vaiheessa yhteisvastuu syntyy?

Tutkimukseen ei ole sisällytetty eri verolajien esittelyä tai tulkintaa kuin tarvittavissa määrin, eli verovastuun osalta. Tutkimuksessa ei selvitetä yhteisvastuuta velasta yleisesti, vaan ainoastaan yhteisvastuuta verovelasta. Tutkimukseen ei myöskään sisällytetä

²⁷ Rabinä 2022, s.818.

²⁸ ks. Leppänen 2023, Elinkeinotoiminnan yhteisvastuut verotuksessa, elinkeinonharjoittajat ja elinkeinoyhtymät.

²⁹ Eniten tutkimuksen kannalta relevanttia kirjallisuutta sisältyy Rabinän (2022) teokseen Verotusmenettely ja muutoksenhaku.

³⁰ ks. esim. Myrsky, 2010.

vahingonkorvausvastuuseen liittyvän sääntelyn tulkintaa. Verovastuulla viitataan usein vastuuseen maksaa verot, mutta käytännössä vastuuseen verosta sisältyy myös muut vero-oikeudelliset velvollisuudet, kuten ilmoittamisvelvollisuus³¹. Veronmaksuvastuulla on vero-oikeudellisista velvollisuuksista käytännössä suurin merkitys.³² Tässä tutkimuksessa keskitytään nimenomaisesti veronmaksuvastuuseen, eli esimerkiksi vastuu veroilmoittamisesta rajautuu tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksessa selvitetään muutoksenhakua ainoastaan muutoksenhakuoikeuden osalta, eli muutoksenhakuprosessia tai sen muutoksia tai uudistumista vuosien varrella ei sen enempää arvioida.

1.4 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Menetelmänä tutkimuksessa on lainoppi. Tutkimusaineistoon lukeutuu lait ja niiden valmisteluaineistot, oikeuskirjallisuus ja muut virallislähteet. Tutkimuksessa tutustutaan teeman kannalta relevantin lainsäädännön historiaan. Aihetta on tarkoituksenmukaista tutkia oikeusdogmatiikan, eli lainopin, keinoin. Lainoppi tyypillisimpänä menetelmänä oikeustieteelle, tutkii voimassa olevaa oikeutta, eli tässä tutkimuksessa sääntelyä ja muita oikeuslähteitä koskien verovastuuta. Lainopin keinoin pyritään luomaan tieteellistä tietoa pätevistä ja velvoittavista normeista sillä hetkellä. Lainoppi ottaa myös kantaa siihen, mikä merkitys lainsäädännön lisäksi on muilla oikeuslähteillä, kuten oikeuskäytännöllä tai lainvalmisteluun liittyvillä asiakirjoilla. Lainopilla tulkitaan ja systematisoidaan oikeutta.³³ Systematisoinnilla tarkoitetaan normien välisten suhteiden ja yhteyksien jäsentämistä, ja se onkin tässä työssä erityisen tärkeää. Verovastuusääntelyä on sekä yleistä, että erityistä, ja sekään ei ole päivänselvää minkä lain soveltamisalaan mikäkin laki kuuluu, sillä lait sisältävät paljon viittaussäännöksiä toisiin lakeihin. Myös itse tutkimustyö on pyritty systematisoimaan loogisesti.³⁴

Lainopin pääasiallinen tehtävä on lainsäädännön tulkinta ja systematisointi ja se onkin yleisin tapa lähestyä vero-oikeudellisia tutkimuskysymyksiä. Vero-oikeudellisen tutkimuksen tulee täyttää tieteelle asetetut yleiset lähtökohdat tullakseen arvioiduksi asianmukaisesti, näitä ovat muun muassa perustellut, läpinäkyvät ja julkaistut tutkimustulokset. Läpinäkyvyyden

³¹ ks. esim. Ks. laki verotusmenettelystä 9 § ja arvonlisäverolaki 166 §. Ks. myös arvonlisäverolaki 173 §:n 2 a momentti kirjanpidon asianmukaisesta järjestämisestä.

³² Wikström et al. 2015, s. 76.

³³ Hirvonen 2011, s. 21–24.

³⁴ Ks. esim. Kolehmainen 2015, s. 128–129.

varmistamiseksi tutkimuksen tulee olla puolueetonta, ja lukijan tulee voida luottaa tutkimuksen objektiivisuuteen. Tutkimuksen tulee perustua luotettavaan vero-oikeudelliseen informaatioon. Sisällöltään lähtökohtaisesti luotettavaa tietoa tuottavat muun muassa valtiovarainministeriö, korkein hallinto-oikeus ja Verohallinto, ja näiden tahojen lähteitä hyödynnetään myös tässä tutkimuksessa. Vero-oikeuden lakisidonnaisuus sitoo vero-oikeudellista tutkimusta tiukasti oikeuden tulkintaan ja systematisointiin. Oikeuden tarkastelu lainopin keinoin selkeyttää verotuksen oikeustilaa ja samalla lisää verotuksen ennakoitavuutta vahvistaen samalla verovelvollisen oikeusturvaa verokertymän varmistamisen ohella.³⁵

Tutkimus perustuu oikeuden käsittämiseen pääsääntöisesti lainsäätäjän tahdon mukaiseksi säädetyksi kokonaisuudeksi, eli tutkimuksen lähtökohdat ovat oikeuspositivistiset. Oikeus on velvoittavaa asianmukaisesti säädettynä ja oikeudelliset säännökset ovat kerrostuneet niin, että ne perustuvat aina ylempiin säädöksiin. Tämän työn lähtökohdat korostavat lakien valmisteluaineistojen roolia tutkimuksen lähdeaineistona.³⁶ Tutkimuksessa otetaan huomioon oikeuden historiallinen tarkoitus, kun tulkitaan lainsäädäntöä. Oikeussäännön tulkinta voidaan tehdä sen kautta, mitä alkuperäinen normin asettaja on sillä tavoitellut tai tarkoittanut. Lainvalmisteluaineistot toimivat lähteenä sääntelyn alkuperäisiä tavoitteita ja tarkoituksia sekä sisältöä ylipäänsä tutkiessa. Osaltaan lain tavoitteet voivat käydä ilmi suoraan säädöstekstistäkin, mutta lain esityöt antavat asiasta laajemman kuvan. Lakien esitöitä, kuten itse säädöstekstiäkin, tutkiessa lain tavoitteiden ja tarkoituksen näkökulmasta, tulee kuitenkin muistaa se, että säädös on voinut muodostua poliittisena kompromissina. Säädös on aina osa kokonaisuutta, jota ei voi tulkita tyhjiössä.³⁷ Tutkimus tuo yhteen verovastuusääntelyn ja luo tietoa lainsäätäjän ja muiden toimijoiden päätöksentekoa varten, sekä antaa eväitä jatkotutkimukselle aiheesta.³⁸

Lähestymistapa on valittu tutkimuksessa tällaiseksi, sillä verovastuusääntelyn hajanaisuus ja monimutkaisuus on tunnistettu oikeuskirjallisuudessa, mutta siitä ei ole siitä huolimatta tehty tällaista sääntelyä kokoavaa ja selkeyttävää tutkimusta. Tutkimuksen keskeinen tehtävä on oikeustieteelle perinteisen lainopillisen tutkimuksen keinoin perehtyä tutkimusongelmaan ja tuoda aihe tutkimuksen piiriin ja oikeustieteelliseen keskusteluun. Systemaattisella ja

³⁵ Lindgren 2020, s. 656.

³⁶ Määttä – Paso 2020, s. 91–93.

³⁷ Siltala 2003, s. 338–340.

³⁸ Lindgren 2020, s. 655.

historiallisella tulkinnalla pyritään tuottamaan luotettavaa tutkimustietoa aiheesta, ottaen huomioon normien muodostama kokonaisuus ja lainsäätäjän tarkoitus.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus alkaa johdatuksella tutkimusaiheeseen ja sen taustaan. Johdantoon on myös sisällytetty tutkimuksen kannalta keskeisten käsitteiden esittely. Käsitteiden avaamisen jälkeen johdannossa tuodaan ilmi tutkimuskysymykset sekä aiheen rajaukset. Tutkimuksen kuvaus jatkuu tutkimusmetodin ja lähdeaineiston kuvauksella. Ensimmäisenä käsittelykappaleena tutustutaan voimassa olevaan lainsäädäntöön yhteisvastuusta verotuksessa, eli kuvataan oikeudellinen viitekehys. Ensimmäisenä tutkimuksessa tutustutaan veronkantolakiin, joka on verovastuusääntelyä koskien yleislaki. Voimassa oleva erityinen sääntely on jaoteltu sitten maksuunpantaviin ja oma-aloitteisiin verolajeihin, sillä niiden osalta sovelletaan eri verotusmenettelylakeja.

Lainvoimaisen sääntelyn jälkeen käydään läpi veronkanto- ja verotusmenettelyyn tehty viimeisin uudistus, ja sen merkitys yhteisvastuusääntelyn kannalta. Eli kuljetaan käytännössä vähän ajassa taaksepäin voimassa olevasta oikeudesta. Viimeisimmän uudistuksen tarkastelun jälkeen siirrytään käsittelemään yhteisvastuusääntelyn historiaa ja kehittymistä alkaen verotuslain esitöistä vuodelta 1958 ja tutkitaan verotuslain jälkeistä verotusmenettelyn ja veronkannon kehittymistä veronkantolain ja verotusmenettelylakien muodossa nykypäivään asti.

Seuraavassa käsittelykappaleessa perehdytään Verohallinnon rooliin veron kantajana yhteisvastuullisissa tilanteissa. Kappaleessa tutkitaan ensin vastuuseen määrittämistä. Kappaleen seuraavassa osassa käsitellään kuulemista, tiedoksiantoa ja muutoksenhakuoikeutta yhteisvastuullisissa tilanteissa, jonka jälkeen arvioidaan yhteisvastuun syntymistä ja mahdollista siirtymistä. Kappaleessa käsitellään myös erikseen yhtiöoikeudellisia seuraantotilanteita ja toimintamuodon muutoksia verotuksellisen yhteisvastuun näkökulmasta, jotta saavutettaisiin parempi ymmärrys aiheeseen liittyvistä erityistilanteista. Kappaleen viimeisessä osassa perehdytään vielä verojen perintään yhteisvastuullisilta tahoilta.

Viimeisessä kappaleessa tehdään yhteenvetoa tutkimuksesta, sekä pohditaan sen tuottamia tuloksia. Viimeisenä esitetään kysymyksiä jatkotutkimusta varten. Työ rakentuu näin, koska

aiheen kannalta on tärkeää ymmärtää tutkimusaiheen tausta, käsitteet, ja voimassa oleva lainsäädäntö, ennen kuin siirrytään tulkitsemaan lainsäädännön rakentumista nykyisen kaltaiseksi tai sen toimivuutta tai tarkoituksenmukaisuutta.

2 VOIMASSA OLEVA VEROVASTUUSÄÄNTELY

2.1 Veronkantolaki

Veronkantolaki on luonteeltaan yleislaki ja sitä sovelletaan molempien verotusmenettelylakien verojen ja maksujen maksamiseen, palauttamiseen ja perimiseen. Muun ohella veronkantolaissa säädetään verovastuusta. Verovelasta vastuullinen on usein selkeästi määritettävissä.³⁹ Veronkantolain verovastuuta koskevat säännökset ovat siis yleisiä, ja niitä noudatetaan kaikissa lain alaan kuuluvissa verolajeissa, jos muissa laeissa ei ole säädetty eri tavoin. Veronkantolain säännökset eivät laajenna verovastuuta, eli jos tilanteesta on annettu muussa laissa erityistä sääntelyä, niin noudatetaan tilanteen osalta nimenomaista sääntelyä. Jos muusta laista puuttuu vastuusäännös, sovelletaan veronkantolain pykälää.⁴⁰

Veronkantolain 1 §:n mukaan lain soveltamisala käsittää verotusmenettelylaissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa tarkoitettujen verojen sekä maksujen maksamiseen, palauttamiseen ja perimiseen liittyvät menettelyt. Veronkantolaki soveltuu myös ennakkoperintälaissa, arvonlisäverolaissa ja valmisteverotuslaissa tarkoitettuihin veroihin niiltä osin, kuin niihin ei sovelleta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia, jollei asianomaisessa laissa säädetä eriävästi. Veronkantolain 1 §:n 2 momentissa todetaan vielä, että lakia sovelletaan myös muiden verojen ja maksujen kantamiseen, jos lailla näin erikseen säädetään. Tosiasiassa voidaan sanoa, että kaikkiin Verohallinnon kantamiin veroihin sovelletaan veronkannossa ja perinnässä veronkantolakia. Osaan verolaeista, kuten muun muassa kiinteistöverolaki ja varainsiirtoverolaki, veronkantolaki tulee sovellettavaksi veronkantolain 1 §:n 2 momentin viittaussäännöksen nojalla, mutta näitä lakeja tulee pitää lain soveltamisalaan kuuluvina lakeina kuten 1 §:n 1 momentissakin mainittuja lakeja.⁴¹

Veronkantolain 3 §:n mukaan veronkannossa toimivaltainen viranomainen on Verohallinto. Veronkantolain 22 § 2 momentin ja 27 § 1 momentin mukaan verovastuullisen omaa veroa koskeva palautus voidaan käyttää yhteisvastuun kautta maksettavaksi tulleen veron kuittaamiseksi ja tieto siitä merkitään palautuksen yhteenvetoon. Veronkantolain 10 luku koskettaa nimenomaisesti vastuuta verosta, ja se käsittää lain pykälät 53 § ja 54 §.

³⁹ Wikström et al. 2015, s.155.

⁴⁰ Rabinä 2023, s. 216.

⁴¹ Rabinä 2022, s. 1253.

Veronkantolain 53 § määrittelee verovelvolliselta veronkantolain nojalla kannettavasta verosta kuin omasta verostaan vastuussa olevat ja sen 1 momentti koostuu 4 kohdasta, joiden mukaan verosta vastuussa ovat avoimen yhtiön yhtiömies, kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies, kuolinpesän osakas ja yhteisetuuden osakas osalla, joka vastaa hänen omaa osuuttaan. Tämä veronkantolain 53 §:n 1 momentti kattaa kaikki edellä mainituille, siis säännöksessä luetelluille, verovelvollisille määrättyt verot, jos muussa laissa ei säädetä vastaavasta vastuusta muuta.⁴²

Veronkantolain 53 §:n 2 momentin mukaan vainajan verosta maksaa kuolinpesä kuolinpesään kuuluvilla varoilla ja jaetun kuolinpesän tilanteessa osakas on vastuussa pesäosuutensa osuuttaan vastaavasta osasta vainajan veroa. Veroa, jonka peruste on syntynyt henkilön elinaikana ennen kuolemaa, kutsutaan vainajan veroksi. Kuolinpesän veroa on vero, jonka peruste on syntynyt henkilön kuoleman jälkeen. Vero voidaan joutua jakamaan kahtia vainajan veroksi ja kuolinpesän veroksi verovastuun määrittämisen vuoksi sen verokauden osalta, jolloin henkilön kuolema on tapahtunut. Kuolinpesä vastaa siis vainajan kuollessa maksamatta olleesta verosta kuolinpesän varoilla. Osakas vastaa omaa osuuttaan vastaavasta osasta veroa kuolinpesän jaosta tulleilla varoilla.⁴³ Vainajan mahdollisista kuollessaan olemassa olleista veroveloista maksaa siis kuolinpesä jäämistön varoilla, ja osakas ainoastaan niillä varoilla, jotka hän on jäämistöstä saanut. Leski voi tulla vastuuseen ainoastaan osakkaan asemassa, perillisaseman kautta. Tällöin lesken vastuu vastaa osakkaan vastuuta, eli se rajoittuu jäämistöstä saatujen varojen määrään. Nämä veronkantolain kuolinpesiin liittyvät verovastuusäännökset koskevat kaikkia veronkantolain mukaisia veroja. Lisäksi kuolinpesiin liittyvästä verovastuusta säättää laki verotusmenettelystä (1558/1995, verotusmenettelylaki), jonka tutkimuksen kannalta relevantit pykälät käydään läpi tutkimuksen seuraavassa osassa.⁴⁴

Avoimen yhtiön yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiön osalta vastuunalaiset yhtiömiehet ovat henkilöyhtiön verosta vastuussa kuin omasta verostaan. Samansisältöinen säännös veronkantolain kanssa löytyy arvonlisäverolain (1501/1993) 148 §:n 2 momentin 1 virkkeestä, joka esitellään vielä erikseen tutkimuksen arvonlisäverotusta koskevassa kappaleessa. Sääntely ei ole päällekkäistä tältä osin, sillä veronkantolain pykälä ei koske arvonlisäverotusta⁴⁵.

⁴² Rabinä 2022, s. 1326.

⁴³ Rabinä 2023, s. 217.

⁴⁴ Rabinä 2022, s. 1330–1332.

⁴⁵ Rabinä 2022, s. 1327.

Veronkantolain henkilöyhtiön ja sen yhtiömiehen vastuusääntely koskee niitä veroja, jotka määrätään suoraan henkilöyhtiölle. Tuloverotuksessa henkilöyhtiön tulo verotetaan suoraan yhtiömiesten tulona, joten tuloverot eivät ole tällaisia veroja.⁴⁶ Vastuu koskee niiden verokausien veroja, jolloin henkilö on ollut henkilöyhtiössä yhtiömiehenä. Muiden yhtymien, kun edellä mainittujen henkilöyhtiöiden ja niiden osakkaiden tai yhtiömiesten osalta sovellettavaksi tulevat vain verolajikohtaisesti säädetty nimenomaiset säännökset. Jos nimenomaista säännöstä ei löydy, ei osakas silloin vastaa yhtymän verosta. Nimenomaista sääntelyä käydään läpi tutkimuksen seuraavissa osissa. Kysymykseen tässä yhteydessä tulee yhtymän käsite, joka myös eroaa verolajikohtaisesti. Tuloverotuksessa yhtymä ei ole erillinen verosubjekti, mutta arvonlisäverotuksessa on.⁴⁷

Veronkantolain 53 §:n 3 momentissa säädetään konkurssipesän vastuusta kiinteistöverosta. Konkurssipesän vastuulle kuuluu kiinteistövero, joka määrätään konkurssin alkamisvuotta seuraavilta vuosilta konkurssipesän varoihin kuuluvan kiinteistön perusteella. Kiinteistöveroa koskee myös veronkantolain 53 §:n 4 momentti, jonka mukaan yhtiön tai muun perustettavan yhteisön lukuun hankitun kiinteistön kiinteistöverosta vastuussa on tämä yhtiö tai yhteisö siitä vuodesta, kun tämä yhtiö tai yhteisö on rekisteröity kauppa-, yhteisö- tai muuhun vastaavaan rekisteriin. Vastuu koskee tätä yhtä verovuotta⁴⁸.

Veronkantolain 53 §:n 5 momentin mukaan vastuu verosta, joka on määrätty osuuskunnan tai osakeyhtiön puolesta ja sen lukuun toimineelle taholle ennen osuuskunnan tai osakeyhtiön perustamista, kuuluu tälle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle, tämä vastuu kattaa koko esiyhtiön toiminnan ajan ja se koskee kaikkia verolajeja. Muissa verolaeissa ei ole vastaavasta tilanteesta sääntelyä. Merkitystä ei ole sillä, onko esiyhtiön aikainen vero määrätty esiyhtiölle itselleen, vai esimerkiksi yhtiön perustajan nimiin, vastuu on joka tapauksessa osakeyhtiöllä tai osuuskunnalla, jonka lukuun esiyhtiö on toiminut. Tulo- sekä arvonlisäverotuksessa tilanteen esiyhtiöt ovat yhtymiä, joita on verotettu yhtymiä koskevan lainsäädännön mukaisesti. Esiyhtiön toiminnan aikainen verovastuu määräytyy vastaavasti yhtymiä ja yhtymän osakkaita koskevan sääntelyn mukaan. Yhtymiä koskevan sääntelyn mukainen verovastuu ei lakkaa, kun osakeyhtiö tai osuuskunta perustetaan ja se jatkaa toimintaa omalla nimellään, vaan se tulee

⁴⁶ Henkilöyhtiön yhtiömiesten tuloverotuksesta säädetään tuloverolain 16 §:ssä.

⁴⁷ Rabinä 2022, s. 1329.

⁴⁸ Rabinä 2022, s. 1333.

aiempien verovastuullisten rinnalle yhteisvastuuseen verosta.⁴⁹ Veronkantalain 53 §:n 6 momentissa säädetään vielä, että jos toisessa laissa säädetään edellä mainituista momenteista poiketen muuta, tulee silloin noudattaa tämän toisen lain säännöksiä.

Veronkantalain 54 § sisältää säännökset vastuuseen määräämisestä, ja tätä pykälää käsitellään tarkemmin tutkimuksen kappaleessa koskien Verohallinnon roolia veron perimiseksi yhteisvastuullisilta. Vero voidaan periä verosta suoraan vastuussa olevalta tai tietyltä vastuuasemassa olevalta useampien verovastuullisten tilanteessa. Tosiasiassa perintä kohdistetaan verovastuulliseen henkilöön siinä vaiheessa, kun verovelvollinen itse on laiminlyönyt veron maksamisen.⁵⁰ Veronkantalain 64 § koskee muutoksen hakemista vastuumääräykseen.

Veronkantalain 76 §:n mukaan voimassa oleva versio veronkantolaista on tullut voimaan 1.11.2019 ja sillä kumottiin vanha veronkantolaki (769/2016). Uuden veronkantalain esitöissä esitetään perusteluja uudelle veronkantolaille, ja tässä tutkimuksessa tutustutaan esitöihin verovastuun osalta. Pykäläkohtaisten perustelujen mukaan uusi veronkantalain 53 § vastaa aiemman veronkantalain 56 §:n sisältöä koskien sitä, kuka vastaa verovelvollisen ohella veron maksamisesta. Vastuu verosta olisi edellisen sääntelyn tapaan verolajikohtaista, ja siksi pykälän 6 momenttiin sisältyy maininta siitä, että veronkantalain vastuusäännökset tulevat sovellettavaksi silloin, kun vastuusta ei säädetä eriävästi jossain toisessa verolaissa.⁵¹ Veronkantoa koskien on myös lakia alempaa sääntelyä, kuten Valtiovarainministeriön asetus veronkannosta (1010/2019) ja Verohallinnon päätös maksujen ja palautusten käyttämisestä verojen suoritukseksi (449/2021), näistä ei kuitenkaan löydy sääntelyä koskien verovastuuta.⁵²

2.2 Maksuunpantavien verojen verotusmenettely ja ennakkoperintä

2.2.1 Laki verotusmenettelystä

Verotusmenettelylaissa säädetään verotuksessa käytettävästä menettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Lakia sovelletaan sen 1 §:n 2 momentin 1–6 kohtien mukaan valtionveroon, kunnallisveroon, yhteisön tuloveroon, kirkollisveroon, sairausvakuutusmaksuun ja henkilön

⁴⁹ Wikström et al. 2015, s.76 ja Rabinä 2022, s. 1332–1333.

⁵⁰ Rabinä 2023, s. 216.

⁵¹ HE 97/2017 vp, s.128–129.

⁵² Rabinä 2022, s. 1253.

sekä yhteisön yleisradioveroon. Verotusmenettelylain 1 §:n 3 momentin mukaan verovelvollisuudesta säädetään erikseen ja enakkoperintä toimitetaan verotusmenettelylain ja enakkoperintälain mukaisesti verojen maksamiseksi verovuoden aikana. Veronkanto suoritetaan tämän lain sekä veronkantolain säädösten mukaisesti. Verotusmenettelylain 6 §:n mukaan verotuksen toimittava taho on Verohallinto.

Verotusmenettelylain 52 § ja 53 §:ssä säädetään vastuusta verosta. Näistä 52 § 1 momentin 1–6 kohdat määrittelevät verovastuulliset. Verosta vastuussa verotusmenettelylain mukaan on yhtymä tulonsa ja varallisuutensa perusteella osakkaalle määrättävästä verosta. Kotimaisen kuolinpesän osakas on vastuussa pesän tulosta ja varallisuudesta suoritettavasta verosta, kun pesä on erillisenä verovelvollisena verotettava subjekti. Kuolinpesä on kuolinpesän varoilla vastuussa vainajan verosta ja jaetun kuolinpesän osakas on vastuussa vainajan verosta pesäosuutensa määrällä. Jos puoliset harjoittavat yhdessä elinkeinotoimintaa tai maataloutta, on puoliso vastuussa toiselle puolisolle tuloverolain (1535/1992) 14 §:n mukaisen yritystulon perusteella maksettavaksi tulevasta verosta, puolison vastuu koskee yritystulon pääomatulo-osuuteen liittyviä veroja ainoastaan silloin, kun puoliso omistaa yhteiseen elinkeinon tai maatalouden harjoittamiseen kuuluvia varoja. Puolison vastuu ei kuitenkaan rajoitu omistettujen varojen osuuteen, vaan puoliso vastaa vähäisenkin osuuden omistaessaan pääomatulo-osuudesta määrättävästä verostaan kaikella omaisuudellaan⁵³. Elinkeinotoimintalain (565/2023) mukainen edustaja on vastuussa Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvan henkilön verosta. Viimeisenä 52 §:n 1 momentin kohtana vastuussa Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvan luottolaitoksen verosta on luottolaitoksen mahdollisen Suomessa sijaitsevan sivukonttorin johtaja.⁵⁴ Edustajan vastuulle kriteerinä on kiinteä toimipaikka, eli sivuliike, Suomessa.⁵⁵

Kun kuolinpesän osakas vastaa kuolinpesän saaman tulon perusteella kuolinpesän tuloverosta, on hänellä myös muutoksenhakuoikeus kuolinpesälle määrättyyn veroon, ja hän on tällöin muutoksenhaussa asianosaisen asemassa. Sama osakas ei kuitenkaan ole asianosaisen asemassa kuolinpesän tuloveron toimittamisessa, jossa kuuleminen kohdistetaan kuolinpesään, eikä sen

⁵³ Rabinä 2022, s.1337.

⁵⁴ Pykälän 1 momenttia on muutettu lailla 589/2023. Uusi sanamuoto on tullut voimaan 1.6.2023. Muutos ei vaikuttanut verovastuun sisältöön, vaan momentin 5 kohdassa mainittu elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annettu laki (122/1919) on päivitetty elinkeinotoimintalaiksi (565/2023). Ks. HE 244/2022 vp.

⁵⁵ Rabinä 2022, s.1337.

osakkaisiin. Kuolinpesän verotuspäätösikin annetaan tiedoksi vain verovelvolliselle, joka on siis itse kuolinpesä.⁵⁶

Verotusmenettelylain säännökset ovat erityisiä suhteessa veronkantolain säännöksiin. Jos verotusmenettelylaissa säädetään asiasta nimenomaisesti, ei veronkantolain säännös laajenna tätä vastuuta. Jos verotusmenettelylaki ei säädi samasta asiasta kuin veronkantolaki, tulee veronkantolain säännös sovellettavaksi myös verotusmenettelylain alaisten verojen osalta. Sama periaate koskee muitakin erityisiä verolakeja suhteessa veronkantolakiin, joka on yleislaki.⁵⁷ Maksuunpantavien verojen osalta erillistä verolajikohtaista verovastuusääntelyä ei löydy osasta asianomaisista verolaeista kuten perintö- ja lahjaverolaki ja tuloverolaki. Tutkimuksen edetessä kartoitetaan kaikki verolainsäädäntö, jossa verovastuusääntelyä on.

Veronkantolain henkilöyhtiön ja sen yhtiömiehen vastuuta koskevat pykälät, joista kerrottiin tutkimuksen edellisessä osassa, koskevat muita veroja kuin tuloveroa. Tuloveroa koskien on säädetty verotusmenettelylaissa, jolloin verotusmenettelylain pykälä laajentaa veronkantolain pykälää tuloverojen osalta. Kuten yllä mainittiin, verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yhtymä on vastuussa osakkaan tulo-osuuden perusteella määrättävästä verosta.⁵⁸ Tuloverotuksessa yhtymiä ovat tuloverolain 4 §:n ja 15 §:n mukaisesti elinkeinoyhtymät sekä verotusyhtymät. Tuloverotuksessa yhtiön ja osakkaan verovastuuseen sovelletaan siis yhteneväisiä periaatteita henkilöyhtiöiden ja niiden yhtiömiesten kanssa. Tuloverotuksessa ennakkoiden osalta sovelletaan myös ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentin säännöstä, joka sisältyy seuraavaan tutkimuksen kappaleeseen.⁵⁹

Myös kuolinpesiä koskien on verovastuusääntelyä sekä yleisesti kaikkia veronkantolain alaisia veroja koskien veronkantolain 53 §:n 1 momentin 3 kohdassa sekä 2 momentissa sekä erityisesti tuloverotusta koskien verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdissa. Näiden kahden lain mainitut kuolinpesien vastuuta sääntelevät lainkohdat ovat asiasisällöltään samat.⁶⁰ Veronkantolain ollessa yleislaki, tulisivat sen pykälät myös tuloverotuksessa sovellettavaksi, jos tätä verotusmenettelylain erityistä vastuusääntelyä ei olisi. Veronkantolain 53 §:n 6 momentin mukaanhan, jos muussa verolaissa säädetään poikkeavasti, ei tällöin sovelleta

⁵⁶ Rabinä 2022, s. 168.

⁵⁷ Rabinä 2022, s. 1326.

⁵⁸ Rabinä 2023, s. 217–218.

⁵⁹ Rabinä 2022, s. 1329.

⁶⁰ Rabinä 2022, s. 1330.

veronkantolain säännöstä, vaan nimenomaisen verolain. Verotusmenettelylain mainitut säännökset poikkeavat toki veronkantolain vastaavista, mutta ainoastaan sanamuodoiltaan. Veronkantolaki puhuu kuolinpesästä ja verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin 2 kohta puhuu erillisenä verovelvollisena verotettavasta kotimaisesta kuolinpesästä. Ulkomainen kuolinpesä on tuloverotuksessa yhteisö ja niiden osalta sovellettavaksi tulee tällöin veronkantolain säännös. Veronkantolain 53 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan ulkomaisen kuolinpesän osakkaalla on vastuu kaikista ulkomaisen kuolinpesän veroista, mukaan lukien tulovero.⁶¹

Verotusmenettelylain 53 § koskee verovastuun toteuttamista ja muutoksen hakemista ja pykälän mukaan tästä säädetään veronkantolaissa, eli tältä osin sääntely ei ole päällekkäistä, vaan sisältyy kokonaisuudessaan veronkantolakiin. Laki verotusmenettelystä on tullut sen 95 §:n mukaan voimaan tammikuussa 1996. Laki verotusmenettelystä kumosi vanhan verotuslain (482/1958) sen kaikkine muutoksineen. Verotuslakia ja aiempaa verotusmenettelyä käsitellään myöhemmin tässä tutkimuksessa.

2.2.2 Suorituksen saajan ennakoperintä

Ennakoperintälaissa (1118/1996) säädetään menettelystä koskien ennakoperintää, mutta menettelyssä sovelletaan myös muita lakeja, joissa säädetään ennakoperinnästä. Ennakoperintälain 1 §:n 1 momentin mukaan ennakoperintä toimitetaan tuloverolain alaisen tulon perusteella tulevan veron suorittamiseksi. Ennakoperintälain 1 §:n 2 momentin mukaan, jos muussa lainsäädännössä säädetään ennakoperintää koskien, noudatetaan ennakoperintämenettelyssä lisäksi sitä. Ennakoperintälain 1 a § koskee muiden lakien soveltamista, ja pykälän 2 momentin mukaan ennakoperintälaissa tarkoitetun veron kannosta säädetään veronkantolaissa. Ennakoperintälakia sovelletaan sekä suorituksen maksajaan, että suorituksen saajaan. Tässä osassa keskitytään suorituksen saajaa koskevaan ennakoperintämenettelyyn. Suorituksen maksajaa koskevasta verotusmenettelystä ja muutoksenhausta säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa ja tätä selvitetään tämän tutkimuksen kappaleessa koskien oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyn soveltamisalaan kuuluvia lakeja. Veronkannosta koskien ennakonpidätystä ja ennakoveroa säädetään veronkantolaissa. Lähtökohtaisesti ennakoperintä toimitetaan ennakonpidätyksen

⁶¹ Rabinä 2022, s. 1330.

muodossa. Ennakkoperintä voidaan toimittaa myös ennakonkantona, silloin kun lailla niin säädetään.⁶²

Ennakkoperintälain 23 §, 24 § ja 24 a § koskevat ennakonkantoa; 23 § 1 momentin mukaan elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun tulonhankkimistoiminnan tuottaman verotettavan tulon perusteella maksettava vero maksetaan ennakkoverona, jos tässä laissa tai tämän lain nojalla ei muuta säädetä. Muuksi tulonhankkimistoiminnaksi katsotaan esimerkiksi omaisuuden vuokraus ja omaisuuden luovutus. Ennakonkanto tulee kyseeseen myös tilanteissa, joissa ennakonpidätystä ei voida toimittaa. Ennakonkanto koskee ainoastaan tulonsaajaa.⁶³ Ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentissa säädetään ennakonkannon verovastuusta seuraavasti:

Jos ennakon koko määrästä on verotusmenettelystä annetun lain 52 §:n nojalla vastuussa muikin henkilö kuin verovelvollinen, ennakko on määrättävä verovelvollisen ja ennakosta vastuussa olevien henkilöiden yhteisvastuullisesti suoritettavaksi. Ennakkoveroa koskevaan päätökseen on tällöin merkittävä ennakosta vastuussa olevat henkilöt. Jos ennakkoveroa koskevaan päätökseen ei ole tehty merkintää ennakosta vastuussa olevasta henkilöstä tai jos toinen henkilö on vastuussa vain osasta ennakkoa, verovastuun toteuttamiseen ja muutoksenhakuun sovelletaan veronkantolain säännöksiä.

Ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentti siis viittaa verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin listaan verovastuullisista erityisesti tuloverotuksessa. Muun muassa henkilöyhtiö on siis vastuussa myös yhtiömiesten lukuun määrättyistä ennakkoveroista.⁶⁴ Kyseessä on yhteisvastuullinen tilanne, missä henkilöyhtiö, sekä yhtiömies, ovat vastuussa yhtiömiehelle tulo-osuuden perusteella määrättyistä ennakoista.⁶⁵

Ennakkoperintälain 24 §:n 2 momentin mukaan 23 §:n 3 momentin nojalla verosta vastuussa oleva henkilö voi myös vaatia ennakon uudelleen määräämistä, muuttamista ja poistamista. Tämä on erityinen verovastuullisen kuulemista koskeva säännös. Verosta vastuussa olevalle annetaan säännöksellä oikeus vaatia muutosta ennakkoveroon, kuten verosta vastuussa olevalla

⁶² Rabinä 2022, s. 1254–1257.

⁶³ Rabinä 2022, s. 21.

⁶⁴ Rabinä 2022, s. 1329.

⁶⁵ Rabinä 2022, s. 1339.

on myös muutoksenhakuoikeus verovelvollisen verotukseen. Tällaisessa poikkeuksellisessa tapauksessa yhteisvastuullisen vaatimuksesta kuullaan verovelvollista.⁶⁶

2.2.3 Kiinteistöverolaki

Veronkantolain kiinteistöveroä koskevien pykälien lisäksi kiinteistöverolaisissa (654/1992) säädetään erikseen verovastuusta kiinteistöverosta. Kiinteistöverolain 36 § koskee verovastuuta ja sen 1 momentin mukaan vastuusta verosta on soveltuvin osin voimassa verotusmenettelylain ja veronkantolain säännökset. Verotusmenettelylain ja veronkantolain kiinteistöverotusta koskevat säännökset on lueteltu tässä tutkimuksessa aiemmin. Kiinteistöverolain 36 §:n 2 momentin mukaan kiinteistön omistusoikeuden siirtyessä sopimusperusteisesti verovuoden aikana toiselle koskee myös vastuu verosta uutta omistajaa tai omistajan veroista haltijaa. Kiinteistöverosta vastaa kesken kalenterivuoden tapahtuneissa omistajanvaihdoksissa siis sekä uusi, että vanha omistaja⁶⁷. Vastuu koskee 36 §:n 2 momentin mukaisesti kyseisen vuoden maksuunpantua ja suorittamatta olevaa kiinteistöveroä. Säännöksen soveltamiselle edellytyksenä on se, että kiinteistön omistusoikeus on sopimuksen perusteella ja molempien osapuolten tahdosta siirtynyt, säännös ei sovellu perintösaantoihin.⁶⁸

Kiinteistöverolaki on tullut voimaan lain 42 §:n mukaan 1.8.1992. Alkuperäisen lain esityön mukaan tarkoituksena oli se, että kiinteistöverosta verovelvollinen olisi lähtökohtaisesti se henkilö, kenen omistuksessa kiinteistö on vuoden ensimmäisenä päivänä. Alkuperäisessä 36 §:n 1 momentissa viitattiin verotuslakiin, ja 2 momentissa säädettiin maksamatta olevan kiinteistöveron ja siihen liittyvien veronkorotusten, korkojen ja muiden vastaavien maksujen panttioikeudesta kiinteistöön kolme vuotta maksuunpanovuotta seuranneen vuoden alusta. Alkuperäisen kiinteistöverolain 28 §:n mukaan kiinteistöveron kanto, perintä ja palauttaminen toimitettiin veronkantolain (611/1978) mukaisesti, tai kuten sen nojalla säädettiin, voimassa olevan kiinteistöveron veronkantoa koskeva 28 § on saman sisältöinen.⁶⁹ Lailla kiinteistöverolain muuttamisesta (1589/1992) muutettiin kiinteistöverolain verovastuuta koskevan 36 §:n 2 momentti nykyiseen muotoonsa. Muutoksella haluttiin varmistaa kiinteistöveron maksaminen myös niissä tilanteissa, jossa omistaja vaihtuu kesken

⁶⁶ Rabinä 2022, luku 3 alaviite 414.

⁶⁷ Wikström et al. 2015, s. 76.

⁶⁸ Rabinä 2022, s. 1338.

⁶⁹ HE 50/1992 vp, s. 1 ja 25–26.

kalenterivuoden.⁷⁰ Sillä ei ole väliä, milloin kauppa on tehty vuoden aikana tai milloin sopimuksen mukaan itse omistusoikeus on siirtynyt. Myyjä ja ostaja voivat sopia vastuusta erikseen, mutta sopiminen ei tyhjennä tätä lain säännöstä, eli molempien vastuu pysyy voimassa koskien kyseisen vuoden kiinteistöveroä.⁷¹

2.2.4 Autoverolaki

Autoverolaki (777/2020) säättää autoveroa koskien muun muassa verovelvollisuudesta, veron määräämisen perusteista ja eräistä verotusmenettelyyn liittyvistä asioista⁷². Autoverolaki sisältää myös verovastuuta koskien erityissääntelyä. Autoverolain 7 § säättää rekisteröidyn autoveroilmoittajan velvollisuudesta suorittaa vero ja sen 1 momentin mukaan rekisteröidyn autoveroilmoittajan valmistaessa tai tuodessa ajoneuvon maahan, on hän verovelvollisen sijasta velvollinen suorittamaan veron. Rekisteröity autoveroilmoittaja on myös vastuussa verottomana muulta kuin toiselta rekisteröidyltä autoveroilmoittajalta hankitun auton autoverosta. Vastuu verosta on siirrettävissä, siirrosta säädetään autoverolain 7 §:n 2 momentissa, jonka mukaan verovastuu siirretään kirjallisella sopimuksella ja siitä ilmoitetaan veroviranomaiselle siirtäjän toimesta. Jos ilmoitusta ei tehdä, syntyy verosta yhteisvastuullinen tilanne ajoneuvon luovuttajalle ja luovutuksen saajalle, tai jos henkilöitä on useampia, niin yhteisvastuu verosta muodostuu kaikille luovuttajille ja luovutuksen saajille. Tällainen vastuun siirto rekisteröidyltä autoveroilmoittajalta auton ostajalle voidaan tehdä esimerkiksi silloin, kun auto myydään ilman rekisteröintiä. Ostajasta tulee tällöin verovelvollinen ja muutoksenhakuun oikeutettu. Jos rekisteröity autoveroilmoittaja laiminlyö velvollisuutensa ilmoittaa siirrosta, ovat he verosta ostajan kanssa yhdessä vastuussa.⁷³

Autoverolain 7 §:n 3 momentin mukaan, jos veron periminen rekisteröidyltä autoveroilmoittajalta ei onnistu, on ajoneuvon omistaja tai haltija vastuussa verosta, jollei hän pysty osoittamaan, että autovero on maksettu rekisteröidylle autoveroilmoittajalle tai hänen mahdolliselle edustajalleen. Veron suorittanut voi hakea muutosta verotuspäätökseen. Myös veronkantolain verovastuusääntely soveltuu autoverolain 87 §:n nojalla. Muutoksenhakuoikeus voi siis perustua myös veronkantolain 53 §:n mukaiseen vastuuseen verosta.⁷⁴ Autoverolain 65

⁷⁰ LaVM 13/1992 vp, s. 4–7.

⁷¹ Rabinä 2023, s. 218.

⁷² Rabinä 2022, s.13.

⁷³ Rabinä 2022, luku 5 alaviite 85 ks. myös HE 192/2008 vp, s. 28.

⁷⁴ Rabinä 2022, s. 971.

§:n mukaan autoverotuksessa sovelletaan lisäksi sitä, mitä verotusmenettelylain 26 §:n 1–4 ja 6 momentissa, 26 a, 26 c ja 26 f §:ssä tai niiden nojalla säädetään menettelystä yleisesti, jos autoverolaissa ei muuta säädetä.

2.3 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä ja sen soveltamisalaan liittyvät lait

2.3.1 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä

Lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki) sovelletaan sen 1 §:n 1 momentin mukaan Verohallinnon verotusalaan kuuluvien verojen ja maksujen verotusmenettelyssä sekä muutoksenhaussa. Näistä oma-aloitteisista veroista ja maksuista, joita tämä laki koskee, säädetään seuraavissa laeissa: arvonlisäverolaki, arpajaisverolaki (552/1992), apteekkiverolaki (770/2016), eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annettu laki (664/1966), ennakkoperintälaki, työnantajan sairausvakuutusmaksusta annettu laki (771/2016), korkotulon lähdeverosta annettu laki (1341/1990), ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annettu laki (1551/1995), Pohjoismaiden Investointipankin, Pohjoismaiden kehitysrahaston ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiön palveluksessa olevien henkilöiden verottamisesta annettu laki (562/1976), rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki (627/1978), valmisteverotuslaki (182/2010), nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annettu laki (1472/1994), sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettu laki (1260/1996), virvoitusjuomaverosta annettu laki (1127/2010), alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annettu laki (1471/1994), eräiden juomapakkausten valmisteverosta annettu laki (1037/2004), tupakkaverosta annettu laki (1470/1994), jäteverolaki (1126/2010) ja kaivosmineraaliverolaki (314/2023)⁷⁵. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 1 §:n 2 momentin mukaan jos 1 §:n 1 momentin mukaisessa laissa säädetään poiketen verrattuna tähän lakiin, tulee sovellettavaksi asianomaisen lain säännökset. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 3 §:n mukaisesti toimivaltaisena viranomaisena toimii Verohallinto.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 11 luvussa käsitellään erinäisiä säännöksiä, lain 78 § koskee vastuuta verosta ja sen 1 momentin mukaan vastuu verosta määräytyy

⁷⁵ Aiemmin öljysuojarahastosta annettu laki (1406/2004), sanamuodon muutos tullut voimaan 1.1.2023 lailla 316/2023.

asianomaisten lakien ja veronkantolain mukaisesti, eli oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa ei ole omia säännöksiä verovastuusta, saman pykälän 2 momentin mukaan verovastuun toteutuksessa sovellettavat säännökset sisältyvät veronkantolain 54 § ja 64 §:iin. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä on tullut sen 82 §:n mukaisesti voimaan 1.1.2017. Jos siis oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan kuuluvien verojen asianomaisissa laeissa ei ole verovastuuta koskevia säännöksiä, sovelletaan veronkantolain verovastuusäännöksiä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 49 § mukaan verovelvollisen kuollessa vero määrätään tai päätöksen oikaisu kohdistetaan kuolinpesälle. Oikeus muutoksenhakuun on saman lain 59 §:n mukaan verovelvollinen, verovastuullinen ja muu asianomaisella verollailla oikeutuksen muutoksenhakuun saanut. Verovastuullisen muutoksenhakuoikeus ulottuu myös oma-aloitteisia veroja koskeviin ennakkoratkaisuihin, kun asianomaisessa verolaissa ei muuta säädetä. Ennakkoratkaisuja ei anneta kuitenkaan verovastuullisille tiedoksi ja muutoksenhaku aika kuluu tästä tiedoksi antamisen puutteesta huolimatta.⁷⁶

Useassa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan kuuluvassa laissa ei ole erityistä verovastuusääntelyä. Apteekkiverolaissa ei ole sääntelyä verotusmenettelystä eikä veronkannosta, vaan niiden osalta sovelletaan lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä, sekä veronkantolakia.⁷⁷ Apteekkiverolaista ei löydy erillistä säännöstä verovastuusta, kuten ei myöskään eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetusta laista. Eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 7 §:n mukaan veroon, joka suoritetaan vakuutusmaksujen perusteella, sovelletaan arvonlisäverolain II osaa, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia ja veronkantolakia. Työnantajan sairausvakuutusmaksusta annetun lain 8 §:n mukaan vastuu sairausvakuutusmaksusta on työnantajalla. Laissa ei säädetä yhteisvastuullisista tilanteista, vaan sovelletaan lain 2 §:n mukaisesti verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia ja veronkantolakia veronkanton. Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annettu laki eikä Pohjoismaiden Investointipankin, Pohjoismaiden kehitysrahaston ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiön palveluksessa olevien henkilöiden

⁷⁶ Rabinä 2022, luku 4 alaviite 96.

⁷⁷ HE 29/2016 vp, s. 208.

verottamisesta annettu laki myöskään sisällä vastuusäännöstä. Seuraavissa kappaleissa käsitellään oma-aloitteisia veroja, joiden asianomaiseen verolakiin sisältyy vastuusääntelyä.

2.3.2 Valmisteverotuslaki ja sen soveltamisalaan liittyvät lait

Verovelvollisuus valmisteverotuksessa syntyy, kun veronalainen tuote luovutetaan kulutuksen kohteeksi Suomessa, tämä voi tapahtua esimerkiksi tuotteiden vastaanottamisena toisesta valtiosta tai tuotteiden poistumisena väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä, kuten kulutukseen siirtymisenä. Valmisteverotuksen alainen toiminta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä vaatii luvan, jonka antaa Verohallinto edellytysten täytyessä.⁷⁸ Valmisteverotuslaki kuuluu oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan ja veronkannon ja perinnän osalta sovelletaan veronkantolakia, kuten valmisteverotuslain 1 §:n 6 momentissa säädetään. Valmisteverotuslain 1 §:n 2 momentissa luetellaan lait, joissa säädetään veroista ja maksuista, joita tämä laki koskettaa; nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annettu laki, sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettu laki, alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annettu laki, tupakkaverosta annettu laki, virvoitusjuomaverosta annettu laki, eräiden juomapakkausten valmisteverosta annettu laki, jäteverolaki ja kaivosmineraaliverolaki. Valmisteverotuslain 1 §:n 3 momentin mukaan, jos 1 §:n 2 momentissa mainitussa laissa säädetään valmisteverotuslaista poikkeavasti, sovelletaan silloin sen lain säännöksiä. Valmisteverotuslain 4 §:n mukaan toimivaltainen viranomais on pääasiassa Verohallinto. Verohallinto kantaa verot sekä hoitaa verovalvonnan ja muut viranomaistehtävät. Myös Tulli valvoo valmisteverovelvollisten suoriutumista velvollisuuksistaan. Tulli vastaa myös valmisteverotuksen toimittamisesta joissain tapauksissa, mutta tämä tutkimus keskittyy pelkästään Verohallinnon toimivaltaan.

Valmisteverotuslain 12 §, 74 §, 75 § ja 79 § sisältävät verovastuusääntelyä koskien valmisteverotusta. Veronkantoa koskevat säännökset sisältyvät lain 7 lukuun. Valmisteverotuslain 12 §:ssä säädetään valmisteverotuksessa verovelvollisista; valmisteveroa velvollisia suorittamaan, on 12 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity ja väliaikaisesti rekisteröity vastaanottaja sekä muu henkilö, joka poistaa tai jonka puolesta poistetaan valmisteveron alaiset hyödykkeet väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä. Valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan valmisteverovelvollinen on valtuutettu varastonpitäjä, jonka verottomassa varastossa on

⁷⁸ HE 54/2020 vp, s.9.

havaittu hyödykkeiden kulutusta ilman selvitystä tai jonka sisältämät valmisteveron alaiset hyödykkeet on otettu omaan käyttöön tai vaihtoehtoisesti poistettu tästä varastosta vastoin sääntöjä. Verovelvollinen on myös sellainen henkilö, joka on osallistunut yllä mainittuihin toimintoihin. Valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan verovelvollinen on myös valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity lähettäjä, tai sellainen henkilö, joka on antanut, tai jonka vastuulla oli antaa, tuotteiden siirtoon liittyvä vakuus, tai se henkilö, joka on osallistunut hyödykkeiden poistamiseen tästä järjestelmästä, ja joka tiesi tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää poistamisen olleen mahdollisesti vastoin sääntöjä. Valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan tuotteiden, joista ei ole maksettu valmisteveroja Suomeen, väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella hallitsija tai hallintaan osallistuva on myös verovelvollinen. Verovelvollinen saman lain 12 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan myös valmisteveron alaisten tuotteiden valmistaja tai jalostaja tai valmistamiseen tai jalostamiseen osallistuva henkilö, kun toiminta tapahtuu verottoman varaston ulkopuolella, ja 6 kohdan mukaan ilmoituksen antanut henkilö sekä se, jonka puolesta tuonnin yhteydessä annetaan ilmoitus, sekä sääntöjä rikkovan tuonnin osalta jokainen muu tuontiin osallistunut henkilö. Valmisteverotuslain 12 §:n 2 momentin mukaan tuodessa tiettyjä tuotteita toisesta jäsenvaltiosta tai EU:n ulkopuolelta on verovelvollinen 12 §:n 1 momentin 3 tai 6 kohdassa tarkoitettujen tahojen lisäksi se valtuutettu varastonpitäjä, jonka verottomaan varastoon tuotteet siirretään tai on ollut tarkoitus siirtää, sekä se rekisteröity vastaanottaja, joka tuotteet ottaa vastaan, tai jonka on ainakin tarkoitus ottaa tuotteet vastaan.

Valmisteverotuslain 12 §:n 3 momentin mukaisesti, jos 1 tai 2 momentissa säädettyjä verovelvollisia on enemmän kuin yksi, vastaavat he yhteisvastuullisesti valmisteverosta, lisäksi pykälän 4 momentissa viitataan vielä verovelvollisuuteen eräissä tapauksissa, joista säädetään tämän lain 9 luvussa, sekä asianomaisissa valmisteverotuslaeissa, joita käsitellään valmisteverotuslain käsittelyn jälkeen tässä tutkielmassa. Valmisteverotuslain 12 §:n mukainen verovelvollisen määritelmä on laaja, sillä veron määräytyminen kytkeytyy tuotteen fyysiseen siirtymiseen väliaikaisen verottomuuden järjestelmää, sen sisällä ja pois sieltä. Mainittua liikkumista on esimerkiksi tuotteen vastaanotto, valmistaminen, siirtäminen ja poistaminen, sekä hallussapito. Yhteisvastuullinen tilanne tulee kyseeseen erityisesti niissä tapauksissa, joissa tuote poistuu väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä sääntöjenvastaisesti. Muutoksenhakuoikeus tulee myös kaikille verosta yhteisvastuullisille veron koko määrästä, ja

yhden muutoksenhaku voi vaikuttaa myös muiden yhteisvastuullisten veron määrään.⁷⁹ Valmisteverotuslain 12 §:n mukaan samassa veroissa voi siis olla useita verovelvollisia. Vero määrätään tällöin näiden henkilöiden suoritettavaksi yhteisvastuullisesti, ja kaikki säännöksen mukaiset henkilöt vastaavat verosta yhteisvastuullisesti. Valmisteverotuslain 12 §:n mukaiset verovelvolliset ovat kaikki verovelvollisia, eli tässä tilanteessa, vaikka kyse onkin yhteisvastuusta, ei kyse ole kuitenkaan vastuusta toisen verovelvollisen verosta. Näistä tilanteista on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöäkin.⁸⁰ Sen määrittäminen, että muodostaako vastuu verovastuulliselle oman verovelvollisaseman vai onko kyseessä vastuu toisen verovelvollisen verosta voi usein olla epäselvää, johtuen eri säännösten ja verolajien erityisyydestä.⁸¹ Asiassa on myös oikeuskäytäntöä, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2019:92, henkilöä, joka oli toiminut rahoittajana maahantuojalle, pidettiin maahantuojan kanssa verovelvollisena valmisteverotuslain 12 §:n 1 momentin 6 kohdan ja 3 momentin nojalla, eli yhteisvastuullisesti verosta vastuussa.⁸²

Valmisteverotuslain 9 luku koskee toisessa jäsenvaltiossa verotettuja tuotteita, lain 74 § koskee yksityishenkilön hankintoja ja sen 1 momentin mukaan, kun yksityishenkilö muuten kuin lain 72 §:ssä tarkoitetulla tavalla tai etämyynnillä hankkii valmisteveron alaisia tuotteita toisesta jäsenvaltiosta omaan käyttöönsä, jotka toinen yksityishenkilö tai elinkeinonharjoittaja tuo Suomeen, on tuotteet hankkinut henkilö verovelvollinen. Kuljettamiseen osallinen sekä tuotteita Suomessa hallinnassaan pitänyt on myös vastuussa tuotteen hankkineen henkilön verosta yhteisvastuullisesti. Valmisteverotuslain 75 § koskee hallussapitoa kaupallisessa tarkoituksessa, ja sen 2 momentin mukaan yhteisvastuu muodostuu tietyissä tilanteissa, kun pykälän 1 momentin mukaisen siirron aikana on tapahtunut lain 82 §:n mukainen sääntöjenvastaisuus. Tällöin kaikki siirtoon osallistuneet henkilöt tulevat yhteisvastuuseen verosta. Verovelvollinen on myös se, joka luovuttaa tai pitää hallussaan tuotteita tai joka vastaanottaa tuotteet Suomessa. Valmisteverotuslain 75 §:ää on muutettu lailla 1213/2021 ja muutettu pykälä on tullut voimaan 13.2.2023.⁸³ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2020:119 henkilö toi laittomasti nuuskaa Ruotsista Suomeen, saaden tavaran kuljetuksen Suomeen toiselta henkilöltä. Laiton maahantuoja katsottiin verovelvolliseksi valmisteverotuslain 75 §:n 1 ja 2 momentin nojalla, sillä nuuskan oli tarkoitus päätyä takaisin

⁷⁹ Rabinä 2022, s. 972.

⁸⁰ Rabinä 2022, luku 9 alaviite 113.

⁸¹ Rabinä 2022, s. 1324.

⁸² Ks. myös KHO 2001:51 koskien tulliveroa.

⁸³ HE 190/2021 vp, s. 24.

maahantuojan haltuun Suomen puolella. Valmisteverotuslain 79 § koskee etämyyntiä ja sen 2 momentin mukaan verovelvollinen on etämyyjä, tai jos myyjällä on veroedustaja, tulee edustajasta verovelvollinen. Etämyyjä on kuitenkin yhteisvastuussa veroedustajan suoritettavasta valmisteverosta.

Koska asianomaisissa laissa voidaan säännellä valmisteverotuslaista poiketen, tulee tutustua soveltamisalaan kuuluvia lakeja niiden mahdollisten yhteisvastuuta koskevien pykälien osalta kaikkia erikseen. Nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annettu laki ja sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettu laki eivät sisällä erikseen verovastuusäätelyä. Laissa virvoitusjuomaverosta eikä laissa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta myöskään ole omia säännöksiään verovastuusta. Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta tai tupakkaverosta annettu laki eivät myöskään sisällä erillistä säätelyä yhteisvastuusta. Sovellettavat säännökset löytyvät valmisteverotuslaista.⁸⁴ Kaikki menettelyyn liittyvät säännökset sisältyvät valmisteverotuslakiin. Jäteverolakikaan ei sisällä erityisiä verovastuusääntöksiä. Jäteverolain 13 §:n mukaan lain mukaisiin jätteisiin ei sovelleta osaa valmisteverotuslaista. Soveltumattomiin pykäliin kuuluu valmisteverotuslain 2–4 luvut ja 8–10 luvut, jotka sisältävät aiemmin mainitut valmisteverotuksen yhteisvastuulliset tilanteet, ne eivät siis sovellu jäteverotukseen. Kaivosmineraaliverolaki ei myöskään sääntele erikseen verovastuusta. Kaivosmineraalilain 10 § mukaan lain mukaisiin kaivosmineraaleihin ei myöskään sovelleta valmisteverotuslain edellä jäteverotuslain kohdalla mainittuja lukuja. Valmisteverotuksen yhteisvastuullisia tilanteita sisältävät säännökset eivät siis kosketa myöskään kaivosmineraaliveroa. Vaikka osassa laeista on verovelvollisuusasemaan liittyviä laajennuksia suhteessa valmisteverotuslakiin, ei omaa erityistä yhteisvastuuta koskevaa säätelyä löydy yllä mainituista laeista. Jäteverolain ja kaivosmineraalilain osalta kuitenkin valmisteverotuslain yhteisvastuusäätely tehtiin soveltumattomaksi asianomaisella lailla.

2.3.3 Arvonlisäverolaki

Arvonlisäverolaki sisältää erityistä vastuusäätelyä. Arvonlisäverolain 13 §:n mukaan yhtymän verovelvollisena toimii yhtymä, eikä osakkaat itse. Vero tulee maksettavaksi yhtymälle tai henkilöyhtiölle. Osakkaat ovat kuitenkin vastuussa veron tosiasiallisesta maksamisesta, lukuun ottamatta äänettämiä yhtiömiehiä, joihin asti vastuu ei yllä. Tästä yhteisvastuullisuudesta

⁸⁴ HE 55/2011 vp, s.4 ja HE 148/2010 vp, s.13 ja 237/1994 vp, s. 26.

säädetään arvonlisäverolain 148 §:n 2 momentissa.⁸⁵ Erityistä vastuuta koskevaa sääntelyä sisältää myös arvonlisäverolain 13 c §, jonka 2 momentin mukaan paliskuntaryhmän verosta vastaavat paliskunta ja paliskuntaan kuuluvat poronomistajat. Arvonlisäverolain 72 m §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan veroa saman lain 72 l §:n mukaisen tavaran siirtämisestä on se, joka aiheuttaa saman lain 72 h §:n mukaisen siirtäminen väliaikaisesta varastosta tai menettelyn päättämisen. Arvonlisäverolain 72 m §:n 3 momentin mukaan ”tavaran siirrosta verovarastointimenettelystä suoritettavasta verosta on vastuussa myös verottoman varaston tai 72 j §:n 2 momentissa tarkoitettu varaston pitäjä”. Tavaran maahantuonnissa arvonlisäverosta on myös erityistä vastuusääntelyä arvonlisäverolaissa. Myös tavaran omistaja on vastuussa veron maksamisesta tavaranhaltijan lisäksi, kuten arvonlisäverolain 86 b §:ssä säädetään. Tämä 86 b §:n sisältämä verosta yhteisvastuullinen tilanne on kuitenkin säädetty koskemaan vain Tullin kantamaa veroa. Tullin kantaessa arvonlisäveron, on välillinen edustaja tämän pykälän perusteella vastuussa verosta päämiehen ohella. Välillistä edustajaa ei olla haluttu asettaa verosta yhteisvastuulliseksi Verohallinnon hoitamassa verotuksessa, jotta Verohallinnon hoitama tuonnin verotus olisi yksinkertaista ja linjassa muun arvonlisäverotuksen kanssa, jossa normaalitilanteeseen ei kuulu yhteisvastuu verosta.⁸⁶ Tässä tutkimuksessa keskitytään vain Verohallinnon kantamiin veroihin. Arvonlisäverolain 133 x §:n 3 momentti sisältää verosta yhteisvastuullisen tilanteen, momentin mukaan verovelvollinen ja välittäjä ovat yhdessä vastuussa Suomeen suoritettavan veron maksamisesta koskien maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä koskevaa erityisjärjestelmää.

Arvonlisäverolain 13 a luku koskee yleistä verotusmenettelyä ja muutoksenhakua. Tässä luvussa on myös verovastuusääntelyä 148 §:ssä, joka myös jo mainittiin aiemmin tässä osassa. Arvonlisäverolain 148 §:n 1 momentin mukaan vero määrätään yhteisvastuullisesti maksettavaksi verovelvolliselle ja verosta vastuussa oleville henkilöille. Arvonlisäverolain 148 §:n 2 momentti säättää avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhteisvastuusta verosta. Avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies ovat vastuussa verosta. Sama vastuu on myös arvonlisäverolain 13 §:n mukaisen yhtymän ja laivanisännistöyhtiön verosta yhtymän tai yhtiön osakkaalla. Arvonlisäverolain 13 a § säättää verovelvollisuusryhmästä; 148 §:n 3 momentin nojalla verovelvollisuusryhmän verosta ovat yhteisvastuussa kaikki elinkeinonharjoittajat, jotka kuuluvat ryhmään, saman pykälän 4 momentti tarkentaa

⁸⁵ Wikström et al. 2015, s. 76.

⁸⁶ HE 45/2017 vp, s. 37 ja 58.

yhteisvastuun yhtiömiehen, osakkaan tai elinkeinonharjoittajan yhtiöön, yhtymään tai verovelvollisuusryhmään liittymisverokaudesta eroamisverokauteen asti. Vastuu kattaa siis arvonlisäverotuksen verokauden ollessa kuukauden, koko liittymis- sekä eroamiskuukauden ajanjaksot.⁸⁷ Arvonlisäverolain 148 §:n 5 momentin mukaan verosta vastuussa olevat merkitään Verohallinnon antamaan päätökseen, jos päätöksestä puuttuu merkintä tämän pykälän 2 tai 3 momentin verovastuullisesta, toteutetaan silloin verovastuu ja muutoksenhaku veronkantolain mukaisesti. Arvonlisäverotuksessa tämän pykälän myötä sovelletaan samoja periaatteita henkilöyhtiöihin ja niiden yhtiömiehiin, kuin yleisen veronkantolain vastuusäännöksen mukaan. Veronkantolain vastuusäännös ei siis koske arvonlisäverotusta, kuten ei aiemmin mainittua tuloverotustakaan, mutta nimenomaisessa verolaissa on samansisältöinen säännös, joten verotuskohtelu on kuitenkin samojen periaatteiden mukaista.⁸⁸ Arvonlisäverotuksessa myös kuolinpesä on yhtymä. Osakas vastaa kuolinpesän verosta arvonlisäverolain 148 §:n 2 momentin perusteella. Kuolinpesän osakkaat vastaavat kuolinpesälle osoitetusta verosta yhteisvastuullisesti, ja eivät pelkästään osuudellaan, vaan koko omaisuudellaan. Vastuu koskee myös leskeä, huolimatta siitä onko hän perillinen. Vastuu kuolinpesän verosta on niin laaja, sillä osakkaat tekevät kuolinpesää koskevat taloudelliset päätökset.⁸⁹

2.3.4 Arpajaisverolaki

Arpajaisverolain 1 a §:n mukaan arpajaisveron verotusmenettelystä sekä muutoksenhausta säädetään tämän lain lisäksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa. Veronkannosta säädetään veronkantolaissa. Arpajaisverolain 3 § määrittää verovelvollisen, joka on arpajaisten toimeenpanija. Jos toimeenpanijoita on useampi, on kukin silloin arpajaisveron koko määrästä vastuussa. Arpajaisverolain 3 § sisältää siis yhteisvastuullisen tilanteen, sillä monen toimeenpanijan tilanteessa on jokainen toimeenpanija erikseen vastuussa veron kokonaismäärästä.⁹⁰

2.3.5 Suorituksen maksajan ennakkoperintä

⁸⁷ Räbinä 2022, s. 1329.

⁸⁸ Räbinä 2022, s. 1329.

⁸⁹ Räbinä 2022, s. 1330 ja Räbinä 2023, s. 217–218.

⁹⁰ HE 15/1992 vp, s. 13.

Ennakkoperintää on käsitelty tässä tutkimuksessa aiemmin suorituksen saajan näkökulmasta. Tämä osio koskee suorituksen maksajaa. Suorituksen maksajan osalta kyse on oma-aloitteisesta verosta, eli työnantaja on ennakonpidätyksen ja työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta verovelvollinen. Työnantajalla on vastuu ennakonpidätyksen toimittamisesta työntekijän saamasta palkkiosta, ja ennakonpidätyksen ohella myös vastuu maksaa myös työnantajan sosiaaliturvamaksu. Työnantaja on se, kenen lukuun työ tehdään ja josta palkka maksetaan. Useamman työnantajan lukuun työskennellessä, ovat kaikki työnantajat suorituksista yhteisvastuussa. Tästä tilanteesta säättää ennakkoperintälain 14 §.⁹¹

2.3.6 Korkotulon lähdeverosta annettu laki

Korkotulon lähdeverosta annettu laki sisältää oman vastuusäännöksensä; lain 5 § koskee veron perimistä ja vastuuta verosta ja lain 2 § määrittelee verovelvolliseksi Suomessa tuloverolain mukaan yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän. Laissa korkotulon lähdeverosta määritetään verovelvollisen lisäksi verovastuuseen koronmaksaja, joka on tavallisesti pankkilaitos.⁹² Korkotulon lähdeveron verovelvolliselta perivä koronmaksaja voi lain 5 §:n mukaan olla talletuspankki, ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa oleva sivukonttori, osuuskunta, työnantajan perustama huoltokonttori, joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskija ja Rahoitusvakuusvirasto. Korkotulon lähdeverosta annetun lain 5 §:n mukaan koronmaksaja sekä ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa sijaitsevan sivukonttorin johtaja ovat vastuussa verosta verovelvollisen lisäksi, noudattaen saman lain 15 §:ää, joka on kuitenkin kumottu. Kumottu 15 § koski lähdeveron maksuunpanoa koronmaksajalle. Koronmaksajaan sovellettavasta menettelystä säädetään nykyisellään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa ja veronkannon osalta veronkantolaissa.⁹³ Viittaus lain 15 §:ään on näin ollen vanhentunut, samalla kuin säätelyä muutettiin, olisi tullut tehdä teknisluontoinen muutos myös 5 §:ään.

2.3.7 Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 10 c §:n 2–4 momentit koskevat rekisteröityneen säilyttäjän vastuuta verosta, 2 momentin mukaan rekisteröitynyt säilyttäjä on

⁹¹ Myrsky – Voutilainen – Svensk 2014, s. 308.

⁹² Wikström et al. 2015, s.76.

⁹³ EV 104/2016 vp, s. 89 ja HE 29/2016 vp, s. 246.

vastuussa verovelvolliselta virheen vuoksi osingosta perimättä jääneestä verosta, jos virheellinen ilmoitus ei kuitenkaan ole johtunut rekisteröityneen säilyttäjän laiminlyönnistä, voi rekisteröitynyt säilyttäjä todistaa tämän vapautuakseen vastuusta. Rekisteröitynyt säilyttäjä ei myöskään ole vastuussa verosta, jos se osoittaa, että osoittaa vaan välittäneensä tiedot osingon maksua ja lähdeveron perimistä koskien säilytysketjussa eteenpäin seuraavalle rekisteröityneelle säilyttäjälle tai liikkeeseenlaskijalle. Säilyttäjärekisteristä poistaminen ei poista rekisteröityneen säilyttäjän vastuuta verosta. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 10 c §:n 3 momentin mukaan rekisteröitynyt säilyttäjä on 2 momentin mukaisessa vastuussa verosta, kun se on antanut tai välittänyt vuosi-ilmoitustiedot asianomaisesta osingosta tai verosta tai jos muuten selvitetään, että lähdeveron perimättä jäämisen syy johtuu rekisteröityneen säilyttäjän laiminlyönnistä tai virheellisestä ilmoituksesta. Saman lain 10 c §:n 4 momentin mukaan perimättä oleva lähdevero määrätään 2 momentin tilanteessa vastuussa olevalle suoritettavaksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain veron määräämistä verovelvolliselle koskevien säännösten mukaisesti.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 § koskee verovastuuta ja sen 1 momentin mukaan vastuuseen sovelletaan verotusmenettelylakia ja ennakkoperintälakia. Rajoitetusti verovelvollisen palkkatulon verosta on vastuussa verovelvollisen kanssa yhteisvastuullisesti verovelvollisen työnantaja sekä ulkomaisen työnantajan Suomessa oleva edustaja, kun kyseessä on saman lain 16 § 2 momentin mukaisen tulon perusteella määrätty vero, eli lähdevero, joka on muuten kuin veron perimiseen velvollisen laiminlyönnin takia, tai muussa kuin saman lain 9 §:n 3 momentin tapauksessa perimättä jäänyt vero. Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 9 §:n 3 momentin mukaan lähdeveron perimiseksi samalta maksajalta perittävän veron on oltava yli 10 euroa.

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 §:n 2 momentti koskee määräämistä vastuuseen verosta, sen mukaan 1 momentissa mainitut verovelvollisen lisäksi verosta vastuulliset määrätään vastuuseen Verohallinnon päätöksellä. Yhteisvastuullisten vastuu voi tulla kyseeseen silloin, kuin verovelvollinen on kehotuksesta huolimatta jättänyt maksamatta veron, eikä sen perimiseksi verovelvolliselta voida käyttää virka-apua perustuen kansainväliseen sopimukseen tai neuvoston direktiiviin keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä (76/308/ETY). Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 §:n 3 momentin mukaan 1 momentissa mainitut yhteisvastuulliset tahot eivät tule vastuuseen

verovelvollisen lähdeverosta, jos työnantaja tai edustaja on noudattanut ennakkoperintälain mukaisen, verovelvolliselle myönnetyn, verokortin ennakonpidätystä koskevaa määräystä ja ei ole ollut tietoinen eikä olisi pitänytkaan olla tietoinen palkansaajan rajoitetusta verovelvollisuudesta.

2.4 Varainsiirtoverolaki

Varainsiirtoverolain 1 §:n mukaan varainsiirtoveroa maksetaan valtiolle kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta. Varainsiirtoverolain 9 §:ssä on erityinen vastuusäännös, jonka mukaan kiinteistön ostajan on maksettava vero viivästyskorotuksineen myös niistä saman kiinteistön aiemman 3 vuoden aikana lainhuutoa tai kirjaamista edeltäneistä luovutuksista, kun niistä on jäänyt varainsiirtovero maksamatta. Varainsiirtoverolain 23 §:n mukaan tästä verosta on vastuussa luovutuksensaaja sekä veron perintään velvoitettu, kiinteistönvälittäjä, joka on luovutuksen välittänyt, sekä varainsiirtoverolain 24 §:n 2 momentin tilanteissa yhteisö. Varainsiirtoverolain 24 §:n 2 momentin mukaan myös yhteisö on vastuussa verosta, jos osake tai osuustodistus siirtymistilanteessa sisällytetään osake- tai osuustodistusluetteloon siitä huolimatta, että maksetusta tai peritystä veron määrästä ei ole annettu selvitystä, jos yhteisön osakeluettelon sisältävistä tiedoista ei ole ennen osakeluetteloon lisäämistä ilmoitettu huoneistotietojärjestelmään huoneistotietojärjestelmää koskevan lainsäädännön voimaansaattamista annetun lain (1329/2018) 5 §:n mukaisesti.

Varainsiirtoverolakia edelsi leimaverolaki (662/1943), jonka lainhuutoleimaveroa ja siirtoleimaveroa koskien vuokraoikeutta ja osakkeita koskevat säännökset korvattiin varainsiirtoverolain säännöksillä. Varainsiirtoverolain säätämällä pyrittiin nykyaikana toimivaan verolakiin, jonka avulla myös vastattiin muutostarpeisiin koskien muun muassa vastuuta verosta muiden asioiden ohella. Varainsiirtoverotuksessa verovelvollisen tulee itse laskea maksettavaksi tulevan veron määrä, kyseessä on itseverotus, jonka takia veron tulee olla verovelvollisen itse laskettavissa.⁹⁴ Varainsiirtoveroa edeltävässä leimaverotuksessa verovastuu oli välittäjälle laajempi, ja välittäjän oli mahdollista joutua vastuuseen verosta sellaisissakin olosuhteissa, joissa hän ei voinut valvoa veron suorittamista.⁹⁵

⁹⁴ Torckel 2019, s. 268.

⁹⁵ HE 121/1996 vp, s. 10.

Verotuksessa verovelkasuhteet jaotellaan abstrakteihin ja konkreettisiin verovelkasuhteisiin.⁹⁶ Varainsiirtoverotuksessa abstrakti verovelkasuhde syntyy, kun luovutussopimus tehdään, kuten varainsiirtoverolain 7 § ja 21 §:n 1 momentissa säädetään. Velvollisuus syntyy suoraan lakiin nojaten, eikä erillistä päätöstä verovelkasuhteelle ole tarpeen tehdä. Verovelkasuhde kehittyy abstraktista konkreetiksi, kun vero maksuunpannaan. Varainsiirtoverotuksen ollessa itseverotusta, konkreettinen verovelkasuhde syntyy verovelvollisen omissa käsissä.⁹⁷

Varainsiirtoveron veron perusteen ja veron määrän selvittämiseksi isännöitsijätodistuksessa annetut tiedot ovat tärkeitä. Jos veron peruste on laskettu väärin käytössä olevien tietojen perusteella, tulee vastuuseen veron maksamisesta luovutetun omaisuuden saajan lisäksi kaupan välittäjä sekä asunto-osakeyhtiö yllä varainsiirtoverolain 24 §:n 2 momentissa mainituin edellytyksin. Historiallisesti huoneisto-osakkeiden luovutuksia koskevan veron maksuunpanossa ei ole usein ajauduttu jälkikäteiseen maksuunpanoon välittäjäkaupoissa. Veron maksuvelvollisuus on voinut kohdistua välittäjään tilanteissa, joissa vero on jätetty maksamatta kokonaisuudessaan luovutuksensaajan toimesta. Veron maksuunpano kohdennetaan siihen verovastuulliseen, jonka syytä veron maksamatta jättäminen voidaan lähinnä katsoa olevan.⁹⁸ Jo varainsiirtoverolain perusteluissa on vedottu tähän periaatteeseen, että maksuunpano tulee kohdistaa luovutuksensaajaan, eikä välittäjään, jos selvitys veron perusteesta on ollut virheellinen luovutuksensaajan toimesta.⁹⁹ Varainsiirtoverotuksessa syntyy rinnakkaisten asianosaisten asetelma tilanteessa, kun arvopaperikauppias on velvollinen perimään veron verovelvolliselta ja vastaa samalla verosta verovelvollisen ohella. Tällöin verovelvollinen menettää käytännön asianomaisasemansa ja se siirtyy arvopaperikauppiaille. Arvopaperikauppias on velvollinen maksamaan veron Verohallinnolle. Jos verovelvollinen katsoo, että arvopaperikauppias on tehnyt virheen, kuten perinyt häneltä aiheettoman tai liian ison summan veroa, voi hän hakea veron palauttamista asianosaisten asemassa.¹⁰⁰

⁹⁶ Torkkel 2019, s. 268.

⁹⁷ Wikström et al. 2015, s. 47–48 ja Torkkel 2019, s. 268.

⁹⁸ HE 125/2012 vp, s. 14.

⁹⁹ HE 121/1996 vp, s. 26.

¹⁰⁰ Rabinä 2022, s. 167.

3 VEROVASTUUSÄÄNTELYN KEHITYS

3.1 Valmis-hanke ja veronkantomenettelyn uudistuksen sisältö

Verohallinnon tietojärjestelmille tehtiin uudistushanke vuosina 2016–2019. Valmis-hankkeeksi kutsuttu hanke liittyi Verohallinnon uuden tietojärjestelmän käyttöön ottamiseen ja verotustoimintojen ja eri verolajien kannon siirtämiseen uuteen järjestelmään vaiheittain. Valmis-hankkeen toteuttaminen oli kytköksissä Juha Sipilän hallitusohjelman tavoitteisiin Verohallinnon kantamien verojen uudistuksia koskien. Hallitusohjelman mukaisilla uudistuksilla pyrittiin parantamaan verotukseen ja verojen kantamiseen liittyvää menettelyä sekä sähköistämistä ja reaaliaikaistamista. Uudistuksilla tavoiteltiin Verohallinnon toiminnan tehokkuuden lisäämistä, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin vahvistamista ja hallinnollisten asioiden yksinkertaistamista. Hallitusohjelmassa linjattiin myös, että valmisteverotus, autoverotus ja maahantuonnin arvonlisäverotus siirretään Verohallinnon kannettavaksi.¹⁰¹ Uudistusten tavoitteena oli myös muun muassa vähentää päällekkäistä sääntelyä.¹⁰²

Vuonna 2019 voimaan tullut uusi veronkantolaki ja siihen tehdyt muutokset olivat osa Valmis-hankkeen kolmatta vaihetta. Veronkantolain kokonaisuudistus saatiin tällä lakimuutoksella valmiiksi. Kokonaisuudistuksen jälkeen Verohallinnon veronkantomenettely soveltuu kaikkiin uudessa tietojärjestelmässä käsiteltäväksi tuleviin Verohallinnon kantamiin veroihin, lukuun ottamatta suhdannetalletusta ja rakennusveroa¹⁰³. Valmis-hankkeen ensimmäisen vaiheen lainsäädäntömuutokset tulivat voimaan 2017. Uudistuksiin kuului oma-aloitteisten lakien verotusmenettelylain säätäminen sekä uuden veronkantolain (769/2016) säätäminen. Ensimmäisessä vaiheessa säädettiin myös uusi työnantajan sairausvakuutusmaksusta annettu laki ja apteekkiverolaki¹⁰⁴. Uudistuksen yhteydessä siis tuli myös Verohallinnon kannettavaksi uusi oma-aloitteinen vero, apteekkivero, apteekkimaksun tilalle.¹⁰⁵

¹⁰¹ HE 97/2017 vp, s.10 ja Valtioneuvosto 2015, s. 5. Aiemmin mainittujen verolajien kanto kuului Tullin toimialaan.

¹⁰² Ritari – Vigren 2017, s. 19.

¹⁰³ Suhdannetalletus ja rakennusvero tulevat maksuun ainoastaan valtioneuvoston päätöksellä.

¹⁰⁴ Aiemmin työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettu laki (366/1963) ja apteekkimaksusta annettu laki (148/1946).

¹⁰⁵ HE 97/2017 vp, s.10–11.

Toisen vaiheen lainsäädäntömuutokset keskittyivät ennakkoveroihin, tuloverotuksen koronlaskentaan ja sähköisten toimintatapojen lisäämiseen. Veronkantolain osalta kantomenettely ulotettiin nyt myös tuloveroon, ennakkoperintälain ja sairausvakuutuslain mukaan määrättyyn ja palautettuun ennakkoon ja muuhun määrään ja tonnistoveroon, perintö- ja lahjaveroon, sekä lähdeveroon niiltä osin kuin niitä ei vielä ollut sisällytetty ensimmäisen vaiheen kantomenettelyä koskevaan sääntelyyn. Tuloveroilla tarkoitetaan yhdessä kannettavia veroja, eli yhteisön tuloveroa ja yleisradioveroa sekä verotusmenettelylain mukaista valtioveroa, kunnallis- ja kirkollisveroa, vakuutetun sairausvakuutusmaksua ja henkilön yleisradioveroa. Uusi kantomenettely soveltuu tähän kaikkeen yllä mainittuun tuloverotukseen.¹⁰⁶ Arvonlisäverolain 188 § koskien verovastuuta siirrettiin uudistuksen mukana arvonlisäverolain 13 a lukuun. Uusi arvonlisäverolain 148 § koskien verovastuuta on samansisältöinen.¹⁰⁷

Ensimmäisen vaiheen lakimuutokset koskien verotusmenettelyä ja veronkantoa perustuivat hallituksen esitykseen 29/2016, ja ne tulivat voimaan vuoden 2017 alusta. Tässä vaiheessa säädettiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki sekä veronkantolaki. Uutta kantomenettelyä sovellettiin tässä ensimmäisessä vaiheessa veronkantolaissa erikseen säädettyihin oma-aloitteisiin veroihin, kuten arvonlisävero, lukuun ottamatta arvonlisäveroa, johon sovelletaan erityisjärjestelmää, josta säädetään arvonlisäverolain 12 a luvussa.¹⁰⁸

Nykytila ennen uudistusta on ollut verovastuun osalta seuraava: Vastuusta verosta on ollut erityiset säännökset arvonlisäverolaissa, ennakkoperintälaissa, korkotulon lähdeverolaissa, arpajaisverolaissa, rajoitetusti verovelvollisen lähdeverolaissa ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa laissa. Ennakkoperinnässä on sovellettu verotusmenettelylakia ja veronkantolain vastuusäännöksiä aina silloin, kun vastuusta ei ole määrätty nimenomaisesti verolailla. Verovastuun toteuttamisesta sekä muutoksenhausta vastuumääräykseen säännökset ovat kuuluneet veronkantolakiin.¹⁰⁹ Veronkantolain vastuusta verosta säätävä luku on säätänyt verovelvollisista, vastuuseen määrittämisestä ja muutoksenhausta vastuumääräykseen. Verosta ovat veronkantolain mukaan olleet vastuussa kuin omasta verostaan samat tahot kuin aiemmin tutkimuksessa kuvatussa nykytilassakin. Yleiseen verovastuusääntelyyn ei ole siis

¹⁰⁶ HE 97/2017 vp, s. 26-27.

¹⁰⁷ HE 29/2016 vp, s. 232.

¹⁰⁸ HE 283/2018 vp, s. 3.

¹⁰⁹ HE 29/2016 vp, s. 21.

vastuuvollisten osalta tehty muutosta. Vastuuseen määrittämisen osalta tilanne on ollut se, että veronkantolaki on säätänyt verosta vastuusta olevan merkitsemisestä verotus- tai maksuunpanopäätökseen, vero- tai maksulippuun, verotiliotteeseen tai muuhun ilmoitukseen ja jos merkintää ei ole tehty, on ollut varattava tilaisuus verovastuullisen kuulluksi tulemiseksi ja ollut tehtävä erillinen päätös vastuuseen määrittämisestä yhteisvastuullisesti vero- tai maksuvelvollisen kanssa. Vastuuseen määrittämiselle ei ole ollut säädettyä määräaika.¹¹⁰

Hallituksen esityksessä verovastuusäätelyyn ehdotettiin muutoksia koskien vastuun määräytymisen tarkentamista ja vastuuvollisuuden oikeusturvan parantamista. Muutos vastuun määräytymisen selkeyttämisen osalta koski kuolinpesän ja kuolinpesän osakkaan vastuuta vainajalle määrätystä verosta, sekä verovastuullisen muutoksenhaun selkeyttämistä. Lakimuutoksen tavoitteena oli vastuuvollisuuden tiedonsaannin paraneminen koskien hänelle kuuluvaa maksuvelvollisuutta, sekä verovastuun toteuttamisen täsmällisempi säätely. Vero voidaan yhä, kuten aiemmassakin säätelyssä, määrätä yhteisvastuullisesti maksettavaksi merkinnällä verotuspäätökseen tai yhteenvetoon. Jos vastuuta ei ole määrätty verotuksen yhteydessä, tulee kuten aiemminkin, tehdä asiasta erillinen päätös. Erillispäätös on tehtävä viimeistään 60 päivää ennen tätä veroa koskevan muutoksenhaun määräajan päättymistä, eli uudistuksella vastuuseen määrittämiselle asetettiin määräaika. Vastuuvolliselle on uudistuksen jälkeen mahdollistettava reagointi ja veron maksu ennen ulosottoon siirtymistä. Vastuuvellan ulosottoerinnän edellytykseksi asetettiin verovastuulliselle lähetetty ulosottouhkainen maksukehotus, sekä verotuksen yhteydessä vastuumääräyksen saaneille, että erillispäätöksellä vastuuseen määrättyille.¹¹¹ Uudistuksella ei säädetty uuteen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin omia vastuusäännöksiä, vaan sisällytettiin lakiin viittauksia veronkantolakiin ja asianomaisiin verolakeihin.¹¹²

Veronkantolain 10 lukuun tuli 56 § koskien vastuuvollista, sen 1 momentti pysyi sisällöltään samana, kuin vastaavan aiemman säädöksen sisältö, eli listaus veronkantolain verosta vastuussa olevista tahoista. Veronkantolain 56 §:n 2 momenttiin tehtiin lisäys kuolinpesän ja kuolinpesän osakkaan vastuusta vainajan verosta, aiemmassa säätelyssä tätä lainkohtaa ei siis ollut. Veronkantolain 56 §:n 3 momentin mukaan konkurssipesä vastaa kiinteistöverosta konkurssin alkamisvuotta seuraavilta vuosilta ja 4 momentin mukaan, kun kiinteistö on hankittu yhtiön tai

¹¹⁰ HE 29/2016 vp, s. 50.

¹¹¹ HE 29/2016 vp, s. 104.

¹¹² HE 29/2016 vp, s. 173.

muun yhteisön lukuun, vastaa yhteisö kiinteistön kiinteistöverosta siltä vuodelta, kun yhteisö on merkitty asianomaiseen rekisteriin. Veronkantolain 56 §:n 5 momentin mukaan osakeyhtiön ja osuuskunnalla on vastuu ennen rekisteröitymistä esiyhtiön tai muun tahon kautta harjoitetun toiminnan verosta. Veronkantolain 56 §:n 2 momenttia lukuun ottamatta veronkantolain vastuusäännökset pysyivät siis asiasisällöltään entisellään, myös edelleen pykälän 6 momentissa viitataan vielä asianomaisten verolakien vastuusäntelyyn.

Veronkantolain 57 § koski uudistuksen ensimmäisessä vaiheessa vastuuseen määräämistä, pykälässä säädettiin, kuten vanhassakin veronkantolaissa, että Verohallinto määrää veron verovelvollisen ja verovastuullisen yhteisvastuullisesti maksettavaksi. Se, mihin merkintä tehdään, muuttui verrattuna vanhaan pykälään. Vanhan vastuuseen määräämispykälän mukaan merkintä tehtiin verotus- tai maksuunpanopäätökseen, vero- tai maksulippuun tai verotiliotteeseen tai muuhun verotilillä suorittamatta olevista velvoitteista koskevaan ilmoitukseen. Uudistetussa pykälässä vastuussa olevat merkittäisiin verotuspäätökseen, yhteenvetoon tai muuhun verovelvolliselle toimitettuun suorittamatta olevia veroja koskevaan ilmoitukseen. Tällainen merkintä voidaan lain esityön mukaan tehdä säännönmukaisessa verotuksessa tai muissa verotuksen oikaisun tai määräämisen tilanteissa, sisältäen ennakonkannon ja pidennetyllä verotuksen oikaisu- tai määräämisajalla tehdyn verotuspäätöksen. Veronkantolain 57 §:n 2 momenttiin lisättiin erillispäätöksen sääntelyn osalta määräaika päätöksen antamiselle. Tällä haluttiin vahvistaa vastuuvollisuuden oikeusturvaa sen kautta, että verosta vastuussa oleva pystyisi ennen muutoksenhakuajan päättymistä hakemaan muutosta vastuumääräystä koskevaan veroon. Veronkantolain 57 § 2 momentin tilanteessa, eli erillispäätöksellä, ei voitaisi määrätä vastuuseen verosta pidennetyn verotuksen oikaisu- tai määräämisajan kuluessa tehdyllä verotuspäätöksellä, pykälän 1 ja 2 momentit pysyivät pääasiassa samansisältöisinä kuin aiempi veronkantolakikin ja 3 ja 4 momentti pysyivät edellistä veronkantolakia vastaavina.¹¹³

Varainsiirtoverolain 9 §:n säännös koskien aiemmista luovutuksista suoritettavaa veroa muutettiin uudistuksen myötä niin, että verovastuuajaa lyhennettiin kymmenestä vuodesta kolmeen. Syyksi vastuuajan lyhentämiselle oli yhdenmukaistaminen muiden lain määräaikojen kanssa.¹¹⁴ Varainsiirtoverolain 33 §:n osalta muutettiin maksuunpanoa koskenut pykälä

¹¹³ HE 29/2016 vp, s. 201–202.

¹¹⁴ HE 29/2016 vp, s. 259.

koskemaan veron määräämistä ja oikaisua verosta vastuussa olevan vahingoksi, lisäksi uudistuksessa lisätiin uusi 33 a § koskien veron määräämistä ja oikaisua verosta vastuussa olevan hyväksi. Vanha varainsiirtoverolain 33 § sisälsi muun muassa sääntelyä siitä, kun veroa ei ole suoritettu määräajassa, tällöin Verohallinto määräisi veron korotuksineen ja lisäyksineen verovastuullisen maksettavaksi, sekä sääntelyä maksuunpanon määräajoista, uudistetussa 33 a §:ssä säädetään liian vähän ilmoitetun tai muusta syystä liian vähän maksetun veron tai vaihtoehtoisesti liikaa palautetun veron osalta, Verohallinto tällöin määrää veron vastuussa olevan vahingoksi tai oikaisee verotusta vastuuvollisen vahingoksi. Verosta vastuussa olevan maksettavaksi on myös uuden pykälän mukaan tuleva myös veronlisäys ja veronkorotus, jos lailla niin säädetään. Varainsiirtoverolain 33 a §:n mukainen verovastuullinen on varainsiirtoverolain 16 §:n 2 momentin mukainen arvopaperin luovuttaja, kun luovutuksensaaja on rajoitetusti verovelvollinen ja saman lain 22 §:n mukaiset arvopaperikauppiat. Samoin kuin vanhassa 33 §:ssä, voidaan uuden pykälän mukaan veronlisäys jättää määräämättä laiminlyöntiin hyväksyttävän syyn nojalla. Uuden 33 a §:n tarkoituksena oli eritellä viranomaisaloitteisesti tehtävät hyväksi ja vahingoksi tehtävät muutokset sekä verovastuullisen omasta aloitteesta tekemät veron palauttamishakemukset ja oikaisuvaatimukset eri menettelyiksi, tässä pykälässä säädetään siis viranomaisaloitteisesta veron määräämisestä ja oikaisusta verovastuullisen hyväksi. Uusi säännös mahdollistaa verovastuullisen vahingoksi tapahtuneen virheen korjaamisen viranomaisaloitteisesti.¹¹⁵

Uudistuksen ensimmäisessä vaiheessa verotusmenettelylain verovastuupykäliin ei tehty muutosta. Ainoastaan verotusmenettelylain 53 §:n otsikkoon lisättiin sana muutoksenhaku, jotta otsikko vastaisi pykälän sisältöä. Säännös on viittaussäännös veronkantolakiin.¹¹⁶ Arvonlisäverolain osaltakin muutokset vastuusäännösten osalta olivat teknisluontoisia. Arvonlisäverolain 13 b §:ä ja 13 c §:ä muutettiin niin, että niihin tuli viittaukset oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin. Verovastuuta koskeva arvonlisäverolain 188 § siirtyi pääasiallisesti samansisältöisenä lain 148 §:ksi. Arvonlisäverolain 148 §:n 4 momentin sanamuoto muuttui niin, että momentissa ollutta toistoa poistettiin ja korvattiin luettelo sanalla ”siitä”, saman pykälän 5 momentti muuttui niin, että aiemmassa versiossa jos Verohallinnon päätökseen ei ollut merkitty 2 tai 3 momentissa tarkoitettua verovastuullista tai elinkeinonharjoittajaa, tuli Verohallinnon määrätä verosta vastuussa oleva henkilö

¹¹⁵ HE 29/2016 vp, s. 259–260.

¹¹⁶ HE 29/2016 vp, s. 414 ja s. 213.

verovelvollisen kanssa yhteisvastuuseen veron maksamisesta häntä kuultuaan. Uudessa vastaavassa momentissa viitataan veronkantolain verovastuun toteuttamiseen liittyvään säännökseen, jonka mukaan Verohallinnon on kuultava vastuuseen määrättävää henkilöä ja kuulemisen jälkeen määrättävä hänet yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.¹¹⁷

Ennakkoperintälain osalta uudistuksessa tehtiin lain 14 §:ään vain teknisluontoinen muutos koskien sairausvakuutusmaksun nimeä. Ennakkoperintälain 23 §:n 3 momenttiin tehtiin muutos koskien sanamuotoa ”maksuunpanna” ja korvattiin se sanalla ”määrätä”, sana ”ennakkoverolippu” vaihdettiin muotoon ”ennakkoveroa koskeva päätös”, lisäksi samoin kuin arvonlisäverolain kohdalla, erillinen maininta siitä, miten menetellään, kun vastuussa olevaa ei ole merkitty päätökseen, vaihdettiin viittaukseen veronkantolain säännökseen asiaa koskien.¹¹⁸

Perintää koskien luovuttiin ulosottopakosta, joka antoi Verohallinnolle paremmat keinot arvioida perintäkeinoja ottaen huomioon tarkoituksenmukaisuus ja verovelvollisen maksukyky.¹¹⁹ Ensimmäisen uudistuksen jälkeen verotusmenettelyn kolme keskeistä lakia ovat verotusmenettelylaki, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki ja veronkantolaki. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain ja sen soveltamisalaan kuuluvien verolakien suhde on pyritty säätämään vastaavaksi verotusmenettelylain ja tuloverolain kanssa. Poikkeuksen muodostaa varainsiirtovero, jonka menettelysäännöt eivät ole yhtä yhdenmukaisia muiden oma-aloitteisten verojen kanssa.¹²⁰

Toisessa vaiheessa ajankohtaiseksi tuli ennakonkannon ja eräiden muiden verotusmenettelyjen uudistaminen. Toisen vaiheen lakimuutokset perustuvat hallituksen esitykseen 237/2016 ja ne tulivat voimaan marraskuussa 2017. Toinen vaihe laajensi uutta veronkantomenettelyä erityisesti tuloveroon. Yhteisöjen tuloverossa uutta sääntelyä on sovellettu vuodesta 2017 ja luonnollisilla henkilöillä vuodesta 2018.¹²¹ Uudistuksen toisessa vaiheessa ei tehty lakimuutoksia koskien verovastuuta.

Kolmannessa vaiheessa säädettiin uusi veronkantolaki (11/2018) tulemaan voimaan 1.11.2019. uuteen kantomenettelyyn sisällytettiin tässä kolmannessa vaiheessa myös kiinteistövero ja

¹¹⁷ HE 29/2016 vp, s. 435.

¹¹⁸ HE 29/2016 vp, s. 473 ja s. 241.

¹¹⁹ Ritari – Vigren 2017, 27.

¹²⁰ Rabinä – Rautajuuri 1/2017 s. 30.

¹²¹ Rabinä 2022, s.14–15.

varainsiirtovero. Erityisjärjestelmään soveltuva arvonlisävero jäi vieläkin veronkantomenettelyn ulkopuolelle.¹²² Uudistuksen kolmatta vaihetta koskee hallituksen esitys 97/2017. Myös tämä vaihe koski pääasiallisesti tuloverotusta.¹²³ Kolmannessakaan uudistuksen vaiheessa vastuusäännöksiin ei tullut muutoksia, joten sitä ei käsitellä tässä tutkimuksessa laajemmin. Vaikutuksena kolmannen vaiheen uudistuksista, vaikka vastuun määräytymiseen ei tullutkaan muutoksia, verovastuullisten maksujen ja palautusten käyttöä vastuun perusteella määräytyistä veroista tehostettiin.¹²⁴

Kolmivaiheisen veronkantomenettelyuudistuksen jälkeen yhtenäistettiin vielä luonnollisena jatkumona auto- ja valmisteverotuksen menettelysäännökset muiden Verohallinnon kantamien verojen kanssa. Auto- ja valmisteverotuksen menettelyuudistukset tulivat voimaan vuoden 2021 alusta, ja niitä koskee hallituksen esitys 54/2020.¹²⁵ Tehdyt uudistukset olivat merkittäviä ja laajoja. Uudistuksen mukana säädetty oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki teki valmisteveroista osan oma-aloitteisten verojen soveltamisalaa. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki on valmisteverotuksessa yleislaki koskien verotusmenettelyä ja muutoksenhakua. Verolajikohtaiset menettelyt sisältyvät silti edelleen verolajikohtaisiin valmisteverolakeihin, jotka on esitelty tutkimuksen aiemmissa osissa.¹²⁶ Autoverolaissa ei ennen uudistusta ollut yhteneväisiä menettelysäännöksiä yleisten verotusmenettelysäännösten kanssa. Autoverotusmenettelyn tarpeet eivät kuitenkaan erityisesti poikkea yleisistä tarpeista, joten uudistuksen perustana käytettiin verotusmenettelylakia. Autovero on maksuunpantava vero, vaikka siinä on viitteitä myös oma-aloitteisesta verotuksesta. Autoverotuksessa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyn soveltaminen ei olisi kuitenkaan ollut tarkoituksenmukaista, vaan se olisi monimutkaistanut menettelyä sekä veronsaajan että verovelvollisen osalta.¹²⁷

Autoverotuksen verotustapahtumat tapahtuvat pääasiassa liiketoiminnan muodossa. Verovastuun jakautuminen verovelvollisen ja verosta vastuullisen välillä on vakiintunut. Veroilmoitukset antavat pääasiassa ammattimaisten yritysten joukko, hyödyntäen sähköistä asiointia, ja järjestelmä on ollut tehokas. Veronkanto- ja perintämenettelyn osalta uudistus siirsi

¹²² HE 283/2018 vp, s. 3–4.

¹²³ Rabinä 2022, s. 15.

¹²⁴ HE 97/2017 vp, s. 101.

¹²⁵ Rabinä 2022, s. 15.

¹²⁶ Kivimies – Luikku 2022, s. 208–213 ks. HE 54/2020 vp ja EV 112/2020 vp.

¹²⁷ Kivimies – Luikku 2022, s. 213.

valmisteverotuksen ja Verohallinnon kantaman autoverotuksen samaan menettelyyn muun Verohallinnon toimittaman verotuksen kanssa. Valmiste- ja autoverotuksen muutokset olivat viimeinen osa eri verolajien verotus- ja veronkantomenettelyn uudistusta.¹²⁸

Näiden uudistusten jälkeen uudistettiin vielä arvonlisäverotuksen maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä koskeva erityisjärjestelmä, jota koskien verovastuusta säädetään arvonlisäverolain 12 a luvun 133 x §:ssä. Kun verovelvollinen sijaitsee Yhteisön ulkopuolella, hänen on nimettävä itselleen Yhteisön sisältä välittäjä veronmaksuvelvollisen rooliin, välittäjiä ei voi olla useampaa samaan aikaan. Yhteisöllä viitataan Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaiseen yhteisön arvonlisäalueeseen¹²⁹. Verovelvollisen oma vastuu verosta säilyy, vaikka välittäjä tulee verosta yhteisvastuulliseksi. Välittäjää ei tarvita, jos maa, josta verovelvollinen harjoittaa tällaista etämyyntiä, on tehnyt EU:n kanssa perintädirektiivin ja hallinnollisen yhteistyön asetuksen soveltamisalaa vastaavan keskinäistä avunantoa koskevan sopimuksen.¹³⁰ Tässäkin yhteisvastuullisessa tilanteessa verovelvollinen sekä välittäjä ovat yhtä paljon vastuussa verosta. Lainkohdan mukaisessa tilanteessa perintä kohdistuu kuitenkin käytännössä ensin välittäjään, sillä hänen tulee sijaita Yhteisön alueella.¹³¹

Lähtökohtaisesti uudistusten jälkeen erilaisesta menettelystä tulisi säätää vain silloin, kun verolajin erityispiirteet sitä vaativat.¹³² Menettelysäännösten uudistamisella toteutetaan Verohallinnon toiminnan kehittämistä, joka ei tietenkään näiden uudistusten jälkeenkään ole valmis. Kuten muussakin lainsäädännössä, on kehityksen oltava jatkuvaa. Uuden oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain ja auto- ja valmisteverotuksen tuominen Verohallinnon toimivallan alle ovat yhtenäistäneet verotusmenettelyä huomattavasti ja kehityssuunta on selvä. Pitkällä aikavälillä voidaan katsoa, että kolmen verotusmenettelylain sijaan niitä voisi olla vain yksi. Yksi kokonaisvaltainen verotusmenettelylaki säätäisi kaikkien verolajien ja verotuksen vaiheiden menettelystä. Menettelysäännökset on jo nyt näiden uudistusten myötä pyritty ulkoistamaan asianomaisista verolaeista menettelylakeihin, lukuun ottamatta varainsiirtoverolakia. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki on myös koottu rakenteeltaan samankaltaiseksi verotusmenettelylain kanssa. Mainittakoon vielä, että Ruotsissa on jo tällainen kokonaisvaltainen verotusmenettelylaki Skatteförfarandelag, ollut vuodesta

¹²⁸ Kivimies – Luikku 2022, s. 214–215.

¹²⁹ HE 18/2021 vp, s. 22.

¹³⁰ Anttila 2021, s. 331.

¹³¹ HE 18/2021 vp, s. 76.

¹³² HE 54/2020 vp, s. 6.

2012 alkaen. Myös Norjassa on vuoden 2017 alusta ollut voimassa menettelysäännöksiä kokoava, tosin Ruotsin verotusmenettelylakia suppeampi, laki koskien verohallintoa, Lov om skatteförvaltning. Kaikkien verolajien verotusmenettelyt yhdistävä menettelylaki yhtenäistäisi menettelyjä entisestään, sekä edistäisi hyvän hallinnon periaatteita ja norminpurkua.¹³³

3.2 Verotusmenettely ja veronkanto alkaen vanhasta verotuslaista

3.2.1 Verotuslaki ja vastuu verosta

Verotuslaki (482/1958) tuli voimaan 1.1.1960. Verotuslain 1 §:n mukaan valtionveron, kunnallisveron, kirkollisveron ja kansaneläkevakuutusmaksun määrääminen eri laeissa säädettyjen seikkojen perusteella ja niiden maksuunpano sekä veronkanto toimitettiin verotuslain säädösten mukaan. Sääntelyä koskien verovastuuta oli verotuslain 3 § ja 4 §:ssä. Verotuslaki haluttiin säätää valtion ja kunnan verotuksen entistä yhtenäisemmän luonteen vuoksi, kun niiden verotusmenettelyiden yhdistäminen nähtiin mahdolliseksi. Perusteluina verotuslain säätämiseksi, oli veroilmoittamisen helpottaminen yhdistämällä ilmoitukset, joiden sisältö olisi pääasiassa sama. Tavoitteena oli myös niin yhdenmukaistaa verotusta, että päätöksiä ei tekisi niin moni taho kuin silloisessa tilanteessa. Vallitsevassa tilanteessa lisätietoja joutui mahdollisesti toimittamaan useammalle eri veroviranomaiselle, joiden harkinta saattoi sitten johtaa erilaisiin lopputulemiin. Sama ongelma koski muutoksenhakua, kun eri lautakunnat käsittelivät hakemuksia. Voimassa oleva järjestelmä aiheutti oikeusepävarmuutta ja aiheutti sekavien verotustulosten ohella turhia kustannuksia.¹³⁴ Verotuslailla pyrittiin ensisijaisesti uudistamaan verotusmenettelyä, sillä se nähtiin kiireelliseksi 1950-luvun puolivälissä. Verotuslailla myös yhtenäistettiin muun muassa veronkantoa ja muutoksenhakua, tämä nähtiin positiivisena ja tärkeänä uudistuksena.¹³⁵

Ennen verotuslain säätämistä oli enakkoperinnän puolella kunnallisveron ja valtionveron pidättäminen jo yhdistetty, joka aiheutti turhaa työtä, vaikeuksia, sekä tyytymättömyyttä verovelvollisissa. Ruotsissa siirtyminen enakkoperintään katsottiin mahdolliseksi vasta, kun verotus oli yhtenäistetty yhdeksi verotusmenettelyksi ja veronkannoksi kunnallis- ja valtionverotuksessa.¹³⁶ Vaikka lakiehdotuksen myötä valitusten ajateltiin vähentyvän,

¹³³ Rabinä – Rautajuuri 2/2017 s. 194–195.

¹³⁴ HE 146/1957 vp, s. 1–2.

¹³⁵ Andersson 1990, s. 10.

¹³⁶ HE 146/1957 vp, s. 2.

laajennettiin samalla muutoksenhakuun oikeutettujen listaa verovelvollisen ohella muun muassa julkis- tai yksityisoikeudellisen oikeussuhteen perusteella veron suorittamisesta vastuulliseen. Muutoksenhakuoikeuden verotuslailla saivat muun muassa yhteisverotettavien puolisoiden osalta puoliso toisen veroon, henkilö, joka on vastuussa sellaisten perheenjäsentensä verosta, joita on verotettu hänen maataloutensa lukuun tehdystä työstä sekä ulkomailla asuvan tai ulkomaisen yhtiön Suomessa oleva edustaja. Myös kiinteistön luovutuksessa verosta vastuunalaisiksi tullut sai valitusoikeuden verotuslailla.¹³⁷

Ensisijaisesti vastuussa omasta verostaan on verotuslain aikanakin ollut verovelvollinen. Osakeyhtiön osakkaiden on katsottu voivan olla vastuullisia osakeyhtiön verosta. Verotuslain aikainen verolainsäädäntö kosketti henkilöyhtymiä itsenäisinä verovelvollisina, jotka ovat yksityisoikeudellisessa vastuussa yhtymän velvoitteista ja tämän seurauksena haluttiin samanlainen vastuu ulottaa myös verovelkoihin, verotuslain mukaisten verojen osalta. Yhtymien osakkaita koskien otettiin säädökset verotuslain 3 § ja 4 §:iin. Verotuslain 3 §:n 1 momentin mukainen vastuu on säädetty yksityisoikeudellisten normien kanssa vastaavaksi. Periaate ulotettiin myös kuolinpesiä koskevaan vastuusäätelyyn.¹³⁸

Verotuslain 3 §:n 1 momentin mukaan verotuslaissa tarkoitetusta verosta vastuussa oli avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies. Vastuu kuolinpesän verosta oli kuolinpesän osakkaalla. Vastuu yhtiön verosta oli yhtiön osakkaalla, kun yhtiö oli muodostettu liikkeen tai ammatin harjoittamista tai kiinteistön viljelyä tai hallintaa varten osakkaidensa yhteiseen lukuun. Laivanisännistöyhtiön osakas vastasi laivaosuutensa mukaisesta osuudesta veroa. Saman pykälän toinen momentti sääti maa- tai metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen vastuusta, joka kohdistui verovelvollisen oman veron lisäksi perheenjäsenen, jäsenen tai osakkaan tulon perusteella määrättyyn veroon ja kansaneläkevakuutusmaksuun siltä osin, kuin vero vastasi maa- tai metsätalouden hyväksi tehdyn työn osuutta tämän toisen verovelvollisen tulojen kokonaismäärästä. Tämä vastuu oli säädetty siksi, että vero oli määrätty ottamatta huomioon sitä, oliko palkkaa oikeasti maksettu. Myös vastuu verosta oli katsottu tarkoituksenmukaiseksi jakaa yhteisesti kuolinpesälle tai yhtiömälle sekä perheenjäsenelle, jäsenelle tai osakkaalle. Saman pykälän 3 momentin mukaan muualla kuin Suomessa asuvan henkilön ja ulkomaisen yhteisön, laitoksen tai säätiön verosta

¹³⁷ HE 146/1957 vp, s. 8.

¹³⁸ Andersson 1990, s. 19.

vastasi verovelvollisen ohella hänen Suomessa sijaitseva edustajansa. Kaikissa tilanteissa edustaja ei ole ollut pakollinen, jolloin vastuukaan ei ole tullut kyseeseen. Edustajan tuli myös täyttää tietyt muodolliset kriteerit, kuten korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2006:57, jossa edustajan olisi tullut kuulua kaupparekisteriin vastuun toteuttamiseksi. Jos lailla ei ole ollut säädetty pakollisesta edustajasta, ei mahdollinen edustaja ole ollut verovastuullinen.¹³⁹

Kansaneläkelaisissa ja sairausvakuutuslaissa oli verotuslain ohella vastuusäännökset koskien itsenäisenä verovelvollisena verotettavien avoimen tai kommandiittiyhtiön osakkaille heidän omasta osastaan maksuja. Verotuslain 3 §:n 1 momentin mukaan avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö vastasi maksuista, jotka oli määrätty osakkaalle yhtymän tulon perusteella. Kuolinpesä vastasi säännösten nojalla kuolinpesän osakkaan maksuista, kun ne oli määrätty kuolinpesän hyväksi tehdyn työn perusteella osakkaalle. Tilanteissa, joissa yhtymää ei verotettu erillisenä verovelvollisena, vastasi yhtymä verotuslain 3 §:n 2 momentin nojalla osakkaalle yhtymän tulon sekä varallisuuden perusteella aiheutuneesta verosta ja maksuista. Tämän vastuun perusteena on ollut se, että yhtiöoikeudellisen sääntelyn mukaan vero määrättiin osakkaalle, vaikka voitto-osuudesta ei olisi ollut takeita.¹⁴⁰ Verotuslain 3 §:n 2 momentin säännös oli peräisin tulo- ja omaisuusverolaista. Säännös osoittautui ongelmalliseksi, sillä perheenjäsen oli voinut työskennellä maa- tai metsätalouden hyväksi vain osan vuotta, saattaen verosta vastuussa olevan vastuuseen kuitenkin perheenjäsenen koko vuoden verosta. Verotuslaissa vastuuta rajoitettiin niin, että tämä ongelmallisuus poistui. Verotuslain 89 §:n mukaan, mikäli henkilö oli 3 §:n nojalla vastuussa vain osasta veroa, tuli verojohtajan erikseen arvioida vastuun laajuus.¹⁴¹

Puolisoiden yhteisesti harjoittaman elinkeino- tai maatilatoiminnan ansiotulo voitiin jakaa valtionverotuksessa puolisoitten kesken, toinen puoliso oli kuitenkin käytännössä aina varsinainen yrittäjä. Varsinaiseksi yrittäjäksi katsottu puoliso vastasi toisen puolison ansiotulon perusteella määrätystä verosta. Myös tämä ei varsinainen yrittäjäpuoliso oli vastuussa toisen yrittäjäpuolison verosta, jos hän omisti elinkeino- tai maatilatoiminnan varoja, tällöin tulo kuului puolisolle siviilioikeudellisesti ja täten myös vastuu veroista ja maksuista oli perusteltua.

¹³⁹ Andersson 1990, s. 21–22.

¹⁴⁰ Andersson 1990, s. 19–20.

¹⁴¹ Verotuslakivaliokunta 1/1957 vp, s. 2 ja 5.

Vastuun jakautuminen koski vain niitä veroja ja maksuja, jotka johtuvat elinkeinotoiminnasta tai maatilatalouden harjoittamisesta.¹⁴²

Verotuslain 4 §:n mukaan kuolleen henkilön tulon ja omaisuuden perusteella suoritettavasta verosta ja kansaneläkevakuutusmaksusta vastasi kuolinpesä pesään kuuluvilla varoilla. Pesän ollessa jaettu, vastasi osakas osuutensa mukaisesta osasta veroa pesäosuutensa määrään asti. Kuolinpesä oli yhteisvastuussa kuolinpesän osakkaan kanssa kuolinpesän tulon perusteella määrätystä verosta, sekä varallisuusverosta kuoleman jälkeiseltä ajalta. Verosta ja kansaneläkevakuutusmaksusta, jotka suoritettiin kuolleen henkilön tulon ja varallisuuden perusteella vastasi kuolinpesä kuolinpesään kuuluvilla varoilla. Jaetun kuolinpesän osalta vastuu oli osakkaalla omaa osuuttaan vastaavasta osasta veroa ja vain pesäosuutensa arvoon asti, jotta ei olisi tarpeellista luovuttaa pesää esimerkiksi konkurssiin verotuslain tuoman veroriskin takia. Sääntely kosketti sekä veroja kuolinvuodelta, että aiemmilta vuosilta ja ne jaettiin kuolleen henkilön ja kuolinpesän veroihin, jos ei muuten, niin aikaan perustuen. Verotuslain aikana toimitettiin yhteisverotus vainajan, lesken ja jakamattoman kuolinpesän kesken kuolinvuodelta, jota nykyaikana ei enää tehdä. Verotuslain 4 §:ä sovellettiin vain vastuuseen vainajan veron osasta, ja muuten sovellettavaksi tuli 3 §:n 1 momentti.¹⁴³

Verotuslain 89 §:n 1 momentin mukaan, kun saman lain 3 §:n mukaan verosta oli verovelvollisen ohella muukin henkilö vastuussa, tuli vero maksuunpanna näiden henkilöiden yhteisvastuullisesti maksettavaksi lain 79 §:n mukaisesti. Vastuussa olevat henkilöt merkittiin veroluetteloon ja verolippuun. Verotuslain 89 §:n 2 momentin mukaan, jos tätä merkintää vastuuvellollisesta ei tehty, tai verovastuullinen oli vastuussa vain osasta veroa, tuli maksuunpanoa koskevan veropiirin johtajan tarvittaessa kuulla henkilöä ja määrätä hänet yhteisvastuullisesti suorittamaan vero tai sen osa. Näin meneteltiin myös kuolinpesän osakkaan vastuun osalta, kun verotuslain 4 §:n mukainen vastuu oli todettava. Verotuslain 89 § säädettiin yhteisvastuullisissa tilanteissa verovastuun nopean toteuttamisen varmistamiseksi. Vastuuvellollisten merkinnän laiminlyömisestä ei tullut seurauksia, vaan verojohtaja pystyi milloin vaan kuulemaan vastuuvellollista ja sen jälkeen määräämään henkilön verosta vastuuseen.¹⁴⁴

¹⁴² Andersson 1990, s. 20–21.

¹⁴³ Andersson 1990, s. 22.

¹⁴⁴ Andersson 1990, s. 22 ja 129.

Verotuslain 91 §:n mukaan muutosta veroon ja kansaneläkevakuutusmaksuun pystyi hakea verovelvollinen, sekä se, jonka oman veron määrään verotus saattoi välittömästi vaikuttaa tai se, joka oli verosta vastuussa joko julkisoikeudellisen tai yksityisoikeudellisen oikeussuhteen nojalla. Verovelvollisella ja verosta vastuussa olevalla oli myös oikeus saada tietää kaikista verotukseensa liittyvistä dokumenteista¹⁴⁵. Verotuslain 111 § mukaan veronkantoviranomaisina olivat pääasiassa verotoimisto ja lääninhallitus. Verotoimisto mainittiin pykälässä ensin, sillä veronkantotehtävistä suurin osa haluttiin verotoimistojen vastuulle.¹⁴⁶

Verotuslain 112 §:n 3 momentti sääti vielä seuraavasti:

Milloin joku on 89 §:n 2 momentin säännöksen nojalla määrätty verovelvollisen kanssa yhteisvastuulliseksi veron osan suorittamisesta, hän on velvollinen maksamaan 109 §:n mukaan maksettavaksi jäävästä verosta vain sen osan, jolla hänen suoritettavakseen 89 §:n 2 momentin nojalla määrätty veron osa ylittää sen verovuoden tulosta kannettavaksi määrätyn ennakon, jonka maksamisesta hän ennakkoperintälain säännösten nojalla on vastuussa.

Johtuen verotuslain 3 §:n 2 momentin sääntelystä sitä koskien, että verovastuullinen voi olla ollut myös vain osasta perheenjäsenen, jäsenen tai osakkaan veroa, oli lisätty myös verotuslain 112 §:n 4 momentti, jonka nojalla yhteisvastuullisella oli oikeus pyytää verojohtajan ratkaisua siitä, mitkä veroista on maksettava, kun on kohtuutonta joutua maksamaan useamman kunnan vero epäselvän verotuspaikan takia.¹⁴⁷

Verotuslain vastuusäännöksiin tehtiin sen voimassaoloaikana useita muutoksia. Lailla verotuslain muuttamisesta 547/1967 muutettiin lain 3 §:ä koskien vastuuta perheenjäsenen, osakkaan tai jäsenen verosta, lailla verotuslain muuttamisesta 1025/1974 lisättiin kuolinpesän verosta vastuuseen pesän osakkaat, lailla verotuslain muuttamisesta 611/1975 muutettiin kuolinpesän veroa koskevaa lainkohtaa, sekä momenttia koskien vastuuta perheenjäsenen, osakkaan tai jäsenen verosta, sekä lisättiin puolison kanssa yhteisesti harjoitetusta toiminnasta määrätyn veron vastuu, lailla verotuslain muuttamisesta 1002/1977 3 §:ä muutettiin kokonaisuudessaan, lailla verotuslain muuttamisesta 1243/1988 3 §:ä muutettiin taas, koskien vastuuta perheenjäsenen, osakkaan tai jäsenen verosta, sekä puolison kanssa yhteisesti

¹⁴⁵ Andersson 1990, s. 129–130.

¹⁴⁶ Verotuslakivaliokunta 1/1957 vp, s. 6.

¹⁴⁷ Verotuslakivaliokunta 1/1957 vp, s. 6.

harjoitetusta toiminnasta määrätyn veron vastuuta, lailla verotuslain muuttamisesta 957/1990 muutettiin verotuslain vastuusääntelyä taas, muutos koski yhtymän osakkaita sekä kuolinpesän osakkaita, lailla verotuslain muuttamisesta 1290/1990 muutettiin verotuslain 3 §:ä vielä edustajan ja sivukonttorin johtajan vastuun osalta. Laki verotusmenettelystä (1558/1995) kumosi verotuslain. Laki tuli voimaan 1.1.1996.

3.2.2 Veronkantolain säätäminen ja vastuu verosta

Veronkantojärjestelmään tuli veronkantolain (611/1978) säätämisen myötä uudistus 1.1.1979. Veronkantolain säätämisen yhteydessä myös verotuslakiin tehtiin muutoksia.¹⁴⁸ Uudistuksen tarkoituksena oli poistaa veronkantoa koskevat säännökset verotuslaista, sekä ennakkoperintälaista, liikevaihtoverolaista ja leimaverolaista. Säännökset oli muutoksen myötä tarkoitus siirtää niille tarkoitettuun lakiin, veronkantolakiin. Veronkantolain tarkoituksena oli sisältää keskeisimmät sääntelyt koskien veron kantoa, perintää, palauttamista ja veronkuittausta ja veron tilittämistä veronsaajille. Veronkantolaista tuli käydä ilmi veronkantoasioissa viranomaista ohjaavat säännökset. Verovelvollista velvoittavat säännökset tuli yleensä sisällyttää asianomaiseen verolakiin. Veronkanto ja valvonta koskien ennakkoperintää tuli uudistuksessa veronkantolain piiriin, kantomenettelyä yhtenäistään.¹⁴⁹

Veronkanto haluttiin uudistuksella keskittää Verohallintoon, eri verolajien kanto haluttiin yhdistää ja kantoa varten haluttiin uusi atk-järjestelmä. Uudistusten taustalla oli veronkannon tehostaminen ja nopeuttaminen sekä verotulojen kertymän varmistaminen. Veronkantoa koskevia säännöksiä löytyi ennen uudistusta eriasteisista aineellisista ja menettelyllisistä säädöksistä. Sääntelyä, joka voitiin katsoa samanarvoiseksi, oli siis sijoitettu asetuksiin, määräyksiin sekä lain tasolle. Veronkannon uudistamisessa oli tarkoitus koota yhteen nämä eriasteiset säädökset yhteen lakiin ja siirtyä verolajikohtaisesta veronkannosta verovelvolliskohtaiseen veronkantoon. Veronkantolakiin haluttiin sisällyttää sääntely koskien Verohallinnon kantamia veroja. Verovelvollista koskevat säännökset tulisi yleensä jäädä asianomaisiin verolakeihin. Veronkantolaissa ei tässä alkuperäisessä versiossa ollut erikseen sääntelyä koskien vastuusta verosta ja verotuslain vastuusääntely jäi samansisältöisenä voimaan.¹⁵⁰

¹⁴⁸ HE 119/1980 vp, s. 1.

¹⁴⁹ HE 81/1978 vp, s. 1.

¹⁵⁰ HE 81/1978 vp, s. 4.

Verovastuusääntely sisällytettiin veronkantolakiin vuonna 1994. Tässä vaiheessa verovastuuta koskevaa sääntelyä oli aiemmin mainituissa verotuslain (482/1958) pykälissä, sekä ennakkoperintälaissa (418/1959), liikevaihtoverolaissa (559/1991), arvonlisäverolaissa (1501/1993), rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetussa laissa (1341/1990), yhtiöveron hyvityksestä annetussa laissa (1232/1988) ja kiinteistöverolaissa (654/1992). Verotuslain pykälien mukaan vastuu verosta oli yhtymällä sen osakkaan yhtymän tulon tai varallisuuden perusteella määrätystä verosta, yhteismetsän osakkaalla yhteismetsän verosta omalta osuudeltaan ja erillisenä verovelvollisena verotettavan kuolinpesän osakkaalla kuolinpesän verosta. Arvonlisäverolain mukaan verovelvollisen ohella yhteisvastuussa verosta olivat yhtymän osakkaat, avoimen yhtiön osakkaat ja kommandiittiyhtiön osalta vastuunalaiset yhtiömiehet. Kiinteistöveron osalta verovastuusta on ollut voimassa verotuslain säännökset kiinteistöveroon soveltuvilta osiltaan, sekä kiinteistöverolaissa oli säädetty erikseen vielä vastuusta omistajanvaihdosvuoden kiinteistöverosta. Kiinteistöverolakiin ei ollut sisällytetty vastuusääntelyä henkilöyhtiöitä koskien, sillä tarkoitus oli soveltaa verotuslain pykälää niiltä osin. Vuonna 1993 verotuslain henkilöyhtiöitä koskevaan sääntelyyn tuli muutos henkilöyhtiöiden osalta, jolloin kiinteistöveron osalta henkilöyhtiöiden sääntely muuttui vajaaksi.¹⁵¹

Konkurssipesän vastuusta kiinteistöverosta ei ollut sääntelyä verotuslaissa eikä kiinteistöverolaissa. Vastuu konkurssin alkamisvuoden jälkeisien vuosien kiinteistöverosta oli epäselvä. Perustettavan yhtiön tai yhteisön lukuun hankitun kiinteistön verosta vastuu ei myöskään yltänyt yhtiöön tai yhteisöön rekisteröimisen jälkeen. Verolainsäädännössä ei ollut myöskään säännöstä, jonka nojalla avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies voitaisiin määrätä vastuuseen yhtiön ennakonpidätyksistä tai sosiaaliturvamaksuista, jotka on jätetty maksamatta yhtiön toimesta. Vastuu on toteutettu kanteella yleisen alioikeuden kautta, ja tällainen menettely on ollut hidasta sekä epätaloudellista perinnän kannalta.¹⁵² Osakeyhtiön ja osuuskunnan vastuusta ennen sen rekisteröimistä sille määrättyistä veroista ei ollut verolainsäädännössä, jolloin veroja ei voitu periä suoraan yhteisöltä, vaan voitiin nostaa kanteen alioikeudessa osakeyhtiölain tai osuuskuntalain nojalla. Tämä, kuten henkilöyhtiöidenkin osalta aiemmin selitetty tilanne haluttiin lisätä

¹⁵¹ HE 133/1994 vp, s. 1.

¹⁵² HE 133/1994 vp, s. 1.

verolainsäädäntöön, jotta perintä saataisiin tarkoituksenmukaisemmaksi. Veronkantolakiin lisättiin verovastuuta koskien erillinen luku, jotta vastuu voitaisiin määrätä verotuksen toimittamisen yhteydessä avoimen yhtiön yhtiömiehelle, kommandiittiyhtiön vastuunalaiselle yhtiömiehelle, kuolinpesän ja yhteisyyden osakkaalle, kun toimitetaan henkilöyhtiön tai kuolinpesän tai yhteisyyden verotusta. Veronkantolakiin tuli myös säännökset konkurssipesän alkamisvuoden jälkeisten vuosien kiinteistöveroä koskien ja esiyhtiön ajan kiinteistöveroä koskien yhteisyyden tai yhtiön rekisteröimisvuodelta, sekä osakeyhtiön tai osuuskunnan vastuusta esiyhtiön ajalta harjoitetun toiminnan verojen osalta.¹⁵³

Veronkantolain vastuusäätelyä koskien henkilöyhtiöitä kohdistui yhtiölle maksuunpantuihin ennakonpidätyksiin ja työnantajan sosiaaliturvamaksuihin ja kiinteistöveroon. Tuloverostahan yhtiömies oli verovelvollisen asemassa, sillä yhtymän tulo jaettiin osakkaille verotettavaksi kuten nykytilassakin. Kuolinpesän ja yhteisyyden osalta veronkantolain vastuusäätelyä sovellettiin muun muassa verotuslain soveltamisalan mukaisesti veroihin, ennakkoveroisiin ja ennakonpidätyksiin, työnantajan sosiaaliturvamaksuihin, kiinteistöveroon, liikevaihtoveroon ja arvonalisäveroon. Konkurssipesän kiinteistöverosta vastaamaan säädettiin konkurssipesä konkurssin alkamisvuotta seuraavilta vuosilta. Perustettava oikeushenkilö säädettiin vastuuvolliseksi esiyhtiön aikaisen kiinteistöhankinnan kiinteistöverosta yhtiön tai yhteisyyden rekisteröimisvuodelta. Osakeyhtiö tai osuuskunta säädettiin vastuuseen verosta, joka on määrätty esiyhtiön aikaisesta toiminnasta perustettavan yhtiön lukuun. Veronkantolakiin lisättiin myös pykälä koskien menettelyä vastuuseen määräämisen osalta. Lainkohdan mukaan verosta vastuussa olevat määrättäisiin yhteisvastuullisesti suorittamaan vero. Vastuussa olevat henkilöt merkittäisiin verotus- tai maksuunpanopäätökseen tai vero- tai maksulippuun. Jos mainittua merkintää ei olisi tehty, tulisi lääninveroviraston tehdä vastuuseen määräämisestä erillinen päätös. Pykälässä säädettiin myös muutoksenhausta. Pykälän mukaan vastuuseen määräämisessä sovellettaisiin ensisijaisesti asianomaista verolakia menettelyn osalta, vaikka vastuu määräytyisikin veronkantolain vastuusäätelyn nojalla.¹⁵⁴

Verrattaessa tätä veronkantolain verovastuuta koskevaa kappaletta nykytilassa voimassa olevaan verovastuuta koskevaan kappaleeseen, eivät vuosien varrella verotusmenettelyyn ja veronkanton tehty muutokset näytä kovin merkittäviltä veronkantolain osalta.

¹⁵³ HE 133/1994 vp, s. 2.

¹⁵⁴ HE 133/1994 vp, s. 4–5.

Vastuuvolliset ovat samat; avoimen yhtiön yhtiömies, kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies, kuolinpesän osakas ja yhteisetuuden osakas osuuttaan vastaavalta osalta. Voimassa olevan veronkantalain 53 §:n 2 momenttia koskien kuolinpesän vastuuta ei ollut vielä tässä ensimmäisessä veronkantalain vastuusäännöksen versiossa. Konkurssipesän kiinteistövero koskien pykälä on pysynyt nykypäivään saakka samansisältöisenä veronkantolaissa vuodesta 1994, lukuun ottamatta sanamuotojen muutoksia. Myös kiinteistövero koskeva nykyinen 53 §:n 4 momentti on vuoden 1994 veronkantolaista lähtien ollut sisällöltään samanlainen, lukuun ottamatta sitä, että ensimmäisessä versiossa puhuttiin asianomaisesta rekisteristä, kun taas voimassa oleva lainkohta luettelee nämä rekisterit, sanamuodot ovat myös muuten hieman eläneet ilman merkityseroja. Lisäksi voimassa olevassa pykälässä sekä alkuperäisessä veronkantalain vastuuvollisia koskevassa pykälässä viimeisessä momentissa säädetään siitä, että veronkantalain vastuusääntely on toissijaista asianomaiseen verolakiin verrattuna. Kuolinpesää koskeva momentti on lisätty veronkantolakiin uusimman veronkantoa koskevan uudistuksen yhteydessä¹⁵⁵, ja tätä momenttia on käsitelty tutkimuksessa aiemmin.

Verosta vastuuseen määräämistä koskien on muuttunut lainkohdissa se, minkälaiseen asiakirjaan verosta vastuussa olevat merkitään. Myös menettely silloin, kun merkintää ei ole tehty, on hieman muuttunut. Lääninverovirasto määrääjänä on muuttunut Verohallinnoksi, mutta verosta vastuussa olevalle on siitä huolimatta molemmissa versioissa varattava mahdollisuus tulla kuulluksi, sekä tehtävä asiasta erillinen päätös. Alkuperäisessä versiossa ei ole määräaika erillisen päätöksen tekemiselle, joka voimassa olevan veronkantalain 54 §:n 2 momentin mukaan on 60 päivää ennen muutoksenhakuajan päättymistä. Voimassa olevassa pykälässä ei säädetä muutoksenhausta erikseen, toisinkuin alkuperäisessä pykälässä, jossa säädettiin myös siitä, että vastuuseen määräämistä koskevaan päätökseen saa aina hakea muutosta lääninoikeudelta 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Se, että jos muualla verolainsäädännössä säädetään veronkantolaista poikkeavasti koskien vastuuseen määräämistä, niin noudatetaan kyseistä lakia, ei ole muuttunut. Vastuuseen määräämistä koskien nykytilassa on vielä lisätty veronkantolakiin 54 §:n 4 momentti koskien sitä, että Verohallinto voi myös antaa tarkempia määräyksiä koskien tätä menettelyä, tämä valtuutus ei koske verovastuuta aineellisesti¹⁵⁶.

¹⁵⁵ ks. esim. HE 29/2016 vp, s. 201.

¹⁵⁶ HE 63/2005 vp, s. 12.

3.2.3 Verotusmenettelylain säätäminen ja vastuu verosta

Laila verotusmenettelystä (1558/1995) kumottiin verotuslaki (482/1958). Aiemmassa kappaleessa kerrottiin jo veronkantomenettelyn uudistumisesta verotuslain voimassaoloaikana. Verotusmenettelylain soveltamisala oli sama kuin verotuslain. Verotuslain vastuusäännökset siirtyivät sisällöllisesti pääasiallisesti samoina verotusmenettelylakiin. Verotusmenettelylakiin ei kuitenkaan sisällytetty verotuslakiin lisättyjä vakuutetun kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksuja koskevia säännöksiä liittyen metsätalouden hankintatyön arvon ja kuolinpesän lukuun tehdyn työn arvon perusteella määrättyihin maksuihin, sillä tilanteet olivat osoittautuneet harvinaisiksi. Verovastuuseen määräämisen osalta verotusmenettelylakiin tuli viittaus veronkantolakiin, tällä saatiin myös verotuslain 89 §:n sääntely koskemaan vastuuseen määräämistä.¹⁵⁷ Verotusmenettelylain syntyessä tuli myös veronkantolakiin muutoksia, mutta verovastuusäännökset pysyivät entisellään.

Alkuperäisessä verotusmenettelylaissa vastuussa verosta olevat lueteltiin lain 52 §:ssä. Vastuuvollisia olivat; yhtymä sen osakkaalle yhtymän tulon tai varallisuuden perusteella osakkaalle määrätystä verosta, erillisenä verovelvollisena verotettavan kotimaisen kuolinpesän osakas kuolinpesän tulon ja varallisuuden perusteella määrätystä verosta, kuolinpesä vainajan verosta kuolinpesän varoilla ja jaetun kuolinpesän osakas pesäosuutensa määrällä vainajan verosta omalta osuudeltaan, puoliso toisen puolison yhteisesti harjoitetun toiminnan yritystulon perusteella määrätystä verosta ja sen pääomatulo-osuudesta vain, jos puoliso omistaa varoja, jota toimintaan kuuluu, Suomessa asuva edustaja edustetulle määrätystä verosta sekä ulkomaisen luottolaitoksen veron osalta sivukonttorin johtaja, kun luottolaitoksella on suomalainen sivukonttori. Verrattaessa nyt voimassa olevan verotusmenettelylain vastuupykäliin, on muutosta verrattuna verotuslain aikaan tullut vastuuvollisten osalta vain 52 §:n 5 ja 6 momentteihin koskien edustajan vastuuta ja ulkomaisen luottolaitoksen sivukonttorin johtajaa. Näidenkään pykälien osalta vastuu ei ole laajentunut tai supistunut, vaan sanamuotoja on ollut tarve tarkentaa. Vastuu verosta on siis verotusmenettelylaissa pysynyt sisällöllisesti samana kuin aiemmin verotuslaissa.

Avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden tulo jaetaan verotettavaksi niiden osakkaille. Yhtymän on yhä katsottu vastaavan varallisuudellaan suoraan osakkaille yhtymän toiminnan

¹⁵⁷ HE 131/1995 vp, s. 35–36.

perusteella määrätyistä veroista. Kuolinpesän on katsottu kuolinvuoden jälkeen muistuttavan avointa yhtiötä, jolloin sen osakkaat ovat vastuussa pesän verosta. Itse kuolinpesä on vastuussa vainajan verosta pesään kuuluvilla varoilla. Jaetun kuolinpesän osakkaan vastuu on rajattu vain osakkaan omaan pesäosuuteen, jotta veroriski ei voisi kasvaa turhan suureksi. Puolisoiden elinkeinotoiminnan tai maatalouden osalta vastuusäännös on katsottu tarpeelliseksi siitä syystä, että todellisuudessa tulo voidaan puolisoiden kesken jakaa eri tavoin kuin verotuksessa.¹⁵⁸

Verotusmenettelylain ja veronkantolain vastuusäännökset näyttävät päällisin puolin samankaltaisilta. Veronkantolain 53 § 1 momentin mukaanhan verosta vastuussa olevia ovat: ”1) avoimen yhtiön yhtiömies; 2) kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies; 3) kuolinpesän osakas; 4) yhteisetuuden osakas osuuttaan vastaavalta osalta”. Veronkantolakin ollessa yleislaki, sitä sovelletaan, jos muualla ei toisin säädetä. Verotusmenettelylaki on erityistä sääntelyä suhteessa veronkantolakiin, mutta verotusmenettelylain soveltamisala on suppeampi. Veronkantolaki soveltuu nykyään käytännössä kaikkiin Verohallinnon kantamiin veroihin. Veronkantolain 53 §:n 1 momentin 1–2 kohdissa mainittujen tahojen voidaan katsoa tulevaksi vastuuseen toiselle yhtiömiehelle yhtymän tulon tai varallisuuden perusteella määrätystä verosta. Veronkantolain 53 §:n 6 momentissa säädetään, että jos muualla säädetään tästä pykälästä poiketen, noudatetaan asianomaisen lain säännöstä, veronkantolaki ei siis voi laajentaa verotusmenettelylain lainkohtien vastuuta. Niiden pykälien osalta, joista ei säädetä erikseen verotusmenettelylaissa, sovelletaan verotusmenettelylain soveltamisalueeseen kuuluvissa veroissa veronkantolain pykälää, kuten esimerkiksi 53 §:n 5 momenttia, jossa säädetään osakeyhtiön tai osuuskunnan vastuusta ennen yhtiön rekisteröimistä.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Andersson 1996, s. 66–67.

¹⁵⁹ Andersson 1996, s. 67–68.

4 VERON KANTAMINEN YHTEISVASTUULLISILTA

4.1 Yhteisvastuuseen määrääminen

Yhteisvastuu realisoituu käytännössä Verohallinnon määräyksellä. Veroa ei voida periä yhteisvastuulliselta henkilöltä ilman veron erikseen maksettavaksi määräämistä. Verovelvollinen ja verosta vastuussa oleva voidaan määrätä vastuuseen verosta veronkantolain 54 §:n 1 momentin mukaan merkitsemällä heidät verotuspäätökseen, veronkantolain 70 §:n mukaiseen yhteenvedoon tai muuhun ilmoitukseen maksamattomista veroista. Toinen vaihtoehto verosta vastuuseen määräämiselle määritellään veronkantolain 54 §:n 2 momentissa, jonka mukaan, jos saman pykälän 1 momentin mukaista merkintää verotuspäätökseen, yhteenvedoon tai muuhun ilmoitukseen ei ole tehty, tulee Verohallinnon antaa vastuuseen määräämisestä erillinen päätös. Tämä päätös on annettava verovastuulliselle viimeistään 60 päivää ennen kuin muutoksenhaku-aika päättyy verotusmenettelylain 64 §:n 1 momentin tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n 1 momentin asettamissa aikarajoissa. Verosta vastuussa olevan oikeus hakea muutosta on turvattava, minkä vuoksi tiedoksianto on annettava ajoissa.¹⁶⁰ Veronkantolain 54 §:n 4 momentti antaa vielä Verohallinnolle oikeuden antaa tarkempia määräyksiä menettelystä koskien vastuuseen määräämistä.

Merkintä vastuuseen määräämisestä voidaan tehdä ennakkoperintävaiheessa ennakkoveroa koskevaan päätökseen, säännönmukaisessa verotuksessa tai eri verolakien mukaisissa oikaisun tai veron määräämisen tilanteissa. Merkintä voidaan tehdä myös pidennytyssä tai rikosperusteisessa määräajassa tehdylle verotusta koskevalle päätösasiakirjalle.¹⁶¹ Henkilöyhtiöiden osalta käytetään useimmiten ensimmäisenä mainittua menettelyä, sillä henkilöyhtiötä rekisteröidessä Verohallinnon rekisteriin, saadaan tieto yhtiömiehistä ja sitä kautta verosta vastuussa olevista. Verosta vastuussa olevat yhtiömiehet merkitään yhtiötä koskeviin päätöksiin automaattisesti rekisteröinnistä lähtien, jolloin erilliselle vastuuseen määräämispäätökselle ei ole tarvetta. Muissa tapauksissa, kuten kuolinpesiä koskevissa yhteisvastuutilanteissa, verotuspäätöksellä tai muussa asianmukaisessa verotusasiakirjassa ei

¹⁶⁰ Rabinä 2023, s. 218–219.

¹⁶¹ Rabinä 2022, s. 1340.

ole mainintaa yhteisvastuullisista osakkaista valmiiksi, jolloin Verohallinnon on tehtävä erillinen päätös verovastuullisille.¹⁶²

Esimerkiksi kuolinpesien veron yhteisvastuukysymykset voivat tulla kyseeseen, kun luovutetaan kuolinpesään kuuluvaa omaisuutta ja jaetaan saadut varat. Jos luovutusvoitosta määrättävää veroa ei makseta ennakkona tai lisäennakkona, joutuvat kuolinpesän osakkaat maksamaan lopullisessa verotuksessa verot omista varoistaan. Jos jäämistö on ylivelkainen ja omaisuus myydään voitolla, mutta kauppahinta käytetään muiden velkojen maksuun kuin luovutusvoitosta määrätyn veron, tulee tällöinkin lopullisessa verotuksessa kuolinpesän osakkaille vastuu kuolinpesän jäännösverosta. Luovutusvoitosta aiheutunut vero on kuitenkin pesänselvitysvelkaa perintökaaren (40/1965) 18 luvun 5 §:n ja 21 luvun 1 §:n mukaan ja se voidaan maksaa kuolinpesän varoista ennen muita velkoja sitä mukaa kuin se erääntyy. Maksamalla tämän pesänselvitysvelaksi katsottavan luovutusvoitosta aiheutuneen veron ennakkoverona tai lisäennakkona, voidaan siis välttää pesän osakkaiden vastuu verosta.¹⁶³ Muun muassa tämä on mielenkiintoinen seikka verovelasta yhteisvastuuseen määräämisen ja yhteisvastuun syntymisen kannalta.

Veronkantolain ohella, esimerkiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 §:n 1 momentti sisältää palkan veroa koskevaa vastuusääntelyä, jonka mukaan palkansaaja, työnantaja sekä työnantajan Suomessa sijaitseva edustaja ovat vastuussa palkasta määrätystä verosta. Mainitun pykälän tilanteessa verovelvollisen vastuu omasta verostaan on lähtökohtana, ja työnantajan ja edustajan vastuut toissijaisia.¹⁶⁴ Myös laissa korkotulon lähdeverosta 12 §:ssä ja laissa ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 9 §:n nojalla vero voidaan määrätä tulon saajalle, noudattaen verotuksen oikaisua koskevia periaatteita. Tällaisessa poikkeuksellisessa tilanteessa, jos vero on määrätty maksettavaksi suorituksen maksajalle, että saajalle, tulonsaajan maksaessa veron voidaan suorituksen maksajan maksuvelvollisuus poistaa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 51 §:n 1–3 momenttien nojalla.¹⁶⁵ Edellytyksenä veron maksuvelvollisuuden poistamiselle on siis se, että veron määräämistä ei tarvita veron turvaamiseksi tai muusta erityisestä syystä. Veroa ei määrätä suorituksen maksajalle esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, että palkkatulo on jo verotettu, ja

¹⁶² Rabinä 2023, s. 219.

¹⁶³ Rabinä 2022, s. 1331–1332.

¹⁶⁴ HE 104/2005 vp, s. 21.

¹⁶⁵ Rabinä 2022, luku 6 alaviite 67.

verot on jo maksettu palkansaajan verotuksessa, veroa ei ole maksettava, tai tulosta voidaan verottaa sen saajaa ja työnantajan maksuvelvollisuus ei turvaa veron maksamista sen enempää. Suorituksen maksajan määrätty vero poistetaan viranomaisaloitteisesti oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 51 §:n 3 momentin mukaan, kun suorituksen saaja on maksanut verot tai maksut tai niitä ei ole ollut maksettava.¹⁶⁶

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 §:n 2 momentti koskee määräämistä vastuuseen verosta ja sen mukaan saman pykälän 1 momentissa mainitut yhteisvastuulliset henkilöt määrätään vastuuseen Verohallinnon päätöksellä. Tämä useamman henkilön vastuu voi realisoitua, kun verovelvollinen ei ole kehotuksesta huolimatta maksanut veroa, eikä sen perimiseksi verovelvolliselta voida käyttää virka-apua perustuen kansainväliseen sopimukseen tai neuvoston direktiiviin keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä (76/308/ETY). Rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 17 §:n 3 momentin mukaan saman pykälän 1 momentissa mainitut yhteisvastuulliset tahot eivät kuitenkaan tule yhteisvastuuseen lähdeverosta, jos työnantaja tai edustaja on noudattanut ennakkoperintälain mukaisen verokortin ennakonpidätystä koskevaa määräystä ja ei ole ollut tietoinen eikä olisi pitänytkaan olla tietoinen henkilön rajoitetusta verovelvollisuudesta. Vastuuasema on siis rinnakkainen ja tilanteesta riippuvainen. Kaikissa tilanteissa, kuten yllä on mainittu, ei myöskään ole yhdentekevää kenelle verosta vastuussa olevalle henkilölle vero määrätään.

4.2 Kuuleminen, muutoksenhakuoikeus ja tiedoksianto

Verotusmenettelylain 26 §:n 3 momentti koskee kuulemista, ja kuulemisvelvoite veroilmoituksesta poiketessa on varattu vain verovelvolliselle, sama koskee oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia, jonka 7 § koskee kuulemista ja on osoitettu vain verovelvolliselle. Tätä kuulemisvelvoitetta ei siis ole ulotettu kaikkiin muutoksenhakuun oikeutettuihin henkilöihin, kuten verovastuullisiin. Verosta vastuussa olevien kuulemisesta on säädetty erikseen, ja verovastuullisia onkin kuultava silloin, kun henkilö määrätään vastuuseen toisen verovelvollisen verosta veronkantolain 54 §:n 1 momentin mukaisesti, eli merkitään verotuspäätökseen tai muuhun asiakirjaan. Verovastuulliset on näissä tilanteissa merkitty jo

¹⁶⁶ Rabinä 2022, s. 928.

aiempaan päätökseen tai asiakirjaan, joten vastuuasema on heille jo määrätty, eikä erillistä kuulemistä vastuuasemasta tarvitse tehdä. Jos kuitenkin vastuumerkintä vielä puuttuu, eli kyseessä on veronkantolain 54 §:n 2 momentin mukainen tilanne, tulee Verohallinnon vielä varata vastuuseen tulevalle tilaisuus tulla kuulluksi ennen erillistä toisen verovelvollisen verosta vastuuseen määräämispäätöstä.¹⁶⁷

Verotuksessa muutoksenhakuun oikeutettuja henkilöitä ovat myös verosta verovelvollisen lisäksi vastuussa olevat, eli yhteisvastuulliset henkilöt. Verovastuu voi perustua verolainsäädännön mukaiseen vastuuseen verosta tai muussa, kuten yhtiöoikeudellisessa lainsäädännössä säädettyyn vastuuseen toisen henkilön velasta, kun tämä vastuu koskee myös tämän henkilön verovelkaa. Oikeus hakea muutosta ei voi perustua osapuolten väliseen sopimukseen siitä, että toinen henkilö vastaa toisen verosta, vaan vastuu tulee perustua aina lakiin. Muutoksenhakuoikeus perustuu pohjimmiltaan myös hallintolakiin ja hallintoprosessilakiin, joiden mukaan muutoksenhakuoikeutetulla tulee olla myös oikeussuojan tarve muutoksenhakemiselle. Jos hakemus ei voi vaikuttaa määrätyn veron määrään, jätetään muutoksenhakemus tutkimatta. Yleishallinto-oikeus huomioon ottaen, voidaan verovastuuasemaan liittyvää muutoksenhakuoikeutta soveltaa kaikkiin veroasioihin, huolimatta siitä, onko nimenomaisessa verolaissa asiasta säädetty. Verolainsäädännön mukainen verovastuu muuttuu täytäntöönpanokelpoiseksi merkinnällä verotuspäätökseen tai erillisellä päätöksellä. Yksityisoikeudellinen vastuu verosta tarvitsee täytäntöönpanokelpoiseksi tullakseen käräjäoikeuteen tehdyn kanteen, jos laissa ei muuta säädetä. Muutoksenhakuoikeuden osalta kuitenkin riittää abstrakti verovelkavastuu.¹⁶⁸ Veron maksajan kannalta sillä on kuitenkin väliä, että maksu saatetaan täytäntöönpanokelpoiseksi. Täytäntöönpanomuoto on verotuksessa ulosotto, ja ulosotto tapahtuu usein ulosmittauksena. Verot ovat suoraan ulosottokelpoisia, kun veroa ei ole vapaaehtoisesti maksettu ja Verohallinto joutuu panemaan velvoitteen täytäntöön.¹⁶⁹

Eri vastuusäännösten kohdalla on myös aina erikseen selvítettävä se, kenelle verotuspäätös annetaan tiedoksi. Kun määrätään henkilö verovastuuseen veronkantolain 54 §:n nojalla, on verovastuullinen myös asiassa asianosainen kokonaisvaltaisesti.¹⁷⁰ Verovastuulliset eivät voi

¹⁶⁷ Rabinä 2022, s. 330.

¹⁶⁸ Rabinä 2022, s. 964–966.

¹⁶⁹ Rabinä 2022, s. 1251.

¹⁷⁰ Rabinä 2022, s. 168.

saada luottamuksensuojaa perustuen vastuusasemaansa, vaan sitä arvioidaan varsinaisen verovelvollisen perusteella. Verovastuullinen ei saa myöskään luottamuksensuojaa asemaansa perustuen, jos verovelvollinen toimii vilpillisesti. Esimerkiksi kuolinpesän osakas tuloverotuksessa ei voi saada luottamuksensuojaa kuolinpesän veron suhteen. Kun verovelvollinen on saanut luottamuksensuojan ja veroa ei ole määrätty, ei verovastuulliselta kuitenkaan peritä enempää veroa kuin verovelvollisen määräys osoittaa.¹⁷¹

Verohallinnon tekemät verotusta koskevat päätökset toimitetaan käytännössä tiedoksi ainoastaan verovelvolliselle. Verotusmenettelylain 26 c §:n 1 momentti ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 56 §:n 1 momentti säättävät tiedoksiannosta vain verovelvolliselle. Tiedoksianto ei siis mene samoille henkilöille, joilla on muutoksenhakuun oikeus, kuten verosta vastuussa oleville tai muille, joiden veron määrään päätöksellä saattaa olla välitön vaikutus. Nämä henkilöt eivät siis saa verovelvollisen päätöstä tiedoksi. Verotusmenettelylakien säännökset ovat suppeampia kuin hallintolain (434/2003) 54 § 1 momentti, jonka mukaan tiedoksianto kuuluu myös muutoksenhakuun oikeutetulle. Nimenomaisen verovastuullista koskevan päätöksen tilanteessa verosta vastuussa olevalle annetaan kuitenkin tiedoksianto, kuten veronkantolain 71 §:n 1 momentissa säädetään.¹⁷²

Muutoksenhakuoikeus ja tieto verotusta koskevasta päätöksestä eivät välttämättä kulje käsi kädessä, kun tiedoksianto annetaan pääasiassa vain itse verovelvolliselle. On mahdollista, että verosta vastuussa oleva saa päätöksen tiedoksi vasta kun veroa peritään, tällöin verosta vastuussa oleva voi vielä hakea muutosta, jos muutoksenhakuaikaa on vaan jäljellä. Jos verovastuullinen hakee muutosta, vaikuttaa se onnistuessaan myös itse verovelvollisen verotukseen, sillä verotuspäätös koskee verovelvollista, vaikka verovastuullinen olisikin määrätty maksumieheksi.¹⁷³

4.3 Yhteisvastuun syntyminen ja siirtyminen

Yhteisvastuun voidaan katsoa syntyvän veronkantolain perusteella kahdella vaihtoehdoisella tavalla, merkinnällä verotuspäätökseen tai vastaavaan verotusmenettelyssä tai sitten verovastuuseen määräämistä koskevalla erillispäätöksellä. Yksityisoikeudellinen yhteisvastuu

¹⁷¹ Rabinä 2022, s.180.

¹⁷² Rabinä 2022, s. 382.

¹⁷³ Rabinä 2022, s. 968.

verosta voi syntyä tuomioistuimeen tehdyn kanteen kautta. Yhteisvastuun syntyminen ajallisesti voi olla epäselvää, johtuen muun muassa siitä, että tiedoksianto päätöksestä ja muutoksenhakuoikeus eivät myöskään välttämättä synny samaan aikaan. Yhteisvastuullinen henkilö ei myöskään vielä tässä vaiheessa ole velvollinen maksamaan veroa. Yhteisvastuu voi oikeuskäytännönkin mukaan syntyä pelkästään silloin, kun verolaila siitä nimenomaisesti säädetään¹⁷⁴. Verovastuusäntelyä koskien muun muassa sellaisia tilanteita, joissa yrityksen toimintamuoto muuttuu, ei ole. Voimassa olevan lainsäädännön puitteissa pystytään kuitenkin arvioimaan sitä, jääkö tällaisessa tilanteessa vastuu aiemman toimintamuodon aikana syntyneistä veroista ennalleen, vai siirtyykö vastuu uuden toimintamuodon mukaiselle yhtiölle. Kun toimintamuoto vaihtuu yksityisestä elinkeinonharjoittajasta, maatilataloudenharjoittajasta tai henkilöyhtiöstä osakeyhtiöksi, tapahtuu yksityisoikeudellisessa velkavastuussa muutos. Yrittävä luonnollinen henkilö tai henkilöyhtiön yhtiömies ei ole henkilökohtaisessa vastuussa osakeyhtiön aikaisesta velasta. Tällaista muutosta ei tapahdu silloin, kun elinkeinonharjoittaja muuttaa yhtiömuotonsa henkilöyhtiöksi, sillä henkilökohtainen vastuu säilyy tällaisessa toimintamuodon muutoksessa. Tästä syystä on tarkoituksenmukaisempaa tarkastella toimintamuodon muutosta nimenomaan osakeyhtiöksi. Lähtökohtaisesti vastuu verovelasta pysyy aiemmalla taholla. Poikkeus sääntöön on aiemmin tutkimuksessa mainittu tilanne niin sanotusta esiyhtiöstä, mille on annettu oma paikkansa verolainsäädännössä. Myös tiettyjen olosuhteiden vallitessa henkilöyhtiö voidaan muuttaa osakeyhtiöksi niin, että henkilöyhtiölle kuuluneet velvoitteet siirtyvät osakeyhtiön vastattaviksi. Tällaisesta yhtiöoikeudellisesta velallisen vaihdoksen sisältävästä tilanteesta säädetään lain avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä (389/1988) 8 luvun 3 §–5 §:ssä. Jos toimintamuodon vaihdos ei nouda edellä mainittuja pykäliä, pysyvät verovelat ja -vastuut aiemmalla taholla.¹⁷⁵ Velkavastuun ja sitä myötä verovastuun siirtyminen osakeyhtiölle vaatii edellä mainitun lain 5 §:n nojalla velkojien suostumuksen, velkojalla on oikeus vastustaa henkilöyhtiön yhtiömiesten velkavastuusta vapauttamista. Edellä mainitussa tilanteessa velkavastuun siirtyessä yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn perustuen verolainsäädännön sijasta, ei kyse ole vero-oikeudellisesta verovastuun siirtymisestä. Tällaisessa tilanteessa verovastuu tulee toteuttaa yleisen tuomioistuimen tuomion kautta.¹⁷⁶ Osakeyhtiötä edeltäneen henkilöyhtiön yhtiömiehet eivät vapaudu veronkantolain 53 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohtien ja arvonlisäverolain 148 §:n 2 momentin mukaisesta verovastuustaan, vaikka toimintamuodon muutos toteutettaisiin lain

¹⁷⁴ Myrsky 2010, Verovastuun kysymyksiä.

¹⁷⁵ Myöskään jatkuvuusperiaatteella ei ole verovastuun kannalta mitään merkitystä.

¹⁷⁶ Rabinä 2022, s. 1333–1334 ja Verohallinnon ohje 21.2.2020.

avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 8 luvun 3 §–5 § määrittämien kriteerien mukaisesti. Yhtiömiehen vastuu toimintamuodon muutosta edeltävän ajan veroista säilyy verolainsäädännön nojalla. Yhtiömiehen verovastuu ei kuitenkaan myöskään laajene osakeyhtiön aikaan. Verovastuu ei siis kuvatussa toimintamuodon muutoksen tilanteessa kokonaisuudessaan siirry yhtiömiehiltä osakeyhtiölle, vaan syntyy verosta yhteisvastuullinen tilanne. Yhtiömiehet ovat henkilöyhtiön aikaisista veroista vero-oikeudellisessa verovastuussa, ja osakeyhtiö on henkilöyhtiön aikaisista veroista yhtiöoikeudellisessa vastuussa.¹⁷⁷

Toimintamuodon muuttuessa osakeyhtiöksi lain avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 8 luvun 3 §–5 § mukaisesti, ei osakeyhtiötä voida asettaa vastuuseen henkilöyhtiön aikaisesta yhtiömiehen tulo-osuuteen perustuvasta verosta. Henkilöyhtiö vastaa yhtiömiehelle määrätystä verosta voimassa olevan lainsäädännön mukaan, eli verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus on katsonut päätöksessään KHO 2002-T-2785, että henkilöyhtiön vastuuta yhtiömiehen verosta ei voida laajentaa toimintamuodon muutoksen jälkeiseen osakeyhtiöön.¹⁷⁸ Tulo-osuuteen perustuvan yhtiömiehen veron osalta yhteisvastuullista tilannetta toimintamuodon muutoksen jälkeen ei siis synny. Verolainsäädännössä ei ole suoraa säännöstä siitä, että vastuu verosta siirtyisi osakeyhtiölle, kuitenkin, jos henkilöyhtiö on määrätty verovastuuseen yhtiömiehen tulo-osuuteen perustuvasta verosta ennen toimintamuodon muutosta, verovastuu siirtyy määrätyn veron osalta osakeyhtiölle.¹⁷⁹ Vastuu perustuu yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn ja voidaan toteuttaa yleisen tuomioistuimen suoritusuomiolla.¹⁸⁰ Myös KHO:n ratkaisun 2003-T-1625 mukaan verovastuu määräytyy vain verolain nimenomaisen säännöksen mukaisesti, kun rekisteröimätön osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin, muuttuu yhtymän oikeudellinen asema arvonlisäverotuksessa. Yhtymän päättäminen ei kuitenkaan ole rinnasteinen osakkaan eroamiseen yhtymästä. Osakkaan vastuu yhtymän verosta päättyy osakeyhtiön rekisteröimispäivään.

Veronkantolakiin sisällytettyjen vastuusäännösten tavoitteena on pystyä toteuttamaan vastuu vero-oikeudellisena vastuuna verosta hallinnollisessa järjestyksessä. Vastuun perustuessa yksityisoikeudellisiin säännöksiin, tulee vastuu toteuttaa tuomioistuimessa.¹⁸¹ Veronkantolaki

¹⁷⁷ Rabinä 2022, s. 1336.

¹⁷⁸ Rabinä 2022, s.1337 ja KHO 2002-T-2785.

¹⁷⁹ Verohallinnon ohje 4.9.2022, luku 10.

¹⁸⁰ Rabinä 2022, s.1337.

¹⁸¹ Myrsky 2010, Verovastuun kysymyksiä.

sisältää kuitenkin vastuusääntelyä aika suppeasti, eli vero-oikeudellinen yhteisvastuu verovelasta voi tulla kyseeseen veronkantolain nojalla vain näissä tietyissä tilanteissa.

4.4 Seuraantotilanteista ja toimintamuodon muutoksista

Seuraantotilanteissa, kuten kuolema, yhtiöoikeudellinen yleisseuraanto tai muu asianosaisseuraanto voi olla syynä asianomaisen vaihtumiselle tai muutoksenhakuoikeuden siirtymiselle. Vero määrätään verokauden verovelvollisen maksettavaksi, myös kun seuraanto on tapahtunut. Seuraantoa edeltävän verokauden veron maksaa sen verokauden verovelvollinen. Siihen, kenellä on muutoksenhakuoikeus ja asianosaisuus edellisen verosubjektin verovelasta, määritetään lailla. Kuolinpesien tilanteita on käsitelty aiemmin tässä tutkielmassa, kuolinpesän osakkaiden muutoksenhakuoikeus vainajan elinajalta koskee kaikkia verolajeja. Tässä osassa esitellään yhtiöoikeudellisia seuraantotilanteita, kuten sulautumiset ja jakautumiset.¹⁸² Sulautumisella tarkoitetaan osakeyhtiölain (624/2006) 16 luvun 1 §:n mukaan osakeyhtiön sulautumista toiseen osakeyhtiöön, niin että sen varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle osapuolelle sulautumisvastiketta vastaan. Sulautumisvastike voi olla monen muotoista, ja oikeudesta saada sitä voi sulautumisen toteuttamistavan mukaan myös luopua. Sulautumisessa, jossa yhtiö siis sulautuu toiseen yhtiöön¹⁸³, tai kaksi yhtiötä sulautuvat toisiinsa muodostaen kokonaan uuden yhtiön¹⁸⁴, siirtyy muutoksenhakuoikeus sulautumista edeltävään aikaan tälle yhtiölle, johon on sulaututtu tai vaihtoehtoisesti muodostuneelle uudelle yhtiölle. Verovelvollisuusasema ei kuitenkaan muutu, vaan verovelvollisena säilyy se yhtiö, joka on muutoksenhaun kohteena olevana verokautena ollut verovelvollinen.¹⁸⁵

Jakautumistilanteessa muutoksenhakuoikeuden määrittäminen ei ole yhtä selkeä kuin sulautumistilanteissa, sillä oikeus hakea muutosta määritetään tapauksen mukaan. Jakautumisella tarkoitetaan osakeyhtiölain 17 luvun 1 §:n mukaan sitä, kun osakeyhtiön varat ja velat osittain tai kokonaan¹⁸⁶ siirtyvät toiselle osakeyhtiölle tai useammalle eri osakeyhtiölle. Jakautumisvastiketta vastaan. Myös jakautumisvastike voi olla monen muotoista, ja oikeudesta saada vastiketta voidaan suostumuksella luopua. Muutoksenhakuoikeus on sillä yhtiöllä, jolle muutoksenhakuun liittyvä toiminta on jakautumisen jälkeen siirtynyt. Jos

¹⁸² Rabinä 2022, s. 973.

¹⁸³ Absorptiosulautuminen, osakeyhtiölain 16 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohta.

¹⁸⁴ Kombinaatiosulautuminen osakeyhtiölain 16 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohta.

¹⁸⁵ Rabinä 2022, s. 974–975.

¹⁸⁶ Osakeyhtiölain 17 luvun 2 §:n 1 momentin 1–2 kohtien mukaan kokonaisjakautuminen tai osittaisjakautuminen.

muutoksenhakuoikeuden määrittäminen on epäselvää, voivat yhtiöt toimia myös yhdessä asianosaisina tai muutoksenhakijoina. Jos jakautumissuunnitelmassa on maininta tällaisesta tilanteesta, voidaan sekin mahdollisesti ottaa huomioon.¹⁸⁷ Sulautumisia ja jakautumisia koskien ei ole verolainsäädäntöä, joten vero-oikeudellinen vastuu ei tule kyseeseen.

Toimintamuodon muutoksissa tulee samankaltaisia kysymyksiä muutoksenhakuoikeudesta. Kyseessä ei ole samanlainen yhtiöoikeudellinen seuraantotilanne, kuin sulautumis- ja jakautumistilanteissa. Toimintamuodon muuttuessa, esimerkiksi luonnollisen henkilön harjoittama elinkeinotoiminta osakeyhtiöksi tai henkilöyhtiöksi, ei muutoksenhakuoikeus edeltäviltä verokausilta tai asianomaisasema muutoksenhakuprosessissa siirry, vaan verokauden verovelvollinen, eli luonnollinen henkilö, säilyttää muutoksenhakuoikeutensa ja asemansa jo meneillään olevassa muutoksenhakuprosessissa. Jos toimintamuodon muutos tapahtuu avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaisessa järjestyksessä, kun muutetaan henkilöyhtiötä osakeyhtiöksi, on tilanne erilainen. Henkilöyhtiön näin muuttuessa osakeyhtiöksi pysyy verovastuu muutosta edeltävillä yhtiömiehillä, mutta osakeyhtiölle siirtyy kuitenkin yksityisoikeudellinen vastuu henkilöyhtiön verovelvoista. Vastuu tuloveroista ei siirry, sillä henkilöyhtiön tuloverot on peritty yhtiömiehiltä. Muutoksenhakuoikeus henkilöyhtiön aikaisista verokausista pysyy henkilöyhtiön yhtiömiehillä, mutta myös osakeyhtiö voi hakea muutosta aiempiinkin verokausiin. Muutoksenhakuoikeus koskee kaikkia verolajeja. Meneillään olevassa muutoksenhakuprosessissa osakeyhtiö tulee henkilöyhtiön sijaan ja saa myös oikeuden jatkovalitukseen prosessissa.¹⁸⁸

4.5 Verojen perintä yhteisvastuullisilta

Perinnällä tavoitetaan maksamatta jääneiden verojen maksetuksi saamista Verohallinnon tai ulosoton tai sitten molempien toimittamin perintävoimin. Perintään voidaan ryhtyä, kun vero on eräpäivän jälkeen vieläkin maksamatta. Perimiskelpoisuutta voidaan myös rajoittaa esimerkiksi täytäntöönpanon keskeytyksellä tai perintäkiellolla liittyen yrityssaneeraus- tai velkajärjestelymenettelyyn. Veronkantolain mukaan ulosotto-perintä on pääasiallinen perintäkeino. Verohallinto voi myös erikois-perintätoimenpiteenä ryhtyä perimään muun muassa maksujärjestelyn kautta, velkojapuhevaltaa käyttämällä, saatavien turvaamistoimilla

¹⁸⁷ Rabinä 2022, s. 974–975.

¹⁸⁸ Rabinä 2022, s. 975.

sekä virka-apuasioilla. Veron perintä pyritään aloittamaan heti velan syntymisestä seuraavaksi ja perintäkeinot riippuvat verovelvollisen tilanteesta. Veronkantajan tulee selvittää verovelvollisen maksukyky sekä tarkoituksenmukaisin perintäkeino. Verohallinnon tulkitsessa perinnän johtavan tuloksettomuuteen, voi se jättää perintään ryhtymisen tekemättä tai keskeyttää jo aloitetun perinnän toimenpiteet. Perintä on aloitettava verojen vanhentumisen asettamissa aikarajoissa, jos näyttää siltä, että perintä voisi olla tuloksellista. Perinnästä säädetään veronkantolaissa kaikkien Verohallinnon kantamien verojen osalta.¹⁸⁹ Lainsäädäntöä koskien verojen maksamista löytyy erityisesti veronkantolain 2 ja 3 luvuista. Myös valtiovarainministeriö on antanut asetuksen veronkannosta. Veronmaksuun liittyviä säännöksiä löytyy myös muista laeista, kuten oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 6 luku, sekä varainsiirtoverolain 4 luku ja Verohallinnon päätös koskien varainsiirtoveron maksamista ja ilmoittamista. Ennakkoperintälaki ja ennakkoperintäasetus sekä Verohallinnon päätökset koskien ennakon kantoeriä sisältävät sääntelyä koskien ennakkoverojen maksamista. Veronkantoasetuksella säädetään kanto- ja maksueristä; niiden kanto- ja maksuajoista tai eräpäivistä, lukumäärästä ja eräjaon perusteista, jollei toisaalla muuta säädetä. Verohallinto voi myös lain nojalla antaa tarkempia määräyksiä maksamisessa noudatettavasta menettelystä. Veron kanto- ja maksueristä voidaan myös määrätä Verohallinnon päätöksessä tai asianomaisessa verolaissa.¹⁹⁰

Verojen perinnällä viitataan tässä Verohallinnon perintätoimiin ja muuhun verovelkojen perintään veronkantolailla ja muulla lailla säädettyjen perintäkeinojen turvin. Perinnällä pyritään kerryttämään verot verovelvollisilta, jotka eivät maksa veroja, kun pitäisi. Verojen perinnästä säättää veronkantolain 7 luku, verotäytäntöönpanolaki ja verotakavarikkolaki, sekä osiltaan laki väestötietojärjestelmästä ja Digi- ja väestötietoviraston varmennepalveluista (661/2009). Kun veroja peritään ulosoton kautta, noudatetaan myös ulosottokaaren säännöksiä. Perinnässä tulevat sovellettavaksi myös sääntelyt koskien velkajärjestelymenettelyä ja velkasaneerausmenettelyä. Nämä mainitut säännökset koskevat kaikkien Verohallinnon kantamien verojen perintää.¹⁹¹

Verovelvollisen vero voidaan periä keneltä vain yhteisvastuulliselta henkilöltä, jos yhteisvastuullisia henkilöitä on useita. Perintä voidaan kohdistaa koko määrältään tähän yhteen

¹⁸⁹ HE 29/2016 vp, s. 49.

¹⁹⁰ Rabinä 2022, s. 1271.

¹⁹¹ Rabinä 2022, s. 1342.

verovastuulliseen, vaikka yhteisvastuullisia olisi useampia. Vaikka verojen perintä kohdistettaisiin tiettyyn verovastuulliseen, ei verojen maksamista seurata sillä tasolla, kuka veron on maksanut. Maksua koskeva mahdollinen palautus kohdistuu kuitenkin itse verovelvolliseen.¹⁹² Kuka vaan, muukin kuin verosta vastuussa oleva henkilö, jolla on veroa koskevat maksutiedot, voi suorittaa maksun, jolloin vero yhtä lailla katsotaan maksetuksi kuin verovastuullinen olisi sen suorittanut.

Verolla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa kaikkia suorituksia, jotka henkilö on lain perusteella velvollinen suorittamaan Verohallinnolle sekä sellaista ulkomaan veroa, jonka perintä Suomessa perustuu toisen valtion kanssa tehdyn veroja koskevaan virka-apusopimukseen tai perintädirektiiviin¹⁹³. Verovelvollisella viitataan veronkantolain soveltamisalaan kuuluvien lakien määrittämiä verovelvollisia, sekä veron suorittamiseen velvollisia. Veronkanton ja perintään liittyen on myös alemman asteista sääntelyä, kuten aiemmissa kappaleissa on mainittu.¹⁹⁴ Verovastuusta puhutaan Verohallinnon päätöksessä maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä (1120/2021), minkä 2 §:n mukaan maksujärjestelyä ei voi tehdä muun muassa, jos verovelvollisella on ulosottoon menneitä veroja tai verovastuisiin perustuvia verovelkoja, tai muita Verohallinnon saatavia maksamatta.¹⁹⁵

Veronkantolain 42 § koskee maksukehotusta ja sen 3 momenttiin on sisällytetty verosta vastuussa olevan osalta edellytykseksi maksukehotuksen toimittaminen ennen verojen perimistä ulosottoperinnän keinoin. Verovastuulliselle on haluttu antaa sama mahdollisuus reagoida maksuun sekä maksaa vero, kuin itse verovelvollisellakin.¹⁹⁶ Ulosottouhkaisen maksukehotuksen lähettäminen vastuuvolliselle ei ole riippuvainen siitä, onko vastuumääräys tapahtunut erillisellä päätöksellä vai verotusmenettelyssä.¹⁹⁷ Veronkantolain 47 § koskee verosta vapauttamista, ja sen 7 momentin mukaan verovastuulliseen soveltuu se, mitä verovelvollisestakin säädetään.

Rajat ylittäviin maksukyvyttömyyteen liittyviin menettelyihin soveltuu veronkantolain säännösten lisäksi yhteisöoikeus. Euroopan unionin neuvosto on antanut asetuksen numero

¹⁹² Rabinä 2022, s. 1322–1323.

¹⁹³ Neuvoston direktiivi 2010/24/EU.

¹⁹⁴ Rabinä 2022, s. 1253.

¹⁹⁵ VHp maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä (1120/2021).

¹⁹⁶ HE 97/2017 vp, s. 124.

¹⁹⁷ HE 29/2016 vp, s. 104.

2015/848 koskien maksukyvyttömyysmenettelyä. Tämän asetuksen edeltäjä sisälsi sääntelyä koskien konkurssia ja yrityssaneerausta, mutta uudistettu versio sisältää myös sääntelyä koskien yksityishenkilöiden velkajärjestelyitä. Asetuksen tavoitteena on kehittää maksukyvyttömyysmenettelyjen tehokkuutta rajat ylittävissä tilanteissa.¹⁹⁸

¹⁹⁸ HE 97/2017 vp, s. 29.

5 LOPUKSI

5.1 Yhteenveto ja keskeiset johtopäätökset

Verosta, verovelvollisuudesta ja vastuusta verosta säädetään lailla, kuten perustuslaki vaatii. Verovelvollisen vastuu omista veroistaan on selvä, mutta verovelvollinen voi tulla vastuuseen myös toisen verovelvollisen verosta. Verovelvollinen voi olla verosta yhteisvastuussa toisen henkilön tai useamman henkilön kanssa. Samasta verosta voi olla siis useampi henkilö vastuussa. Vastuuvolliset voivat olla myös rinnakkaisesti vastuussa verosta. Tällainen yhteisvastuu verovelan maksamisesta päättyy, kun vero maksetaan, huolimatta siitä, kuka veron maksoi. Verovelan maksuvelvollisuus ei automaattisesti synnytä verovelvollisuusasemaa, vaikka vastuuvollinen onkin toisen verovelvollisen verosta vastuussa kuin omasta verostaan. Joissain lain määrittämässä tilanteissa vastuuvollisen asema muodostaa kuitenkin käytännön tasolla verovelvollisasetman.

Vastuu toisen verovelasta voi perustua verolain sijasta myös yksityisoikeudelliseen velkavastuuseen, jolloin vastuu tapahtuu yleisen tuomioistuimen kautta. Vero-oikeudellinen vastuu verosta on pääasiallisesti yhteneväinen yksityisoikeudellisen vastuusääntelyn kanssa. Historiallisesti vero-oikeudellista ja yksityisoikeudellista sääntelyä on pyritty yhtenäistämään. Pyrkimysten taustalla on ollut muun muassa menettelyn tarkoituksenmukaisuus ja taloudelliset näkökulmat. Voidaankin miettiä, olisiko nyky-yhteiskunnassa tarpeen lisätä verolainsäädäntöön uusia erityisiä tilanteita, joissa pystyttäisiin määräämään subjekti vero-oikeudelliseen vastuuseen verovelasta muissakin yhtiöoikeudellisissa tilanteissa? Voimassa olevassa verovastuusääntelyssä on otettu yhtiöoikeudellisia tilanteita varsin suppeasti huomioon. Muun muassa osakeyhtiöiden sulautumis- ja jakautumistilanteita koskien ei ole verovastuusääntelyä verolainsäädännössä. Yhteisvastuuta verovelasta ei kuitenkaan ole syytä tarpeettomasti laajentaa, sillä sen toteuttaminen voi olla hankalaa sekä veronsaajalle, että vastuuvollisille johtuen sekavasta ja hajanaisesta sääntelystä. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa on yritetty Verohallinnon toimittamassa tuonnin verotuksessa vältetty yhteisvastuullisen tilanteen lisäämistä tuonnin verotuksen yksinkertaisena pitämisen vuoksi. Verohallinnon kantaman arvonlisäveron tavanomaiseen tilanteeseen ei olla haluttu sisällyttää yhteisvastuullista tilannetta.

Verotusmenettelyllä viitataan viranomaisen osalta lainmukaisen verotuksen toimittamiseen ja verovelvollisen osalta viranomaisen puuttumiseen verovelvollisen henkilökohtaiseen oikeusasemaan. Verovelvollinen tarvitsee myös oikeussuojaa suhteessa viranomaisen tekemiin päätöksiin. Vastuu verosta kuuluu osaksi verotusmenettelyä, mutta myös veronkantoa ja verojen perintää, jolla taas viitataan muun muassa verojen kantamisen, palauttamisen ja maksamisen toimenpiteisiin. Vastuun verosta voidaan nähdä pääasiassa kytkeytyvän valtion verokertymän varmistamiseen. Asettamalla useamman vastuuvollisen maksettavalle verolle, voidaan veron maksamisen katsoa tulevan todennäköisemmäksi. Verolain tulee määrittellä veron maksamiseen velvolliset ja veronmaksajien oikeusturva. Verojärjestelmä sekä yksittäiset verolait kokevat usein muutoksia, sillä oikeuden pintataso muuttuu jatkuvasti. Lopputulos on monimutkainen ja ainakin vastuusääntelyn osalta osin epä johdonmukainen ja epäselvä. Verolainsäädännön muodostama kokonaisuus tulisi olla mahdollisimman tehokas, ollen kuitenkin samalla oikeudenmukainen, yksinkertainen ja tietenkin myös hallinnollisesti toimiva. Verotusmenettelyä ja veronkantoa onkin useampaan otteeseen uudistettu vuosien varrella.

Tutkimuksen ensimmäisessä käsittelykappaleessa koottiin verovastuusääntely verolainsäädännössä yhteen. Vastuuta verosta koskien lainkohdat verolaeissa ovat seuraavat: veronkantolaki 53 § ja 54 §, laki verotusmenettelystä 52 § ja 53 §, ennakkoperintälaki 14 §, 23 § 3 momentti ja 24 § 2 momentti, kiinteistöverolaki 36 §, autoverolaki 7 §, valmisteverotuslaki 12 §, 74 §, 75 § ja 79 §, arvonlisäverolaki 13 c § 2 momentti, 72 m § 1 momentti ja 3 momentti, 133 x § 3 momentti ja 148 § 2 momentti, arpajaisverolaki 3 §, korkotulon lähdeverosta annettu laki 5 §, rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettu laki 10 c § 2–4 momentit ja 17 §, varainsiirtoverolaki 9 §, 23 § ja 24 § 2 momentti. Sääntelyn hajautuneisuus tekee kokonaisuudesta sekavan, varsinkin kun useassa laissa vielä säännellään samoista asioista. Jo verotuslakia säädettäessä vedottiin siihen, että sääntely eri tasoisissa säädöksissä on monimutkaista ja aiheuttaa ongelmia.

Verovelvollisen käsitteen luulisi olevan selkeä, sillä verolaki määrittelee sen. Epäselvyydet ovat kuitenkin mahdollisia verovastuukysymyksiä tullessa kyseeseen. Voi olla myös hankalaa eri tilanteissa määrittää sitä muodostaako yhteisvastuuasema samalla verovelvollisaseman. Pääasiassa näin ei ole, eli verovelvollisen käsite ei sisällä verosta muutoin vastuullista. Verovastuusääntelyyn vaikuttaneen viimeisimmän verotusmenettelyyn ja veronkantoon tehdyn kokonaisuudistuksen seurauksena vastuun määräytymistä haluttiin tarkentaa ja verovelvollisen

oikeusturvaa parantaa. Tarkennus koski verovastuun osalta kuolinpesän ja kuolinpesän osakkaan vastuuta, eli veronkantolain 53 §:n 2 momenttia. Verovelvollisen oikeusturvaa koskeva parannus liittyi sen varmistamiseen, että verovelvollisen tavoin, verosta vastuullisella olisi mahdollisuus hakea oikaisua vastuumääräystä koskevaan veroon ennen muutoksenhakuajan päättymistä.

Veronkannon ja verotusmenettelyn viimeisimmän kokonaisuudistuksen yhteydessä säädettiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki, jonka suhde sen soveltamisalaan kuuluvien verolakien kanssa pyrittiin säätämään yhteneväiseksi verotusmenettelylain ja tuloverolain kanssa. Myös menettelylakien rakenteet on säädetty samankaltaisiksi. Samankaltaisuus puoltaa osaltaan yhden ainoan verotusmenettelylain suuntaan kehittymistä. Varainsiirtoverolaki jäi erityispiirteidensä takia tämän yhtenäistämisen ulkopuolelle. Verolajikohtaiset erityispiirteet ovatkin ainoa hyväksyttävä perustelu erilaisille menettelyille uudistusten jälkeen. Menettelysäännökset on pyritty ulkoistamaan asianomaisista verolaeista menettelyä koskeviin lakeihin. Kuitenkaan verovastuuta koskien sääntelyä ei tässä uudistuksessa ainakaan pyritty keskittämään menettelylakeihin tai veronkantolakiin, vaan ne pysyivät pitkälti asianomaisissa verolaeissa. Vastuusäännökset ovat kuitenkin myös pitkälti tietyn verolajin erityispiirteisiin perustuvia. Vastuu verosta ja selkeä verovelvollisuusasema ovat tärkeitä ominaisuuksia verolaille. Onko verolakeja uudistettaessa otettu vastuu verosta tarpeeksi hyvin huomioon? Kun katsotaan vanhaa verotuslakia 1960-luvulta ja verrataan sitä tämän päivän verovastuusääntelyyn, uudistukset eivät ole muuttaneet vastuusäännöksiä merkittävästi. Verojärjestelmän toimivuutta arvioitaessa tulee toki ottaa huomioon koko kokonaisuus. Eli jos verot tulee maksettua, niin sääntely lienee siltä osin toimiva.

Verotuslain aikana säädetyissä yhteisvastuullisissa tilanteissa korostettiin verovastuun toteuttamisen nopeaa ja tehokasta mahdollistamista. Vastuuvollista tuli toki verotuslain aikanakin kuulla vastuumerkinnästä, mutta siihen liittyen ei ollut määräaikaa, eli tähän verrattuna vastuuvollisen oikeusturvaa on uudistuksilla vahvistettu. Veron perinnän tehostamisen rinnalle on siis tullut myös yksityisen oikeusturva korostuneesti, vaikka vastuulla verosta onkin pääasiassa fiskaalinen tavoite. Kun veronkantolaki säädettiin verotuslain ohelle, oli tarkoitus sisällyttää veronkantolakiin viranomaista ohjaavat säännökset. Verovelvollisen velvollisuuksia koskeva sääntely oli pääasiallisesti tarkoitettu sisällytetyksi asianomaisiin verolakeihin. Alkuperäisessä veronkantolaissa ei ollut lukua koskien vastuuta verosta. Veronkantolakiin lisättiin vastuusääntelyä vuonna 1994. Näihin vastuusäännöksiin kuuluivat

kaksi nykyäänkin veronkantolaista löytyvät kiinteistöveroä koskevat lainkohdat. Henkilöyhtiöiden osakkaiden vastuu ja osakeyhtiön ja osuuskunnan vastuu ennen sen rekisteröimistä säädettiin myös tässä vaiheessa, taustalla oli perinnän helpottaminen ja aiemman menettelyn epätaloudellisuus. Kun verotusmenettelylaki säädettiin, tuli siitä suoraan verotuslain seuraaja. Veronkantolain vastuusääntöksiin ei tullut muutoksia verotusmenettelylain korvataksa verotuslain.

Veronkantolaki on nykyisellään verovastuusääntelyn yleislaki. Veronkantolain lisäksi on verovastuusta erityistä sääntelyä eri verolaeissa, nämä kaikki on pyritty tässä tutkimuksessa mahdollisimman selkeästi kokoamaan yhteen. Erityisen sääntelyn puuttuessa, tulevat veronkantolain vastuuta koskevat lainkohdat sovellettavaksi. Veronkantolain yleiset säännökset eivät laajenna vastuuta tilanteissa, jossa erityistä sääntelyä on annettu. Vastuusääntelyn kokonaisuus on monimutkainen ja hajanainen. Lainopillisen tarkastelun avulla tutkimuksessa pyrittiin selkeyttämään verovastuun oikeustilaa. Hajanaista sääntely on tutkimuksen tuomassa valossa esimerkiksi avoimen yhtiön yhtiömiesten ja kommandiittiyhtiön vastuunalaisten yhtiömiesten verovastuusta. Näiden osalta yleinen verovastuuta koskeva lainkohta löytyy veronkantolaista. Arvonlisäverolaki sisältää veronkantolain kanssa tältä osin samansisältöisen lainkohdan. Veronkantolain pykälä ei tällöin koske arvonlisäverotusta. Veronkantolain pykälä ei koske myöskään tuloverotusta, sillä tuloveroja ei määrätä yhtymälle. Verotusmenettelylaissa on säädetty erityisesti henkilöyhtiöiden ja niiden osakkaiden osalta yhtymälle yhteisvastuu osakkaidensa tulo-osuuden perusteella määrätystä tuloverosta. Arvonlisäverolain ja veronkantolain sisältäessä samansisältöisen lainkohdan näiden vastuullisten osalta, voidaan kyseenalaistaa erityisen sääntelyn tarve. Veronkantolain yleiset vastuusäännökset koskisivat myös arvonlisäverotusta, jos erityinen sääntely arvonlisäverolaista puuttuisi tätä samaa tilannetta koskien.

Kuolinpesän osakkaan vastuuta koskien säädettiin jo verotuslaissa. Verotuslaista säännös siirtyi verotusmenettelylakiin. Huomioitavaa on, että nykyään kuolinpesiä koskien löytyy lähes identtiset lainkohdat veronkantolaista ja verotusmenettelylaista. Veronkantolain soveltamisalan ollessa kaikki Verohallinnon kantamat verot, voidaan kyseenalaistaa saman lainkohdan olemassaolo samansisältöisenä sekä yleislaissa, että erityislaissa. Jos verotusmenettelylain lainkohtaa ei olisi, tulisi veronkantolain säännös sovellettavaksi. Verotusmenettelylain 52 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan verosta on vastuussa "erillisenä verovelvollisena verotettavan kotimaisen kuolinpesän osakas" ja veronkantolain 53 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan verosta

on vastuussa "kuolinpesän osakas". Ulkomaisen kuolinpesän osalta siis sovelletaan tuloveroihin verotusmenettelylain pykälän sijaan veronkantolain yleistä lainkohtaa. Arvonlisäverotuksessa kuolinpesiä koskeva vastuu on laajempi kuin veronkantolain ja verotusmenettelylain lainkohdat olisivat. Kuolinpesän osakkaat vastaavat kuolinpesän verosta yhteisvastuullisesti koko omaisuudellaan, sillä arvonlisäverotuksessa kuolinpesäkin on yhtymä. Tämäkin tilanne ilmentää nykyisen vastuusääntelyn hajanaisuutta ja epäselvyyttä.

Veronkantolain vastuusäännökset sisältävät kaksi lainkohtaa koskien kiinteistövero. Vastuusääntelyä kokonaisvaltaisesti tarkasteltaessa nousee kysymys, olisiko nämä lainkohdat tarkoituksenmukaisempaa sisällyttää kiinteistöveroä koskevaan asianomaiseen verolakiin? Muut tiettyä verolajia koskevat erityissääntelythän on sisällytetty niiden asianomaisiin verolakeihin. Kiinteistöverolaki sisältää viittaussäännöksen verotusmenettelylakiin sekä veronkantolakiin. Kiinteistöveroä koskevia vastuusäännöksiä voi siis olla nykytilassa ainakin kolmessa eri laissa, ja näistä kahdesta laista löytyykin pelkästään kiinteistöveroä koskevaa erityissääntelyä.

Pääasiallisesti verovelvollisen vero voidaan periä keneltä vaan verolain mukaan yhteisvastuulliselta henkilöltä. Yhteisvastuuseen määrittäminen vaikuttaa jossain määrin sattumanvaraiselta, sillä sitä ei kaikissa tilanteissa ole määritetty, keneen yhteisvastuulliseen henkilöön maksun perintä tulisi kohdistaa. Voitaisiin siis pääasiallisesti katsoa, että vastuusääntelyllä on pyritty lähinnä fiskaaliseen tavoitteeseen, eikä niinkään verovelvollisen oikeuksien ja velvollisuuksien huomioimiseen. Verolajikohtaisissa erityistilanteissa yhteisvastuullisuus voi kuitenkin myös olla rinnakkaista ja perustua syyllisyyteen. Muun muassa varainsiirtoverotuksessa vastuu veron maksamisesta on usein kohdistettu yhteisvastuulliseen välittäjään silloin, kun luovutuksensaaja on laiminlyönyt veron maksamisen kokonaisuudessaan. Varainsiirtoverolain nojalla veron maksuvelvollisuus tulee kohdentaa siihen henkilöön, jonka syytä veron maksamatta jättämisen voidaan katsoa olevan. Aina ei siis ole se ja sama kenelle verosta vastuulliselle vero määrätään maksettavaksi. Yhteisvastuullisten tilanteiden osalta yksityiskohtaisempi sääntely voisi auttaa tietyn sattumanvaraisuuden välttämässä.

Yhteisvastuun verovelasta syntymishetken voidaan tutkimuksen tuottaman tiedon valossa katsoa vaihtelevan. Verotuspäätökselle tehty vastuumerkintä voi jo synnyttää yhteisvastuun, sillä päätöksen tekemisen jälkeen vero on perittävässä myös vastuussa olevilta. Verosta

vastuussa olevien henkilöiden, kuten henkilöyhtiöiden yhtiömiesten, voidaan siis katsoa olevan tietoisia asemastaan verovelasta yhteisvastuullisina. Yhteisvastuun voidaan siis katsoa syntyvän jo sillä hetkellä, kun esimerkiksi henkilöyhtiö merkitään Verohallinnon rekisteriin. Yhteisvastuu syntyy vasta myöhemmin, jos kyseessä olevassa tilanteessa Verohallinto ei merkitse osakkaita rekisteriinsä tai muutoin selvitä verosta vastuussa olevia verotuspäätöstä varten. Tällainen tilanne on esimerkiksi kuolinpesän osalta, sillä kuolinpesän verotuspäätökseen ei sisällytetä merkintää verovelasta yhteisvastuullisista kuolinpesän osakkaista. Kuolinpesän osakkaiden yhteisvastuun syntymishetki voikin olla vaikeampi ajoittaa, sillä vastuuseen määrätään erillisellä päätöksellä, jota ennen on myös yhteisvastuullista henkilöä kuultava asiasta. Verotuksessa yhteisvastuullisilla henkilöillä on oikeus hakea muutosta verotukseen. Yhteisvastuun voidaan siis katsoa syntyneen lakiin perustuen jo ennen veron maksettavaksi määräämistäkin, sillä vastuuasetelma voi olla jo olemassa tilanteesta riippuen. Verovastuullinen saattaa kuitenkin saada tiedon verotuspäätöksestä vasta kun veroa aletaan perimään. Yhteisvastuu verovelasta syntyy kuitenkin oikeuskäytäntöönkin viitaten vain, kun verolaissa on siitä nimenomaisesti säädetty. Vastuu verosta ei siirry automaattisesti esimerkiksi yrityksen toimintamuodon muuttuessa, vaan lähtökohtaisesti vastuu verosta pysyy alkuperäisellä taholla. Tilanteita, joissa on katsottu tarpeelliseksi soveltaa vero-oikeudellista vastuuta verosta yksityisoikeudellisessa tilanteessa, on sisällytetty veronkantolakiin.

5.2 Verovastuusäätelyn pohdintaa ja jatkotutkimuskysymyksiä

Jos ja kun kehityssuunta on ollut verotusmenettelyitä yhtenäistävää, on vaikea kuvitella, että myöskään verovastuusäätelyn paras toteutuskeino olisi tämä nykyinen. Voimassa olevassa lainsäädännössä vastuusäätely on liian hajallaan ja niitä olisi tarkoituksenmukaista keskittää lisää. Tarvitsisiko verovastuusäännöksiä koota esimerkiksi erilliseen lakiin? Ei välttämättä, mutta tämän koonnin tekeminen sekä sääntelyn arviointi jatkossakin on silti tarpeen. Tuskin olisi järkevää luoda uutta erillistä lakia, jos samoista asioista säädetään jo useammassa laissa, ja kriteerille niistä säätämiseksi verolaissa on jo pitkä perinne. Verolajikohtaisen verotuksen yhtenäistämisen puolesta verovastuusäätelyäkin tulisi kenties yhtenäistää, mutta verolajikohtaiset erityispiirteet huomioon ottaen se voi olla haastavaa. Voisi ajatella, että veronkantolain vastuusäännökset tulisi koskea kaikkia verolajeja, ja erityisempi, verolajikohtainen, sääntely olisi sitten asianomaisissa verolaeissa tai vaihtoehtoisesti menettelylaissa, jonka soveltamisalaan asianomainen verolaki kuuluu.

Onko veronkantolain ja verotusmenettelylakien suhde toimiva, kun arvioidaan vastuuta verosta? Tämän tutkimuksen pohjalta voidaan sanoa, että ainakaan viimeaikaista oikeuskäytäntöä ei asiasta ole. Sääntelyn toimivuuden selvittämiseksi olisi jatkotutkimuksessa hedelmällistä tehdä lainopillisen tutkimuksen ohella empiiristä tutkimusta siitä, miten käytännössä sääntely toimii ja kuka veroista tulee maksuvastuuseen.

Tutkimuksen edetessä nousi paljon ideoita jatkotutkimukselle yhteisvastuullisen verovelan teeman ympäriltä. Vero-oikeudellinen vastuu verosta on pääosin yhteneväinen yhtiöoikeudellisen vastuun kanssa. Jatkotutkimuksessa olisi hyvä perehtyä siihen, olisiko vero-oikeudellista vastuuta tarpeen laajentaa niin, että yhtiöoikeudellisia tilanteita olisi laajemmin otettu verolainsäädännössä huomioon. Olisi myös hyödyllistä jatkotutkimuksessa analysoida laajemminkin periaatteiden vastaavuutta yksityisoikeudellisten vastuusäännösten ja hallinto-oikeudellisten vastuusäännösten välillä.

Tutkimuksen rajoitteeksi muodostui se, että ei ollut laajemmin mahdollista hyödyntää aiempaa tutkimusta, sillä sitä ei ole tehty. Yksi rajoite tutkimukselle oli myös pro gradu- tutkielman laajuus, sillä teemaan olisi voinut perehtyä paljon syvällisemminkin. Verolajikohtaisten erityispiirteiden osalta tutkimus jäi tästä syystä yleiselle tasolle. Verolajikohtaisesti syvemmmälle tarkastelulle olisi tarvetta ja jatkotutkimuksessa tähän olisi myös hyödyllistä perehtyä. Tässä tutkimuksessa pyrittiin esittelemään kaikki verovastuusääntely verolainsäädännössä. Erityisesti lähdeverotuksen ja ennakoperinnän osalta verovastuusääntelyn tarkoituksenmukaisuuden kartoittaminen voisi olla erityisen hyödyllistä, sillä sääntely niiden osalta vaikuttaa päällisin puolin monimutkaiselta. Huomioon on jatkotutkimuksessa otettava myös se, etteivät eri verovastuusäännökset kehittyisi kokonaisuutena tarkastellessa entistä hajanaisempaan suuntaan. Myöskään verovastuuta koskevien lainkohtien rakenne ei ole yhteneväinen. Verovastuuta koskevien pykäliden rakenteen samankaltaisuus voisi selkeyttää muuten hajallaan olevaa sääntelyä.

LÄHTEET

Kirjallisuus

- Andersson, Edward. Verotuslain kommentaari. 3. uudistettu painos. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1990.
- Andersson, Edward. Verotusmenettelylain kommentaari. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1996.
- Anttila, Suvi. Etämyynnin arvonlisäverotusta koskeva uudistus. Verotus 3/2021 s. 327–333.
- Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.
- Kivimies, Pia ja Luikku, Ella. Valmiste- ja autoverotuksen menettelyuudistus. Verotus 2/2022 s. 208–215.
- Knuutinen, Reijo. Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015 s. 811–833.
- Kolehmainen, Antti. Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Kokoomateos 2016, Edita.
- Lindgren, Juha. Vero-oikeudellinen informaatio – sisällön luotettavuus, läpinäkyvyys ja julkisuus. Verotus 5/2020 s. 655–667.
- Myrsky, Matti. Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013 s. 131–144.
- Myrsky, Matti. Verovastuun kysymyksiä. Tilisanomat. Kirjanpito ja verotus 18.5.2010.
- Myrsky, Matti: Mitä ovat vero-oikeuden yleiset opit? Oikeus 2009 (38); 2: 179–187.
- Myrsky, Matti, and Niko Svensk. Vero-oikeuden oppikirja. Helsinki: Talentum Pro, 2016.
- Myrsky, Matti, Tomi Voutilainen, and Niko Svensk. Suomen finanssioikeus. Helsinki: Kauppakamari, 2014.
- Määttä, Tapio, and Mirjami Paso. Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2019.
- Ritari, Henna ja Vigren, Elena. Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamisen ensimmäinen vaihe. Verotus 1/2017 s. 19–28.
- Räbinä, Timo ja Rautajuuri, Jukka. Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotus 1/2017 s. 29–48.
- Räbinä, Timo ja Rautajuuri, Jukka. Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa II. Verotus 2/2017 s. 181–195.

Räbinä, Timo. Verotusmenettelyn perusteet. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent, 2023.

Räbinä, Timo. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 8., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent, 2022.

Siltala, Raimo. Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisu: A-sarja N.0 234. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 2003.

Torkkel, Timo. Varainsiirtoverotuksesta itseverotuksena - huomioita verotus- ja oikeuskäytännöstä. Verotus 3/2019 s. 268–283.

Wikström, Kauko et al. Vero-oikeuden yleiset opit. Helsinki: Kauppakamari, 2015.

Oikeuskäytäntö

KHO 2001:51 Tulliverotus - Huolitsija - Verovastuu - Vilpitön mieli.

KHO 2002-T-2785. Verovastuu – Maksamattomat verot – Kommandiittiyhtiö – Vastuunalainen yhtiömies – Yhtiömuodon muutos – Osakeyhtiö.

KHO 2003-T-1625 Arvonlisävero - Verovastuu - Yhtymä - Rekisteröimätön osakeyhtiö - Osakkaan vastuu - Vastuun päättyminen.

KHO 2006:57 KHO:n ratkaisu suomalaisen emoyhtiön verovastuusta ulkomaisen yhtiön veroista Suomessa.

KHO 2019:92 Maahantuontiverot – Valmistevero – Arvonlisävero – Säännösten vastainen maahantuonti – Osallistuminen maahantuontiin – Maahantuonnin rahoittaminen – Nuuska.

KHO 2020:119 Valmisteverotus – Tuonti toisesta jäsenvaltiosta – Verovelvollinen – Hallussapito kaupallisessa tarkoituksessa – Henkilö, jolle tuotteet luovutetaan Suomessa – Valmisteverodirektiivin tulkintavaikutus – Nuuska.

Virallislähteet

Verotuslakivaliokunnan mietintö n:o 1 hallituksen esityksen johdosta verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. 1/1957 Vp. V. M. Esitys N:o 146.

HE 146/1957 vp. Hallituksen esitys verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 81/1978 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle Veronkantolaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 119/1980 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 15/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arpajaisverolaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

HE 50/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kiinteistöverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

LaVM 13/1992 vp. Lakivaliokunnan mietintö n:o 13 hallituksen esityksen johdosta etuoikeusjärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 237/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valmisteverotusta koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 121/1996 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 63/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkantolaiksi sekä laeiksi valmisteverotuslain 36 §:n ja ajoneuvoverolain muuttamisesta.

HE 104/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain, verotusmenettelystä annetun lain sekä tuloverolain muuttamisesta.

HE 192/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi autoverolain, arvonlisäverolain ja ajoneuvolain 60 §:n muuttamisesta.

HE 55/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain 3 §:n ja liitteen muuttamisesta

HE 148/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta sekä eräiden valmisteverotusta koskevien lakien muuttamisesta

Neuvoston direktiivi 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä, 16.3.2010.

HE 125/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EU) 2015/848, annettu 20 päivänä toukokuuta 2015, maksukyvyttömyysmenettelyistä (uudelleenlaadittu).

EV 104/2016 vp – HE 29/2016 vp. Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Valtiovarainministeriön asetukset veronkannosta (1010/2019).

HE 54/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Verohallinnon ohje: Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi, 21.2.2020 Dnro VH/5922/00.01.00/2019.

Verohallinnon päätös maksujen ja palautusten käyttämisestä verojen suorituksiksi (449/2021).

Verohallinnon päätös maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä (1120/2021).

HE 18/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta.

HE 190/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi valmisteverotuslain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 2 ja 39 §:n muuttamisesta.

Verohallinnon ohje: Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi, 4.9.2022 Dnro VH/102/00.01.00/2022.

HE 244/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle kaupparekisterilain ja elinkeinotoimintalain sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Verkkolähteet

Leppänen Mikko, Elinkeinotoiminnan yhteisvastuut verotuksessa, elinkeinonharjoittajat ja elinkeinoyhtymät. 2023. Theseus. Saatavilla: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/793952/Leppanen_Mikko.pdf?sequence=2 (haettu 31.10.2023)

Valtioneuvosto. Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 2015:10. Saatavilla: <https://valtioneuvosto.fi/-/74-sipila-hallitusohjelma> (haettu 18.10.2023)