



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Anne Sarres

Luottamuksensuoja

Erityisesti viranomaisen käytäntö ja ohjeet luottamuksensuojan taustalla

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Talousoikeuden
Pro gradu -tutkielma
Talousoikeus, KTM

Vaasa 2021

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Anne Sarres		
Tutkielman nimi:	Luottamuksensuoja : Eryteisesti viranomaisen käytäntö ja ohjeet luottamuksensuojan taustalla		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Kalle Määttä		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	98

TIIVISTELMÄ:

Verotuksessa luottamuksensuojassa on kysymys verovelvollisen turvasta viranomaisten toiminnan odottamattomia muutoksia vastaan. Verovelvolliselle epäedullisen varsinaisen asian ratkaisun jälkeen, voidaan asia toissijaisesti ratkaista verovelvollisen eduksi luottamuksensuojan nojalla, eli arviointi on aina toissijaista ja arviointi perustuu tapauskohtaiseen harkintaan, jossa kaikkien luottamuksensuojan soveltamisedellytysten tulee täytyä.

Verotuksessa luottamuksensuojan soveltamisedellytykset on kirjoitettu säännökseen sanamuodoiltaan väljästi, mikä mahdollistaa muuttuvan lainsäädännön ja oikeuskäytännön myötä soveltamisedellytysten sisällön tulkinnan muuttumisen. Tässä tutkimuksessa pyritään lainopillisin metodein muodostamaan ajankohtainen käsitys eri oikeuslähteissä esitettyihin ja oikeuskäytännössä muodostuneisiin tulkintakannanottoihin siitä, mitä luottamuksensuojasäännöksen soveltamisedellytyksiin kuuluva viranomaisen käytäntö ja ohje tarkoittaa. Tutkimus on aiheeltaan ajankohtainen, koska viime vuosina useisiin verolakeihin on lisätty viittaussäännös verotusmenettelylain luottamuksensuojaa koskeviin säännöksiin ja koska ilmaisu viranomaisen käytäntö ja ohje on hyvin tulkinnanvarainen, niin kehittyvän oikeuskäytännön ratkaisulla on suurta merkitystä sen sisällön selvittämisessä.

Luottamuksensuojasäännöksessä viranomaisen käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen muodostamaa tulkintakannanottoa asiaan, jonka viranomainen on tutkinut ja ratkaissut yksittäisen verovelvollisen verotuksessa. Viranomaisen käytännöllä voidaan tarkoittaa myös verotuksessa yleisesti sovellettua viranomaisen tulkintaa tiettyyn kysymykseen. Viranomaisen noudattamaa vakiintunutta ja yhtenäistä verotuskäytäntöä arvioidaan ja muutetaan tarvittaessa tosiseikkojen tai olosuhteiden muuttuessa. Viranomaisen vakiintunut verotuskäytäntö yksittäisen verovelvollisen verotuksessa lakkaa sitomasta viranomaista, jos asiaan vaikuttavat tosiseikat, olosuhteet, lainsäädäntö tai muut asiaan vaikuttavat seikat ovat muuttuneet tai, jos viranomaisen tiedossa ei ole ollut kaikkia asiaan vaikuttavia tosiseikkoja ratkaisun tekohetkellä.

Luottamuksensuojasäännöksen viranomaisen ohjeilla tarkoitetaan Verohallinnon julkaisemia yksityiskohtaisia ja täsmällisiä ohjeita, joista selviää Verohallinnon tulkintakannanotto tiettyyn kysymykseen. Veroviranomaisten suullisesti tai kirjallisesti antamat ohjeet tai neuvot verovelvollisille ovat myös luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamia viranomaisen ohjeita. Verovelvollisen tulee selvittää kaikki asiaan vaikuttavat tosiseikat ohjetta kysyessään, luottamuksensuojan saamiseksi veroviranomaisen antamalle ohjeelle. Luottamuksensuojan saamisen kannalta viranomaisilta saatujen suullisten ohjeiden todentaminen on usein vaikeaa.

AVAINSANAT: Vero-oikeus, luottamuksensuoja, oikeusperiaatteet, verotus, oikeusnormit.

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimusongelma ja rajaus	10
1.2	Tutkimusmetodi, lähdeaineisto ja tutkimuksen rakenne	12
2	Viranomaisen käytäntö ja ohje verotusmenettelyssä	16
2.1	Verohallinnon ohjeet	17
2.2	Verohallinnon ohjeiden merkitys	19
2.3	Viranomaisen	20
2.4	Viranomaisen toiminta	21
2.5	Ennakollinen kannanotto	22
2.6	Verotuksen oikaisu	23
3	Viranomaisen käytäntö	26
3.1	Viranomaisen nimenomainen kannanotto	26
3.1.1	Verovelvollista koskeva viranomaisen käytäntö	26
3.1.2	Verovelvollisen passiivisuus, ei viranomaisen käytäntö	29
3.2	Viranomaisen verotuskäytäntö	32
3.2.1	Vakiintunut verotus- ja oikeuskäytäntö	32
3.2.2	Verotuskäytäntö ja verovelvollisen näkemys lainsäätäjän tahdosta	36
3.2.3	Verotuskäytäntö ja verovelvollisen toiminta	37
3.2.4	Verotuskäytäntö elää ajassa	38
3.3	Viranomaisen nimenomainen ratkaisu	39
3.3.1	Ei viranomaisen toimesta tutkittu, ei ratkaisua	40
3.3.2	Viranomaisen puuttumattomuus, ei ratkaisua	43
3.3.3	Ei viranomaisen päätöstä	48
3.3.4	Kaikki tosiseikat ei viranomaisen tiedossa	50
3.4	Vakiintuneen verotuskäytännön sitovuus	51
3.5	Viranomaisen epäyhtenäinen käytäntö	52
3.6	Verotarkastus	53
3.6.1	Viranomaisen hyväksymä käytäntö	54
3.6.2	Tosiseikkojen muutos ja viranomaisen hyväksymä käytäntö	56

3.7	Luottamuksensuojasäännöksen laaventava tulkinta	57
3.8	Muuttunut oikeuskäytäntö	61
4	Viranomaisen ohje	64
4.1	Tulkintakannanotolliset ohjeet	66
4.2	Tulkintavirheelliset ohjeet	71
4.3	Viranomaisen tulkintavirhe, ei Verohallinnon ohjeen mukainen	73
4.4	Viranomaisen suullinen ohje	76
4.5	Verovelvollisen toiminta	81
5	Johtopäätökset	85
	Lähteet	89
	Oikeustapausluettelo	97

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
HAO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	Valtiovarainministeriö
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1 Johdanto

Oikeuskäytännössä luottamuksensuoja on ollut oikeusperiaatteena jo ennen kuin sitä koskeva säännös kirjattiin lakiin verotusmenettelystä (verotusmenettelylaki VML 1558/1995) ja säädöksen sisällön muotoutumiseen vaikutti verotuksessa aikaisemmin muodostunut oikeuskäytäntö¹. Aineellisen lainsäädännön, verotusmenettelyn ja verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden muutoksilla sekä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on vaikutusta luottamuksensuojan soveltamiseen verotuksessa.²

Luottamuksensuojaperiaatteella tarkoitetaan eri osapuolien velvollisuutta toiminnassaan huomioida toistensa edut sekä osapuolille oikeutta luottaa toisen osapuolen antamien itselleen merkittävien tietojen luotettavuuteen. Periaatteen mukaan viranomaisella ei ole oikeutta muuttaa verovelvolliselle tiedoksi annettua päätöstä tai ohjetta verovelvollisen vahingoksi takautuvasti tai yksipuolisesti ja viranomaisten käytäntöjen tulee olla ennakoitavia ja pysyviä.³ Hallituksen esityksen mukaan luottamuksensuojaperiaate verotuksessa tarkoittaa sitä, että verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisten antamiin ohjeisiin ja aikaisempaan käytäntöön sekä takautuvien tulkintojen pysyvyyteen ja takautuvan lainsäädännön muuttamisen välttämiseen⁴.

Veroviranomaiset hoitavat verotuksen toimittamisen julkiselle vallalle eli veronsaajalle. Verohallinnossa toimii itsenäistä ratkaisovaltaa käyttävä Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA), jonka tehtävänä on valvoa veronsaajien oikeutta verotuksessa ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa⁵. Yksi merkityksellisimmistä tavoista julkisen vallan käyttämiseen verovelvollisten oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden kannalta on Veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuoikeus⁶.

¹ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997, s. 18-19; Ks. myös Myrsky & Rabinä, 2015, s. 284

² Myrsky & Rabinä, 2015, s. 284–285

³ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997, s. 17

⁴ HE 53/1998 vp, s. 2

⁵ Verohallinto, 2021b, luku 1.2 Oikeudenvallontayksikkö ja sen oikeudenvallontatehtävät

⁶ Lindgren, 2020, s. 198

Osa verolainsäädännöstä muuttuu hyvinkin nopeasti, jopa vuosittain, kun taas toiset osat verolainsäädännössä muuttuvat hitaammin. Verotuksella voi olla kyse verovelvolliselle usein merkittävistä taloudellisista velvoitteista. Toimiva markkinatalous edellyttää myös verotuskäytännön ennakoitavuutta. Luottamuksensuojaperiaatteeseen sisältyy olennaisesti se, että verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisten toimintaan, mikä tarkoittaa, viranomaisten toiminnan ennakoitavuutta, oikeellisuutta ja virheettömyyttä sekä viranomaisten tekemien päätösten pysyvyyttä⁷.

Viranomaisten toimintaa ohjaa yleislakina hallintolaki (HL 434/2003). Verotuksen toimitamista ohjaa erityislakina verotusmenettelylaki sekä laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki, OVML 768/2016), joihin nähden hallintolaki on toissijainen.⁸ Verotusmenettelylakia sovelletaan tuloverotuksessa ja verolajeissa, joissa veron määrä vahvistetaan viranomaisten toimesta sekä niissä verolajeissa, joita koskevissa laeissa on viittaussäännökset verotusmenettelylakiin. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia sovelletaan niihin veroihin, joissa eri verolakien mukaan verovelvollinen on oma-aloitteisesti velvollinen itse laskemaan veron määrän ja suorittamaan sen verohallinnolle. Nämä voivat olla verovelvollisia (esim. arvonlisäverovelvolliset) ja suorituksen maksajia (esim. työnantajat).⁹

Verotusmenettelylain 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista ja luottamuksensuojasta säädetään sen 2 momentissa:

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

⁷ Myrsky, 2016a, s. 109

⁸ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 226

⁹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 4-6

Vuonna 2017 voimaan tulleella uudella lailla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä yhtenäistettiin eri verolakien menettelysäännöksiä samaan lakiin. Lailla on pyritty verovelvollisen oikeusturvan parantamiseen ja samalla verovelvollisen hallinnollisen taakan keventämiseen.¹⁰ Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 6 §:ssä säädetään luottamuksensuojasta ja sen 1 momentti vastaa sanamuodoltaan verotusmenettelylain 26 §:n 2 momenttia. Pykälän 2 momentti vastaa korkoseuraamusten osalta myös verotusmenettelylain 26 §:n 2 momenttia.¹¹ Useissa verolaeissa, joita edellä mainitut lait eivät koske, muun muassa perintö- ja lahjaverolaki, varainsiirtoverolaki ja kiinteistöverolaki, on säännöksiin lisätty viittaus verotusmenettelylain tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännökseen.¹²

Oma-aloitteisessa verotuksessa, jos kyse on luottamuksensuojasäännöksen (OVML 6 §) tarkoittamalla tavalla tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta seuraamusmaksuissa sovelletaan alennettua veronkorotusta (OVML 38.4 §) verovelvollisen vahingoksi määräämistä verosta. Veronkorotuksen määräämiseen vaikuttaa ainoastaan asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys, verovelvollisen vilpittömällä mielellä eikä viranomaisen noudattamalla käytännöllä tai ohjeilla ole veronkorotuksen määräämisen kannalta merkitystä.¹³

Perintö- ja lahjaverotuksessa, kiinteistöverotuksessa, autoverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja tuloverotuksessa luottamuksensuojan kaikkien soveltamisedellytysten täyttyessä ei verovelvolliselle normaalisti määrätä lisääntyntä veroa tai tuloa, josta veronkorotus voitaisiin määrätä. Edellä mainituissa verotuksissa sovelletaan alennettua veronkorotusta, jos asia on verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamalla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Alennettua veronkorotusta sovellettaessa

¹⁰ HE 29/2016 vp, s. 76

¹¹ HE 29/2016 vp, s. 125

¹² Verohallinto, 2021c, luku 1 Johdanto, ks. myös HE 97/2017 vp s. 62

¹³ Verohallinto, 2020d, luku 4.2.6 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia

verovelvollisen vilpittömällä mielellä eikä viranomaisen noudattamalla käytännöllä tai ohjeilla ole veronkorotuksen määräämisen kannalta merkitystä.¹⁴

Vuosina 2009-2016 arvonnäverolain 176.2 §:ssä oli säännös luottamuksensuojasta:

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

Säännöksen luottamuksensuojan antamisen soveltamisedellytykset olivat yhteneväiset verotusmenettelylain kanssa ja säännös kumottiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain voimaan tullessa¹⁵.

Luottamuksensuojaperiaate rajoittaa viranomaisen harkintavaltaa lainaukkotilanteissa, eli silloin kun lainsäädännössä ei ole asiasta säädetty. Luottamuksensuojaperiaate edellyttää veroviranomaisen noudattavan vakiintunutta verotuskäytäntöään¹⁶. Erityisestä syystä voidaan luottamuksensuojaperiaate kuitenkin sivuuttaa ja olla antamatta verovelvolliselle luottamuksensuojaa, vaikka kaikki sen soveltamisedellytykset täyttyisivätkin. Jos verovelvolliselle jätetään antamatta luottamuksensuojaa erityisten syiden takia, veroon liittyvät viivästysseuraamukset voidaan kuitenkin jättää kohtuuttomina määräämättä.¹⁷

Luottamuksensuojaa sovellettaessa veroviranomaisen yksittäiselle verovelvolliselle tekemä virheellinen verotuspäätös jää voimaan ja hän saa tällöin veroetua muihin

¹⁴ Verohallinto, 2018c, luku 3.2.6 Alennettu veronkorotus; Verohallinto, 2020b, luku 3.4.5 Alennettu veronkorotus; Verohallinto, 2020e, luku 4.3.6 Alennettu veronkorotus; Verohallinto, 2019d, luku 3.2.6 Alennettu veronkorotus; Verohallinto, 2018a, luku 3.2.7 Alennettu veronkorotus

¹⁵ HE 29/2016 vp, s. 229; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 899.

¹⁶ Soikkeli, 2003, s. 265

¹⁷ Verohallinto, 2021c, luku 3.7 Verovelvolliselle epäedullinen ratkaisu luottamuksensuojasta huolimatta (erityiset syyt)

verovelvollisiin nähden. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaate jää toteutumatta, jos samanlaisia tilanteita verotetaan eri tavalla.¹⁸

1.1 Tutkimusongelma ja rajaus

Verolakeja on lukuisia, mistä johtuen verosäännöksiä on paljon ja ne ovat usein monimutkaisia ja vaikeasti ymmärrettäviä¹⁹. Vero-oikeudessa on legaliteettiperiaatteesta johtuen verolakien sanamuodoilla kuitenkin suurta merkitystä. Lakien sanamuodot ovat usein epätäydellisiä ja väljiä, mistä aiheutuu väistämättä ongelmia säännösten tulkitsemisessa.²⁰ Verovelvolliselle voi olla suurtakin taloudellista merkitystä verotuksen ennakoitavuudella ja lainmukaisuudella. Verovelvollisen harkitessa taloudellisessa toiminnassaan erilaisia toimintavaihtoehtoja, tulee hänen pystyä arvioimaan eri vaihtoehtoista hänelle koituvat veroseuraamukset. Varsinkin verosuunnittelun kannalta on merkityksellistä, että verovelvollinen voi luottaa viranomaisten antamiin neuvoihin, ohjeisiin ja päätöksiin.²¹ Luottamuksensuojan soveltaminen tarkoittaa, ettei luottamuksensuojan kaikkien kolmen soveltamisedellytyksen täytyessä veroviranomaisella ole oikeutta muuttaa aikaisempaa tulkintaansa kyseisen asian ratkaisussa verovelvolliselle kielteiseksi²².

Luottamuksensuojaan ei voida kuitenkaan ottaa kantaa irrallaan asiakysymyksestä vaan ne liittyvät aina yhteen. Lainsoveltamisessa aineelliseen kysymykseen tulee ottaa ensiksi kantaa ja tehdä siitä ratkaisu. Verovelvolliselle epäedullisen tulkintaratkaisun jälkeen toissijaisesti tulee ratkaistavaksi luottamuksensuojan säännöksen soveltamisedellytykset.²³

¹⁸ Soikkeli, 2003, s. 238

¹⁹ Soikkeli, 2003, s. 62

²⁰ Määttä, 2017, s. 33–34

²¹ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997, s. 20

²² Verohallinto, 2021c, luku 2.2 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen merkitys

²³ Soikkeli, 2003, s. 246

Asian ratkaiseminen verovelvollisen eduksi luottamuksensuojaa antamalla tarkoittaa sitä, että kysymyksessä oleva asia toimitetaan verovelvollisen verotuksessa virheellisesti. Tämä virheellinen verotus ei kuitenkaan luo verovelvolliselle pysyvää oikeutta tulevien verovuosien verotukseen. Verovelvollisen tultua tietoiseksi kyseisessä asiassa virheellisesti toimitetusta verotuksesta tai Verohallinnon tiedotettua verovelvolliselle tulkinnanmuutoksesta, poistuu verovelvolliselta peruste vedota luottamuksensuojaan ja edullisemman verotuskohtelun saamiseen kyseisessä asiassa.²⁴

Tutkielma rajautuu koskemaan verotusmenettelylain 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöstä ja vuonna 2017 voimaan tullutta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (OVML 6 §) luottamuksensuojasäännöstä sekä arvonlisäverolaissa (AVL 176.2 §) vuosina 2009-2016 voimassa ollutta luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä. Vaikkei oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännöksen soveltamisesta ole vielä muodostunut oikeuskäytäntöä, se on asiallisesti samansisältöinen verotusmenettelylain säännöksen kanssa²⁵. Hallituksen esityksen mukaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännöksen tulkinnassa siitä mitä tarkoittaa, että asia on nimenomaisesti viranomaisen toimesta ratkaistu, käytetään verotuksen luottamuksensuojaa koskevaa oikeuskäytäntöä²⁶. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännös vastaa myös arvonlisäverolaista kumottua luottamuksensuojasäännöstä²⁷.

Tutkielma rajataan koskemaan ainoastaan luottamuksensuojasäännösten kolmatta soveltamisedellytystä ja tulkintaa siitä, mitä säännöksissä tarkoittaa viranomaisen käytäntö tai ohje. Näin ollen tutkielmassa tarkastelun ulkopuolelle rajautuu luottamuksensuojasäännöksen kaksi muuta soveltamisedellytystä tulkinnanvarainen tai epäselvä asia sekä vilpittömän mieli. Tulkinnanvaraisuudessa on kyse laintulkintakysymyksestä, joka on

²⁴ Verohallinto, 2021c, luku 5 Luottamuksensuojan voimassaoloaika; Ks. myös Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s. 63-64

²⁵ Myrsky, 2016b, s. 479

²⁶ HE 29/2016 vp, s. 87

²⁷ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 899

oikeudellisesti epäselvä silloin, kun veronmaksuvelvollisuuden aiheuttama toimi tehdään²⁸. Verovelvollisen toiminta vilpittömällä mielellä tarkoittaa säännösten mukaan toimimista ja veroviranomaisten ohjeiden noudattamista sekä oikeiden ja riittävien tietojen antamista veroviranomaiselle verotuksen perusteena olevista seikoista²⁹. Tutkielman tavoitteena on vastata tutkimuskysymykseen - mitä tarkoittaa luottamuksensuojasäännösten viranomaisen käytäntö tai ohje verotusmenettelyssä?

1.2 Tutkimusmetodi, lähdeaineisto ja tutkimuksen rakenne

Tutkimusmenetelmä tässä tutkimuksessa on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Lainoppi koostuu voimassa olevista oikeuslähteistä, joita käytetään etusija- ja käyttöjärjestyksen mukaisesti. Oikeuden sisällön tulkinnalla pyritään oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen sisällön selvittämiseen. Voimassa olevan oikeuden jäsentämisellä eli systematisoinnilla pyritään löytämään oikeat säännökset oikeuden tulkitsemiseksi ja lisäksi systematisointi auttaa hahmottamaan oikeudellisten järjestelyiden kokonaiskuvaa sekä niiden keskinäissuhteita.³⁰

Oikeuslähteiksi kutsutaan lähteitä, jotka sisältävät tietoa oikeuden sisällöstä, näistä tärkeimpiä lainopin kannalta ovat lait ja muut säädökset. Säädökset ovat sanamuodoltaan usein moniselitteisiä ja epätäsmällisiä, jolloin selvyyttä säädöksen tulkintaan haetaan muista oikeuslähteistä, kuten säädösten valmisteluaineistosta, oikeustapauksista ja oikeuskirjallisuudesta.³¹

Oikeuslähteet voidaan jaotella useilla eri tavoilla. Oikeuslähteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään niiden velvoittavuuden mukaisesti, vahvasti velvoittaviin eli pakottaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa.

²⁸ Verohallinto, 2021c, luku 3.2 Tulkinnanvarainen asia

²⁹ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 59

³⁰ Husa, Mutanen & Pohjolainen, 2008, s. 20–21

³¹ Husa, Mutanen & Pohjolainen, 2008, s. 32–33

Lailla tarkoitetaan kaikkia säädöksiä eli perustuslain ja lain ohella asetuksia, valtioneuvoston ja ministeriöiden päätöksiä sekä hallintoviranomaisten antamia määräyksiä ja ohjeita, edellä mainittujen soveltamatta jättämiseen on liitetty virkavirhesanktio. Heikosti velvoittavia ovat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisut, näiden soveltamatta jättämiseen ei ole liitetty virkavirhesanktiota, mutta poikkeaminen on perusteltava päätöksenteossa. Sallittuja oikeuslähteitä ovat kaikki muut kuin edellä mainitut oikeuslähteet muun muassa oikeustiede ja oikeushistoria.³² Vero-oikeudessa vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä voidaan jaotella kolmeen ryhmään niin, että ensisijaisia vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat perustuslaki ja eräät unionioikeudelliset normit, toissijaisesti vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat kansalliset lait ja viimeisenä vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä tavanomainen oikeus³³.

Perustuslaista (731/1999) ilmenee vero-oikeuteen liittyvä korostetun laillisuuden periaate, minkä mukaan veroista on säädettävä lailla. Lailla tulee säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.³⁴ Vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä vero-oikeudessa on korostetun legaliteettiperiaatteen vuoksi verolain sanamuoto, mutta koska lain sanamuoto ei ole koskaan täydellinen ei tulkintaongelmia voida välttää. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lakien esityöt, erityisesti hallituksen esitykset, ja tuomioistuinratkaisuista korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut³⁵. Säännösten tosiasiallisen sisällön selvittämisessä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on suuri merkitys. Tulkinnanvaraisten normien sisältö täsmentyy KHO:n ratkaisujen myötä, jolloin saadaan täsmennettyjä, tulkittuja normeja ja kuva voimassa olevasta oikeudesta.³⁶

Oikeuskirjallisuuden tehtävä oikeuslähteenä on oikeusjärjestyksen sisällön tutkiminen ja kulloinkin voimassa olevan oikeustilan selvittäminen eli tulkinta- ja

³² Husa, Mutanen & Pohjolainen, 2008, s. 33

³³ Määttä, 2014, s. 186

³⁴ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 45

³⁵ Määttä, 2014, s. 13-22

³⁶ Myrsky, 2016a, s. 117

systematisointitehtävä. Vero-oikeudellisella kirjallisuudella on suurta merkitystä vero-oikeudellisen todellisuuden hahmottamisessa ja oikeudellisen tiedon lähteenä. Käytännössä myös Verohallinnon erilaisilla ohjeilla, joita annetaan verotuskäytännön yhtenäistämiseksi, on hyvin suuri merkitys.³⁷

Tässä tutkielmassa käytetään vahvasti velvoittavina oikeuslähteinä voimassa olevaa kansallista lainsäädäntöä, erityisesti verotusmenettelylakia ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia sekä muuta verolainsäädäntöä. Heikosti velvoittavista oikeuslähteistä käytetään erityisesti hallituksen esityksiä ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja. KHO julkaisee muun muassa päätöksiä vaikeatulkintaisista säännöksistä, kuten luottamuksensuojasäännös on ja joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa³⁸. Prejudikaatit eli ennakkopäätökset selventävät lainsäädäntöä ja antavat vastauksia pelkistetyistä lainkirjoitustekniikasta johtuviin, avoimiksi jääneisiin kysymyksiin. Vero-oikeudessa prejudikaattien eli ennakkopäätösten tosiasiallinen sitovuus on merkittävä³⁹, minkä vuoksi tässä tutkimuksessa prejudikaateilla on erityisen tärkeä merkitys oikeuslähteenä. Vero-oikeudelle on tyypillistä, että vasta lainsäädäntö ja ennakkopäätökset yhdessä antavat kokonaiskuvan voimassa olevasta oikeudesta ja toisaalta vero-oikeus sisältää myös paljon tapauskohtaisia ennakkopäätösratkaisuja⁴⁰. Lisäksi tutkimuksessa käytetään myös sallituista oikeuslähteistä Verohallinnon julkaisemia ohjeita, koska ohjeilla on suuri merkitys luottamuksensuojan kannalta ja ovat siksi merkityksellisiä oikeuslähteitä tässä tutkimuksessa sekä vero-oikeudellista kirjallisuutta ja asiantuntija-artikkeleita.

Verotuksen kaikissa vaiheissa tulee soveltaa luottamuksensuojaperiaatetta, mutta koska lakiin kirjattu luottamuksensuojasäännös on sanamuodoiltaan avoin, oikeuskäytännön ratkaisuilla on merkitystä säännöksen soveltamedellytysten tulkinnan selvittämisessä⁴¹.

³⁷ Myrsky, 2011a, s. 49-53

³⁸ Myrsky, 2012, s. 258

³⁹ Myrsky, 2011a, s. 1-4, 199

⁴⁰ Myrsky, 2012, s. 255-257

⁴¹ Myrsky, 2011b

Tutkielmassa käytetään korkeimman hallinto-oikeuden sekä hallinto-oikeuden ratkaisuja keskeisenä lähdeaineistona. Korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuden ratkaisuja analysoimalla pyritään tulkitsemaan mitä tarkoittaa luottamuksensuojan säännöksen kolmas soveltamisedellytys viranomaisen käytäntö ja ohje. Korkeimman oikeuden tehtäviin kuuluu oikeuskäytännön ohjaaminen ennakkopäätöksiä antamalla. Yhteiskunnan nopea kehitys on kasvattanut ennakkopäätösten merkitystä ja lainsäädännössä joudutaan yhä enemmän laajentamaan lainkäyttäjien harkintavaltaa.⁴²

Lakisidonnaisuuden periaatteesta johtuen viranomaisten toiminnan tulee perustua lakiin. Tutkimuskysymystä lähestytään tutkielman toisessa luvussa tarkastelemalla verotuksen toimittamisessa Verohallinnon ja viranomaisen toimintaa sekä tehtäviä. Kolmannessa luvussa tarkastelun kohteena on se, minkä erityisesti oikeuskäytännössä on tullut olevan viranomaisen käytäntöä, nimenomaista kannanottoa sekä viranomaisen verotus- ja oikeuskäytäntöä. Neljännessä luvussa tarkastelun kohteena on, minkä oikeuskäytännössä tulkitaan olevan viranomaisen ohjetta, millä tavoin annetut ja minkälaiset ohjeet katsotaan viranomaisia sitoviksi. Viidennessä luvussa tehdään yhteenveto ja päätelmät siitä, mitä tarkoittaa eri verolakien luottamuksensuojasäännöksissä viranomaisen käytäntö ja ohje.

⁴² HE 231/1994 vp, s. 6

2 Viranomaisen käytäntö ja ohje verotusmenettelyssä

Verohallintolain (503/2010) 2.2 §:n mukaan Verohallinnon tehtäviin kuuluu oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäminen ja Verohallinnon palvelukyvyyn kehittäminen. Vero- ja maksuvelvollisten ohjaus ja neuvonta kuuluvat tärkeänä osana Verohallinnon tehtäviin oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi.⁴³ Verohallinto antaa muun muassa verotuksen toimittamista koskevat yhtenäistämishjeet ja muita ohjeita sekä verotusta koskevia käsikirjoja, tiedotteita ja oppaita. Verohallinnon antamat aineellista verotusta koskevat ohjeet sisältävät verolakien tulkintasuosituksia ja soveltamishjeita. Verotusta koskevia ohjeita muutetaan tarvittaessa muuttuneen lainsäädännön, oikeuskäytännön tai muun tarpeen ilmetessä.⁴⁴ Verohallinto julkaisee Verohallinnon kotisivuilla yhtenäistämishjeet ja muut ohjeet, joista verovelvollisten on mahdollista selvittää Verohallinnon tulkintakannanotot (vakiintunut verotuskäytäntö). Verohallinnon julkaisemien ohjeiden mukainen toiminta asiassa antaa pääsääntöisesti verovelvollisille luottamuksensuojaa.⁴⁵

Verohallinnolla on laissa olevan valtuutussäännöksen perusteella oikeus antaa päätöksiä. Valtuutussäännöksillä Verohallinto saa antaa oikeussääntöjä tietyissä yksittäisissä asioissa Suomen perustuslain (11.6.1999/731) 80.2 §:n määrittämässä rajoissa.⁴⁶ Verohallinnon päätökset ovat sitovia säädöksiä, toisin kuin Verohallinnon syventävät ohjeet, jotka ovat sitomatonta hallinnollista ohjausta.⁴⁷

⁴³ Verohallinto, 2020a, luku 1 Verohallinnon yhtenäistämishjeen sitovuus

⁴⁴ Myös Myrsky, 2014b, s. 354

⁴⁵ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 26-27.

⁴⁶ Myrsky, 2014b, s. 353 Myrskyn mukaan, muualla kuin laissa tai asetuksessa olevat oikeussäännöt ovat määräyksiä ja Verohallinnon lainsäädännön antamin valtuuksin antamat oikeussäännöt ovat verotusta koskevia sitovia määräyksiä.

⁴⁷ Nykänen, 2020 s. 620

2.1 Verohallinnon ohjeet

Verohallinnon oikeus syventävien ohjeiden ja muiden ohjeiden antamiseen perustuu Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:ään, vaikkei sitä ole suoraan lain sanamuodossa ilmaistu. Hallituksen esityksessä lakiehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan edellä mainitun pykälän vastaavan aiempaa Verohallinnosta annetun lain (18.4.2008/237) säännöstä⁴⁸ ja tämän aiemmin Verohallinnosta annettua lakia koskevassa hallituksen esityksessä lakiehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseen pyrittävän muun muassa verotusta koskevia yhtenäistämishojeita antamalla^{49, 50}

Lainsäädäntöä uudistettaessa hallituksen esityksissä ja valtiovarainvaliokunnan mietinnöissä voidaan viitata Verohallinnon ohjeisiin. Hallituksen esityksen nykytilan kuvauksessa voidaan tuoda esiin mitä Verohallinnon ohjeiden tulkintakannanotoissa on esitetty^{51, 52}. Esimerkiksi jäljempänä selostetun korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun 2013:65 perusteluissa viitataan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamista koskevaan hallituksen esitykseen⁵³, jonka yleisperusteluissa on viitattu Verohallituksen aikaisemman lain nojalla 31.12.1971 tekemään päätökseen (1971/6/72) ja ohjeeseen⁵⁴. Lainsäädäntöä uudistettaessa valtiovarainvaliokunnan mietinnöissä saateetaan viitata Verohallinnon ohjeiden tarpeellisuuteen, esimerkiksi varmuuden saamiseksi lain yksityiskohtien tulkinnasta kalliiden ja turhien virheiden välttämiseksi ja jotta verovelvolliset saisivat aikaa uusien säännösten omaksumiseen⁵⁵. Tai valiokunta saattaa lain esitöissä korostaa Verohallinnon neuvonnan ja ohjauksen tärkeyttä ja esittää Verohallintoa laatimaan niin sanotun syventävän ohjeen verovelvollisten käyttöön

⁴⁸ HE 288/2009 vp, s. 17

⁴⁹ HE 148/2007 vp, s. 29

⁵⁰ Nykänen, 2020, s. 620

⁵¹ Ks. esim. HE 275/2018 vp, s. 7, ”Verohallinto on tulkintakannanotoissaan pitänyt mahdollisena”

⁵² Nykänen, 2020, s. 621

⁵³ HE 203/1992 vp, s. 12

⁵⁴ Määttä, 2014, s. 178

⁵⁵ VaVM 10/2012 vp; ks. myös Määttä, 2014, s. 178

mahdollisimman pian lain voimaantumisen jälkeen⁵⁶. Esimerkiksi Valtiovarainvaliokunnan mietinnön (33/2012 vp) perusteluissa oli seuraavanlainen esitys Verohallinnolle ohjeiden julkaisemisesta: ”Valiokunta pitää sen vuoksi välttämättömänä, että Verohallinto julkaisee ennen lain soveltamisajan alkua havainnolliset ja helppokäyttöiset ohjeet veron määräytymisestä ja maksamisesta. Ohjeistus ja sidosryhmäkoulutus ovat tärkeitä myös muille toimijoille.”⁵⁷

Verohallinnon ohjeiden tarkoituksena on sekä yhtenäistää Verohallinnon päätöksentekoa että ohjata verovelvollisia ja Verohallintoa mahdollisimman oikeaan eli lain mukaiseen verotuksen toimittamiseen. Ohjeista selviää verovelvollisille myös Verohallinnon tulkintakannanotot verolainsäädännöstä erilaisissa tyyppitilanteissa. Uuden verolainsäädännön myötä Verohallinto julkaisee uusia syventäviä ohjeita ja olemassa olevia ohjeita päivitetään lainsäädännön muuttuessa sekä uuden oikeuskäytännön myötä⁵⁸. Verohallinto julkaisee ohjeissaan myös kannanottoja yksittäisistä tulkintakysymyksistä ja erillisistä ohjeita korkeimman hallinto-oikeuden merkittävistä ennakkoratkaisuista.⁵⁹ Esimerkiksi jäljempänä selostetun korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2012:85 vaikutuksista Verohallinto antoi erillisen ohjeen, joka myöhemmin on jo korvattu uudella ohjeella^{60, 61}.

Verohallinnon syventävissä ohjeissa selvitetään asiaan liittyvää verolainsäädäntöä sekä esitetään lain esitöissä esitettyjä kannanottoja, joihin tulkintakannanotto perustuu. Koska oikeuskäytännöllä on suurta merkitystä verolakien tulkinnassa, niin myös

⁵⁶ VaVM 14/2019 vp, s. 4; Nykänen, 2020, s. 621; ks. myös esimerkiksi VM 2002, s. 98 Kehittämistyöryhmän muistiossa ehdotetaan: ”Verohallitus voisi myös antaa verotuksen yhtenäistämiseksi asiasta ohjeita.”

⁵⁷ VaVM 33/2012 vp, s. 4

⁵⁸ Ks. myös Verohallinto, 2008b, Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa – Soveltamisajankohtaa koskeva tarkistus ohjeeseen. Verohallinto antoi uuden tulkintakannanoton verotuskäytännössä vallinneen epäyhtenäisen tulkinnan takia. Epäyhtenäisyyttä oli erityisesti aiheuttanut Kirjanpitolautakunnan (KILA) 17.1.2006 antama ohje.

⁵⁹ Ks. myös Myrsky, 2014b, s. 355

⁶⁰ Verohallinto, 2013a. Ohjeen voimassaolo on päättynyt 27.1.2016

⁶¹ Nykänen, 2020, s. 620-621

Verohallinnon ohjeiden sisällössä oikeuskäytännöllä on suuri painoarvo ja lisäksi ohjeissa voidaan viitata myös keskusverolautakunnan ratkaisuihin.⁶²

2.2 Verohallinnon ohjeiden merkitys

Verohallinto antaa aineellista verotusta koskevia tulkintasuosituksia ja soveltamisohjeita sisältäviä yhtenäistämisohejeita Verohallinnon yksiköille ja virkamiehille. Yhtenäistämisohejeet eivät kuitenkaan ole Verohallinnon yksiköitä tai virkamiehiä sitovia, koska Verohallinnolla ei ole lakiin perustuvaa oikeutta niiden antamiseen.⁶³ Kuitenkin koska laki Verohallinnosta edellyttää Verohallinnolta verotuksen yhdenmukaisuuden edistämistä, niin verotuspäätöksiä tehtäessä on aineellista verotusta koskevilla yhtenäistämisohejeilla todettu olevan suurta tosiasiallista vaikutusta eli sitova vaikutus Verohallinnon päätöksenteossa⁶⁴.

Verovelvollisille Verohallinnon ohjeet ovat ennen kaikkea käytännön tiedontarpeita palvelevia informaatiolähteitä, joista selviää myös Verohallinnon tulkintakysymyksissä soveltamasta linjasta. Verotuksen ennakoitavuutta lisää, jos Verohallinnon ohjeessa on tulkintakannanotto tiettyyn kysymykseen, jolloin verovelvollinen tietää etukäteen, kuinka verotus tullaan toimittamaan kysymyksessä olevassa asiassa.⁶⁵

Verohallinnon ohjeiden tosiasiallinen sitova vaikutus ulottuu myös verovelvollisiin. Välttyäkseen mahdollisilta veronkorotuksilta tai muilta viivästysseuraamuksilta verovelvollisen on käytännössä toimittava Verohallinnon ohjeissa esittämien tulkintakannanottojen mukaisesti, vaikka verovelvollinen pitäisikin tulkintakannanottoa virheellisenä. Verovelvollisen on mahdollista hakea virheellisenä pitämänsä Verohallinnon ohjeen tulkintakannanottoon ennakkoratkaisua Verohallinnolta, mutta on hyvin epätodennäköistä, että

⁶² Nykänen, 2020, s. 622

⁶³ HE 288/2009 vp, s. 11; Nykänen, 2020, s. 623

⁶⁴ HE 288/2009 vp, s. 6; Myrsky, 2014b, s. 354; Määttä, 2014, s. 263; Nykänen, 2020, s. 623

⁶⁵ Nykänen, 2020, s. 624-625

Verohallinnon ennakkoratkaisu poikkeaisi Verohallinnon ohjeen mukaisesta tulkinnasta. Verohallinnon ohjeet eivät kuitenkaan sido Keskusverolautakuntaa eikä eri muutoksenhakuasteita niiden ratkaisutoiminnassa.⁶⁶

2.3 Viranomainen

Viranomainen tarkoittaa oikeudellisena käsitteenä itsenäistä toimi- ja päätösvaltaa omaavaa julkisia tehtäviä hoitavaa valtion tai muun julkisyhteisön toimielintä. Valtion ja kuntien viranomaisissa yleislakina sovelletaan hallintolakia ja viranomaiskohtainen soveltamisala on toissijainen. Valtioneuvosto ministeriöineen ja ministeriöiden alaiset viranomaiset ovat valtion hallintoviranomaisia.⁶⁷

Valtiovarainministeriö on ylin veroviranomainen. Valtiovarainministeriön vero-osaston tärkeimpänä tehtävänä on verolakien valmistelu ja lisäksi vero-osaston keskeisiin tehtäviin kuuluu muun muassa veropolitiikan suunnittelu.⁶⁸ Valtiovarainministeriön toimialaan kuuluu Verohallinto, joka on verotustehtäviä hoitava viranomainen⁶⁹.

Verohallinto on viranomainen, jolla on valtakunnallinen toimivalta ja sen virka-alueena on koko maa. Verohallinto on yksi viranomainen ja kaikki verotuspäätökset ovat Verohallinnon päätöksiä. Verohallinnossa verotusta hoitavat valtakunnalliset yksiköt ja varsinaiset verotustehtävät hoidetaan eri puolilla Suomea sijaitsevilla toimintayksiköissä. Verotuspäätöksiä koskevan ratkaisuvallan käyttö on säänneltyä. Verohallinnon yksikölle kuuluvat asiat ratkaisee yksikön päällikkö ja käytännössä yksikön päällikkö delegoi ratkaisuvallan yksikön työjärjestyksessä edelleen. Verotuspäätökset tekevät viime kädessä työnjaon perusteella määräytyvät virkamiehet. Lisäksi Verohallinnossa valtakunnallisesti toimivat verotuksen oikaisulautakunta ja keskusverolautakunta, joilla on itsenäinen

⁶⁶ Nykänen, 2020, s. 625-626

⁶⁷ Kulla & Salminen, 2021, s. 100-101

⁶⁸ Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020, s. 100

⁶⁹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 19-20

ratkaisuvalta, eli ne toimivat muusta Verohallinnosta riippumattomasti.⁷⁰ Verohallinnossa toimii myös Verohallinnosta riippumaton oikeudenvilvontatehtävää hoitava ja itsenäistä ratkaisuvaltaa käyttävä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö, joka käyttää veronsaajan puhevaltaa. Verotuksen toimittava viranomaisena on siis Verohallinto.⁷¹

2.4 Viranomaisen toiminta

Veroviranomaisten tulee johdonmukaisesti noudattaa käytäntöjään ja antamia ohjeita, eikä muuttuneita ohjeita saa soveltaa taannehtivasti⁷². Viranomaisten vakiintuneeksi muodostuneita käytäntöjä muutetaan esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden antamissa tulkintakäytäntöä kiristäviä ennakkopäätöksiä⁷³. Verotuksen tulee olla yhdenmukaista ja verovelvollisilla tulee olla mahdollisuus arvioida erilaisten toimintavaihtojen veroseuraamukset ennen kuin hän tekee lopullisen valinnan eri toimintavaihtoehtoista⁷⁴. Veroviranomaisella on harkintavaltaa verotusta toimittaessa valita mitkä asiat valikoituvat tarkempaan viranomaisen tutkintaan sekä missä laajuudessa saadut tiedot ja selvitykset tutkitaan (VML 26.6. §). Kaavamaisesti ratkaistavissa veroasioissa Verohallinto hyödyntää automaatiota, jolloin tällaisten veroasioiden käsittely ja ratkaisu tapahtuu koneellisessa käsittelyssä ilman virkailijan nimenomaista päätöstä⁷⁵.

Verotusmenettelylain 26.2 §:n luottamuksensuojan saamisen kolmantena edellytyksenä on, että verovelvollinen on toiminut viranomaisen käytännön tai ohjeen mukaisesti. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan viranomaisen käytännöllä tarkoitettavan viranomaisen verotuksessa soveltamaa tulkintaa tiettyyn kysymykseen. Viranomaisen ohjeilla puolestaan tarkoitetaan ensisijaisesti kirjallisia ohjeita, koska

⁷⁰ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 21-23

⁷¹ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 31

⁷² Verotuksen oikeusturvayöryhmä, 1997, s. 20

⁷³ HE 53/1198 vp, s. 11

⁷⁴ Verotuksen oikeusturvayöryhmä, 1997, s. 20

⁷⁵ HE 91/2005 vp, s. 16

niiden olemassaolo on jälkikäteen varmistettavissa.⁷⁶ Viranomaisen käytäntö ja ohjeet voivat periaatteessa verotusmenettelylain 26.2 §:ssä tarkoittaa kaikentyyppisiä veroviranomaisen tekemiä laintulkintakannanottoja⁷⁷.

2.5 Ennakollinen kannanotto

Viranomaisen ei voi ohittaa verovelvollisen yksilöityä verotusta koskevaa kysymystä, ilmoittamalla ettei siihen vastata, luottamuksensuojan antamisen välttämiseksi. Viranomaisen tulee tällaisissa tapauksissa osoittaa kysyjä hakemaan kysymykseen ennakollinen kannanotto siihen ennakkoratkaisuna tai -tietona.⁷⁸ Verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta vaatia Verohallintoa tutkimaan ja ratkaisemaan tiettyä tulkinnanvaraista asiaa verotusta toimitettaessa, vaan verovelvollisen tulee hakea ratkaisu tulkinnanvaraiseen asiaan ennakkoratkaisumenettelyn kautta⁷⁹. Verovelvollisen niin vaatiessa Verohallinnon tulee noudattaa verotusta toimitettaessa verovelvollisen Verohallinnolta tai keskusverolautakunnalta saamaa lainoinvoimaista ennakkoratkaisua⁸⁰.

Viranomaisella on aina harkintavalta eennakkoratkaisun antamisessa ja annettu ennakkoratkaisu on Verohallintoa sitova. Verovelvollinen voi hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua suunnittelemansa oikeustoimen tai tulkinnanvaraisen asian vero-kohtelusta ennen viranomaisen varsinaisen verotuspäätöksen tekemistä. Verohallinnolta voi hakea ennakkoratkaisua käytännössä kaikissa verolajeissa.⁸¹

⁷⁶ HE 53/1998 vp, s. 11

⁷⁷ Soikkeli, 2003, s. 230-231

⁷⁸ Puronen, 2010, s. 113

⁷⁹ Råbinä & Rautajuuri, 2017, s. 36, 39; vrt. Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997, s. 20 "Verovelvollisen tulisi pystyä luottamaan veroviranomaisten hänelle antamiin verotusta koskeviin tietoihin ilman, että hänen on pakko hakea ennakkotietoa tai -ratkaisua."; vrt. myös Soikkeli, 2003, s. 259 Soikkelin mukaan verovelvollisia ei voida velvoittaa hakemaan ennakkoratkaisua kaikissa epäselvissä tilanteissa, vaan verovelvollisilla tulee olla oikeus luottaa veroviranomaisten toimintaan; kts, myös Iivonen, 2012, s. 540 Iivonen puolestaan pitää kyseenalaisena sitä, voiko Verohallinto, jota rahoitetaan verovarjoilla, edellyttää verovelvollisia käyttämään maksullisia ennakkoratkaisumenettely palveluja Verohallinnon maksuttomien palveluiden sijaan.

⁸⁰ Lindgren, 2021, s. 590

⁸¹ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 93-94; Verohallinto, 2020d, luku 5.3 Neuvonta ja ohjaus: myös lähdeverotuksesta voi verovelvollinen tai veron perimiseen velvollinen hakea Verohallinnolta kirjallista

Keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa verotusta koskevan ennakkoratkaisun, jos verotuksen yhtenäisyyden tai lain soveltamisen kannalta on muissa samanlaisissa tapauksissa tärkeää saada ratkaisu asiaan taikka muusta erityisen painavasta syystä. Toisin sanoen keskusverolautakunta antaa ennakkoratkaisuja yksittäistapauksia laajempaa merkitystä ohjaaviin oikeudellisesti tulkinnanvaraisiin tapauksiin.⁸² Keskusverolautakunnalta voi mahdollista hakea ennakkoratkaisua tuloverosta, rajoitetusti verovelvollisen lähdeverosta, korkotulon lähdeverosta, arvonlisäverosta ja vakuutusmaksuverosta⁸³.

Yhteisöillä on mahdollisuus päästä pyynnöstä ennakkolliseen keskusteluun veroviranomaisten kanssa verotuksellisista kysymyksistä, joihin ei löydy vastausta Verohallinnon ohjeista. Ennakollisen keskustelun pohjalta yhteisön on mahdollista saada kirjallista ohjausta asiasta, josta on muodostunut vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä.⁸⁴ Luottamuksensuojasäännös soveltuu myös ennakkollisen keskustelun pohjalta verovelvollisen Verohallinnolta saamiin yksittäisiä veroasioita koskeviin kirjallisiin ohjauksiin⁸⁵.

2.6 Verotuksen oikaisu

Yleisessä kolmen vuoden määräajassa viranomaiset voivat oikaista kaikki verotuksen virheet sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi, paitsi luottamuksensuojaperiaatteen edellytysten täytyessä. Jo toimitettua verotusta ei voida myöskään muuttaa, jos takautuva muuttaminen perustuu kiristyneeseen oikeuskäytäntöön tai asia on jo ratkaistu valitukseen annetulla ratkaisulla. Hallintopäätösten pysyvyyden yleisperiaatteisiin kuuluva

sitovaa ennakkoratkaisua, joka tuo kysytyssä asiassa verovelvolliselle tai veron perimiseen velvolliselle luottamuksensuojan.

⁸² Rauhala & Salmenhaara, 2020, s. 195

⁸³ Råbinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 93-94

⁸⁴ Verohallinto, 2019a

⁸⁵ Waal, 2017, s. 323-324; Kuortti, 2021, s. 442-443

uudelleen harkinnan kiellon -periaate estää myöskin verotuksen muuttamisen, jos Verohallinto on jo selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian.

Koska verotus toimitetaan massaluonteisesti, ei Verohallinnon katsota selvittäneen tai nimenomaisesti ratkaisseensa asiaa verotusta toimitettaessa, vaikka verovelvollinen olisi ilmoittanut kaikki asiaan vaikuttavat tiedot. Vaikka verovelvollinen olisi omasta mielestään hoitanut ilmoitusvelvollisuutensa ja ilmoittanut veroviranomaisille kaikki olennaiset tiedot, luottamuksensuojan saamisen edellytysten arvioimiseksi tulkintaa saattaa aiheuttaa se, onko ilmoitetut tiedot olleet erehdyttäviä, vääriä tai puutteellisia. Verovelvollisella tulisi olla oikeus luottaa siihen, että hänen verotuksensa suoritetaan oikein, huomioiden kaikki hänen antamat tiedot.⁸⁶

Uudelleen harkinnan kieltä on verolajikohtainen ja sitä arvioidaan itsenäisesti verotuksen eri vaiheissa. Virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen annettu ratkaisu voidaan kuitenkin muuttaa uudelleen harkinnan kiellon estämättä. Ratkaisu voidaan myös muuttaa uudelleen harkinnan kieltä -periaatteen estämättä, jos myöhemmin ilmenee uutta verotukseen vaikuttavaa tietoa.⁸⁷

Verotusmenettelyn yhteydessä syntyy väistämättä virheitä. Verotuksen oikeussuojajärjestelmässä on monelta osin kysymys siitä, kummalle osapuolelle verovelvolliselle vai veronsaajapuolelle kuuluu riski verotusmenettelyssä syntyvistä virheistä ja luottamuksensuojaperiaate voidaan nähdä yhtenä tätä riskinjakoa koskevana periaatteena.⁸⁸ Myrskyn mukaan luottamuksensuojaperiaate rajoittaa verotuspäätösten peruuttamista ja muuttamista taannehtivin vaikutuksin. Riski verotuspäätösten virheellisyyksistä kuuluu veronsaajalle, minkä vuoksi viranomaisien odotetaan olevan muuttamatta tulkintalinjojaan taannehtivasti. Selvät virheet tulevat kuitenkin oikaista verotuksessa, eikä selvästi lainvastaiset verotuspäätökset voi saada luottamuksensuojaa.⁸⁹ Selkeästi lainvastaiseen

⁸⁶ Råbinä & Rautajuuri, 2017, s. 36

⁸⁷ Råbinä & Rautajuuri, 2017, s. 36

⁸⁸ Urpilainen, 2016, s. 1

⁸⁹ Myrsky, 2009, s. 679; Koillinen, 2012, s. 477

tulkintakannanottoon ei ole mahdollista saada luottamuksensuojaa, vaikka tulkintakannanotto olisi yksiselitteinen ja täsmällinen, vaan asian pitää olla tulkinnanvarainen tai epäselvä⁹⁰. Jos verohallinto antaa tulkinnanvaraiseen tai epäselvään asiaan tulkintavirheellisen ohjeen, viranomaisen tulee noudattaa tätä virheellistä tulkintaa virheen oikaisuun asti. Verovelvollinen saa luottamuksensuojaa toimiessaan virheellisen ohjeen mukaisesti siihen asti, kunnes Verohallinto on antanut uuden korjatun ohjeen.⁹¹ Verohallintoa sitovaksi viranomaisen ohjeeksi tai neuvoksi ei kuitenkaan välttämättä katsota yksittäisen veroviranomaisen antamaa viranomaisen henkilökohtaiseen käsitykseen perustuva ohjetta tai neuvoa, eikä siihen silloin voi saada luottamuksensuojaa⁹².

⁹⁰ HE 53/1998 vp, s. 11; Ks. Soikkeli, 2003, s. 228; Koillinen, 2012, s. 233

⁹¹ Verohallinto, 2021c, luku 3.6 Viranomaisen antamat ohjeet

⁹² Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997, s. 24

3 Viranomaisen käytäntö

Luottamuksensuojan saaminen edellyttää, että verovelvollisella on viranomaisen asiaan antama ratkaisu tai muu nimenomainen kannanotto juuri kyseiseen asiaan, eikä se välttämättä muodosta luottamuksensuojaa tuleville verovuosille eikä toisten verolajien verotukselle. Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen nimenomaista tulkintakannanottoa juuri kysymyksessä olevaan asiaan ja jota on sovellettu aiemmin yksittäisen verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa.⁹³ Soikkelin mukaan luottamuksensuojan soveltamisaluetta voidaan täsmentää veroviranomaisen aktiivisiin ja passiivisiin laintulkintakannanottoihin, joista vain veroviranomaisen aktiivisille laintulkintakannanotoille on mahdollista saada luottamuksensuojaa⁹⁴. Luottamuksensuojan saaminen on mahdollista tilanteissa, joissa verovelvollinen on menetellyt virheellisesti, mutta viranomainen ei ole asiaa ratkaistaessa huomionnut verovelvollisen antamaa selvitystä, josta virheellinen menettely olisi selvinnyt⁹⁵.

3.1 Viranomaisen nimenomainen kannanotto

3.1.1 Verovelvollista koskeva viranomaisen käytäntö

Vakiintunut verotuskäytäntö voi muodostua viranomaisen verovelvollisen verotuksessa aikaisemmin samassa tai samanlaisessa asiassa tekemän ratkaisun perusteella. Luottamuksensuojan syntymiseen voi riittää yksikin verovelvollista koskeva aikaisempi ratkaisu tai viranomaisen jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn.⁹⁶

⁹³ Verohallinto, 2021c, luku 3.5.2 Viranomaisen nimenomainen kannanotto

⁹⁴ Soikkeli, 2003, s. 233

⁹⁵ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 899

⁹⁶ HE 53/1998 vp, s. 11; Knuutinen, 2014, s. 809

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2017:116 viranomaisen käytännön muodosti veroviranomaisen poikkeaminen kahtena verovuonna verovelvollisen veroilmoituksista katsomalla verovelvollisen ilmoittamat veronalaiset stipendit verottomiksi tuloiksi. A oli ilmoittanut vuosien 2009 ja 2010 veroilmoituksilla saamansa apurahat veronalaisina tuloinaan ja lisätiedoissa tietoja apurahan maksajasta. Verotuksessa oli poikettu veroilmoituksista siten, että apurahat oli katsottu A:n verottomiksi tuloiksi. Vuosien 2011 ja 2012 veroilmoituksilla A ei ollut ilmoittanut saamiaan apurahoja, eikä niitä ollut myöskään katsottu hänelle veronalaisiksi tuloiksi verotuksessa. Asian tulkinnanvaraisuus poistui lokakuussa 2013, jolloin apurahojen todettiin olevan saajalleen veronalaista tuloa KHO:n toiselle verovelvolliselle antamassa ratkaisussa, minkä jälkeen joulukuussa 2013 Verohallinto oli päättänyt olla toimittamatta verotusta verovelvollisen vahingoksi verovuosilta 2011 ja 2012, koska Verohallinnon tulkinnan mukaan asia oli ollut tulkinnanvarainen. Veronsääjien oikeudenvilvontayksikkö valitti verotuksen oikaisulautakuntaan ja vaati oikaisuvaatimuksessaan Verohallinnon päätöstä kumottavaksi ja apurahoja katsottavaksi A:n verotettavaksi ansiotuloksi. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi VOVA:n oikaisuvaatimuksen, koska katsoi apurahojen olevan A:n veronalaista tuloa, mutta antoi A:lle luottamuksensuojaa, koska A oli tulkinnanvaraisessa ja epäselvässä asiassa toiminut vilpittömässä mielessä vallinneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaisesti, minkä johdosta asia tuomittiin A:n eduksi.

VOVA valitti hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan A:n antaneen puutteelliset veroilmoitukset ja apurahat A:n verotettavaksi tuloksi. Hallinto-oikeus harkitsi vielä luottamuksensuojan osalta, apurahojen verokohtelun olleen epäselvää ja Verohallinnon käytännön vaihtelevaa, mutta epäselvyydestä huolimatta apurahoja voidaan verottaa. Koska A oli jättänyt apurahat ilmoittamatta veroilmoituksella, ei Verohallinnolla voinut olla käytäntöä A:n kohdalla apurahojen osalta, eikä A ollut toiminut vilpittömässä mielessä. Edellä mainittujen perusteluiden johdosta hallinto-oikeus katsoi, ettei luottamuksensuojan antamiselle ollut perusteita ja kumosi verotuksen oikaisulautakunnan päätökset.

A valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja perusteli vaatimuksiaan muun muassa taan-
nehtivan verolainsäädännön kiellolla ja luottamuksensuojan kaikkien soveltamisedelly-
tysten täyttymisellä. VOVA muun ohessa myönsi vastineessaan hallinto-oikeuksien
myöntäneen muille apurahansaajille pääsääntöisesti luottamuksensuojaa (yhdenvertai-
sen kohtelun periaate) mutta, ettei asiassa mikään luottamuksensuojan edellytyksistä
täyty. KHO totesi ratkaisunsa perusteluissa, ettei A ollut ilmoittanut saamiaan apurahoja
verovuosien 2011 ja 2012 veroilmoituksilla, minkä johdosta hän oli antanut puutteelliset
veroilmoitukset ja verotus voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi. Asiassa korkein
hallinto-oikeus harkitsi vielä, oliko A:lla oikeus saada luottamuksensuojaa. Asia oli ollut
tulkinnanvarainen ja epäselvä A:n antaessa veroilmoitukset ja Verohallinto oli poikennut
kahtena vuotena A:n antamista veroilmoituksista apurahojen osalta. A:n katsottiin toi-
mineen vilpittömässä mielessä viranomaisen käytännön mukaan. Koska kaikki luotta-
muksensuojan soveltamisedellytykset täytyivät, hallinto-oikeuden päätös kumottiin ja
toimitetut verotukset saatettiin voimaan.

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus on katsonut, luottamuksensuojaa synnyttäväksi Vero-
hallinnon aktiivisiksi tulkintakannanotoiksi sen, ettei Verohallinto ollut kahtena peräkkäi-
senä toimittanut verotusta A:n antamien ilmoitusten nojalla, vaan määritellyt oman har-
kintansa nojalla A:n saamat apurahat verovapaiksi. Ratkaisu noudattaa aiemmassa oi-
keuskäytännössä muodostunutta peruslinjaa, eikä varsinaisesti lavenna luottamuksen-
suojan soveltamisalaa.⁹⁷

Vaasan hallinto-oikeuden tapauksessa oli kyse maatilataloutta harjoittavista puolisoista,
jotka omistivat 100 % maatilalla toimivan osakeyhtiön osakekannasta. Osakeyhtiön mak-
samia osinkoja oli verotettu seitsemänä vuotena puolisoitten verotuksessa henkilökoh-
taisen tulolähteen tuloina. Verovuodelta 2006 toimitetussa verotuksessa osakkeet kat-
sottiin maatalouden tulolähteeseen kuuluvaksi, hallinto-oikeus päättyi ratkaisussaan

⁹⁷ Urpilainen, 2017, s. 4-5

samalla kannalle (äänestys 2-1). Hallinto-oikeus kuitenkin myönsi puolisoille luottamuksensuojaa veroviranomaisen noudattaman käytännön perusteella.⁹⁸

3.1.2 Verovelvollisen passiivisuus, ei viranomaisen käytäntö

Viranomaisen noudattamaa käytäntöä ei voi syntyä, jos viranomainen ei ole tutkinut ja tehnyt kannanottoa asiaan. Eikä luottamuksensuojaa perustavaa oikeutta synny, jos verovelvollinen itse aiheuttaa sen, ettei asia tule viranomaisen tutkittavaksi.

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa 2010:13 oli kyse vuosikymmeniä työterveystoimintaa harjoittaneesta rekisteröidystä yhdistyksestä, joka ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa oli ratkaistavana ainoastaan, voidaanko yhdistyksen verotus poistaa luottamuksensuojan perusteella. Viranomaiset eivät olleet pyytäneet yhdistykseltä veroilmoitusta aikaisemmin ja ensimmäisen kerran yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitusta vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Toimitetussa verotuksessa yhdistykselle vahvistettiin verotettavaa elinkeinotuloa ja varallisuutta, koska yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Yhdistys valitti verotuksen oikaisulautakuntaan, joka hylkäsi yhdistyksen valituksen.

Yhdistys valitti tämän jälkeen hallinto-oikeuteen vaatien yhdistyksen katsomista yleishyödylliseksi yhteisöksi. Valituksessaan hallinto-oikeudelle yhdistys esitti muun ohella, ettei yhdistykseltä ole vaadittu veroilmoitusta ja ettei yhdistystä ole aikaisempinakaan vuosina verotettu. Yhdistyksen näkemyksen mukaan sille olisi pitänyt ilmoittaa verotuskäytännön muuttumisesta verovuoden 2004 aikana eikä jälkikäteen.

Hallinto-oikeus hylkäsi yhdistyksen valituksen, jonka jälkeen hallinto-oikeus vielä harkitsi, oliko yhdistyksellä oikeus saada vaatimaansa luottamuksensuojaa. Hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan, vaikka yhdistys oli toiminut vuosikymmeniä

⁹⁸ Vaasan HAO 02.06.2009 09/0297/3

työterveyshuoltopalveluja tuottaen ja asioinut sen vuoksi verohallinnon kanssa, yhdistys ei kuitenkaan ollut aikaisemmin ollut tulo- eikä varallisuusverotuksen kohteena. Tämän vuoksi yhdistystä oli katsottava pidetyn verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja myös sen tuloa pidetyn verosta vapaana. Yhdistys oli toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti ja asia oli ollut viranomaisen noudattama käytäntö huomioon ottaen tulkinnanvarainen, asia oli ratkaistava yhdistyksen eduksi. Hallinto-oikeus myönsi yhdistykselle sen vaatimaa luottamuksensuojaa ja hallinto-oikeus poisti verovuodelta 2004 yhdistykselle määrättyt tuloverot ja varallisuusverot yhteisökorokoiheen. Tässä julkaisemattomassa ratkaisussa hallinto-oikeus ulotti luottamuksensuojan saamisen asiinnista Verohallinnossa (työnantajarekisteri ja ennakkoperintärekisteri) tuloverotukseen⁹⁹.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen vaatien hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista koskien luottamuksensuojan antamista yhdistykselle. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti vaatimuksessaan muun ohessa, että verovelvollinen saa luottamuksensuojaa, kaikkien verotusmenettelylain luottamuksensuojasäännöksen edellytysten toteutuessa yhtä aikaa, ellei erityisistä syistä muuta johdu ja yhdenkin edellytyksen jäädessä täyttymättä, ei luottamuksensuojaa voi lähtökohtaisesti saada. VOVA pyysi valituksessaan, ratkaisun ollessa tärkeä luottamuksensuojan soveltamisalan kannalta, korkeimmalta hallinto-oikeudelta päätöksen julkaisemista¹⁰⁰.

VOVA:n näkemyksen mukaan asiassa ei ollut voinut muodostua viranomaisen noudattamaa käytäntöä. Tuloverotusta koskevaa viranomaisen käytäntöä, jolla viranomainen olisi ottanut nimenomaisen kannan yleishyödyllisyyteen tai muuhun tuloverotukseen vaikuttavaan asiaan, ei ollut voinut asiassa syntyä, koska yhdistys ei ollut koskaan antanut tuloveroilmoitusta. Hallinto-oikeus oli perusteluissaan todennut yhdistyksen tuottaneen pitkään työterveyspalveluja, minkä johdosta se oli asioinut Verohallinnon kanssa, mutta

⁹⁹ Råbinä, 2011, s. 45

¹⁰⁰ Råbinä, 2011, s. 45

syy-yhteyttä palvelujen tuottamisen ja sen vuoksi Verohallinnon kanssa asioimisen välillä ei ollut hallinto-oikeuden päätöksessä konkretisoitu. Ainoat asiakirjoista ilmenevät asiointit Verohallinnon kanssa olivat yhdistyksen merkitseminen ennakkoperintärekisteriin vuonna 1955 ja työnantajarekisteriin vuonna 1980.

Viranomaisen käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista, eikä asiassa ollut osoitettu Verohallinnon antaneen kirjallista tai suullista kannanottoa siitä, että yhdistys olisi katsottava yleishyödylliseksi yhteisöksi. Näkemystään VOVA perusteli muun muassa hallituksen esityksellä, minkä mukaan viranomaisen noudattamaa käytäntöä voi olla jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn, josta ei asiassa voinut olla kysymys, koska yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta. Viranomaisten toimesta oli yhdistyksen tosiasiallinen toiminta ensimmäistä kertaa tuloverotuksessa tutkittu vuonna 2005, jolloin toiminnan merkitys oli ratkaistu verovuoden 2004 toimitettavalle tuloverotukselle.

Vastineessaan yhdistys esitti, Verohallinnon olleen tietoinen yhdistyksestä ja sen toiminnasta, koska yhdistys oli ilmoitettu työnantajarekisteriin vuonna 1980, mistä lähtien se oli toimittanut työnantajatililykset ja antanut palkkatiedot Verohallinnolle. Yhdistys lisäksi myönsi, ettei se ole yleishyödyllinen yhteisö, mutta yhdistyksen näkemyksen mukaan Verohallinto oli sen käytäntönsä mukaisesti aikaisemmin sellaiseksi tulkinnut.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan verovelvollisella on vastuu veroilmoituksen antamisesta verotettavista tuloistaan. Yleishyödylliset yhteisöt eivät ole verotusmenettelylain mukaan velvollisia antamaan veroilmoitusta, jos niillä ei ole veronalaista tuloa. Tämän vuoksi veroviranomaisilla ei ole tarvetta pyytää kaikilta toimivilta yhteisöiltä veroilmoitusta. Koska vastuu veroilmoituksen antamisesta on verovelvollisella niin se, ettei veroviranomaisten taholta veroilmoitusta pyydetä, ole tämän vuoksi ollut peruste luottaa siihen, ettei yhteisöllä olisi veronmaksuvelvoitetta tuloistaan. Yhdistys ei ollut aikaisemmin antanut veroilmoitusta, minkä vuoksi yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut yhdistyksen yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden

veronalaisuudesta viranomaisen käytäntöä, eikä yhdistykselle ollut viranomaisten toimesta annettu ohjetta yhdistyksen yleishyödyllisyydestä ja tulojen ja varallisuuden verovapaudesta. Koska asiassa ei ollut viranomaisen noudattamaa käytäntöä tai ohjetta minkä mukaan yhdistys olisi toiminut, korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen luottamuksensuojan antamisesta yhdistykselle ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan.

Anderssonin mukaan KHO korosti ratkaisussaan oikein sitä, että verovelvollinen vastaa itse veroilmoituksen antamisesta ja ettei yhdistyksellä ollut oikeutta luottaa olevansa verovapaa vain sillä perusteella, ettei siltä oltu vaadittu veroilmoitusta. Luottamuksensuojan vetoaminen ei oikeuta säätiötä välttymään veroseuraamuksilta, jos säätiö on jättänyt ilmoittamisvelvollisuudesta huolimatta veroilmoituksen antamatta.¹⁰¹ Verovelvollisen passiivisuus ei synnytä luottamuksensuojan saamisen edellytyksiä säännönmukaisessa verotuksessa¹⁰².

3.2 Viranomaisen verotuskäytäntö

3.2.1 Vakiintunut verotus- ja oikeuskäytäntö

Yhtenäinen ja vakiintunut verotuskäytäntö muodostuu, kun verovelvollisten verotuksessa samassa tai samanlaisessa asiassa viranomainen tekee samanlaisia ratkaisuja¹⁰³. Vakiintunutta kaikkiin verovelvollisiin kohdistuvaa yhtenäistä verotuskäytäntöä ei muodostu yksittäisten virkailijoiden yksittäisillä verotuskierroksilla tai yksittäisissä ennakkoratkaisuissa antamat päätökset¹⁰⁴. Jos verovelvollisen on katsottava toimineen asiassa vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti, tulee asia ratkaista verovelvollisen eduksi luottamuksensuojaa koskevissa säännöksissä tarkoitetulla tavalla¹⁰⁵.

¹⁰¹ Andersson, 2011, s. 237, 245

¹⁰² Myrsky, 2014a, s. 17

¹⁰³ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 286

¹⁰⁴ Isotalo, 2016, s. 59

¹⁰⁵ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019 s. 434

KHO:n vuosikirjaratkaisussa 2015:183 oli kyse konsernin emoyhtiöstä A Oy:stä, jonka palveluksessa oli ollut keskimäärin kolme työntekijää. Riidanalaisena asiana oli yleiskulujen arvonlisäveron vähennyksen jako-osuuden laskentatapa ja yhtiön yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen tilikausilla 2008-2010. A Oy:n tuloista suurin osa koostui tytär- ja osakkuusyhtiöiltä saaduista osinkotuloista ja yhtiöllä oli myös sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta kiinteistönvuokraustoimintaa, lisäksi yhtiöllä oli muun muassa korkotuloja ja sijoitustoiminnan tuottoja. A Oy myi kolmelle tytär- tai osakkuusyhtiölle arvonlisäverollisia hallintopalveluja. Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus ja sen perusteella Verohallinnon Uudenmaan yritysvero toimisto oli toimittanut arvonlisäveron maksuunpanot siten, että yleiskulujen vähennyskelpoinen osuus oli laskettu arvonlisäverollisen liikevaihdon eli hallintopalvelujen myynnistä ja arvonlisäverollisesta kiinteistönvuokraustoiminnasta saatujen tulojen suhteessa A Oy:n kaikkiin tuloihin, mukaan lukien muun ohella osinko- ja korkotulot.

Yhtiö valitti hallinto-oikeuteen vaatien yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden laskemista liikevaihtojen suhteessa, jolloin vähennykseen oikeuttamatonta liikevaihtoa olisi arvonlisäverottomasta kiinteistönvuokrauksesta saadut tulot. Hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen.

Yhtiö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaati hallinto-oikeuden päätöstä ja Verohallinnon maksuunpanopäätöksiä kumottavaksi. Valituksessaan yhtiö uudisti hallinto-oikeudessa esittämänsä, että sen yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperusteena on käytettävä yhtiön verollisen ja verottoman liikevaihdon suhdetta koko liikevaihtoon. Yhtiö esitti valituksessaan muun ohessa, että hallinto-oikeuden yleiskulujen vähennyskelpoisen osuuden laskentatapa johtaisi arvonlisäverodirektiivin, Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön sekä arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteiden ja tavoitteiden vastaiseen lopputulokseen.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti vastineessaan yhtiön valitukseen, ettei valitsevassa verotuskäytännössä yleiskulujen jako-osuuden laskemisessa edellytetä

osinkotulojen huomioonottamista. Kuitenkin VOVA:n mukaan yritysverotoimiston verotarkastuksen perusteella maksuunpanoissa tehty virheellinen jakotapa johtaa oikeampaan lopputulokseen kuin yhtiön vaatima jako verollisen ja verottoman liikevaihdon suhteessa. Yhtiö esitti antamassaan vastaselityksessä muun ohella, VOVA:n todenneen Suomessa sovellettavan tosiasiallisen käytön perusteella määräytyvää yleiskulujen jakosuhdetta, mikä on todettavissa myös Verohallinnon ohjeesta¹⁰⁶.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, että Verohallinnon maksuunpanoissa käytämästä vähennyksen jakoperusteesta ei esitetty riittävää selvitystä siitä, että se olisi ollut arvonlisäverolain 117 §:n¹⁰⁷ säännöksen mukainen. Myöskään yhtiön vaatima jakoperuste yleiskulujen vähennysoikeudesta ei ollut arvonlisäverolain 117 §:n mukainen.

Tämän jälkeen korkein hallinto-oikeus harkitsi vielä asiassa luottamuksensuojan antamista yhtiölle. Konsernin emoyhtiön arvonlisäveron vähennysoikeudesta on korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös (KHO 1999:15), jota on Veronsaajien oikeudenvallontayksikön mukaan noudatettu vakiintuneesti myös verotuskäytännössä. Päätöksessä todetaan, ettei tytäryhtiöiltä vastikkeettomina yhtiön suorittamista palveluista saaduilla konserniavustuksilla eikä osingoilla ole vähennysoikeuden suhteen merkitystä. Tämän vuoksi Verohallinnon ei olisi tullut toimittaa asiassa maksuunpanoja, koska yhtiö oli vähentäessään yleiskuluihinsa sisältyneen arvonlisäveron myös arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattoman toiminnan osalta katsottava menetelleen vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti. Yhtiö sai luottamuksensuojaa ja asia ratkaistiin yhtiön eduksi arvonlisäverolain 176 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ja Verohallinnon päätökset sekä palautti asian Verohallinnolle päätöksestä aiheutuvia toimenpiteitä varten. Tämän jälkeen Verohallinto antoi

¹⁰⁶ Verohallinto, 2008a, luku 4. Yleiskulujen jako-osuuden laskemisesta

¹⁰⁷ AVL 117 § ” Tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.”

uuden ohjeen arvonnlisäveron vähennysoikeudesta¹⁰⁸ ja sen sisällössä huomioitiin tämä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu yleiskulujen arvonnlisäveron jakoperusteista.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös oli äänestyspätös 4-1. Eri mieltä ollut hallinto-neuvos ei olisi muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä. Hän ei olisi myöntänyt yhtiölle luottamuksensuojaa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksen KHO 1999:15 perusteella. Näkemystään hän perusteli muun ohella sillä, että korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä oli kyse emoyhtiöstä ja tytäryhtiöistä, joiden toiminnalla katsottiin kokonaisuutena tarkastellen olleen ansiotarkoitus, minkä johdosta emoyhtiön toiminta oli liiketoimintaa ja vähennysoikeuteen vaikutti se, että konsernin emoyhtiötä ja tytäryhtiöitä pidettiin verovelvollisuuden ja siihen liittyvän vähennysoikeuden kannalta yhtenä kokonaisuutena eikä erillisinä yhtiöinä. Tämä lähtökohta on eri asia kuin tässä A:n tapauksessa, lisäksi emoyhtiöiden toiminnan luonne myös poikkeaa merkittävästi toisistaan.

Tapauksessa yhtiö sai luottamuksensuojaa vähentäessään yleiskuluihinsa sisältyneen arvonnlisäveron myös arvonnlisäveron soveltamisalaan kuulumattoman toiminnan osalta, koska se oli vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaista¹⁰⁹. Verohallinnon julkaisemista ohjeista selviää viranomaisten noudattamaa yhtenäistä ja vakiintunutta verotuskäytäntöä.¹¹⁰ Verohallinto muuttaa tarvittaessa ohjeitaan vastaamaan KHO:n ratkaisukäytäntöä ja ilmoittaa ohjeessa sen voimaantuloajankohdan, mistä lähtien luottamuksensuojan saaminen tulee mahdolliseksi¹¹¹.

Arvonnlisäverotuksessa verovelvollinen ei voi saada luottamuksensuojaa, jos asiassa ei ole muodostunut vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä tai viranomaisen ei ole antanut asianomaiselle verovelvolliselle nimenomaista ratkaisua asiassa¹¹². Vuosikirjaratkaisu

¹⁰⁸ Verohallinto, 2015, luku 4. Yleiskulujen arvonnlisäveron vähennysoikeudesta

¹⁰⁹ Haapaniemi, 2018, s. 178

¹¹⁰ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 286, 290

¹¹¹ Puroinen, 2010, s. 117

¹¹² KHO 2014:123

KHO 2009:43 koskee vuosia 2001-2004, eli aikaa ennen arvonlisäverolain luottamuksensuojasäännöksen säätämistä. Konkurssipesä ei saanut luottamuksensuojaa, koska konkurssipesän selvityksestä ja yleisestä hallinnosta aiheutuneisiin kuluihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeudesta ei ollut olemassa vakiintunutta verotuskäytäntöä. Päätöksensä perusteluissa korkein hallinto-oikeus muun ohella toteaa, vaikkei arvonlisäverolaissa ole erityisiä säännöksiä luottamuksensuojasta, arvonlisäverotuksessa luottamuksensuojaperiaatetta on vakiintuneesti sovellettu sekä verotus- että oikeuskäytännössä.

Kuten aikaisemmin on mainittu toisen verolajin luottamuksensuojaa suova viranomaisen noudattama käytäntö ei automaattisesti anna luottamuksensuojaa toisessa verolajissa. Myöskään toisessa verolajissa muodostunut vakiintuneesti noudatettu käytäntö ei välttämättä ole suoraan sovellettavissa toiseen verolajiin. Vuosikirjaratkaisu KHO 2006:70 koskee vuosia 2000 ja 2001, jolloin arvonlisäverolaissa ei ollut luottamuksensuojasäännöstä. Yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa sellaisista sidosryhmilleen antamista lahjoista, joita ei voitu katsoa tavanomaisiksi mainoslahjoiksi, kun huomioitiin niiden laatu ja hankintahinta sekä arvo lahjojen saajille. Vaikka tuloverotuksessa asiassa oli syntynyt verotus- ja oikeuskäytäntöä, se ei ollut suoraan sovellettavissa sellaisenaan arvonlisäverotuksessa. Koska arvonlisäverotuksessa asiassa ei ollut syntynyt vakiintunutta oikeus- ja verotuskäytäntöä, yhtiö ei saanut asiassa luottamuksensuojaa.

3.2.2 Verotuskäytäntö ja verovelvollisen näkemys lainsäätäjän tahdosta

Vakiintuneita oikeus- tai verotuskäytäntöä omaavia asioita ei voida pitää objektiivisesti katsoen oikeudellisesti tulkinnanvaraisena tai tosiseikoiltaan epäselvänä. Objektiivinen tarkastelukulma tarkoittaa sitä, että ratkaisevaa on verosäännösten ja niiden soveltamiskäytännön mukainen tai tosiseikkojen tuntemukseen perustuva yleinen käsitys asiasta. Asiassa ei ole ratkaisevaa verovelvollisen henkilökohtainen käsitys asiasta.¹¹³

¹¹³ Myrsky, 2011c, s. 638

Tapauksessa KHO 2002:1 oli kyse osingonsaajan verotuksessa saadun osingon ja siihen liittyvän yhtiöveron hyvityksen jaosta pääoma- ja ansiotuloksi. Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan, osinkoa maksavan osakeyhtiön tilikauden pituudella ei ole merkitystä laskettaessa luonnollisen henkilön pääomatuloksi katsottavaa määrää, koska luonnollisen henkilön verovuosi on kalenterivuosi. Hallinto-oikeus ei myöntänyt verovelvolliselle luottamuksensuojaa, koska viranomaiset ovat noudattaneet asiassa vakiintunutta käytäntöään. Verovelvollinen oli luottamuksensuoja vaatimustaan perustellut lainsäätäjän tarkoituksella tuloverolain 42 §:n 1 momentin sanamuodosta. Veroasiamiehen mukaan tulkin- taongelma harhaanjohtavasta käsitteestä vuotuinen tuotto johtuu lainsäätämisvai- heessa sattuneesta kömmähdyksestä ja verohallinnon kannan olleen, että vuotuisella tuotolla tarkoitetaan saajan verovuotta ja se on myös verotuskäytännössä vakiintunut. KHO ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä. Korkein hallinto-oikeus tukeutui muun ohella päätöksensä perusteluissa Verohallituksen tiedotteessa 4/1993 (julkaisu 623), Keskusverolautakunnan päätöksessä 142/1993 ja oikeuskirjallisuudessa¹¹⁴ esitettyihin tulkintakannanottoihin, että tuloverolain 42.1 §:ssä vuotuinen tuotto tarkoittaa kalente- rivuotta.

3.2.3 Verotuskäytäntö ja verovelvollisen toiminta

Luottamuksensuojan saaminen voi estyä myös verovelvollisen oman toiminnan tai toi- mimattomuuden seurauksena. Vaikka asiassa luottamuksensuojan soveltamisedellytyk- sistä asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys sekä viranomaisen noudattama käytäntö to- teutuvat, voi se, ettei verovelvollinen toimi asiassa vilpittömän mielen mukaisesti estää luottamuksensuojan saamisen.

Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisussa verovelvollisen harjoittaman asunto-osakkeiden kiinteistöjen myyntitoiminta katsottiin hallinto-oikeudessa olevan elinkeinotoimintaa,

¹¹⁴ Ks. myös Määttä, 2014 s. 281-282

jonka tulos tulee laskea elinkeinoverolain säädösten mukaisesti. Hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että verovelvollisella olisi ollut oikeus saada luottamuksensuojaa asian tulkinanvaraisuuden ja viranomaisen noudattaman käytännön perusteella, koska verotus oli toimitettu usean vuoden ajan tuloverolain mukaisesti. Mutta koska verotusasiakirjojen mukaan verovelvollinen oli hoitanut luovutusvoittojen ilmoittamisvelvollisuuden vasta kehotuksen jälkeen, verovelvollisen ei katsottu toimineen asiassa vilpittömässä mielessä, mikä esti luottamuksensuojan saamisen.¹¹⁵

3.2.4 Verotuskäytäntö elää ajassa

Tapauksessa KHO 2007:60 oli kyse keskusverolautakunnan antamasta ennakkoratkaisusta, joka ei ollut vakiintuneen verotuskäytännön mukainen. Asiassa oli kysymys ravintolatoimintaa harjoittavasta yhtiöstä, jonka työsuhteiset vahtimestarit saivat palkkansa asiakkailta saaminaan palvelurahoina. Yhtiö oli hakenut ennakkoratkaisua keskusverolautakunnalta, oliko kyseisten vahtimestareiden edellä mainitulla tavalla saadut vahtimestareiden palvelurahat yhtiölle elinkeinoverolain alaista tuloa ja onko yhtiöllä arvonlisäveron suoritusvelvollisuus vahtimestareiden saamista palvelurahoista. Keskusverolautakunnan ajalle 1.2006-31.12.2007 antaman ennakkoratkaisun mukaan tulot ovat yhtiön veronalaista tuloa, josta yhtiö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Yhtiö vaati valituksessaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen keskusverolautakunnan päätöksen kumoamista, muun muassa siksi, että verotuksessa vahtimestarin palvelupalkkioita on vuosia pidetty vahtimestareiden ennakon alaisena ansiotulona eikä ennakonpidätyksen alaisena palkkana. Lisäksi yhtiö esitti, verottajan olevan tietoinen vuosikymmeniä jatkuneesta käytännöstä, ettei palvelurahoja ole luettu yhtiön veronalaiseksi tuloksi.

Verohallinto oli reagoinut tähän valituksenalaiseen keskusverolautakunnan ennakkopäätökseen tapauksen käsittelyn ollessa kesken korkeimmassa hallinto-oikeudessa,

¹¹⁵ Vaasan HAO 14.12.2004 04/0537/1

julkaisemalla ohjeen ”Ravintoloiden eteisvahtimestareiden saamien palvelurahojen verotus”, jossa oli muun muassa:

”Koska KVL:n ratkaisu on syntynyt äänestyspäätöksellä 5-3, eikä tapaus ole vielä lainvoimainen, katsoo Verohallitus, ettei tässä vaiheessa ole syytä muuttaa vakiintunutta verotuskäytäntöä palvelurahojen osalta. Verovelvollisille on myös Verohallituksen käsityksen mukaan annettava edellä esitetystä asiassa VML 26 § 2 momentin mukaista luottamuksensuojaa, sillä verotuskäytäntö on ollut palvelurahojen suhteen jo pitkään vakiintunut.”¹¹⁶

Ratkaisunsa perusteluissa korkein hallinto-oikeus totesi, olevan tarvetta olosuhteiden muuttumisen vuoksi arvioida uudelleen palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden saamien palvelurahojen verotus, vaikkei muutoksia lainsäädännössä ole niiden osalta tehty. Pitkään vakiintunut verotuskäytäntö oli muodostunut 1970-luvulla ja palvelurahapalkkaisten vahtimestareiden asema oli merkittävästi muuttunut siihen verrattuna. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut keskusverolautakunnan päätöstä ja tämän jälkeen myös verohallinto antoi uuden ohjeen, jonka sisällössä huomioitiin tämä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu. Verohallinto otti ohjeessa kantaa myös luottamuksensuojaan ja koska aikaisempi käytäntö oli palvelurahojen suhteen ollut vakiintunut, Verohallinnon kannanoton mukaan verovelvollisille voitiin antaa luottamuksensuojaa palvelurahojen verotuskohtelun osalta vuoden 2007 loppuun.¹¹⁷

3.3 Viranomaisen nimenomainen ratkaisu

Veroviranomaisen nimenomainen ratkaisu muodostuu, kun virkailija nimenomaisesti verovelvolliselta tai sivulliselta saatujen selvitysten pohjalta on käsitelty ja ratkaissut asian. Viranomaisen selvittämä ja ratkaisema asia kirjataan yleensä Verohallinnon tietojärjestelmään, jolloin ratkaisu on tarvittaessa jälkikäteen todennettavissa. Myös verovelvollisen veroilmoituksen ja lisäselvitysten mukaisesti hänen edukseen viranomaisen

¹¹⁶ Verohallinto, 2006

¹¹⁷ Verohallinto, 2007a, luku 1. Yleistä, 4. Luottamuksensuoja

selvittämä ja ratkaisema asia katsotaan kuitenkin nimenomaisesti ratkaistuksi, vaikei-
asiasta kirjoitettaisi muistiota Verohallinnon tietojärjestelmään.¹¹⁸

Verohallinnossa verovelvolliselta saatujen selvitysten pohjalta pysyvään käyttöön laa-
dittu muistio on luottamuksensuojasäännöksen tarkoittama tätä yksittäistä verovelvol-
lista koskeva viranomaisen tulkintakannanotto. Muistio oli laadittu Verohallinnossa saa-
tujen selvitysten perusteella ja siinä todettiin, että X Oy:n maksama pääomapalautus yh-
tiölle on verovapaa käyttöomaisuuden luovutusvoitto, joka tulee kuitenkin huomioida X
Oy:n osakkeiden hankintamenossa osakkeita myytäessä. Helsingin hallinto-oikeuden
lainvoimaisen päätöksen mukaan, yhtiöiden välisen toiminnallisen yhteyden puuttuessa
osakkeita ei voida pitää verovelvollisen elinkeinotoimintaan kuuluvana käyttöomaisu-
tena. Ratkaisun ollessa verovelvolliselle epäedullinen, verovelvollinen sai kuitenkin luot-
tamuksensuojaa verohallinnon laatiman muistion perusteella ja asia ratkaistiin verovel-
vollisen eduksi.¹¹⁹

3.3.1 Ei viranomaisen toimesta tutkittu, ei ratkaisua

Jos yhtiössä ei ole suoritettu sellaista verotarkastusta, jossa kyseinen asia olisi tutkittu
luottamuksensuojan saamiselle synny perustetta. Myöskään silloin, jos yhtiölle ei ole
annettu viranomaisten antamaa yksityiskohtaista ohjetta asiasta ei luottamuksensuojan
suovaa perustetta synny.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2014:34

Yksityisenä urheiluhierojakouluna toimiva A Oy järjesti vuosittain 4-5 hierojakurssia ja yh-
tiö sai tuloja hierojan ammattiin opiskelevien opiskelijoiden suorittamista maksullisista
hierontapalveluista. Opiskelijat, joilla ei ollut oikeutta käyttää koulutetun hierojan ammat-
tinimikettä toimivat hierontapalveluja suorittaessaan yhtiön palveluksessa olevien koulu-
tetun hierojan ammattinimikkeen omaavien opettajien ohjauksen ja valvonnan alaisina.
Terveystenhuollon palvelujen antaminen on luvanvaraista yksityisestä terveystenhuollosta
annetun lain (152/1990) mukaan, eikä yhtiöllä ollut terveystenhuollon palvelujen antami-
seen lupaa vuosina 2007 – 2009. Arvonlisäverosta vapautettuina terveysten- ja

¹¹⁸ Verohallinto, 2021a, luku 4.3 Uudelleen harkinnan kieltö

¹¹⁹ Helsingin HAO 16.02.2016 16/0192/3

sairaanhoidopalveluina pidetään koulutetun hierojan suorittamia hierontapalveluja. Yhtiön tuli suorittaa arvonlisäveroa opiskelijoiden suorittamien hierontapalvelujen myynnistä, koska opiskelijoilla ei ollut oikeutta käyttää koulutetun hierojan ammattinimikettä.

Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus. Tilikausilta 1.1.-31.12.2007 ja 1.1.-31.12.2008 sekä tilikauden 1.1.2009-30.6.2010 kohdekuukausilta 1-7/2009 yritysveroimisto oli toimitettujen arvonlisäverotusta koskevien jälkiverotusten osalta poikennut verotarkastuskerptomuksesta siten, että oppilashierontapalveluista saadut tulot oli katsottu arvonlisäverosta vapautetuksi terveyden- ja sairaanhoidopalvelun myynniksi. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti yritysveroimiston päätöksistä hallinto-oikeuteen vaatien ihmisten hierontapalvelujen osalta päätöksiä kumottavaksi. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö oli valituksessaan muun ohella esittänyt, ettei 28.5.2010 annetussa Verohallinnon ohjeessa¹²⁰ oleva tulkinta ammattihenkilön antaman terveyden- ja sairaanhoidon verottomuudesta, vaikkei palvelun myyjäyhtiötä olisikaan merkitty yksityisten palveluntuottajien rekisteriin ole arvonlisäverolain tai -direktiivin eikä oikeuskäytännön mukainen.

Hallinto-oikeus hyväksyi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen ja kumosi yritysveroimiston päätökset. Tämän jälkeen hallinto-oikeus harkitsi asiaa luottamuksensuojan kannalta. Hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan, ei ole olemassa sellaista verotus- tai oikeuskäytäntöä, jonka mukaan kyseessä oleva ilman lupaviranomaisen lupaa harjoitettu toiminta olisi arvonlisäverolain 34 ja 35 §:n perusteella verotonta toimintaa. Yhtiö ei ole saanut veroviranomaiselta yhtiön verotukseen sellaista kannanottoa tai ohjetta mikä muodostaisi luottamuksensuojaa. Verohallinnon tulkintavirheellisen ohjeen perusteella yhtiö ei myöskään saanut luottamuksensuojaa. Koska hallinto-oikeus ei myöntänyt yhtiölle asiassa luottamuksensuojaa, hallinto-oikeus palautti asian yritysveroimistolle uudelleen käsiteltäväksi.

¹²⁰ Verohallinto, 2010, luku 3.1 Yleistä

Yhtiö valitti hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja toissijaisesti vaati asiassa luottamuksensuojan saamista. Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus vuonna 2001 yhtiön kolmelta ensimmäiseltä toimintavuodelta, jolloin yhtiö ei ollut suorittanut arvonlisäveroa miltään osin, eikä tarkastuksen perusteella yhtiötä ollut määrätty arvonlisäverovelvolliseksi. Yhtiö oli toiminut samalla toimintaperiaatteella koko toimintansa ajan ja yhtiön liikevaihdosta oppilashierontojen osuus oli runsas kolmannes. Yhtiön näkemyksen mukaan Verohallinto oli tehnyt asiassa arvonlisäverolain luottamuksensuojasäännöksessä tarkoitetun päätöksen oppilashierontapalvelumyyntien arvonlisäverotomuudesta.

Vastineessaan Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö totesi, ettei yhtiö ollut saanut tarkastuskertomusta, vaan verotarkastaja oli laatinut tarkastuksesta ainoastaan muistion veroviraston perintäyksikön sisäiseen käyttöön. Tämän johdosta Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön näkemyksen mukaan, yhtiölle ei muodostu luottamuksensuojaa perintäyksikön tekemien selvitysten vuoksi.

Vastaselityksessään yhtiö esitti muun ohella, että Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vastineen liitteenä olleesta verotarkastajan antamasta selvityksestä käyvän ilmi, verotarkastajan laatineen tarkastuksen perusteella muistion veroviraston perintäyksikön sisäiseen käyttöön. Muistion lopussa olleesta merkinnästä oli käynyt ilmi, ettei yhtiön edustajaa ollut kuultu muistion johdosta, eikä yhtiön mukaan muistiota ollut saatettu yhtiön tietoon. Verotarkastaja oli pyytänyt yhtiötä toimittamaan kirjanpito- ja muun vastaavan aineistonsa hänelle kirjanpidon tarkastusta varten, minkä johdosta yhtiö oli olettanut kyseessä olleen eri verolajeja koskevan verotarkastuksen. Yhtiö oli luottanut siihen, ettei suoritettussa verotarkastuksessa ollut havaittu mitään huomautettavaa ja yhtiö oli jatkanut muun ohella arvonlisäverotuksen osalta noudattamaansa käytäntöä, koska suoritetusta verotarkastuksesta yhtiö ei ollut saanut verotarkastuskertomusta eikä tietoa siitä, mitä asioita verotarkastuksessa oli tarkastettu ja mitä tarkastuksessa oli todettu.

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen ja pysytti hallinto-oikeuden päätöksen voimassa. Luottamuksensuojan osalta korkein hallinto-oikeus lausui, ettei yhtiö ole saanut veroviranomaisilta nimenomaista kannanottoa yhtiön arvonlisäverotukseen, eikä yhtiössä ollut suoritettu sellaista arvonlisäverotarkastusta, jossa kyseinen asia olisi tutkittu, eikä yhtiö ollut saanut myöskään viranomaisten antamaa yksityiskohtaista ohjetta asiasta. Yhtiölle ei myönnetty luottamuksensuojaa asiassa. Arvonlisäverotuksessa luottamuksensuoja syntyy pääsääntöisesti vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön perusteella tai viranomaisen asianomaiselle verovelvolliselle antaman ratkaisun perusteella¹²¹. Yhtiössä suoritettu verojen perintää varten tehty erikoistilintarkastus ei voi synnyttää luottamuksensuojaa arvonlisäverotukseen, koska erikoistilintarkastuksessa ei ole ollut kysymys aineellista verotusta koskevasta asiasta¹²².

Verohallinnon 28.5.2010 antamassa ohjeessa terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta oli ollut virheellinen tulkinta siitä, että terveydenhuollon ammattihenkilön antama terveyden- ja sairaanhoito olisi verotonta, vaikka palvelujen myyjänä olevaa yhtiötä ei olisi merkitty lupaviranomaisen rekisteriin. Verohallinto antoi uuden päivitetyn ohjeen 19.12.2013 terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksesta ja kyseinen virheellinen tulkinta on Verohallinnon ohjeesta¹²³ poistettu.

3.3.2 Viranomaisen puuttumattomuus, ei ratkaisua

Oikeuskäytännön mukaan viranomaisen passiivinen puuttumattomuus vain harvoin synnyttää luottamuksensuojaa, koska viranomainen ei ole tehnyt asiassa nimenomaista ratkaisua. Asia liittyy verotuksen toimittamistapaa koskevaan verotusmenettelylain 26.6 §:ään, minkä mukaan veroviranomaisella on harkintavalta siitä, mitkä asiat verotuksen toimittamisessa valikoidaan suppeammin tai tarkemmin tutkittavaksi. Jos asiaa ei ole

¹²¹ HE 29/2016 vp, s. 149. Hallituksen esityksen OVML lakiehdotuksen 40 §:n Veron määrääminen ja oikaisu verovelvollisen vahingoksi perusteluissa esitetään esimerkkinä KHO 2014:34 ratkaisua tulkintaan siitä, mitä nimenomaista ratkaisemista koskevalla käsitteellä tarkoitetaan.

¹²² Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 60

¹²³ Verohallinto, 2013b

valikoitu tutkittavaksi, ei siihen ole silloin myöskään muodostunut viranomaisen nimenomaista kannanottoa.¹²⁴

KHO:n tapauksessa 2012:74 on otettu kantaa siihen, ettei viranomaisen puuttumattomuus muodosta viranomaisen noudattamaa käytäntöä.¹²⁵ Tapauksessa oli kyse A Oy:n myymien C Oy:n osakkeiden omaisuuslajista. C Oy:n hallituksen jäsenenä oli noin vuoden toiminut A Oy:n hallituksen puheenjohtaja ja pääosakas B ja hän oli myös toiminut C Oy:n konsulttina vuonna 2006. Verovuoden 2006 veroilmoituksella yhtiö oli siirtänyt omistamansa C Oy:n osakkeet vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen, eikä toimituksessa verotuksessa asiaan ollut puututtu. Yhtiöt eivät toimineet samalla toimialalla ja A Oy oli myynyt vähäisessä määrin konsulttipalveluja C Oy:lle. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiöiden välillä ollut sellaista riittävää toiminnallista yhteyttä, että C Oy:n osakkeet olisi tullut lukea A Oy:n käyttöomaisuuteen, vaan osakkeet olivat A Oy:n liiketoimintaan kuulumatonta omaisuutta.

A Oy katsoi olevansa oikeutettu saamaan luottamuksensuojaa sillä, että asia on verotuksessa ratkaistu, koska yhtiö oli ilmoittanut osakkeet verovuoden 2006 veroilmoituksessa käyttöomaisuutena ja se oli hyväksytty verotuksessa. Verotuksen oikaisulautakunta oli todennut, ettei A Oy:n verotusasiakirjoista ilmene verovuosina 2002-2006 viranomaisten nimenomaisesti tutkineen C Oy:n osakkeiden tulolähdettä tai omaisuuslajia. VOVA toteaa antamassaan vastineessa korkeimmalle hallinto-oikeudelle, etteivät luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täyty sillä, että A Oy on ilmoittanut veroilmoituksella vuonna 2006 käyttöomaisuutena aikaisempina vuosina veroilmoituksilla vaihto-omaisuutena ilmoittamansa C Oy:n osakkeet. Korkein hallinto-oikeus kiinnitti ratkaisussaan huomiota siihen, että vaikka omaisuuslaji siirrolla ei olisi vaikutusta kyseisenä vuotena verovelvollisen verotukseen, olisi ollut perusteltua tutkia omaisuuslajin siirron perusteet verovalmistelun yhteydessä, koska sillä voi olla nettovarallisuuslaskennan kautta

¹²⁴ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 297

¹²⁵ HE 29/2016 vp, s. 28 ”Jatkuva puuttumattomuus ei saakaan kuin aivan poikkeuksellisissa tilanteissa muodostaa viranomaisen nimenomaista käytäntöä, joka synnyttäisi luottamuksensuojan.”

vaikutusta yhtiön osakkaiden verotuksessa. Se ettei verotuksessa asiaan puututa, ei kuitenkaan yksinään muodosta luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamaa viranomaisen noudattamaa käytäntöä, eikä yhtiö saanut luottamuksensuojaa.

Viranomaisen omaksumalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen nimenomaista kannanottoa juuri samanlaiseen asiaan kuin kysymyksessä oleva. Verovelvolliselle suovaa luottamuksensuojaa ei synny sillä, ettei johonkin asiaan ole verotuksen toimittamisen yhteydessä puututtu.¹²⁶ Käyttöomaisuuden luovutuksen yhteydessä luottamuksensuojan saamisen edellytys on, että viranomaisen on nimenomaisesti tutkinut ja tehnyt kannanoton osakkeiden käyttöomaisuusluonteesta¹²⁷.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa siihen, ettei viranomaisen puuttumattomuus verovelvollisen menettelyyn asiassa, jolla ei ole vaikutusta verotukseen, ole luottamuksensuojan tarkoittamaa viranomaisen nimenomaista kannanottoa yksittäisen verovelvollisen verotuksessa. Tapauksessa KHO 2010:50¹²⁸ oli kyse A Oy:n vuonna 2005 myymien kahden osakeyhtiön B Oy:n ja C Oy:n osakkeiden omaisuuslajiluonteesta. A Oy:llä oli ollut liiketoiminnallinen yhteys myytyihin yhtiöihin vuoteen 1999 ja osakkeet olivat yhtiön käyttöomaisuutta. Yhtiö oli vuoden 1999 jälkeenkin ilmoittanut B Oy:n ja C Oy:n osakkeet veroilmoituksilla käyttöomaisuutena, eikä verotuksen toimittamisessa asiaan ollut puututtu. A Oy:n myytyä osakkeet vuonna 2005, yhtiön veroilmoituksesta poiketen osakkeiden myyntihinta oli verotettu yhtiön muun toiminnan tulona, eikä kuten yhtiö oli ilmoittanut, elinkeinotoimintaan kuuluvana verovapaana käyttöomaisuuden myyntinä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan, koska yhtiöiden välinen toiminnallinen yhteys oli katkennut viisi vuotta aikaisemmin, A Oy:n vuonna 2005 myymien osakkeiden katsottiin olevan liiketoimintaan kuulumatonta omaisuutta, ei liiketoimintaan kuuluvaa käyttöomaisuutta.

¹²⁶ Verohallinto, 2019c, luku 2.4 Luottamuksensuoja

¹²⁷ Verohallinto, 2021d, luku 12 Luottamuksensuoja osakeluovutusten yhteydessä

¹²⁸ HE 29/2016 vp, s. 215-216. Hallituksen esityksessä OVML perusteluissa on esimerkkinä KHO 2010:50 ratkaisu tulkintaan siitä, mitä nimenomaista ratkaisemista koskevalla käsitteellä tarkoitetaan.

Toissijaisena vaatimuksena A Oy oli vaatinut luottamuksensuojan myöntämistä asiassa, koska yhtiö katsoi käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden omaisuuslajin säilymisen osana elinkeinotoiminnan varallisuutta tulkinnanvaraiseksi kysymykseksi. Lisäksi A Oy oli esittänyt, että myydyt osakkeet oli koko niiden omistamisen ajan verotettu elinkeinoverolain mukaisena käyttöomaisuutena, jolloin myös myyntiin tulisi soveltaa elinkeinoverolain säädöksiä, eikä verotoimiston aikaisempaa tulkintaa voi muuttaa verovelvollisen vahingoksi. Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö puolestaan vastineessaan toteaa, ettei tarvetta aikaisemmin osakkeiden omaisuuslajiluonteeseen tutkimiselle ole ollut, koska sillä ei ole ollut vaikutusta verotukselliseen lopputulokseen. Myynnin tapahduttua viranomaisella tulee olla oikeus selvittää osakkeiden omaisuuslajiluonne. Korkein hallinto-oikeus kiinnitti ratkaisussaan huomiota siihen, ettei yhtiön omistamien osakkeiden omaisuuslajiluonteesta ollut viranomaisen antamaa suullista tai kirjallista ohjetta eikä veroviranomaisten taholta oltu aikaisemmin tutkittu osakkeiden luonnetta. Viranomaisen toimesta ei osakkeiden luonteesta ollut tehty päätöstä verotuksen yhteydessä tai annettu ennakkotietoja. Yhtiö ei saanut luottamuksensuojaa asiassa.¹²⁹

Päätöksen perusteluissa todetaan:

”Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan nimenomaista kannanottoa juuri sellaiseen asiaan, josta nyt on kysymys. Käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista.”

Verohallinnolla on verotuksen toimittamisessa VML 26.6 ja OVML 9 §:ien asian tutkimista koskevien säännösten perusteella harkintavalta tutkia toiset asiat suppeammin ja valikoida toiset asiat tutkittavaksi tarkemmin. Jos asia ei ole valikoitunut verotuksen toimittamisessa tarkemmin tutkittavaksi, ei siihen ole silloin myöskään tehty nimenomaista kannanottoa, eikä tehdylle ratkaisulle siten voi muodostua luottamuksensuojaa

¹²⁹ Ks. myös Koillinen, 2012, s. 489-490

tulevaisuuteen nähden.¹³⁰ Ratkaisu noudattaa oikeuskäytännön aikaisempaa linjaa luottamuksensuojan soveltamisedellytyksen viranomaisen noudattaman käytännön osalta¹³¹.

Seuraavassa vuosikirjaratkaisussa KHO 2011:101¹³² viranomaisen passiivinen puuttamattomuus, eli se, ettei tulojen tulotyyppiä ollut viranomaisten toimesta aikaisemmin ratkaistu esti luottamuksensuojan saamisen. Riidanalaisena asiana oli se, että oliko yhtiön Japanista, Kiinan kansantasavallasta ja Korean tasavallasta asiakkailta saamat suoritukset liike- vai rojaltituloa. Yritysvero toimisto oli jättänyt hyvittämättä Suomessa maksuunpantavasta tuloverosta tietokoneohjelmien käyttöoikeudesta saaduista tuloista edellä mainituissa maissa pidätetyt lähdeverot, kuitenkin Vietnamissa pidätetyt lähdeverot oli hyvitetty yhtiölle Suomessa maksuunpantavasta tuloverosta. Verotuksen oikaisulautakunnassa oli hylätty yhtiön valitus.

Yhtiö vaati valituksessaan hallinto-oikeudelle luottamuksensuojaa muun muassa sen perusteella, että Vietnamista saadut tulot on veroviranomaisen päätöksen perusteella katsottu rojaltituloiksi, jolloin myös Kiinasta, Japanista ja Korean Tasavallasta saadut vastaavat tulot on katsottava rojaltituloiksi. Yhtiön näkemyksen mukaan kyseisten maiden verosopimukset ovat sisällöllisesti vastaavia. Hallinto-oikeus hyväksyi yhtiön valituksen ja katsoi tulot verosopimusten tarkoittamina rojalteina sekä palautti asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi.

VOVA esitti valituksessaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen näkemyksensä muun ohessa, ettei aikaisempina vuosina yhtiön ulkomailta saamien tulojen tulotyyppiä ole viranomaisten toimesta nimenomaisesti tutkittu, eikä asia ole muutenkaan tulkinnanvarainen tai epäselvä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, vaikka yhtiön Japanissa, Kiinassa ja Koreassa asuvat asiakkaat ovat tulkinneet suoritukset rojalteiksi ja pidättäneet

¹³⁰ Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 61

¹³¹ Myrsky, 2010b, s. 905

¹³² Verohallinto, 2020c, vuosikirjaratkaisu on huomioitu ohjeessa luvuissa 1.3 OECD:n malliverosopimus, 2.11 Artikla 12, rojalti ja 2.22.2 Kvalifikaatiokonflikti

niistä lähdeverot, niin Suomessa nämä suoritukset ovat verosopimusten mukaista liike-tuloa, eikä edellä mainituissa maissa pidätettyjä lähdeveroja voida hyvittää Suomessa maksuunpantavasta tuloverosta. Yhtiölle epäedullisen ratkaisun jälkeen korkein hallinto-oikeus harkitsi vielä asiaa luottamuksensuojan kannalta. Koska yhtiön Japanissa, Kiinan kansantasavallassa ja Korean Tasavallassa asuvilta asiakkailta saamien tulojen tulotyyppiä ei ollut aikaisempina vuosina viranomaisien toimesta verotuksessa nimenomaisesti ratkaistu, yhtiö ei saanut luottamuksensuojaa.

3.3.3 Ei viranomaisen päätöstä

Yksikin verovelvollista koskeva viranomaisen tekemä ratkaisu voi riittää luottamuksensuojan saamiseen, mutta jos viranomaisen ei ole tehnyt nimenomaista ratkaisua asiassa ei edellytyksiä luottamuksensuojan saamiselle ole ¹³³. Vuosi-kirjaratkaisussa KHO 2015:184 riidanalaisena asiana korkeimmassa hallinto-oikeudessa oli mikä osa osuuskunnan hankinnoista kohdistuu arvonlisäveron_soveltamisalaan kuuluvaan ja mikä osa arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle kuuluvaan toimintaan. Tapauksessa oli kyse yleiskulujen arvonlisäveron vähennyksen jako-osuuden laskentatavasta. Osuuskunta A oli konsernin emoyhtiö, jolla oli sekä arvonlisäverollista liiketoimintaa että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa harjoittavia tytäryhtiöitä ja osuuskunnan palveluksessa oli 2 henkilöä. Osuuskunnan arvonlisäveron palautushakemusta koskevissa päätöksissä, Verohallinnon konserniverokeskus oli katsonut, osuuskunnalla olleen oikeus vähentää arvioitu yleiskuluihin ja arvonlisäverolliseen liiketoimintaan kohdistuva osuus hankintoihinsa sisältyvästä arvonlisäverosta, joka oli 25 prosenttia kokonaiskuluista.

Osuuskunta valitti Verohallinnon konserniverokeskuksen päätöksestä hallinto-oikeuteen vaatien oikeutta vähentää hankintoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan. Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan osuuskunnalla oli oikeus vähentää hankintoihinsa

¹³³ Myrsky, 2011a, s. 638

sisältyvästä arvonlisäverosta vuosina 2008 ja 2010 henkilökunnan työpanoksen perusteella laskettu verolliseen toimintaan suoraan liittyvä osuus ja lisäksi vastaava osuus osuuskunnan omasta hallinnosta ja emoyhtiönä toimimisesta aiheutuvista yleiskustannuksista.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen, vaatien hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista ja Konserniverokeskuksen päätösten voimaan saattamista. Myös Osuuskunta A valitti hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen siltä osin kuin osuuskunnan valitus oli hallinto-oikeudessa hylätty ja vaati hallinto-oikeuden päätöstä kumottavaksi siltä osin kuin osuuskunnan kuluja ei ollut hyväksytty täysimääräisesti vähennyskelpoisiksi. Toissijaisesti osuuskunta vaati luottamuksensuojaa, koska osuuskunnan mukaan VOVA oli vastineessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle todennut osuuskunnan menettelyn vastanneen suomalaisessa verotuskäytännössä vallitsevaa tilannetta. Eikä takautuvien tulkin-tojen kohdistaminen yhteen verovelvolliseen ollut osuuskunnan näkemyksen mukaan kohtuullista, koska osuuskunta oli menetellyt samoin kuin muutkin konsernien emoyhtiöt.

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi sekä Veronsaajien oikeudenvallontayksikön että Osuuskunta A:n valitukset, eikä muuttanut hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta. Harkitessaan asiaa luottamuksensuojan antamisen kannalta korkein hallinto-oikeus lausui, ettei verohallinto ollut hyväksynyt osuuskunnan tilikausipalautushakemusta_valituksenalaisilta osin eikä arvonlisäveroilmoituksissa ilmoittamaa vähennettävää veroa kokonaan vähennyskelpoiseksi. Eikä osuuskunnalle ollut määrätty maksuunpantavaksi liian vähän maksettavaksi ilmoitettua tai liikaa palautettavaksi ilmoitettua veroa. Korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt osuuskunnalle asiassa luottamuksensuojaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös oli äänestyspäätös 4-1 ja eri mieltä ollut hallintoneuvos olisi hylännyt osuuskunnan valituksen ja hyväksynyt Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen osittain. Ratkaisussa vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos lausui

luottamuksensuojan osalta, ettei osuuskunnan jo hallinto-oikeudessa viittaama korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös KHO 1999:15 voi antaa osuuskunnalle luottamuksensuojaa, eikä osuuskunta ollut esittänyt riittäviä perusteita osuuskunnan luottamuksensuojaamiselle asiassa.

Arvonlisäverotuksessa on sovellettu luottamuksensuojaperiaatetta jo ennen arvonlisäverolain 176.6 §:n voimaantuloa. Konserniverokeskus ei ollut määrännyt osuuskunnalle maksuunpantavaksi arvonlisäveroa eikä osuuskunnan tilikausilta 2008 ja 2010 antamissa arvonlisäveroilmoituksissa ilmoittamia vähennyksiä ollut hyväksytty valituksenalaisilta osin, minkä vuoksi asiassa ei sovellettu luottamuksensuojaa.¹³⁴ Luottamuksensuojan syntymiseen vaikuttaa, kuinka veroviranomainen käsittelee asioita verotuksessa¹³⁵.

3.3.4 Kaikki tosiseikat ei viranomaisen tiedossa

Jos viranomaisella ei ole ollut oikeita ja riittäviä tietoja asiaa ratkaistessaan ja myöhemmin ilmenee asiaan uusia tosiseikkoja ei perustetta luottamuksensuojan saamiselle ole. Tapauksessa KHO 2016:71 asiassa oli kyse konsernista, jossa tanskalaisen yhtiön täysin omistama tanskalainen tytäryhtiö perusti Suomeen sivuliikkeen. Tämän jälkeen tanskalainen yhtiö myi omistamansa suomalaisen osakeyhtiön osakkeet tanskalaiselle tytäryhtiölleen siten, että kauppakirja tehtiin myyjäyhtiön ja ostajayhtiön Suomen sivuliikkeen kesken. Sivuliikkeeseen kohdennettiin osakepääomaa ja velkapääomaa perustuen tanskalaiselta yhtiöltä sivuliikkeen nimissä otettuun lainaan. KHO:n päätöksen mukaan, suomalaisen yhtiön osakkeiden ei katsottu olevan sivuliikkeen harjoittaman elinkeinotoiminnan pysyvässä käytössä eikä osakkeiden katsottu olevan sivuliikkeelle kuuluvia varoja.

¹³⁴ Juanto, Punavaara & Saukko, 2018, s. 276

¹³⁵ Myrsky, 2016a, s. 118

Sivuliike vaati valituksessaan hallinto-oikeudelle luottamuksensuojaa. Hallinto-oikeus totesi, ettei ennen verotarkastusta ole tutkittu osakeyhtiön osakkeiden allokoimista sivuliikkeelle eikä hankintaan liittyvien korkojen vähentämistä. Verotarkastuksessa oli ilmennyt seikkoja, jotka eivät olleet ilmenneet sivuliikkeen antamilta veroilmoituksilta, minkä vuoksi hallinto-oikeuden mukaan sivuliikkeelle ei tullut antaa luottamuksensuojaa, eikä asiassa ollut merkitystä sillä, ettei sivuliike ollut saanut hakemaansa ennakkotietoa. Verovelvollinen vaati korkeimmalta hallinto-oikeudelta luottamuksensuojaa hallinto-oikeudelle esittämillään perusteilla. VOVA vastineessaan totesi, ettei luottamuksensuojaa koskevien säännösten soveltamisedellytykset täyty asiassa. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä luottamuksensuojan osalta.¹³⁶

3.4 Vakiintuneen verotuskäytännön sitovuus

Yksittäisen verovelvollisen vakiintuneeksi verotuskäytännöksi muodostunut viranomaisen tekemä ratkaisu ei sido viranomaista, jos asian tosiseikat ovat muuttuneet. Ratkaisussa KHO 2000:15 korkein hallinto-oikeus ei nähnyt perusteita luottamuksensuojan antamiselle, vaikka säätiö oli aikaisemmissa verotuksissa hyväksytty yleishyödylliseksi yhteisöksi, koska säätiön tosiasialliseksi toiminnaksi oli muodostunut muun muassa kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä vuokraustoiminta ja sen sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli vähäistä. Lisäksi jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen.

Olosuhteiden muutos vaikuttaa veroviranomaisen käytännön muodostumiseen, jos viranomaisen laintulkintakannanotto ei koske toteutuneita tosiseikkoja, ei veroviranomaisen kannanottoa ole silloin toteutuneiden tosiseikkojen osalta olemassa. Vaikka säätiötä oli aikaisempina vuosina käsitelty yleishyödyllisenä yhteisönä, säätiöllä ei kuitenkaan KHO:n päätöksen mukaan ollut oikeutta luottaa aikaisemman säätiön toiminnan yleishyödyllisyyttä koskevan verotuskohtelun pysyvyyteen. Säätiö ei ollut saanut

¹³⁶ Ks. samoin KHO 2016:72

veroviranomaiselta luottamuksensuojan perustavaa laintulkintakannanottoa, mikä esti luottamuksensuojan saamisen. Viranomaisen käytäntö voi muodostua sekä veroviranomaisen aktiivisesta että passiivisesta laintulkintakannanotosta. Konkreettisessa yksittäistapauksessa veroviranomaisen passiiviselle laintulkintakannanotolle tulee kuitenkin olla tukevat perusteet. Luottamuksensuoja ei voinut tapauksen olosuhteissa perustua veroviranomaisen passiiviselle laintulkintakannanotolle, koska säätiön toiminnan olosuhteet olivat jatkuvasti ja oleellisesti muuttuneet säätiön perustamisen jälkeen.¹³⁷

3.5 Viranomaisen epäyhtenäinen käytäntö

Ainoastaan Verohallinnon tulkintalinjan tai vakiintuneen verotuskäytännön mukaisia yksittäisiä verotusratkaisuja toisten verovelvollisten verotuksessa pidetään luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamana viranomaisen noudattamana käytäntönä¹³⁸. Viranomaisen epäyhtenäinen käytäntö toisten verovelvollisten verotuksessa ei oikeuta saamaan luottamuksensuojaa, jos asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tapauksessa KHO 2021:18 verovelvollinen oli saanut stipendin ulkomailla suoritettavaa kansainvälistä Suomessa ylioppilastutkintoon rinnastettavaa tutkintoa varten. Stipendillä oli maksettu opiskelun, asumisen ja ruokailukuluja sisältävä lukukausimaksu. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan maksetut kulut olivat elantomenoja eivätkä tulonhankkimisesta tai säilyttämisestä aiheutuneita menoja, minkä vuoksi vuotuisen taitelija-apurahan määrän ylittävä osuus stipendistä oli verovelvolliselle veronalaista tuloa. Tämän jälkeen hallinto-oikeus arvioi luottamuksensuojan kannalta, ettei Verohallinto ei ollut tehnyt kyseiselle verovelvolliselle aiemmin nimenomaista ratkaisua asiasta eikä stipendinantajan antamista stipendeistä ollut julkaistua oikeuskäytäntöä tai Verohallinnon ohjetta mistä olisi muodostunut yleistä ja yhtenäistä verotuskäytäntöä. Koska asia ei ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä eikä asiasta ollut viranomaisen noudattamaa käytäntöä tai ohjetta hallinto-oikeus ei antanut luottamuksensuojaa.

¹³⁷ Soikkeli, 2003, s. 237, 268-269, 403

¹³⁸ Verohallinto, 2021c, luku 3.5.2 Viranomaisen nimenomainen kannanotto

Verovelvollinen oli esittänyt Verohallinnon noudattaman käytännön osalta selvitystä samalta stipendinantajalta muiden verovelvollisten aikaisempina vuosina verotuksissa stipendeillä saaduista varoista maksettujen lukukausimaksujen sekä asumis- ja ruokailukulujen olleen hyväksytty verotuksessa vähennyskelpoisiksi menoiksi. Muille verovelvollisille myönteisiä päätöksiä olivat antaneet verovirkailijat ja verotuksen oikaisulautakunta sekä yhdelle verovelvolliselle Kouvolan hallinto-oikeus. KHO:n mukaan luottamuksen suojan saamisen kannalta ei ollut merkitystä toisten verovelvollisten verotuksessa kuluksen hyväksymisestä vähennyskelpoiseksi, koska asia ei ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä. KHO ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä.

3.6 Verotarkastus

Verohallinto toteuttaa tehtäviinsä kuuluvaa verovalvontaa kaikkiin verovelvollisiin kohdistuvana perusvalvontana, joka on eri lähteistä saatavien verotukseen vaikuttavien tietojen yhdistelemistä ja vertailua. Kaikkiin verovelvollisiin kohdistuvaa verovalvontaa täydentää erityisvalvonta, jota toteutetaan pääasiassa valikoituihin verovelvollisiin kohdistuvien verotarkastusten avulla. Verotarkastuksessa veroviranomaisten toimesta tutkitaan verovelvollisen antamien veroilmoitusten ja kirjanpidossa tehtyjen ratkaisujen verotuksellinen oikeellisuus.¹³⁹

Tapauksessa KHO 2012:85 riidanalaisena asiana oli rakennusalalla toimivan yhtiön verovapaina ulkomaisille työntekijöilleen maksamat päivärahat. Yhtiössä suoritettujen verotarkastusten perusteella verovirasto oli tehnyt yhtiölle maksuunpanopäätökset maksettavista päivärahoista ateriakorvausta vastaavan määrän ylittävältä osuudelta toimittamattomista ennakonpidätyksistä ja sosiaaliturvamaksuista verovuosille 2004-2007. Verovirasto hylkäsi yhtiön vaatimuksen maksuunpanojen kumoamisesta. Valituksessaan hallinto-oikeudelle yhtiö vaati veroviraston päätösten kumoamista ja maksuunpanojen

¹³⁹ Myrsky, 2010a, s. 796-797

poistamista, yhtiö vetosi myös luottamuksensuojaan. Hallinto-oikeus kumosi veroviraston päätökset ja toimitetut maksuunpanot, koska katsoi yhtiöllä olleen oikeus maksaa ulkomaisille työntekijöilleen päivärahat verovapaina. Hallinto-oikeus ei ottanut kantaa luottamuksensuojaan, ratkaisun ollessa yhtiölle edullinen.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja perusteluissaan esitti muun muassa, että hallinto-oikeuden tulkinta matkakustannusten korvauksista on lainsäädännön ja vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön vastainen. Yhtiö vastineessaan vaati valituksen hylkäämistä ja toissijaisesti luottamuksensuojaa aikaisemman verotarkastuksen ja Verohallinnon ohjeiden perusteella. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi maksuunpanot voimaan. Luottamuksensuojan osalta KHO totesi, ettei yhtiö ollut selvittänyt sellaista viranomaisten noudattamaa käytäntöä tai viranomaisen antamia ohjeita, jonka perusteella yhtiön tulisi saada luottamuksensuojaa. Aikaisemmin suoritettussa verotarkastuksessa ei ollut käsitelty päivärähäkysymystä, joten senkään perusteella yhtiölle ei annettu luottamuksensuojaa.

Verohallinto antoi uuden syventävän ohjeen edellä kerrotun vuosikirjaratkaisun KHO 2012:85 vaikutuksista erityisalojen työntekijöitä koskevaan verotuskäytäntöön. Ohjeessa Verohallinto ilmoitti vuosikirjaratkaisun seurauksena muuttavansa aiempaa tulkintaansa ja antoi uuden tulkintakannanoton siitä, kuinka Verohallinnossa jatkossa sovelletaan erityisalojen työntekijöitä koskevassa verotuskäytännössä erityisalalla työskentelevien työntekijöiden oikeutta verovapaaseen päivärahaan.¹⁴⁰

3.6.1 Viranomaisen hyväksymä käytäntö

Tuleviin vuosiin tai verokausiin nähden voi luottamuksensuojaa muodostaa aikaisemmassa verotarkastuksessa tehty nimenomainen ratkaisu tai annettu nimenomainen

¹⁴⁰ Verohallinto, 2013a. Ohjeen voimassaolo on päättynyt 27.1.2016

ohjaus tulevaa menettelyä varten¹⁴¹. KHO:n vuosikirjaratkaisussa 2006:45 yhtiö sai luottamuksensuojaa yhtiössä aikaisemmin toimitetun ennakkoperintää koskevan verotarkastuksen perusteella. Vuonna 1995 tehdyssä tarkastuskertomuksessa oli huomautettu yhtiön maksamien matkakustannusten korvauksista ainoastaan yömatkarafoja koskevasta käytännöstä. Yhtiö oli sen jälkeen jatkanut noudattamaansa käytäntöä muiden matkakustannusten kuin yömatkarafojen osalta. Vuonna 2002 yhtiössä oli toimitettu uusi verotarkastus koskien vuosia 1997-2001. Tarkastuksessa oli todettu yhtiön tulkinneen virheellisesti varsinaisen työpaikan käsitettä verovapaiden päivärafojen ja kilometrikorvauksien maksussa. Yhtiö sai luottamuksensuojaa aikaisemman verotarkastuksen perusteella vuosille 1997-2001 noudattaessaan viranomaisen hyväksymää käytäntöä tulkinnanvaraisessa asiassa.¹⁴²

Luottamuksensuojaa perustava viranomaiskäytäntö voi muodostua aiemman verotarkastuksen ja erityisesti verotarkastuskertomukseen kirjattujen lausumien tai niiden puuttumisen perusteella¹⁴³. Verovelvollisen menetellessä Verohallinnon aiemmin suorittamassa verotarkastuksessa hyväksytyin menettelyn mukaisesti on sillä verovelvolliselle luottamuksensuojaa suova vaikutus. Arvonlisäverotuksessa luottamuksensuojan saamisen estää kuitenkin se, jos asiasta ei ole muodostunut vakiintunutta verotuskäytäntöä.¹⁴⁴ Samoin luottamuksensuojan saamisen estää aiemmasta verotarkastuksesta muodostuneesta viranomaiskäytännöstä huolimatta, jos asiaan on tullut lainsäädännöllisiä muutoksia tai uutta aiemmasta poikkeavaa oikeuskäytäntöä¹⁴⁵. Myöskään perustetta luottamuksensuojan antamiselle ei ole aikaisemman verotarkastuksen perusteella, jos selviää verovelvollisen antaneen virheellisiä tietoja aiemmassa verotarkastuksessa¹⁴⁶.

¹⁴¹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 60

¹⁴² Ks. myös Koillinen, 2012, s. 490; Puroinen, 2010, s. 124

¹⁴³ Kuortti, 2020, s. 710

¹⁴⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 899-900

¹⁴⁵ Kuortti, 2021, s. 442

¹⁴⁶ KHO 2016:24

3.6.2 Tosiseikkojen muutos ja viranomaisen hyväksymä käytäntö

Luottamuksensuojaa ei muodosta aikaisemmassa verotarkastuksessa tehty nimenomainen ratkaisu tai annettu nimenomainen ohjaus tulevaa menettelyä varten, jos asian tosiseikat eivät vastaa viranomaisen aiemmassa verotarkastuksessa hyväksymää käytäntöä. Tapauksessa KHO 2013:65 oli riidanalaisena asiana mikä osa oli verovelvollisen järjestämien kauppiaapäivien kokousohjelmaosuuden järjestämistä ja tarjoiluista liiketoimintaan kuuluvana kokonaan vähennyskelpoista ja mikä osa edellä mainituista kuluista oli yhtiön edustusmenoja. Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus ja verovirasto oli vuonna 2007 toimittanut verovuodelta 2005 jälkiverotuksen verotarkastuskertomuksen mukaisesti sekä määrännyt veronlisäystä ja veronkorotusta. Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt verovelvollisen oikaisuvaatimuksen, koska vaikei yhtiötä ollut jälkiverotettu tarjoilukustannuksista aikaisemmin suoritettun verotarkastuksen tarkastuskertomuksen perusteella, verotuksen oikaisulautakunta oli maininnut päätöksessään tarjoilukustannuksiin sisältyvien iltaohjelmiin liittyvien menojen olevan edustuskulujen luonteisia. Lisäksi vuoden 2005 koulutuspäivien olosuhteissa oli tapahtunut olennainen muutos aikaisempiin vuosiin verrattuna.

Verovelvollinen valitti hallinto-oikeuteen. Verovelvollinen vetosi luottamuksensuojaan ja esitti, että edellisessä verotarkastuksessa oli hyväksytty kauppiaapäivien kustannukset kokonaan vähennyskelpoisiksi kuluiksi lukuun ottamatta tarjoilukuluja, joita ei kuitenkaan ollut jälkiverotettu. Verovelvollisen näkemyksen mukaan kauppiaapäivät olivat vuosien aikana olleet luonteeltaan ja ohjelmaltaan samantyyppisiä, jolloin verokohtelun tulee pysyä samanlaisena. Hallinto-oikeus hylkäsi verovelvollisen valituksen ja totesi, ettei kauppiaapäivien ohjelmassa tapahtuneiden muutosten takia aiemmassa verotarkastuksessa tehdyt johtopäätökset järjestetyistä kauppiaapäivistä sovellu eikä siksi myöskään luottamuksensuojaa anneta. Lisäksi hallinto-oikeus totesi yhtiön antaneen väärän veroilmoituksen, minkä vuoksi yritysverotoimistolla on ollut oikeus toimittaa jälkiverotus ja määrätä veronlisäys ja veronkorotus.

Verovelvollinen sai valitusluvan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Luottamuksensuojan osalta yhtiö vetosi verotarkastuksissa eri vuosina tehtyihin erilaisiin tulkintoihin sekä kahteen hallinto-oikeuden päätökseen, joista toisessa yhtiö oli saanut luottamuksensuojaa ja toisessa ei. Hallinto-oikeudessa vireille tulleet riita-asiat olivat seurausta verotarkastuksesta ja koskivat yhtiön mukaan samoja kauppiaspäiviä. Yhtiö vetosi tapaukseen liittyvään epäyhtenäiseen oikeuskäytäntöön ja vaati luottamuksensuoja huomioiden, ettei asiassa ole jälkiverotusoikeutta.

VOVA totesi vastineessaan, ettei aikaisempaan verotarkastukseen perustunut Verohallinnon kannanotto koskenut nyt tarkastuksen kohteena olleiden vuosien kauppiaspäiviä, koska niiden sisältö oli olennaisesti muuttunut. Tämän vuoksi yhtiön ei voida katsoa menetelleen viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaisesti.

Korkein hallinto-oikeus ei antanut kauppiaspäivien kulujen osalta edellisen verotarkastuksen perusteella yhtiölle luottamuksensuojaa, koska vuonna 2005 järjestetyt kauppiaspäivät eivät vastanneet aikaisemmin järjestettyjä tilaisuuksia. KHO:n mukaan, yhtiö ei ollut antanut tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta olennaisesti väärää veroilmoitusta, mistä syystä määrätty veronkorotus oli aiheeton. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

3.7 Luottamuksensuojasäännöksen laaventava tulkinta

Työntekijä voi saada luottamuksensuojaa poikkeuksellisesti työnantajalle annetun luottamuksensuojan perusteella, kuten KHO:n ratkaisusta 2009:20 ilmenee:

Verovelvollisen työnantaja oli saanut luottamuksensuojaa, eikä työnantajalle ollut maksunpantu työntekijöille maksetuista verotarkastuksessa todetuista aiheettomasti verovapaina työntekijöille maksetuista matkakustannusten korvauksista. Verovelvollinen sai myös luottamuksensuojaa, eikä työntekijän verotettavaan tuloon lisätty jälkiverotuksella aiheettomasti maksettuja matkakustannusten korvauksia.

Asiassa oli kyse siitä, että A:n työnantajan luona suoritetussa verotarkastuksessa työnantajan oli todettu maksaneen tietyille työntekijöille aiheettomasti kustannusten korvauksia. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä työnantajalta oli jätetty perimättä työnantajasuoritukset, koska työnantajan oli katsottu toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti. Päätös oli koskenut myös tässä tapauksessa kyseessä olevalle A:lle maksettuja ateriakorvauksia. Verovirasto oli lisännyt osan työnantajan maksamista ateriakorvauksista jälkiverotuksen verovuosilta 1998-2002 A:n veronalaiseksi tuloksi ja lisäksi hänelle oli määrätty veronlisäys ja veronkorotus. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi A:n valituksen jälkiverotuksen kumoamisesta. A valitti hallinto-oikeuteen vaatien verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen kumoamista ja jälkiverotuksen poistamista. Valituksessaan hallinto-oikeudelle A esitti, että verotuksen toimittajan menettelyn olevan luottamusperiaatteen vastainen, koska jälkiverotus on aiheutunut viranomaisen takautuvasti muuttamasta vakiintuneesta käytännöstä ja tulkinnasta varsinaisen työpaikan ja erityisen työntekemispaikan käsitteistä. Hallinto-oikeus totesi päätöksessään A:n jättäneen kyseisten vuosien veroehdotukset palauttamatta, minkä vuoksi veroviranomaisilla ei ollut tietoa varsinaisella työpaikalla työskentelyn ajalta A:lle maksetuista ateriakorvauksista ja ateriakorvausten jääneen siten verottamatta A:n säännönmukaisessa verotuksessa. Tämän jälkeen hallinto-oikeus kuitenkin ratkaisi asian A:n eduksi luottamuksensuojan perusteella. Hallinto-oikeus totesi, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisseeseen asian kyseisiä perusteettomasti verovapaasti ateriakorvauksia maksaneen työnantajan eduksi luottamuksensuojan perusteella. Tämän johdosta hallinto-oikeus katsoi myös A:n osalta asian olevan tulkinnanvarainen ja A:n toimineen vilpittömässä mielessä, minkä vuoksi hallinto-oikeus antoi A:lle luottamuksensuojaa ja ratkaisi asian A:n eduksi. Hallinto-oikeus kumosi oikaisulautakunnan päätöksen ja toimitetut jälkiverotukset.

Veroasiamies valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaati hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista ja toimitetun jälkiverotuksen voimaan saattamista. Veroasiamies toteaa, ettei hallinto-oikeuden päätöksessä mainita luottamuksensuojan kolmannesta soveltamisedellytyksestä viranomaisen käytännöstä tai ohjeesta mitään. Yksittäisen

asianosaisen tiedossa oleva viranomaisen käytäntö tai ohjaus on sellainen luottamuksensuojan tarkoittama tilanne, jolloin asianomaisen luottamusta käytännön tai ohjeen oikeellisuuteen ja jatkuvuuteen suojataan. Eikä asiassa ole edes väitetty A:n olleen tietoinen siitä verotarkastuksesta, minkä perusteella työnantaja oli saanut luottamuksensuojaa.

Perusteluissaan korkein hallinto-oikeus toteaa, ettei A ole saanut veroviranomaiselta ohjeita tai neuvoja eikä A:n verotuksessa ole ateriakorvausten osalta muodostunut sellaista luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamaa viranomaisen noudattamaa käytäntöä, koska A ei ole palauttanut veroehdotuksia eikä jälkiverotuksen perusteena olleet tiedot ole olleet viranomaisten tiedossa verotuksia toimitettaessa. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus vielä arvioi, tulisiko A:n saada luottamuksensuojaa sen vuoksi, että A:n työnantaja sai luottamuksensuojaa ja työnantajasuoritukset jätettiin maksuunpanematta.

Korkein hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, ettei työnantajan asiassa saamasta luottamuksensuojasta suoraan seuraa, että myös suorituksensaajaan sovellettaisiin luottamuksensuojasäännöstä vaan asia tulee ratkaista erikseen tulonsaajan olosuhteiden perusteella. Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että säännösten tulkinnanvaraisuuden lisäksi, matkakustannusten korvausten veronalaisuuden selvittäminen kuuluu työnantajalle ja veronalaisuus riippuu työnantajan toimintaan liittyvistä asioista, joista työntekijä ei ole välttämättä tietoinen. A:n ei katsottu olevan velvollinen erikseen varmistamaan matkakorvausten oikeaa tulkintaa, koska työnantaja oli asiassa menetellyt luottamuksensuojasäännöksen soveltamisedellytysten mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus hylkäsi veroasiamiehen valituksen ja A sai luottamuksensuojaa, jolloin jälkiverotusasia ratkaistiin hänen edukseen. Ratkaisu oli äänestyspäätös 3-1-1 ja toinen eri mieltä ollut hallintoneuvos, oli muutoin samaa mieltä kuin enemmistö, mutta katsoi tilanteessa jälkiverottamisen kohdistamisen A:lle olevan kohtuutonta. Toisen eri mieltä olleen hallintoneuvoksen mielipide oli, että verovelvollisten toimien arviointi on verovelvolliskohdista, mikä koskee myös luottamuksensuojasäännöstä. Eikä säännöksen laaventava tulkinta ole sallittua, koska se asettaa yhden verovelvollisen toisia verovelvollisia

suotuisampaan asemaan. Hallintoneuvos katsoi, ettei työnantajalla suoritettu verotarkastus ollut sellainen viranomaiskäytäntö, jonka perusteella A:lle olisi annettava luottamuksensuojaa. Hän olisi kuitenkin mahdollistanut asian käsittelyn verotusmenettelylain mukaisen verohuojennusasiaina¹⁴⁷.

Ratkaisussa korostuu se, ettei luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä automaattisesti sovelleta myös suorituksensaajan lopullisessa verotuksessa, vaikka suorituksenmaksajan verotuksessa luottamuksensuojaa sovelletaan, vaan säännöksen soveltaminen tulonsaajaan tuli ratkaista erikseen ”hänen olosuhteidensa perusteella”¹⁴⁸. Tämä ratkaisu on korostetusti in casu -luonteinen (tapauskohtainen), kuten korkein hallinto-oikeuden perusteluista ilmenee: ” Kun tässä asiassa X Oy on työnantajana menetellyt tulkinnanvaraisessa ja epäselvässä asiassa vilpittömässä mielessä veroviranomaisen noudattaman käytännön ja ohjeiden mukaisesti” sekä ”Tässä tilanteessa verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentin luottamuksensuojaa koskevan säännöksen mukaista on, että jälkiverotusasia ratkaistaan A:n eduksi.” Tämän vuoksi ratkaisusta yleisempien johtopäätösten tekemiseen tulee suhtautua pidättyvästi.¹⁴⁹

Luottamuksensuojasäännöksessä ei yksittäiseltä asianosaiselta edellytetä, että hänen tulisi olla tietoinen viranomaisen noudattamasta käytännöstä tai ohjauksesta. On kuitenkin olemassa tilanteita, joissa verovelvollisen odotetaan erikseen varmistuvan säännösten oikeasta tulkinnasta, ollakseen oikeutettu luottamuksensuojaan.¹⁵⁰

Korkeimman hallinto-oikeuden lyhyenä ratkaisuselosteena julkaisemassa ratkaisussa 13.10.2010 T 2675 (ään. 4-1) yhtiö sai luottamuksensuojaa sille, että yhtiön omaisuutta tuli käsitellä verotuksessa elinkeinotuloverolain (EVL) mukaisena omaisuutena. Hallinto-oikeus oli veroasiamiehen valituksesta katsonut yhtiön toiminnan olevan tuloverolain

¹⁴⁷ Ks. myös Puronen, 2010, s. 126-127

¹⁴⁸ Myrsky, 2011c, s. 642

¹⁴⁹ Myrsky, 2009, s. 680-685; Myös Rabinän ym. näkemyksen mukaan: ” Ratkaisun laventavaan tulkintaan tulee suhtautua pidättyvästi.” Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 60

¹⁵⁰ Myrsky, 2009, s. 685

mukaista toimintaa. Koska yhtiön toiminnan tulo oli verotettu aikaisempina vuosina EVL:n säännösten mukaan, hallinto-oikeus oli myöntänyt yhtiölle luottamuksensuojaa yhtiön toiminnan verottamiselle EVL:n mukaan. Ratkaisu ulottaa luottamuksensuojan saamisen myös lakien soveltamisaloihin: ”minkä lain, EVL:n tai TVL:n, mukaan yhtiön toimintaa tulee verottaa... seurasi tästä myös, että yhtiön omaisuutta tuli verotuksessa käsitellä EVL:n mukaisena omaisuutena ja luokitella EVL:n mukaan”¹⁵¹ Raitasuo pitää päätöstä merkittävänä, koska sillä saattaa olla laajentava vaikutus VML 26.2 §:n luottamuksensuojan soveltamisalaan käyttöomaisuusosakkeiden luovutustapauksissa¹⁵².

3.8 Muuttunut oikeuskäytäntö

Vaikka ennakkoratkaisut annetaan määräajaksi, verovelvollisen luottamusta tulee suojata myös ennakkoratkaisun voimassaoloajan päättymisestä huolimatta, jos oikeuskäytännössä asian tulkinnassa tapahtuu ennalta arvaamattomasta syystä muutoksia. Verohallinnon ennakkoratkaisussa antaman tulkintakannanoton pysyvyydelle on mahdollista saada luottamuksensuojaa ennakkoratkaisun voimassaoloajan päättymisestä huolimatta, vaikka oikeuskäytännössä myöhemmin vahvistettaisiin toisenlainen tulkinta asialle kuin mihin ennakkoratkaisun antaminen on perustunut.¹⁵³

Tapauksessa KHO 2016:196 yhtiö sai luottamuksensuojaa ennakkoratkaisulle sen voimassaolon päättymisestä huolimatta. Keskinäinen kiinteistöyhtiö oli saanut Konserniverokeskukselta ennakkoratkaisun ajalle 29.4.2011-31.12.2012, jonka mukaan sen toiminta oli arvonlisäverollista pysäköintitoimintaa ja oikeus vähentää tähän toimintaan kohdistuvien kulujen arvonlisäverot. Yhtiö oli rakentanut pysäköintilaitoksen ja vähentänyt rakentamiskustannusten arvonlisäverot.

¹⁵¹ Myrsky, 2010b, s. 907

¹⁵² Raitasuo, 2011, s. 320

¹⁵³ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019 s. 901-902

Korkein hallinto-oikeus oli antanut vuonna 2012 vuosikirjaratkaisun (KHO 2012:15) minkä perusteella yhtiön pysäköintitoimintaa ei ollut enää katsottava arvonlisäverolliseksi. Verohallinto poisti 1.1.2013 yhtiön arvonlisäverovelvollisten rekisteristä. Yhtiölle tuli tämän johdosta velvoite kiinteistöinvestointiin sisältyneiden arvonlisäverojen vähennysten tarkistamiseen verovelvollisuuden päättymiskuukaudelle, koska verovelvollisuuden päättyessä lakkaa kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö (AVL 121c.2 §).

KHO:n näkemyksen mukaan luottamuksensuojaamiseen oli kaksi vaihtoehtoa, yhtiö poistettaisiin arvonlisäverollisten rekisteristä, mutta tarkistusvastuuta ei toteuteta tai yhtiö saa jatkaa toimintaansa arvonlisäverovelvollisena kiinteistön tarkistuskauden loppuun asti. Yhtiön luottamusta suojattiin niin, että se saa jatkaa toimintaansa arvonlisäverovelvollisena. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että ”yhtiön perusteltu luottamus voi kohdistua vähennysoikeuden pysymiseen vain, mikäli se maksaa tarkistuskauden loppuun saakka arvonlisäveroa pysäköintitoiminnassa perimistään vastikkeista.” Päätöksessä on sovellettu hallintolain 6 §:ä silloisen ALV 176.2 §:n (joka oli sanamuodoltaan sama kuin VML 26.2 §) sijasta. Jo kumotun arvonlisäverolain 176 §:n 2 momentin säätämisestä koskevissa hallituksen esityksen perusteluissa on todettu, ettei säännöksen tarkoituksena ollut estää verovelvollisille luottamuksensuojan antamista säännöksen soveltamisalaan kuulumattomissa tilanteissa¹⁵⁴.

Urpilaisen näkemyksen mukaan, ratkaisu osoittaa luottamuksensuojaperiaatteen olevan edelleen oikeussuojaperiaatteena tulkinnallisesti kehittyvä ja ratkaisu myös monipuolistaa käsitystä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisalasta. Tilanteissa, joissa verovelvollisen luottamusta voisi olla perustelua suojata, kiertyy yleensä kahden kysymyksen ympärille, joita ovat kysymys verovelvollisten tasapuolisesta kohtelusta sekä milloin viranomaisen antama neuvo tai ohje on objektiivisesti arvioituna ”liian virheellinen”, ettei verovelvollisen luottamusta tällaisen oikeustilan pysyvyyteen voida enää suojata.¹⁵⁵

¹⁵⁴ HE 221/2008 vp, s. 65

¹⁵⁵ Urpilainen, 2016, s. 1

Verovelvollisen luottamusta tulee suojata perustellusta syystä ja Verohallinnon antama ennakkoratkaisu oli synnyttänyt yhtiössä oikeustilan pysyvyyttä koskevia oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojaperiaatteen perusajatuksen mukaisesti veronsaajan tulee kantaa tässä tapauksessa riskit, jotka aiheutuvat oikeustilan muuttumisesta myöhemmin verovelvollisen kannalta epäedulliseen suuntaan. Ratkaisun erityispiirteisiin kuuluu se, että riskinjako toteutettiin pysyttämällä ”lainvastainen” oikeustila yhtiön osalta koko kiinteistöinvestoinnin tarkistamiskauden eli kymmenen vuoden ajalle. Luottamuksensuojan soveltaminen mahdollistaa myös sen, että verovelvolliselle pysytettävä edullinen oikeustila tai tulkinta on ilmeisen virheellinen objektiivisesti arvioiden. Ratkaisu osoittaa, ettei pelkästään luottamuksensuojasäännöksen sanamuotoon tukeutuen voida kaikissa tilanteissa tunnistaa luottamuksensuojan kannalta olennaisia näkökohtia. Ratkaisussa KHO arvioi ensin sen, että verovelvollisella on oikeus saada luottamuksensuojaa, minkä jälkeen KHO arvioi, mitä luottamuksen suojaaminen ratkaisun olosuhteissa käytännössä edellyttää. Urpilainen näkee ratkaisussa olleen kysymys enemmänkin yleisoikeudellisen luottamuksensuojaperiaatteen kuin AVL 176.2 §:n luottamuksensuojasäännöksessä käytettyjen sanamuotojen tulkinnasta.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Urpilainen, 2016, s. 3-4

4 Viranomaisen ohje

Tehtäviinsä kuuluvan oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi Verohallinto antaa aineellista verotusta koskevia yhtenäistämisohteja, jotka sisältävät verolakien tulkintasuosituksia ja soveltamisohteja¹⁵⁷. Verohallinnon syventävät ohjeet ja muut ohjeet ovat suunnattu sekä Verohallinnon henkilökunnalle että verovelvollisille ja niiden tulee erottua päätöksistä, jotka Verohallinto antaa laissa olevan valtuutussäännöksen perusteella¹⁵⁸. Verohallinto muuttaa ohjeissaan esittämäänsä tulkintaa yleensä vain lainsäädännön muuttuessa tai korkeimman hallinto-oikeuden katsoessa Verohallinnon tulkinnan virheelliseksi¹⁵⁹.

Verohallinnon ohjeet eivät ole oikeudellisesti sitovia, mutta ne ovat silti sallittuja oikeuslähteitä, jolloin niillä voi oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa olla painoarvoa, jos vahvasti tai heikosti velvoittavista oikeuslähteistä ei löydy vastausta¹⁶⁰. Vaikkei Verohallinnon ohjeet ole oikeudellisesti sitovia, niin verovelvolliselle luottamuksensuojaa antava Verohallinnosta saatu ohje syrjäyttää perinteisen oikeuslähteopin ja ohjeesta muodostuu sovellettava oikeusnormi¹⁶¹.

Verohallinnon ohjeessa Palkka ja työkorvaus verotuksessa on Verohallinnon tulkintakananotto tilanteesta, jossa luottamuksensuojasäännöstä voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti soveltaa. Työtä voidaan joissain tilanteissa tehdä samanlaisissa olosuhteissa sekä palkansaajana että yrittäjänä, jolloin voi olla epäselvää onko kyse palkasta vai työkorvauksesta. Tilanteissa, jossa molemmat toimeksiannon osapuolet ovat toimineet vilpittömässä mielessä ja hoitaneet velvoitteensa, eli maksaneet veronsa ja rekisteröityneet asiaan kuuluviin Verohallinnon rekistereihin sekä harjoittaneet muutoinkin toimintaansa

¹⁵⁷ HE 288/2009 vp, s. 6

¹⁵⁸ Nykänen, 2020, s. 620

¹⁵⁹ Nykänen, 2020, s. 624

¹⁶⁰ Määttä, 2014, s. 262

¹⁶¹ Iivonen, 2011, s. 540

yritystoiminnan mukaisesti, voi luottamuksensuojaa koskeva säännös kuitenkin Verohallinnon ohjeen mukaan tulla sovellettavaksi.¹⁶²

Myös edelleen voimassa olevassa Verohallinnon vuonna 2013 antamassa ohjeessa, Verohallinto päivitti ja muutti tulkintakannanottoaan taselainaukseen elinkeinotoiminnassa kielteiseksi. Verohallinnon näkemyksen mukaan, perusteita vanhalle taselainausjärjestelyn verotustulkinnan mukaiselle oikeus- ja verotuskäytännölle ei enää ollut, minkä vuoksi Verohallinto muutti tulkintaansa vastaamaan muuttunutta oikeustilaa. Mutta koska taselainausjärjestelyitä on säännösmuutoksista huolimatta hyväksytty edelleen verotuskäytännössä aiemman oikeus- ja verotuskäytännön mukaisesti, Verohallinto antaa uuden tulkintakannanoton soveltamisen 1.1.2014 alkaessa olemassa oleville taselainausjärjestelyille luottamuksensuojaa ja niiden verotus toimitetaan vanhan verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti, eikä niitä pureta viranomaisaloitteisesti.¹⁶³

Verovelvolliset voivat saada veroviranomaisilta ohjeita sekä suullisesti että kirjallisesti. Verovelvollisten toimiessa viranomaisilta saamiensa ohjeiden mukaisesti ja tulee heillä olla oikeus luottaa niiden oikeellisuuteen ja verokohteluun (veropäätösten ennustettavuus). Vaikkei veroviranomaisten antamat suulliset tai kirjalliset ohjeet ole juridisesti päteviä, verovelvolliset kuitenkin luottavat niiden oikeellisuuteen. Saadakseen luottamuksen suojaa veroviranomaisen antamalle neuvolle tai ohjeelle, verovelvollisen tulee selvittää kaikki asiaan vaikuttavat tosiseikat neuvoa tai ohjetta kysyessään.¹⁶⁴

Verohallinnon sosiaalisessa mediassa verovelvollisen kysymyksiin antamat vastaukset, jotka sisältävät täsmällisen kannanoton, voivat myös saada luottamuksensuojaa, jos kysymyksessä on esitetty yksityiskohtaisesti kaikki asiaan vaikuttavat tosiseikat ja kannanoton antamiseen tarvittavat olennaiset taustatiedot. Myös muut verovelvolliset kuin

¹⁶² Määttä, 2017, s. 41; Ks. Verohallinto, 2019b, luku 13.2 Luottamuksensuoja

¹⁶³ Verohallinto, 2013c, luku 5.1 Verohallinto päivittää taselainaukseen koskevaa tulkintaa; Järvenoja, 2015, s. 8

¹⁶⁴ Soikkeli, 2003, s. 249–252

pelkästään kysyjä, voivat saada luottamuksensuojaa tällaisiin sosiaalisessa mediassa annettuihin ohjeisiin, jos heidän tapauksensa ovat samanlaisia.¹⁶⁵

4.1 Tulkintakannanotolliset ohjeet

Luottamuksensuojaa voi saada Verohallinnon voimassa oleville ohjeille, joissa kannanotto on esitetty riittävän täsmällisesti ja yksilöidysti. Lisäksi tapauksen olosuhteiden ja tosiseikkojen tulee olla voimassa olevan ohjeen mukaiset verovelvollisen verotukseen vaikuttavan oikeustoimen tekohetkellä. Verohallinto voi ottaa ohjeissaan kantaa tulkinnanvaraisten verosäädösten kohteluun verotuksessa.¹⁶⁶

Tapauksessa KHO 2020:96 oli kyse asiasta, jossa yhtiö oli maksanut esisopimuksen mukaisesti neljälle ulkomaalaispelaajille, jotka olivat maksuhetkellä Suomessa rajoitetusti verovelvollisia, nettopalkkaperiaatteella allekirjoituspalkkioita ja tilittänyt niistä valtiolle lähdeverokannan mukaisesti lasketun veron. Kahdelle pelaajalle oli maksettu ensimmäisenä pelikautena allekirjoituspalkkio ja rahapalkka yhteenlaskettuna sama määrä kuin toisen pelikauden rahapalkkana oli maksettu. Kahdelle muulle pelaajalle oli maksettu huomattavasti pienempää rahapalkkaa ensimmäisenä pelikautena kuin seuraavina pelikausina. Korkein hallinto-oikeus katsoi maksettujen allekirjoituspalkkioiden olleen tosiasiallisesti Suomessa pelaamisesta saatuja palkkoja ja joista olisi tullut toimittaa ennakonpidätys.

Verohallinto hylkäsi yhtiön valituksen verotarkastuksen perusteella maksuunpannuista toimittamatta jääneistä ennakonpidätyksistä sekä niihin liittyvät viivästysseuraamuksista, myös hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen. Yhtiön toissijaisesti vaatiman luottamuksensuojan osalta hallinto-oikeus lausui, ettei maksettujen palkkioiden luonteen osalta asia ollut tulkinnanvarainen eikä tosiseikoiltaan epäselvä. Hallinto-oikeuden mukaan,

¹⁶⁵ Verohallinto, 2021c, luku 3.6 Viranomaisen antamat ohjeet

¹⁶⁶ Nykänen, 2020, s. 624-625

yhtiön vuonna 2002 Verohallinnolta saaman ohjeistuksen oikeellisuudesta ei sen tosi-seikkojen puutteellisuuden vuoksi voida varmistua.

Valituksessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle yhtiö perusteli menettelynsä oikeellisuutta muun muassa vedoten yhtiön Verohallinnolta vuonna 2004 saamaan ohjeistukseen, joka oli koskenut erästä toista pelaajaa kuin tässä tapauksessa kyseessä olevia sekä erälle kolmannelle ulkomaalaispelaajalle vuonna 2002 annettuun lähdeverokorttiin. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö puolestaan totesi luottamuksensuojan osalta, Verohallinnon vuonna 2004 toista pelaajaa koskevan päätöksen olleen teknisluonteisen, jossa ei ole ollut kannanottoa maksujen tai sopimusten sisältöihin. Yhtiön 1.11.2002 Verohallinnolta saama sähköposti ei myöskään synnytä luottamuksensuojaa, koska siinä todetaan allekirjoituksen tavanomaisuuden määrää voitavan arvioida/arvioidaan verotarkastuksella. Viranomaisen kannanottona ei voida myöskään pitää kolmannelle pelaajalle annettua lähdeverokorttia. Näiden seikkojen vuoksi Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön mukaan, asiassa ei ole viranomaisen noudattamaa käytäntöä ja koska kaikki luottamuksensuojan edellytykset eivät täyty, ei yhtiölle tule antaa asiassa luottamuksensuojaa.

Korkein hallinto-oikeus toteaa Verohallinnon 1.11.2002 toisen pelaajan verokorttia koskevassa yhtiölle lähettämässä sähköpostissa muun muassa todetun allekirjoituspalkkion olevan lähdeveron alainen, jos määrä on tavanomainen, lisäksi viestissä oli suluissa todettu, verotarkastuksen tulkitsevan tavanomaisen määrän. Johtopäätöksenä korkein hallinto-oikeus toteaa, ettei yhtiö ole saanut veroviranomaiselta kirjallista ohjetta, minkä mukaan allekirjoituspalkkiot olisivat aina lähdeveron alaisia tuloja, vaan ohjeen mukaan lähdeveron alaisten allekirjoituspalkkioiden tulee olla tavanomaisia. Koska kaikki luottamuksensuojan edellytykset eivät täyttyneet yhtiö ei saanut asiassa luottamuksensuojaa.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ja Verohallinnon päätökset yhtiölle määrättyjen veronkorotusten ja viivästyskorkojen osalta, muilta osin KHO pysytti hallinto-oikeuden päätöksen voimassa. Korkein hallinto-oikeus toteaa perusteluissaan, että ”asiassa esitetyt selvitykset kokonaisuutena huomioon ottaen” yhtiö ei ole

kuitenkaan velvollinen suorittamaan toimittamatta jääneen ennakonpidätyksen määrälle viivästyskorkoa sekä ettei veronkorotuksia tule määrätä.¹⁶⁷

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu poikkeaa veronkorotuksen ja viivästysseurauksien osalta luottamuksensuojasäännöksistä, joissa on mahdollistettu, että veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain tilanteessa, jossa vero luottamuksensuojasäännöksen soveltumisesta huolimatta määrätään ja lisäksi veronkorotuksen ja viivästysseurauksen perimisen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta¹⁶⁸.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2019:66 oli kyse verovelvollisesta, joka hankkinut B Oy:n osakkeita eri aikoina ja eri hankintahinnoilla. Verovelvollinen oli verovuonna 2014 saanut B Oy:n sijoitetun vapaan oman rahastosta pääomanpalautuksia ja luovutusvoittojen määrää laskettaessa tuli yhdisteltyjen osakkeiden hankintameno laskea osake-eräkohtaisesti.

Verohallinto oli lisännyt verovelvollisen verotettaviin pääomatuloihin pääomapalautuksina saadut luovutusvoitot, joita verovelvollinen ei ollut ilmoittanut veroilmoituksellaan. Verovelvollinen oli tehnyt oikaisuvaatimuksen luovutusvoittojen poistamiseksi verotettavista pääomatuloista verotuksen oikaisulautakuntaan, joka oli hylännyt oikaisuvaatimuksen. Verovelvollinen valitti hallinto-oikeuteen, joka hylkäsi valituksen. Hallinto-oikeus katsoi kuten verotuksen oikaisulautakunta, että jokaiselle osakkeiden hankintaerälle on tullut laskea hankintameno, joka on perustunut ennen osakkeiden yhdistelyä osakkeilla olleeseen hankintamenoon. Lisäksi hallinto-oikeus harkitsi toissijaisesti, oliko verovelvolliselle syntynyt yhdisteltyjen osakkeiden hankintamenon määrittämiseen liittyen veroviranomaisen aikaisemman käytännön tai ohjeiden perusteella annettava luottamuksensuojaa. Hallinto-oikeuden mukaan verovelvollisen esittämissä Verohallinnon ohjeissa ei ole ollut mitään kannanottoa tilanteeseen, jossa yhdistelyn kohteena on

¹⁶⁷ Urpilainen, 2020a, s. 4-5

¹⁶⁸ Urpilainen, 2020a, s. 4-5; ks. myös Verohallinto, 2021 luku 6.2 Seurauksien perimättä jättämisen edellytykset

ollut eri aikoina ja eri hankintamenoilla hankittuja osakkeita. Eikä asiassa ollut ilmennyt Verohallinnon antaneen sellaista ohjetta, jonka mukaan eri aikoina hankittuja osakkeita yhdisteltäessä niiden hankintameno laskettaisiin yhteen verovelvollisen esittämällä tavalla. Hallinto-oikeus hylkäsi verovelvollisen valituksen, eikä myöntänyt asiassa verovelvolliselle luottamuksensuojaa.

Valituksessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle verovelvollinen esitti muun ohessa luottamuksensuojan kannalta, että Verohallinnon ohjeiden nimenomaisesti antavan käsityksen, että yhdisteltyjen osakkeiden hankintamenot laskettaisiin verovelvollisen esittämällä tavalla. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön antaman vastineen mukaan, Verohallinnon ohjeistuksissa ei ole nimenomaista kannanottoa tilanteesta, jossa useammalla eri saannolla saatuja osakkeita yhdisteltäisiin yhdeksi osakkeeksi. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tuloverolaissa ei ole säädöksiä kyseessä olevasta tilanteesta ja katsoi, että asiassa yhdisteltyjen osakkeiden hankintameno tulee laskea erikseen kunkin hankitun osake-erän kohdalta. Korkein hallinto-oikeus hylkäsi valituksen ja pysytti hallinto-oikeuden päätöksen voimassa. Myöskään luottamuksensuojaa korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt verovelvolliselle hallinto-oikeuden päätöksestä ilmenevillä luottamuksensuojaa koskevilla perusteilla.

Verovelvollinen ei voi saada luottamuksensuojaa Verohallinnon ohjeen perusteella, jos ohjeessa ei ole tulkintakannanottoa juuri kysymyksessä olevaan asiaan. Luottamuksensuojan perustavaa vaikutusta ei myöskään ole, jos kysymyksessä olevan tapauksen olosuhteet tai tosiseikat eivät ole samanlaiset kuin Verohallinnon ohjeen kannonotossa on esitetty.¹⁶⁹

Toimiminen Verohallinnon ohjeen mukaan ei aina muodosta verovelvolliselle oikeutta luottamuksensuojan saamiseen. Vuosikirjaratkaisussa KHO 2018:35 riidanalaisena asiana oli Y Oy:n vakuutusyhtiöstä ottaman ryhmäeläkevakuutuksen tosiasiallinen luonne, oliko otettua ryhmäeläkevakuutusta pidettävä kollektiivisena

¹⁶⁹ Nykänen, 2020, s. 625

ryhmäeläkevakuutuksena vai yksilöllisenä eläkevakuutusjärjestelyinä. Tytäryhtiö Y Oy oli emoyhtiönsä X Oy:n kokonaan omistama yhtiö ja emoyhtiö X Oy:n omistivat kokonaan osakkaat A ja B, kumpikin 50 prosenttia X Oy:n osakekannasta. Y Oy oli joulukuussa 2010 ottanut X Oy:n osakkaille A:lle ja B:lle vakuutusyhtiön ryhmäeläkevakuutuksen siten, että vakuutuksessa vakuutettuna eläkeryhmänä oli henkilöstö, Y Oy:llä ei ollut vuonna 2010 lainkaan palkansaaajia. Y Oy ei ollut maksanut palkkaa A:lle tai B:lle, vaan palkkaa heille oli maksanut emoyhtiö X Oy. Vuonna 2011 Y Oy on maksanut palkkaa B:n puoliso C:lle ja hänet oli liitetty ryhmäeläkevakuutukseen. Vakuutusyhtiön ryhmäeläkevakuutuksessa sopimuksen mukainen eläkeikä oli 60 vuotta ja A oli täyttänyt 60 vuotta marraskuussa 2011, mutta hänen työskentelynsä oli jatkunut ja vakuutusyhtiö oli lykännyt hänen eläkkeensä alkamista.

Verohallinto oli suoritetusta verotarkastuksesta laaditun verotarkastuskertomuksen perusteella katsonut Y Oy:n ottaman vakuutusyhtiön ryhmäeläkevakuutuksen vakuutusmaksut yhtiön emoyhtiön osakkeenomistajien B:n ja A:n osalta palkkatuloksi ja järjestelyä oli pidetty yksilöllisenä eläkevakuutuksena. Verohallinnon vuonna 2014 toimittamissa maksuunpanoissa yhtiölle oli maksuunpantu työnantajan sosiaaliturvamaksut ja niiden kymmenen prosentin veronkorotukset. Verohallinto oli vuonna 2015 hylännyt yhtiön oikaisuvaatimuksen maksuunpanopäätöksistä.

Y Oy valitti hallinto-oikeuteen. Toissijaisesti yhtiö vaati luottamuksensuojaa, yhtiön näkemyksen asia oli tulkinnanvarainen ja yhtiö oli näkemyksensä mukaan toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen antamien ohjeiden tai noudattaman käytännön mukaisesti. Hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen ja totesi luottamuksensuojan osalta, että yhtiön viittaaman Verohallinnon työnantajan ottamia vapaaehtoisia eläkevakuutuksia koskevan ohjeen osalta, että ohjeessa todetaan vakuutuksen kollektiivisuuden arvioinnissa tosiasiallisille olosuhteille annettavan painoarvoa. Tämän vuoksi hallinto-oikeus ei myöntänyt yhtiölle luottamuksensuojaa kyseisen Verohallinnon ohjeen mukaan toimimisesta. Lisäksi hallinto-oikeus totesi viranomaisen noudattaman käytännön muodostuvan verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista, eikä

Verohallinnon asiakirjojen mukaan Verohallinto ollut antanut yhtiölle kannanottoa siitä, että yhtiön ottama ryhmäeläkevakuutus täyttäisi kollektiivisen eläkevakuutuksen edellytykset. Hallinto-oikeus ei myöntänyt yhtiölle luottamuksensuojaa.

Yhtiö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaati hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista, sekä asiassa katsottavan, ettei yhtiön maksamat ryhmäeläkevakuutuksen maksut ole sellaista palkaksi katsottavaa etuutta, josta olisi tullut suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu. Muun ohessa yhtiö valituksessaan esitti, että Verohallinnon ohjeessa sekä vakiintuneessa verotuskäytännössä olleen katsottu, että osakeyhtiössä työskenteleville osakkaille voidaan ottaa ryhmäeläkevakuutus. VOVA vastineessaan totesi samoin kuin hallinto-oikeus, Verohallinnon ohjeessa ilmaistun tosiasiallisilla olosuhteilla olevan painoarvoa vakuutuksen kollektiivisuuden arvioinnissa, eikä Verohallinto ollut antanut yhtiölle kannanottoa, että kyseinen vakuutus täyttäisi kollektiivisen eläkevakuutuksen edellytykset. Näiden seikkojen vuoksi VOVA esitti, ettei asiaa tule ratkaista yhtiön eduksi luottamuksensuojan perusteella.

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi yhtiön valituksen. Toissijaisesti korkein hallinto-oikeus harkitsi asiaa luottamuksensuojan kannalta ja totesi, ettei asia ole tulkinnanvarainen ja hallinto-oikeuden päätöksen perustelut huomioiden, korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt yhtiölle luottamuksensuojaa asiassa.¹⁷⁰

4.2 Tulkintavirheelliset ohjeet

Viranomaista sitoo verohallinnon antamien ohjeiden mahdolliset tulkintavirheet niiden korjaamiseen asti ja verovelvollisella on luottamuksensuojaa verotuksessaan virheen oikaisun julkistamista edeltävään aikaan¹⁷¹. Virheellisellä ohjeella on verovelvolliselle

¹⁷⁰ Verohallinto, 2018b. Verohallinto on huomioinut tämän KHO:n ratkaisun syventävässä vero-ohjeessaan: Työnantajan ottamat vapaaehtoiset eläkevakuutukset, luku 3.1.2 Vakuutettava ryhmä, luku 3.1.5 Vakuutus palkan vaihtoehtona

¹⁷¹ Verohallinto, 2021c, luku 3.6 Viranomaisen antamat ohjeet

luottamuksensuojaa suova vaikutus, niihin verovelvolliselle veronmaksuvelvollisuuden synnyttäneisiin tapahtumiin ja oikeustoimiin, jotka on tehty ennen kuin virheellisen ohjeen korjaus on julkaistu¹⁷². Verohallinnon selvästi lainvastaiset tai virheelliset ohjeet eivät kuitenkaan saa luottamuksensuojaa.

Kysymystä on käsitelty KHO:n ratkaisussa 2012:69, jossa verovelvollinen sai luottamuksensuojaa tulkinnanvaraisessa asiassa toimiessaan vilpittömässä mielessä Verohallituksen vuoden 2007 Henkilöverotuksen käsikirjan ohjeen mukaisesti, jonka paikkaansa pitävyyttä hänellä ei ole ollut syytä epäillä. Tapauksessa oli kyse osto-optioiden preemioiden ja kaupankäyntikulujen tuloverolain mukaisesta verotuskohtelusta. Verovelvolliselle oli verotusta toimitettaessa vahvistettu luovutustappiot maksetuista osto-optioiden preemioista ja kaupankäyntikuluista. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan osto-optioiden preemio kaupankäyntikuluineen on osa niiden osakkeiden hankintamenoa, jotka optioiden perusteella hankitaan. Verohallituksen Henkilöverotuksen käsikirjasta¹⁷³ oli ollut luettavissa tulkinta, että verotuksessa tuloverolain mukaan optioista maksettu preemio ei olisi osa osakkeiden hankintamenoa, vaikka osto-optioiden preemio kuului lukea osaksi optioiden perusteella hankittujen osakkeiden hankintamenoa.

Verohallinnon Henkilöverotuksen käsikirjassa oleva verovelvolliselle edullinen tulkintakannanotto oli virheellinen, minkä perusteella verovelvollinen sai luottamuksensuojaa. Luottamuksensuojaperiaate mahdollistaa yksittäiselle verovelvolliselle objektiivisesti arvioituna virheellisen, mutta verovelvollisen kannalta edullisen tulkintakannanoton pysyttämisen, mikäli luottamuksensuojasäännöksen kaikki soveltamisedellytykset täyttyvät. Luottamuksensuojan antamiseen liittyy aina tapauskohtainen harkinta, mutta siitä, kuinka lähellä lainvastaisuutta viranomaisen antaman ohjeen virheellisyys voi olla ei ole Suomessa kovin paljon keskusteltu.¹⁷⁴

¹⁷² Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 62

¹⁷³ Nykänen, 2020, s. 625. Nykäsen mukaan, vaikka Henkilöverotuksen käsikirjan viimeinen versio koski verovuotta 2011 ja Kansainvälisen verotuksen käsikirjan viimeinen versio koski verovuotia 2013 ja 2014, ne sisältävät kannanottoja, joita ei ole julkaistu muussa Verohallinnon ohjeistuksessa.

¹⁷⁴ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 140–141

Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisemassa tapauksessa oli kyse siitä, voitiinko elinkeinoyhtymän osakkaan pääomatulo-osuus laskea ensimmäisenä vuonna ensimmäisen vuoden päättyvän toimintaan kuuluvan nettovarallisuuden perusteella tuloverolain 38.1 § soveltaen, kuten verovelvollisen verotus oli toimitettu. Hallinto-oikeuden mukaan tämä ei ollut mahdollista, koska hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan, lainsäätäjällä oli tietoisesti asettanut elinkeinoharjoittajat ja elinkeinoyhtymien osakkaat erilaiseen asemaan ensimmäisen verovuoden verotuksen osalta. Verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus ei edellyttänyt lain sananmuotoa laajempaa tulkintaa, koska erilainen asema koskee vain ensimmäistä verovuotta. Verovelvollinen sai kuitenkin luottamuksensuojaa, koska verotus oli toimitettu verohallituksen ohjeiden ja vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti.¹⁷⁵

Verovelvollinen oli saanut kirjallisen ohjauksen veroviranomaiselta, ettei luovutusvoittoa tarvitse ilmoittaa uudestaan verovuoden esitäytetyssä veroilmoituksessa, kun hän oli veroviranomaisen pyynnöstä selvittänyt luovutusvoiton aikaisemmin ennakkoveron määräämiseksi. Veroviranomainen oli kuitenkin jättänyt ennakkoveron määräämättä, jolloin lopullisessa verotuksessa verovelvolliselle oli maksuunpantu jäännösverona luovutusvoitosta vero ja sille korkoa. Verovelvollinen sai luottamuksensuojaa, koska oli toiminut veroviranomaisen ohjeiden ja neuvojen mukaisesti ja jäännösveron korko poistettiin kohuttomana.¹⁷⁶

4.3 Viranomaisen tulkintavirhe, ei Verohallinnon ohjeen mukainen

Yksittäisen veroviranomaisen tekemä tulkintakannanotto tai antama ohje ei välttämättä sido koko Verohallintoa. Eikä yksittäisen veroviranomaisen tekemälle tulkintakannanotolle tai antamalle ohjeelle ole mahdollista saada automaattisesti luottamuksensuojaa.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Vaasan HAO 8.6.2007 07/0361/3

¹⁷⁶ Vaasan HAO 16.02.2010 10/0074/3

¹⁷⁷ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä, 1997 s. 24

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2020:121 oli kyse siitä, voidaanko luvanvaraista valtion tuke-
maa koulutustoimintaa harjoittava A Oy:n katsoa olevan tuloverolain 22.1 §¹⁷⁸ tarkoit-
tama yleishyödyllinen yhteisö. Verohallinto oli poikennut yhtiön verovuoden 2016 veroil-
moituksesta ja katsonut, ettei yhtiötä voida pitää yleishyödyllisenä yhtiönä, koska yhtiön
yhtiöjärjestys mahdollisti voiton tuottamisen toimintaan osalliselle. Yhtiölle vahvistettiin
henkilökohtaisen tulolähteen tuloa vuodelle 2016. Verotuksen oikaisulautakunta oli hy-
väksynyt yhtiön valituksen ja vaatimuksen yhtiön katsomisesta yleishyödylliseksi yhtei-
söksi. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeu-
den mukaan asiassa oli kyse siitä, täyttääkö yhtiö tuloverolain (22.1.3 §) mukaisen edel-
lytyksen yleishyödyllisyydelle, minkä mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos ei tuota toi-
minnallaan siihen osalliselle taloudellista etua. Yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ole kieltoa
varojenjakamisesta yhtiön osakkaille tai määräystä siitä, että yhtiön purkautuessa ja
muutoin lakatessa varat tulisi jakaa yleishyödylliseen tarkoitukseen. Osakeyhtiön tehtä-
vänä on voiton tuottaminen osakkeenomistajilla, josta voi poiketa vain, jos tästä on ni-
menomainen määräys yhtiöjärjestyksessä. Hallinto-oikeus katsoi tästä huolimatta, ettei
ilmennyt syytä epäillä yhtiön toiminnan tarkoituksen olevan muu kuin yleishyödyllinen
ja ettei, yhtiöjärjestyksen sisältö ole esteenä yhtiön pitämiselle yleishyödyllisenä yhtei-
sönä. Hallinto-oikeus hylkäsi veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen.

VOVA valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaati hallinto-oikeuden ja Verohallinnon
päätösten kumoamista ja toimitetun verotuksen voimaan saattamista. Vaatimustaan
VOVA perusteli muun muassa sillä, että KHO:n ratkaisussa vuodelta 1980 osakeyhtiötä ei
ollut katsottu yleishyödylliseksi, koska se saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua,
eikä yhteisöstä tee yleishyödyllistä se, että sen osakkaina olivat kaupunki ja

¹⁷⁸ Tuloverolain 22 §:n 1 momentin mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- 1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveelli-
sessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;
- 2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
- 3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena
tai katta kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

yleishyödyllisiä yhteisöjä. Osakeyhtiön toiminnan tarkoituksena on lähtökohtaisesti voiton tuottaminen omistajille, eikä yhtiön yhtiöjärjestyksessä ole voitonjakoa kieltäviä määräyksiä.

Yhtiö puolestaan vastineessaan vetosi siihen, ettei se ole yrityksistä huolimatta onnistunut muuttamaan yhtiöjärjestystään, koska yhtiön omistajista 5,33 prosenttia on yhtiölle tuntemattomia. Tunnetut omistajat (93,4 %) olivat sopineet osakassopimuksella yhtiön toimivan yleishyödyllisenä yhteisönä ja ettei yhtiö jaa varoja ja yhtiön purkautuessa tai lakatessa sen varat käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Toissijaisesti yhtiö vaati luottamuksensuojaa, koska sillä oli Uudenmaan verotoimistolta saatu verovuotta 2008 koskeva todistus siitä, että yhtiön katsotaan olevan verotuksessa yleishyödyllinen yhteisö eli veroviranomaisen nimenomainen ratkaisu. Yhtiötä on verotettu yleishyödyllisenä yhteisönä verovuodet 2008 – 2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan yhtiön ei katsota olevan tuloverolain mukainen yleishyödyllinen yhteisö yhtiöjärjestyksestä puuttuvan varojenjako rajoittavan määräyksen takia. Tämän jälkeen korkein hallinto-oikeus vielä harkitsi, tuleeko yhtiön luottamusta veroviranomaisen käytäntöön ja ohjeisiin suojata. Vaikka yhtiö oli toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia ei ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tämän vuoksi yhtiölle ei annettu luottamuksensuojaa asiassa¹⁷⁹. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja Verohallinnon päätökset ja toimitettu verotus saatettiin voimaan. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu oli äänestyspäätös ja ratkaisu syntyi äänin 4-1. Eri mieltä ollut oikeusneuvos olisi pysyttänyt hallinto-oikeuden päätöksen voimassa ja hylännyt VOVA:n valituksen.

¹⁷⁹ Ks. Verohallinto, 2020g, luku 7 Luottamuksensuoja. Verohallinto päivitti 20.4.2021 ratkaisun KHO 2020:121 Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille ohjeeseen

KHO:n ratkaisussa ei ole tarkemmin luonnehdittu perustetta sille, ettei asia ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä, mutta se vahvistaa jo vuosia Verohallinnon ohjeessa¹⁸⁰ olleen tulkintakannanoton, minkä mukaan yhteisön sääntöjen on täytettävä tuloverolain 22 §:ssä mainitut edellytykset. Tulkintakannanotto on ollut Verohallinnon ohjeessa jo silloin, kun yhtiö oli saanut Uudenmaan verotoimistolta verovuotta 2008 koskevan todistuksen siitä, että yhtiön katsotaan olevan verotuksessa yleishyödyllinen yhteisö.¹⁸¹ Kuten aiemmin on todettu, selkeästi lainvastaiseen tulkintakannanottoon ei kuitenkaan ole mahdollista saada luottamuksensuojaa, vaikka tulkintakannanotto olisi yksiselitteinen ja täsmällinen, jos asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä¹⁸².

4.4 Viranomaisen suullinen ohje

Myös viranomaisten nimenomaisesti antamia suullisia ohjeita pidetään yhtä sitovina kuin kirjallisiakin, tosin niiden toteennäyttäminen jälkikäteen voi olla vaikeaa¹⁸³. KHO:n ratkaisussa 2012:21 todetaan, etteivät suulliset keskustelut veroviranomaisten kanssa voi yleensä muodostaa veroviranomaista sitovaa kannanottoa, eikä myöskään veroviranomaista sitova kannanotto ole verovelvollisen pyynnöstä muutettu ennakkopidätysprosentti¹⁸⁴. Koska verovelvolliset eivät olleet myöskään saaneet kirjallista ohjetta veroviranomaiselta, minkä mukaan asunto-osakeyhtiön osakkaat olisivat oikeutettuja kotitalousvähennykseen asunto-osakeyhtiön kunnossapitovastuuseen kuuluvien putkien uudistamistyöstä. Verovelvollisille ei myönnetty luottamuksensuojaa asiassa.

Veroviranomaisen verovelvollisille antama suullinen ohje voi kuitenkin muodostaa veroviranomaista sitovan kannanoton kuten KHO:n ratkaisusta 2003:21 ilmenee.

¹⁸⁰ Verohallinto, 2007b, luku 2 Yleishyödyllinen yhteisö: ”Yhteisön sääntöjen on täytettävä pykälässä mainitut edellytykset ja yhteisön tosiasiallisen toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta.”

¹⁸¹ Urpilainen, 2020b, s. 2

¹⁸² HE 53/1998 vp, s. 11; ks. Soikkeli, 2003, s. 228; Koillinen, 2012, s. 233

¹⁸³ Verohallinto, 2021c, luku 3.6 Viranomaisen antamat ohjeet

¹⁸⁴ Ks. myös Verohallinto, 2019c, luku 2.4 Luottamuksensuoja; Verohallinto, 2019e, luku 13.1 Kotitalousvähennyksen huomioon ottaminen ennakkoperinnässä

Verovelvolliset olivat vuoden 1999 veroilmoituksillaan ilmoittaneet hankkimiensa osakehuoneistojen vuokrauksesta tappiota. Tappio oli aiheutunut siitä, että he olivat saaduista vuokratuloista vähentäneet yhtiövastikkeet, vuosikorjauskulut ja lainan nostokulut. Verotus oli toimitettu verovelvollisten ilmoitusten mukaisesti vuodelta 1999.

Länsi-Suomen veroviraston veroasiamies oli tehnyt oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle, jossa hän oli viitannut korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antamaan päätökseen ja esittänyt, ettei ennen vuokraustoiminnan aloittamista tehdyt korjauskulut ole verotuksessa vähennyskelpoisia vuosikorjauskuluja vaan ne oli lisättävä osakkeiden hankintamenoon. Verovelvollisten vastineessa verotuksen oikaisulautakunnalle he esittivät, tiedustelleensa asiaa etukäteen verotoimistosta ja saaneensa verotoimistosta ohjeet korjauskulujen vähentämisestä vuosimenoina eikä veroilmoituksia tehdessä ole ollut tietoa korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antamasta päätöksestä. Verovirasto oli kirjallisesti vahvistanut verovelvollisten saaneen veroviranomaiselta suullisesti ohjeen, ettei vuokraustoimintaa varten hankittujen osakehuoneistojen korjaustöiden ajankohdalla ole merkitystä kulujen vähentämisen kannalta, koska korjaustöiden kulujen katsotaan olevan huoneiston vuosikorjaukseksi eikä peruskorjaukseksi. Länsi-Suomen veroviraston verotuksen oikaisulautakunta totesi verovelvollisten kysyneen verotoimistosta osakehuoneistojen korjauskuluista ja toimineen veroilmoituksia tehdessä noudattaneen verotoimistosta saamaansa suullista ohjetta. Verotuksen oikaisulautakunta kuitenkin katsoi tehdyt verotuspäätökset virheellisiksi ja oli hyväksynyt veroasiamiehen veronoikaisuvaatimukset osakehuoneistojen korjauskulujen osalta. Verovelvolliset eivät saaneet luottamuksensuojaa asiassa, koska oikaisulautakunnan mukaan asia ei ollut tulokinnanvarainen tai epäselvä.

Verovelvolliset vaativat valituksessaan Vaasan hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan päätösten kumoamista ja verotustensa toimittamista annettujen veroilmoitusten mukaisesti. Verovelvolliset esittivät toimineensa paikallisesta verotoimistosta saamansa neuvon mukaisesti eikä toimitettuja verotuksia olisi saanut muuttaa verotusmenettelylain luottamuksensuojaperiaatteen mukaan. Veroasiamies esitti hallinto-oikeudelle, ettei

luottamuksensuojan antamiselle ollut edellytyksiä, koska asia ei ollut enää tulkinnanvarainen tai epäselvä korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antaman päätöksen perusteella. Hallinto-oikeus hylkäsi verovelvollisten valitukset ja totesi, ettei verotoimiston etukäteen antama suullinen ilmoitus muodosta verovelvollisille sellaista verotusmenettelylain mukaista luottamuksensuojaa, että heidän verotuksensa olisi toimitettava verotoimiston antaman suullisen ilmoituksen mukaisesti.

Verovelvolliset valittivat korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaativat valituksessaan hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätösten kumoamista, vedoten siihen, että he olivat perusteellisesti selvittäneet riskihankinnat verottajan kanssa ja toimineet saamansa ohjeen mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus kumosi yksimielisesti hallinto-oikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset ja saattoi veroilmoitusten mukaisesti toimitetut verotukset voimaan.

Osakehuoneiston korjaustöiden kulujen vähennyskelpoisuus ennen vuokraustoiminnan aloittamista osakehuoneistossa on tuloverolain mukaan ollut tulkinnanvarainen asia vuonna 1999, jolloin verovelvolliset olivat verotoimistosta saaneet tiedusteluunsa edellä mainitun suullisen ohjeen. Korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan asian tulkinnanvaraisuuden päättyneen korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antamaan ratkaisuun 2000:51. Lisäksi korkein hallinto-oikeus ratkaisun mukaan: ”Asiakirjojen mukaan heillä ei ole ollut syytä epäillä saamansa suullisen ohjeen paikkansapitävyyttä, eikä heille noissa oloissa, kun otetaan huomioon asian laatu, ole syntynyt tarvetta pyytää verotusmenettelystä annetun lain 8 luvussa tarkoitettua ennakkoratkaisua tai -tietoa.”¹⁸⁵ Koska

¹⁸⁵ Ks. Koillinen toteaa e contrario -päätelyllä ratkaisussa olevasta asian tulkinnanvaraisuuden päättymisajankohdasta: ”KHO:n käsityksen mukaan puoliset eivät olisi voineet luottaa enää esimerkiksi vuonna 2001 annettuun neuvon riippumatta siitä, olivatko he tietoisia ratkaisun KHO 2000:51 olemassaolosta ja sisällöstä.” Lisäksi Koillinen toteaa KHO:n arvioineen tulkinnanvaraisuutta objektiivisena kysymyksenä: oikeustilan tulkinnanvaraisuus päättyi KHO:n antamaan ratkaisuun, vaikka säännösten tulkinnanvaraisuus pysyi ennallaan. Koillisen näkemyksen mukaan: ”voidakseen luottaa veroviranomaisen neuvontavelvollisuutensa puitteissa antamiin neuvoihin, tulee neuvojen saajan KHO:n käsityksen mukaan aina tarkistaa neuvojen lainmukaisuus perehtymällä korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapausaineistoon.” Koillinen, 2011, s. 481

verovelvolliset olivat toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen antaman suullisen ohjeen mukaisesti, verovelvolliset saivat luottamuksensuojaa.¹⁸⁶

Verovelvolliset saivat luottamuksensuojaa verotoimiston yksittäisen virkamiehen suullisesti antamalla neuvolle. Verotoimisto oli myös myöhemmin vahvistanut muutoksenhakuprosessin aikana annetun suullisen neuvon kirjallisella vahvistuksella. Korkein hallinto-oikeus oli katsonut yksittäisen virkamiehen suullisesti antaman neuvon sitovan koko Verohallintoa. Purosen näkemyksen mukaan, korkein hallinto-oikeus on halunnut antaa ratkaisulle erityistä merkitystä julkaisemalla sen vuosikirjassa.¹⁸⁷

KHO:n ratkaisussa 2012:103 on otettu kantaa viranomaisen antamaan suullisen ohjeeseen. Asiassa oli kyse siitä, ettei verovelvollinen ollut täyttänyt vuoden 2006 verolomakkeita kaikilta osin Verohallinnon antamien ohjeiden mukaisesti ja verotusta toimitettaessa vuokratuloon kohdistuneet vähennykset oli huomioitu kahdesti ja asiassa oli riidanalaista minkä määräajan puitteissa oli mahdollista oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi. Verotoimisto oli vuonna 2009 verotuksen oikaisulla vahvistanut oikaistun verotettavan pääomatulon verovelvollisen vahingoksi. Verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle ja vaatinut verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi kumottavaksi. Oikaisuvaatimuksen perusteluissa verovelvollinen on viitannut myös luottamuksensuojaan. Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi verovelvollisen oikaisuvaatimuksen, koska oikaisulautakunnan mukaan säännönmukaista verotusta toimitettaessa ei ollut tapahtunut sellaista kirjoitus- tai laskuvirheeseen verrattavaa erehdystä, mikä olisi mahdollistanut veronoikaisuun verovelvollisen vahingoksi.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti hallinto-oikeuteen ja vaati verotuksen oikaisulautakunnan päätöstä kumottavaksi. Verovelvollinen oli valikoitunut veroilmoitustietojen tutkintaan vuonna 2008, jolloin oli myös tullut esille vuoden 2006

¹⁸⁶ Soikkeli, 2003, s. 252-260; Puronen, 2010 s. 112-113; Koillinen, 2012, s. 481- 482; Myrsky & Rabinä, 2015, s. 303-304

¹⁸⁷ Puronen, 2010, s. 113

veroilmoitusten virheellinen täyttäminen ja siitä aiheutunut verotuksen virheellisyys. Verovelvollinen vastineessaan hallinto-oikeudelle esittänyt muun muassa täyttäneensä veroilmoituksen täsmälleen verotoimistolta puhelimesta saamiensa ohjeiden mukaisesti ja ettei ollut antanut virheellistä tai erehdyttävää veroilmoitusta. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vastaselityksessään totesi, ettei verovelvollinen esittänyt vastineessaan sitä yksityiskohtaista verotoimiston ohjeistusta, johon hän viittaa. Verovelvollisen veroilmoitusten virheellisestä täyttämisestä johtuen, verovelvollinen on saanut verotuksellisesti edullisemman aseman kuin veroilmoituksen oikein täyttäneet verovelvolliset. Hallinto-oikeus hylkäsi veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö sai valitusluvan korkeimmalta hallinto-oikeudelta ja vaati hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista. Verovelvollinen oli vastineessaan toistanut toimineensa verotoimistosta puhelimesta saadun ohjeen mukaisesti, jonka oikeellisuutta hänellä ei ollut syytä epäillä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan verovirastolla oli oikeus oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi. Luottamuksensuojasta korkein hallinto-oikeus totesi, ettei verovelvollisen verotoimistosta puhelimesta saama ohjeistus ollut todennettavissa, joten ei ollut varmuutta siitä, että verovelvollinen olisi toiminut viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaisesti. Verovelvollinen ei saanut asiassa luottamuksensuojaa. Päätös oli äänestyspäätös 3-2, mutta eri mieltä olleiden hallintoneuvosten eriävässä mielipiteessä ei lausuttu luottamuksensuojasta.

Oulun hallinto-oikeuden ratkaisussa oli kyse verovelvollisen kiinteistön myynnistä Pohjois-Pohjanmaan metsäkeskukselle, joka ei kuulu valtionhallintoon ja sen vuoksi kiinteistön luovutusta ei katsota tapahtuneen valtiolle, mikä on edellytys veronhuojennuksen saamiseen. Verovelvollinen sai kuitenkin luottamuksensuojaa, koska verovelvollinen oli kertomansa mukaan käynyt kaksi kertaa verotoimistossa selvittämässä kiinteistökaupan veroseuraamuksia ja saadun ohjeen mukaan kauppaan tullaan soveltamaan 80 prosentin hankintameno-olettamaa. Koska hallinto-oikeuden mukaan verovelvollisen

kertomusta verotoimistosta saadusta ohjauksesta oli pidettävä luotettavana, hän sai luottamuksensuojaa ja asia ratkaistiin verovelvollisen eduksi.¹⁸⁸

4.5 Verovelvollisen toiminta

Jos verovelvollinen ei ole toiminut viranomaisen ennen oikeustoimen tai verotuspäätöksen tekemistä antamien ohjeiden tai noudattaman käytännön mukaisesti, ei verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa. Tämä ohjeiden ja viranomaiskäytännön noudattamatta jättäminen johtaa siihen, ettei esimerkiksi muutoksenhakuteitse tai palautushakemuksella voi saada itselleen väärää tai edullisempaa kohtelua.¹⁸⁹

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2009:81 oli kyse autonvuokraustoimintaa harjoittavasta A Ky:stä, joka oli hakenut arvonlisäveron palautuksia Verohallinnon toiselle yhtiölle B Oy:lle antaman ohjauksen perusteella. Kommandiittiyhtiön ainoana vastuunalaisena yhtiömiehenä oli sama henkilö, joka omisti B osakeyhtiön koko osakekannan. Uudenmaan verovirasto oli 19.5.2003 antanut B Oy:lle kirjallisen ohjauksen, jonka mukaan asiakkailta kolarihurvan ja varkausturvan omavastuun pienentämisestä perityistä korvauksista ei ole suoritettava arvonlisäveroa. B Oy oli saanut 28.5.2004 veroviraston omasta aloitteesta antaman uuden ohjauksen, jonka mukaan toisin kuin aiemmassa ohjauksessa oli ilmoitettu, B Oy:n tulee suorittaa 1.9.2004 alkaen arvonlisäveroa edellä mainituista vakuutusmaksuista. B Oy:n arvonlisäveron palautushakemukset oli hyväksytyt.

Oulun ja Kainuun verovirasto oli hylännyt kommandiittiyhtiön palautushakemukset. Yhtiö valitti hallinto-oikeuteen, joka hyväksyi yhtiön valituksen osittain. Hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiön ollut suoritettava arvonlisäveroa henkilökohtaisen lisäturvaa antavan vakuutuksen vakuutusmaksuja koskevan vastikkeen osalta. Hallinto-oikeus hylkäsi

¹⁸⁸ Oulun HAO 28.02.2011 11/0090/2

¹⁸⁹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki, 2017, s. 57

valituksen kolariturvan ja varkausturvan osalta, koska katsoi niiden olevan ajoneuvojen vuokrauksen yhteydessä verollisena myytäviä palveluita.

Kommandiittiyhtiö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen vaatien hallinto-oikeuden ja veroviraston päätösten kumoamista kysymyksessä olevilta osin. Luottamuksensuojan saamisen osalta yhtiö esitti muun ohella, että alalla laajasti ja yleisesti omaksuma tulkinta ajoneuvojen vuokrauksen yhteydessä verottomina myytävinä palveluina, joka perustuu korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2000 antamiin kahteen vuosikirjaratkaisuun, kattaisi myös kolariturvan ja vakuutusturvan korvaukset, mitä osoittaa myös osakeyhtiön saama kirjallinen ohjaus verovirastolta ja hakemuksesta palautetut arvonlisäverot. Korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2003 julkaisema vuosikirjapäätös vuonna 2000 annetuista vuosikirjaratkaisuista ilmenevän oikeusohjeen soveltamisalan rajoittamiseksi, vahvistaa myös tulkinnan yleisyyttä. Luottamuksensuojan saamisen yhtiö esitti perustuvan veroviraston antamaan kirjalliseen ohjaukseen, jonka voimassaoloaika on rajoitettu uudella kirjallisella ohjauksella 31.8.2004 asti. Osakeyhtiön 19.5.2003 saaman kirjallisen ohjauksen jälkeen kommandiittiyhtiöllä oli aihetta olettaa, ettei sen tarvitse suorittaa arvonlisäveroa myydyistä kolariturvan ja vakuutusturvan korvauksista, vaikkei yhtiö ollutkaan heti kesken tilikauden muuttanut järjestelmiään. Yhtiö vaati ainakin luottamuksensuojan ulottamista niin, että palautushakemus hyväksytään 19.5.2003 jälkeen erääntyneille veroille eli huhti-syyskuulle 2003 kohdistettujen veroille. Osakeyhtiön saaman kirjallisen ohjauksen perusteella luottamuksensuojan ulottumista kommandiittiyhtiöön, yhtiö perusteli sillä, että saman henkilön johtaessa molempia yhtiöiden toimintaa, hänellä oli perustellusti oikeus uskoa tulkintakannanoton koskevan kummankin yhtiön keskenään täysin samanlaista liiketoimintaa.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti vastineessaan muun ohella, ettei tuolloin arvonlisäverolaissa ollut erityisiä säännöksiä luottamuksensuojasta, mutta arvonlisäverotuksessa voidaan verovelvollisen luottamusta suojata soveltuvin osin samoilla perusteilla kuin verotusmenettelylain mukaan toimitettavassa verotuksessa. Kommandiittiyhtiö oli kuitenkin tehnyt arvonlisäveron palautushakemuksen korkeimman hallinto-

oikeuden vuonna 2003 antaman ennakkopäätöksen jälkeen, jolloin asia ei ole ollut enää tulkinnanvarainen tai epäselvä, eikä asiassa ole merkitystä joillekin muille verovelvollisille mahdollisesti palautettu vero virheellisesti vastoin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksestä ilmenevää kantaa.

Korkein hallinto-oikeus katsoi samoin kuin hallinto-oikeus, ettei yhtiön hakemuksen asioissa ollut kysymys samasta tilanteesta kuin korkeimman hallinto-oikeuden vuoden 2000 vuosikirjaratkaisuissa, joten näiden ratkaisujen perusteella ei ollut syntynyt sellaista verotus- ja oikeuskäytäntöä, mitä kommandiittiyhtiö esitti. Tämän jälkeen korkein hallinto-oikeus harkitsi asiaa luottamuksensuojan kannalta. Kommandiittiyhtiö ei ollut toiminut sen mukaisesti kuin se oli ymmärtänyt osakeyhtiön saaman kirjallisen ohjauksen, koska yhtiö oli jatkanut laskuttamista asiakkailta perityn korvauksen omavastuun pienentämisestä arvonlisäverollisena. Kommandiittiyhtiö ei saanut luottamuksensuojaa osakeyhtiölle annetun ohjauksen perusteella eikä muullakaan perusteella. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä miltään osin. Ratkaisu oli äänestyspäätös 9-2, kahden hallintoneuvoksen ollessa eri mieltä.

Eri mieltä olleet hallintoneuvokset olisivat hylänneet kommandiittiyhtiön valituksen ajalta ennen osakeyhtiön saamaa kirjallista ohjausta kuten enemmistökin. Hallintoneuvosten näkemyksen mukaan, kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies, joka on omistanut myös osakeyhtiön koko osakekannan, on osakeyhtiölle annetun kirjallisen ohjauksen perusteella saatettu käsitykseen, ettei kolari- ja varkausturvan vakuutusmaksuista ole suoritettava arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain mukaan kommandiittiyhtiön olisi ollut mahdollista korjata ohjaukseen perustuva virheellinen veron määrä myös omaaloitteisesti vähentämällä liikaa ilmoitettu vero tilikauden seuraavilla kalenterikuukausilla. Jos verovirasto olisi myöhemmin ollut eri mieltä korjauksesta, ei korkein hallinto-oikeus olisi voinut kuitenkaan näin korjattua virheellistä veron määrää koskevaa jälkiverotusta vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan soveltaa taannehtivasti. Arvonlisäverolaki mahdollistaa vaihtoehtoisia virheen korjaamistapoja, eikä niitä voida luottamuksensuojaperiaatteen kannalta arvioida eri tavalla. Tässä tapauksessa

luottamuksensuojaperiaatteen kaksi ensimmäistä soveltamisedellytystä asian tulkinnanvaraisuus ja verovelvollisen toiminta vilpittömässä mielessä täyttyvät. Veroviranomaiselta saadun ohjeen perusteella luottamuksensuojaperiaatetta sovellettaessa yleensä, joko palautetaan verovelvolliselle arvonlisäveroa, jota ei arvonlisäverolain säännösten mukaan olisi palautettava tai jätetään arvonlisäverolain säännösten mukainen arvonlisävero maksuunpanematta. Eri mieltä olleet hallintoneuvokset olisivat luottamuksensuojaa antamalla hyväksyneet kommandiittiyhtiön valituksen osakeyhtiölle annetun ohjauksen perusteella 19.5.2003-30.9.2003 koskevalta ajalta. Koska verovelvollinen ei ollut toiminut asiassa viranomaisen antamien ohjeiden tai noudattaman käytännön mukaisesti, hän ei saanut itselleen väärää tai edullisempaa kohtelua¹⁹⁰.

¹⁹⁰ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 287

5 Johtopäätökset

Tarkastelluissa oikeustapauksissa oikeuden harkitessa asiaa luottamuksensuojan kannalta, oikeuden arvioinnin kohteena oli pääsääntöisesti se, mikä on lain tarkoittamaa viranomaisen käytäntöä ja ohjetta. Luottamuksensuojan soveltamisedellytyksenä viranomaisen käytännöllä ja ohjeilla tarkoitetaan viranomaisen nimenomaista laintulkintakannanottoa samaan tai samanlaiseen asiaan kuin kysymyksessä oleva ja se mitä viranomaisen käytännöllä ja ohjeella tarkoitetaan näyttää oikeuskäytännössä muotoutuneen jokseenkin tarkkarajaiseksi ja täsmälliseksi. Viranomaisen nimenomainen laintulkintakannanotto ei kuitenkaan välttämättä muodosta luottamuksensuojaa tuleville verovuosille eikä toisten verolajien verotukselle.

Viranomaisen käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen kantaa tiettyyn asiaan ja joka on viranomaisen toimesta nimenomaisesti tutkittu ja ratkaistu yksittäisen verovelvollisen verotuksessa. Oikeuskäytännöstä on havaittavissa, että viranomaisen käytännöllä voidaan tarkoittaa viranomaisen yksittäisen verovelvollisen verotuksessa soveltamaa tulkintaa, joka voi olla poikkeaminen verovelvollisen veroilmoituksella ilmoittamasta tiedosta. Tai se voi olla viranomaisen tekemä yksittäistä verovelvollista koskeva kirjallinen tulkintakannanotto, joka on verovelvollisen selvitysten pohjalta verovelvollisen asiakirjoihin viranomaisen toimesta laadittu muistio tai muu dokumentti. Arvonlisäverotuksessa ei viranomaisen tekemää ratkaisua synny, jos esimerkiksi verovelvollisen tilikausihakemusta ei hyväksytä tai ei määrätä liian vähän maksettavaksi ilmoitettua tai liikaa palautettavaksi ilmoitettua veroa.

Viranomaisella on harkintavalta siihen, mitkä asiat se valikoi verotusta toimittaessa tarkemmin tutkittavaksi. Oikeuskäytännöstä voidaan huomata, ettei viranomaisen käytäntöä kuitenkaan ole, jos asiaa ei ole viranomaisten toimesta nimenomaisesti tutkittu tai viranomainen ei ole puuttunut verotuksen toimittamisessa johonkin veroilmoitukselta ilmenevään asiaan, millä ei ole vaikutusta verovelvollisen verotukseen. Viranomaisen käytäntöä asiaan ei myöskään muodostu, jos verovelvollinen omalla toiminnallaan tai

passiivisuudellaan aiheuttaa sen, ettei viranomaisen ole tietoinen verovelvollisen menettelystä.

Viranomaisen käytäntö voi tarkoittaa myös yhtenäistä ja vakiintunutta verotuskäytäntöä eli verotuksessa veroviranomaisen yleisesti soveltamaa tulkintaa tiettyyn kysymykseen. Viranomaisen epäyhtenäinen käytäntö toisten verovelvollisten verotuksessa ei ole peruste verovelvolliselle luottamuksensuojan saamiseen, jos asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Ainoastaan verohallinnon kannan mukaiset tai verotuskäytännössä vakiintuneet lain säännökseen sisältyvät tulkintaongelmat tai harhaanjohtavat käsitteet voivat muodostaa perusteen luottamuksensuojan saamiselle.

Yksittäisen verovelvollisen vakiintuneeksi verotuskäytännöksi muodostunut viranomaisen tekemä ratkaisu lakkaa sitomasta viranomaista, jos asiaan vaikuttavat tosiseikat tai muut asiaan vaikuttavat seikat ovat muuttuneet. Aikaisemmin verotuksessa yleishyödylliseksi yhteisöksi hyväksytyt yhteisöt, joiden tosiasiallinen toiminta on muuttunut, menettävät verotuksessa yleishyödyllisen yhteisön statuksensa. Oikeuskäytännöstä on havaittavissa, ettei aikaisempaa käsittelyä verotuksissa yleishyödyllisenä yhteisönä katsota luottamuksensuojasäännöksen tarkoittamaksi viranomaisen käytännöksi. Viranomaista ei myöskään sido sen aikaisemmin tekemät ratkaisut, jos viranomaisen tiedossa ei ole ollut kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja ratkaisua tehdessä.

Viranomaisen hyväksymä käytäntö voi muodostua myös veroviranomaisen suorittaman verotarkastuksen perusteella, jos asia on nimenomaisesti verotarkastuksessa tutkittu. Luottamuksensuojaa ei kuitenkaan saa, vaikka asia olisi aikaisemmassa verotarkastuksessa nimenomaisesti tutkittu, tai jos asian olosuhteet tai tosiseikat ovat olennaisesti muuttuneet verotarkastuksessa vallinneesta tilanteesta.

Oikeuskäytännöstä voidaan huomata myös, että luottamuksensuojasäännöksen tulkintaa on oikeuskäytännössä laennettu, toiselle verovelvolliselle annetun luottamuksensuojan perusteella sekä lakien soveltamisaloihin, koska tulojen verolaki on saanut

luottamuksensuojaa, se ulotettiin myös omaisuudelle. Luottamuksensuojan saaminen ei kuitenkaan ole automaattista, vaan aina kyseisen tapauksen tosiseikat ja olosuhteet ratkaisevat saako verovelvollinen asiassa luottamuksensuojaa.

Oikeuskäytännössä saattaa asian tulkinnassa tapahtua ennalta arvaamattomasta syystä tapahtua muutoksia. Vaikka Verohallinnon ennakkoratkaisut annetaan määräajaksi, on ennakkoratkaisun tulkintakannanoton pysyvyydelle mahdollista saada luottamuksensuojaa ennakkoratkaisun voimassaoloajan päättymisestä huolimatta, jos oikeuskäytännössä myöhemmin vahvistetaan toisenlainen tulkinta asialle kuin mihin ennakkoratkaisun antaminen on perustunut.

Verohallinto julkaisee noudatetusta verotuskäytännöstä internet-sivuillaan syventäviä vero-ohjeita. Arvonlisäverotuksessa luottamuksensuojaa saa pääsääntöisesti toimille, jotka ovat vakiintuneet verotus- ja oikeuskäytännössä. Vakiintunut verotuskäytäntö elää ajassa ja olosuhteiden muuttuminen tai muu perusteltu syy aiheuttaa tarvittaessa vakiintuneen verotuskäytännön uudelleen arvioimisen ja muuttamisen, vaikkei lainsäädännössä olisikaan tapahtunut muutoksia. Verohallinto voi antaa ohjeissaan myös tulkintakannanottoja siitä, minkälaisessa tilanteessa tai koska on mahdollista saada luottamuksensuojaa. Verohallinto voi myös reagoida korkeimmassa hallinto-oikeudessa valituksenalaisena olevaan tapaukseen, julkaisemalla tulkintakannanoton siitä, mikä Verohallinnon näkemys asiaan on tapauksen käsittelyn ollessa kesken korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Verohallinto muuttaa tarvittaessa ohjeitaan vastaamaan KHO:n ratkaisukäytäntöä ja ilmoittaa muutetussa ohjeessa yleensä sen voimaantuloajankohdan.

Yhtenäisestä ja vakiintuneesta verotuskäytännöstä on Verohallinnon julkaisemia ohjeita, joista selviää yksityiskohtaisesti ja täsmällisesti Verohallinnon tulkintakannanottoja tiettyyn kysymykseen. Ollakseen viranomaista sitova, Verohallinnon ohjeessa oleva tulkintakannanotto tulee olla esitetty riittävän täsmällisesti ja yksilöidysti sekä olosuhteiden ja tosiseikkojen tulee olla voimassa olevan ohjeen mukaiset verovelvollisen verotukseen

vaikuttavan oikeustoimen tekohetkellä, jotta sille on mahdollista saada luottamuksen-suojaa.

Viranomaisia sitovia ohjeita ovat pääsääntöisesti myös veroviranomaisen kirjallisesti ja suullisesti antamat täsmälliset ja yksityiskohtaiset ohjeet tai neuvot yksittäisille verovelvollisille. Verovelvollisen suullisesti saamien ohjeiden todentaminen on kuitenkin käytännössä vaikeaa. Yksittäisen veroviranomaisen tekemä tulkintakannanotto tai antama ohje ei välttämättä sido koko Verohallintoa, eikä sille automaattisesti saa luottamuksen-suojaa. Verohallintoa sitoo sen antamat tulkintakannanoton sisältämät ohjeet, myös mahdollisesti ohjeiden sisältämät virheelliset tulkintakannanotot ovat Verohallintoa sitovia niiden korjaamiseen asti. Luottamuksensuojaa ei kuitenkaan saa selvästi lainvastaisille Verohallinnon tulkintakannanotoille.

Luottamuksensuojan saaminen on aina tapauskohtaista harkintaa, johon vaikuttaa juuri kyseisen asian olosuhteet ja tosiseikat. Luottamuksensuojan saaminen voi myös estyä, jos verovelvollinen ei itse toimi ennen oikeustoimen tai verotuspäätöksen tekemistä viranomaisen antamien ohjeiden tai noudattaman käytännön mukaisesti.

Lähteet

- Andersson, E. (2011). Apurahasäätiöt ja tuloverotus. *Verotus*, 61(3), 236-245.
- Haapaniemi, M. (2018). Yleiskulujen vähentämisestä arvonlisäverotuksessa. *Verotus*, 68(2), 177-189.
- HE 203/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.
- HE 231/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle korkeimman oikeuden päätösvaltaisuutta koskevien säännösten muuttamisesta.
- HE 53/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.
- HE 91/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.
- HE 148/2007 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta.
- HE 221/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verotililainiksi sekä laeiksi eräiden verolainien muuttamisesta.
- HE 288/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi 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.
- HE 275/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle osakesäästötilin tuloverotusta ja eräiden vakuutus tuotteiden tuloverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa: Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille*. (2. uud.p.). Talentum.
- Iivonen, S. (2012). Verohallinnon muuttuva norminanto. *Verotus*, 62(5), 534 – 545.
- Isotalo, K. (2016). Joustava osakeyhtiö verojärjestelmässä. Referee-artikkeli, *Edilex-sarja* 2016/28.

- Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. (Yhdeksäs, uudistettu painos.). Alma Talent.
- Järvenoja, M. (2015). Taselainaus – menneisyyden haamu nykypäivän verojärjestelmässä. *Edilex-sarja* 16/2015.
- Knuutinen, R. (2014). Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? *Lakimies*, 112(6), 799 – 824.
- Koillinen, M. (2012). *Luottamuksensuoja eurooppalaisena oikeusperiaatteena*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Kulla, H. & Salminen, J. (2021). *Hallintomenettelyn perusteet*. (11., uudistettu painos.). Alma Talent.
- Kuortti, H. (2020). Verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet verotarkastuksessa. *Verotus*, 70(5), 706-719.
- Kuortti, H. (2021). Verotarkastus verovelvollisen näkökulmasta. *Defensor Legis*, 102(2), 435-454.
- Lindgren, J. (2020). Kommentti Sulevi Rauhalan ja Jaakko Salmenhaaran artikkeliin ”Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnasta ja muutoksenhauista vuonna 2019”. *Verotus*, 70(2), 197-200.
- Lindgren, J. (2021). Toisin kuin tosiasiat osoittavat. *Verotus*, 71(5), 590-599.
- Myrsky, M. (2009). Oliko verotuksessa mahdollista saada luottamuksensuojaa? Ratkaisun KHO 2009:20 arviointia. *Lakimies*, 107(4), 678–686.
- Myrsky, M. (2010a). Verotarkastuksen kysymyksiä. *Defensor Legis*, 91(6), 796-812.
- Myrsky, M. (2010b). Mikä on käyttöomaisuutta? Missä menee TVL:n ja EVL:n soveltamisalueiden raja? Milloin verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa? Ratkaisujen KHO 2010:50, KHO 2010 T 2675 ja KHO 2010:64 arviointia. *Defensor Legis*, 91(6), 901-909.
- Myrsky, M. (2011a). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. ([3. uud. p.]). Talentum.
- Myrsky, M. (2011b). Luottamuksensuoja verotuksessa kehittyvän oikeuskäytännön valossa. *Tilisanomat*, 4/2011. Noudettu 18.5.2021 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/kirjanpito-ja-verotus/luottamuksensuoja-verotuksessa-kehittyvan-oikeuskaytannon-valossa#sitewide-searchbar>

- Myrsky, M. (2011c). MILLOIN VEROTUKSESSA ON MAHDOLLISTA SAADA LUOTTAMUKSENSUOJAA? *Defensor Legis*, 92(5), 636-649.
- Myrsky, M. (2012). Ennakkopäätösten tulkinnan ja hyödyntämisen kysymyksiä. *Verotus*, 62(3), 255–265.
- Myrsky, M. (2014a). Yleishyödylliset yhteisöt ja kehittyvä oikeuskäytäntö. *Verotus*, 64(1), 13-26.
- Myrsky, M. (2014b). Verohallinto oikeudellisen tiedon tuottajana. *Verotus*, 64(4), 352–358.
- Myrsky, M. (2016a). Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö. *Defensor Legis*, 97(1), 108—118.
- Myrsky, M. (2016b). Tulossa on suuria muutoksia verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössämme. *Defensor Legis*, 97(3), 475 – 482.
- Myrsky, M. & Räbinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. (7., uud. p.). Talentum Media.
- Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita.
- Määttä, K. (2017). *Vero-oikeuden perusteet*. Kauppakamari.
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. (4., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Nykänen, P. (2020). Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä. *Verotus*, 70(5), 619-629.
- Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. (2019). *Arvonlisäverotus käytännössä*. (12., uudistettu painos.). Alma.
- Puronen, P. (2010). *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt*. Alma Talent Oy.
- Raitasuo, S. (2011). Käyttöomaisuusosakkeiden verovapaiden luovutusten tulkintaongelmista. *Verotus*, 61(3), 310-322.
- Rauhala, S. & Salmenhaara, J. (2020). Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toiminnasta ja muutoksenhauista vuonna 2019. *Verotus*, 70(2), 188-196.
- Räbinä, T. (2011). Veronsaajien oikeudenvilvonta verotuksessa: milloin Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö hakee muutosta? *Verotus*, 61(1), 33-47.
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent.

- Räbinä, T. & Rautajuuri, J. (2017). Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen - uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. *Verotus*, 67(1), 29–48.
- Soikkeli, L. (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. WSOY lakitieto.
- Urpilainen, M. (2016). Luottamuksensuojavaikutus ennakkoratkaisun voimassaoloajan päättymisen jälkeen – KHO 2016:196. *Edilex Lakikirjasto*.
- Urpilainen, M. (2017). LUOTTAMUKSENSUOJA – KHO 2017:116. *Edilex Lakikirjasto*.
- Urpilainen, M. (2020a). KHO 2020:96 – Jääkiekkoseuranulkomaalaispelaajilleen ennen kauden alkua maksamat allekirjoituspalkkiot rinnastettiin kauden aikana maksettuun ennakonpidätyksenalaiseen palkkaan. *Edilex Lakikirjasto*.
- Urpilainen, M. (2020b). KHO 2020:121 – Yhtiöjärjestysmääräysten merkitys osakeyhtiön yleishyödyllisyyden arvioinnissa. *Edilex Lakikirjasto*.
- Waal, J. (2017). Konserniverokeskuksen uudet työkalut 1/3: Ennakollinen keskustelu. *Verotus*, 67(3), 319 – 327.
- Valtiovarainministeriö. (2002). Kilpailukykyiseen verotukseen – tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 12/2002. Valtiovarainministeriö, vero-osasto.
- VaVM 10/2012 vp - HE 25/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Noudettu 6.12.2021 osoitteesta: <https://www.edilex.fi/mt/vavm20120010?offset=252481&perpage=20&sort=ti-measc&searchSrc=1&advancedSearchKey=539245>
- VaVM 33/2012 vp — HE 125/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta. Noudettu 7.12.2021 osoitteesta: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm_33+2012.pdf
- VaVM 14/2019 vp - HE 68/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta ja siihen liittyviksi laeiksi. Noudettu 7.12.2021 osoitteesta: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/VaVM_14+2019.pdf
- Verohallinto. (2006). Ravintoloiden eteisvahtimestareiden saamien palvelurahojen verotus. (Dnro 549/32/2006, 31.3.2006). Noudettu 18.10.2021 osoitteesta: https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2006_0331.html

- Verohallinto. (2007a). Palvelurahojen verotus. (Dnro 1614/345/2007). Noudettu 18.10.2021 osoitteesta: https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2007_1126.html
- Verohallinto. (2007b). Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. (Dnro 384/349/2007). Noudettu 11.11.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/contentassets/35029dc1abca40ef8f9fae56289ba6a1/4016.pdf>
- Verohallinto. (2008a). Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008. (Dnro 629/40/2008). Noudettu 15.11.2021 osoitteesta: https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/verohallinnon_ohjeet/2008_0411.html
- Verohallinto. (2008b). Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa – Soveltamisajan kohtaa koskeva tarkistus ohjeeseen. (Dnro 2162/345/2008). Noudettu 7.12.2021 osoitteesta: https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47919/perustajaurakointiliiketoiminta_verotuk/
- Verohallinto. (2010). Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. (Dnro 561/40/2010). Noudettu 16.11.2021 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48270/terveyden_ja_sairanhoidon_arvonlisaver/
- Verohallinto. (2013a). Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 vaikutukset erityisalan työntekijöiden verotukseen. (Dnro A147/200/2012). Noudettu 28.11.2021 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48405/korkeimman_hallintooikeuden_vuosikirjar/
- Verohallinto. (2013b). Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. (Dnro A160/200/2013). Noudettu 16.11.2021 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48270/terveyden_ja_sairanhoidon_arvonlisaver2/
- Verohallinto. (2013c). Taselainaus elinkeinotoiminnassa. (Dnro A179/200/2013). Noudettu 10.12.2021 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48436/taselainaus_elinkeinotoiminnass/
- Verohallinto. (2015). Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. (Dnro A80/200/2015). Noudettu 15.11.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje->

[hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudest/#4-yleiskulujen-arvonlis%C3%A4veron-v%C3%A4hennysoikeudesta](https://vero.fi/hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudest/#4-yleiskulujen-arvonlis%C3%A4veron-v%C3%A4hennysoikeudesta)

Verohallinto. (2018a). Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. (Dnro A66/200/2018). Noudettu 7.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/66816/seuraamusmaksut-tuloverotuksessa/>

Verohallinto. (2018b). Työnantajan ottamat vapaaehtoiset eläkevakuutukset. (Dnro A88/200/2018). Noudettu 7.12.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48268/ty%C3%B6nantajan-ottamat-vapaaehtoiset-el%C3%A4kevakuutukset2/>

Verohallinto. (2018c). Seuraamusmaksut perintö- ja lahjaverotuksessa. (Dnro A118/200/2018) Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/70752/seuraamusmaksut-perint%C3%B6--ja-lahjaverotuksessa/#3.2-veronkorotuksen-suuruus>

Verohallinto. (2019a 8. helmikuuta). Ennakollinen keskustelu palvelee haastavissa verokysymyksissä. Noudettu 26.7.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyö-ja-palvelut/ennakollinen-keskustelu>

Verohallinto. (2019b). Palkka ja työkorvaus verotuksessa. (Dnro VH/3003/00.01.00/2018). Noudettu 23.8.2021 osoitteesta <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48037/palkka-ja-ty%C3%B6korvaus-verotuksessa/>

Verohallinto. (2019c). Verotuksen toimittamisen periaatteita. (Dnro VH/1115/00.01.00/2019). Noudettu 6.10.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49044/verotuksen-toimittamisen-periaatteita/>

Verohallinto. (2019d). Seuraamusmaksut varainsiirtoverotuksessa. (Dnro VH/4187/00.01.00/2019). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/80803/seuraamusmaksut-varainsiirtoverotuksessa/#3.2-veronkorotuksen-suuruus>

Verohallinto. (2019e). Kotitalousvähennys verotuksessa. (Dnro VH/2488/00.01.00/2018). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47873/kotitalousv%C3%A4hennys-verotuksessa/>

- Verohallinto. (2020a). Verohallinnon yhtenäistämishojeet vuodelta 2020 toimitettavaa verotusta varten. (Dnro VH/4371/00.01.00/2020). Noudettu 6.10.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhtenaistamisohjeet-vuodelta-2020-toimitettavaa-verotusta-varten/>
- Verohallinto. (2020b). Seuraamusmaksut kiinteistöverotuksessa. (Dnro VH/2183/00.01.00/2020). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/102635/seuraamusmaksut-kiinteist%C3%B6verotuksessa/#3.4-veronkorotuksen-suuruus>
- Verohallinto. (2020c). Verosopimusten artiklat. (Dnro VH/2831/00.01.00/2020). Noudettu 30.11.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat/>
- Verohallinto. (2020d). Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. (Dnro VH/20016/00.01.00/2020). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa3/>
- Verohallinto. (2020e). Rekisteröityneen säilyttäjän velvollisuudet ja vastuut. (Dnro VH/8535/00.01.00/2020). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/86474/rekister%C3%B6ityneen-s%C3%A4ilytt%C3%A4j%C3%A4n-velvollisuudet-ja-vastuut2/>
- Verohallinto. (2020f). Seuraamusmaksut autoverotuksessa. (Dnro VH/7723/00.01.00/2020). Noudettu 22.12.2021 osoitteesta: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/90723/seuraamusmaksut-autoverotuksessa/#4.3-veronkorotuksen-suuruus>
- Verohallinto. (2020g). Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. (Dnro VH/1545/00.01.00/2021). Noudettu 4.12.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotusohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille3/#7-luottamuksensuoja>
- Verohallinto. (2021a). Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti. (Dnro VH/391/00.01.00/2021). Noudettu 7.12.2021 osoitteesta:

<https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49036/verotuksen-muuttaminen-viranomaisaloitteisesti2/>

Verohallinto. (2021b). Veronsaajien oikeudenvälvonta Verohallinnossa. (Dnro VH/1086/00.01.00/2021). Noudettu 21.10.2021 osoitteesta:

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47949/veronsaajien-oikeudenvälvonta-verohallinnossa2/#1.2-oikeudenvälvontayksikk%C3%B6-ja-sen-oikeudenvälvontateht%C3%A4v%C3%A4t>

Verohallinto. (2021c). Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. (Dnro VH/1143/00.01.00/2021). Noudettu 26.7.2021 osoitteesta:

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A42/>

Verohallinto. (2021d). Yhteisön käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelu. (Dnro VH/5565/00.01.00/2021). Noudettu 8.12.2021 osoitteesta:

<https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48258/yhteis%C3%B6nk%C3%A4ytt%C3%B6omaisuusosakkeiden-luovutusten-verokohtelu2/>

Verotuksen oikeusturvatyöryhmä. (1997). *Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriö, vero-osasto.

Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

9.4.1999 taltio 733	KHO 1999:15	34, 35, 49 s.
01.03.2000 taltio 404	KHO 2000:15	51-52 s.
15.08.2000 taltio 2157	KHO 2000:51	78 s.
09.01.2002 taltio 19	KHO 2002:1	37 s.
30.04.2003 taltio 1062	KHO 2003:21	76-79 s.
7.7.2006 taltio 1729	KHO 2006:45	54-55 s.
3.10.2006 taltio 2532	KHO 2006:70	36 s.
21.9.2007 taltio 2345	KHO 2007:60	38-39 s.
20.2.2009 taltio 393	KHO 2009:20	57-60 s.
30.4.2009 taltio 1038	KHO 2009:43	36 s.
21.9.2009 taltio 2280	KHO 2009:81	81-84 s.
5.3.2010 taltio 413	KHO 2010:13	29-32 s.
26.8.2010 taltio 1914	KHO 2010:50	45-46 s.
13.10.2010 taltio 2675	KHO 13.10.2010/2675	60-61 s.
12.12.2011 taltio 3507	KHO 2011:101	47-47 s.
1.3.2012 taltio 407	KHO 2012:15	61-62 s.
21.3.2012 taltio 642	KHO 2012:21	76 s.
27.8.2012 taltio 2221	KHO 2012:69	72 s.
7.9.2012 taltio 2352	KHO 2012:74	44 s.
1.10.2012 taltio 2580	KHO 2012:85	18, 53-54 s.
28.11.2012 taltio 3313	KHO 2012:103	79-80 s.
11.4.2013 taltio 1229	KHO 2013:65	17, 56-57 s.
18.2.2014 taltio 496	KHO 2014:34	40-43 s.
9.7.2014 taltio 2192	KHO 2014:123	35 s.
22.12.2015 taltio 3796	KHO 2015:183	33-35 s.
22.12.2015 taltio 3797	KHO 2015:184	48-50 s.
8.3.2016 taltio 714	KHO 2016:24	55 s.
19.5.2016 taltio 2146	KHO 2016:72	51 s.

19.5.2016 taltio 2147	KHO 2016:71	50-51 s.
1.12.2016 taltio 5115	KHO 2016:196	61-63 s.
5.7.2017 taltio 3341	KHO 2017:116	27-28 s.
9.3.2018 taltio 1062	KHO 2018:35	69-71 s.
15.5.2019 taltio 2203	KHO 2019:66	68-69 s.
17.9.2020 taltio 3672	KHO 2020:96	66-68 s.
18.11.2020 taltio 4247	KHO 2020:121	74-76 s.
26.1.2021 taltio 41	KHO 2021:18	52-53 s.

Hallinto-oikeudet

Vaasan HAO 14.12.2004 04/0537/1	37-38 s.
Vaasan HAO 8.6.2007 07/0361/3	73 s.
Vaasan HAO 02.06.2009 09/0297/3	28-29 s.
Vaasan HAO 16.02.2010 10/0074/3	73 s.
Oulun HAO 28.02.2011 11/0090/2	80 s.
Helsingin HAO 16.02.2016 16/0192/3	40 s.