



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Lauri Suojanen

# **Moitittavuuden merkitys veronkorotuksen määrää harkittaessa**

Veronkorotus oikeusturvan ja lainsäätäjän tahdon ristivedossa

Johtamisen akateeminen yksikkö  
Julkisoikeuden pro gradu -tutkielma  
Hallintotieteiden maisteri

Vaasa 2026

---

**VAASAN YLIOPISTO****Johtamisen akateeminen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Lauri Suojanen		
<b>Tutkielman nimi:</b>	Moitittavuuden merkitys veronkorotuksen määrää harkittaessa : Veronkorotus oikeusturvan ja lainsäätäjän tahdon ristivedossa		
<b>Tutkinto:</b>	Hallintotieteiden maisteri		
<b>Oppiaine:</b>	Julkisoikeus		
<b>Työn ohjaaja:</b>	Niina Mäntylä		
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2026	<b>Sivumäärä:</b>	72

---

**TIIVISTELMÄ:**

Verotus on keskeinen osa yhteiskunnan toimintaa. Samaan aikaan on tunnistettu, että verotukseen liittyvät asiat ovat monimutkaisia ja välillä jopa tulkinnanvaraisia. Verovelvollisen tulisi kuitenkin esimerkiksi liiketoimia tehtäessä osata ymmärtää verovelvoitteensa sekä tunnistaa mahdolliset vero-oikeudelliset sudenkuopat.

Veronsaajien fiskaalista intressiä suojaamaan on säädetty seuraamusmaksuna toimiva veronkorotus, joka määrätään muun muassa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä verotusmenettelyssä. Vaikka veronkorotus on seuraamus lainvastaisesta menettelystä, se on luonteeltaan hallinnollinen seuraamus. Veronkorotus voidaan määrätä eri suuruisena riippuen siitä, kuinka moitittavaa verovelvollisen menettely on ollut. Tässä tutkielmassa tutkitaan sitä, millaisia elementtejä tässä moitittavuusarvioinnissa on otettava tai voidaan ottaa huomioon etenkin, kun otetaan huomioon verojärjestelmän monimutkaisuus.

Koska veronkorotus on rangaistusluonteinen seuraamus ja verotus itsessään puuttuu perustuslain takaamaan omaisuudensuojaan, lähestytään tutkimuskysymyksiä oikeusturvanäkökulmasta. Tutkielmassa arvioidaan myös rikosoikeuden oikeusperiaatteiden merkitystä, vaikka veronkorotus onkin luonteeltaan hallinto-oikeudellinen seuraamus. Tutkimusmenetelmänä on lainoppi ja tutkimuksen lähdeaineisto koostuu kansallisesta sekä kansainvälisestä oikeuskäytännöstä, lainvalmisteluaineistosta sekä oikeuskirjallisuudesta.

Tutkimuksen tärkeimpänä havaintona on se, että harkittaessa veronkorotuksen määrää (alennettu, perustasoinen tai korotettu veronkorotus) voidaan verovelvollisen laiminlyönnin moitittavuutta arvioitaessa ottaa huomioon osin samoja elementtejä, joita kumotun veronkorotusta koskevan sääntelyn aikaisessa oikeuskäytännössä on tunnistettu. Tässä arvioinnissa on kuitenkin lähtökohtaisesti kiinnitettävä huomiota sellaisiin seikkoihin, jotka ovat havaittavissa objektiivisesti, kuten esimerkiksi laiminlyönnin suuruus ja mahdollinen toistuvuus, sekä riski siitä, että verotus ei tulisi toimitetuksi oikeamääräisenä.

---

**AVAINSANAT:** rangaistukset, oikeusperiaatteet, vero-oikeus, laintulkinta

## Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen taustaa	6
1.2	Kysymyksenasettelu ja rajaukset	7
1.3	Tutkimuksen metodologiasta	9
1.4	Lähdeaineistosta ja rakenteesta	11
1.5	Oikeuslähdeopista ja tulkintameteodeista vero-oikeudessa	12
1.5.1	Sanamuodon mukainen tulkinta lähtökohtana	15
1.5.2	Historiallinen eli geneettinen argumentaatio	17
2	Oikeusperiaatteista seuraamusmaksuja määrättäessä	19
2.1	Kahdesti rankaisemisen kieltö	22
2.2	Kriminalisointiteoria – suhteellisuusperiaate rikosoikeudessa	23
2.3	Oikeusperiaatteet verotusmenettelyssä	26
2.3.1	Lakisidonnaisuuden vaatimus	27
2.3.2	Suhteellisuus vs. lakisidonnaisuus – periaatekysymys?	28
2.3.3	Verovelvollisen suosimisen periaate	31
2.3.4	Analogiasta ja analogiakiellosta	32
3	Verovelvollisen velvoitteet verotusmenettelyssä	37
3.1	Ilmoittamisvelvollisuus ja verovelkasuhde	37
3.1.1	Itsekriminointisuojaan vaikutuksesta ilmoittamisvelvollisuuteen	41
3.2	Asian selvittämisvastuu verotusmenettelyssä	44
3.3	Verohallinnon ohjeenannon merkitys	47
4	Veronkorotuksen määrääminen	50
4.1	Milloin veronkorotus määrätään?	50
4.2	Alennettu veronkorotus	51
4.3	Korotettu veronkorotus	53
4.4	Verovelvollisen menettelyn arviointi sanktiojärjestelmän ristivedossa	55
5	Johtopäätökset	61
	Lähteet	65

Oikeuskäytäntö	69
Virallislähteet	71

## Lyhenteet

BVerfGE	Das Bundesverfassungsgerichts
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETA	Euroopan talousalue
ETL	Esitutkintalaki (805/2011)
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
HOL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
PeVL	Perustuslakivaliokunnan mietintö
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
RL	Rikoslaki (39/1889)
SopS	Säädöskokoelman sopimussarja
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VhL	Laki Verohallinnosta (503/2010)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VSVL	Varainsiirtoverolaki (931/1996)
TENK	Tutkimuseettinen neuvottelukunta

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Verotus on keskeinen osa yhteiskuntaa ja sen toimintaa. Verotuksella voidaan katsoa olevan erilaisia tavoitteita, joista fiskaalisella tavoitteella on eittämättä keskeisin merkitys. Fiskaalisella tavoitteella tarkoitetaan sitä, että verotuksella kerättävin varoin katetaan veronsaajan menoja. Fiskaalisen tavoitteen ohella verotuksella voidaan pyrkiä ohjailemaan kansalaisten käyttäytymistä tiettyyn suuntaan, tällöin puhutaan ohjailevasta verotuksesta, josta hyvänä esimerkkinä mainittakoon erilaiset haittaverot, kuten alkoholi ja tupakkaverot. Veronluonteisina maksuina voidaan pitää sellaisia maksuja, jotka eivät suoraan ole vastiketta saadusta palvelusta, ja jotka ovat pakollisia.

Verotus merkitsee puuttumista perustuslain 15 §:ssä turvattuun omaisuuden suojaan (Suomen perustuslaki (731/1999) 15 §)<sup>1</sup>. Verotusmenettelyä voidaan verovelvollisten suuresta määrästä johtuen luonnehtia perustellusti massamenettelyksi. Verotusmenettelyä koskevassa tutkimuksessa on usein jätetty ”taustalle” oikeusturva- ja laintulkintakysymykset<sup>2</sup>.

Koska merkittävä osa julkisen sektorin toimintamenoista katetaan verotuloilla, on selvää, että veronsaajien fiskaalista intressiä on tarpeen suojata. Fiskaalista intressiä on suojattu esimerkiksi Verohallinnon tekemällä valvonnalla ja verotarkastuksilla, mutta myös kriminaalipolitiikalla. Menettely, jolla verovelvollinen aiheuttaa veron määräämisen liian pieneksi on kriminalisoitu veropetoksena (Rikoslaki (39/1889) 29:1–3). Tuloverovelvollisuus koskee Suomessa taloudellista toimintaa harjoittavia yhteisöjä, luonnollisia henkilöitä, yhtymiä sekä kuolinpesiä, joista ensiksi mainittuja eräin poikkeuksin (tuloverolaki (1535/1992) 9–23 §).

---

<sup>1</sup> Esimerkiksi konfiskatorisen – eli mielivaltaisen – verotuksen kieltö on periaatteena johdettu nykyisen perustuslain 15 §:stä. Ks. tarkemmin HE 309/1993 vp., s. 63.

<sup>2</sup> Wikström & muut, 2015, s. 131

Veroilmoituksiin ja verotukseen liittyvät laiminlyönnit ovat kuitenkin melko yleisiä. Tämä johtunee ensinnäkin verovelvollisten suuresta määrästä ja lain monitulkintaisuudesta<sup>3</sup>, myös yksinkertaisesti laskuvirheiden mahdollisuudesta. Siksi onkin järkevää, ettei joikaista laiminlyöntiä käsitellä rikosasian, jonka käsittely kestää ja rasittaa viranomaisia sekä oikeuslaitosta<sup>4</sup>. Siksi veronsaajien fiskaalista intressiä suojaamaan on säädetty verotusmenettelyssä tai erillispäätöksellä määrättävä veronkorotus, joka on siis luonteeltaan hallinnollinen seuraamus.<sup>5</sup> Niin sanotuista massarikoksista koituvaa hallinnollista seuraamusta voidaan perustella myös ultima ratio -periaatteella. Ultima ratio -periaatteen mukaisesti rikosoikeudellisten toimenpiteiden tulisi olla viimesijainen keino puuttua yksilön toimintaan<sup>6</sup>.

## 1.2 Kysymyksenasettelu ja rajaukset

Tässä tutkielmassa tarkastellaan niitä perusteita, joiden perusteella veronkorotus voidaan määrätä alennettuna, perustasoisena tai korotettuna suomalaisessa verojärjestelmässä. Aiheen valintaan on vahvasti vaikuttanut sen käytännön merkitys verotuksessa. Tutkielmassa tarkastellaan erityisesti verotusmenettelyn seuraamusmaksujen uudistuksen vaikutusta veronkorotuksen määräämisperusteisiin.

Veronkorotus voidaan määrätä useissa eri verolajeissa, joten aihetta on syytä rajata tarkemmin. Verolajista riippuen veronkorotuksen perusteena olevat laiminlyönnitkin ovat erilaisia, josta seuraa myös vastuiden olevan erilaisia<sup>7</sup>. Esimerkkinä mainittakoon henkilön sekä yhteisön tulovero, oma-aloitteiset verot sekä työnantajasuoritukset. Koska tämä tutkielma keskittyy verovelvolliseen liittyviin seikkoihin, on tutkimusintressin kannalta

---

<sup>3</sup> Laki on kirjoitettu sinänsä kirjoitettu tiiviisti ja ymmärrettävästi, mutta jätetty hyvinkin avoimeksi, jolloin sen soveltamista ohjaa viranomaisen noudattama käytäntö. Katso tarkemmin TVL:n 45 a §; Verohallinto, 2023.

<sup>4</sup> Lahti, 2012, s. 109.

<sup>5</sup> Veronkorotusta säännellään VML 32-32b §:ssa ja erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetussa laissa (781/2013).

<sup>6</sup> Melander, 2002, s. 951–952

<sup>7</sup> Veroprosessissa asianosaisella on muita hallinnollisia prosesseja korostetumpi myötävaikuttamisvelvollisuus; Saukko, 2020, s. 339.

mielekkäintä rajata tutkimus koskemaan luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja yhteisön tuloverotuksessa määrättävää veronkorotusta. Selvennykseksi todettakoon, että tutkielmassa ei erikseen oteta kantaa erillisellä päätöksellä määrättävään veronkorotukseen, sillä sen määäämisperusteet eivät juurikaan eroa verotusmenettelyn sisällä määrättävästä korotuksesta. Tutkielma keskittyy vain verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 32 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla määrättävään veronkorotukseen, joka määrätään virheellisen tai puutteellisen ilmoituksen perusteella. Näin ollen tutkimuksessa ei tutkita veronkorotusta, joka on määrätty siirtohinnoitteludokumentaatian, maakohtaisen raportoinnin tai aiheettoman ulkomaanveron vähentämisen perusteella.

Tutkielmalle on asetettu seuraavat tutkimuskysymykset:

- 1) Miten veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin moitittavuus ja tahallisuus on huomioitava määrää koskevassa harkinnassa?
- 2) Millaisia seikkoja tulee huomioida veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin moitittavuusarvioinnissa ja tahallisuuden arvioinnissa?

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on selvittää millainen merkitys veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin moitittavuudella tulisi olla veronkorotuksen määrään. Toisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on tarkemmin selvittää, millaista moitittavuusarviointia veronkorotusta määrättäessä olisi tehtävä ja mitä seikkoja siinä tulisi ottaa huomioon. Tutkimuksessa perehdytään hieman myös rikosoikeuden periaatteiden soveltumista verotusmenettelyyn, sillä veronkorotuksella on kytkös myös rikosoikeuteen. Koska veronkorotus on luonteeltaan sanktio, on tutkimuksen keskiössä verovelvollisen oikeusturva.

Tutkimus verotusmenettelyä koskien on ollut varsin niukkaa, vaikkakin sen tarve kentällä on tunnustettu<sup>8</sup>. Veronkorotusta kohtaan on kuitenkin ollut kiinnostusta vero-oikeudelliselle tutkimukselle ominaiseen tapaan esimerkiksi artikkeleina ja monografioina<sup>9</sup>.

Tässä tutkimuksessa tutkitaan niitä seikkoja, jotka vaikuttavat siihen, määrätäänkö veronkorotus alennettuna, perustasoisena vai korotettuna. Korkein hallinto-oikeus on nyt soveltanut ensi kertaa uusia veronkorotusta koskevia säädöksiä ratkaisuisaan KHO 2024:93, KHO 2024:94 ja KHO 2026:4. Tarkastelun ulkopuolelle rajataan veronkorotuksen määräämättä jättäminen sekä korotetun veronkorotuksen asteikon soveltaminen<sup>10</sup>.

### 1.3 Tutkimuksen metodologiasta

Tutkimuksen metodologialla tarkoitetaan niitä menetelmiä, joiden avulla tutkija hankkii ja käsittelee tutkimuksensa kannalta oleellista tietoa. Käytetty tutkimusmetodi on siten ratkaisevassa asemassa myös tuloksia koostettaessa.<sup>11</sup> Metodi mielletään monesti eräänlaiseksi mekaaniseksi ”kaavastoksi”, jota noudattamalla tutkija pääsee lopputuloksiinsa. Näin monesti onkin ”kovien tieteiden” – eli esimerkiksi luonnontieteet – kohdalla. Oikeustieteessä asia ei ole näin. Oikeustieteessä metodi voidaan perustellusti nähdä tietyn näkö- tai tulokulmaksi kyseessä olevaan ongelmaan. Lainopillinenkin tutkimus voi metodologiasta riippuen painottaa lain kirjoitettua sanamuotoa ja lainsäätäjän tarkoitusta tai esimerkiksi keskittyä käsitteiden merkitykseen.<sup>12</sup>

Verotuksella puututaan yksityisen omaisuuteen, eli rikotaan – vaikkakin perustellusti – perusoikeuksiin kuuluva omaisuuden suoja. Tästä johtuen vero-oikeus voidaan nähdä

---

<sup>8</sup> Vaikkakin verotusmenettelyn osalta relevanttia on myös yleinen hallinto-oikeudellinen tutkimus tietyn rajauksin; Myrsky, 2015, s. 1096.

<sup>9</sup> Ks. esimerkiksi Pikkujämsä, 2026, s. 136–148, Merisalo, 2018, s. 60–79 ja Lindgren, 2016, s. 234–248.

<sup>10</sup> Korotettu veronkorotus määrätään 3–10 %:n suuruisena (VML 32 a § 3 momentti).

<sup>11</sup> Hirvonen, 2011, s. 5.

<sup>12</sup> Aarnio, 2006, s. 237–240.

olevan korostetusti lakisidonnaista.<sup>13</sup> Korostetun lakisidonnaisuutensa takia vero-oikeudellisessa tutkimuksessa korostuu – ehkä jopa luonnollisesti – lainopillinen traditio<sup>14</sup>.

Käsillä oleva tutkimus onkin lainopillinen, eli oikeusdogmaattinen. Tutkimukselle asetettuihin kysymyksiin vastaaminen on mielekästä, kun veronkorotukseen liittyvää oikeutta systematisoidaan ja tulkitaan. Veronkorotuksen rikosoikeudellisen ulottuvuuden vuoksi systematisointi ja tulkinta kohdistuu myös rikos- ja hallinto-oikeuteen perusoikeusajattelua unohtamatta.

Lainopillisessa – eli oikeusdogmaattisessa – tutkimuksessa tutkija vastaa asettamiinsa tutkimuskysymyksiin jäsentelemällä ja tulkitsemalla voimassa olevaa oikeutta<sup>15</sup>. Lainopikin koostuu metodeista ja onkin enemmän tutkimussuuntaus: lainoppia on pidetty eräiden tulkintojen mukaan tulkintatieteenä ja se on rinnastettu humanistisiin tulkintatieteisiin, jolloin tutkimus kohdistuu kirjallisiin lähteisiin<sup>16</sup>. Näin ollen lainoppi on systematisoinnin (lainopin praktinen ulottuvuus) lisäksi voimassa olevan oikeusjärjestyksen tulkintaa (lainopin teoreettinen ulottuvuus). Näistä kumpikin käyttää omia metodejaan<sup>17</sup>.

Lainopilliselle tutkimukselle keskeistä on myös oikeuslähdeopin hallitseminen ja soveltaminen. Tulkintatieteeseen kuuluu tutkijan osin irrationaalisen ajattelun seurauksena tapahtuva ”ainutkertainen oivaltaminen”<sup>18</sup>. Kolehmaisena lainopillinen tutkielma voikin tuntua perustuvan jopa tutkijan omaan intuitioon spontaanisti oivaltamansa tulkinnan oikeellisuudesta. Tämä ei kuitenkaan tee tutkijan tulkinnasta väärää tai sen enempää oikeaa. Tulkinnan oikeellisuus tai virheellisyys selviää, kun tutkija löytää tuekseen

---

<sup>13</sup> Wikström & muut, 2015, s. 34.

<sup>14</sup> Myrsky, 2015, s. 1097.

<sup>15</sup> Hirvonen, 2011, s. 21–22.

<sup>16</sup> Wahlbeck, 2022, s. 11. Oikeustiede tästä näkökulmasta on perustellusti rinnastettu kirjallisuustieteeseen tai eksegetiikkaan, eli raamatuntulkintaoppiin; Rautiainen & muut, 2023, s. 135.

<sup>17</sup> Aarnio, 1997, s. 36–37.

<sup>18</sup> Kolehmainen, 2016, s. 114–115. Kolehmaisena mukaan argumentoinnilla saadaan spontaanin oivaltamisen kautta saadusta tulkinnasta uudelleen toistettavaa. Lainopillisen tutkielman pääpaino onkin juuri argumentoinnissa, joka tapahtuu tiedeyhteisön sääntöjen (oikeuslähdeoppi) mukaisesti.

argumentteja oikeuslähdeopin mukaisesti ja vakuuttaa yleisön tulkintansa oikeellisuu-  
desta<sup>19</sup>.

Tutkielmassa haetaan vastausta veronkorotusta koskevan lainsäädännön terminologian  
tulkintaan laissa olevassa aukkotilanteessa<sup>20</sup>. Vastausta haetaan lainsäädäntöä ja oikeus-  
käytäntöä systematisoimalla siten, että niistä voidaan löytää esimerkiksi sallittuja ja kiel-  
lettyjä tulkinta-argumentteja.

#### **1.4 Lähdeaineistosta ja rakenteesta**

Tutkimuksen lähdeaineistona on käytetty oikeuskirjallisuutta, lainvalmisteluaineistoa  
sekä pääosin kansallisia tuomioistuinten päätöksiä. Veronkorotuksen rangaistusluontei-  
suuden vuoksi on kuitenkin mielekästä käyttää soveltuvin osin Euroopan unionin oi-  
keutta sekä EIT:n päätöksiä, sillä veronkorotuksen määrittämiseen kytkeytyy myös perus-  
ja ihmisoikeusnäkökulma. Tutkimus jakautuu viiteen päälukuun, joista ensimmäisessä  
esitellään tutkimuksen tiedonintressiä ja taustaa sekä käytettyä lähdeaineistoa. Ensim-  
mäisen luvun viidennessä alaluvussa käydään läpi myös oikeuslähdeoppia ja tulkintame-  
todeja vero-oikeudessa.

Toisessa pääluvussa käsitellään oikeusperiaatteiden asemaa veronkorotuksen ja yleisesti  
muidenkin hallinnollisten sanktioiden määrittämisessä. Koska veronkorotus on luonteel-  
taan rankaiseva seuraamus, luvussa paneudutaan myös veronkorotuksen rikosoikeudel-  
liseen ulottuvuuteen ja sivutaan tarpeellisin osin myös rikosoikeuden oikeusperiaatteita.

Kolmannessa luvussa käsitellään verovelvollisen ja veroviranomaisen velvoitteita vero-  
tusmenettelyssä sekä Verohallinnon neuvontavelvoitetta ja ohjeenannon merkitystä.  
Näillä on olennainen merkitys tutkimuskysymysten kannalta, sillä veronkorotuksen mää-  
rittäminen tehdään muun muassa sen perusteella, että verovelvollinen on laiminlyönyt

---

<sup>19</sup> Siltala, 2003, s. 327.

<sup>20</sup> Esim. VML 32 a § 2 momentin 2 kohdan tarkoittama ilmeinen piittaamattomuus verotusta koskevista  
velvoitteista ja VML 32 a § 4 momentin tarkoittama kohtuuttomuus.

ilmoittamisvelvollisuutensa (VML 32 § 1 momentti 1 kohta). Jotta voidaan selvittää, onko verovelvollinen täyttänyt velvoitteensa, on syytä selvittää näiden velvoitteiden sisältö ja merkitys.

Neljännessä luvussa verrataan perusmuotoista, alennettua ja korotettua veronkorotusta toisiinsa ja tutkitaan niiden määräämisperusteita. Lisäksi valotetaan veronkorotuksen määräämisen kannalta vallitsevaa oikeustilaa ja tutkitaan siinä tapahtuneita muutoksia sekä mahdollisia merkkejä oikeustilan osittaisesta jatkuvuudesta.

Viidennessä pääluvussa esitellään tutkielman tulokset ja tehdään siitä johtopäätökset. Lisäksi esitetään tutkielman pohjalta heränneet jatkotutkimusideat ja käydään läpi tulosten merkittävyyttä.

Hyvän tieteellisen käytännön keskeisiä periaatteita ovat luotettavuus, rehellisyys, arvostus ja vastuunkanto<sup>21</sup>. Tutkimuseettisen toiminnan periaatteiden sekä Vaasan yliopiston tekoälyn käyttöä koskevan ohjeistuksen mukaisesti on syytä tuoda esiin se seikka, että tämän pro gradu -tutkielman toteutuksessa on hyödynnetty luvussa 1.3 kuvattujen tutkimusmenetelmien lisäksi Anthropicin Claude Sonnet 4.6 tekoälykielimallia (jäljempänä kielimalli)<sup>22</sup>. Kielimallia on hyödynnetty tutkielman rakenteen suunnittelussa sekä tiedonhaussa<sup>23</sup>. Tutkielman tekstiä ei miltään osin ole kirjoitettu kielimalleilla, eikä sillä ole myöskään tehty tulkintoja tai johtopäätöksiä. Tutkielma ja sen teksti lopputuloksineen ja johtopäätöksineen on kirjoittajan omaa työtä.

## 1.5 Oikeuslähdeopista ja tulkintameteista vero-oikeudessa

Vero-oikeudelliseen ongelmaan, kuten muihinkin oikeudellisiin ongelmiin liittyy aina kysymys oikeuslähteistä ja tulkintameteista. Vero-oikeudessa kysymys on ollut kuitenkin

---

<sup>21</sup> TENK, 2023, s. 11–13.

<sup>22</sup> Vaasan yliopisto, 2023, s. 1

<sup>23</sup> Esimerkiksi oikeuskäytännön, artikkelien ja kirjallisuuden etsiminen.

muita oikeudenaloja kiistellympi ja vaikeampi<sup>24</sup>. Yleisesti voidaan todeta, että vero-oikeudellisia ongelmia ratkaistaessa tulisi pysytellä lähtökohtaisesti lain sanamuodon mukaisessa tulkinnassa<sup>25</sup>.

Vero-oikeudellisessa sääntelyssä käytetään kuitenkin paljon termistöä, jonka merkitystä ei itse verolainsäädännössä ole avattu. Esimerkkinä mainittakoon TVL:n 93 §, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää asunnon ja työpaikan väliset matkakulut ansiotuloistaan. TVL:ssa ei kuitenkaan tarkemmin säädetä, mitä asuinpaikalla tai asumisella tarkoitetaan, vaan vastausta siihen joudutaan etsimään muualta lainsäädännöstä. Verolakien tulkinnassa käytetään toisten oikeudenalojen käsitteitä niiden alkuperäisessä merkityksessään, jolloin joudutaan tukeutumaan usein myös muuhun lainsäädäntöön<sup>26</sup>.

Yleisesti Suomessa omaksutussa oikeuslähdeopissa, oikeuslähteinä käytetään lakeja, asetuksia, lainvalmistelutöitä, oikeuskäytäntöä sekä osin oikeuskirjallisuutta. Eri tutkijat ja eri oikeuskulttuurit painottavat näitä oikeuslähteitä eri tavoin, joka muodostaa oikeuslähdeopin<sup>27</sup>. Myös perusteltuja irtaantumisia perinteisestä oikeuslähdeopillisesta ajattelusta nimenomaan vero-oikeudellisissa kysymyksissä on tehty<sup>28</sup>. Näitä irtaantumisia on nähty jopa tuomioistuimia myöten<sup>29</sup>.

Tapauksessa KHO 1999:9 vakuutusyhtiön suorittamaa työansionmenetykskorvauksen korotettua osuutta verotettiin ansiotulon sijaan pääomatulona, vaikka TVL:n, liikennevakuutuslain sekä lainvalmisteluaineiston tulkinta olisi sinänsä voinut johtaa myös toisenlaiseen lopputulokseen. KHO perusti päätöksen ratkaisevalta osin Valtiovarainministeriön antamaan lausuntoon.

Tapauksessa KHO 2007:33 yhteismetsän myymiin metsästysoikeuksiin lukeutunutta valtiolle tilitettävää pyyntilupamaksua ei luettu arvonlisäveron perusteeseen. Korkein hallinto-oikeus perusti ratkaisunsa osin Maa- ja metsätalousministeriön antamaan lausuntoon.

---

<sup>24</sup> Wikström & muut., 2015, s. 43–44.

<sup>25</sup> Wikström & muut., 2015, s. 34–38

<sup>26</sup> Järvenoja, 2013, s. 187.

<sup>27</sup> Tolonen, 2003, s.13.

<sup>28</sup> Määttä, 2014, s. 8–9. Määttän mukaan potentiaalisia oikeuslähteitä, jotka juuri verolainsäädäntöä tulkittaessa ovat relevantteja on rutkasti aiemmin tekstissä mainitsemani enemmän.

<sup>29</sup>KHO 1999:33 ja KHO 2007:33

Tapauksissa huomionarvoista on se, että KHO on antanut oikeuslähteen aseman ministeriön lausunnolle, eikä pelkästään Valtiovarainministeriön vaan jälkimmäisessä tapauksessa myös Maa- ja metsätalousministeriön lausunnolle<sup>30</sup>. Edellä mainitut tapaukset näyttäisivät tukevan väitettä siitä, että vero-oikeudellisessa ympäristössä ajatusta perinteisesti sallituista oikeuslähteistä olisi syytä ainakin jossakin määrin laventaa. Vero-oikeudessa on kuitenkin korostettu lakisidonnaisuuden vaatimus, joten pohdittavaksi tulee myös kysymys siitä, missä määrin muuta lainsäädäntöä sovelletaan verolainsäädännön rinnalla<sup>31</sup>.

Tapauksessa KHO 2007:33 on syytä kiinnittää huomiota siihen, että KHO pyysi lausunnon Maa- ja metsätalousministeriöltä oma-aloitteisesti, ja myöhemmin nojasi ratkaisussaan tähän lausuntoon – ainakin osittain. Tämä ei kuitenkaan ole ongelmatonta. Ministeriö on KHO:n pyynnöstä antamassaan lausunnossa selventänyt asian historiallista taustaa. Lausunnon mukaan pyyntilupamaksu on korvannut aiemmin lääninhallitusten ja metsähallinnon piirikuntakonttorien antamiin lupiin liittyvän leimaveron. Maksun tarkoitus on kuitenkin ollut edelleen sama ja se tilitetään yhä valtiolle.<sup>32</sup>

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta KHO:n nojautuminen tällä tavalla hankittuun selvitykseen ei ole ongelmatonta. Maa- ja metsätalousministeriön raportti syntyi ja se luotiin oikeuskäsittelyn ollessa kesken. Näin ollen verovelvollisella ei ole ollut pääsyä kyseiseen aineistoon omia ratkaisujaan tehdessään<sup>33</sup>. Lisäksi lakisidonnaisuuden periaatteen kannalta ongelmallista on se, että KHO on perustanut ratkaisunsa merkittävilta osin ministeriön lausuntoon, joka on toimeenpanevan viranomaisen jälkikäteinen käsitys lain tulkinnasta<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> Ministeriön lausunto on toiminut samanaikaisesti sekä asiantuntijatodistelumateriaalina sekä lainvalmisteluaineiston korvikkeena. Tämä saattaa myös muodostaa syvemmän ongelman, sillä materiaali on peräisin toimeenpanovaltaa käyttävältä ministeriöltä, vrt. vallankäytön kolmijako-oppi.

<sup>31</sup> Määttä, 2014, s. 10–11

<sup>32</sup> Maa- ja metsätalousministeriön lausunto asian käsittelyn yhteydessä tapauksessa KHO 2007:33.

<sup>33</sup> Tämä siitäkkin huolimatta, että tapauksessa KHO 2007:33 asia ratkaistiin verovelvollisen eduksi.

<sup>34</sup> Asiassa huomattavaa on myös se, että oikeuslähteen asemaan on nostettu toimeenpanevan viranomaisen (ministeriö) lausunnon muodossa antama käsitys lain tulkinnassa. Tämä ei ole ongelmatonta myöskään

Oikeuslähdeopilliset haasteet eivät kuitenkaan lopu siihen, vaikka saataisiinkin luotua jonkinlaisen teoreettinen lista hyväksyttävistä oikeuslähteistä. Edessä on kysymys näiden oikeuslähteiden keskinäisestä arvojärjestyksestä, vaikka Suomen perustuslain mukaan verosta säädetäänkin lailla (Suomen perustuslaki 81 §). Vaikka äkkiseltään voitaisiinkin pitää selvänä, että lain sanamuodon mukainen tulkinta on kaiken lähtökohta, ongelma muodostuu esimerkiksi silloin, kun lain esitöiden ja sanamuodon välillä on jännitettä. Tämä jännite ei aina laukea kuitenkaan lain sanamuodon hyväksi<sup>35</sup>.

### 1.5.1 Sanamuodon mukainen tulkinta lähtökohtana

Esimerkiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 51.3 §:n alkuperäisen sanamuodon mukainen tulkinta olisi johtanut siihen, että kyseistä lainkohtaa ei olisi voitu soveltaa yhtymien ja yhteisöjen purkautumiseen, vaan sanamuodon mukaan siinä oli kyseessä vain omasta käytöstä. Lainsäätäjät kuitenkin ilmaisi tahtonsa lainkohdan soveltamisesta myös edellä mainittuihin verovelvollisiin, mutta vasta eduskuntakäsittelyvaiheessa<sup>36</sup>. Oikeuskäytäntö kuitenkin muodostui sen kannalle, että lainkohta koski myös yhteisöjä<sup>37</sup>. Tämänkaltaista lain sanamuodon sivuuttamista alempitaisoisella oikeuslähteellä on kritisoitu esimerkiksi Kalle Määttä toimesta, jonka mukaan esitöiden funktiona on vain avata abstraktiksi jäänyttä verolain normia siten, että verovelvollisen sekä viranomaisen olisi helpompi soveltaa sitä<sup>38</sup>.

Edellisestä voidaan päätellä, että verolakien tulkinnassa on myös legalismista täysin vastakkaiseen suuntaan meneviä piirteitä. Tällaisesta voidaan käyttää esimerkiksi nimitystä realistinen tulkintadoktriini<sup>39</sup>. Verolakien tulkitsemisessa sanamuodon mukainen

---

vallan kolmijako-opin näkökulmasta. Tapauksessa tuomioistuin on antanut lakia toimeenpaneevalle viranomaiselle merkittävän vaikutusmahdollisuuden oikeudelliseen ratkaisuun, joka on omiaan luomaan jännitettä vallan kolmijako-opin valossa.

<sup>35</sup> Wikström & muut., 2015, s. 36–37.

<sup>36</sup> Verolakioliokunnan mietintö 1/1968, s. 6.

<sup>37</sup> Wikström & muut., 2015, s. 37.

<sup>38</sup> Määttä, 2014, s. 161.

<sup>39</sup> Määttä, 2014, s. 4.

tulkinta (formalismi) sekä realismi ovat kapeasti katsottuna toisensa poissulkevia tulkintadoktriineja. Ne tulisikin nähdä toisiaan täydentävinä tulkintatapoina, jolloin ylipäänsä valintaa niiden välillä ei tarvitse tehdä<sup>40</sup>.

Oikeuskäytäntö on kuitenkin painottanut myös lain sanamuodon mukaista tulkintaa, jolloin hallituksen esityksessä todettujen tavoitteiden mukaista tulkintaa ei ole voitu tehdä sanamuodosta poiketen.

Tapauksessa KHO 1984 B I 55 tulo- ja varallisuusverolain 32 a §:n mukaista omaisuustulovähennystä laskettaessa voitiin ottaa huomioon vain osinko-, korko- ja vuokratulojen määrä niihin kohdistuneilla tulonhankkimis- ja säilytyskuluilla vähennettynä (nettotulo). Verovuosi 1981.

Vuonna 1982 voimaan tullut tulo- ja varallisuusverolain muutos sisälsi pykälän 32 a § (845/1980), joka koski omaisuustulovähennystä. Lain sanamuodon mukaan verovelvollinen saisi vähentää tietyin edellytyksin vuokratulostaan omaisuustulovähennyksenä 2 500 markkaa, kuitenkin enintään tulojen yhteismäärän. Lakitekstissä ei kuitenkaan ollut mainintaa siitä, laskettiinko vähennys puhtaasta tulosta vai bruttotulosta<sup>41</sup>. Koska säännös oli sijoitettu lain III osan 3. lukuun, jonka nimi oli ”Kokonaistulosta valtion- ja kunnallisverotuksessa tehtävät vähennykset” oli perusteltua katsoa, että siinä tarkoitettiin puhtaasta tulosta tehtäviä vähennyksiä etenkin, kun lain 19 §:ssä kokonaistulo määriteltiin puhtaiden tulojen yhteismääräksi. Hallituksen esityksen mukaisesti vähennys olisi kuitenkin tehty bruttotulosta<sup>42</sup>. KHO kuitenkin totesi, että hallituksen esityksen mukainen laskutapa poikkeaisi olennaisesti tulo- ja varallisuusverotuksen yleisistä periaatteista. Kun otettiin huomioon lainpaikka lakitekstissä ja toisaalta hallituksen esitys, KHO totesi, että verovelvolliselle voitiin myöntää omaisuustulovähennyksenä enintään

---

<sup>40</sup> Wikström & muut., 2015, s. 38–39 Myös verolakien tulkinnassa tulee kuitenkin rajansa vastaan. Veroviranomainen ei saa lavealla tai realistisella laintulkinnalla saada aikaan esimerkiksi kokonaan uutta veroa tulkittaessaan veron kiertämistä koskevia säännöksiä. Oikeustositseikastoa ei voida loputtomasti venyttää.

<sup>41</sup> Puhtaalla tulolla tarkoitetaan jäljelle jäävää verotettavaa tuloa, kun siitä on ensin vähennetty ns. puhtaat vähennykset.

<sup>42</sup> HE 131/1981 vp., s. 2. Bruttotulolla tarkoitetaan tuloa ennen siitä tehtäviä vähennyksiä.

puhdasta tuloa vastaava vähennys, sillä toisenlaisesta laskentatavasta ei ollut sisällytetty lakiin nimenomaista säännöstä.

### 1.5.2 Historiallinen eli geneettinen argumentaatio

Aukkotilanne voi syntyä myös normiston kehittyessä. Vaikka oikeushistorialla ei ole oikeuslähteen asemaa, voidaan jonkin normin syntyhistoriaan joutua tukeutumaan sitä tulkittaessa. Joskus jonkin normin tausta-ajatusta, eli lainsäätäjän tarkoitusta voi olla lähes mahdotonta ymmärtää ilman, että ymmärtää sääntelyn historiallisen taustan, sillä säädöksen historiallisen taustan tuntemus voi valaista sen merkitystä keskeisiltä osin<sup>43</sup>. Tällöin oikeustila voidaan nähdä jatkumona. Vero-oikeudessa oikeushistorialliseen eli geneettiseen argumentaation on tukeuduttu sellaisissa aukkotilanteissa, joissa uuden lain on tulkittu olevan selkeästi jatkumo kumotulle säädökselle, eikä lainsäätäjän tarkoituksen ole katsottu muuttuneen.

Tapauksessa KHO 2018:170 pääomalainasaatava katsottiin TVL:n tarkoittamaksi omaisuudeksi, vaikka tästä ei oltu nimenomaisesti laissa säädetty. A:lla oli oikeus vähentää pääomalainasaatavan luovutustappio verotuksessaan. Verovuodet 2016 ja 2017.

Tapauksessa KHO 2018:170 A on antanut B Oy:lle lainaa 630 000 euroa. Myöhemmin laina on sopimuksella muutettu osakeyhtiölain tarkoittamaksi pääomalinaksi. Myöhemmin osakkeet ja pääomalinat on siirretty konserniin C kaupalla niiden käyvistä arvoista. A on saanut pääomalainoistaan vastikkeena niiden nimellisarvoa pienemmän vastikkeen, A katsoi, että tälle muodostui luovutustappio. TVL:n 50 §:n 1 momentin mukaan ”omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja viitenä seuraavana vuonna sitä mukaan kuin voittoa kertyy.” TVL:n säännöksissä ei tarkemmin määritellä mitä omaisuudella tarkoitetaan, eli kyseessä on aukkotilanne. Korkein hallinto-oikeus perusti päätöksensä oikeushistorialliseen tulkintaan omaisuuden käsitteestä. KHO on perusteluissaan viitannut TVL:n ja varallisuusverolain (1537/1992) säätämisprosessiin, jonka tarkoituksena oli korvata tulo- ja

---

<sup>43</sup> Aarnio, 1988, s. 237.

varallisuusverolaki (1240/1988). TVL:n (1535/1992) tausta huomioon ottaen KHO tuli siihen lopputulokseen, että omaisuuden käsitteelle voidaan oikeushistorian perusteella antaa sama merkitys, kuin varallisuusverolaissa (1537/1992) siitä huolimatta, että varallisuusverolaki on kumottu vuonna 2005<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Varallisuusverolain (1537/1992) 3 § 1 momentin 4 kohdan tarkoittamaa Suomessa olevaa varallisuutta oli saaminen, jos velallinen on Suomessa asuva henkilö taikka suomalainen yhteisö, yhtymä, yhteisetuus tai kuolinpesä.

## 2 Oikeusperiaatteista seuraamusmaksuja määrättäessä

Suomen seuraamusjärjestelmässä on perinteisesti nojattu rikosoikeuteen ja rikosoikeudellisiin rangaistuksiin. 1970-luvulla kuitenkin jo tunnistettiin, että yksi mahdollinen ja todennäköinen kontrollipolitiikan kehityssuunta tulisi olemaan ”kielteiset taloudelliset seuraamukset, jotka eivät ole varsinaisia rangaistuksia”<sup>45</sup>. Rikosoikeuskomitea mainitsi edellä mainitussa mietinnössään eritoten veronkorotukset tällaisina seuraamuksina. Tällaisten hallinnollisten seuraamusten käyttöönotto ja yleistyminen johtuu eritoten siitä, että luonteeltaan ja moitittavuudeltaan vähäisten haitallisten tekojen selvittämiseen ja rankaisemiseen ei ole järkevää käyttää sellaisia resursseja ja voimavaroja, joita täysimittainen rikosoikeudellinen prosessi edellyttää. Komitea totesi yksimielisesti, että tällaisista vähäisistä rikkeistä tulisi johdonmukaisesti rankaista varsinaisen rikosprosessin ulkopuolisin seuraamuksin.<sup>46</sup>

Veroilmoituksen antaminen vääränsisältöisenä on sanktioitu käytännössä kahdella eri tavalla. Rikosprosessissa tuomittavalla rikosoikeudellisella rangaistuksella tai verotusmenettelyn sisällä määrättävällä veronkorotuksella. Veronkorotus on verotusmenettelyssä määrättävä maksuluonteinen seuraamus lainvastaisesta menettelystä ja sen määrää Verohallinto (VML 32–32 a §).

Rikoslain eri asteisten veropetosten tunnusmerkistöt eivät sinänsä aseta vältetyille veron määrälle mitään alarajaa. Tämä ajaa tilanteeseen, jossa samasta rikoksesta voidaan rankaista käytännössä kahdella tavalla. Tämä ei kuitenkaan ole mahdollista *ne bis in idem* -kiellosta johtuen<sup>47</sup>. Rikoslakiin on myös lisätty täsmentävä säännös, jonka mukaan esitutkinta voidaan jättää toimittamatta, syyte ajamatta sekä rangaistus määräämättä veropetosasiassa, mikäli veronkorotus harkitaan oikeasuhtaiseksi seuraamukseksi<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup>Rikosoikeuskomitean mietintö n:o 72, 1976, s. 89.

<sup>46</sup>Rikosoikeuskomitean mietintö n:o 72, 1976, s. 89–90.

<sup>47</sup> Ks. tarkemmin luvussa 2.1.

<sup>48</sup> Oikeasuhtaisuutta koskevassa harkinnassa otetaan huomioon teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvä veron määrä, veronkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle aiheutuneet muut mahdolliset seuraukset. RL 29:11.1.

Rikosoikeuskomitean suosittama kehityssuunta jäi kuitenkin ainakin osin toteutumatta. Suomessa ei ole mitään yhtenäistä säännöstöä, joka säätelisi hallinnollisia seuraamuksia. Sitä vastoin hallinnollisia seuraamuksia toki käytetään, mutta seuraamukset ovat yksittäisiä ja niitä koskeva sääntely on osin epä johdonmukaista ja epäsystemaattista, eikä Suomessa eräiden näkemysten mukaan ole varsinaisesti hallinto-oikeudellista sanktiojärjestelmää<sup>49</sup>. Kuitenkin uudempiakin näkemyksiä hallinnolliseen sanktiointiin löytyy. Perustelut ovat pääpiirteissään muuttumattomia 1970-luvun komiteamietinnön kanssa: keskiönä nähdään rikosoikeusjärjestelmän ylikuormittuneisuus sekä prosessin joustavuus yhteiskunnallisesti vähäisten rikkomusten käsittelemisessä<sup>50</sup>.

Kuten aiemmin todettu: verotuksen keskeinen tavoite on fiskaalinen, eli veronsaajan menojen rahoittaminen. Erilaiset verot muodostavat merkittävän osan verovelvollisten menoista. Kuten yhteiskunnallisia tavoitteita ja toisen etuja muutoinkin myös veronsaajien etuja ja oikeuksia tulee suojata. Siksi veroilmoituksen antaminen vääränsisältöisenä on kriminalisoitu veropetoksena, törkeänä veropetoksena tai lievänä veropetoksena (RL 29:1–3).

Hallinnollisella seuraamuksella tarkoitetaan rangaistusluonteista hallintopäätöstä, joka on seuraus lainvastaisesta menettelystä<sup>51</sup>. Hallinnollisen seuraamuksen määritelmää on – ainakin yritetty – yhtenäistää Euroopan unionin tasolla: Euroopan unionin ministerikomitea on antanut suosituksen koskien hallintosanktioita<sup>52</sup>. Suosituksessa on määritelty suositukset periaatteista, joita tulisi noudattaa hallintosanktioita määrättäessä. Lisäksi hallintosanktioiden määritelmää koskevassa osiossa on todettu, ettei kaikki viranomaisen antamat kielteiset hallintopäätökset ole kuitenkaan luonteeltaan rankaisevia<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup>Kiiski, 2009, s. 34–35.

<sup>50</sup>PeVL 9/2018 vp., s. 4., ja Oikeusministeriö, 2013, s. 35–36.

<sup>51</sup>Mäenpää, 2023, jakso II.4.

<sup>52</sup>Recommendation No. R (91) of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Sanctions.

<sup>53</sup> Ks. viite 52. Soveltamisalaa koskevassa osiossa on todettu, että merkitystä on seuraamuksen punitatiivisella sekä ennaltaehkäisevällä luonteella. Esimeriksi toimiluvan epääminen tai toisaalta kurinpitopäätös

Hallinnollinen sanktiointi on tuotu rikosoikeudellisen järjestelmän rinnalle vaihtoehtona etenkin massarikoksien kohdalla, sillä maksuluonteinen seuraamus katsotaan usein rikosoikeudellista seuraamusta kohtuullisemmaksi ja tarkoituksenmukaisemmaksi<sup>54</sup>. Hallinnollisesta seuraamuksesta on tämän tutkielman kontekstissa syytä erottaa niin kutsutut turvaamistoimet, kuten ajo-, liiketoiminta-, eläintenpito- tai metsästyskielto. Turvaamistoimet ovat seurausta siitä, että rikos on tehty, mutta ne eivät kuitenkaan ole rangaistuksia<sup>55</sup>.

Nykyisin voimassa olevan lainsäädännön mukaan Verohallinto määrää asiassa veronkorotuksen, jos ”veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta” (VML 32.1,1 §). Veronkorotus on hallinnollinen sanktio, joka on kuitenkin luonteeltaan rankaiseva<sup>56</sup>. Hallinnollisella sanktiolla tarkoitetaan sellaista seuraamusta, joka rikosprosessin sijaan määrätään hallinto-oikeudellisessa menettelyssä<sup>57</sup>.

Veronkorotuksen luonnetta puhtaasti hallinnollisena seuraamuksena on kotimaisessa oikeuskäytännössä aiemmin korostettu<sup>58</sup>. Tämä tulkintalinja on kuitenkin myöhemmin muuttunut. Kuten aiemmin todettu Euroopan unionin ministerikomitea on antanut hallintosanktioita koskevan suosituksen, jonka tarkoituksena on yhtenäistää hallintosanktion käsitettä. Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan sisältyy syyttömyysolettama sekä oikeus saada asia käsiteltyä tuomioistuimessa. EIT on korostanut arvioinnissaan sanktion punitatiivista – eli rankaisevaa – sekä preventiivistä tarkoitusta, eikä niinkään sanktion ankaruutta<sup>59</sup>.

---

on rajattu soveltamisalan ulkopuolelle. Pois rajautuvat myös kirjoittajan näkemyksen mukaan rikollisesta menettelystä aiheutuvat turvaamistoimet.

<sup>54</sup> Kiiski, 2011, s. 6. Katso myös Rikosoikeuskomitean mietintö 1976: 72 s. 72, 68–73 ja 90.

<sup>55</sup> Frände & Wahlberg, 2012, s. 317

<sup>56</sup> Äimä, 2011, s. 237.

<sup>57</sup> Kiiski, 2011, s. 10.

<sup>58</sup> Lappi-Seppälä ym., 2022, s. 936–937. Aiemmin Suomessa veronkorotuksen määräämisen ei muun muassa katsottu estävän rikossyytteen ajamista samassa asiassa.

<sup>59</sup> EIT tapaus Jussila v. Suomi (23.11.2006), kohdat 35 ja 38–39 sekä EIT tapaus Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009)

Tehdessä rajanvetoa siinä, onko jokin seuraamus luonteeltaan rankaiseva ja rikosoikeudellinen voidaan tukeutua niin sanottuihin Engel-kriteereihin<sup>60</sup>. Oikeuskäytännössä on katsottu, että arvioitaessa seuraamuksen rikosoikeudellista luonnetta tulee kiinnittää huomiota seuraaviin asioihin: 1) kuuluuko seuraamus kansallisessa oikeudessa rikos- vai hallinto-oikeuden oikeudenalaan, 2) rikkomuksen luonne ja 3) mahdollisen seuraamuksen luonne ja ankaruus<sup>61</sup>. Kuitenkin esimerkiksi asian luokittelu kansallisessa lainsäädännössä on vain lähtökohta, joka tarjoaa ikään kuin asian taustan, eikä kansallinen luokittelu ”lukitse” tulkintaa.

## 2.1 Kahdesti rankaisemisen kieltö

Koska veronkorotus on seuraus lainvastaisesta menettelystä, on tärkeässä roolissa myös kahdesti rankaisemisen kieltö – *ne bis in idem*. Veronkorotuksen osalta periaate on erityisen suuressa roolissa, koska veronkorotuksen sijaan Verohallinto voi harkintansa mukaan tehdä asiassa myös rikosilmoituksen, jolloin veronkorotusta ei voida määrätä (RL 29: 1–4). *Ne bis in idem* -periaate on ilmaistu Euroopan ihmisoikeussopimuksessa: kehtään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti (Euroopan ihmisoikeussopimuksen seitsemännän lisäpöytäkirjan 4. artiklan 1. kohta).

Hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen seuraamuksen välinen jännite on osattu kuitenkin tunnistaa jo varhain. Jo 1970-luvulla todettu, että samasta teosta ei voitaisi rangaista sekä hallinnollisesti että rikosoikeudellisesti<sup>62</sup>. *Ne bis in idem* -periaatteen mukaisesti samasta teosta voidaan siis rangaista vain kerran.

---

<sup>60</sup> Mäenpää, 2023, jakso II kappale 4 ”Hallinnollisen sanktion määrääminen”.

<sup>61</sup> EIT tapaus Engel ym. v. Alankomaat (8.5.1976).

<sup>62</sup> HE 108/1976 vp., s. 5. Kaksoisrangaistavuuden kieltöä kutsutaan myös *ne bis in idem* -periaatteeksi.

Tapauksessa EIT Ruotsalainen vastaan Suomi (16.6.2009) A:lle ei voitu enää määrätä korotettua polttoainemaksua, kun häneen kohdistettu rangaistusvaatimus lievästä veropetoksesta oli saanut lainvoiman.

Edellä mainitussa EIT:n ratkaisussa veronkorotuksen luonne punitatiivisena eli rangaistuksenluonteisena seuraamuksena käy ilmi siitä, että sekä rikosoikeudellisen rangaistuksen että korotetun polttoainemaksun määräämisen katsottiin rikkoneen kahdesti syyttämisen kieltoa. Veronkorotuksen vaikutus rikossyytteen ajamiseen on täsmennetty myös kansallisessa lainsäädännössä (RL 29:11.2). Jotta kriteerit *ne bis in idem*-kiellon soveltamiseen tulee kyseessä olla kuitenkin tarkoin kriteerein samasta teosta. *Ne bis in idem*-kiellon on katsottu estävän myös samanaikaisesti vireillä olevan menettelyn loppuun saattamisen<sup>63</sup>.

## 2.2 Kriminalisointiteoria – suhteellisuusperiaate rikosoikeudessa

Veronkorotuksen on todettu olevan seuraamuksena rangaistusluonteinen<sup>64</sup>. Rangaistusluonteisuuden vuoksi onkin tärkeää pohtia, missä määrin rikosoikeuden oikeusperiaatteet tulevat sovellettavaksi veronkorotusta määrättäessä<sup>65</sup>. Rikosoikeudellinen rangaistus seuraamuksena on kova ja voi aiheuttaa rikoksen tekijälle monenlaisia seurauksia – ikään kuin lieveilmiöitä, joita ei ole edes tarkoitettu rangaistukseksi. Rikoksesta tuomitavan rangaistuksen lisäksi tuomiosta voi aiheutua esimerkiksi mainehaittaa tai se voi jopa estää työllistymisen tietylle alalle. Rikosoikeudellinen seuraamus ja teon kriminalisointi nähdäänkin usein valtion käytössä olevista keinoista kovimmaksi, kun halutaan puuttua yksilön toimintaan ja vapauspiiriin. Siksi jonkin teon kriminalisointi tulisi olla yhteiskunnallisesti viimesijainen keino jonkin oikeushyvän suojelemiseksi<sup>66</sup>. Tätä kutsutaan *ultima ratio* -periaatteeksi tai suomalaisittain rikosoikeuden viimesijaisuuden periaatteeksi.

---

<sup>63</sup>KKO 2013:59

<sup>64</sup> Äimä, 2011, s. 237–238.

<sup>65</sup> Tämä siitä huolimatta, että veronkorotus on hallinnollisessa menettelyssä määrättävä seuraamus.

<sup>66</sup>Melander, 2008, s. 239–390

Kriminalisoinnilla pitäisi suojella aina jotakin oikeushyvää. Alun perin tällä on tarkoitettu sitä, että teon kriminalisointi edellyttää, että sen taustalta tulisi aina löytyä jokin suojeltava oikeushyvä<sup>67</sup>. Oikeushyvähoidinta on Melanderin mukaan ajautunut metaoikeudelliselle tasolle, mutta siinä piilee kuitenkin tärkeä anti: oikeushyvien on oltava arvolatautuneita ja oikeushyviä joudutaan väistämättä laittamaan – ainakin jonkinlaiseen – paremmuusjärjestykseen. Tämä siksi, ettei yksinkertaisesti ole mahdollista ohjailla yksilöiden toimintaa pelkästään rikosoikeudellisin keinoin.

Muun muassa Kimmo Nuotio on esittänyt väitteitä, joiden mukaan ultima ratio -periaate ei varsinaisesti ole rikosoikeudellinen periaate. Tämä johtuu Nuotion mukaan siitä, että vastaaja ei voi tehokkaasti vedota kriminalisoinnin epäsuhtaisuuteen rikosprosessin aikana<sup>68</sup>. Ultima ratio -periaate voidaankin joidenkin tulkintojen mukaan nähdä Suomessa lähinnä kriminaalipolitiikassa noudatettavana periaatteena<sup>69</sup>. Näin ei kuitenkaan ole kaikkialla. Esimerkiksi Saksassa ultima ratio -periaatteelle on annettu oikeudellisen periaatteen asema, sillä Saksan perustuslakituomioistuin Bundesverfassungsgericht on ratkaisuisaan katsonut, että rikosoikeuden käytön tulisi olla yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisemisessa viimesijaista<sup>70</sup>.

”Punishment, however, can never be an end in and of itself. Its use is, in principle, subject to the decision of the legislator. The legislator is not prohibited from expressing the required general legal disapproval of abortion by means other than criminal punishment, when observing the aspects set out above. The decisive factor is whether the totality of the measures aimed at protecting the unborn life, whether they are private law, public law or, in particular, social law or criminal law, guarantees actual protection that corresponds to the importance of the legal interest to be protected. In extreme cases, namely, when the constitutionally mandated protection cannot be achieved in any other way, the legislator is obligated to enact legislation for criminal punishment to protect

---

<sup>67</sup> Melander, 2002, s. 946.

<sup>68</sup> Nuotio, 1998, s. 516.

<sup>69</sup> Melander, 2008, s. 395

<sup>70</sup> BVerfGE 39, 1–95, kohta 162.

developing life. Criminal law provisions represent the 'ultima ratio', as it were, of the tools available to the legislator. According to the principle of proportionality under the rule of law, which is the guiding principle of public law, including constitutional law, the use of these measures must be undertaken with care and restraint. However, this last resort must be employed when effective protection of life cannot be achieved otherwise. This is required by the value and significance of the protected legal interest. There is thus not an 'absolute' duty to punish, but rather, a duty to enact criminal punishment that arises 'in relation to' the inadequacy of all other means."<sup>71</sup>

Vaikka ultima ratio -periaatteeseen vetoaminen ei olekaan tehokasta suomalaisessa rikosoikeudessa, on suhteellisuusperiaatteella kuitenkin merkitystä rangaistuksen mittauksessa. Rikoslain 6:4:n mukaan "Rangaistus on mitattava niin, että se on oikeudenmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen ja vaarallisuuteen, teon vaikuttimiin sekä rikoksesta ilmenevään muuhun tekijän syyllisyyteen". Rangaistus on mitattava oikeudenmukaisesti rikoksen ja rangaistuksen välisessä suhteessa (absoluuttinen näkökulma), mutta myös suhteessa toisiin rikoksiin (relatiivinen näkökulma)<sup>72</sup>.

Lappi-Seppälän mukaan relatiivisesta näkökulmasta tarkasteltuna suhteellisuusperiaate asettaa rangaistuskäytännölle vaatimuksen, jossa eri törkeysasteisista rikoksista rangaistetaan eri tavalla. Tällöin langetetun rangaistuksen tulee heijastaa kahden eri rikoksen välistä moitittavuusasteiden suhdetta.<sup>73</sup>

Absoluuttisesta näkökulmasta tarkasteltuna taas rangaistuksen oikeasuhtaisuutta arvioidaan "yhden rikosnimikkeen sisällä" rikolliseen tekoon johtaneet olosuhteet ja kannustimet huomioon ottaen. Tämä on tietenkin jo vaikeampi kysymys, sillä tällöin joudutaan väistämättä peilaamaan tekoa, tekotapaa ja tekijän olosuhteita yhteiskunnassa

---

<sup>71</sup> BVerfGE 39, 1 -95, kohta 162.

<sup>72</sup> Lappi-Seppälä ym., 2004, jakso 1.5

<sup>73</sup> Lappi-Seppälä ym., 2004, jakso 1.5

laajemmin vallitseviin sosiaalisiin ja moraalisiin ”normeihin” jotka suurilta osin ovat kirjoittamattomia ja elävät yhteiskunnan muuttuessa.<sup>74</sup>

Rikosoikeuden suhteellisuusperiaate rangaistuksen mittaamisessa käy ilmi muun muassa seuraavassa korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2015:52, jossa kyse oli rangaistuksen mittaamisesta ja rikoksen törkeysasteesta.

Ratkaisussa KKO 2015:52 A:n petoksella tavoittelemaa hyötyä ei pidetty huomattavana eikä petosta törkeänä, kun otettiin huomioon aiempi oikeuskäytäntö julkisiin varoihin kohdistuneista petosrikoksista. Kun kuitenkin otettiin huomioon perusmuotoisilla petosrikoksilla yleisesti tavoiteltu rikoshyöty, oli A:n tavoitteleman rikoshyödyn määrä sinänsä viitekehyksessään huomattava. Samalla muutkin rikoksen toteuttamisen tavat ja seikat huomioon ottaen, tuli tuomittavan rangaistuksen olla keskimääräistä ankarampi.<sup>75</sup>

### 2.3 Oikeusperiaatteet verotusmenettelyssä

”Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.” (HL 6 §).

Toisin kun rikosoikeudessa, hallinto-oikeudessa suhteellisuuden periaate on kirjattu lakiin<sup>76</sup>. Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisen on suhteutettava hallintoimi siten, että suhteellisuutta koskevassa arvioinnissa otetaan huomioon hallintotoimen suhde tavoiteltavaan ja perusteltuun päämäärään nähden. Tähän arviointiin kuuluu professori emeritus Olli Mäenpään mukaan kolme eri peruselementtiä, jotka ovat toimen asianmukaisuus ja tehokkuus, tarpeellisuus ja välttämättömyys sekä oikeasuhtaisuus.<sup>77</sup>

Hallintolain (434/2003) säädöksiä sovelletaan hallintomenettelyyn säädetyissä viranomaisissa, joihin Verohallinto kuuluu (HL 2 §). Hallintolaki on yleislaki, jolloin sitä sovelletaan, mikäli muualla laissa ei toisin säädetä (HL 5 §). Veron määrääminen, mahdollisten

---

<sup>74</sup> Lappi-Seppälä ym., 2004, jakso 1.5

<sup>75</sup> KKO 2015:52.

<sup>76</sup> Ks. edellä luku 2.2 ja Hallintolain 6 §

<sup>77</sup> Mäenpää, 2023, s. 100

seuraamusmaksujen määrääminen sekä asian tutkiminen tapahtuu prosessissa, jota kutsutaan verotusmenettelyksi. Verotusmenettelyä säätelevät verotusmenettelystä annettu laki sekä soveltuvin osin hallintolaki. Verotusmenettelyssä noudatettavat periaatteet on pääosin lueteltu VML 26 §:ssä.

Suhteellisuusperiaatetta ei erikseen ole lueteltu VML:ssa, mutta se on kuitenkin mainittu HL:ssa. Suhteellisuusperiaatteen on verotusmenettelyssä katsottu voivan tulla kyseeseen etenkin määrättäessä erinäisiä seuraamuksia, joihin esimerkiksi veronkorotus kuuluu<sup>78</sup>. Suhteellisuusperiaatteella on merkitystä myös, kun arvioidaan osapuolten (viranomainen vs. verovelvollinen) selvitysvelvollisuutta veroasiassa<sup>79</sup>. Räbinän mukaan näin ollen suhteellisuusperiaatteelle tulee antaa niin sanotusti ”tilaa” etenkin valvonnallisissa toimenpiteissä: verovelvolliseen kohdistettujen hallintotoimenpiteiden tulee olla oikeasuhtaisia veronsaajien oikeuksiin nähden<sup>80</sup>.

### 2.3.1 Lakisidonnaisuuden vaatimus

”Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta” (PL 81.1 §).

”Kunnilla on verotusoikeus. Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta” (PL 121.3 §).

Verotuksella puututaan suoraan verovelvollisen perusoikeuksiin kuuluvaan omaisuuden suojaan<sup>81</sup>. Veronmaksajan kannalta äsken mainittu merkitsee omaisuuden siirtoa käytännössä vastikkeetta kolmannen haltuun ilman hänen itsensä myötävaikutusta asiaan. Tämä tosiseikka luo verotuksen ympärille aivan erityisen jännitteen. Verotuksen sääntelylle voidaan katsoa asetetun korostetun laillisuusperiaatteen, jota on kutsuttu myös vero-oikeudelliseksi legalismiksi ja tämä näkyy veronormien säätämisessä,

---

<sup>78</sup> Räbinä, 2022, s. 139–140.

<sup>79</sup> Ks. Männistö, 2018, s. 468., jossa tarkastellaan verovelvollisen selvitysvelvollisuutta arvonlisäveron vähennysoikeutta määritettäessä suhteellisuusperiaatteen valossa.

<sup>80</sup> Räbinä, 2022, s.139–140.

<sup>81</sup> Omaisuuden suojasta PL 15 § sekä EIS ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1. artikla.

tulkitsemisessa sekä soveltamisessa<sup>82</sup>. Lakisidonnaisuuden vaatimuksella on olennainen merkitys myös veronkorotusta tarkasteltaessa, sillä veronkorotus määrätään osana verotusmenettelyä.

Kappaleen alussa lainatuissa PL 81 §:ssä sekä PL 121 §:ssä on lueteltu verolaeille asetetut minimivaatimukset. PL:n kirjaukset voidaan myös ajatella delegointikieltona, jolloin esim. veron määräytymisperusteista ei voida määrätä muutoin, kuin laissa säätämällä<sup>83</sup>. Delegointikieltoa ja alemman tasoisen säädöksen soveltamisrajoitusta on pohdittu Korkeimmassa hallinto-oikeudessa Suomen vanhan hallitusmuodon aikana ainakin kahdesti:

Tapauksessa KHO 1987 B II 615 lääninoikeuden ei olisi tullut soveltaa kunnallisista liikelaitoksista annettua asetusta työnantajan sosiaaliturvamaksua koskevassa asiassa, sillä laissa ei ollut valtuutussäännöstä, jonka nojalla kunnallisen liikelaitoksen määritelmästä olisi voitu säätää asetuksella.<sup>84</sup>

Tapauksessa KHO 1978 B I 51 Kauppa- ja teollisuusministeriöllä ei ollut toimivaltaa antaa sähköveron määrään liittyviä päätöksiä. Sähköverosta annetun lain (29.7.1976) 2 §:n mukaisesti lain toimenpänön liittyviä tarkempia säännöksiä annettiin asetuksella. Se ei KHO:n mukaan kuitenkaan ollut säännös, jonka perusteella olisi asetuksella voitu oikeuttaa Kauppa- ja teollisuusministeriö antamaan veron määrään vaikuttavia päätöksiä.<sup>85</sup>

Oikeustapauksista viimeisin ilmentää korostettua legaliteettiperiaatetta siinä määrin, että vaikka mainitussa sähköverosta annetussa laissa oli sinänsä valtuutettu antamaan täydentäviä määräyksiä asetuksella, ei se ollut riittävä valtuutussäännös, kun kyse oli nimenomaan veron määrästä. Ensimmäinen oikeustapaus käsittelee delegointikieltoa.

### 2.3.2 Suhteellisuus vs. lakisidonnaisuus – periaatekysymys?

Legaliteettiperiaatteen voisi edellä lueteltujen oikeustapausten valossa ajatella jollain tavalla ajavan suhteellisuusperiaatteen yli. Ikävään tilanteeseen joudutaan esimerkiksi silloin, kun laissa ei ole annettu viranomaiselle harkintavaltaa, mutta seuraamus olisi

---

<sup>82</sup> Wikström & muut, 2015, s. 34.

<sup>83</sup> Wikström & muut, 2015 s. 35. Ks. myös KHO 1987 B II 615

<sup>84</sup> KHO 1987 B II 615 Huomaa, että perusteluissa on viitattu Suomen hallitusmuodon (94/1919) 92.2 §:n. Vastaava rajoitussäännös löytyy Suomen perustuslain 107 §:ssä.

<sup>85</sup> KHO 1978 B I 51

muodostumassa kohtuuttomaksi. Toisaalta korostettu lakisidonnaisuuden vaatimus edellyttää, että jotta viranomainen voisi kohtuullistaa seuraamusta, sillä tulisi olla myös laissa määriteltyä harkintavaltaa. Toisaalta viranomaisen toimien tulee perustua lakiin<sup>86</sup>. Oikeuskäytännössä on kirjoittajan tietojen mukaan käsitelty suhteellisuusperiaatteen ja korostetun legaliteettiperiaatteen välistä suhdetta tiettävästi vain kahdessa ratkaisussa, joista molemmat koskivat autoveron määräämistä.

Ratkaisussa KHO 1999:33 vähäisen käytön ei katsottu aiheuttavan velvollisuutta suorittaa autoveroa Suomeen, vaikka Ruotsiin rekisteröity ajoneuvo oli luovutettu Suomessa asuvan Suomen kansalaisen käyttöön sinänsä autoverolain vastaisesti. Korkein oikeus ohitti lain sanamuodon mukaisen tulkinnan, sillä se olisi johtanut autoveron täysimittaiseen suoritusvelvollisuuteen. Auton käytön tilapäisyys ja vähäisyys huomioon ottaen täysimittainen autoveron suorittamisvelvollisuus katsottiin seurauksena kohtuuttomaksi. Piiritullikamarin ja lääninoikeuden päätökset autoveron suorittamisvelvollisuudesta kumottiin.<sup>87</sup>

Edellä avatussa oikeustapauksessa oli kyse siitä, että Ruotsissa asuva A oli vierailut Suomessa asuneen puolisonsa B:n luona Ruotsiin rekisteröidyllä autollaan. A oli kuitenkin poistunut maasta ystävänsä kyydillä töihin Ruotsiin, jolloin A:n auto avaimineen oli jäänyt B:n pihaan Suomeen. B, jonka oma auto oli huollossa, käytti A:n Ruotsiin rekisteröityä autoa matkallaan töihin. Autoverolaissa oli tyhjentävästi lueteltu sellaiset tilanteet, joissa ulkomaille rekisteröidyn auton vähäinen käyttö ei aiheuta autoverovelvollisuutta Suomeen. Käsillä olevassa tilanteessa ei ollut kyse tällaisesta verovapaasta käytöstä. Täysimittaisen autoveron suorittamisvelvollisuuden katsottiin kuitenkin olleen kohtuuton seuraamus.

Ratkaisua KHO 1999:33 on pidetty vero-oikeuden saralla tärkeänä suunnannäyttäjänä, jopa jonkinlaisena mullistajana<sup>88</sup>. Ratkaisua on luonnehdittu oppikirjaesimerkiksi mieltävaltaisen verotuksen kiellosta<sup>89</sup>. Suhteellisuusperiaatteen asema vero-oikeudessa

---

<sup>86</sup> Esimerkiksi hallintolain 6 § koskee soveltuvin osin myös verotusmenettelyä.

<sup>87</sup> KHO 1999:33 Ratkaisua on oikeuskirjallisuudessa pidetty erityisen merkittävänä, sillä se on annettu ennen uuden perustuslain ja hallintolain säätämistä, ja se on silti nojannut suhteellisuusperiaatteeseen ja ohittanut – sinänsä oikeutetun – lain sanamuodon mukaisen tulkinnan; Äimä, 2011, s. 121–122.

<sup>88</sup> Perusoikeusmyönteinen laintulkinta, eli perusoikeusajattelun katsottiin saavuttaneen myös vero-oikeuden oikeudenalana, Linnakangas, 1987, s. 23.

<sup>89</sup> Råbinä, 2022, s. 122

vahvistui edellä mainitun ratkaisun myötä, kun sen katsottiin painavan lakisidonnaisuuden periaatetta enemmän<sup>90</sup>.

Edellä mainitusta voi perustellusti tulla mieleen ajatus jonkinlaisesta periaatteiden taistosta ja kysymys siitä, mikä oikeastaan on oikeusperiaatteiden velvoittavuus hallinto-oikeudessa. Tähän vastataksaan pitää palata jonkin verran historiaan: aikaan ennen hallintolakia. Hallintolain säätäminen oli aikanaan seurausta Suomen hallitusmuodon kumoamisesta ja perustuslain säätämisestä sekä Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 19/1990) tuomista hallinnon laadullisten vaatimusten implementointitarpeesta<sup>91</sup>. Hallintolakia edeltäneessä hallintomenettelylaissa (598/1982) ei nimittäin säädetty hallinnollisissa menettelyissä noudatettavista oikeusperiaatteista.

Oikeustieteen lisensiaatti, dosentti Aarre Tähti on tutkinut oikeudellisten periaatteiden syntyä ja asemaa suomalaisessa hallinto-oikeudessa. Aiemmin nyt kuvatulla suhteellisuusperiaatteella ja hyvän hallinnon periaatteilla laajemminkin ei ollut nykyisen kaltaista oikeudellista asemaa, vaan ne nähtiin ikään kuin ohjailevina ”suuntaviivoina, toimintatapoina tai päämäärinä”<sup>92</sup>. Periaatteita ei useinkaan ollut luettavissa suoraan säädöksistä, vaan niiden velvoittavuutta ohjasi ylimpien laillisuusvalvojen sekä tuomioistuinten ratkaisukäytäntö: periaatteiden velvoittavuutta korostaa muun muassa se, kun korkein oikeusaste antaa periaatteiden rikkomisen johdosta huomautuksen tuomion perusteissa<sup>93</sup>.

Hyvänä esimerkkinä suhteellisuusperiaatteesta ja sen noudattamisesta vanhan hallintomenettelylain ja hallitusmuodon aikana toimii Korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 2000 T 2237 (ei julkaistu), joka on jatkoa aiemmin esitetylle autoveroa koskevalle päätökselle. Purkamista koskevassa ratkaisussa KHO nimenomaisesti kiinnitti

---

<sup>90</sup> Pikkujämsä, 2001, s. 199–200.

<sup>91</sup> HE 72/2002 vp, s. 5–6.

<sup>92</sup> Tähti, 1995, s. 343–344.

<sup>93</sup> Tähti, 1995 Tuomioistuimen tai ylimmän laillisuusvalvojan huomautus periaatteiden rikkomisesta korostaa luonnollisesti sitä, että periaatetta olisi tullut ja tulee noudattaa.

suhteellisuusperiaatteen ja perusoikeusmyönteisen laintulkinnan toisiinsa. Ratkaisu on merkittävä, sillä siinä tuomioistuimessa arvioitiin alemman asteisen lain perustuslainmukaisuutta, vaikka se vielä tuolloin vallallaan olevan käsityksen mukaisesti ei ollut KHO:n tehtävä<sup>94</sup>.

Tapauksessa KHO 2000 T 2237 (ei julkaistu) KHO: n ei katsottu ylittäneen toimivaltaansa sen tulkitsessa laventavasti tyhjentäväksi tarkoitettuja autoverovapaudesta annettuja säädöksiä tapauksessa KHO 1999:33. Purettavaksi vaaditun päätöksen antohetkellä voimassa olleessa Suomen hallitusmuodon 12,1 §: ssä on säädetty omaisuuden suojasta. KHO on yksittäistapauksessa perustanut laventavan laintulkintansa omaisuuden suojaa koskevien säädösten perusoikeusmyönteiseen tulkintaan ja katsonut, ettei teon ja seuraamuksen välinen suhde ole käsillä olevassa tilanteessa oikeasuhtainen. Tulliasiamiehen hakemus tuomion purkamiseksi hylättiin.<sup>95</sup>

### 2.3.3 Verovelvollisen suosimisen periaate

Eräs verotusmenettelyssä noudatettavista periaatteista on verovelvollisen suosimisen periaate – *in dubio contra fiscus*<sup>96</sup>. Tämä periaate saattaa tulla kysymykseen myös veronkorotusta määrättäessä<sup>97</sup>. Periaatteen merkityssisältö tiivistyy VML 26.2 §:ään sekä VML 74 §:ään, joiden mukaan asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi edellyttäen, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Periaatetta on sovellettu esimerkiksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa menestyksekkäästi ratkaisussa KHO 2015:157.

Tapauksessa KHO 2015:157 yhtiön perusteettomasti vähentämää arvonlisäveroa ei luettu EVL 4 §:n mukaiseksi rahanarvoiseksi etuudeksi, eikä siten veronalaiseen tuloon, sillä arvonlisäveron jälkiverotusaika oli kulunut umpeen.

KHO ei perusteluja koskevassa osuudessa ole nimenomaisesti maininnut päätöksen perustumista *in dubio contra fiscus* -periaatteeseen, mutta se on havaittavissa ratkaisusta. Asian aiemmassa käsittelyssä Hämeenlinnan hallinto-oikeus oli todennut, että perusteettomasti vähennetystä arvonlisäverosta ei vanhentumisensa jälkeen voida niin

---

<sup>94</sup> Pikkujämsä, 2001, s. 95–96.

<sup>95</sup> KHO 2000 T 2237,

<sup>96</sup> Andersson, 1964, s. 3.

<sup>97</sup> Mikäli asia ratkaistaan verovelvollisen eduksi, ei myöskään veronkorotusta tällöin määrätä.

sanotusti tehdä tuloveroa, eli lainsäätäjän tahtoa arvonlisäveron lyhyemmistä oikaisuajoista on näin ollen tullut noudattaa. Arvonlisäveron vähennyskelpoisuus olisi siten tullut ratkaista nimenomaan arvonlisäveroa koskevassa verotuksessa.

Tapauksessa Vaasan HaO 28.8.2009 (T 09/0432/3) (ei lainvoim.) arvonlisäverotuksessa jälkiverotuksin maksuunpannun arvonlisäveron perusteena olevaa tuloa ei voitu lisätä verotettavaan tuloon tuloverotuksessa, sillä se olisi johtanut kaksinkertaiseen verotukseen.

Vaasan hallinto-oikeudessa esillä olleessa tapauksessa, jossa arvonlisäverotuksessa jälkiverotuksin jo kertaalleen lisättyä tuloa ei voitu lisätä enää elinkeinoverotuksen tuloon, vaikka laissa ei nimenomaisesti ole säädetty kaksinkertaisen verotuksen kiellosta kyseisessä tilanteessa. Hallinto-oikeus perusteli kantaansa verotuksen yleisellä periaatteella, jonka mukaan samaa erää ei veroteta kahdesti. Laissa ei ollut asiasta säännöstä, joten lainsäätäjän tarkoituksen katsottiin olevan epäselvä ja asia ratkaistiin verovelvollisen hyväksi.

Periaatteen asema on kuitenkin myös kiistanalainen. Esimerkiksi Kalle Määttä on kritisoinut periaatteen noudattamista toteamalla, ettei periaatteella ole kovin velvoittavaa asemaa, sillä siihen ei liiemmin ole viitattu esimerkiksi lainvalmisteluaineistossa ainaaan velvoittavasti. Oikeuskäytännöstäkin tapauksia löytyy vain muutamia. Se tosiasia, että periaatteeseen on viitattu, tekee sen olemassaolosta kuitenkin todellista ja siihen viittaamisen mahdolliseksi. Määttän mukaan verovelvollisen suosimisen periaate näyttäisi asemoituvankin enemmän sallittuihin oikeuslähteisiin.<sup>98</sup>

#### **2.3.4 Analogiasta ja analogiakiellosta**

Kuten aiemmin todettu, lain tulkinta on verrattavissa kirjallisuustieteeseen. Kun tuomioistuimien ratkaisee oikeudellista ongelmaa, se tukeutuu kirjoitettuihin oikeuslähteisiin. Lain tulkintemista, eli oikeudellista pohdintaa onkin luonnehdittu hermeneuttiseksi<sup>99</sup>. Lakia tulkitessa tulee ensisijaisesti pysytellä sen sanamuodon mukaisessa tulkinnassa ja

---

<sup>98</sup> Määttä, 2014 s. 289–290.

<sup>99</sup> Aarnio, 2006 s. 248.

lainsäädännön käsitteille on annettava niiden yleiskielen mukainen merkitys – tai lain sisältäessä erityistermejä, niiden määritelmän edellyttämä merkitys. Usein joudutaan kuitenkin tilanteeseen, jossa lakiteksti on kirjoitettu ”väljäksi”, jolloin sen tulkinnan rajat ovat kielen rajat. Aina, kun poistutaan ilmaisun kielelliseltä merkitysalueelta, siihen on löydettävä analogiaperuste.<sup>100</sup> Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate sisältää niin sanotun analogiakiellon. Tällä tarkoitetaan sitä, ettei lakia saa analogisesti soveltaa syytetyn vahingoksi.<sup>101</sup> Rikosoikeudessa analogiakielto on – lähes – ehdoton<sup>102</sup>.

Vero-oikeudellista tulkintaa – kuten myös rikosoikeudellista – sitoo legaliteettivaatimus, johon analogiakiellon on perinteisesti katsottu kuuluvan<sup>103</sup>. Analogiakielto ei kuitenkaan legaliteettivaatimuksesta huolimatta vero-oikeudellisessa ympäristössä ole täysin ehdoton, eikä vieraskaan<sup>104</sup>. Verolakien tulkinnassa on kuitenkin pyrittävä painottamaan lain sanamuodon mukaista tulkintaa, josta poikkeaminen vaatii vahvoja perusteluja<sup>105</sup>.

Joissakin tapauksissa saattaa tulla eteen aukkotilanne, jossa laki vaikenee käsillä olevassa tilanteessa pohdittavasta oikeudellisesta kysymyksestä – *lacuna legis*. Vero-oikeudessa on mahdollista – joskus jopa pakollista – käyttää analogia-argumenttia oikeudellisen ratkaisun perustana<sup>106</sup>. Analogia-argumentilla tarkoitetaan, että lain aukkotilanteessa tukeudutaan sellaiseen oikeuskäytäntöön, jossa kyseessä on ollut riittävän samankaltainen tapaus<sup>107</sup>. Vero-oikeudessa usein kyse ei kuitenkaan ole niinkään oikeudellisesta epäselvyydestä, vaan käsillä olevan asian tosiseikoista<sup>108</sup>.

---

<sup>100</sup> Aarnio, 2011, s. 58.

<sup>101</sup> Tapani, 2013, s. 103

<sup>102</sup> Joskin rajanveto sen suhteen, onko kyse laajasta sanamuodon mukaisesta tulkinnasta vai analogiasta on vaikeaa, osin jopa mahdotonta. Ks. tarkemmin Frände, 1989, s.233 ja Nuutila, 1997, s. 58.

<sup>103</sup> Pellonpää, 2005, jakso 3, 4. luku.

<sup>104</sup> Knuutinen, 2015, s. 823. Tämä siitäkkin huolimatta, että analogiaan on suhtauduttu epäilevästi myös vero-oikeudellisessa ympäristössä.

<sup>105</sup> Pikkujämsä, 2001, s. 108–109.

<sup>106</sup> Esimerkiksi taloudessa aika ajoin esiintyvät uudet ilmiöt, johon lainsäädäntö ei ehdi muutoksin reagoida. Myös verovelvollisten kaikki mahdolliset tilanteet ovat käytännössä mahdotonta tietää ennalta.

<sup>107</sup> Soikkeli, 2004, s. 170–171.

<sup>108</sup> Myrsky, 2016, s. 22–23.

Tapauksessa KHO 2003:55 puolisoiden A osin omistaman X Oy:n osakkeiden matemaattisesta arvosta vähennettiin X Oy:n tytäryhtiön K Oy:n taseeseen sisältyneen A puolisoiden vakituisen asunnon arvo, vaikka tästä ei laissa oltu nimenomaisesti säädetty. Verovuosi 1998.

Tapauksessa KHO 2003:55 oli kyse tilanteesta, jossa puoliset A omistivat kumpikin 40 %:a X Oy:n osakekannasta. X Oy taas omisti Kiinteistö Oy Y:n, joka taas omisti kiinteistön, jota A:t käyttivät vakituksena asuntonaan. TVL:n 42 §:n 2 momentin (1126/1996) mukaan ”jos yhtiön varoihin kuuluu 48 §:ssä tarkoitettu asunto, jota elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 2 momentissa tarkoitettu osakas on verovuonna käyttänyt omana tai perheensä asuntona, asunnon arvo vähennetään hänen osakkeidensa arvosta yhtiöstä saadun osingon pääomatulo-osuutta laskettaessa”<sup>109</sup>. Lain sanamuodon mukainen tulkinta johtaisi siihen, että vain osinkoa jakavan yhtiön taseeseen suoraan kuuluva asunto vähennettäisiin matemaattista arvoa laskettaessa. Asian käsittelyn yhteydessä veroasiamies korosti, ettei hallinnan muodolla voi olla merkitystä, kun asunnon arvoa vähennetään nettovarallisuudesta. KHO vahvisti veroasiamiehen tulkinnan. Toisin sanoen KHO rinnasti tosiseikaston analogisesti tilanteeseen, jossa asunto olisi kuulunut osinkoa jakaneen X Oy:n taseeseen suoraan. Tämä on toki perusteltua, sillä myös välillinen omistus – toki arvostusratkaisuista riippuen – johtaa siihen, että verovelvollisen vakituinen asunto on kasvattamassa osinkoa jakavan yhtiön tasearvoa. Jos vähennystä ei edellä kuvatun mukaisesti tehtäisi, saavutettaisiin *järjestelmälle vieras veroetu*<sup>110</sup>.

Korkein hallinto-oikeus on soveltanut analogisesti TVL:n luovutusvoittoa koskevaa säännöstöä työsuhdeoptioihin tietävästi ainakin kerran tilanteessa, jossa laissa oli tosiseikasta koskeva aukko<sup>111</sup>.

Tapauksessa KHO 1997:41 merkintäoikeudella ei katsottu olevan hankintamenoa, vaikka merkintäoikeus perustui aiempaan merkintäoikeuteen, siitä huolimatta, että asiasta ei oltu nimenomaisesti TVL:ssa säädetty. Verovuosi 1996.

---

<sup>109</sup> TVL:n 48 §:ssä (1126/1996) tarkoitettuna asuntona pidetään verovelvollisen vakituista asuntoa.

<sup>110</sup> Järjestelmälle vieraaseen veroetuun voidaan tietyin edellytyksin puuttua veron kiertämistä koskevin säädöksin. Kuvattu tilanne ilmentää sitä, että joskus analogian käyttö vero-oikeuden laintulkinnassa on välttämätöntä talouden moninaisten ilmiöiden myötä.

<sup>111</sup> KHO 1997:41.

Tapauksessa KHO 1997:41 oli kyse siitä, että A Oy laski vuonna 1994 liikkeelle työntekijöittensä merkittäväksi optiolainan, jonka kohde-etuutena toimivat A Oy:n osakkeet. Lainaehdojen mukaan myös mahdollisten uusien optiotodistusten halijalla oli yhtäläinen oikeus A:n osakkeenomistajien kanssa merkitä mahdollisesti liikkeeseen laskettavia osakkeita. Kumpaankin lainaan perustuvia oikeuksia pidettiin TVL:n 66 §:n 3 momentissa tarkoitettuina työsuhdeoptioina.<sup>112</sup> Korkein hallinto-oikeus totesi optiotodistuksen perusteella merkityn optiolainan olevan samankaltainen, kuin TVL:n 47 § 3 momentin mukainen tilanne, vaikka lainkohta koski osakkeen perusteella merkittyä optiolainaa. Uudellekaan optiolainalle ei näin vahvistettu hankintamenoa, vaikka se oli saatu jo verotetun optiotodistuksen perusteella. Verovuosi 1996, ennakoperintä.

Verolainsäädäntöä tulisi siis lähtökohtaisesti tulkita sanamuodon mukaisesti. Lainsäädäntö tulisi laatia lähtökohtaisesti siten, että sitä olisi mahdollista tulkita yleiskielen puitteissa ja erityistermejä olisi syytä välttää<sup>113</sup>. Vaikka erityistermejä ei oltaisikaan käytetty, voi yksittäisen termin määritelmän osalta herätä kuitenkin tulkintakysymyksiä. Esimerkkinä otettakoon väliyhteisölaki (Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994)), jossa ei ole määritelty asuinvaltion käsitettä tarkemmin. Korkein hallinto-oikeus päätyi asiassa yleiskielen vastaiseen tulkintaan.

Tapauksessa KHO 2012:118 yhtiön väliyhteisölain 2 §:n tarkoittamaksi asuinvaltioksi katsottiin Hongkong, eikä Kiinan kansantasavalta.

Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan KHO 2012:118, että asuinvaltion käsite tulee vero-oikeudellisessa ympäristössä ymmärtää laajemmin, kuin mitä se on yleiskielellä ilmaistuna ymmärretty<sup>114</sup>. Vaikka lain sanamuoto ei käytä *verotuksellisen asuinvaltion* käsitettä on kuitenkin otettava huomioon, onko verovelvollisen sijoittautumispaikalla

---

<sup>112</sup> Verohallinto, 2012, s. 341.

<sup>113</sup> Oikeusministeriö a, 2013, luku 23.

<sup>114</sup> Yleiskielessä valtioilla tarkoitetaan lähinnä yleisesti tunnustettuja valtioita. Näin muun muassa KHO perusteluissaan.

yksinomainen verotusoikeus<sup>115</sup>. Näin ollen yleiskielestä poiketen väliyhteisölain tarkoittama *asuinvaltion* käsite voi kattaa esimerkiksi sellaisia alueita, jotka verottavat sinne sijoittautuneita oikeussubjekteita, mutta joita ei ole tunnustettu valtioiksi.

Mikäli analogiaa ei käytettäisi, voisi kyseeseen tulla niin kutsuttu vastakohtapäätelmä – *argumentum e contrio*. Vastakohtapäätelmä tarkoittaa sitä, että jos tosiseikkoihin sopivaa normia ei löydy, oikeusseuraamusta ei tapahdu<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> Vertaa esimerkiksi Suomen verojärjestelmään, jossa verotusoikeus on valtion lisäksi esim. kunnilla.

<sup>116</sup> Tämä toki siinä tilanteessa, että tosiseikkoihin soveltuu vain yksi tietty oikeusnormi, eikä normien välillä jouduta suorittamaan punnintaa. Ks. tarkemmin Makkonen, 1981, s. 143–144.

### 3 Verovelvollisen velvoitteet verotusmenettelyssä

#### 3.1 Ilmoittamisvelvollisuus ja verovelkasuhde

Verovelvolliselle on hyvinkin laajasti säädetty erinäisiä verotusmenettelyyn liittyviä velvollisuuksia, joita käsitellään tässä pääluvussa. Niillä on olennainen merkitys veronkorotuksen kannalta, koska velvollisuuksien laiminlyönti tai pyrkimys niiden noudattamiseen voivat olla keskeisessä roolissa veronkorotuksen määräämistä koskevassa harkinnassa ja asian arvioinnissa.

”Verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava Verohallinnolle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot” (VML 7 § 1 mom.). Verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta annettava samoin veloituksin täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet (VML 11 §). Tällaisten lisäselvitysten antamatta jättämisestä voidaan myös määrätä veronkorotus (VML 32 §). Verohallinnolle on myös delegoitu päätösvaltaa veroilmoituksen sisällön ja antamistavan suhteen (VML 8 §, 10 §, 11 a §, 13 § ja 93 a §). Lainkohtien nojalla on annettu esimerkiksi Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (dnro: A123/200/2016).

Ennen vuonna 2005 tehtyä verotusmenettelylain (Laki verotusmenettelystä (1558/1995)) uudistusta (HE 91/2005 vp.) kyseisen lain 26 §:n 5 momentin (1067/2003) nojalla Verohallinnon tuli tarkoin harkita verovelvollisen esittämä selvitys ja tiedot oikean päätöksen tekemiseksi. Verotusmenettelylain vuoden 2005 uudistus kuitenkin poisti Verohallinnolta velvollisuuden nimenomaisesti tutkia ja ratkaista asia<sup>117</sup>. Samalla korostettiin verovelvollisen omaa vastuuta veroilmoituksen oikeellisuudesta<sup>118</sup>. Edellä mainitun uudistuksen jälkeen veronkorotuksella on ollut keskeinen rooli ennaltaehkäisevänä elementtinä

---

<sup>117</sup> HE 91/2005 vp.

<sup>118</sup> HE 91/2005 vp., s. 30.

sille, ettei virheellisiä verotuspäätöksiä pääsisi syntymään virheellisen ilmoittamisen seurauksena.

Velvollisuutta esittää lisätietoja on usein luonteensa omaisesti kutsuttu verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuudeksi<sup>119</sup>. Verovelvollisen tiedonantovelvollisuus on laaja. Sen noudattamatta jättämisellä voi olla verovelvolliselle suuriakin haitallisia seuraamuksia. Verovelvollinen ei myöskään voi tehokkaasti vedota tietämättömyyteen, sillä verovelvollisella on katsottu olevan niin sanottu lain tuntemisvelvollisuus, eli velvollisuus ottaa selvää toimintaansa koskevista verovelvoitteista<sup>120</sup>.

Tapauksessa KHO 2021:126 yhtiön ei katsottu saavan luottamuksensuojaa valmisteverotusta koskevassa asiassa, vaikka Verohallinto oli oikaisuvaatimukseen antamassaan päätöksessä todennut, ettei valmisteverotusta yleensä kohdisteta ravintolassa tapahtuvaan toimintaan. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan verovelvollisen on selonottovelvollisuutensa nojalla pyrittävä selvittämään liiketoimintansa verokohtelua voidakseen vedota luottamuksensuojaan.

Valmisteverotuslaissa (182/2010) ei ole mainintaa luottamuksensuojasta. Korkein hallinto-oikeus totesi kuitenkin, että HL 6 § asettaa luottamuksensuojaperiaatteen koskemaan myös valmisteverotusta koskevaa verotusmenettelyä. KHO katsoi verovelvollisen laiminlyöneen selonottovelvollisuutensa, sillä se olisi voinut hakea esimerkiksi asiaa koskevan ennakkoratkaisun. Luottamuksensuojan ulottamisen käsillä olevaan asiaan esti myös se, ettei Verohallinto ollut antanut nimenomaisessa asiassa ennakkollista ohjausta.<sup>121</sup>

Selonottovelvollisuuden merkitys korostuu, sillä verovelvollinen ei voi jälkikäteen tehokkaasti peräyttää jo tehtyä oikeustointa tai muuttaa sen luonnetta<sup>122</sup>. Tämä johtuu siitä, että verovelvollisen, eli verosubjektin ja veronsaajien välille syntyy verovelkasuhde heti, kun lain edellyttämä tosiseikasto on käynyt toteen<sup>123</sup>. Oikeustoimen jälkikäteisen

---

<sup>119</sup> Tarkemmin selvittämiselvöllisyydestä luvussa 3.2.

<sup>120</sup> KHO 2021:126.

<sup>121</sup> KHO 2021:126

<sup>122</sup> Ossa, 2024.

<sup>123</sup> Tätä kutsutaan myös abstraktiksi verovelvollisuudeksi. Ks. Andersson, 2006, s. 3–4.

muuttamisen mahdottomuutta ilmentää se, että verovelkasuhteen on katsottu syntyneen ilman viranomaisen aktiivista toimintaa suoraan lain nojalla jo ennen verotuksen toimittamista<sup>124</sup>.

Tapauksessa KHO 1983-II-524 verovelvollinen ei saanut vähentää myöhemmin maksettavaksi sovittua alun perin korottoman lainan korkoa, vaikka koron maksusta myöhemmin verotuksen toimittamisen jälkeen oli nimenomaisesti sovittu, kun otettiin huomioon, että lainan laskennallinen korko oli verotettu verotuslain (482/1958) 57 §:n mukaisena ”peiteltyinä osinkona” jälkiverotuksin. Verovuodet 1976 ja 1977<sup>125</sup>.

Tapauksessa tytäryhtiö A oli antanut verovuosina 1976–1978 alun perin korottomia lainoja emoyhtiölle B. Myöhemmin tytäryhtiön A verotettavaan tuloon oli lisätty laskennallinen käyvän korkotason mukainen korko jälkiverotuksin. 30.10.1981 päivätyn laskun mukaan B oli suorittanut A:lle korkoa kyseisistä lainoista takautuvasti ajalta 1.1.1976–31.5.1977 sekä ajalta 1.6.1977–31.5.1978. Korkomenoja ei oltu otettu huomioon näiden tilikausien kirjanpidossa velkana. Kun otettiin huomioon kirjanpitomerkinnot, B:llä ei ollut oikeutta vähentää mainittuja korkoja veronalaisesta tulostaan.<sup>126</sup>

Yllä oleva tapaus osoittaa jälkikäteisten korjausyritysten olevan tehottomia. Yllä selostetussa tapauksessa on otettava huomioon myös se seikka, että korjaaviin – tai korjausta pikemminkin yrittäviin – toimenpiteisiin ryhdyttiin vasta, kun Verohallinnon toimenpiteitten perusteella oli selvää, että velkojen korottomuus katsottaisiin peiteltyksi osingonjaoksi. Tilanne olisi voinut olla toinen, jos vastaavat vaatimukset olisi esitetty sillä perusteella, että tilinpäätös olisi osoittautunut virheelliseksi ja sen virheellisyys olisi kyetty osoittamaan<sup>127</sup>.

Tapauksessa KHO 1984 II 620 yhtiön vuokranmaksuksi kirjaamat erät katsottiin peiteltyksi osingonjaoksi siitä huolimatta, että yhtiö antoi korjatun uudelleen laadittuun

---

<sup>124</sup> Wikström, 2008, s. 35–36.

<sup>125</sup>KHO 1983-II-524 Huomaa, että tällaista erää ei ratkaisuhetkellä kutsuttu peiteltyksi osingoksi, mutta on sisällöllisesti nykyterminologiaa vastaava.

<sup>126</sup>KHO 1983-II-524

<sup>127</sup> KHO 1984 II 620 Huomaa, että tuolloin ollut voimassa verotuslaki (482/1958). Päätös on kuitenkin yhä relevantti.

tilinpäätökseen perustuneen veroilmoituksen, jossa se ilmoitti maksaneensa kyseiset erät osittain palkkoina.

Yhtiö A oli kirjannut osakkaalle maksettuja vuokria tuloslaskelmalleen 65 000 markkaa, joista osakas oli ilmoittanut veroilmoituksellaan 41 000 markkaa. Yhtiön selvityksen mukaan osakkaalle oli maksettu vuokraa 41 000 markkaa, mutta velaksi oli jäänyt 24 000 markkaa, joten vuokramenot pitivät paikkansa. Myöhemmin yhtiö toimitti korjatun veroilmoituksen, joka oli perustunut uudelleen laadittuun tilinpäätökseen. Siinä vuokra oli alennettu 27 769 markkaan, lisäpalkkaa oli ilmoitettu 11 000 markkaa ja toisen osakkaan lisäpalkaksi 24 000 markkaa sekä sosiaaliturvamaksuna 2 231 markkaa. Vuokramenoksi hyväksyttiin 30 000 markkaa ja peiteltyä osinkona osakkaan tuloon lisättiin 35 000 markkaa, sillä ei katsottu toteennäytetyn, että kirjanpitomenettely olisi perustunut erehdykseen, kun yhtiö oli ryhtynyt korjaaviin toimenpiteisiin lisäennakkoverolipun lähettämisen jälkeen.<sup>128</sup>

Erityisesti edellä selostettu periaate näyttää korostuvan peitellyn osingon tilanteissa<sup>129</sup>. Esimerkiksi peitellyn osingon palauttaminen yhtiölle ei poista sen luonnetta<sup>130</sup>. Poikkeuksen sääntöön tekee sellainen tilanne, jossa liiketoimi peruutetaan verovelvollisesta riippumattomista syistä. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi silloin, kun liiketoimi katsotaan muutoinkin – kun voitonjakosäännöt ohittaen – lainvastaiseksi<sup>131</sup>.

Tapauksessa KHO 1991-B-547 osakkaan ei katsottu saavan peiteltyä osinkoa, kun peiteltyä osinkona saatu auto jouduttiin palauttamaan konkurssipesään takaisinsaantikanteen johdosta. Verovuosi 1987.

Yllä kuvatussa KHO:n ratkaisussa yhtiöstä saatu henkilöauto oli katsottu peitellyksi osingoksi ja verovelvollisen tuloihin oli peiteltyä osinkona lisätty 30 000 markkaa.

---

<sup>128</sup> KHO 1984 II 620

<sup>129</sup> Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan tilannetta, jossa osakeyhtiö antaa osakkaalleen rahanarvoisen etuuden sivuuttaen osingonjaon muutosäännökset. Tämä voi tapahtua monella tavalla esimerkiksi osakkaan ja yhtiön välisten liiketoimien hinnoittelupoikkeamalla, omien osakkeiden lunastamisella taikka sidottua pääomaa lainvastaisesti purkamalla. (VML 29 §).

<sup>130</sup> Tämä lähinnä niissä tilanteissa, joissa osakeyhtiön tililtä maksettua osakkaan elantomenoa ei ole kirjattu yhtiön kirjanpidossa lainkaan velaksi osakkaalta. Ks. KHO 1978 T 4287

<sup>131</sup> KHO 1991-B-547

Verovelvollinen oli kuitenkin joutunut takaisinsaantikanteen johdosta palauttamaan ja oli myös palauttanut kyseisen henkilöauton konkurssipesään. Tämän takia osakkaan ei katsottu saaneen peiteltyä osinkoa. Tilanne olisi ollut eri, mikäli verovelvollinen ei tosiasiallisesti olisi palauttanut henkilöautoa.

Tilanne on sama myös esimerkiksi silloin, kun tuomioistuin määrää kauppahintaa alennettavaksi. Tuloverotuksessa on vakiintuneesti sovellettu VSVL:n 40 §:n 2 momenttia, jonka mukaan liian suurena suoritettu vero palautetaan, jos luovutus on kumottu tuomioistuimessa tai kauppahintaa on alennettu<sup>132</sup>. On kuitenkin huomionarvoista, että VSVL:n 40 §:n 3 momenttia ei ainakaan Verohallinnon ohjeenannon perusteella sovelleta vastaavasti: tästä voidaan päätellä, että kauppahinta tulee oikaista oikaisuvaatimuksella sen normaalin ajan puitteissa<sup>133</sup>. On kuitenkin epäselvää, onko esimerkiksi pitkittynyt oikeusriita omaisuuden kaupasta niin sanottu laillinen este (HOL (808/2019) 53 §). Mikäli se tulkittaisiin sellaiseksi, korkeimman hallinto-oikeuden on mahdollista palauttaa menetetty määräaika ylimääräisenä muutoksenhakukeinona (HOL 113-114 §).

### 3.1.1 Itsekriminointisuojaan vaikutuksesta ilmoittamisvelvollisuuteen

Itsekriminointisuoja tarkoittaa sitä, että kenenkään ei tarvitse myötävaikuttaa omalla toiminnallaan itseään koskevan rikostutkinnan selvittämiseen<sup>134</sup>. Itsekriminointisuoja mainitaan ainakin esitutkintalaissa, oikeudenkäymiskaassa sekä sen on katsottu sisältyvän myös perustuslain säännöksiin (ETL 4:3, OK 17:7.1 ja PL 21). Koska veroilmoituksen antaminen on sanktioitu veronkorotuksella, on aiheellista pohtia itsekriminointisuojaan suhdetta verotusmenettelyssä olevaan tiedonantovelvollisuuteen<sup>135</sup>.

Verotusmenettelyssä on kyse prosessista, jossa tutkitaan verovelvollisen veroilmoitus sekä määrätään vero oikeamääräisenä, eikä siihen sinänsä liity

---

<sup>132</sup> Verohallinto, 2024, luku 5.1.

<sup>133</sup> Tuloverotuksessa verovelvollisen on tehtävä oikaisuvaatimus kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä (VML 64 §).

<sup>134</sup> Laapas, 2022, s. 49–50.

<sup>135</sup> Tässä kontekstissa huomattava, että veronkorotus on rinnastettu rikosoikeudelliseen rangaistukseen.

mitenkään ”automaattisesti” rangaistuksen uhkaa. Vaikka vero on seuraamuksena rahassa mitattavissa, ei sitä pidetä rangaistuluonteisena uhkana, joka oikeuttaisi itsekriminointisuojaan vedoten olemaan luovuttamatta tietoja<sup>136</sup>.

Tapauksessa EIT Ferrazini v. Italia (12.7.2001) veroa ei pidetty EIS:n 6 artiklassa tarkoitettuna oikeutena tai velvoitteena, kun otettiin huomioon veron luonne julkisoikeudellisena vastikkeettomana suorituksena<sup>137</sup>.

Vaikka veronkorotus on rinnastettu rikosoikeudelliseen rangaistukseen EIT:n ratkaisukäytännössä lähinnä EIS 6 artiklan sekä seitsemännän lisäpöytäkirjan 4 artiklan valossa, ei tämä rinnastus ole kuitenkaan aukotonta<sup>138</sup>. Veronkorotusta koskevien asioiden ei ole nimittäin katsottu kuuluvan rikosoikeuden ”kovaan ytimeen”<sup>139</sup>. Veronkorotuksen rinnastumisesta rikosoikeudelliseen rangaistukseen ne bis in idem -periaatteen osalta ei voida päätellä, että vastaava tapahtuisi muiden periaatteiden – kuten vaikkapa itsekriminointisuojaan – kohdalla<sup>140</sup>.

Tapauksessa EIT Jussila v. Suomi (23.11.2006) oli kyse oikeudesta suulliseen käsittelyyn verotusta koskevassa asiassa. Valittaja vaati EIS:n 6. artiklaan vedoten, että hänen verotusta koskevassa asiassa tulisi toimittaa suullinen käsittely, jonka hallinto-oikeus oli jättänyt ilmeisen tarpeettomana toimittamatta. EIT katsoi, ettei 6. artiklaa oltu loukattu, vaikka asia sinänsä kuului 6. artiklan alle. Tuomioistuin totesi, ettei veronkorotusasiassa voida kuitenkaan soveltaa rikosoikeudellisia periaatteita niiden koko laueudelta: ”Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency.”

Kun arvioidaan itsekriminointisuojaan asemaa ja merkitystä verotusmenettelyssä – tai oikeastaan missä tahansa menettelyssä – tulee ottaa kuitenkin huomioon käytetyn pakon laatu sekä käytettävissä olevat oikeusturvakeinot<sup>141</sup>. Itsekriminointisuojaan mukainen

---

<sup>136</sup> Hirvelä & Heikkilä, 2017, s. 317. EIT tapaus Ferrazini v. Italia (12.7.2001) Tämä eritoten vero-oikeudessa, jossa jäsenvaltioilla on korostettu suvereniteetti.

<sup>137</sup> Parempi termi lienee englanninkielinen versio ”civil rights”.

<sup>138</sup> Rabinä, 2022, s. 794–797.

<sup>139</sup> Rabinä, 2022, s. 795.

<sup>140</sup> EIT tapaus Jussila v. Suomi (23.11.2006); KKO 2010:45; KKO 2010:46.

<sup>141</sup> KKO 2015:6 kohta 22.

oikeus vaitioloon ei ole ehdoton, mutta sopimaton pakottaminen myötävaikuttamiseen on kielletty.<sup>142</sup>

Veronkorotus määrätään nimenomaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä (VML 32.1.1 §). Tällöin verovelvolliselle ei määrätä erikseen veronkorotusta siitä, että hän jättää vastaamatta veroviranomaisen lähettämään lisäselvityspyyntöön. Siten oikeuskäytännössä on katsottu, ettei verovelvollista ole itsekriminointisuojaan vastaisesti painostettu antamaan tietoja sellaisen rangaistuksen uhalla, joka voisi johtaa itsekriminointisuojaan soveltumiseen EIT:n oikeuskäytännössä<sup>143</sup>.

Tapauksessa KHO 2016:100 verovelvollista vastaan hankittu näyttö voitiin ottaa huomioon häntä vastaan siitä huolimatta, että rikoksen mahdollisuutta ei voitu täysin sulkea pois. Verovelvollisen väite itsekriminointisuojaan loukkauksesta hylättiin.

Edellä selostetussa KHO:n tapauksessa verovelvollinen vaati veronkorotuksen kumoamista, sillä hän katsoi, että häntä oli veronkorotuksen uhalla painostettu antamaan tietoja, jotka olisivat voineet johtaa rikosoikeudenkäyntiin. Koska veronkorotusta ei oltu määrätty sen perusteella, että verovelvollinen oli kieltäytynyt esittämästä selvitystä, vaan virheellisen veroilmoituksen perusteella, itsekriminointisuojaan ei katsottu loukatun. Verovelvollista vastaan ei myöskään ollut vireillä rikosprosessia. Veroprosessissa ei myöskään ole kyse sellaisesta pakosta, josta on katsottu olleen kyse tapauksessa *Marttinen vs. Suomi*<sup>144</sup>.

Tapauksessa *EIT Marttinen v. Suomi* (21.7.2009) ulosottovelallinen sai itsekriminointisuojaan vedoten kieltäytyä antamasta omaisuuttaan koskevia tietoja ulosottomiehelle, siltä osin, kun kyse oli samasta omaisuudesta, jonka perusteella asianosaista epäiltiin velallisen epärehellisyydestä. Oli olemassa vaara, että ulosottomenettelyyn annettuja tietoja käytettäisiin asianosaista vastaan myöhemmin rikosprosessissa.<sup>145</sup> Menettelyä, jossa asianosaista pakotettiin paljastamaan kyseinen omaisuus uhkasakon uhalla, pidettiin itsekriminointisuojaan vastaisena.

---

<sup>142</sup> EIT tapaus *Funke v. Ranska* (25.2.1993); EIT tapaus *J.B. vs. Sveitsi* (3.5.2001).

<sup>143</sup> KHO 2016:100; EIT tapaus *Funke vs. Ranska* (25.2.1993); EIT tapaus *Saunders vs. Yhdistynyt Kuningaskunta* (17.12.1996); EIT tapaus *J.B. vs. Sveitsi* (3.5.2001).

<sup>144</sup> EIT tapaus *Marttinen vs. Suomi* (21.7.2009).

<sup>145</sup> Huomionarvoista on, että oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:ä, joka koskee todisteen hyödyntämiskieltoa ei EIT:n tuomion aikaan oltu vielä säädetty.

Puhtaassa verotusmenettelyssä – jolloin verotusmenettelyllä ei ole yhteyttä vireillä olevaan rikosprosessiin – verovelvollinen ei voi kieltäytyä ilmoittamisvelvollisuudestaan itsekriminointisuojaan vedoten<sup>146</sup>.

### 3.2 Asian selvittämisvastuu verotusmenettelyssä

Hallinnollisissa prosesseissa noudatetaan yleisesti virallisperiaatetta, jonka mukaan menettelyjohtovalta sekä päävastuu asian selvittämisestä on viranomaisella (HL 31 §). Toisaalta myös asianosaiselle on asetettu velvoitteita. Kyseisen lainkohdan mukaan myös asianosainen on velvollinen osallistumaan asian selvittämiseen esimerkiksi esittämällä tarpeelliset selvitykset vaatimustensa tueksi ja muutoinkin myötävaikuttamalla asian selvittämistä silloin, kun asianosainen on laittanut asian vireille (HL 31 §).

Asianosaisen selvittämisvelvollisuus korostuu sellaisissa hallintoprosesseissa, joissa on kyse hänelle suodusta edusta, eikä niinkään asetetusta velvollisuudesta. Viranomaiselle asetettu neuvontavelvollisuus (HL 8 §) huomioiden viranomaisen on kuitenkin huolehdittava, että asianosainen osaa esittää käsiteltävänä olevaan asiaan nähden relevantin näytön tai lisäselvityksen.<sup>147</sup>

Veroviranomaisen on siis myös hallintolain nojalla (HL 7-8 §) annettava tarpeellista neuvontaa sitä pyydetäessä. Neuvontavelvoitteen on toisinaan väitetty olevan korostuneessa asemassa verotusmenettelyssä. Koska veroviranomaisen selvittämisvelvollisuuden on katsottu kutistuneen lähes olemattomiin vedoten verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen, on neuvontavelvoitteen katsottu korostuneen erityisen paljon.<sup>148</sup>

---

<sup>146</sup> Rabinä, 2022, s. 805–806; KHO 2016:100.

<sup>147</sup> HE 72/2002 vp., s. 93

<sup>148</sup> Verotusta koskevan lainsäädännön on katsottu olevan monimutkaista, ja tavallisen ihmisen mahdollisuuksien oman verotuksensa oikeellisuuden tarkistamiseksi lähes olemattomiksi. Tästä suhteesta tarkemmin Kuusikko, 2000, s. 355–357.

Viranomaisella on myös velvollisuus huolehtia asian riittävästä selvittämisestä. Jotta päätös olisi lainmukainen, viranomaisen on oltava selvillä niistä seikoista, joihin sen tekemä päätös perustuu sekä näiden seikkojen todenperäisyydestä.

Tapauksessa KHO 1.4.1998 taltio 565 veroviraston olisi tullut selvittää verovelvollisen tosiasiallinen vaatimus, kun verovelvollisen täyttämässä lomakkeessa oli ristiriita ja asia oli jäänyt epäselväksi. Verovuosi 1993.

Metsäverotuksessa siirryttiin aikanaan pinta-alaperusteisesta verotuksesta puun myyntitulon verottamiseen. Asiassa oli siirtymäaika vuosina 1993–2005. Verovelvollinen säilyi siirtymäajan pinta-alaperusteisessa verotuksessa, mikäli tämä esitti asiaa koskevan vaatimuksen ennen verovuoden 1993 päättymistä lomakkeella 2A. Tapauksessa KHO 1.4.1998 taltio 565 verovelvollinen oli palauttanut kyseisen lomakkeen, josta oli kuitenkin jättänyt merkitsemättä kumpaa verojärjestelmää hän halusi sovellettavan, lisäksi lomake oli allekirjoittamatta. 2A -lomake tuli palauttaa vain, mikäli kyseisen vaatimuksen halusi esittää. Kun otettiin huomioon silloisen verotuslain 55 § ja hallintomenettelylain 15 §, jotka koskivat viranomaisen selvittämisvelvollisuutta, KHO katsoi, että veroviraston olisi tullut tarkemmin selvittää verovelvollisen vaatimuksen sisältö. Valitus hyväksyttiin ja asia palautettiin verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuosi 1993.

Asian selvittämisvelvollisuudesta sekä sen jakautumisesta säädetään VML 26.4 §:ssä sekä OVML 8 §:ssä. Verotus toimitetaan lähtökohtaisesti verovelvolliselta itseltään sekä sivullisilmoittajilta saatujen tietojen perusteella (VML 26.5 §). Asian ratkaisemiseksi Verohallinto voi kuitenkin tarvita asiassa lisäselvitystä. Selvitystä on velvollinen esittämään se osapuoli, jolla on siihen paremmat mahdollisuudet (VML 26.4 §). Tästä on johdettavissa, että selvittämisvelvollisuus ensinnäkin on sekä viranomaisella että verovelvollisella. Tämä ei kuitenkaan poista sitä, että viranomaisen on neuvottava asianosaista tarpeellisen selvityksen antamisessa, eli yksilöitävä riittävän tarkasti ne seikat, joista selvitystä tarvitaan. Verohallinnon näkemyksen mukaan paremmat edellytykset lisäselvityksen esittämiseen on lähtökohtaisesti verovelvollisella<sup>149</sup>. Tätä linjaa myötäilee myös

---

<sup>149</sup> Verohallinto, 2023, luku 5.1.2.

lainkohtaa koskeva hallituksen esitys<sup>150</sup>. Selvitystä vaadittaessakaan ei sovi unohtaa suhteellisuusperiaatteen asettamia raameja.<sup>151</sup>

Tapauksessa KHO 2016:60 verovelvollista ei voitu velvoittaa hankkimaan toisessa ETA-valtiossa teetetystä kotitalousvähennykseen oikeuttavasta työstä sellaista selvitystä, jota ei ollut mahdollista kohtuudella saada. Verovuodet 2007–2011.

Edellä referoidussa tapauksessa A oli vaatinut kotitalousvähennystä Ranskassa teetetyn kotitalousvähennykseen oikeuttavan työn perusteella. Ulkomailla tehdyn kotitalousvähennykseen oikeuttavan työn vähennysedellytyksenä on, että työn tehnyt yritys on hoitanut kohdemaassa sille kuuluvat verovelvoitteet. Verovelvollisen on toimitettava tällöin kohdemaan veroviranomaisen (tai muun viranomaisen) todistus siitä, että urakoitsija on hoitanut velvoitteensa<sup>152</sup>. A ei ollut saanut Ranskan viranomaisilta Verohallinnon mallilomakkeen 14C mukaista todistusta. Verohallinto ei kuitenkaan ollut ohjannut asiaosaista siitä, minkälainen todistuksen tulisi olla tai mitä seikkoja siitä tulee ilmetä. Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan, että suhteellisuuden sekä EU-oikeuden syrjimättömyyden periaate huomioon ottaen Verohallinto ei voinut velvoittaa A:ta esittämään sellaista selvitystä, jota ei ollut saatavissa eikä myöskään selvittää, millainen selvitys ulkomaan viranomaiselta olisi mahdollista saada.

On kuitenkin syytä muistaa, että todistustaakka veroasioissa on virallisperiaatteesta huolimatta myös verovelvollisella itsellään. On otettava huomioon myös, että verovelvollisen on myötävaikutettava asian selvittämiseen sen jälkeen, kun tämä on esittänyt asiassa vaatimuksen (HL 31.2 §).

Tapauksessa KHO 2003:81 verovelvollisen normaalien elantomenojen ei voitu katsoa ylittyneen lain tarkoittamalla tavalla pelkästään sillä perusteella, että tämä oli työskennellyt ulkomailla. Kun verovelvollinen ei esittänyt asiassa tositteellista tai muuta luotettavaa selvitystä, tavanomaisten elantomenojen ei voitu katsoa ylittyneen. Verovuosi 1998.

---

<sup>150</sup> HE 53/1998 vp., s. 12.

<sup>151</sup> Rabinä, 2023, s. 38–39.

<sup>152</sup> Verohallinto, 2025a, luku 13.6.

Kuten verovelvollisen tiedonantovelvollisuus veroilmoitusta tehdessä, myös selvittämisen velvollisuus on laaja. Verovelvollisen omaa toimintaa koskevaan seikkaan liittyvä todistustaakka on usein verovelvollisella, sillä tällä on paremmat mahdollisuudet esittää tuekseen tarvittava näyttö. Oikeuskäytännössä verovelvollisen vaatimukset on usein hylätty, mikäli tämä ei itse kykene esittämään tuekseen riittävää näyttöä<sup>153</sup>. Virallisperiaatteen mukaisesti hallintotuomioistuimenkaan ei kuitenkaan tulisi perustaa ratkaisuaan ensisijaisesti todistustaakkaan – jos siitä esimerkiksi on riitaa, vaan tuomioistuimen tulisi ilmoittaa asianosaiselle tämän todistustaakasta, sekä siitä että selvityksen esittämättä jättäminen saattaa johtaa asian ratkaisemiseen asianosaisen vahingoksi<sup>154</sup>.

### 3.3 Verohallinnon ohjeenannon merkitys

Yksi Verohallinnon keskeisistä tehtävistä verotuksen toimittamisen ohella on edistää verotuksen oikeellisuutta sekä yhdenmukaisuutta (VhL 2.2 §). Verohallinto antaa lukuisia verotusta koskevia ohjeita, joista syventävät vero-ohjeet on suunnattu lähinnä verotuksen ammattilaisille<sup>155</sup>. Ohjeiden lisäksi Verohallinto antaa myös vahvasti velvoittavia päätöksiä<sup>156</sup>.

Verohallinto toimittaa verotuksen ja toimii – aivan kuten muutkin viranomaiset – lakiin perusten<sup>157</sup>. Verotusta toimitettaessa noudatetaan samaa oikeuslähdehierarkiaa, kun hallintotuomioistuimissakin<sup>158</sup>. Verohallinnon laajamittaisella ohjeenannolla voidaan katsoa olevan suuri merkitys, vaikka ensisijaisena ja vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä onkin laki. Jotta Verohallinto voisi toteuttaa lakisääteistä tehtävänsä verotuksen yhdenmukaisuuden edistämisestä, on sen antamalle ohjeenannolle annettava ainakin

---

<sup>153</sup> Tertsonen, 2016, s. 283–288.

<sup>154</sup> Tertsonen, 2016 s. 287 ja Myöhänen, 2023, s. 34.

<sup>155</sup> Verohallinnon ohjeenanto on myös poikkeuksellisen laajaa verrattuna muuhun viranomaistoimintaan: 6.5.2025 Verohallinnon syventävien vero-ohjeiden hakusivulta löytyi 468 voimassa olevaa syventävää vero-ohjetta, jotka ohjaavat verotustyötä: Verohallinto, 2025 b

<sup>156</sup> Näitä päätöksiä oli vero.fi -sivuston mukaan 6.5.2025 voimassa 132 kappaletta: Verohallinto, 2025 c.

<sup>157</sup> Verotusta koskee kuitenkin korostettu lakisidonnaisuuden vaatimus. Ks. tarkemmin luku 2.3.1.

<sup>158</sup> Ks. tarkemmin oikeuslähteistä luku 1.5.

jonkinlainen merkitys<sup>159</sup>. Merkitystä tulee tarkastella myös luottamuksensuojan näkökulmasta.

Lainsäätäjä on katsonut, että verovelvollisen luottamuksensuoja verotusmenettelyssä on turvattava<sup>160</sup>. Luottamuksensuojaa koskevan säännöksen mukaisesti asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti (VML 26.2 §). Tämä säännös antaa käytännössä hyvinkin suuren merkityksen vakiintuneelle verotuskäytännölle, joka ikään kuin tiivistyy Verohallinnon antamiin ohjeisiin. On kuitenkin huomattava, ettei Verohallinnon antama ohje ole sama asia kuin määräys. Ohjetta ei annetta laissa tarkoin rajattujen valtuutussäännösten pohjalta toisin, kuin määräyksiä.<sup>161</sup> Toimiessaan julkisen vero-ohjeen mukaisen tulkinnan mukaisesti, verovelvollinen voi luottaa siihen, että hänen verotustaan toimitettaessa noudatetaan kyseisen ohjeen mukaista tulkintalinjaa ja verovelvollinen nauttii VML:n mukaista luottamuksensuojaa<sup>162</sup>. On kuitenkin huomionarvoista, että tämä luottamuksensuoja suojaa vain verovelvollisen odotuksia, eikä se suojaa Verohallintoa – tarkemmin veronsaajia – niille epäedulliselta laintulkinnalta tuomioistuimessa, vaikka tulkinta olisikin myöhemmin ohjeenannon vastainen<sup>163</sup>.

Tapauksessa KHO 2016:60 verovelvollista ei voitu velvoittaa hankkimaan toisessa ETA-valtiossa teetetystä kotitalousvähennykseen oikeuttavasta työstä sellaista selvitystä, jota ei ollut mahdollista kohtuudella saada. Verovuodet 2007–2011.

Edellä referoidussa tapauksessa A oli vaatinut kotitalousvähennystä Ranskassa teetetyn kotitalousvähennykseen oikeuttavan työn perusteella. Ulkomailla tehdyn

---

<sup>159</sup> Käytännössä verotuksen yhdenmukaisuutta haittaa verotusta toimittavan virkailijan harkinnasta ja harkintavallasta. Verohallinnon sisäisen sekä julkisen/aineellisen ohjeenannon tarkoitus on yhdenmukaistaa tätä harkintaa sekä laintulkintaa. Ks. tarkemmin Iivonen, 2011, s. 270.

<sup>160</sup> Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä on säädetty VML 26.2 §:ssä.

<sup>161</sup> Vaikka valtion virkamieslain (750/1994) 14 § velvoittaa virkamiestä noudattamaan työnjohdollisia määräyksiä, ei Verohallinnon ohjeiden ole katsottu olevan tällainen velvoittava määräys. Ohjeen ohjausvaikutus käytännön verotustyössä on kuitenkin huomattava. Ks. tarkemmin HE 288/2009 vp. s. 6.

<sup>162</sup> HE 288/2009 vp., s. 6. Toki luottamuksensuojaa koskevan säännösten mukaan asian tulee olla tulkinnanvarainen ja epäselvä.

<sup>163</sup> KHO 2016:60.

kotitalousvähennykseen oikeuttavan työn vähennysedellytyksenä on, että työn tehnyt yritys on hoitanut kohdemaassa sille kuuluvat verovelvoitteet. Verovelvollisen on toimittava tällöin kohdemaan veroviranomaisen (tai muun viranomaisen) todistus siitä, että urakoitsija on hoitanut velvoitteensa<sup>164</sup>. A ei ollut saanut Ranskan viranomaisilta Verohallinnon mallilomakkeen 14C mukaista todistusta. Verohallinto ei kuitenkaan ollut ohjannut asianosaista siitä, minkälainen todistuksen tulisi olla tai mitä seikkoja siitä tulee ilmetä. Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan, että suhteellisuuden sekä EU-oikeuden syrjimättömyyden periaate huomioon ottaen Verohallinto ei voinut velvoittaa A:ta esittämään sellaista selvitystä, jota ei ollut saatavissa eikä myöskään selvittää, millainen selvitys ulkomaan viranomaiselta olisi mahdollista saada. KHO viittasi ratkaisussaan Verohallinnon antamaan ohjeeseen, mutta sen sanamuotoa vastoin ratkaisi asian verovelvollisen eduksi.<sup>165</sup>

Verohallinnon ohjeenanto ei siis ole muodollisesti sitovaa, sillä sitä ei ole annettu tarkan valtuutussäännöksen nojalla<sup>166</sup>. Ohjeenannon merkitystä voi pohtia etenkin luottamukSENSUOJAN kannalta ottaen huomioon oikeuslähdeopillisen keskustelun vero-oikeudellisessa ympäristössä<sup>167</sup>. Verohallinnon ohjeet ovat kuitenkin asiantuntijoiden laatimia ja ne myötäilevät vallalla olevaa oikeus- ja verotuskäytäntöä, joten niiden tosiasiallinen merkitys on huomattava.<sup>168</sup>

---

<sup>164</sup> Verohallinto, 2025 a, luku 13.6.

<sup>165</sup> KHO 2016:60.

<sup>166</sup> Verohallinnon ohjeet annetaan VhL 2.2 §:n nojalla. Ks. tarkemmin Lindgren, 2016 s. 235.

<sup>167</sup> Ks. lisää luvusta 1.5.

<sup>168</sup> Mikäli ohjeille ei annettaisi lainkaan painoarvoa, ne menettäisivät lähes täysin merkityksensä yhdenmukaista verotusta ohjaavina dokumentteina. Ks. Määttä, 2014 s. 265 ja Nykänen, 2020, s. 623.

## 4 Veronkorotuksen määrääminen

### 4.1 Milloin veronkorotus määrätään?

”Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos:

- 1) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta” (VML 32 § 1 momentin 1 kohta).

Tyypitilanteessa veronkorotus määrätään siis virheellisestä tai puutteellisesta ilmoituksesta. Tällaisia tilanteita säännönmukaisessa verotuksessa voisivat olla esimerkiksi aiheeton vähennysvaatimus tai ilmoittamatta jätetyt veronalaiset tulot. Myös esimerkiksi tulon ilmoittaminen vääränä tulolajina tai perusteeton vaatimus verosta tehtävästä vähennyksestä voi johtaa veronkorotuksen määräämiseen.

Kun veronkorotuksen määräämistä harkitaan, tulee ensinnäkin selvittää, onko verovelvollinen laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Tätä arvioitaessa tulee ottaa huomioon verotusmenettelylain ja verotusmenettelyasetuksen säännökset sekä Verohallinnon päätös veroilmoituksessa annettavista tiedoista (953/2017).

Veronkorotusta koskevan sääntelyn uudistuksessa luovuttiin – tai ainakin pyrittiin luopumaan – subjektiivisesta arvioinnista sen suhteen, kuinka moitittavaa verovelvollisen menettely on laiminlyönnin yhteydessä ollut. Moitittavuuden tulisi perustua VML:n veronkorotusta koskevien säännösten mukaan aiempaa objektiivisempiin seikkoihin, kuten esimerkiksi vältetyn veron määrään tai verottamatta jääneen tulon määrään. Veronkorotuksen tason arviointi ei perustu rikoslain mukaisiin tahallisuuden ja tuottamuksen arviointiin.<sup>169</sup> Veronkorotusta voidaan kuitenkin edelleen myös tapauskohtaisesti joko korottaa tai alentaa tai se voidaan jättää myös määräämättä.

---

<sup>169</sup> HE 97/2017 vp., s. 73–74

Koska veronkorotus voidaan edelleen määrätä alennettuna, korotettuna tai jättää kokonaan määräämättä, ei – ainakaan jonkinasteisesta – moitittavuusarvioinnista voida kuitenkaan kokonaan katsoa luovutun. Myös esimerkiksi rikoslain 29:11 edellyttää jonkinlaista tarkoituksenmukaisuusharkintaa, kun punnitaan ratkaisua veronkorotuksen määrämisen ja rikosilmoituksen tekemisen välillä.

Tyypitilanteessa veronkorotuksen määrä on 2 % lisätyn tulon määrästä (VML 32 a § 1 momentti)<sup>170</sup>. Lainsäätäjä on kuitenkin säätänyt tähän poikkeukset. Veronkorotus voidaan nimittäin määrätä korotettuna, jos verovelvollisen laiminlyönti on toistuvaa tai osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista (VML 32 a § 3 momentti) tai alennettuna, jos asia on VML 26 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla epäselvä tai tulkinnanvarainen tai perusmuotoinen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton (VML 32 a § 4 momentti).

## 4.2 Alennettu veronkorotus

”Jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä tai 1 momentin mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 1 prosentti lisätyn tulon määrästä.” (VML 32 a § 4 momentti).

Veronkorotus voidaan määrätä myös alennettuna, jolloin se on yhden prosentin suuruisen (VML 32 a § 4 momentti)<sup>171</sup>. Alennetun veronkorotuksen määrääminen edellyttää, että veronkorotuksen perusteena oleva asia on luottamuksensuojaa koskevien säännösten mukaisesti tulkinnanvarainen tai epäselvä tai, että 2 prosentin veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton (VML 32 a § 4 momentti). Lain esitöiden perusteella erityisinä syinä voitaisiin pitää lähinnä verovelvollisen olosuhteisiin liittyviä seikkoja,

---

<sup>170</sup> Tätä kutsutaan myös perustasoiseksi veronkorotukseksi.

<sup>171</sup> Alennetun veronkorotuksen määrä lasketaan samalla tavalla, kuin muiden veronkorotusten määrä, eli ensisijaisesti lisätystä tulosta.

joiden johdosta laiminlyöntiä voitaisiin pitää vähemmän moitittavana.<sup>172</sup> Tällaisia syitä ei kuitenkaan esitöissä ole lueteltu tyhjentävästi. Onkin aiheellista pohtia, mitkä voisivat olla tällaisia syitä.

Tapauksessa KHO 2024:94 yhtiölle määrätty perustason veronkorotus katsottiin muusta erityisestä syystä kohtuuttomaksi, kun verovelvollisen jättämä veroilmoitus kokonaisuutena ei aiheuttanut sekaannuksen vaaraa<sup>173</sup>.

Yllä mainitussa oikeustapauksessa A Oy oli ilmoittanut pääverolomakkeella virheellisesti elinkeinotuloa vähentävänä eränä 914 256,73 euroa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioita ja purkutappioita, mutta veroilmoituksen liitelomakkeella 71B kyseinen erä oli ilmoitettu oikein. Korkein hallinto-oikeus on asian käsittelyn edetessä todennut, että veroilmoitus oli annettu VML 32 § 1 momentin 1 kohdan tarkoittamalla tavalla virheellisesti, joten edellytykset veronkorotuksen määräämiselle olivat olleet olemassa. Edelleen KHO on todennut, ettei kyse ollut VML 26 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla epäselvästä tai tulkinnanvaraisesta asiasta, vaan päätyi arvioimaan, onko veronkorotuksen alentamiselle muita erityisiä syitä.<sup>174</sup>

Huomionarvoisena ja kiintoisana seikkana KHO on päätöksen KHO 2024:94 perusteluiden kohdassa 31 ja 32 todennut, että vaikka veronkorotus tulee voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti määrätä kaavamaisesti ja objektiivisesti, ei sen tosiallista luonnetta rangaistuksenomaisena seuraamuksena voida ohittaa. KHO totesi, että lainsäädännön tarkoitusperistä ja tavoitteista huolimatta veronkorotuksen kohtuullisuuden arvioinnissa on voitava kiinnittää huomioita laiminlyönnin tosiasialliseen moitittavuuteen. Myös veronkorotuksen alentamiseen vaikuttavia elementtejä käsitellään tarkemmin kootusti luvussa 4.4.

---

<sup>172</sup> HE 97/2017 vp., s. 147.

<sup>173</sup> KHO 2024:94

<sup>174</sup> KHO 2024:94

### 4.3 Korotettu veronkorotus

Kuten aiemmin todettu veronkorotus määrätään korotettuna, mikäli laiminlyönti on toistuvaa tai se osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista (VML 32 a § 2 momentti). Veronkorotuksen määrä on tällöin 3–10 prosenttia lisätyn tulon määrästä. Toistuvuuden kannalta tulkintaongelmia ei liene liiemmin, sillä se on helposti todennettavissa. Verovelvollisen laiminlyönnin toistuvuutta arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon se, että laiminlyönti katsotaan toistuvaksi vasta, kun verovelvollinen on saanut asiasta ohjausta tai aiemmin verotuspäätöksen<sup>175</sup>.

Esimerkkinä ilmeisestä piittaamattomuudesta lainvalmisteluaineistossa on mainittu tilanne, jossa verovelvollinen jättää ilmoittamatta selkeästi veronalaisen tulon, joka on verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen olennainen. Kuitenkin myöhemmin samaisessa esityksessä todetaan, ettei asiaa ratkaista pelkästään ilmoittamattoman tulon tai perusteettoman vähennysvaatimuksen suuruuden perusteella. Myös sellaisten tulojen ilmoittamatta jättäminen, joista ei Verohallinto ei saa tietoa sivullisen tiedonantovelvollisuuden perusteella tai jotka ovat selkeästi veronalaisia voitaisiin katsoa tällaiseksi menettelyksi. Edellä mainitun kaltaisia tuloja ovat lähinnä erinäiset ulkomailta saadut tulot. Erikseen on myös korostettu korotetun veronkorotuksen poikkeuksellista luonnetta ja todettu, että korotettu veronkorotus määrättäisiin vain osasta sellaisista laiminlyönneistä, joista on määrätty ennen veronkorotus vanhan lain 32 § 3 momentin (Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (1079/2005) 32 §) perusteella.<sup>176</sup> Verohallinnon näkemyksen mukaan ilmeistä piittaamattomuutta voisi ilmentää, jos laiminlyönnin kohteena on huomattavan suuret tulot, joista Verohallinto ei saa tietoa sivullisen ilmoittamisvelvollisuuden nojalla<sup>177</sup>.

---

<sup>175</sup> HE 97/2017 vp., s. 145.

<sup>176</sup> HE 97/2017 vp., s. 145–146.

<sup>177</sup> Verohallinto nojaa ohjeissaan osin tahallisuuteen. Esimerkiksi laiminlyönnin erityinen moitittavuus silloin, kun verovelvollinen ei saata todennäköiseksi, että laiminlyönti olisi tapahtunut vahingossa. Verohallinto, 2025 d, kappale 3.2.5.

Edellä kerrotun Verohallinnon näkemyksen voidaan katsoa olevan oikean suuntainen. Verovelvollisen toimintaa tulee nimittäin arvioida lähtökohtaisesti objektiivisesti todettavien seikkojen perusteella<sup>178</sup>. Tämä linja käy ilmi myös korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä KHO 2024:94 ja KHO 2026:4, joissa molemmissa on katsottu veronkorotusta alentavana tekijänä olleen se, että ilmoittamatta jätetty tuloerä on ollut jollakin tavoin Verohallinnon tiedossa verotusta toimitettaessa. Tästä voidaan johtaa ajatus, jonka mukaan veronkorotusta ”korottavana” tekijänä voitaisiin pitää sitä, että laiminlyönnin kohteena oleva tuloerä on sellainen, josta Verohallinnolla ei ole tietoa sivullisen tiedonantovelvollisuuden tai esimerkiksi ennakonkannon kautta. Näistä molemmat ovat myös seikkoja, jotka ovat havaittavissa objektiivisesti tarkastelemalla. Eräs objektiivisesti tarkasteltavissa oleva elementti on myös tuloerän suuruus. Vaikka se ei ”automaattisesti” tee laiminlyönnistä moitittavampaa, on sen todettu ainakin jossain määrin vaikuttavan asian arviointiin<sup>179</sup>.

Verohallinto toteaa, että myös pimeää palkanmaksu, ohimyynti tai vilpilliset tositemerkinät ilmentävät ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista<sup>180</sup>. Verohallinto mainitsee esimerkissään tilanteen, jossa osakeyhtiö on jättänyt kirjaamatta myyntiä kirjanpitoonsa, eikä kykene osoittamaan, että tämä olisi tapahtunut ilmeisestä erehdyksestä<sup>181</sup>. Tilanteen arviointi ei kuitenkaan ole kovin yksinkertaista, sillä ilmeisen erehdyksen osoittaminen objektiivisesti havaittavin seikoin on perin hankalaa, jonka lisäksi etenkin kirjanpitovelvollisten ja elinkeinonharjoittajien kohdalla on myös syytä ottaa huomioon korostettu selonottovelvollisuus<sup>182</sup>. Selonottovelvollisuuden merkitys on todettu myös oikeuskirjallisuudessa nimenomaan veronkorotuksen yhteydessä<sup>183</sup>. Onkin perusteltua tarkastella selonottovelvollisuuden valossa, onko – etenkin

---

<sup>178</sup> Rabinä, 2022, s. 1438–1439.

<sup>179</sup> Esimerkiksi silloin, kun ilmoittamatta jätetty tuloerä on verovelvollisen olosuhteisiin nähden huomattavan suuruinen, ks. HE 97/2017 vp., s. 145.

<sup>180</sup> Verohallinto, 2025 d, kappale 3.2.5.

<sup>181</sup> Verohallinto, 2025 d, kappale 3.2.5.

<sup>182</sup> Elinkeinonharjoittajalla on katsottu olevan hyvin laaja selonottovelvollisuus, eikä tällainen verovelvollinen voi esimerkiksi pääsääntöisesti tehokkaasti vedota tietämättömyyteen. Ks. tarkemmin selonottovelvollisuuden merkityksestä veropetosta koskevassa asiassa KHO 2017:98 kohta 45.

<sup>183</sup> Rabinä, 2022, s. 1449.

elinkeinonharjoittajan kohdalla – tarpeellista ottaa huomioon ilmeisen erehdyksen mahdollisuutta etenkin silloin, kun tuloerä on selkeästi veronalainen, eikä siihen liity varteenotettavaa väärinymmärryksen mahdollisuutta. Myös vaatimus laiminlyönnin toteamiseksi objektiivisesti havaittavin seikoin tukee ajatusta siitä, että ilmeiselle erehdykselle ei tulisi antaa suurtakaan painoarvoa veronkorotusta määrättäessä.

Kun verrataan nykyisin voimassa olevan ja jo kumotun lainsäädännön samamuotoja toisiinsa, voidaan yleiskielen tulkinnan rajoissa nähdä tiettyjä yhtäläisyyksiä: ”ilmeinen piittaamattomuus verotusta koskevista velvoitteista” ja ”törkeä huolimattomuus”. Herääkin kysymys, voidaanko ajatella samoja elementtejä käytettävän korotettua veronkorotusta määrättäessä, kun joita aiemmin käytettiin perusmuotoista veronkorotusta määrättäessä.

Laista ja sen esitöistä ja ei selkeästi tai tyhjentävästi ilmene, mitä ilmeisellä piittaamattomuudella tarkoitetaan<sup>184</sup>. Tältä osin kyseessä voidaan perustellusti nähdä olevan sääntelyssä olevasta aukkotilanteesta<sup>185</sup>.

#### **4.4 Verovelvollisen menettelyn arviointi sanktiojärjestelmän ristivedossa**

Ennen veronkorotusta koskevan sääntelyn uudistamista, veronkorotuksen määrääminen edellytti tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta. Tällöin veronkorotusta määrättäessä jouduttiin arvioimaan myös laiminlyönnin tahallisuutta. Verovelvolliselle voitiin määrätä enintään 30 prosentin veronkorotus lisätystä tulosta laskettuna, kun verovelvollinen oli tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen (VML 32 § 3 momentti (1079/2005). Tämä lainkohta koski vakavampia laiminlyöntejä, kuten sen sanamuotokin antoi ymmärtää.

---

<sup>184</sup> VaVM 26/2017, s. 92.

<sup>185</sup> Aukkotilanteesta voidaan katsoa olevan kyse silloin, kun tilanteessa ei vallitse isomorfia. Lakiaukosta on puhuttu silloin, kun laki ei sanamuotonsa puolesta selvänä riittävästi tarkoitustaan. Ks. tarkemmin: Makkonen, 1981, s. 144–145.

Vähäisen virheen perusteella määrättiin enintään 150 euron veronkorotus ja olennaisen virheen myötä saatiin määrätä enintään 800 euron veronkorotus. Huomionarvoista on, että myös vähemmät laiminlyönnit edellyttivät tahallisuutta<sup>186</sup>.

Hallituksen esityksen yleisperusteluissa todetaan, että ”veronkorotus määrättäisiin nykyistä objektiivisemmilla ja kaavamaisilla perusteilla.”<sup>187</sup> Hankaliin tilanteisiin joudutaan kuitenkin silloin, kun veronkorotus määrätään korotettuna, alennettuna tai jätetään kokonaan määräämättä. Esimerkiksi korotettu veronkorotus määrätään silloin, kun laiminlyönti on toistuvaa tai se ”osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista” (VML 32 a § 2 momentti). Hallituksen esityksessä menettelyä, joka ”osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista” kuvataan osin abstraktisti ja asia tuntuu jäävän suurilta osin viranomaisharkinnan varaan.

Alennetun veronkorotuksen määräämisen edellytyksiä ei ole käyty läpi hallituksen esityksessä tyhjentävästi, vaan pikemminkin hyvin suurpiirteisesti. Esitöiden perusteella tällaisiksi syiksi voitaisiin katsoa verovelvollisen olosuhteisiin perustuvia syitä, kuten kokemattomuus veroasioissa tai heikentynyt terveydentila<sup>188</sup>. Korkein hallinto-oikeus on korostanut päätöksessään KHO 2024:94 veronkorotuksen luonnetta rankaisevana seuraamuksena ja todennut erikseen, että veronkorotuksen kohtuullisuutta arvioitaessa on kuitenkin voitava ottaa huomioon laiminlyönnin tosiasiallinen moitittavuus<sup>189</sup>.

Tapauksessa KHO 2024:94 yhtiölle määrättyä perustason mukaista kahden prosentin mukaista veronkorotusta pidettiin muusta erityisestä syystä kohtuuttomana, kun otettiin huomioon, että yhtiö oli ilmoittanut vähennyskelpoiset luovutustappiot oikeamääräisenä veroilmoituksen liitelmakkeella, vaikka ne oli merkitty pääverolomakkeelle liian suurina. Yhtiölle määrättiin alennettu yhden prosentin suuruinen veronkorotus. Verovuosi 2020.

---

<sup>186</sup> Verovelvollisen tuli jättää todistettavasti noudattamatta lähetettyä kehotusta (1 momentti (SK 565/2004)) tai ilmoittaa olennaiset virheet vasta kehotuksen jälkeen (2 momentti (SK 907/2001)).

<sup>187</sup> HE 97/2017 vp., s. 73.

<sup>188</sup> HE 97/2017 vp., s. 147.

<sup>189</sup> Etenkin siihen peilaten, että veronkorotusta määrättäessä tulisi ottaa huomioon vain objektiivisesti arvioitavissa olevat laiminlyönnistä ilmenevät seikat.

Yllä mainitussa oikeustapauksessa A Oy oli ilmoittanut pääverolomakkeella virheellisesti elinkeinotulota vähentävänä eränä 914 256,73 euroa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioita ja purkutappioita, mutta veroilmoituksen liitelomakkeella 71B kyseinen erä oli ilmoitettu oikein. Korkein hallinto-oikeus on asian käsittelyn edetessä todennut, että veroilmoitus oli annettu VML 32 § 1 momentin 1 kohdan tarkoittamalla tavalla virheellisesti, joten edellytykset veronkorotuksen määräämiselle olivat olleet olemassa. Edelleen KHO on todennut, ettei kyse ollut VML 26 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla epäselvästä tai tulkinnanvaraisesta asiasta, vaan päättyi arvioimaan, onko veronkorotuksen alentamiselle muita erityisiä syitä.

Huomionarvoisena ja kiintoisana seikkana KHO on päätöksen KHO 2024:94 perusteluiden kohdassa 31 ja 32 todennut, että vaikka veronkorotus tulee voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti määrätä kaavamaisesti ja objektiivisesti, ei sen tosiallista luonnetta rangaistuksenomaisena seuraamuksena voida ohittaa. KHO totesi, että lainsäädännön tarkoitusperistä ja tavoitteista huolimatta veronkorotuksen kohtuullisuuden arvioinnissa on voitava kiinnittää huomioita laiminlyönnin tosiasialliseen moitittavuuteen. KHO on myös tuomion kohdassa 23 viitannut kumotun veronkorotusta koskeneen lainsäädännön aikaiseen oikeuskäytäntöön arvioidessaan verovelvollisen toiminnan moitittavuutta<sup>190</sup>.

Veronkorotus päädyttiin määräämään yllä kuvatussa tapauksessa alennettuna<sup>191</sup>. KHO peilasi verovelvollisen menettelyn moitittavuutta aiemman veronkorotusta koskevan sääntelyn aikana annettuihin ratkaisuihin. Asiassa merkityksellisenä – ellei merkityksellisimpänä – seikkana oli, että verovelvollinen oli antanut oikean tiedon liitelomakkeella, vaikka pääverolomakkeelle tehdyt merkinnät olivat virheellisiä. KHO on todennut päätöksen perusteluissa (kohta 34), että kyse on ollut inhimillisestä virheestä.

---

<sup>190</sup> KHO päätyi kuitenkin veronkorotuksen alentamiseen, vaikka viitatussa aiemmassa oikeuskäytännössä 2016:15 vastaavan virheen perusteella on määrätty euromääräistä korkeampi veronkorotus. Saman asian käsittelyssä hallinto-oikeus ei olisi alentanut veronkorotusta (Itä-Suomen HAO 1908/2023).

<sup>191</sup> KHO 2024:94.

Pääverolomakkeen ja liitelomakkeen epäsuhta huomioon ottaen KHO piti merkittävästi alentuneena sitä riskiä, että verovelvollisen verotus olisi tullut toimitetuksi virheellisesti.

Tapauksessa KHO 2026:4 A:lle määrättyä perusmuotoista veronkorotusta pidettiin koh-  
tuuttomana, kun otettiin huomioon, että A oli hakenut pääverolomakkeella ilmoittamatta  
jätetyn tuloerän perusteella lisäennakon samalle verovuodelle. KHO:n mukaan lisäenna-  
kon hakeminen oli olennaisesti vähentänyt riskiä sille, että tuloerä olisi jäänyt verotta-  
matta. Verovuosi 2020.

Edellä selostetussa tapauksessa KHO 2026:4 oli kyse siitä, että A oli jättänyt ilmoitta-  
matta lisäkauppahinnan verovuoden 2020 säännönmukaisessa verotuksessa. A oli kui-  
tenkin 31.1.2021 hakenut 740 000 euron lisäennakon määräämistä verovuodelle 2020  
saadun lisäkauppahinnan perusteella. Koska lisäkauppahintaa ei oltu ilmoitettu pääve-  
rolomakkeella KHO totesi veronkorotuksen määräämisen perusteet täyttyneen. Kun kui-  
tenkin otettiin huomioon A:n hakemus lisäennakon määräämiseksi ja huomattava epä-  
suhta ennakonkannon ja esitäytetyn veroilmoituksen perusteella tehdyn verotuspäätök-  
sen välillä KHO piti varsin todennäköisenä A:n verotuksen ohjautumista virkailijäsitte-  
lyyn automaation sijasta. Lisäksi asiaan vaikuttavana tekijänä KHO nosti esiin sen seikan,  
että lisäkauppahinnan tapaiset erät tulevat yleensä Verohallinnon tietoon varainsiirtove-  
roilmoituksen kautta, ja näin oli asian laita myös käsillä olleessa tapauksessa. KHO on  
tuomion kohdassa 32 ottanut nimenomaisesti kantaa verovelvollisen toiminnan moitit-  
tavuuteen. Huomionarvoisena todettakoon, että KHO hakee tulkinnalleen apua kumo-  
tun lainsäädännön perusteella annetusta oikeuskäytännöstä<sup>192</sup>. Muun muassa A:n lai-  
minlyönnin moitittavuutta arvioitiin – ainakin osin – vanhan oikeuskäytännön perus-  
teella<sup>193</sup>.

Edellä käsitellyistä tapauksista KHO 2024:94 ja KHO 2026:4 voidaan löytää tiettyjä yhtä-  
läisyyksiä. Molemmissa tapauksissa korkein hallinto-oikeus on nostanut esiin merkityk-  
sellisenä sen seikan, että Verohallinnolla on ollut jotakin kautta tiedossa se seikka, joka

---

<sup>192</sup> KHO viittaa perustelujen kohdissa 26, 27 ja 32 päätöksiin KHO 2012:98 ja KHO 2016:153, joista molem-  
mat on annettu kumotun veronkorotusta koskeneen lainsäädännön voimassaoloaikana.

<sup>193</sup> KHO 2026:4 kohta 32, jonka mukaan A:n toiminta ei ollut yhtä moitittavaa, kuin tapauksessa KHO  
2016:153, jossa verovelvolliselle määrättiin perusmuotoinen veronkorotus.

on kulloinkin ilmoitettu virheellisesti. Verovelvollinen on joko ilmoittanut ennakonkannossa ja pääverolomakkeella merkittävästi epäsuhtaiset tiedot tai tieto ilmoitusvirheestä on tullut Verohallintoon sivullisilmoituksen kautta<sup>194</sup>.

On tärkeää tunnistaa, mikä veronkorotusjärjestelmässä oikeastaan muuttui. Veronkorotus määrätään edelleen seuraamuksena lain vastaisesta menettelystä verotuksessa<sup>195</sup>. Näin ollen oikeustilan voidaan nähdä jatkuvan siltä osin, mikä on veronkorotuksen tarkoitus: veronkorotuksen luonne on edelleen olla rangaistusluonteinen seuraamus verovelvoitteiden täyttämässä tapahtuvista virheistä. Tämä voidaan perustellusti nähdä seikkana, joka luo vahvan jatkuvuuspohjan vanhalle oikeuskäytännölle. Tämä jatkuvuus on todettu myös asiaa koskevassa lainvalmisteluaineistossa<sup>196</sup>.

Oikeustilassa on kuitenkin tapahtunut myös muutoksia, jotka voidaan nähdä jatkuvuutta katkaisevina tekijöinä. Keskeinen tällainen tekijä on syyllisyysarvioinnin sekä laiminlyönnin subjektiivisen arvioinnin poistuminen<sup>197</sup>. Tähän argumenttiin kohdistuu kuitenkin melkoista ristivetoa<sup>198</sup>. Vaikka oikeudellinen doktriini on lainsäätäjän toimesta muutettu, on kuitenkin nostettava KHO:n perusteluista esiin se seikka, että tosiasiallisessa harkinnassa käytetään pitkälti samoja seikkoja, kuin kumotun lainsäädännön aikaisessa oikeuskäytännössä<sup>199</sup>. Myös vahva perusoikeuksiin nojaaminen puoltaa ainakin osittaista oikeustilan jatkuvuutta<sup>200</sup>. KHO:n kannanoton voidaan nähdä avaavan ovea historialliselle

---

<sup>194</sup> Esimerkiksi varainsiirtoveroilmoitus.

<sup>195</sup> Vertaa VML 32 § (15/2018) ja VML 32 § (907/2001).

<sup>196</sup> HE 97/2019 vp., s. 70. Veronkorotus määrättäisiin kaikista niistä laiminlyönneistä, joista se on tähänkin saakka määrätty.

<sup>197</sup> HE 97/2019 vp., s. 73–74.

<sup>198</sup> KHO on päätöksessään KHO 2024:94 todennut, että veronkorotuksen määrää harkittaessa on voitava ottaa huomioon laiminlyönnin tosiasiallinen moitittavuus.

<sup>199</sup> Moitittavuusarvioinnissa KHO on käyttänyt tapauksessa KHO 2024:94 analogisesti hyödykseen vanhoja oikeustapauksia. Kun otetaan huomioon se, että laiminlyönnin arvion tulisi tukeutua objektiivisesti havaittaviin seikkoihin, voitaneen vanhaa oikeuskäytäntöä käyttää analogisesti ikään kuin argumentaatioaineistona.

<sup>200</sup> KHO:n voidaan perustellusti nähdä implisiittisesti nojautuneen EIS:n 6 artiklaan sekä PL 21 §:n vaatimukseen. Ks. KHO 2024:94 kohta 32.

tulkinnalle, mutta on kuitenkin muistettava, että verovelvollisen toimintaa tulee tästä huolimatta arvioida uuden sääntelyn tarkoituksen valossa<sup>201</sup>.

---

<sup>201</sup> Esimerkiksi tahallisuudelle ei pidä suoraan antaa painoarvoa ja laiminlyönnin moitittavuutta tulee arvioida objektiivisesti todettavissa olevin seikoin.

## 5 Johtopäätökset

Tutkimukselle asetetut kaksi tutkimuskysymystä olivat:

- 1) Miten veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin moitittavuus ja tahallisuus on huomioitava määrää koskevassa harkinnassa?
- 2) Mitä seikkoja tulee huomioida veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin moitittavuusarvioinnissa ja tahallisuuden arvioinnissa?

Tutkimuksen tarkoituksena oli tarkastella, mitä seikkoja on otettava huomioon, kun harkitaan verovelvolliselle määrättävän veronkorotuksen määrää<sup>202</sup>. Nopeasti kävi ilmi, että tutkimukselle asetuttuihin kysymyksiin on mielekkäintä etsiä vastausta hieman ylempällä tasolla, kuin mitä kysymysten muotoilu ensivaikutelmaltaan antaa ymmärtää. Sen sijaan, että tarkoituksena olisi ”listata” erinäisiä tyyppitilanteita, jotka johtavat veronkorotuksen määräämiseen joko korotettuna tai alennettuna, oli tutkimuksen tiedonintressi huomioiden mielekkäintä tarkastella oikeusteoreettisesti esimerkiksi sitä, missä määrin kumotun lainsäädännön aikaista oikeuskäytäntöä voidaan hyödyntää veronkorotuksen määräämiseen liittyvässä harkinnassa. Vaikka tutkimus nivoutuu tämän yhden kysymyksen ympärille antaa se kuitenkin vastauksen tutkielmalle asetettuihin tutkimuskysymyksiin.

Yleisellä tasolla voidaan todeta, että hallinnollisia sanktioita koskeva sääntely on hajanaista ja osin puutteellista. Ei ole esimerkiksi kovinkaan selkeää, missä määrin vaikkapa rikosoikeudessa oleva syyttömyysolettama tulee huomioida hallinnollisten seuraamusten, kuten veronkorotuksen määräämisessä, vaan nämä asiat nojaavat vahvasti oikeuskäytäntöön. Sama koskee erinäisten oikeusperiaatteiden, kuten analogiakiellon, lakisidonnaisuuden ja suhteellisuuden roolia.

Tutkielma osoittaa, että veronkorotuksen määräämisessä ei voida välttyä tulkinnallisilta kysymyksiltä, ja lainsäädännössä on näiltä osin selkeä aukkotilanne. Oikeuskäytännössä

---

<sup>202</sup> Alennettu, perustasoinen tai korotettu veronkorotus.

on myös tunnistettu perusoikeuksien vahva vaikutus veronkorotuksiin liittyen, joka on luonut jännitteisen tilanteen oikeuskäytännön ja lainsäätäjän tahdon välille<sup>203</sup>. Erityisesti näistä nousee esiin suhteellisuuden vaatimus, jonka mukaan seuraamuksen on oltava oikeasuhtainen tavoiteltuun päämäärään nähden.

Tutkielmaa tehdessä tuli esiin myös vero-oikeuteen ja veronkorotuksen määrittämiseen liittyviä oikeuslähdeopillisia ja tulkintaan liittyviä kysymyksiä. Esimerkiksi kysymys siitä, missä määrin veronkorotusta koskeva oikeustila voidaan nähdä jatkuvana ja missä määrin toisaalta muuttuneena. Tähän liittyy myös lainsäätäjän ja tuomioistuinten ristiveto. Tutkimuksessa kävi ilmi, että oikeuskäytännössä on todettu, että käsillä olevassa aukko-tilanteessa vanha oikeuskäytäntö on ainakin jossain määrin käyttökelpoista, ja historialliselle tulkinnalle on ikään kuin avattu ovi<sup>204</sup>. Vanhaa oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voi käyttää tai siirtää sellaisenaan, vaan tulee ottaa huomioon oikeustilassa selkeästi tapahtuneet muutokset, kuten tahallisuuden vaatimuksen poistuminen.

Verovelvollisen menettelyn tahallisuudelle ei ole annettava painoarvoa veronkorotusta määrättäessä. Näin ollen ei myöskään ole tarpeen pohtia sitä, mitä tahallisuusarvioinnissa olisi otettava huomioon. Moitittavuusarvioinnista ei kuitenkaan voida vielä lakiusdistuksesta huolimatta täysin luopua. Tutkimuksessa kävi selkeästi ilmi, että tässä moitittavuusarvioinnissa on annettava merkitys etenkin laiminlyönnistä objektiivisesti havaittavissa oleville seikoille, mutta verovelvollisen toimintaa koskevilla subjektiivisilla seikoilla voi myöskin olla vaikutusta edelleen. Esimerkiksi verovelvollisen kokemattomuudelle voidaan tietyissä tilanteissa antaa merkitystä. Toisaalta merkitys on annettu myös sille, miten verovelvollinen on yrittänyt täyttää ilmoittamisvelvollisuutensa ja onko hän muilla keinoin vähentänyt riskiä siitä, että verotus tulisi toimitetuksi väärin<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> Lainsäätäjä on halunnut luopua lähes täysin veronkorotuksiin liittyvästä harkinnasta, mutta tuomioistuimet tunnistavat harkinnan tarpeen.

<sup>204</sup> Vanhaa oikeuskäytäntöä on käytetty hyväksi esimerkiksi arvioitaessa, onko verovelvollisen menettelyyn liittynyt veronkorotusta alentavia tai korottavia tekijöitä.

<sup>205</sup> Esimerkiksi ennakkoperinnässä annetut tiedot.

Tärkeä ja nostettava havainto on, että veronkorotuksen määräämisestä korotettuna ei ole ylimmän oikeusasteen oikeuskäytäntöä veronkorotussäätelyn muuttamisen jälkeiseltä ajalta. Korotetun veronkorotuksen osalta oikeustila nojaa tällä hetkellä lähinnä verotuskäytäntöön sekä Verohallinnon käsitykseen asiasta<sup>206</sup>.

Tutkimuskysymyksiin on mahdotonta antaa vastauksena jonkinlaista listaa moitittavuusarvioinnissa mahdollisesti huomioitavista tekijöistä. Merkittävänä löydöksinä tutkimuksessa nousi kuitenkin esiin tosiseikkoja koskien analogian mahdollisuus, jota kautta olisi mahdollista tulkita uutta veronkorotussäätelyä osin vanhan säätelyn jatkumona. Tässä on kuitenkin otettava huomioon, että vanhaa oikeuskäytäntöä ei tule käyttää apuna veronkorotuksen eksaktia määrää koskevassa arvioinnissa, vaan laiminlyönnin moitittavuuden arvioinnissa<sup>207</sup>. Yleisesti voidaan kuitenkin todeta, että moitittavuutta koskevassa arvioinnissa merkitystä voidaan antaa ainakin verovelvollisen selonottovelvollisuudelle sekä sille, onko laiminlyönti merkittävästi lisännyt riskiä virheellisesti toimitettavalle verotukselle<sup>208</sup>.

Tärkeänä havaintona tutkielma osoittaa, että korotettu veronkorotus saattaisi olla käytettävissä useammin, kuin mitä Verohallinnon käsitys antaa ymmärtää<sup>209</sup>. Toisaalta huomautettakoon, että sama pätee veronkorotusta alentaviin seikkoihin. Jonkinlaisen teoreettisenkin listan koostamiseksi tällaisista tilanteista tulisi perehtyä hyvin laaja-alaisesti oikeuskäytäntöön, joka ei tämän tutkielman puitteissa kuitenkaan ole mahdollista. Koska uuden lain mukaista oikeuskäytäntöä ei vielä ole liittyen korotettuun veronkorotukseen, aika tulee näyttämään, mitkä seikat todella osoittavat ”ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista”.

---

<sup>206</sup> Verohallinto, 2025 d, kappale 3.2.5.

<sup>207</sup> Pikkujämsä, 2026, s. 140. Veronkorotuksen määrällä tarkoitetaan tässä asiayhteydessä korotetun veronkorotuksen asteikon soveltamista.

<sup>208</sup> Ks. kappale 4.4.

<sup>209</sup> Verohallinto, 2025 d, kappale 3.2.5.

Tutkielman asetelma on kiinnostava, sillä lainsäätäjän tahdon ja vallitsevan oikeuskäytännön välillä vallitsee selkeä jännite. Kuten mainittu, verotusmenettelyä koskeva tutkimus on toistaiseksi ollut melko niukkaa, vaikka sille olisikin tarvetta. Hyödyllistä voisi olla tutkia jatkossa etenkin korotettua veronkorotusta ja sen määräämisen edellytyksiä, sillä sitä koskevaa oikeuskäytäntöä ei voimassa olevan sääntelyn ajalta vielä ole saatu korkeimmasta hallinto-oikeudesta.

## Lähteet

- Aarnio, Aulis. (1988). Laintulkinnan teoria. WSOY.
- Aarnio, A. (toim.) (1997). Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta. Teoksessa Häyhä, J. *Minun metodini*. (Vol. 1997, s. 35–37). WSOY lakitieto.
- Aarnio, A. (2006). Tulkinnan taito: Ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Talentum Media.
- Aarnio, A. (2011). Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Andersson, E. (1964). Efterbeskattning och grundbesvär vid stats- och kommunalbeskattningen. Svenska handelshögskolan.
- Andersson, E. (2006). Johdatus vero-oikeuteen. Talentum.
- Frände, D. (1989). Den straffrättsliga legalitetsprincipen. (Vol. 1989). Juridiska Föreningen i Finland.
- Frände, D., & Wahlberg, M. (2012). Yleinen rikosoikeus. Edita.
- Hirvelä, P., & Heikkilä, S. (2017). Ihmisoikeudet: Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. Alma Talent.
- Hirvonen, A. (2011). Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsingin yliopisto.
- Iivonen, S. (2011). Verohallinnon muuttuva norminanto. Vaasan yliopisto.
- Järvenoja, M. (2013). Henkilöyhtiön oikeusasema tuloverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus.
- Kiiski, K. (2011). Rahamaksu rangaistuksena. *Edilex-sarja*, (2011/4).
- Kiiski, K. (2009). Kohti rationaalisempaa rankaisemista. *Lakimies*, 1/2009, s. 34–58.
- Knuutinen, R. (2015). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies*, 6/2015, 811–833.
- Kolehmainen, A. (2016). Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa Miettinen, T. *Oikeustieteellinen opinnäyte—Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta* (s. 106–135). Edita Publishing Oy.
- Kuusikko, K. (2000). Neuvonta hallinnossa. Lakimiesliiton kustannus.
- Laapas, M. (2022). Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa: Erityisesti tehokkaan

- verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Kauppakamari.
- Lahti, R., Jokela, A., Tapani J, & Vuorenpää, M. (2012). Rikosoikeuden ultima ratio -periaatteesta ja hallintosanktioiden asemasta. Teoksessa T. Hyttinen (Toim.), *Rikoksesta rangaistukseen: Juhlajulkaisu Pekka Viljanen 1952-26/8-2012*. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.
- Lappi-Seppälä, T., Helenius, D., Melander, S., Nuotio, K., Ojala, T., Rautio, I., & Hakamies, K. (2004). Rikosoikeus. WSOYpro.
- Lappi-Seppälä, T., Hakamies, K., Helenius, D., Melander, S., Nuotio, K., Ojala, T., & Rautio, I. (2022). Rikosoikeus. Alma Talent.
- Lindgren, J. (2016). Veronkorotusten ennustettavuus tuloverotuksessa. *Verotus*, 3/2016, 234–248.
- Linnakangas, E. (1987). Verojen kohtuullistaminen. Lakimiesliiton kustannus.
- Makkonen, K. (1981). Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta.
- Melander, S. (2002). Kriminalisointiperiaatteet ja perusoikeusien rajoitusedellytykset. *Lakimies*, 6/2002, 938–961.
- Melander, S. (2008). Kriminalisointiteoria: Rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Merisalo, M. (2018). Verotuksen uusista seuraamusmaksuista. *Verotus* 1/2018, 60–79.
- Myrsky, M. (2015). Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva. *Lakimies* 7-8/2015, 1091–1101.
- Myrsky, M. (2016). Verolain tulkinnan kysymyksiä. *Verotus* 1/2016, 21–27.
- Myöhänen, S. (2023). Aineellisesta prosessinjohdosta hallintoprosessissa. *Edilex-sarja* 2023/24. Edita Publishing.
- Mäenpää, O. (2023). Hallinto-oikeus. Alma Talent.
- Männistö, E. (2018). Muodollisten ja aineellisten edellytysten merkitys arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. *Verotus* 4/2018, 468–479.
- Määttä, Kalle. (2014). Verolakien tulkinta. Edita Lakitieto.
- Nuotio, K. (1998). Teko, vaara, seuraus: Rikosvastuun filosofisista, kriminaalipoliittisista ja lainopillisista perusteista. Suomalainen lakimiesyhdistys.

- Nuutila, A.-M. (1997). Rikoslain yleinen osa. Kauppakaari Oy.
- Nykänen, P. (2020). Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä. *Verotus* 5/2020, 619–629.
- Ossa, J. (2024). Tahdonvaltaiset vaatimukset ja oikeustoimen peruuttaminen verotuksessa. Tilisanomat. Noudettu osoitteesta: <https://tilisanomat.fi/verotus/tahdonvaltaiset-vaatimukset-ja-oikeustoimen-peruuttaminen-verotuksessa>
- Pellonpää, M. (2005). Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate. Teoksessa Hallberg, P., Karapuu, H., Ojanen, T., Scheinin, M., Tuori, K., Viljanen, V-P. *Perusoikeudet (osa 3 luku 4)*. Sanoma Pro.
- Pikkujämsä, M. (2001). Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Lakimiesliiton kustannus.
- Pikkujämsä, M. (2026). Veronkorotus nykykäytännössä. *Verotus* 2/2026, 136–148.
- Rautiainen, P., Kostiainen, A., Kurki, V., Soininen, N., Määttä, T. (2023). Oikeus ja sen tutkiminen. Vastapaino.
- Räbinä, T. (2022). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent.
- Räbinä, T. (2023). Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent.
- Saukko, P. (2020). Prosessiasetelmat ja kontradiktorisuus hallintoprosessissa. *Defensor Legis* 3/2020, 324–342.
- Siltala, R. (2003). Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Soikkeli, L. (2004). Luottamuksensuoja verotuksessa. WSOY lakitieto.
- Tapani, J., & Tolvanen, M. (2013). Rikosoikeuden yleinen osa: Vastuuoppi (Vol. 2013). Talentum.
- Tertsonen, K. (2016). Todistustaakka veroprosessissa, erityisesti hallinto-oikeuden arvonlisäveropäätöksissä. *Verotus* 3/2016, 277–289.
- Tolonen, Hannu. (2003). Oikeuslähdeoppi. WSOY lakitieto.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta TENK. (2023). Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa.
- Tähti, Aarre. (1995). Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa. Turun yliopisto.
- Vaasan yliopisto. (2023). Ohjeet tekoälyn käytöstä opetuksessa ja oppimisessa. Noudettu osoitteesta <https://www.uwasa.fi/sites/default/files/2023->

08/Ohjeet%20teko%3%A4lyn%20k%3%A4yt%3%B6st%3%A4%20opetuk-  
sessa%20ja%20oppimisessa%20%28FI%29\_0.pdf

Wahlbeck, A. (2022). Ulosottovalitusprosessin edellytykset. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Wikström, K. (2008). Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopisto.

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

Äimä, K. (2011). Veroprosessioikeus: Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa.

Talentum Media.

## Oikeuskäytäntö

BVerfGE 39, 1 -95

HAO 1908/2023

KHO 1978 B I 51

KHO 1978 T 4287

KHO 1983-II-524

KHO 1984 B I 55

KHO 1984 II 620

KHO 1987 B-II-615

KHO 1991-B-547

KHO 1997:41

KHO 1.4.1998 taltio 565

KHO 1999:33

KHO 1999:9

KHO 2000 T 2237

KHO 2003:81

KHO 2007:33

KHO 2012:118

KHO 2015:157

KHO 2016:100

KHO 2016:153

KHO 2016:60

KHO 2018:170

KHO 2019:42

KHO 2021:126

KHO 2024:94

KHO 2026:4

KKO 2013:59

KKO 2010:45

KKO 2010:46

KKO 2015:6

KKO 2015:52

KKO 2017:98

EIT tapaus Engel vs. Alankomaat (8.5.1976)

EIT tapaus Funke v. Ranska (25.2.1993)

EIT tapaus Saunders vs. Yhdistynyt Kuningaskunta (17.12.1996)

EIT tapaus J.B. vs. Sveitsi (3.5.2001)

EIT tapaus Ferrazzini v. Italia (12.7.2001)

EIT tapaus Jussila v. Suomi (23.11.2006)

EIT tapaus Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009)

EIT tapaus Marttinen vs. Suomi (21.7.2009)

Vaasan HAO 28.08.2009 09/0432/3

## Virallislähteet

HE 108/1976 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi joukkoliikenteen tarkastusmaksusta.

HE 131/1981 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta.

HE 05/1991 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle vuonna 1992 perittäviä sosiaaliturvamaksuja koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 201/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle varallisuusverolaiksi.

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 53/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 91/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 288/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

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

Oikeusministeriö a. (2013). Oikeudenhoidon uudistamisohjelma vuosille 2013-2025. Mietintöjä ja lausuntoja, 16/2013.

Oikeusministeriö. (2013). Lainkirjoittajan opas. (Vol. 2013).

PeVL 9/2018 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksen eduskunnalle tieliikennelaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi leiksi johdosta.

Recommendation No. R (91) of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Rights Committee's report n:o 72 (Committee's report). (1976).

VaVM 26/2017. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä Eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

- Verohallinto. (2012). Henkilöverotuksen käsikirja 2012. Noudettu osoitteesta [https://www.vero.fi/contentassets/14e0667c5e2f41babad3c701e5dd809f/kasikirja-13\\_8\\_2012\\_suomi.pdf](https://www.vero.fi/contentassets/14e0667c5e2f41babad3c701e5dd809f/kasikirja-13_8_2012_suomi.pdf)
- Verohallinto. (2023). Verohallinnon ohje: Verotuksen yleiset menettelysäännökset (dnro: VH/6743/00.01.00/2023). <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/167715/verotuksen-yleiset-menettelysaannokset3/#5-asian-selvitt%C3%A4minen>
- Verohallinto. (2024). Omaisuuden luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48935/omaisuuden-luovutusvoitot-ja-tappiot-luonnollisen-henkilon-tuloverotuksessa2/#12.11-kaupan-purkaminen>
- Verohallinto. (2025 a). Verohallinnon ohje: Kotitalousvähennys verotuksessa (dnro: VH/7683/00.01.00/2024). <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47873/kotitalousvahennys-verotuksessa4/>
- Verohallinto. (2025 b). Ohjeet—Vero.fi. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/>
- Verohallinto. (2025 c). Päätökset—Vero.fi. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/>
- Verohallinto c. (2025 d). Verohallinnon ohje: seuraamusmaksut tuloverotuksessa.
- Verolakivaliokunnan mietintö N:o 1 hallituksen esityksen johdosta laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (1968).